ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 21. februára 2006 *

Vo veci C-152/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 13. novembra 2002 a doručený Súdnemu dvoru 2. apríla 2003, ktorý súvisí s konaním:

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

proti

Finanzamt Germersheim,

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, sudcovia N. Colneric, S. von Bahr (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ilešič,

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. októbra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán a pani Ritter-Coulais, v zastúpení: M. Ross, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann a K.-D. Müller, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Plender, QC,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: J. Grunwald a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. marca 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 52 Zmluvy EHS (zmenený na článok 52 Zmluvy ES, znovu zmenený, teraz článok 43 ES) a článku 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom a pani Ritter-Coulais (ďalej len „manželia Ritter-Coulais") a Finanzamt Germersheim týkajúceho sa dane z príjmov, ktorej v Nemecku podliehali za zdaňovacie obdobie roku 1987.

Právny rámec, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

3 Manželia Ritter-Coulais boli zdanení v Nemecku za zdaňovacie obdobie roku 1987 ako fyzické osoby podliehajúce dani z ich celkových príjmov v súlade s § 1 ods. 3 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení platnom v roku 1987 (ďalej len „EStG 1987"). V tomto štáte poberali príjmy za prácu učiteľov na gymnáziu, ale bývali v rodinnom dome nachádzajúcom sa vo Francúzsku, ktorý aj vlastnili. V tomto období mal pán Ritter-Coulais nemecké občianstvo a pani Ritter-Coulais dvojité — francúzske a nemecké občianstvo.

4 Podľa § 32b ods. 2 bod 2 EStG 1987 manželia Ritter-Coulais žiadali o zohľadnenie „negatívnych príjmov" (strát z príjmov) vyplývajúcich z použitia ich obytného domu pre ich vlastnú potrebu na účely výpočtu sadzby dane, ktorú boli povinný zaplatiť za dané zdaňovacie obdobie.

5 Tieto „negatívne príjmy" sú príjmy pochádzajúce z využívania nehnuteľností, ktoré možno zdaniť len v štáte, v ktorom sa nehnuteľnosti nachádzajú, teda v prípade sporu vo veci samej vo Francúzsku, v súlade s článkom 3 ods. 1 Zmluvy medzi Francúzskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej právnej a administratívnej pomoci vo veciach daní z príjmov a z majetku, ako aj živnostenskej dane a dane z pozemkov uzavretá v Paríži 21. júla 1959 a následne zmenená dodatkom z 9. júna 1969 (ďalej len „francúzsko-nemecká zmluva o daniach").

6 Článok 20 ods. 1 písm. a) francúzsko-nemeckej zmluvy o daniach však stanovuje, že táto okolnosť neobmedzuje právo Spolkovej republiky Nemecko zohľadniť tieto príjmy pri stanovovaní sadzby dane splatnej v tomto členskom štáte.

7 Rovnako však podľa § 32b ods. 1 a 2 EStG 1987 nemecký daňový úrad zohľadní pri výpočte sadzby dane príjmy pochádzajúce zo zdrojov v zahraničí. § 2a ods. 1 prvú vetu bod 4 tohto zákona, však stanovuje, že v prípade neexistencie pozitívnych príjmov pochádzajúcich z prenájmu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte sa ani na určenie daňového základu, ani na výpočet sadzby dane nezohľadňujú straty z príjmov rovnakej povahy pochádzajúce z takéhoto členského štátu.

8 Manželia Ritter-Coulais podali na Finanzamt Germersheim odvolanie s cieľom, aby vo výpočte sadzby ich dane splatnej za zdaňovacie obdobie roku 1987 boli zohľadnené negatívne príjmy spadajúce do tohto obdobia. Toto odvolanie bolo zamietnuté, a keďže aj súd prvého stupňa potvrdil stanovisko daňového úradu, podali opravný prostriedok „návrh na preskúmanie rozhodnutia" na Bundesfinanzhof.

9 Bundesfinanzhof sa pýta, či je odlišné posudzovanie negatívnych príjmov vzťahujúcich sa k nehnuteľnostiam v závislosti od toho, či sa tieto nehnuteľnosti nachádzajú v Nemecku alebo na území iného členského štátu, v prípade, ak ide o daňovníka podliehajúceho dani v Nemecku, zlučiteľné s právom Spoločenstva a najmä so slobodou usadiť sa a voľným pohybom kapitálu.

10 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je skutočnosť, že fyzická osoba majúca neobmedzenú daňovú povinnosť v Nemecku, ktorá poberá príjmy zo závislej činnosti z nemeckého zdroja, nemá možnosť znížiť si základ pre výpočet dane z príjmov v Nemecku o straty z príjmov z prenájmu utrpené v inom členskom štáte, v rozpore s článkami 43 a 56 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva?

