NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 1. marca 2005 [1]

1 Toto konanie sa znova týka problému posudzovania daňovej situácie daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko v členskom štáte, v ktorom sú zdaňovaní, z hľadiska práva Spoločenstva.

2 Presnejšie, ide o skúmanie, či nie je v rozpore s právom Spoločenstva, že nemeckí štátni príslušníci, ktorí majú bydlisko vo Francúzsku a pracujú na štátnom gymnáziu v Nemecku, nemôžu vziať do úvahy v rámci výpočtu svojej dane z príjmov v Nemecku straty príjmu z prenájmu vyplývajúce z toho, že užívajú svoj vlastný dom na svoje vlastné potreby.

I — Príslušné predpisy vnútroštátneho daňového režimu

3 Príslušné predpisy týkajúce sa podliehania dani z príjmu ako aj určenia zdaniteľného príjmu a príslušnej daňovej sadzby v Nemecku pre fyzické osoby, ktoré majú bydlisko vo Francúzsku, sa nachádzajú najmä v zákone z roku 1987 o dani z príjmu fyzických osôb („Einkommensteuergesetz", ďalej len „EStG 1987") a vo francúzsko-nemeckom dohovore o zamedzení dvojitého zdanenia [2] (ďalej len „francúzsko-nemecký dohovor").

A — *Podliehanie fyzických osôb, ktoré majú bydlisko vo Francúzsku a pracujú v Nemecku, dani z príjmu v Nemecku*

4 § 1 EStG 1987 určuje fyzické osoby, ktoré podliehajú daňovej povinnosti v Nemecku. Daňovej povinnosti v tomto členskom štáte podliehajú tak osoby, ktoré majú bydlisko alebo svoje zvyčajné bydlisko na území tohto

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Dohovor podpísaný v Paríži 21. júla 1959 medzi Francúzskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko na účel zamedzenia dvojitého zdanenia a stanovenia pravidiel vzájomnej správnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmu a z majetku, ako aj v oblasti živnostenských daní a daní z nehnuteľností. Tento dohovor bol následne zmenený dodatkom podpísaným v Bonne 9. júna 1969, dodatkom podpísaným v Bonne 28. septembra 1989 a dodatkom podpísaným v Paríži 20. decembra 2001.

štátu, bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť (článok 1 ods. 1), ako aj nemeckí štátni príslušníci, ktorí majú bydlisko alebo zvyčajné bydlisko v zahraničí a ktorí pracujú vo verejnej funkcii v Nemecku alebo v cudzine (článok 1 ods. 2 a 3) [3].

5 Pokiaľ ide o nemeckých štátnych príslušníkov, ktorí majú bydlisko vo Francúzsku, ustanovenia uvedeného francúzsko-nemeckého dohovoru sa uplatnia na účely určenia, ktorý štát má právomoc zdaniť ich príjmy. Teda v súvislosti s platbami, ktoré uhradil jeden zo zmluvných štátov, spolková krajina alebo právnická osoba verejného práva tohto štátu alebo spolkovej krajiny, za administratívne alebo vojenské služby fyzickým osobám, ktoré sú príslušníkmi tohto štátu zamestnania, ale majú bydlisko v inom štáte, článok 14 ods. I toho istého dohovoru stanovuje, že tieto osoby možno zdaniť iba v štáte, ktorý vypláca mzdu.

6 Podľa tohto pravidla príjmy nemeckého štátneho príslušníka, ktorý má bydlisko vo Francúzsku a ktorý pracuje ako profesor na štátnom gymnáziu v Nemecku, sú zdaniteľné v Nemecku. Naopak fyzická osoba, ktorá má iba francúzske občianstvo a bydlisko vo Francúzsku, hoci pracuje na štátnom gymnáziu v Nemecku, nebude podliehať dani z príjmu v Nemecku, ale vo Francúzsku.

3 — To platí za určitých podmienok takisto pre členov rodiny a manžela nemeckého štátneho príslušníka.

B — *Určenie príjmu fyzických osôb, ktoré majú bydlisko vo Francúzsku a pracujú v Nemecku, ktorý má byť zdanený v Nemecku*

7 Článok 20 ods. I písm. a) prvá veta francúzsko-nemeckého dohovoru v spojení s článkom 2 ods. I.4 písm. a) toho istého dohovoru stanovuje, že do nemeckého daňového základu sa nezahŕňajú príjmy pochádzajúce z Francúzska a časti majetku nachádzajúce sa vo Francúzsku, ktoré podľa uvedeného dohovoru podliehajú zdaneniu vo Francúzsku.

8 Podľa článku 3 ods. I a IV tohto dohovoru sú príjmy pochádzajúce z nehnuteľností zdaniteľné iba v zmluvnom štáte, kde sa tieto nehnuteľnosti nachádzajú. Ide o príjmy pochádzajúce z akejkoľvek formy využívania nehnuteľností, napríklad z prenájmu týchto nehnuteľností.

9 Podľa nemeckého práva pojem „príjmy" zahŕňa *príjmy pozitívne,* ktoré je potrebné chápať ako zisk fyzickej osoby, ako aj *príjmy negatívne,* ktoré sa chápu ako strata alebo ušlý zisk pre túto osobu.

10 Takéto negatívne príjmy môžu podľa toho istého právneho predpisu pochádzať z toho, že fyzické osoby užívajú svoje nehnuteľnosti na ich osobné účely [4].

11 Kombinácia týchto ustanovení spôsobuje to, že nie je možné vziať do úvahy negatívne príjmy, ktoré pochádzajú z nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí, na účely určenia zdaniteľného príjmu v Nemecku v prípade fyzických osôb, ktoré majú bydlisko vo Francúzsku.

12 Je potrebné uviesť, že nevzatie do úvahy takýchto negatívnych príjmov vyplýva takisto z nemeckého práva, ak o ňom uvažujeme samostatne. V skutočnosti článok 2a ods. 1 prvá veta bod 4 EStG 1987 stanovuje, že negatívne príjmy zo zahraničného zdroja spojené s prenájmom nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v cudzom štáte sa môžu započítať iba proti príjmom zo zahraničného zdroja rovnakej povahy a pochádzajúcim z toho istého štátu.

C — *Určenie daňovej sadzby v Nemecku pre fyzické osoby, ktoré majú bydlisko vo Francúzsku a pracujú v Nemecku*

13 Podľa článku 20 ods. I písm. a) druhej vety francúzsko-nemeckého dohovoru nezohľadnenie príjmov pochádzajúcich z Francúzska na účely určenia nemeckého základu dane neobmedzuje právo Spolkovej republiky Nemecko vziať do úvahy tieto príjmy pri určovaní daňovej sadzby.

14 Teda nemecké daňové právo stanovuje, že keď má daňovník príjmy zo zahraničia, ktoré sú na základe dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia vyňaté zo zdanenia, tieto príjmy sú zahrnuté do základu dane iba na určenie sadzby dane [5]. Účinkom tohto ustanovenia je, že základ dane je *fiktívny* na účely určenia sadzby dane.

15 Toto ustanovenie o progresívnosti je možné považovať za „negatívne“ [6], keď ide o negatívne príjmy, ktoré spôsobujú virtuálne zníženie zdaniteľného príjmu, čo znamená, že sa uplatní nižšia daňová sadzba.

16 Podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Nemecko) [7] sa však § 2a ods. 1 prvá veta

4 — Vnútroštátny súd v tomto smere uvádza § 21 ods. 2 prvú vetu a § 52 ods. 21 druhú vetu EStG 1987.

5 — Pozri článok 32b ods. 2 bod 2 EStG 1987 v spojení s odsekom 1 bodom 2 toho istého článku.

6 — Pozri uznesenie vnútroštátneho súdu, s. 2.

7 — Pozri najmä rozsudky zo 17. októbra 1990, I R 182/87, DB 1991, s. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, s. 104; z 13. mája 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, s. 100, a zo 17. novembra 1999, I R 7/99, BFHE 191, s. 108.

bod 4 EStG 1987 odchyľuje od tohto pravidla pri negatívnych príjmov zo zahraničného zdroja pochádzajúceho z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v cudzine. V dôsledku toho sa negatívne príjmy nemôžu brať do úvahy pri fiktívnom základe dane pri určovaní dane z príjmu [8]. Navyše článok 2a ods. 1 druhá veta EStG 1987 výslovne vylučuje uplatňovanie článku 10d EStG 1987, ktorý stanovuje, že za určitých podmienok sa môžu negatívne príjmy zohľadniť.

II — Skutkový stav a konanie vo veci samej

17 Manželia Hans-Jürgen a Monique Ritter-Coulais, obidvaja nemeckí štátni príslušníci [9], boli za rok 1987 zdanení v Nemecku ako pár, uplatňujúc daňový režim fyzických osôb s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

18 Manželia sú majiteľmi domu nachádzajúceho sa vo Francúzsku, pracujú však obidvaja ako profesori na štátnom gymnáziu v Nemecku [10].

