STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 29. března 2007 [1]

1. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Cour administrative (Lucembursko) je, zda vnitrostátní právní úprava, která je obsažená v článku 157b zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu, v platném znění (dále jen „LIR"), je v rozporu se zásadou volného pohybu pracovníků (článek 39 ES). Na základě tohoto ustanovení nejsou zohledněny ztráty z pronájmu nemovitostí, které se nacházejí v jiném členském státě, státního příslušníka Společenství, který sice nemá bydliště v Lucembursku, ale pobírá tam hlavní část svých zdanitelných příjmů.

2. Soudní dvůr již měl příležitost vyslovit se k podobné otázce ve věci Ritter-Coulais, ve které posuzoval, zda je s článkem 39 ES slučitelná německá právní norma neumožňující fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v Německu, zemi, ve které měly své daňové bydliště, uplatňovat při výpočtu své daňové sazby ztráty z příjmů z pronájmu obytného domu, který se nachází v jiném členském státě a který tyto osoby využívají k osobním účelům [2]. Zde projednávaná věc se od výše uvedené věci odlišuje ve dvou aspektech: zaprvé, jak vyplývá z již poskytnutých údajů, na rozdíl od právní normy, která byla předmětem přezkumu ve věci Ritter-Coulais, zde projednávaná lucemburská právní norma nezohledňuje v projednávaném případě případné kladné příjmy nerezidenta z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí pro výpočet použitelné sazby. Zadruhé, ztráty, které žalobci uplatnili ve věci v původním řízení, v němž tkví původ projednávané věci, se týkají pronajatých nemovitostí, které osobně neobývají.

1 — Původní jazyk: italština.

2 — Rozsudek ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711).

I – Právní rámec

A – *Použitelné právo Společenství*

3. Článek 39 ES stanoví:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků ve Společenství.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

3. S výhradou omezení odůvodněných veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států;

c) pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;

d) zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které budou předmětem prováděcích nařízení vydaných Komisí."

B – *Vnitrostátní právo*

4. Ustanovení týkající se zdanění fyzických osob použitelná v projednávaném případě jsou obsažena hlavně ve výše uvedeném LIR a ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmů a z majetku a v oblasti obchodní daně a pozemkové daně, uzavřené dne 23. srpna 1958 mezi Lucemburským velkovévodstvím a Německem (dále jen „CDI").

5. Článek 157b LIR zejména stanoví, že poplatníci, kteří nemají bydliště v Lucembursku, a jejichž zdanitelný příjem

ale činí nejméně 90 % souhrnu jejich místních i zahraničních příjmů z výdělečné činnosti, jsou na žádost zdaňováni daňovou sazbou, která by na ně byla použitelná, pokud by měli bydliště ve Velkovévodství. V takovém případě se při výpočtu daňové sazby vezme v úvahu sazba, která by na ně byla použitelná, pokud by měli bydliště ve Velkovévodství, a pro tento účel se zohlední jejich příjmy z lucemburského zdroje a jejich zahraniční příjmy z *výdělečné činnosti* [3].

6. Ze spisu v projednávané věci naopak vyplývá, že v případě poplatníka, který má bydliště v Lucembursku, se pro určení použitelné daňové sazby zohlední celková schopnost poplatníka platit daně a rovněž se vezmou v úvahu případné ztráty z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí (článek 134 LIR).

7. Ve smyslu článku 4 CDI jsou příjmy z pronájmu nemovitostí zdanitelné ve smluvním státě, ve kterém se majetek nachází.

8. Stále na základě uvedené úmluvy přísluší státu bydliště zohlednit celosvětový příjem poplatníka za účelem určení sazby použitelné na příjmy zdanitelné v tomto státě (článek 24).

II – Skutkový stav, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

9. Manželé Lakebrinkovi, oba němečtí státní příslušníci s bydlištěm v Německu, jejichž zdanitelné příjmy byly za rok 2002 tvořeny příjmy ze závislé činnosti v Lucembursku, požádali, aby byli společně zdaněni v Lucembursku na základě článku 157b LIR.

10. V důsledku toho byli zdaněni ze svých zdanitelných příjmů v Lucembursku na základě sazby, která by na ně byla použitelná, pokud by tam měli své daňové bydliště. V jejich daňových výměrech bylo mimo jiné upřesněno, že pro účely určení dotčené sazby nebyly v souladu s článkem 157b LIR zohledněny ztrátové příjmy pocházející z nemovitostí nacházejících se v Německu, na rozdíl od toho, co zúčastnění požadovali.

