ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. února 2006 *

Ve věci C-152/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 13. listopadu 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 2. dubna 2003, v řízení

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

proti

Finanzamt Germersheim,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, předsedové senátů, N. Colneric, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. října 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za H.-J. Ritter-Coulais a M. Ritter-Coulais M. Rossem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu A. Tiemann a K.-D. Müllerem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Plenderem, QC,

— za Komisi Evropských společenství J. Grunwaldem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. března 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o EHS (později článek 52 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 43 ES) a článku 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi panem a paní Ritter-Coulais (dále jen „manželé Ritter-Coulais") a Finanzamt Germersheim ve věci daně z příjmů, kterou mají zaplatit v Německu za daňový rok 1987.

Právní rámec, spor v původním řízení a předběžné otázky

3 Manželé Ritter-Coulais podléhali v Německu pro rok 1987 zdanění jako fyzické osoby poplatníci daně ze všech svých příjmů v souladu s čl. 1 odst. 3 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), ve znění platném v roce 1987 (dále jen „EStG 1987"). V uvedeném členském státu pobírali příjmy ze zaměstnaní jako středoškolští profesoři, nicméně bydleli v soukromém domě ve Francii, který byl v jejich vlastnictví. Ukazuje se, že v předmětné době měl H.-J. Ritter-Coulais německé státní občanství a M. Ritter-Coulais měla dvojí, tedy německé a francouzské, státní občanství.

4 Manželé Ritter-Coulais požadovali v souladu s čl. 32b odst. 2 bodem 2 EStG 1987 zohlednění „záporných příjmů" (ztrát příjmů), vyplývajících z použití jejich obytného domu pro jejich vlastní bytové potřeby, pro účely výpočtu daňové sazby, kterou měli zaplatit v uvedeném daňovém roce.

5 Uvedené „záporné příjmy" jsou příjmy související s využitím nemovitého majetku, jež jsou zdanitelné pouze ve státě, ve kterém se tento majetek nachází, tedy ve věci v původním řízení ve Francii, v souladu s čl. 3 odst. 1 smlouvy mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění a pravidlech pro vzájemnou správní a právní pomoc ve věcech daní z příjmů a majetku, jakož i živnostenských a pozemkových daní podepsané v Paříži dne 21. července 1959, ve znění dodatku ze dne 9. června 1969 (dále jen „francouzsko-německá daňová smlouva").

6 Článek 20 odst. 1 písm. a) francouzsko-německé daňové smlouvy nicméně stanoví, že tato okolnost neomezuje právo Spolkové republiky Německo zohlednit tyto příjmy při určení příslušné daňové sazby v tomto členském státě.

7 V souladu s čl. 32b odst. 1 a 2 EStG 1987 tak německá daňová správa zohledňuje pro účely výpočtu daňové sazby příjmy ze zdrojů v zahraničí. Článek 2a odst. 1 první věta bod 4 téhož zákona nicméně stanoví, že v případě neexistence kladných příjmů pocházejících z pronájmu nemovitého majetku nacházejícího se v jiném členském státě se ke stanovení základu daně nebo pro výpočet daňové sazby ztráty příjmů téže povahy pocházejících z téhož státu nezohledňují.

8 Manželé Ritter-Coulais podali stížnost u Finanzamt Germersheim směřující k tomu, aby sazba jejich daně za daňový rok 1987 byla vypočtena s ohledem na záporné příjmy za toto období. Jelikož tato stížnost byla zamítnuta a soud prvního stupně potvrdil stanovisko daňové správy, manželé Ritter-Coulais nato podali opravný prostředek „Revision" u Bundesfinanzhof.