19 Z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že manželia Ritter-Coulais požiadali, aby sa na účely určenia ich sadzby dane v súlade s § 32b ods. 1 bodom 2 a § 32b ods. 2 bodom 2 EStG 1987 [11] zohľadnili straty príjmov z prenájmu, ktoré vyplývajú zo skutočnosti, že užívajú svoj dom nachádzajúci sa vo Francúzsku na svoje vlastné potreby bývania.

8 — Odôvodnenie, ktoré vedie k vylúčeniu negatívnych príjmov zo zahraničného zdroja z výpočtu sadzby dane, môže byť zhrnuté takto: východiskom odôvodnenia je, že § 2a ods. 1 prvá veta, bod 4 EStG 1987 stanovuje, že negatívne príjmy zo zahraničného zdroja spojené s prenájmom nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v cudzom štáte, môžu byť započítané iba proti príjmom zo zahraničného zdroja rovnakej povahy a pochádzajúcim z toho istého štátu. Vnútroštátny súd uvádza, že je to tento „zákaz započítania strát" (skôr ide o obmedzenie), ktorý viedol „v duchu zákona k vylúčeniu príjmov zo zahraničného zdroja uvádzaných v tomto ustanovení z výpočtu sadzby dane z príjmu v zmysle § 32 ods. 1 bodu 2 a § 32 ods. 2 bodu 2 EStG 1987". Upresňuje, že „to platí takisto v prípade, keď predmetné príjmy nepodliehajú zdaneniu na základe dohovoru" o zamedzení dvojitého zdanenia [ods. 2 písm. b) uznesenia vnútroštátneho súdu, s. 6,]. Inak povedané, negatívne príjmy pochádzajúce z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku môžu byť započítané iba proti pozitívnym príjmom pochádzajúcim z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku.

9 — Na pojednávaní zástupca manželov uviedol, že pán Ritter-Coulais je Nemec a pani Ritter-Coulais ako francúzska občianka získala dvojité občianstvo z dôvodu sobáša.

10 — Je to teda tak, že ako nemeckí štátni príslušníci, ktorí majú bydlisko vo Francúzsku a pracujú na štátnom gymnáziu v Nemecku, podliehal manželský pár dani z príjmu v Nemecku za zdaňovacie obdobie 1987. Skutočnosť, že pani Ritter-Coulais mala takisto francúzske občianstvo, nebola teda významná pre podliehanie dani z príjmu v Nemecku.

11 — Pripomínam, že podľa týchto vnútroštátnych ustanovení, keď daňovník má príjmy z cudziny vyňaté zo zdanenia na základe dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, tieto príjmy sa zahŕňajú do základu dane fiktívnym spôsobom, a to iba na určenie sadzby dane.

20 Daňová správa odmietla vyhovieť tejto žiadosti opierajúc sa o ustanovenia § 2a ods. 1 prvej vety bodu 4 EStG 1987, ktorý vylučuje zohľadnenie negatívnych príjmov zo zahraničného zdroja pochádzajúcich z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí na určenie sadzby dane. [12]

21 Manželia Ritter-Coulais podali proti tomuto rozhodnutiu daňovej správy žalobu na Finanzgericht (Nemecko). Ten zamietol žalobu usúdiac najmä, že žiadatelia neboli obeťami diskriminácie v rozpore s právom Spoločenstva, pretože ani fyzické osoby, ktoré majú bydlisko v Nemecku, si nemôžu odpočítať takéto straty „vzniknuté v zahraničí" [13].

22 Žalobcovia následne podali proti tomuto rozhodnutiu Finanzgericht opravný prostriedok na Bundesfinanzhof. Okrem zrušenia rozhodnutia Finanzgericht žiadajú zmenu svojich daňových výmerov tak, aby bola vzatá do úvahy strata z príjmov z prenájmu pri určovaní sadzby dane vzťahujúcej sa na daňové obdobie za rok 1987.

12 — Z toho teda môžeme vyvodiť, že *straty príjmov z prenájmu*, ktorých sa domáhajú manželia Ritter-Coulais a ktoré sú spôsobené tým, že títo bývali vo svojom dome vo Francúzsku, sa na účely uplatnenia týchto vnútroštátnych ustanovení posudzujú rovnako ako *negatívne príjmy zo zdroja v zahraničí pochádzajúce z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí*.

13 — Pozri uznesenie vnútroštátneho súdu, s. 3.

III — Prejudiciálne otázky

23 Na účel rozhodnutia o opravnom prostriedku Bundesfinanzhof rozhodol položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je v rozpore s článkami 43 a 56 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva skutočnosť, že fyzická osoba, ktorá podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku a ktorá dosahuje z nemeckého zdroja príjmy zo závislej činnosti, nie je oprávnená odpočítať zo základu pre výpočet dane z príjmov v Nemecku straty príjmov z prenájmu, ktoré jej vznikli v inom členskom štáte?

2. Ak tomu tak nie je, je v rozpore s článkami 43 a 56 Zmluvy skutočnosť, že vyššie uvedené straty nemôžu byť vzaté do úvahy ani na základe takzvaného ustanovenia o negatívnej progresivite?"

IV — Analýza

A — *O práve Spoločenstva, ktorého výklad sa má poskytnúť*

24 Obe prejudiciálne otázky položené Bundesfinanzhof sa týkajú výkladu na jednej strane článku 43 ES týkajúceho sa slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území druhého členského štátu a na druhej strane článku 56 ES týkajúceho sa voľného pohybu kapitálu a slobody platieb.

25 Zo spisu však jasne vyplýva, že spor pred vnútroštátnym súdom sa týka fyzických osôb vykonávajúcich ako profesori na nemeckom štátnom gymnáziu *závislú činnosť* v členskom štáte.

26 Z tohto pohľadu sa teda zdá byť vylúčené, že by výklad článku 43 ES mohol byť v tejto veci relevantný a mohol mať úžitok na vyriešenie sporu vo veci samej. V skutočnosti zo znenia článku 43 druhého odseku ES výslovne vyplýva, že „sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať vykonávať *samostatnú zárobkovú činnosť*...“ [14].

27 To isté konštatovanie platí aj vo vzťahu k žiadosti o výklad článku 56 ES, keďže oblasť vecnej pôsobnosti tohto článku sa nevzťahuje na prípad predložený vnútroštátnemu súdu.

28 V skutočnosti podľa definície Súdneho dvora „pohyby kapitálu sú finančné operácie s cieľom umiestniť alebo investovať predmetnú sumu“ [15], medzi ktoré nepatrí odmena za výmenu tovarov alebo služieb. Navyše je zaujímavé, že hoci sa v čase sporných skutočností neuplatňovala, smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [16], obsahuje v prílohe nomenklatúru príkladov kapitálových pohybov rozdelenú na trinásť tried, medzi ktorými sú uvedené aj investície do nehnuteľného majetku.

29 Nič v uznesení vnútroštátneho súdu však neumožňuje identifikovať v skutkovom rámci tohto sporu cezhraničný pohyb kapitálu spojený s investíciou do nehnuteľnosti.

14 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 — Rozsudok z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, bod 21.

16 — Ú. v. ES L 178, s. 5.

30 Z tohto dôvodu výklad článku 56 ES nie je podľa môjho názoru užitočný ani potrebný na vyriešenie sporu vo veci samej.

31 Je však ustálenou judikatúrou, že Súdny dvor je príslušný podľa článku 234 ES poskytnúť vnútroštátnemu súdu, ktorý mu predložil prejudiciálnu otázku, všetky prostriedky výkladu práva Spoločenstva, ktoré mu môžu byť užitočné na účely vyriešenia sporu vo veci samej. Na tento účel „Súdny dvor môže považovať za vhodné..., aby vzal do úvahy normy práva Spoločenstva, na ktoré vnútroštátny súd neodkazuje v znení svojej otázky“ [17].

32 S prihliadnutím na tieto elementy sa nám zdá potrebné chápať otázky formulované Bundesfinanzhof tak, že sa nimi žiada o výklad príslušného práva Spoločenstva, teda konkrétne článku 48 Zmluvy EHS (zmenený na článok 48 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 39 ES), keďže ten sa týka zamestnancov v takom zmysle, ako ich definuje právo Spoločenstva. Podľa ustálenej judikatúry „... za zamestnanca sa považuje osoba, ktorá plní počas určitého obdobia v prospech inej osoby a pod jej vedením služby, za ktoré dostáva odmenu“ [18].

B — *O potrebe cudzieho právneho prvku v zmysle práva Spoločenstva*

33 Práve sme videli, že z materiálneho hľadiska patria manželia Ritter-Coulais vzhľadom na ich závislú činnosť teoreticky do rámca chráneného článkom 48 Zmluvy.