3 — Z předkládacího usnesení vyplývá, že takto definovaným režimem uvedeným v článku 157b chtěl lucemburský zákonodárce dosáhnout souladu s právními předpisy Společenství, zejména se zásadami vyjádřenými Soudním dvorem ve věci Schumacker, ve které Soudní dvůr omezil zásadu rovného zacházení, kterou s sebou nese volný pohyb pracovníků, pouze na hospodářské činnosti, které vytvářejí příjmy z výdělečné činnosti.

11. Manželé Lakebrinkovi brojili proti tomuto posledně uvedenému rozhodnutí v rámci dvou stížností proti výše uvedeným daňovým výměrům, které podali u ředitele přímých daní.

12. Vzhledem k nečinnosti správních orgánů podali manželé Lakebrinkovi žalobu k tribunal administratif de Luxemburg, který je po spojení obou řízení posoudil jako přípustné a opodstatněné, pokud jde o dosažení změny dotčených daňových výměrů, a upřesnil, že pro výpočet daňové sazby použitelné na příjmy žalobců měly být zohledněny ztráty z pronájmu nemovitostí nacházejících se v Německu, jak byly stanoveny německými orgány daňové správy.

13. Lucemburské velkovévodství, zastoupené svým ministrem financí, se odvolalo u Cour administrative, který, jelikož měl pochybnosti o výkladu článku 39 ES, se rozhodl přerušit řízení před ním probíhající a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká byla zavedena Lucemburským velkovévodstvím v článku 157b LIR, na jejímž základě státní příslušník Společenství, který nemá bydliště v Lucembursku a který pobírá příjmy ze závislé činnosti z lucemburského zdroje, přičemž uvedené příjmy tvoří hlavní část jeho zdanitelných příjmů, nemůže pro účely určení výše daňové sazby použitelné na jeho příjmy z lucemburského zdroje uplatnit své ztrátové příjmy z pronájmu nemovitostí, které osobně neobývá a které se nacházejí v jiném členském státě, v daném případě v Německu?“

14. V souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora předložili manželé Lakebrinkovi, Komise a lucemburská, švédská a nizozemská vláda Soudnímu dvoru svá vyjádření.

III – Právní analýza

A – *K existenci nepřímé diskriminace*

15. Podstatou dotčené otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba vykládat článek 39 ES v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, na základě které se při určení výše daňové sazby použitelné na zdanitelné příjmy v Lucemburském velkovévodství státního příslušníka Společenství,

který nemá bydliště ve Velkovévodství, ale pobírá tam největší část svého zdanitelného příjmu, který je tvořen příjmy ze závislé činnosti, nezohledňují ztráty z příjmů z pronájmu nemovitostí, které se nacházejí v jiném členském státě, zatímco tato kategorie příjmů je relevantní pro daňovou sazbu rezidenta.

16. Vlády Lucemburska, Švédska a Nizozemska navrhují odpovědět na tuto otázku záporně, zatímco manželé Lakebrinkovi a Komise mají opačný názor.

17. Pokud vezmeme v úvahu skutečnost, že dotčená právní norma se týká zdanění fyzických osob, je v tomto ohledu nezbytné při jejím posouzení vyjít z úvahy, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, byť při současném stavu práva Společenství nespadá oblast přímých daní jako taková do pravomoci Společenství, nic to nemění na tom, že členské státy musejí při výkonu svých pravomocí v této oblasti dodržovat právo Společenství, zejména základní svobody, na kterých je založeno vytváření a fungování vnitřního trhu [4].

18. Vzhledem k tomu, že žalobci v původním řízení vykonávají *závislou činnost* v členském státě, není pochyb o tom, že dotčená vnitrostátní právní úprava musí být posouzena s ohledem na článek 39 ES.

19. Toto ustanovení zakotvuje zásadu volného pohybu pracovníků a odstranění jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti mezi pracovníky členských států [5].

20. Poukazuji nicméně na to, že právní norma dotčená v původním řízení se použije bez ohledu na státní příslušnost dotyčného poplatníka. Bez ohledu na toto zjištění může rozdílné zacházení založené na kritériu bydliště nebo místa původu vést za určitých okolností k výsledku rovnocennému diskriminaci na základě státní příslušnosti.

21. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je totiž zakázána nejen diskriminace na základě státní příslušnosti, ale také všechny formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skuteč-

4 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21); ze dne 4. října 1991, Komise v. Spojené království (C-246/89, Recueil, s. I-4585, bod 12), a ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 22).

5 — Viz zejména rozsudek ze dne 23. února 1994, Scholz (C-419/92, Recueil, s. I-505, bod 7).

nosti ke stejnému výsledku, přičemž se diskriminací rozumí používání rozdílných pravidel na srovnatelné situace nebo používání stejného pravidla na rozdílné situace [6].

22. V oblasti přímých daní Soudní dvůr rozhodl, že rozdílné zacházení založené na bydlišti není samo o sobě znevýhodňující z důvodu, že toto kritérium v zásadě nasvědčuje vazbě poplatníka k jeho zemi původu a v důsledku by mohlo odůvodnit odlišné daňové zacházení [7].

23. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že situace rezidentů a nerezidentů nejsou zpravidla srovnatelné, jelikož příjem nerezidenta pobíraný na území jednoho státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, což obecně odpovídá jeho obvyklému bydlišti [8].

24. V důsledku toho skutečnost, že členský stát neudělí nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která uděluje rezidentovi, není obecně diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace [9].

25. Soudní dvůr nicméně upřesnil, že je třeba postupovat jinak, pokud nerezident nepobírá významnější příjem ve státě svého bydliště a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě zaměstnání, takže stát bydliště mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace [10]. Pokud se totiž jedná o nerezidenta, který pobírá podstatnou část svých příjmů v jiném členském státě, než kde má bydliště, spočívá

6 — Viz zejména rozsudky ze dne 12. února 1974, Sotgiu (152/73, Recueil, s. 153, bod 11), a ze dne 21. listopadu 1991, Le Manoir (C-27/91, Recueil, s. I-5531, bod 10).

7 — Viz výše uvedený rozsudek Schumacker, body 31–34; rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 18); ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 41), jakož i rozsudek ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 27).

8 — Viz výše uvedený rozsudek Schumacker a další, body 31 a 32; ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 22); ze dne 16. května 2000, Zurstrassen (C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 21); ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 43).

9 — Viz výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 34; Gschwind, bod 23, a Gerritse, bod 44.

10 — Viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 36, jakož i ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 89).

diskriminace v tom, že osobní a rodinná situace tohoto nerezidenta není zohledněna ani ve státě bydliště, ani ve státě zaměstnání [11].

26. Na základě těchto úvah, jestliže se nyní zamyslím nad případem, který je předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, je podle mého názoru nepochybné, že ve skutkové situaci, jako je ve věci v původním řízení, představuje použití dotčené právní normy, pokud jde o manžele Lakebrinkovi, rozdílné zacházení založené na skutečnosti, že mají bydliště mimo lucemburské území.

27. Jak jsem totiž již konstatoval, pro určení použitelné sazby na příjmy rezidentů zohledňují lucemburské právní předpisy jejich celosvětový příjem. Naopak, v případě poplatníka, který nemá daňové bydliště v Lucembursku, ale pobírá tam své veškeré nebo téměř veškeré zdanitelné příjmy, je postavení na roveň s poplatníky rezidenty pouze částečné, jelikož pravidlo progresivity pro výpočet daňové sazby se mimo příjmů pocházejících z lucemburských zdrojů použije pouze na zahraniční příjmy z výdělečné činnosti nerezidentů, v důsledku čehož jsou vyloučeny příjmy, které nespadají do této kategorie, včetně, jako je tomu v projednávaném případě, příjmů pocházejících z pronájmu nemovitostí.

28. Z toho vyplývá, že v případě, jako je ten, který je předmětem projednávané věci, skutečnost, že ztráty z pronájmu nemovitostí, které se nacházejí v zahraničí, nejsou připuštěny při výpočtu daňové sazby použitelné na poplatníka, který sice nemá bydliště v Lucembursku, ale pobírá v tomto státě své veškeré nebo téměř veškeré zdanitelné příjmy, představuje pro něj bezpochyby znevýhodňující zacházení s ohledem na to, které je vyhrazeno rezidentovi, který vykonává obdobnou činnost a kterému se tyto druhy ztrát při výpočtu použitelné sazby uznají.