9 Posledně uvedený si klade otázku, zda pokud jde o daňové poplatníky zdaňované v Německu je rozdílné zacházení se zápornými příjmy z užívání nemovitostí, podle toho zda se tyto nemovitosti nacházejí v Německu, nebo na území jiného členského státu, slučitelné s právem Společenství, a zejména se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

10 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je skutečnost, že fyzická osoba podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu, která pobírá z německých zdrojů příjmy ze závislé činnosti, nemá nárok odečíst si od základu pro výpočet své daně z příjmů v Německu ztráty příjmů z pronájmu v jiném členském státě, v rozporu s články 43 a 56 Smlouvy o založení Evropského společenství?

2) Pokud tomu tak není, je skutečnost, že výše uvedené ztráty nelze zohlednit ani na základě tzv. klauzule záporné progresivity, v rozporu s články 43 a 56 Smlouvy?“

K první otázce

11 Svou první otázkou se předkládající soud dotazuje, zda pravidla Smlouvy týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení. Tento soud poukazuje na to, že uvedená právní úprava neumožňuje fyzickým osobám, které se nacházejí v situaci manželů Ritter-Coulais, kteří pobírají příjmy ze závislé činnosti v jednom členském státě a podléhají v něm neomezené daňové povinnosti, odečíst si od základu pro výpočet příslušné daně v tomto členském státě ztráty příjmů související s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě.

12 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že manželé Ritter-Coulais požadovali, aby Finanzamt Germersheim v rámci sporu v původním řízení zohlednil ztráty příjmů z pronájmu za daňový rok 1987 nikoli pro účely určení zdanitelného základu za tento rok, nýbrž pouze pro účely výpočtu příslušné daňové sazby, což je situace uvedená ve druhé otázce žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

13 V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury, že řízení zavedené článkem 234 ES je nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Recueil, s. I-4673, bod 14, ze dne 12. června 2003, Schmidberger, C-112/00, Recueil, s. I-5659, bod 30 a uvedená judikatura, jakož i ze dne 18. března 2004, Siemens a ARGE Telekom, C-314/01, Recueil, s. I-2549, bod 33).

14 V rámci této spolupráce je vnitrostátní soud, kterému je předložen spor, který má jako jediný přímou znalost skutkového základu původní věci a který ponese odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, nejlépe s to posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru (viz zejména výše uvedený rozsudek Lourenço Dias, bod 15; ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Recueil, s. I-607, bod 18; výše uvedený Schmidberger, bod 31, jakož i výše uvedený Siemens a ARGE Telekom, bod 34).

15 To však nemění nic na tom, že v případě potřeby musí Soudní dvůr přezkoumat podmínky, za nichž mu byla věc vnitrostátním soudem předložena, za účelem ověření své vlastní pravomoci, a zejména určení, zda žádaný výklad práva Společenství má vztah k realitě a předmětu sporu v původním řízení, tak aby Soudní dvůr neposkytoval poradní stanoviska k obecným či hypotetickým otázkám. Pokud se ukazuje, že položená otázka není zjevně relevantní pro řešení daného sporu, Soudní dvůr má povinnost rozhodnout o nevydání rozhodnutí ve věci samé

(rozsudky ze dne 16. prosince 1981, Foglia, 244/80, Recueil, s. 3045, bod 21, výše uvedený Lourenço Dias, bod 20; výše uvedený Canal Satélite Digital, bod 19; ze dne 30. září 2003, Inspire Art, C-167/01, Recueil s. I-10155, body 44 a 45, jakož i výše uvedený Siemens a ARGE Telekom, bod 35).

16 Jelikož se řízení, které je vedeno u předkládajícího soudu, netýká situace uvedené v první otázce, tedy určení zdanitelného základu, nýbrž pouze situace, jež je předmětem druhé otázky, tedy výpočtu příslušné daňové sazby, není odpověď na první otázku relevantní pro vyřešení tohoto sporu.

17 S ohledem na výše uvedené není namístě odpovědět na první otázku a odpověď Soudního dvora je třeba omezit na otázku druhou.