34 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že uplatňovanie tohto článku je obmedzené na osobné situácie, na ktoré sa vzťahuje právo Spoločenstva, teda situácie, ktoré obsahujú cudzí prvok potrebný na to, aby sa mohlo uplatňovať toto právo [19].

17 — Rozsudok z 12. decembra 1990, SARPP, C-241/89, Zb. s. I-4695, bod 8. Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 2. februára 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, nazývaný „Clinique“, C-315/92, Zb. s. I-317, bod 7; zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16, a z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 32.

18 — Rozsudok z 12. mája 1998, Martínez Sala, C-85/96, Zb. s. I-2691, bod 32.

19 — Všeobecnejšie, ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu pracovníkov, slobody usadiť sa a voľného poskytovania služieb „sa nevzťahujú na činnosti, ktorých celok príslušných elementov nepresahuje hranice samotného členského štátu“ (rozsudok zo 16. januára 1997, USSL č. 47 di Biella, C-134/95, Zb. s. I-195, bod 19). Pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. apríla 1991, Höfner a Elser, C-41/90, Zb. s. I-1979, bod 37; z 28. januára 1992, Steen, C-332/90, Zb. s. I-341, bod 9, a zo 16. februára 1995, Aubertin a i., C-29/94 až C-35/94, Zb. s. I-301, bod 9.

35 Je teda potrebné skúmať, či na jednej strane okolnosť, že pani Ritter-Coulais mala v roku 1987 dvojitú štátnu príslušnosť — francúzsku aj nemeckú, a na druhej strane skutočnosť, že manželia mali bydlisko v tom období vo Francúzsku, predstavuje cudzie prvky, ktoré sú vzhľadom na vtedy platné právo Spoločenstva dostatočné.

36 V tomto zmysle hneď uvádzame, že skutočnosť, že pani Ritter-Coulais mala v roku 1987 dvojitú štátnu príslušnosť, sa nám nejaví byť dostatočná na „komunitarizáciu" situácie manželov spoločne zdaňovaných v Nemecku ako štátnych príslušníkov Nemecka. Ako sme videli, iba nemecké občianstvo manželov bolo vzaté do úvahy na účely zdanenia daňou z príjmu v Nemecku, pričom manželský pár bol v tomto rámci považovaný, ak je to tak možné povedať, za jeden subjekt [20]. Preto sa domnievam, že nie je vhodné oddeľovať situáciu každého z manželov pri jej skúmaní vo vzťahu k právu Spoločenstva, čo by malo v konečnom dôsledku umelý charakter vzhľadom na ich spoločné zdaňovanie.

37 Okrem toho situáciu manželov Ritter-Coulais podľa mňa nemožno posudzovať rovnako ako situáciu pani Gilly, ktorú Súdny dvor skúmal vo svojom rozsudku z 12. mája 1998 [21]. Pani Gilly mala pôvodne nemecké občianstvo, neskôr z dôvodu sobáša francúzske občianstvo, a bola učiteľkou vo verejnom školstve v Nemecku. Manželský pár Gilly mal bydlisko vo Francúzsku. Príjmy pani Gilly zo závislej činnosti boli zdaňované v Nemecku podľa článku 14 ods. I prvej vety francúzsko-nemeckého dohovoru, keďže išlo o mzdu z verejných prostriedkov a ich príjemca mal nemecké občianstvo [22]. Príjmy pani Gilly boli však zdanené aj vo Francúzsku, pričom bol vykonaný zápočet dane vo výške francúzskej dane zodpovedajúcej týmto príjmom [23], ktorý však bol nižší ako bola výška dane zaplatenej v Nemecku, proti čomu sa manželia Gilly obrátili na francúzske správne orgány.

38 V tejto veci francúzska vláda uviedla, že pani Gilly nevykonávala vo Francúzsku práva vyplývajúce z článku 48 Zmluvy, keďže pracovala v štáte svojho pôvodu, teda v Nemecku.

39 Odpovedajúc na toto tvrdenie a na odôvodnenie toho, že na situáciu pani Gilly sa vzťahovali pravidlá týkajúce sa slobody pohybu pracovníkov, Súdny dvor rozhodol, že „stačí... podčiarknuť, že pani Gilly získala francúzske občianstvo z dôvodu sobáša a že vykonáva svoju zárobkovú činnosť v Nemecku, hoci má bydlisko vo Francúzsku.

20 — Pozri body 17 a 18 týchto návrhov a najmä poznámku pod čiarou na strane 10.

21 — Rozsudok Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793.

22 — Pozri body 5 a 6 týchto návrhov.

23 — V súlade s článkom 20 ods. II písm. a) bodom cc) francúzsko-nemeckého dohovoru, tak ako bol zmenený dodatkom z 28. septembra 1989.

Za týchto podmienok musí byť teda považovaná v *poslednom uvedenom štáte* za pracovníka vykonávajúceho svoje právo voľného pohybu tak, ako je garantované Zmluvou, na účely výkonu zamestnania v členskom štáte odlišnom od toho, v ktorom má bydlisko. Okolnosť, že si ponechala štátne občianstvo štátu, kde je zamestnaná, nič nemení na skutočnosti, že *pre francúzske orgány* daná osoba francúzskej štátnej príslušnosti vykonáva svoju zárobkovú činnosť na území iného členského štátu...“ [24].

40 Na zhrnutie, z pohľadu francúzskych orgánov mala byť pani Gilly, pokiaľ ide o zdaňovania vo Francúzsku príjmov pochádzajúcich z výkonu práce v Nemecku, považovaná za osobu, ktorá sa premiestňuje mimo Francúzska na účel výkonu zárobkovej činnosti, teda činnosti ekonomickej povahy, v inom členskom štáte.

41 Situácia manželov Ritter-Coulais sa musí skúmať z iného pohľadu, a to z pohľadu nemeckých orgánov týkajúceho sa zdaňovania v Nemecku príjmov pochádzajúcich z výkonu práce v Nemecku. Je teda z toho jasné, že pre nemecké orgány dané osoby vykonávajú svoju zárobkovú činnosť na nemeckom území a premiestňujú sa iba na to, aby sa dostali do ich bydliska vo Francúzsku.

42 Na základe týchto upresnení dodávame, že podľa môjho názoru bydlisko v inom členskom štáte neznamená samo osebe v čase skutočností týkajúcich sa sporu vo veci samej, teda roku 1987, že v takej osobnej situácii, akou je situácia manželov Ritter-Coulais, sa vyskytuje vzhľadom na vtedy platné právo Spoločenstva dostatočný cudzí právny prvok.

43 Výber tohto riešenia sa podľa mňa musí zakladať na konštatovaní, že právo Spoločenstva platné v roku 1987 uvádzalo voľný pohyb osôb iba z ekonomického hľadiska.

44 Je potrebné v tomto smere pripomenúť, že Súdny dvor vyslovil všeobecne, že „na každého štátneho príslušníka Spoločenstva nezávisle od jeho bydliska a jeho občianstva, ktorý *využíval právo voľného pohybu pracovníkov* a ktorý *vykonával zárobkovú činnosť v inom členskom štáte*, sa vzťahujú ustanovenia [zmluvy týkajúce sa voľného pohybu pracovníkov]“ [25].

24 — Rozsudok Gilly, už citovaný, bod 21, kurzívou zvýraznil generálny advokát.

25 — Rozsudok z 23. februára 1994, Scholz, C-419/92, Zb. s. I-505, bod 9. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

45 Popri výkone profesionálnej činnosti v inom členskom štáte predstavuje takisto dostatočný cudzí prvok, ktorý odôvodňuje uplatňovanie práva Spoločenstva, aj získanie diplomu alebo profesijnej kvalifikácie v inom členskom štáte [26].

46 Prítomnosť takéhoto cudzieho prvku okrem toho, že spája predmetnú situáciu s právom Spoločenstva, umožňuje v určitých prípadoch aj korelatívne bojovať proti tomu, čo je často kvalifikované ako „negatívna diskriminácia", teda zaobchádzanie zo strany členského štátu, ktoré znevýhodňuje vlastných štátnych príslušníkov oproti štátnym príslušníkom ostatných členských štátov.

47 Teda, keďže svojím správaním sa štátni príslušníci členského štátu dostali do *jednej zo situácií upravených právom Spoločenstva,* akou je nadobudnutie profesijnej kvalifikácie v inom členskom štáte, môžu sa voči štátu, z ktorého pochádzajú, odvolávať na pravidlá Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu osôb. Títo štátni príslušníci sa v skutočnosti nachádzajú „vzhľadom na svoj štát pôvodu v situácii, ktorá je podobná situácii všetkých ostatných subjektov, ktoré požívajú práva a slobody zaručené Zmluvou" [27].