29. Tento závěr není v rozporu, jak tvrdily vlády Lucemburska a Nizozemska, ani se skutečností, že lucemburské právní předpisy nezohledňují podle článku 157b LIR při výpočtu sazby případné kladné příjmy pocházející z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí. Případné zvýhodnění, které by měli nerezidenti ve srovnání s rezidenty v takovém případě, nestačí vynahradit nevýhodu, kterou by tito měli v takovém případě, jako je projednávaná věc, ve kterém ani stát bydliště – z důvodu, že poplatník nemá v tomto státě zdanitelné příjmy –, ani stát zaměstnání nezohledňují ztráty z příjmů z pronájmu nemovitostí, které se nacházejí v zahraničí. Domnívat se totiž, že pokud není nevýhoda systematická, není způsobilá přivodit znevýhodňující zacházení, by se rovnalo domněnce, že se

11 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 38.

zásadou volného pohybu pracovníků je slučitelný daňový režim, který se prokáže jako méně výhodný pro poplatníky nerezidenty jenom někdy, s tím, že dotčená nevýhoda, pokud je příležitostná, má menší význam. Tímto způsobem by byly připuštěny menší diskriminace, čímž by obecný zákaz stanovený v článku 39 ES byl zbaven svého obsahu [12].

30. Po určení, že dotčená právní norma způsobuje odlišné zacházení v neprospěch nerezidentů, je třeba ještě ověřit, zda takové rozdílné zacházení vykazuje konkrétně diskriminační charakter, nebo zda situace rezidentů a nerezidentů je objektivně srovnatelná, pokud jde o dotčenou právní normu.

31. Protože v projednávaném případě manželé Lakebrinkovi pobírají ve státě zaměstnání, tedy v Lucembursku, své veškeré zdanitelné příjmy a ve státě bydliště významné příjmy nepobírají, domnívám se, že se nacházejí v situaci srovnatelné se situací osoby s bydlištěm v Lucemburském velkovévodství, pokud jde o právní normy použitelné pro výpočet daňové sazby.

32. To podle mě vyplývá z judikatury Soudního dvora, podle níž – i když v oblasti přímého zdanění je situace rezidenta zpravidla odlišná od situace nerezidenta v tom, že podstatná část jeho příjmů je obvykle soustředěna ve státě bydliště a tento stát má obecně k dispozici všechny nezbytné informace pro posouzení celkové schopnosti dotčeného poplatníka platit daně – nicméně přestává být dán objektivní rozdíl v situaci, který by byl takové povahy, aby odůvodnil rozdílné zacházení ve srovnání s rezidenty v případě, kdy nerezident, který nepobírá významné příjmy ve státě svého bydliště, získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě zaměstnání [13].

33. Přestože se Soudní dvůr v tomto ohledu výslovně vyjádřil k daňovým režimům, pokud jde o zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka nerezidenta, když rozhodl, že „mezi takovým nerezidentem a rezidentem vykonávajícím srovnatelnou závislou činnost neexistuje žádný objektivní rozdíl, který by mohl založit rozdílné zacházení, co se týče

12 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek de Groot, bod 97, a pokud jde o svobodu usazování, rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 43).

13 — Viz výše uvedený rozsudek Schumacker, body 36 a 37.

zohlednění *osobní a rodinné situace poplatníka* pro účely zdanění“ [14], není nicméně řečeno, že měl v úmyslu omezit postavení na roveň poplatníka nerezidenta, který pobírá své veškeré nebo téměř veškeré příjmy v zemi zaměstnání, s poplatníkem, který má bydliště v této zemi a který vykonává obdobnou závislou činnost, pouze na tyto aspekty celkové schopnosti platit daně.

34. Je třeba v tomto ohledu zhodnotit závěry Soudního dvora, pokud jde o možnost postavit na roveň poplatníky rezidenty a nerezidenty, s ohledem na *ratio* dotčené právní normy, za účelem ověření, zda se lze domnívat, že tato možnost postavení na roveň existuje také v projednávané věci, ve které je poplatníkovi odmítnuta daňová výhoda, která nesouvisí s jeho osobní a rodinnou situací nerezidenta [15].

