ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 15. októbra 2009 *

Vo veci C-35/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko) z 22. januára 2008 a doručený Súdnemu dvoru 31. januára 2008, ktorý súvisí s konaním:

Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez

proti

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, vykonávajúci funkciu predsedu tretej komory, sudcovia P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. marca 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez, v zastúpení: R. Busley, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, v zastúpení: H. Henzler, splnomocnený zástupca,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

— Dozorný orgán EZVO, v zastúpení: P. Bjørgan a L. Armati, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18 ES a 56 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pani Busleyovou s pánom Cibrianom Fernandezom z dôvodu ich spoločného dedenia na jednej strane a na druhej strane Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (daňový orgán so sídlom v Štutgarte s pôsobnosťou pre obchodné spoločnosti, ďalej len „Finanzamt“) vo veci daňového zaobchádzania v rokoch 1997 až 2003, ktoré Finanzamt stanovil pre príjmy z domu nachádzajúceho sa v Španielsku, ktorý uvedení žalobcovia zdedili po svojich rodičoch.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 1 ods. 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), stanovuje:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.“

4 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sú v časti XI tejto prílohy uvedené pohyby kapitálu osobnej povahy vrátane dedičstiev a odkazov.

Vnútroštátna právna úprava

5 § 2a ods. 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení účinnom v rokoch 1997 až 2003 (ďalej len „EStG“) stanovuje, že niektoré kategórie záporných príjmov vo vzťahu k zahraničiu môžu byť vyrovnané len kladnými príjmami tej istej povahy a pochádzajúcimi z toho istého štátu ako uvedené záporné príjmy. Pokiaľ záporné príjmy nemôžu byť takto vyrovnané, odpočítajú sa od kladných príjmov tej istej povahy, ktoré daňovník dosiahne v tom istom štáte počas nasledujúcich zdaňovacích období. Odpočítanie je prípustné len vtedy, ak záporné príjmy nemohli byť počas predchádzajúcich zdaňovacích období zohľadnené. Medzi uvedenými kategóriami sa nachádzajú v bode 6 písm. a) prvej vety toho istého odseku záporné príjmy vyplývajúce

z prenájmu alebo árendy nehnuteľného majetku alebo súboru vecí tvoriaceho hospodársky celok, ak sa nachádzajú v inom štáte.

6 § 7 ods. 4 prvá veta EStG v súvislosti s odpismi v dôsledku opotrebovania až po úplné odpísanie stanovuje vo svojom bode 1 ročný odpis vo výške 3 % obstarávacích nákladov alebo nákladov na zhotovenie stavby patriacej do majetku podniku a neslúžiacej na účely bývania, v prípade ktorej bola žiadosť o vydanie stavebného povolenia podaná po 31. marci 1985. Bod 2 tej istej vety upravuje ročné odpisové sadzby pre stavby nespĺňajúce tieto podmienky a najmä ročný odpis vo výške 2 % obstarávacích nákladov alebo nákladov na zhotovenie stavby dokončenej po 31. decembri 1924.

7 Odlišne od ustanovení uvedeného § 7 ods. 4 je možné podľa § 7 ods. 5 prvej vety EStG uplatniť degresívne odpisovanie v prípade budov nachádzajúcich sa v tuzemsku, ktoré daňovník postavil alebo ktoré získal do konca kalendárneho roka, v ktorom boli dokončené. Podľa bodu 3 písm. a) tejto vety sa môžu z tohto titulu odpisovať v prípade stavby v zmysle § 7 ods. 4 prvej vety bodu 2 EStG, ktorú daňovník postavil na základe žiadosti o vydanie stavebného povolenia podanej po 28. februári 1989 a pred 1. januárom 1996 alebo ktorú nadobudol na základe platne uzatvorenej záväznej zmluvy po 28. februári 1989 a pred 1. januárom 1996, ak takáto stavba slúži na bývanie, nasledujúce percentuálne sadzby obstarávacích nákladov alebo nákladov na zhotovenie stavby:

— v roku dokončenia a v každom z nasledujúcich troch rokov 7 %,

— v každom z nasledujúcich šiestich rokov 5 %,

— v každom z nasledujúcich šiestich rokov 2 %,

— v každom z nasledujúcich 24 rokov 1,25 %.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Žalobcovia vo veci samej sú súrodenci a obaja sú španielskymi štátnymi príslušníkmi, ktorí majú od svojho narodenia bydlisko v Nemecku. Počas rokov 1997 až 2003 žalobcovia poberali príjmy zo závislej pracovnej činnosti a boli v Nemecku daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

9 Rodičia žalobcov vo veci samej, takisto španielski štátni príslušníci, začali v roku 1990 s výstavbou rodinného domu v Španielsku, ktorý bol dokončený v roku 1993. Matka žalobcov zomrela v roku 1995 a ich otec v roku 1996. Dedičské konanie sa začalo v novembri 1996 a žalobcovia sa na základe dedenia stali ideálnymi spoluvlastníkmi („Erbengemeinschaft“) tohto domu, ale nikdy v ňom nebývali. Tento dom bol od 1. januára 2001 prenajatý a predaný bol v roku 2006.