48 Sankcia negatívnej diskriminácie sa však môže realizovať vo vzťahu k právu Spoločenstva, iba ak je samotná predmetná situácia „komunitarizovaná". Naopak, osud takýchto negatívnych diskriminácií bude závisieť od príslušného uplatniteľného vnútroštátneho práva.

49 Vzhľadom na tieto úvahy poznamenávame, že nič v spise neumožňuje nazdávať sa, že manželia Ritter-Coulais sa usadili vo Francúzsku „s úmyslom tam vykonávať hospodársku činnosť" [28] alebo tam získať profesijnú kvalifikáciu. Naopak sa zdá, že sa rozhodli usadiť sa vo Francúzsku výlučne na súkromné účely. Vykonávali svoju zárobkovú činnosť ako zamestnanci v členskom štáte, ktorého boli štátnymi príslušníkmi, teda v Spolkovej republike Nemecko, jediným cudzím prvkom voči poslednému uvedenému štátu bolo teda ich miesto bydliska, t. j. Francúzsko.

26 — O pôvode tejto judikatúry a o slobode usadiť sa pozri najmä rozsudok zo 7. februára 1979, Knoors, 115/78, Zb. s. 399. To isté odôvodnenie platí aj pre voľný pohyb pracovníkov (pozri rozsudok z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, Zb. s. I-1663, body 15 a 16).

27 — Rozsudok Knoors, už citovaný, bod 24.

28 — Rozsudok zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265, bod 17.

50 Inak povedané, manželia Ritter-Coulais nevyužívali slobodu pohybu uvedenú v článku 48 Zmluvy na účel výkonu práce v inom členskom štáte ako v tom, ktorého boli štátnymi príslušníkmi.

51 V tejto súvislosti uvádzam podobnosť s vecou Werner [29], kde faktické skutočnosti boli úplne porovnateľné so situáciou, v ktorej sa nachádzali manželia Ritter-Coulais v roku 1987.

52 V tejto veci pán Werner, zubár s nemeckým občianstvom usadený ako samostatne zárobkovo činná osoba v Nemecku, ktorý získal svoj diplom a profesijnú kvalifikáciu v tomto štáte, mal bydlisko v Holandsku. Na účely zdaňovania svojich príjmov pochádzajúcich z Nemecka chcel, aby sa vzala do úvahy jeho osobná situácia a teda aby sa na neho vzťahovala výhodnejšia sadzba nazvaná „splitting tarif" (oddelená sadzba), ktorá sa uplatňuje na manželské páry. Jeho žiadosť bola zamietnutá príslušným vnútroštátnym orgánom z dôvodu, že nemal bydlisko v Nemecku a nemohol sa teda na neho vzťahovať režim neobmedzenej daňovej povinnosti, teda režim, na ktorý bolo toto zvýhodnenie viazané.

53 Berúc do úvahy tieto skutočnosti, Súdny dvor bol požiadaný o výklad článku 52 Zmluvy EHS (zmenený na článok 52 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 43 ES).

54 V uvedenom rozsudku Súdny dvor uviedol, že okrem toho, že pán Werner je považovaný za nemeckého štátneho príslušníka, ktorý získal svoj diplom a svoju kvalifikáciu v Nemecku, pán Werner takisto „vždy vykonával svoju zárobkovú činnosť v tomto štáte, a ... má sa preto uplatňovať nemecká daňová právna úprava". Súdny dvor takisto poznamenal, že „jediný element, ktorý presahuje čisto vnútroštátny rámec, je skutočnosť, že pán Werner má bydlisko v inom členskom štáte, odlišnom od toho, v ktorom vykonáva svoju zárobkovú činnosť" [30].

55 Súdny dvor následne rozhodol, že „článok 52 Zmluvy EHS nebráni tomu, aby členský štát stanovil pre svojich štátnych príslušníkov, ktorí vykonávajú svoju zárobkovú činnosť na jeho území a ktorí tam dosahujú všetky alebo takmer všetky svoje príjmy alebo tam majú všetok alebo takmer všetok svoj majetok, vyššie daňové zaťaženie v prípade, že nemajú bydlisko v tomto štáte, ako keby tam bydlisko mali" [31].

29 — Rozsudok z 26. januára 1993, C-112/91, Zb. s. I-429.

30 — Rozsudok Werner, už citovaný, bod 16.

31 — Tamže, bod 17.

56 Generálny advokát Darmon vo svojich návrhoch v už citovanej veci Werner [32] navrhol Súdnemu dvoru, aby vyslovil, že „ani článok 52, ani článok 7 Zmluvy EHS sa neaplikujú na situáciu, ktorá je čisto vnútornou záležitosťou členského štátu...“ [33].

57 Akokoľvek, aj keby Súdny dvor výslovne nekvalifikoval predmetnú situáciu ako „čisto vnútornú záležitosť členského štátu“, čo by bol podľa mňa logický záver odôvodnenia nachádzajúceho sa v rozsudku, zhoduje sa napokon s hodnotením generálneho advokáta v tom, že usúdil, že iba samotné bydlisko v inom členskom štáte nepredstavuje cudzí prvok postačujúci na to, aby sa použili pravidlá Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa [34].

58 Okrem toho sa domnievam, že nič nebráni tomu, aby táto úvaha bola prenesená do oblasti voľného pohybu pracovníkov, ktorá ochraňuje takisto premiestňovanie štátnych príslušníkov členských krajín v rámci Spoločenstva na účel vykonávania hospodárskej činnosti.

59 Ďalej sa ešte domnievam, že musí byť dodržaná vnútorná logika už citovaného rozsudku Werner, a to napriek kritike, ktorú vyvolala [35].

60 Podľa môjho názoru nič neumožňuje spochybňovať nasledujúci názor, ktorý uvádza generálny advokát Darmon vo svojich návrhoch vo vyššie uvedenej veci Werner: „Až do prijatia smerníc Rady z 28. júna 1990 týkajúcich sa práva na pobyt, ktoré majú tendenciu generalizovať toto právo, voľný pohyb osôb v rámci Spoločenstva je určený — a obmedzený — hospodárskym charakterom Zmluvy. Z toho vyplýva, že sloboda premiestňovať sa priznaná štátnym prísluš-

32 — Návrhy prednesené 6. októbra 1992.

33 — Tamže, bod 55.

34 — Stotožňujem sa s analýzou generálneho advokáta Tizzano, ktorý uvádza, že Súdny dvor sa v skutočnosti obmedzil v uvedenom rozsudku Werner na to, že aplikoval princíp, podľa ktorého sa právo Spoločenstva neuplatňuje na situácie, ktorých podstatné prvky sú čisto vnútornej povahy členského štátu“. Pozri bod 83 návrhov vo veci Schilling (rozsudok z 13. novembra 2003, C-209/01, Zb. s. I-13389).

35 — Niektorí považujú prínos rozsudku Werner za mätúci (poznámka Rohmer, X., komentár 1000, *Droit fiscal 1993*, č. 19). Iní sú miernejšieho názoru, že táto judikatúra je „naozaj prekonaná od nadobudnutia účinnosti Zmluvy o Európskej únii a uznávania občianstva Únie“ (Derouin, P., a Martin, P.: *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, s. 48). Okrem týchto úvah uvádzam, že francúzska štátna rada si v rozhodnutí z 8. júla 2002 osvojila výklad Súdneho dvora v rozsudku Werner (žaloba č. 225159, neuverejnená v Zbierke Lebon) vo vzťahu ku konaniu týkajúcemu sa dane z príjmu za roky 1987 a 1988. Napokon, zdá sa mi nesprávne uvažovať, že Súdny dvor sa vrátil v rozsudku z 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), k odôvodneniu uvedenému v už citovanom rozsudku Werner. Ako som už uviedol v mojich návrhoch vo veci Schumacker (bod 33), je isté, že na rozdiel od situácie pána Wernera patrí situácia pána Schumackera do oblasti uplatňovania práva Spoločenstva. Pán Schumacker, belgický štátny príslušník, ktorý získal svoju kvalifikáciu a profesionálne skúsenosti mimo Spolkovej republiky Nemecko, v skutočnosti využil právo na voľný pohyb pracovníkov stanovené v článku 48 Zmluvy ES, teda prísť do tohto štátu a vykonávať tam závislú činnosť. Nešlo teda o čisto vnútornú záležitosť členského štátu.

níkom Spoločenstva predpokladá premiestňovanie sa *na účel hospodárskej činnosti*“ [36].