2. Pokiaľ nejde o vyššie uvedený prípad, je skutočnosť, že vyššie uvedené straty nemôžu byť zohľadnené v rámci toho, čo nazývame klauzula negatívnej progresivity, v rozpore s článkami 43 a 56 Zmluvy?“

O prvej otázke

11 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, ako je úprava v tejto veci. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že táto úprava neumožňuje fyzickým osobám nachádzajúcim sa v rovnakej situácii ako manželia Ritter-Coulais, ktoré poberajú príjmy zo závislej činnosti v jednom členskom štáte a sú v ňom zdaňované neobmedzeným spôsobom, znížiť základ pre výpočet ich daní splatných v tomto členskom štáte o straty z príjmov vzťahujúce sa k obytnému domu nachádzajúcemu sa v inom členskom štáte, ktorý osobne na tento účel využívajú.

12 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že manželia Ritter-Coulais požiadali Finanzamt Germersheim v rámci konania vo veci samej, aby zohľadnil straty z príjmov z prenájmu vzťahujúce sa na zdaňovacie obdobie roku 1987, nie však pri stanovení zdaniteľného základu za toto obdobie, ale len pre výpočet príslušnej daňovej sadzby — skutočnosť, na ktorú sa zameriava druhá otázka položená v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

13 V tomto ohľade z ustálenej judikatúry vyplýva, že konanie podľa článku 234 ES je prostriedkom spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Zb. s. I-4673, bod 14; z 12. júna 2003, Schmidberger, C-112/00, Zb. s. I-5659, bod 30 a uvedenú judikatúru, ako aj rozsudok z 18. marca 2004, Siemens a ARGE Telekom, C-314/01, Zb. s. I-2549, bod 33).

14 V rámci tejto spolupráce je to práve príslušný vnútroštátny súd rozhodujúci o spore, ktorý jediný bezprostredne pozná skutkový stav vo veci samej a musí niesť zodpovednosť za následné súdne rozhodnutie, a preto je v najlepšej pozícii posúdiť vzhľadom na osobitosti veci potrebu rozhodnutia o prejudiciálnej otázke, ktoré by mu umožnilo vyhlásiť rozsudok, ako aj význam otázok, ktoré predloží Súdnemu dvoru (pozri najmä rozsudky Lorenço Dias, už citovaný, bod 15; z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Zb. s. I-607, bod 18, Schmidberger, už citovaný, bod 31, ako aj Siemens a ARGE Telekom, už citovaný, bod 34).

15 Rovnako je tiež pravdou, že Súdny dvor môže, ak je to potrebné, skúmať podmienky, za akých sa vnútroštátny súd na neho obrátil s cieľom preveriť svoju vlastnú právomoc a najmä určiť, či požadovaný výklad práva Spoločenstva súvisí so skutkovými okolnosťami a predmetom sporu vo veci samej v takej miere, aby Súdny dvor nebol vedený k podávaniu poradných stanovísk k všeobecným alebo hypotetickým otázkam. Pokiaľ sa zdá, že zodpovedanie položenej otázky zjavne nie je potrebné na vyriešenie tohto sporu, Súdny dvor rozhodne o zastavení konania

(rozsudky zo 16. decembra 1981, Foglia, 244/80, Zb. s. 3045, bod 21; Lourenço Dias, už citovaný, bod 20; Canal Satélite Digital, už citovaný, bod 19; z 30. septembra 2003, Inspire Art, C-167/01, Zb. s. I-10155, body 44 a 45, ako aj Siemens a ARGE Telekom, už citovaný, bod 35).

16 Vzhľadom na skutočnosť, že spor predložený vnútroštátnemu súdu sa netýka situácie, na ktorú sa vzťahuje prvá otázka, konkrétne stanovenia zdaniteľného základu, ale len situácie, na ktorú sa vzťahuje druhá otázka, konkrétne výpočtu príslušnej daňovej sadzby, nie je odpoveď na prvú otázku na vyriešenie tohto sporu potrebná.

17 Vzhľadom na vyššie uvedené, nie je nutné odpovedať na prvú otázku, a preto považuje Súdny dvor za vhodné obmedziť sa vo svojej odpovedi len na zodpovedanie druhej otázky.

O druhej otázke

18 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, ako je úprava týkajúca sa sporu vo veci samej, neumožňujúca fyzickým osobám, ktoré poberajú príjmy zo závislej činnosti v jednom členskom štáte a sú v ňom zdaňované neobmedzeným spôsobom, aby na účely stanovenia daňovej sadzby pre príjmy v tomto členskom štáte požiadali o zohľadnenie strát z príjmov z prenájmu vzťahujúcich sa k obytnému domu nachádzajúcemu sa v inom členskom štáte, ktorý osobne na účely bývania využívajú.