10 Žalobcovia vo svojich daňových priznaniach podávaných Finanzamt za roky 1997 až 2003 žiadali v súvislosti s predmetným domom jednak o uplatnenie degresívneho odpisovania stanoveného v § 7 ods. 5 EStG a jednak o neuplatnenie obmedzeného vyrovnania strát upraveného v § 2a ods. 1 prvej vete bode 6 písm. a) EStG. Finanzamt zamietol tieto žiadosti a uplatnil toto posledné uvedené ustanovenie, ako aj lineárne odpisovanie upravené v § 7 ods. 4 EStG z dôvodu, že uvedený dom sa nenachádzal v tuzemsku.

11 Vzhľadom na to, že Finanzamt nerozhodol o sťažnostiach podaných v stanovených lehotách proti zamietavému rozhodnutiu, žalobcovia vo veci samej podali na vnútroštátnom súde žalobu, v ktorej tvrdia, že daňové zaobchádzanie s príjmami pochádzajúcimi z ich domu nachádzajúceho sa v Španielsku porušuje články 39 ES a 43 ES.

12 Vnútroštátny súd zastáva názor, že žalobe podanej žalobcami vo veci samej nemožno vyhovieť podľa vnútroštátneho práva, keďže predmetný dom sa nenachádza v Nemecku. Má však určité pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť § 2a ods. 1 prvej vety bodu 6 písm. a) a § 7 ods. 5 s článkom 56 ES, a spresňuje, že ak Súdny dvor určí, že také vnútroštátne ustanovenia, ako sú posledné uvedené ustanovenia, odporujú Zmluve ES, bude treba žalobe vyhovieť.

13 Za týchto okolností Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. a) Odporuje článku 56 ES, ak si fyzická osoba, ktorá je daňovníkom [s neobmedzenou daňovou povinnosťou] v Nemecku, nemôže od základu pre výpočet svojej dane z príjmov v Nemecku v roku, keď jej vznikla strata, odpočítať straty z prenájmu a árendy nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte [Európskej únie], na rozdiel od straty z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tuzemsku?

b) Má v tomto prípade význam to, či fyzická osoba investovala do nehnuteľného majetku sama, alebo ide o porušenie práva Spoločenstva aj v prípade, ak sa fyzická osoba stala vlastníkom nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte v dôsledku dedenia?

2. Odporuje článku 56 ES, ak si fyzická osoba, ktorá je daňovníkom [s neobmedzenou daňovou povinnosťou] v Nemecku, pri výpočte príjmov z prenájmu a árendy nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte [Európskej únie] môže uplatniť len bežné odpisovanie, zatiaľ čo v prípade tuzemského nehnuteľného majetku by si mohla uplatniť zvýšené degresívne odpisovanie?

3. Sú sporné vnútroštátne ustanovenia v prípade zápornej odpovede na prvú a druhú otázku v rozpore s voľným pohybom upraveným v článku 18 ES?“

14 Na pojednávaní žalobcovia vo veci samej uviedli Súdnemu dvoru, že Finanzamt im zaslal oznámenie, ktorým vyhovel ich žiadosti, pokiaľ ide o zohľadnenie strát z prenájmu ich domu nachádzajúceho sa v Španielsku, pričom uvedená žiadosť je predmetom prvej prejudiciálnej otázky. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd neinformoval Súdny dvor o stiahnutí tejto otázky, treba na ňu napriek tomu odpovedať.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

15 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu o dani z príjmov, ktorá viaže právo fyzických osôb — rezidentov s neobmedzenou daňovou povinnosťou — na odpočet strát z prenájmu a árendy nehnuteľného majetku od základu

dane v roku, keď tieto straty vznikli, ako aj na uplatnenie degresívneho odpisovania pri určovaní príjmov z takéhoto majetku na podmienku, že sa tento majetok nachádza na území tohto členského štátu.

16 Vnútroštátny súd sa tiež snaží zistiť, či sa článok 56 ES vzťahuje aj na situáciu, ako je situácia v konaní vo veci samej, keď sa dotknuté osoby stali vlastníkmi predmetného majetku dedením.