61 V čase, keď nastali skutočnosti, ktoré sú predmetom veci samej, teda v roku 1987, ani smernice z roku 1990 týkajúce sa práva na pobyt, ani článok 8a Zmluvy ES v znení Maastrichtskej zmluvy (zmenený, teraz článok 18 ES) neboli v platnosti. Keďže sú neuplatniteľné *ratione temporis* na skutočnosti týkajúce sa veci samej pred vnútroštátnym súdom, tak ako v už citovanej veci Werner, tieto právne pravidlá nevezmem do úvahy v mojej analýze.

62 Domnievam sa teda, ako Komisia [37], že je nemožné uplatniť princípy odvodené z článku 18 ES na situácie, ktoré sa vyskytli a spôsobili účinky pred tým, ako toto ustanovenie vstúpilo do platnosti.

63 Prijať odlišné stanovisko, teda vziať do úvahy princípy a pravidlá spojené s európskym občianstvom a skúmať ich vo vzťahu k sporu pochádzajúcemu z roku 1987, by bolo podľa mňa v protiklade s požiadavkou právnej istoty.

64 V skutočnosti, ako vieme, z princípu právnej istoty, ktorý predstavuje základný princíp práva Spoločenstva, vyplýva, že „právna úprava Spoločenstva musí byť jednoznačná a jej uplatňovanie predvídateľné pre osoby, na ktoré sa vzťahuje“ [38]. Tieto požiadavky jednoznačnosti a predvídateľnosti uplatniteľných právnych noriem podľa mňa nevyhnutne spôsobujú, že situácia vyskytujúca sa v danom čase musí byť skúmaná iba vo svetle právnych predpisov platných v tom istom čase [39].

65 Po týchto upresneniach by som chcel uviesť v súlade s tým, čo som napísal vo svojich návrhoch vo veci Asscher [40], že ustanovenia sekundárneho práva Spoločen-

36 — Pozri bod 30.

37 — Pozri bod 52 písomných pripomienok Komisie.

38 — Rozsudok z 22. februára 1984, Kloppenburg, 70/83, Zb. s. 1075, bod 11. Pozri takisto rozsudok zo 17. júla 1997, National Farmers' Union a i., C-354/95, Zb. s. I-4559, bod 57.

39 — To však nebráni vziať do úvahy následnú judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa výkladu právnych pravidiel *uplatniteľných v čase, keď nastali rozhodné skutočnosti* v konaní vo veci samej. Za ustálenú judikatúru sa považuje, že v rámci prejudiciálnych otázok Súdny dvor konštatuje význam a účinky pravidla Spoločenstva „tak, ako musí alebo by malo byť chápané a uplatňované od okamihu nadobudnutia jeho účinnosti“. Pozri rozsudok z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, Zb. s. 1205, bod 16.

40 — Rozsudok z 27. júna 1996, C-107/94, Zb. I-3089. Pozri najmä bod 41 mojich návrhov v tejto veci, kde uvádzam: „Domnievam sa, že v budúcnosti budete musieť rozhodovať o diskrimináciách, ktoré utrpeli štátni príslušníci členského štátu, ktorí vykonávali svoju slobodu pohybu napríklad len na základe smernice 90/364, pretože tento akt práva Spoločenstva v súčasnosti za istých podmienok uznáva všeobecné právo na pobyt, nezávisle od akejkoľvek hospodárskej činnosti.“
Okrem toho je zaujímavé poznamenať, že na to, aby bolo možné rozlišovať rôzne prípady, ktoré sa môžu pred Súdnym dvorom vyskytnúť, že na rozdiel od pána Wernera sa pán Asscher odôvodnene opieral o článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) voči svojmu štátu pôvodu, „pretože výkonom hospodárskej činnosti v inom členskom štáte, ako je jeho štát pôvodu, sa nachádza voči poslednému uvedenému v situácii porovnateľnej so situáciou iného subjektu, ktorý sa dovoláva voči hostiteľskému štátu práv a slobôd zaručených Zmluvou“ (rozsudok Asscher, už citovaný, bod 34).

stva týkajúce sa práva na pobyt [41], ako aj článok 18 ES umožňujú podľa môjho názoru usúdiť, že iba samotné bydlisko v inom členskom štáte predstavuje cudzí prvok postačujúci na to, aby sa na situáciu štátnych príslušníkov Spoločenstva vzťahovalo právo Spoločenstva.

66 Súdny dvor mal okrem toho príležitosť rozhodnúť, že ak cieľom občianstva Únie nie je rozšíriť oblasť vecnej pôsobnosti Zmluvy na vnútorné situácie, ktoré nie sú spojené s právom Spoločenstva, takéto spojenie existuje aj tak „vo vzťahu k osobám..., ktoré sú štátnymi príslušníkmi členského štátu s legálnym bydliskom na území iného členského štátu“ [42].

67 Toto odôvodnenie založené na právnych účinkoch pojmu „európskeho občianstva“ nemožno vziať v rámci tejto analýzy do úvahy, keďže cudzí prvok, ktorý spočíva v samotnom pobyte v inom členskom štáte, nie je vzhľadom na právo Spoločenstva uplatniteľné v roku 1987 dostatočný na to, aby mohli osoby v situácii, akou je situácia manželov Ritter-Coulais, mať úžitok z ochrany pravidiel Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu pracovníkov.

68 Má toto konštatovanie automaticky viesť k tomu, aby nebola poskytnutá odpoveď na podstatu prejudiciálnych otázok položených Súdnemu dvoru vnútroštátnym súdom? To je to, čo treba teraz skúmať.

C — O potrebe poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď týkajúcu sa výkladu príslušného práva Spoločenstva

69 Ako vieme, v minulosti mal Súdny dvor tendenciu nevyjadrovať sa k podstate prejudiciálnych otázok, ktoré mu boli položené vnútroštátnym súdom, pretože usúdil, že právo Spoločenstva sa neuplatňuje na čisto vnútorné súdne spory, teda napríklad bez „spojitosti s jednou zo situácií uvedených v práve Spoločenstva v oblasti voľného pohybu osôb a služieb“ [43].

41 — Teda najmä smernica Rady 90/364/EHS z 28. júna 1990 o práve na pobyt (Ú. v. ES L 180, s. 26). Táto smernica bola zrušená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2004/38/ES z 29. apríla 2004 o práve občanov Únie a ich rodinných príslušníkov voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v rámci územia členských štátov (Ú. v. EÚ L 158, s. 77).

42 — Rozsudok z 2. októbra 2003, Garcia Avello, C-148/02, Zb. s. I-11613, body 26 a 27.

43 — Rozsudok USSL č. 47 di Biella, už citovaný, bod 22.

70 Súdny dvor však svoju judikatúru v tejto záležitosti zmenil. Podľa judikatúry týkajúcej sa oblasti voľného pohybu tovaru [44], neskôr rozšírenej na oblasť voľného pohybu kapitálu [45], skutočnosť, že rozhodné prvky sporu vo veci samej nepresahujú hranice samotného členského štátu, nespôsobuje sama osebe neprípustnosť prejudiciálnej otázky položenej vnútroštátnym súdom.

71 Súdny dvor rozhodol, že „v zásade je vecou samotných vnútroštátnych súdov, aby zhodnotili vzhľadom na osobitosti každej veci potrebu rozhodnutia o prejudiciálnej otázke na to, aby mohli vydať svoje rozhodnutie, ako aj význam otázok, ktoré položia Súdnemu dvoru“ [46]. Súdny dvor dodáva, že „odmietnutie... žiadosti predloženej vnútroštátnym súdom je možné, iba ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiadnu súvislosť so skutočnosťou alebo predmetom sporu vo veci samej“ [47].

72 Táto posledná uvedená situácia, v ktorej Súdny dvor nevydá rozhodnutie, sa kvalifikuje ako „osobitný prípad“ [48].

73 Berúc do úvahy tieto princípy a keďže „nie je zjavné, že žiadaný výklad práva Spoločenstva nie je potrebný pre vnútroštátny súd“ [49], Súdny dvor usudzuje, že musí zodpovedať na prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom.

74 Konkrétnejšie, Súdny dvor usudzuje, že „takáto odpoveď mu môže byť užitočná za predpokladu, že jeho vnútroštátne právo stanovuje, že [vlastný] štátny príslušník požíva rovnaké práva, ako sú tie, ktoré požíva štátny príslušník iného členského štátu na základe práva Spoločenstva v rovnakej situácii“ [50].

75 Viem, že prístup, podľa ktorého sa Súdny dvor vyhlasuje za príslušný na zodpovedanie prejudiciálnych otázok týkajúcich sa ustanovení práva Spoločenstva v situáciách, keď sa

44 — Rozsudok z 5. decembra 2000, Guimont, C-448/98, Zb. s. I-10663.

45 — Rozsudky z 5. marca 2002, Reisch a i., C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157, a z 15. mája 2003, Salzmann, C-300/01, Zb. s. I-4899.

46 — Pozri najmä rozsudok Guimont, už citovaný, bod 22.