19 V tejto súvislosti je v prvom rade potrebné pripomenúť, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, že na základe ustálenej judikatúry sa vzťahuje na prístup a vykonávanie samostatnej zárobkovej činnosti (rozsudok z 11. marca 2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 40 a citovaná judikatúra).

20 Spor predložený vnútroštátnemu súdu sa týka fyzických osôb vykonávajúcich zárobkovú činnosť ako učitelia na nemeckom štátnom gymnáziu, ktoré na účel zdanenia ich príjmov v Nemecku žiadajú o zohľadnenie strát z príjmov z prenájmu týkajúcich sa ich obytného domu nachádzajúceho sa vo Francúzsku.

21 Z toho vyplýva, že výklad ustanovení Zmluvy o slobode usadiť sa nemá žiaden význam pre vyriešenie sporu vo veci samej.

22 Na druhej strane, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, je potrebné poznamenať, že nemožnosť zohľadnenia strát z príjmov z prenájmu týkajúcich sa domu nachádzajúceho sa vo Francúzsku na účel zdanenia prímov poberaných v Nemecku je skutočnosťou, ktorá by *a priori* a za súčasného stavu práva Spoločenstva mohla spadať do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu na základe článku 56 ES.

23 Konanie vo veci samej sa týka zdaňovacieho obdobia roku 1987, čiže skutkových a právnych okolností predchádzajúcich jednak vloženiu článku 73b do Zmluvy ES prostredníctvom zmluvy EÚ, ako aj prijatiu a nadobudnutiu účinnosti smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), ktorou sa uskutočnila úplná liberalizácia pohybu kapitálu.

24 Je potrebné pripomenúť, že článok 67 ods. 1 Zmluvy EHS (neskôr článok 67 ods. 1 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou) neznamenal zrušenie prekážok pohybu kapitálu už od konca prechodného obdobia. Toto zrušenie prekážok bolo v skutočnosti výsledkom smernice Rady prijatej na základe článku 69 Zmluvy EHS (neskôr článku 69 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou) (pozri rozsudky z 11. novembra 1981, Casati, 203/80, Zb. s. 2595, body 8 až 13, a zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 5).

25 Pre zdaňovacie obdobie roku 1987 bola zásadnou prvá smernica Rady z 11. mája 1960, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (Ú. v. ES 1960, 43, s. 921), naposledy zmenená a doplnená smernicou Rady 86/566/EHS zo 17. novembra 1986 (Ú. v. ES L 332, s. 22).

26 Táto prvá smernica, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy, sa obmedzovala vo svojom článku 1 ods. 1 na stanovenie povinnosti členských štátov poskytnúť všetky devízové povolenia vyžadované na uzatváranie a realizáciu transakcií a na prevody medzi rezidentmi členských štátov, týkajúce sa kapitálových pohybov uvedených v prílohe tejto smernice.

27 Zdá sa preto, že pravidlá platné v oblasti voľného pohybu kapitálu v čase skutkových okolností vo veci samej, teda v roku 1987, neodporovali zákazu zohľadňovať pri výpočte príslušnej daňovej sadzby pre príjmy zdaniteľné v členskom štáte straty z príjmov z prenájmu vzťahujúce sa k obytnému domu, ktorý sa nachádza v inom členskom štáte.

28 Komisia sa domnieva, že situácia manželov Ritter-Coulais by mala byť preskúmaná vo vzťahu k zásade voľného pohybu pracovníkov upravenom v článku 48 Zmluvy EHS (zmenený na článok 48 Zmluvy ES, znovu zmenený, teraz článok 39 ES).

29 V tomto ohľade je potrebné poznamenať, že hoci po formálnej stránke vnútroštátny súd obmedzil svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania na výklad slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, táto skutočnosť nie je prekážkou toho, aby Súdny dvor poskytol vnútroštátnemu súdu taký výklad práva Spoločenstva, ktorý by mu mohol pomôcť rozhodnúť v predloženej veci, bez ohľadu na to, či oň požiadal vo svojej otázke (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 1990, SARPP, C-241/89, Zb. s. I-4695, bod 8; 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 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 44).

30 Z tohto dôvodu je potrebné preskúmať vnútroštátnu právnu úpravu v zmysle článku 48 Zmluvy.

31 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že každý štátny príslušník Spoločenstva, ktorý bez ohľadu na miesto svojho pobytu a svoju štátnu príslušnosť využil právo voľného pohybu pracovníkov a vykonával zárobkovú činnosť v inom členskom štáte ako štáte jeho pobytu, spadá do pôsobnosti článku 48 Zmluvy (pozri rozsudky z 12. decembre 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 76, ako aj z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Zb. s. I-13389, bod 23, a tiež zo 7. júla 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, Zb. s. I-6101, 2005, body 19, 44 a 45).