17 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že vzhľadom na to, že v Zmluve neexistuje definícia pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 56 ods. 1 ES, nomenklatúra, ktorá tvorí prílohu I smernice 88/361, má indikatívnu hodnotu, aj keď táto smernica bola prijatá na základe článku 69 a článku 70 ods. 1 Zmluvy EHS (teraz článok 69 a článok 70 ods. 1 Zmluvy ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), keďže v súlade s tretím odsekom úvodu tejto prílohy nomenklatúra, ktorú obsahuje, nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu pohyby kapitálu (pozri najmä rozsudky zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 22 a citovanú judikatúru, ako aj z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 19).

18 Súdny dvor pripomenul najmä to, že na dedenie, ktoré pozostáva z prechodu majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb, sa vzťahuje časť XI prílohy I smernice 88/361 s názvom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, a rozhodol, že dedenie, vrátane dedenia nehnuteľného majetku, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES, s výnimkou prípadov, keď sú jeho podstatné aspekty obmedzené na jediný členský štát (pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten — van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, body 40 až 42; z 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 30; z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, body 26 a 27, ako aj Block, už citovaný, bod 20).

19 Na situáciu, keď fyzické osoby s bydliskom v Nemecku a neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte nadobúdajú dedením dom nachádzajúci sa

v Španielsku, sa teda vzťahuje článok 56 ES. Nie je preto potrebné skúmať uplatniteľnosť článkov 39 ES a 43 ES uvádzaných žalobcami vo veci samej.

20 Čo sa týka existencie obmedzení pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES, treba pripomenúť, že opatrenia zakázané týmto ustanovením zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (pozri rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40, ako aj z 22. januára 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Zb. s. I-299, bod 23).

21 Za opatrenia predstavujúce takéto obmedzenia možno považovať nielen vnútroštátne opatrenia, ktoré sú spôsobilé zabrániť nadobúdaniu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte či obmedzovať ho, ale tiež opatrenia spôsobilé odradiť od ponechania si takého majetku (pozri analogicky rozsudok STEKO Industriemontage, už citovaný, bod 24 a citovanú judikatúru).

22 Po prvé z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na účely určenia základu dane z príjmov daňovníka v Nemecku straty pri príjmoch najmä z prenájmu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku môžu byť v celom rozsahu zohľadnené v roku, keď vznikli. Naopak podľa § 2a ods. 1 prvej vety bodu 6 písm. a) EStG straty z prenájmu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa mimo tuzemska sú odpočítateľné len od neskorších kladných príjmov z prenájmu tohto majetku.

23 Po druhé daňovník v Nemecku si môže podľa § 7 ods. 5 EStG uplatniť degresívne odpisovanie za podmienok stanovených týmto ustanovením v prípade nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v tuzemsku. Toto odpisovanie môže viesť v prvých rokoch k podstatne vyššej čiastke strát z prenájmu, a teda k jednoznačne nižšiemu daňovému

zaťaženiu uvedeného daňovníka, než sú čiastky vyplývajúce z lineárneho odpisovania stanoveného v § 7 ods. 4 prvej vete bode 2 EStG, ktoré je jediným odpisovaním, ktoré môže byť uplatnené v prípade nehnuteľného majetku uvedeného v tomto ustanovení, pokiaľ sa nachádza mimo územia Nemecka.

24 Záporné príjmy plynúce daňovníkovi s bydliskom v Nemecku z nehnuteľného majetku prenajímaného v inom členskom štáte môžu byť samozrejme v Nemecku napokon zohľadnené, pokiaľ tento nehnuteľný majetok neskôr prináša kladné príjmy. Okrem toho, ako uvádza Finanzamt, uplatnenie degresívneho odpisovania má za následok len odklad zdanenia prostredníctvom predčasného odpisovania.

25 To však nič nemení na tom, že aj v prípade, že uvedený daňovník vlastní takýto nehnuteľný majetok dostatočne dlhý čas na to, aby odpočítal všetky straty z neskorších kladných príjmov, ako aj na to, aby odpísal všetky obstarávacie náklady alebo náklady na zhotovenie takejto nehnuteľnosti, nemôže, na rozdiel od daňovníka s bydliskom v Nemecku, ktorý investoval do nehnuteľného majetku v tomto členskom štáte, využiť okamžité zohľadnenie týchto strát ani vyššie počiatočné sadzby odpisovania a prichádza tak, ako zdôrazňuje Komisia Európskych spoločenstiev, o finančnú výhodu (pozri analogicky rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, body 84 a 153, ako aj z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 29).