47 — Rozsudok zo 6. júna 2000, Angonese, C-281/98, Zb. s. I-4139, bod 18. Poznamenávam, že toto konanie sa týka oblasti voľného pohybu pracovníkov, čo môže potvrdiť myšlienku, podľa ktorej línia judikatúry následne uvedená v už citovanom rozsudku Guimont sa môže týkať takisto tejto oblasti.

48 — Rozsudok Salzmann, už citovaný, bod 32.

49 — Rozsudok Guimont, už citovaný, bod 23.

50 — Rozsudok Reisch a i., už citovaný, bod 26. Toto stanovisko sa podľa toho, čo uviedol generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch v tejto veci, zdá byť vysvetlené konštatovaním, podľa ktorého, ak „vnútroštátne právo zakazuje nepriamu diskrimináciu, vnútroštátny sudca bude potrebovať výklad práva, ktoré majú štátni príslušníci iných členských krajín z práva Spoločenstva — aby sa mohlo určiť, či ide o negatívnu diskrimináciu“ (bod 87).

skutkové okolnosti vo veci samej nachádzajú mimo oblasti pôsobnosti práva Spoločenstva, je predmetom diskusií [51].

76 Akokoľvek sú argumenty uvádzané proti takejto línii judikatúry Súdneho dvora opodstatnené, nemožno ignorovať túto líniu v tejto veci. Z tohto dôvodu navrhujem Súdnemu dvoru preskúmať podstatu prejudiciálnych otázok položených Bundesfinanzhof.

77 Keďže bolo preukázané na jednej strane, že konanie vo veci samej patrí do oblasti vecnej pôsobnosti predpisov týkajúcich sa voľného pohybu pracovníkov a nie týkajúcich sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, a na druhej strane, že osobná situácia žalobcov neobsahovala v roku 1987 žiadny relevantný cudzí právny prvok vo vzťahu k článku 48 Zmluvy, a napokon, že toto posledne uvedené konštatovanie podľa línie judikatúry Súdneho dvora nebráni automaticky Súdnemu dvoru v tom, aby zaujal stanovisko k právu Spoločenstva, ktoré má byť predmetom výkladu, začnem teda skúmanie podstaty dvoch prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnym súdom, upresňujúc, že ich treba podľa môjho názoru skúmať spoločne.

78 Svojimi dvoma otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 48 Zmluvy musí byť vykladaný v tom zmysle, že s ním je v rozpore skutočnosť, že si štátni príslušníci členského štátu, ktorí majú neobmedzenú daňovú povinnosť [52] v Nemecku a ktorí dostávajú z nemeckého zdroja príjmy zo závislej činnosti, nemôžu uplatňovať straty príjmov z prenájmu, ktoré vznikli v inom členskom štáte a vyplývajú zo skutočnosti, že používajú svoj vlastný dom na svoje vlastné potreby, a to ani na účely určenia ich zdaniteľného príjmu v Nemecku a ani pri výpočte, ktorý stanovuje sadzbu dane týkajúcu sa príjmu v tomto členskom štáte.

51 — Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Pistre a i. (rozsudok zo 7. mája 1997, C-321/94 až C-324/94, Zb. s. I-2343, body 38 a nasl.), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio v už citovanej veci Guimont, body 6 a 7. Tieto diskusie sa týkajú takisto účinkov judikatúry Dzodzi (rozsudok z 18. októbra 1990, C-297/88 a C-197/89, Zb. s. I-3763), ktorý uvádza konkrétnejšie prípad, keď ustanovenie vnútroštátneho práva odkazuje na právo Spoločenstva [pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v spojených veciach Leur-Bloem a Giloy (rozsudok zo 17. júla 1997, C-28/95 a C-130/95, Zb. s. I-4161, body 47 a nasl.) a vo veci BIAO (rozsudok zo 7. januára 2003, C-306/99, Zb. s. I-1, body 47 až 70)].

52 — Tu verne preberám výraz používaný vnútroštátnym súdom v prvej prejudiciálnej otázke. Hoci toto úplne jasne nevyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu, zdá sa mi, že je potrebné rozumieť tomuto výrazu tak, že znamená, že manželia Ritter-Coulais podliehali nemeckému režimu neobmedzenej daňovej povinnosti, čo je však zvyčajne vyhradené osobám s bydliskom v Nemecku (pozri najmä veci Werner a Schumacker, už citované). Zdá sa, že to predstavuje výnimku, ktorá sa týka osôb vykonávajúcich prácu vo verejnom záujme, ktoré nemajú bydlisko v Nemecku.

D — *O existencii nepriamej diskriminácie zakázanej predpismi Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu pracovníkov*

79 Za ustálenú judikatúru sa považuje, že hoci oblasť priamych daní nepatrí ako taká do pôsobnosti Spoločenstva, vyplýva z nej takisto, že členské štáty musia vykonávať im ponechané právomoci v tejto oblasti, rešpektujúc právo Spoločenstva [53]. V tomto smere voľný pohyb pracovníkov implikuje zrušenie akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti pracovníkov členských štátov, najmä v súvislosti s odmeňovaním. V rozsudku z 8. mája 1990, Biehl [54], Súdny dvor vyslovil, že princíp rovnosti zaobchádzania v oblasti odmeňovania by nebol účinný, keby boli uvedenému princípu stavané prekážky v oblasti dane z príjmu.

80 Je takisto ustálené, že pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale aj všetky skryté formy diskriminácie, ktoré uplatňovaním iných kritérií rozlišovania vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku [55]. Súdny dvor rozhodol, že právna úprava členského štátu, ktorá vyhradzuje daňové zvýhodnenia iba pre osoby s bydliskom na jeho území, predstavuje riziko, že bude v zásade znevýhodňovať štátnych príslušníkov ostatných členských štátov, keďže osobami, ktoré v danom štáte nemajú bydlisko, sú najčastejšie osoby, ktoré nie sú jeho občanmi, tým, že takáto právna úprava môže predstavovať nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti [56].

81 No „... diskriminácia môže spočívať aj iba v uplatňovaní rozličných pravidiel na porovnateľné situácie alebo aj v uplatňovaní toho istého pravidla na rozdielne situácie“ [57].

82 Súdny dvor nedávno pripomenul, že „vo veci priamych daní situácia osôb s bydliskom a situácia osôb, ktoré nemajú v danom štáte bydlisko, nie sú vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území jedného štátu osobou, ktorá tam nemá bydlisko, predstavuje najčastejšie iba jednu časť jej celkového príjmu sústredeného do miesta jej bydliska a osobné daňové zaťaženie osoby, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, vychádzajúce z celkovej výšky jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdené v mieste, kde má centrum svojich osobných a majetkových záujmov, čo zodpovedá vo všeobecnosti jeho zvyčajnému bydlisku“ [58].

53 — Pozri najmä rozsudky zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s. I-4585, bod 12, a Schilling, už citovaný, bod 22.

54 — C-175/88, Zb. s. I-1779, bod 12.

55 — Pozri najmä rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11, a z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 10.

56 — Pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 28; Asscher, už citovaný, bod 38, a zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, body 19 a 20.

57 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 30.

58 — Pozri najmä rozsudok z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15 a citovanú judikatúru.

83 Z toho vyplýva, že „skutočnosť, že členský štát nepriznáva určité daňové zvýhodnenia osobám, ktoré nemajú na jeho území bydlisko, tak ako ich priznáva osobám s bydliskom, nie je vo všeobecnosti diskriminujúca, berúc do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou osoby s bydliskom a situáciou osoby, ktorá v danom štáte nemá bydlisko, tak z hľadiska zdroja príjmu, ako aj z hľadiska osobného daňového zaťaženia alebo osobných a rodinných pomerov“ [59].

84 V už citovanom rozsudku Schumacker však Súdny dvor rozhodol, že osoba s bydliskom a osoba, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, sa nenachádzajú v objektívne rozdielnej situácii, keď osoba, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, nemá významnejší príjem v štáte svojho pobytu, ale poberá podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov v štáte, kde je zamestnaná. V skutočnosti v takomto prípade štát, v ktorom má táto osoba bydlisko, nie je schopný poskytnúť jej zvýhodnenia vyplývajúce z toho, že sa vezmú do úvahy jej osobné a rodinné pomery. Rozdielne zaobchádzanie sa stáva teda diskriminujúcim voči osobám, ktoré tam nemajú bydlisko, pretože ich osobné a rodinné pomery nie sú vzaté do úvahy ani v štáte, kde majú bydlisko, ani v štáte ich zamestnania [60].

85 V rámci skutkových a právnych okolností sporu vo veci samej, ako sú uvedené v uznesení vnútroštátneho súdu, ma princípy, ktoré som práve uviedol, vedú k nasledujúcej analýze.