Ke druhé otázce

18 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda pravidla Smlouvy týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jež neumožňuje fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v členském státě a podléhajícím v něm neomezené daňové povinnosti požadovat pro účely určení daňové sazby na uvedené příjmy v tomto státě zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě.

19 V tomto ohledu, pokud jde zaprvé o svobodu usazování, je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkonu (rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil s. I-2409, bod 40 a uvedená judikatura).

20 Řízení, jež je vedeno u předkládajícího soudu, se přitom týká fyzických osob vykonávajících závislou činnost jako profesoři na veřejném německém gymnáziu, které požadují pro účely zdanění svých příjmů v Německu zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících se svým obytným domem nacházejícím se ve Francii.

21 Z toho vyplývá, že výklad pravidel Smlouvy týkajících se svobody usazování nemá žádný užitek pro řešení sporu v původním řízení.

22 Co se zadruhé týče volného pohybu kapitálu, je třeba uvést, že nezohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s domem ve Francii pro účely zdanění příjmů pobíraných v Německu vytváří situaci, která by *a priori* a za současného stavu práva Společenství mohla spadat do působnosti volného pohybu kapitálu na základě článku 56 ES.

23 Spor v původním řízení se přitom týká daňového roku 1987, tedy právní a skutkové situace předcházející jak vložení článku 73b do Smlouvy o ES Smlouvu o EU, tak přijetí a vstupu v platnost směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), kterou byla v plném rozsahu zavedena liberalizace pohybu kapitálu.

24 Je namístě připomenout, že čl. 67 odst. 1 Smlouvy o EHS (později čl. 67 odst. 1 Smlouvy o ES, nyní zrušený Amsterodamskou smlouvou) neznamenal zrušení překážek pohybu kapitálu již od konce přechodného období. Toto zrušení bylo totiž důsledkem směrnic Rady přijatých na základě článku 69 Smlouvy o EHS (později článek 69 Smlouvy o ES, nyní zrušený Amsterodamskou smlouvou) (viz rozsudky ze dne 11. listopadu 1981, Casati, 203/80, Recueil, s. 2595, body 8 až 13, a ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 5).

25 Pokud jde o daňový rok 1987, relevantní směrnicí byla první směrnice Rady ze dne 11. května 1960, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1960, 43, s. 921), ve znění změn a doplnění provedených naposledy směrnicí Rady 86/566/EHS ze dne 17. listopadu 1986 (Úř. věst. L 332, s. 22).

26 Tato první směrnice k provedení článku 67 Smlouvy ve svém čl. 1 odst. 1 pouze upravila povinnost členských států udělit všechna devizová povolení nezbytná k uzavírání nebo provádění transakcí a pro převody mezi rezidenty členských států pro určité pohyby kapitálu uvedené v přílohách zmíněné směrnice.

27 Proto se jeví, že pravidla v oblasti volného pohybu kapitálu platná v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu, tedy v roce 1987, nebránila zákazu zohlednění, pro účely výpočtu daňové sazby pro příjmy zdanitelné v jednom členském státě, ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s domem nacházejícím se na území jiného členského státu.

28 Komise má za to, že situaci manželů Ritter-Coulais je třeba přezkoumat ve světle zásady volného pohybu pracovníků obsažené v článku 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES).

29 V tomto ohledu je namístě uvést, že i když po formální stránce předkládající soud omezil svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na výklad svobody usazovaní a volného pohybu kapitálu, taková skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad práva Společenství, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve své žádosti zmínil (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8, ze dne 2. února 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, zvaný „Clinique", C-315/92, Recueil, s. I-317, bod 7; ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a ze dne 29. dubna 2004, Weigel, C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 44).

30 Vnitrostátní právní úpravu je proto třeba přezkoumat ve světle článku 48 Smlouvy.

31 V tomto ohledu je namístě připomenout, že každý státní příslušník Společenství, nezávisle na svém místě bydliště a své státní příslušnosti, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než státě svého bydliště, spadá do působnosti článku 48 Smlouvy (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 76, jakož i ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 23, a rovněž ze dne 7. července 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, Sb. rozh. s. I-6101, body 19, 44 a 45).