35. Podle uvažování Soudního dvora se poplatník nerezident nachází zpravidla v objektivně odlišné situaci ve srovnání s rezidentem v členském státě zaměstnání, protože v tomto členském státě pobírá pouze část svých příjmů, a mohl by tedy teoreticky požívat dvojích daňových výhod vztahujících se na jeho osobní situaci, jak ve státě bydliště, tak ve státě zaměstnání. Vzhledem k těmto objektivně nesrovnatelným situacím rezidentů a nerezidentů Soudní dvůr vyloučil, že skutečnost, že stát zaměstnání odmítl daňové výhody související s osobní daňovou situací nerezidenta, představuje znevýhodňující zacházení vůči posledně jmenovanému.

36. Nicméně v případě, kdy nerezident pobírá své veškeré nebo téměř veškeré zdanitelné příjmy ve státě zaměstnání, pomíjí riziko, že by požíval dvojích daňových výhod souvisejících se svojí daňovou situací – kterou stát bydliště nebude schopen zohlednit, jelikož dotčený daňový poplatník nemá ve výše uvedeném státě významné příjmy –, a v důsledku toho už není žádný rozdíl ve srovnání se situací poplatníka, který má bydliště v dotčeném státě. Důsledek toho, co jsem uvedl, je, že správné použití zásady zákazu diskriminace – jehož projevem je výše analyzovaná judikatura – nutí stát zaměstnání postavit nerezidenta, jehož veškeré nebo téměř veškeré příjmy pocházejí z jeho území, na roveň s rezidentem nikoli pouze ohledně poskytnutí daňových výhod souvisejících s jeho osobní a rodinnou situací, ale rovněž ohledně všech aspektů jeho celkové schopnosti platit daně relevantní pro přiznání daňových výhod dotčenému rezidentovi.

14 — Tamtéž, bod 37. Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

15 — Viz v tomto smyslu stanovisko generálního advokáta P. Légera přednesené dne 1. března 2005 ve výše uvedené věci Ritter-Coulais, body 91 a následující.

37. Pokud se vrátíme k základu otázky, z analýzy, kterou jsem provedl v tomto stanovisku, vyplývá, že manželé Lakebrinkovi, kteří nepobírají významné příjmy ve svém státě bydliště, plně podléhají dani ve svém státě zaměstnání – Lucembursku –, který jim bude muset přiznat daňové výhody související s celkovou schopností platit daně, které přiznává svým vlastním státním příslušníkům, protože se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci s posledně uvedenými. Z toho vyplývá, že manželé Lakebrinkovi byli vystaveni nepřímé diskriminaci na základě použití článku 157b LIR, jelikož jeden aspekt jejich schopnosti platit daně, tedy ztráty z pronájmu nemovitostí, jim nebyl Lucemburskem pro výpočet daňové sazby uznán, protože mají své bydliště mimo lucemburské území.

38. Je třeba upřesnit, že na rozdíl od toho, co tvrdí vlády Nizozemska a Švédska, není tímto řešením dotčena zásada volného rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, která byla několikrát prohlášena Soudním dvorem.

39. Připomínám zejména, že rozdílné zacházení, které bylo shledáno ve výše uvedeném bodě 37, je způsobeno výhradně použitím lucemburské vnitrostátní právní úpravy – článku 157b LIR –, zatímco německo-lucemburská CDI není nijak dotčena [16].

40. Krom toho je třeba podotknout, že dotčená právní norma se nevztahuje na způsoby určení základu daně, ale na uznání jednoho aspektu schopnosti nerezidenta platit daně *pouze za účelem výpočtu daňové sazby*, a nikoli rovněž za účelem určení základu daně. Předpokládat v důsledku toho, že přísluší státu zaměstnání při určení daňové sazby přiznat výjimečně daňové výhody související s celkovou schopností poplatníka nerezidenta platit daně, včetně výhod spojených rovněž se správou majetku, nad příjmy z něhož členský stát zaměstnání nevykonává daňovou pravomoc, neznamená, že výše uvedený stát tento typ příjmů zdaňuje. Z toho vyplývá, že v projednávané věci není dotčeno rozdělení daní na územním základě podle německo-lucemburské CDI, v rozsahu v němž Lucemburské velkovévodství při zdanění poplatníka nerezidenta, který ale plně podléhá dani v Lucembursku, nebude muset zahrnout do základu daně příjmy z pronájmu nemovitostí nacházejících se v Německu – pro jejichž zdanění zůstane pravomoc Německu –, ale

16 — Tento rozdíl je přičitatelný normám jediného právního řádu a nevyplývá z odchylek nebo z rozdělení daňové pravomoci mezi dvěma členskými státy.

ve výjimečném případě je bude muset zohlednit při určení daňové sazby.