86 § 2a ods. 1 prvá veta bod 4 EStG 1987, ktorý stanovuje, pripomínam, že negatívne príjmy zo zdroja v zahraničí spojené s prenájmom nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v cudzom štáte, sa môžu započítať iba proti príjmom zo zahraničného zdroja rovnakej povahy a pochádzajúcim z toho istého štátu, spôsobuje v nemeckom práve vylúčenie takýchto samostatných [61] negatívnych príjmov zo zdroja v zahraničí nielen pri určení zdaniteľného príjmu, ale takisto aj pri výpočte sadzby dane z príjmu v Nemecku [62].

87 Skrátka osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ktorá je vlastníkom domu v inom členskom štáte, v ktorom má bydlisko, a ktorá nemá príjmy z prenájmu v tom istom štáte, nemôže vziať do úvahy v rámci výpočtu výšky svojej dane straty spôsobené týmto osobným užívaním svojho obydlia.

88 Na druhej strane zo spisu vyplýva, že tá istá osoba, ktorá je v Nemecku vlastníkom domu, v ktorom má bydlisko, môže vziať do

59 — Tamže, bod 16 a citovaná judikatúra.

60 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, body 36 až 38.

61 — Teda ak neexistujú príjmy zo zdroja v zahraničí rovnakej povahy a pochádzajúce z toho istého štátu.

62 — Odkazujem v tomto smere na vysvetlenia podané vnútroštátnym súdom, uvedené v bode 16, ako aj na poznámku na strane 8 týchto návrhov.

úvahy takéto negatívne príjmy pri výpočte svojej dane z príjmu [63].

89 Nemecká daňová úprava teda vedie k vylúčeniu osôb, ktoré tam nemajú bydlisko, z daňového zvýhodnenia, čo predstavuje rozdiel v zaobchádzaní znevýhodňujúci posledné uvedené osoby [64].

90 Takýto rozdiel v zaobchádzaní však nepredstavuje diskrimináciu v rozpore so Zmluvou, keď sa osoby s bydliskom a osoby, ktoré v danom štáte nemajú bydlisko, nachádzajú v zásade v situácii, ktorá je objektívne odlišná.

91 V tomto smere podčiarkujem, že keďže tieto osoby, ktoré nemajú v danom štáte bydlisko, dosahujú podobne ako manželia Ritter-Coulais všetky alebo takmer všetky príjmy v celosvetovom meradle v Nemecku, musia byť vo vzťahu k pravidlám vzťahujúcim sa na výpočet ich dane z príjmu považované, za osoby v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou osôb, ktoré majú bydlisko a pracujú v tomto členskom štáte.

92 Rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi, ktorí pracujú v členskom štáte, ale ktorí tam nemajú bydlisko, a daňovníkmi, ktorí pracujú a majú bydlisko v danom štáte, t. j. zaobchádzanie, ktoré spočíva v odmietnutí poskytnutia prospechu prv uvedeným osobám tým, že bude uznaná možnosť vziať do úvahy negatívne príjmy z nehnuteľností, predstavuje teda v tomto meradle nepriamu diskrimináciu založenú na kritériu bydliska, ktorá je zakázaná článkom 48 Zmluvy.

93 Dôvody, ktoré podopierajú toto odôvodnenie, Súdny dvor formuloval v rámci konaní týkajúcich sa daňových zvýhodnení spojených s osobnými a rodinnými pomermi daňovníkov, ktorí v danom štáte nemajú bydlisko.

94 Z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že keď daňovník vykonal svoje právo na voľný pohyb, hoci prináleží v skutočnosti jeho vlastnému štátu bydliska, aby vzal do úvahy jeho osobné a rodinné pomery, je potrebné ešte, aby daňovník mohol mať v tomto štáte daňovú povinnosť viažucu sa na daň, ktorá umožňuje takéto zohľadnenie. V prípade, že je tomu tak, štát bydliska zohľadní osobné a rodinné pomery daňovníka, ktorý tam má bydlisko [65].

63 — Pozri uznesenie vnútroštátneho súdu, s. 2 a 7, a písomné pripomienky Komisie, bod 33.

64 — Poznamenávame, že hoci daňový režim uplatniteľný vo veci samej vyplýva, ako sme videli, z prelínania pravidiel vyplývajúcich z francúzsko-nemeckého dohovoru a z vnútroštátnej právnej úpravy, je to iba táto posledná uvedená právna úprava, a presnejšie § 2a ods. 1 prvá veta bod 4 EStG 1987, ktorá je priamym dôvodom rozdielneho zaobchádzania v Nemecku s osobami s bydliskom a s osobami, ktoré tam nemajú bydlisko.

65 — Pozri najmä rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, body 29 a 30.

95 V tomto prípade daňové zvýhodnenia spojené s osobnými a rodinnými pomermi daňovníka, stanovené vnútorným právom štátu, kde je zamestnaný, ktoré sa zohľadňujú pri výpočte dane z príjmu, môžu byť zamietnuté osobám, ktoré tam nemajú bydlisko, pretože porovnateľné zvýhodnenia im môžu byť priznané v ich vlastnom štáte, kde majú bydlisko.

96 Naopak, ak daňovník nemá v štáte, kde má bydlisko, zdaniteľné príjmy postačujúce na umožnenie takéhoto zohľadnenia, vráti sa do štátu, kde je zamestnaný, aby tak urobil [66].

97 Z tejto judikatúry vyplýva, že napokon zdaňovanie daňovníka v štáte, kde je zamestnaný, alebo v štáte, kde má bydlisko, nemusí mať za následok, že by jeho osobné a rodinné pomery neboli vzaté do úvahy vôbec, alebo iba čiastočne [67].

98 Všeobecnejšie, táto judikatúra podľa mňa znamená, že *daňové zaťaženie osoby, ktorá v danom štáte nemá bydlisko,* ktoré vyplýva nielen zo zohľadnenia osobných a rodinných pomerov [68], ale takisto zo *zohľadnenia všetkých jej príjmov a strát* [69], nemusí byť predmetom rozdielneho posúdenia zo strany príslušných orgánov už len z dôvodu miesta bydliska, pretože daňovníci s bydliskom a aj tí, ktorí nemajú v danom štáte bydlisko, dosahujú všetky alebo takmer všetky zdaniteľné príjmy v štáte zdanenia.

99 To je práve výsledok, ku ktorému vedie vnútroštátna právna úprava, ktorá odmieta osobám, ktoré v danom štáte nemajú bydlisko, *vzatie do úvahy negatívnych príjmov zo zdroja v zahraničí,* ktoré predstavujú *straty* príjmov z prenájmu, na účely určenia zdaniteľného príjmu a/alebo sadzby dane, hoci ho priznáva osobám s bydliskom, ktoré takisto dosahujú všetky alebo takmer všetky svoje príjmy v tomto členskom štáte.

66 — Pozri najmä rozsudok z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493.

67 — Pozri rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „mechanizmy používané na účel zabránenia dvojitému zdaneniu alebo vnútroštátne daňové systémy, ktorých účelom je jeho vylúčenie alebo zníženie, musia zabezpečiť voči daňovníkom príslušných členských štátov, aby bola všetky ich osobné a rodinné pomery ako celok riadne zohľadnené bez ohľadu na spôsob, ktorým si príslušné členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou, keďže inak by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlučiteľnému s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe pracovníkov, ktoré v žiadnom prípade nevyplýva z existujúcich rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami“ (bod 101).

68 — Podľa môjho názoru a ako príklad uvádzam, že daňové zvýhodnenia spojené so zohľadnením osobných a rodinných pomerov daňovníkov sú tieto: zmiernenie progresivity sadzby dane v prospech manželských párov (rozsudok Schumacker, už citovaný), odpočítanie príspevkov na starobný dôchodok (rozsudok Wielockx, už citovaný) alebo ešte odpočty od daňového základu spojené s osobnými záväzkami, akými sú platenie výživného (rozsudok de Groot, už citovaný).

69 — Podľa mňa do tejto kategórie patrí aj rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933), aspoň v časti týkajúcej sa odpočítateľnosti výdavkov súvisiacich s výkonom povolania. Súdny dvor v danej veci rozhodol, že s pravidlami Zmluvy týkajúcimi sa voľného poskytovania služieb nie je v rozpore vnútroštátne ustanovenie, ktoré vo všeobecnosti zohľadňuje pri zdaňovaní osôb, ktoré v danom štáte nemajú bydlisko, hrubé príjmy bez odpočítania výdavkov súvisiacich s výkonom povolania, hoci v prípade osôb majúcich bydlisko v danom štáte sú zdaňované ich čisté príjmy, po odpočítaní týchto nákladov.

100 Z tohto dôvodu usudzujem, že článok 48 Zmluvy sa musí vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá má taký diskriminujúci účinok voči pracovníkom, ktorý v danom štáte nemajú bydlisko.