26 Z toho vyplýva, že daňová situácia fyzickej osoby s bydliskom a neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ktorá vlastní, ako žalobcovia vo veci samej, nehnuteľný majetok v inom členskom štáte, je menej priaznivá než v prípade, keď by sa táto nehnuteľnosť nachádzala v Nemecku.

27 Toto daňové znevýhodnenie môže odradiť takúto osobu tak od investovania do nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, ako aj od ponechania

si takéhoto majetku, ktorého je vlastníkom. Z toho vyplýva, že také vnútroštátne opatrenia, ako predmetné opatrenia vo veci samej, predstavujú obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje.

28 Treba však preskúmať, či uvedené opatrenia sú odôvodnené, ako tvrdí Finanzamt a nemecká vláda, takže by mohli byť prípustné, pod podmienkou, že sú vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre jeho dosiahnutie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 79; zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C-152/05, Zb. s. I-39, bod 26, ako aj z 10. februára 2009, Komisia/Taliansko, C-110/05, Zb. s. I-519, bod 59).

29 Čo sa týka § 2a ods. 1 prvej vety bodu 6 písm. a) EStG, Finanzamt tvrdí, že toto ustanovenie je v súlade so zásadou teritoriality, ktorá bola uznaná Súdnym dvorom v bode 22 rozsudku z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Zb. s. I-2471).

30 Táto zásada, ktorej účelom je zaviesť do uplatňovania práva Spoločenstva potrebu zohľadniť hranice daňových právomocí členských štátov, však nebráni osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte v zohľadnení záporných príjmov z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte (pozri analogicky rozsudok Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 69). Uvedené ustanovenie, podľa ktorého si žalobcovia vo veci samej, ktorí majú neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, nemôžu zohľadniť straty zo svojho domu nachádzajúceho sa v Španielsku, nemôže byť teda považované za naplnenie zásady teritoriality.

31 Pokiaľ ide o § 7 ods. 5 EStG, Finanzamt, ako aj nemecká vláda tvrdia, že bod 3 písm. a) prvej vety tohto odseku má za cieľ podporu výstavby nájomných bytových domov, aby sa uspokojil dopyt nemeckého obyvateľstva po takomto bývaní. Podľa nich má tento cieľ spoločensko-politický charakter a predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu. Uvedená vláda v rámci odpovede na otázky položené Súdnym dvorom na pojednávaní ešte spresnila, že degresívne odpisovanie upravené v tomto ustanovení, ktoré bolo

prijaté ako reakcia na všeobecný nedostatok tohto typu bývania v Nemecku, je možné len v prípade bytov určených na prenájom.

32 Z tohto pohľadu aj keby uvedený cieľ bol spôsobilý odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, nezdá sa, že by také vnútroštátne opatrenie, ktoré jednoznačne robí rozdiel medzi tým, či sa nájomný obytný dom nachádza v tuzemsku alebo mimo jeho územia, bolo spôsobilé zaručiť jeho splnenie. Namiesto toho, aby sa § 7 ods. 5 prvá veta bod 3 písm. a) EStG zameriaval na oblasti, v ktorých je nedostatok takého bývania zvlášť výrazný, toto ustanovenie, ako na pojednávaní uviedli žalobcovia vo veci samej a Komisia, nezohľadňuje rozdielne potreby rôznych regiónov Nemecka. Okrem toho predmetom degresívneho odpisovania môžu byť všetky kategórie bytových nehnuteľností určených na prenájom, od bežných až po najluxusnejšie. Za týchto podmienok nemožno predpokladať, že súkromní investori, ktorí sú motivovaní najmä finančným ziskom, budú napĺňať údajný spoločensko-politický cieľ tohto ustanovenia.

33 Na prvú a druhú otázku teda treba odpovedať, že článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu o dani z príjmov, ktorá viaže právo fyzických osôb — rezidentov s neobmedzenou daňovou povinnosťou — na odpočet strát z prenájmu a árendy nehnuteľného majetku od základu dane v roku, keď tieto straty vznikli, ako aj na uplatnenie degresívneho odpisovania pri určovaní príjmov z takéhoto majetku na podmienku, že sa tento majetok nachádza na území tohto členského štátu.

O tretej otázke

34 Vzhľadom na odpoveď na prvé dve otázky na tretiu otázku nie je potrebné odpovedať.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu o dani z príjmov, ktorá viaže právo fyzických osôb — rezidentov s neobmedzenou daňovou povinnosťou — na odpočet strát z prenájmu a árendy nehnuteľného majetku od základu dane v roku, keď tieto straty vznikli, ako aj na uplatnenie degresívneho odpisovania pri určovaní príjmov z takéhoto majetku na podmienku, že sa tento majetok nachádza na území tohto členského štátu.

Podpisy