32 Z toho vyplývá, že situace manželů Ritter-Coulais, kteří pracovali v členském státě jiném než státě, ve kterém se nacházelo jejich skutečné bydliště, spadá do působnosti článku 48 Smlouvy.

33 Mimoto z ustálené judikatury vyplývá, že cílem souhrnu ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu osob je usnadnit státním příslušníkům Společenství výkon všech profesních činností státních příslušníků Společenství na celém území Společenství a zabránit přijetí opatření, která by mohla znevýhodňovat státní příslušníky Společenství, pokud by chtěli vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz rozsudky ze dne 7. července 1992, Singh, C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 16; ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve, C-18/95, Recueil, s. I-345, bod 37; ze dne 27. ledna 2000, Graf, C-190/98, Recueil, s. I-493, bod 21; ze dne 15. června 2000, Sehrer, C-302/98, Recueil, s. I-4585, bod 32, jakož i výše uvedený Schilling a Fleck-Schilling, bod 24).

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zatímco použitelná vnitrostátní právní úprava, tedy čl. 32b odst. 1 a 2, jakož i čl. 2a odst. 1 první věta bod 4 EStG 1987, zohledňuje pro účely výpočtu daňové sazby kladné příjmy související s užíváním domů nacházejících se v zahraničí, tak při neexistenci takových kladných příjmů ztráty příjmů téže povahy nezohledňuje.

35 Z toho vyplývá, že osoby, které jako manželé Ritter-Coulais pracovaly v Německu, přičemž bydlely ve vlastním domě nacházejícím se v jiném členském státě, neměly při neexistenci kladných příjmů nárok pro účely stanovení daňové sazby na své příjmy na zohlednění ztrát příjmů souvisejících s užíváním svého domu, na rozdíl od osob, které pracovaly a bydlely ve vlastním domě v Německu.

36 I když dotčená vnitrostátní právní úprava neuvádí přímo nerezidenty, tito posledně jmenovaní jsou častěji než rezidenti majiteli domu nacházejícího se mimo německé území.

37 Z toho vyplývá, že zacházení s pracovníky nerezidenty na základě vnitrostátní právní úpravy je méně výhodné než zacházení, jehož požívají pracovníci, kteří bydlí v Německu ve svých vlastních domech.

38 V důsledku toho je taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, v zásadě zakázána článkem 48 Smlouvy.

39 Je nicméně důležité poukázat na to, že německá vláda uplatňuje, že méně výhodné zacházení s daňovými poplatníky nerezidenty je odůvodněno nezbytností zajistit daňovou soudržnost vnitrostátního režimu, jehož součástí je uvedená právní úprava.

40 V tomto ohledu dostačuje konstatovat, že pokud německý daňový systém pro účely určení daňové sazby zohledňuje kladné příjmy z užívání obytného domu nacházejícího se na území jiného členského státu, nelze se dovolávat daňové soudržnosti za účelem odůvodnění odmítnutí zohlednit pro tytéž účely ztráty příjmů téže povahy pocházejících z téhož státu.

41 S ohledem na výše uvedená zjištění je třeba na druhou položenou otázku odpovědět, že článek 48 Smlouvy musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jež neumožňuje fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v členském státě a podléhajícím v něm

neomezené daňové povinnosti požadovat pro účely určení daňové sazby na uvedené příjmy v tomto státě zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě, zatímco pokud jde o kladné příjmy z pronájmu takového domu, ty by vzaty v úvahu byly.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES) musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jež neumožňuje fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v členském státě a podléhajícím v něm neomezené daňové povinnosti požadovat pro účely určení daňové sazby na uvedené příjmy v tomto státě zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě, zatímco pokud jde o kladné příjmy z pronájmu takového domu, ty by vzaty v úvahu byly.

Podpisy.