E — *O prípadnom odôvodnení nepriamej diskriminácie*

101 Uvedomujem si, že prístup, ktorý tu zastávam na základe existujúcej judikatúry, vedie k úplnej rovnosti daňovníkov, ktorí majú bydlisko, a daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko v danom štáte, vo vzťahu k daňovým zvýhodneniam rozličnej povahy [70], ktoré sú často nerozlučne spojené so zvolenou hospodárskou alebo sociálnou politikou zo strany členských štátov.

102 Trvám však na tom, že tento prístup je platný iba vtedy, keď daňovník, ktorý nemá v danom štáte bydlisko, dosahuje všetky alebo takmer všetky svoje príjmy v štáte zdanenia. Iba toto konštatovanie môže totiž robiť z rozdielneho zaobchádzania s osobami s bydliskom a osobami, ktoré nemajú v danom štáte bydlisko, diskriminačné zaobchádzanie zakázané pravidlami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu osôb.

103 Podľa nemeckej vlády sa nemožnosť odpočtu predmetných strát z prenájmu môže vysvetliť potrebou udržania koherencie daňového režimu vyplývajúceho z francúzsko-nemeckého dohovoru a z vnútroštátneho práva.

104 Táto koherencia spočíva v skutočnosti, že keďže Spolková republika Nemecko nedisponuje podľa článku 3 ods. I francúzsko-nemeckého dohovoru právomocou zdaňovať príjmy pochádzajúce z nehnuteľností vo Francúzsku, je odôvodnené, že odmieta zohľadniť straty spojené s takýmito nehnuteľnosťami, keď sa tieto straty nemôžu započítať proti príjmom tej istej povahy pochádzajúcim z Francúzska.

105 Okrem toho, tento daňový systém spočíva na pravidlách rozdelenia daňových právomocí, o ktorých Súdny dvor pripustil, že môžu odôvodňovať rozdielne daňové zaobchádzanie. Nemecká vláda uvádza v tomto smere už citovaný rozsudok Gilly.

70 — Pokiaľ ide o rôzne daňové zvýhodnenia, ktorých sa môže tento prístup týkať, poznamenávam, že Súdnemu dvoru bola nedávno doručená prejudiciálna otázka od Bundesfinanzhof, v ktorej sa ten pýta, či „je v rozpore s článkom 52 Zmluvy o založení Európskych spoločenstiev, ak daňovník, ktorý je príslušníkom iného členského štátu a podlieha obmedzene daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko, si na rozdiel od daňovníka podliehajúceho neobmedzene daňovej povinnosti nemôže odpočítať od súhrnnej sumy svojich príjmov *výdavky na daňové poradenstvo* ako mimoriadne výdavky“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát): prejudiciálna otázka z 12. augusta 2004 vo veci Conijn (C-346/04, v konaní).

106 Argumentácia nemeckej vlády ma nepresvedčila, a to najmä preto, že mieša dve rôzne problematiky, teda tú, ktorá sa týka faktorov daňového nadviazania, a tú, ktorá sa vzťahuje na odôvodnenie založené na potrebnej koherencii uplatniteľného daňového režimu.

107 Pokiaľ ide na prvom mieste o problematiku týkajúcu sa faktorov daňového nadviazania, je potrebné upresniť, že Súdny dvor sa obmedzil v rozsudku Gilly na rozhodnutie, že s článkom 48 Zmluvy ES nie sú v rozpore pravidlá dvojstranného dohovoru, ktorý stanovuje faktory daňového nadviazania pracovníkov na jeden alebo druhý členský štát, najmä podľa toho, či pracujú v súkromnom alebo verejnom sektore a ak pracujú vo verejnom sektore, podľa toho, či majú alebo nemajú štátnu príslušnosť štátu, v ktorého sústave verejnej správy sú zamestnaní.

108 V skutočnosti ide v tomto prípade o pravidlá, ktoré sa obmedzujú na definovanie, v ktorom členskom štáte bude fyzická osoba podliehať dani z príjmu [71]. Rozdiely, ktoré z toho môžu vyplynúť z hľadiska úrovne zdanenia uplatniteľného v jednom alebo v druhom členskom štáte, sa vysvetľujú absenciou harmonizácie na úrovni Spoločenstva v oblasti sadzieb priamych daní.

109 Naopak, v tejto veci ide o predpisy týkajúce sa určenia zdaniteľného príjmu a stanovenia daňovej sadzby. Nejde vôbec o predpisy vyplývajúce z francúzsko-nemeckého dohovoru a z EStG 1987, ktoré spôsobujú, že fyzické osoby ako manželia Ritter-Coulais podliehajú dani z príjmov v Nemecku, pretože sú nemeckými štátnymi príslušníkmi, ktorí vykonávajú povolanie učiteľa na štátnom gymnáziu v Nemecku.

110 V tejto veci nejde ani priamo o pravidlo rozdelenia daňových právomocí, podľa ktorého v súlade s článkom 3 ods. I francúzsko-nemeckého dohovoru „príjmy pochádzajúce z nehnuteľností... sú zdaniteľné iba v zmluvnom štáte, kde sa nachádzajú“ [*neoficiálny preklad*].

111 V skutočnosti absencia zohľadnenia *strát* pochádzajúcich z nehnuteľností v Nemecku nevyplýva z tohto článku, ale ako sme videli, iba z vnútroštátneho práva.

71 — To vyplýva z „právomoci zmluvných strán definovať, na účel vylúčenia dvojitého zdaňovania, kritériá rozdelenia daňovej právomoci medzi sebou“ (rozsudok Gilly, už citovaný, bod 30).

112 Pokiaľ ide na druhom mieste o argument, ktorý je založený na potrebe zaručiť koherenciu príslušného daňového režimu, vieme, že sa Súdny dvor veľmi často odchýlil od tohto argumentu, pripomínajúc, že v prípade, keď pripustil, že táto potreba by mohla odôvodňovať právnu úpravu, ktorá je takej povahy, že obmedzuje základné slobody [72], existovalo priame spojenie medzi na jednej strane odpočítateľnosťou poistného zaplateného v rámci poistných zmlúv pre prípad staroby a úmrtia a na druhej strane zdanením súm prijatých pri plnení z uvedených zmlúv [73].

113 Na to, aby bolo odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť koherenciu uplatniteľného daňového režimu prijateľné, je potrebné, aby existovala priama súvislosť medzi priznaním daňového zvýhodnenia a kompenzáciou tohto zvýhodnenia výberom dane a aby sa odpočítanie a výber dane vykonali v rámci toho istého zdanenia vo vzťahu k tomu istému daňovníkovi.

114 Usudzujem, že v danom prípade chýba súvislosť takejto povahy medzi na jednej strane odpočítateľnosťou strát z prenájmu na účely výpočtu dane z príjmu v členskom štáte, kde je daná osoba zamestnaná, a na druhej strane zdanením príjmov plynúcich z nehnuteľností v členskom štáte, kde sa nehnuteľnosti nachádzajú.

115 Zdá sa mi teda byť vylúčené, že by rozlišovanie medzi osobami, ktoré v danom štáte majú bydlisko, a osobami, ktoré tam bydlisko nemajú, tak, ako to stanovuje nemecká právna úprava, mohlo byť odôvodnené potrebou zabezpečenia koherencie príslušného daňového režimu.

116 Okrem toho nič nenaznačuje, že predmetné straty príjmov z prenájmu by mohli byť zohľadnené v štáte miesta bydliska v nasledujúcich daňových rokoch.

117 Napokon, ako to zdôrazňuje aj vnútroštátny súd, pripomínam, že zníženie daňových príjmov nemôže byť považované za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať na účel odôvodnenia vnútroštátneho opatrenia, ktoré je v rozpore so základnou slobodou [74].

72 — Išlo o rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21.

73 — Pozri najmä rozsudok de Groot, už citovaný, bod 108.

74 — Pozri najmä rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 59.

V — Návrh

118 Vo svetle všetkých týchto úvah navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na prejudiciálne otázky položené Bundesfinanzhof takto:

Článok 48 Zmluvy EHS (zmenený na článok 48 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 39 ES) musí byť vykladaný v tom zmysle, že je v rozpore s ním stav, keď štátni príslušníci jedného členského štátu, ktorí podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku a ktorí dostávajú zo zdroja v Nemecku príjmy zo závislej činnosti, nemôžu uplatniť straty príjmov z prenájmu, ktoré im vznikli v inom členskom štáte a ktoré vyplývajú zo skutočnosti, že užívajú svoj vlastný dom na svoje vlastné potreby, a to ani na účely určenia ich zdaniteľného príjmu v Nemecku, a ani pri výpočte, ktorým sa stanovuje sadzba ich dane z príjmu v tomto členskom štáte.