41. Co se nakonec týče způsobů, podle kterých musí být zohledněna celková schopnost poplatníka nerezidenta, který pobírá své veškeré nebo téměř veškeré zdanitelné příjmy ve státě zaměstnání, platit daně, domnívám se, že právo Společenství neukládá žádnou zvláštní povinnost, není-li dotčený poplatník diskriminován ve srovnání s rezidentem, který, protože vykonává obdobnou činnost, se nachází v objektivně srovnatelné situaci [17].

42. Z toho tedy vyplývá, co se týče projednávané věci, že za účelem jejich zohlednění při výpočtu daňové sazby musí být příjmy z pronájmu majetku poplatníka nerezidenta, který se nachází v zahraničí, určovány za podmínek platných pro poplatníka s bydlištěm ve Velkovévodství, a v důsledku toho podle ustanovení lucemburského daňového zákona, aniž by německé právo bylo v tomto ohledu relevantní [18]. Podle mého názoru, jak je uvedeno v rozsudku vydaném v původním řízení v prvním stupni a jak tvrdila lucemburská vláda, není toto řešení v rozporu s okolností, že na základě CDI přísluší zdaňovací pravomoc ohledně dotčených příjmů Německu. Jak jsme viděli výše, určení takových příjmů je relevantní pouze pro účely zohlednění při výpočtu daňové sazby státem zaměstnání, a nikoli, pokud jde o zdanění uvedených příjmů, které zůstává v pravomoci Německa a bylo by uskutečněno, v případě kladných příjmů, podle použitelné německé právní úpravy.

B – *Případná odůvodnění*

43. Vzhledem k tomu, že dotčená právní norma má omezující charakter vzhledem k volnému pohybu pracovníků, je třeba ověřit, zda je případně odůvodněna s ohledem na právo Společenství.

44. Lucemburská vláda, aniž by formálně uvedla nějaké odůvodnění rozdílného zacházení podle dotčené právní úpravy, se v podstatě ve svých vyjádřeních, která předložila, snaží prokázat, že na základě sporné

17 — Viz pro obdobné úvahy výše uvedený rozsudek de Groot, body 114 a 115.

18 — Články 134 a 134b LIR.

právní úpravy je třeba zachovat soudržnost jejího daňového režimu. V důsledku toho analyzuji toto odůvodnění pouze podpůrně.

K zachování soudržnosti daňového režimu

45. Lucemburská vláda poukazuje v podstatě na existenci „soudržnosti", na které je založena dotčená právní úprava, která na jedné straně odmítá poplatníkům nerezidentům zohlednění ztráty z příjmů z pronájmu jak v rámci základu daně, tak při výpočtu daňové sazby, a na straně druhé nezohledňuje souběžně případné kladné příjmy tohoto typu.

46. Ochrana soudržnosti daňového režimu je v judikatuře ustálený pojem od rozsudků Bachmann a Komise v. Belgie, ve kterých Soudní dvůr v zásadě uznal, že tento požadavek představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který odůvodňuje omezení základních zásad v oblasti volného pohybu [19].

19 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, body 21–28), a Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305, body 14–21).

47. Ve výše uvedených věcech Soudní dvůr odůvodnil, opíraje se o pojem soudržnost daňového režimu, vnitrostátní právní úpravu, která vázala odpočet pojistného odvedeného v rámci pojistných smluv pro případ stáří a úmrtí, na podmínku, že bude odvedeno ve státě, který povolil tento odpočet. Toto omezení bylo odůvodněno na základě potřeby vyrovnat ztrátu daňových příjmů způsobených odpočtem pojistného odvedeného v rámci pojistných smluv zdaněním částek získaných z plnění uvedených smluv, které by nicméně nebylo možné zdanit v případě pojišťoven usazených v zahraničí.