32 Z toho vyplýva, že situácia manželov Ritter-Coulais pracujúcich v inom členskom štáte ako štáte, v ktorom majú v skutočnosti miesto pobytu, spadá do pôsobnosti článku 48 Zmluvy.

33 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu osôb majú uľahčiť vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy štátnymi príslušníkmi Spoločenstva na území Spoločenstva a bránia opatreniam, ktoré by ich mohli znevýhodňovať, pokiaľ chcú vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu (pozri rozsudky zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265, bod 16; z 26. januára 1999, Terhoeve, C-18/95, Zb. s. I-345, bod 37; z 27. januára 2000, Graf, C-190/98, Zb. s. I-493, bod 21; z 15. júna 2000, Sehrer, C-302/98, Zb. s. I-4585, bod 32, ako aj Schilling a Fleck-Schilling, už citovaný, bod 24).

34 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že aj keď príslušná vnútroštátna úprava, teda § 32b ods. 1 a 2, ako aj § 2a ods. 1 prvá veta bod 4 EStG 1987, zohľadňuje pozitívne príjmy z využívania domov nachádzajúcich sa v zahraničí pri výpočte sadzby dane, neberie však do úvahy v prípade neexistencie pozitívnych príjmov straty z príjmov rovnakej povahy.

35 Z toho vyplýva, že osoby, ktoré ako manželia Ritter-Coulais pracujú v Nemecku a bývajú vo vlastnom dome nachádzajúcom sa v inom členskom štáte, nemali v prípade neexistencie pozitívnych príjmov právo žiadať pri určovaní sadzby dane vzťahujúcej sa na ich príjmy zohľadnenie strát z príjmov viažucich sa na využívanie ich domu na rozdiel do osôb, ktoré pracujú a bývajú vo vlastných domoch v Nemecku.

36 Aj keď predmetná vnútroštátna právna úprava neupravuje priamo práva nerezidentov, sú to práve títo nerezidenti, ktorí častejšie ako rezidenti vlastnia domy nachádzajúce sa mimo nemeckého územia.

37 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava je vo vzťahu k pracovníkom, ktorí nie sú rezidentmi, menej výhodná ako voči pracovníkom, ktorí bývajú vo vlastných domoch v Nemecku.

38 Dôsledkom toho je skutočnosť, že právna úprava ako vo veci samej je v zásade zakázaná článkom 48 Zmluvy.

39 Dôležité je však zdôrazniť, že podľa nemeckej vlády je znevýhodnenie platcov dane, ktorí nie sú rezidentmi, odôvodnená nutnosťou zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému, do ktorého patrí aj táto právna úprava.

40 V tomto ohľade postačí konštatovať, že pokiaľ nemecký daňový systém zohľadňuje na účely určenia daňovej sadzby pozitívne príjmy viažuce sa na využívanie obytného domu nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, nemožno sa na ten istý účel dovolávať dôvodu spočívajúceho v súdržnosti daňového systému s cieľom odôvodniť odmietnutie zohľadnenia strát z príjmov rovnakej povahy pochádzajúcich z toho istého štátu.

41 Vzhľadom na predchádzajúce zistenia je potrebné na druhú položenú otázku odpovedať tak, že článok 48 Zmluvy je potrebné vykladať v tom zmysle, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, ako je úprava týkajúca sa sporu vo veci samej, ktorá neumožňuje fyzickým osobám poberajúcim príjmy zo závislej činnosti

v jednom členskom štáte, ktoré sú v ňom zdaňované neobmedzeným spôsobom, aby na účely stanovenia daňovej sadzby pre príjmy v tomto členskom štáte požiadali o zohľadnenie strát z príjmov z prenájmu vzťahujúcich sa na obytný dom nachádzajúci sa v inom členskom štáte, ktorý osobne na účely bývania využívajú, napriek tomu, že prípadné pozitívne príjmy z prenájmu vzťahujúce sa na takýto dom by boli zohľadnené.

O trovách

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

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

Článok 48 Zmluvy EHS (zmenený na článok 48 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 39 ES) je potrebné vykladať v tom zmysle, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, akou je úprava týkajúca sa sporu vo veci samej, ktorá neumožňuje fyzickým osobám poberajúcim príjmy zo závislej činnosti v jednom členskom štáte, ktoré sú v ňom zdaňované neobmedzeným spôsobom, aby na účely stanovenia daňovej sadzby pre príjmy v tomto členskom štáte požiadali o zohľadnenie strát z príjmov z prenájmu vzťahujúcich sa na obytný dom nachádzajúci sa v inom členskom štáte, ktorý osobne na účely bývania využívajú, napriek tomu, že prípadné pozitívne príjmy z prenájmu vzťahujúce sa na takýto dom by boli zohľadnené.

Podpisy