48. Od těchto rozsudků uplatňují členské státy zachování soudržnosti daňového režimu jako nejčastější odůvodnění v oblasti přímých daní. Soudní dvůr nicméně silně omezil pojem daňové soudržnosti a v ustálené judikatuře připustil, že tento požadavek odůvodní opatření omezující základní svobody v případě, že jsou splněny tři podmínky: a) existence přímého vztahu mezi přiznáním daňového zvýhodnění a vyrovnáním tohoto zvýhodnění daňovým odvodem, b) skutečnost, že odpočet a odvod

se uskuteční v rámci téhož zdanění, c) a že se uskuteční vůči témuž poplatníkovi [20].

49. Jestliže není pochyb o tom, že obě podmínky týkající se identity poplatníka a daně jsou v projednávaném případě splněny, je nyní třeba ověřit existenci přímého vztahu mezi odpočtem ztráty z pronájmu a zohledněním zvýšení příjmů týkajících se tohoto typu investice při výpočtu daňové sazby.

50. V tomto ohledu je na místě zdůraznit, že dotčená právní norma je založena na pravidlu symetrie, na jehož základě jak ztráty z nájemného v zahraničí, tak případné kladné příjmy pocházející z takových investic do nemovitostí nejsou relevantní pro účely výpočtu daňové sazby nerezidenta. V důsledku toho by se zohlednění pouze ztrát z nájemného negativně dotklo logiky dotčené právní normy vzhledem k tomu, že tato výhoda při výpočtu sazby nemůže být vyvážena zohledněním, ke stejnému účelu, případných kladných příjmů, které by taková investice do nemovitosti mohla pravděpodobně v budoucnu vynášet.

51. Jestliže se v důsledku toho může v zásadě odůvodnit skutečnost, že se při výpočtu daňové sazby použitelné na nerezidenta nezohledňují ztráty z nájemného v zahraničí z důvodu nezbytnosti zachování soudržnosti lucemburského daňového režimu, přísluší nicméně předkládajícímu soudu, aby ověřil, že toto omezující opatření je používáno způsobem, který dodržuje zásadu proporcionality. Sporné opatření totiž musí být takové povahy, aby zaručilo, že sledovaný cíl bude dosažen, aniž se překročí to, co je nezbytné pro jeho dosažení [21].

52. Dotčená právní norma se však nezdá být nejméně omezujícím opatřením, které by zachovalo soudržnost lucemburského daňového režimu, jelikož tohoto cíle může být rovněž dosaženo, při dosažení stejného vyrovnávacího účinku, tím, že se při výpočtu daňové sazby nerezidentů zohlední najednou ztráty i příjmy z pronájmu v zahraničí. Takový režim by umožnil vyhnout se situacím, jako je situace dotčená v projednávaném případě, ve které některé aspekty schopnosti poplatníka platit daně nejsou zohledněny ani ve státě bydliště, z důvodu neexistence významnějších příjmů, ani ve státě zaměstnání, kde tento poplatník pobírá hlavní část svých příjmů.

20 — Aniž bych zde zkoumal nedávný vývoj judikatury týkající se pojmu „daňová soudržnost", jelikož v projednávaném případě není relevantní, připomínám nicméně, že Soudní dvůr nedávno flexibilně použil podmínky, které tato zásada zahrnuje, zdůrazňuje teleologický aspekt takto zkoumaného daňového režimu. Viz v tomto ohledu stanovisko, které přednesu dne 29. března 2007 ve věci Columbus (C-298/05, probíhající před Soudním dvorem, body 189 a následující).

21 — Viz zejména rozsudek ze dne 31. března 1993, Kraus (C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32).

IV – Závěry

Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku předloženou Cour administrative de Luxembourg takto:

„Článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě platné v členském státě, jako je článek 157b LIR, na jejímž základě státní příslušník Společenství, který nemá bydliště v Lucembursku a který pobírá příjmy ze závislé činnosti z lucemburského zdroje, přičemž uvedené příjmy tvoří hlavní část jeho zdanitelných příjmů, nemůže, na rozdíl od případu osoby s bydlištěm v Lucembursku, uplatnit ztrátové příjmy z pronájmu nemovitostí, které osobně neobývá a které se nacházejí v jiném členském státě, v daném případě v Německu, pro účely určení daňové sazby použitelné na jeho příjmy z lucemburského zdroje."