

## STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 1. března 2005<sup>1</sup>

1. Projednávaná věc se znovu týká problému posouzení daňové situace daňových poplatníků, kteří nemají bydliště v členském státě zdanění, z hlediska práva Společenství.

osob, které mají bydliště ve Francii, jsou obsažena především v zákoně z roku 1987 o dani z příjmů fyzických osob (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG 1987“) a ve francouzsko-německé smlouvě o zamezení dvojího zdanění<sup>2</sup> (dále jen „francouzsko-německá smlouva“).

2. Konkrétněji se jedná o přezkum, zda právo Společenství brání tomu, aby němečtí státní příslušníci s bydlištěm ve Francii, kteří pracují na veřejném gymnáziu v Německu, mohli zohlednit v rámci své daně z příjmů v Německu ztráty příjmů z pronájmu plynoucí z toho, že používají svůj soukromý dům pro své vlastní bytové potřeby.

*A – Zdanění daní z příjmů fyzických osob, které mají bydliště ve Francii a pracují v Německu, v Německu*

### **I – Relevantní pravidla vnitrostátního daňového režimu**

3. Relevantní pravidla týkající se zdanění daní z příjmů, jakož i určení zdanitelného příjmu a daňové sazby v Německu fyzických

4. Článek 1 EStG 1987 vymezuje fyzické osoby podléhající daňové povinnosti v tomto členském státě. Zdanění v tomto členském státě tak podléhají osoby, které mají své bydliště nebo se obvykle zdržují na tuzem-

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Smlouva podepsaná v Paříži dne 21. července 1959 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. Tato smlouva byla následně změněna dodatkem podepsaným v Bonnu dne 9. června 1969, dodatkem podepsaným v Bonnu dne 28. září 1989 a dodatkem podepsaným v Paříži dne 20. prosince 2001.

ském území, bez ohledu na jejich státní příslušnost (čl. 1 odst. 1), jakož i němečtí státní příslušníci mající bydliště nebo pobyt v zahraničí, kteří pracují ve veřejné službě v Německu nebo v zahraničí (čl. 1 odst. 2 a 3)<sup>3</sup>.

5. Pokud jde o německé státní příslušníky mající bydliště ve Francii, použijí se za účelem určení, který stát má pravomoc zdanit jejich příjmy, ustanovení francouzsko-německé smlouvy. Pokud tedy jde o odměnu vyplácenou jedním ze smluvních států, spolkovou zemí nebo veřejnoprávní právnickou osobou tohoto státu nebo spolkové země za jejich administrativní nebo vojenské služby fyzickým osobám, které jsou státními příslušníky tohoto státu, kde pracují, ale rezidenty v jiném státě, čl. 14 odst. 1 této smlouvy stanoví, že tyto osoby podléhají zdanění pouze ve státě, který jim vyplácí odměnu.

6. Na základě tohoto pravidla jsou příjmy německého státního příslušníka, který má bydliště ve Francii a který pracuje jakožto profesor na veřejném gymnáziu v Německu, zdanitelné v Německu. Naopak fyzická osoba, která má pouze francouzskou státní příslušnost a která bydlí ve Francii, přičemž pracuje na veřejném gymnáziu v Německu, nepodléhá dani z příjmů v Německu, ale ve Francii.

*B – Určení zdanitelného příjmu fyzických osob, které mají bydliště ve Francii a pracují v Německu, v Německu*

7. Článek 20 odst. I písm. a) první věta francouzsko-německé smlouvy, ve spojení s čl. 2 odst. 1.4 písm. a) téže smlouvy stanoví, že z německého základu daně jsou vyloučeny příjmy pocházející z Francie a majetek ve Francii, které jsou na základě uvedené smlouvy zdanitelné ve Francii.

8. Na základě čl. 3 odst. I a IV této smlouvy jsou příjmy pocházející z nemovitostí zdanitelné pouze ve smluvním státě, v němž se nacházejí. Jedná se o příjmy pocházející z veškerého užívání nemovitostí, například z pronájmu těchto nemovitostí.

9. Podle německého práva výraz „příjmy“ označuje jak *kladné příjmy*, které musejí být chápány jako zisk pro fyzickou osobu, tak *záporné příjmy*, které lze chápat jako ztrátu nebo ušlý zisk pro tuto osobu.

3 – Za určitých podmínek to platí rovněž pro rodinné příslušníky a manžela nebo manželku německého státního příslušníka.

10. Podle téhož práva mohou takové záporné příjmy plynout z použití vlastního nemovitého majetku fyzickými osobami pro vlastní osobní potřeby<sup>4</sup>.

11. Důsledkem těchto ustanovení ve vzájemném spojení je vyloučení zohlednění záporných příjmů pocházejících z nemovitosti nacházejících se v zahraničí, pro účely určení zdanitelného příjmu fyzických osob, které mají bydliště ve Francii, v Německu.

12. Je třeba uvést, že nezohlednění takových záporných příjmů vyplývá rovněž z německého práva posuzovaného samostatně. Článek 2a odst. 1 první věta bod 4 EStG 1987 totiž stanoví, že záporné příjmy ze zdrojů v zahraničí spojené s pronájmem nemovitosti nacházející se v cizím státě mohou být započteny jen proti příjmům ze zdrojů v zahraničí téže povahy pocházejícím z téhož státu.

*C – Určení daňové sazby fyzických osob, které mají bydliště ve Francii a pracují v Německu, v Německu*

13. Podle čl. 20 odst. 1 písm. a) druhé věty francouzsko-německé smlouvy vyloučení

zohlednění příjmů pocházejících z Francie pro účely určení německého základu daně neomezuje právo Spolkové republiky Německo zohlednit tyto příjmy při určení příslušné daňové sazby.

14. Německé daňové právo tak stanoví, že pokud má daňový poplatník zahraniční příjmy osvobozené od daně smlouvou o zamezení dvojího zdanění, tyto příjmy jsou součástí základu daně pouze za účelem určení daňové sazby<sup>5</sup>. Účinkem tohoto ustanovení je učinění základu daně pro určení daňové sazby *fiktivním*.

15. Tato klauzule progresivity může být kvalifikována jako „záporná“<sup>6</sup>, jedná-li se o záporné příjmy, které způsobují umělé snížení zdanitelného příjmu, a vede tak k použití nižší daňové sazby.

16. Podle judikatury Bundesfinanzhof (Německo)<sup>7</sup> se nicméně čl. 2a odst. 1 první

4 — Předkládající soud v tomto ohledu uvádí čl. 21 odst. 2 první větu a čl. 52 odst. 21 druhou větu EStG 1987.

5 — Viz čl. 32b odst. 2 bod 2 EStG 1987, ve spojení s odst. 1 bodem 2 téhož článku.

6 — Viz předkládací usnesení, s. 2.

7 — Viz zejména rozsudky ze dne 17. října 1990, I R 182/87, DB 1991, s. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, s. 104; ze dne 13. května 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, s. 100, a ze dne 17. listopadu 1999, I R 7/99, BFHE 191, s. 108.

věta bod 4 EStG 1987 odchyluje od tohoto pravidla, pokud jde o záporné příjmy ze zdrojů v zahraničí pocházející z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí. V důsledku toho nemohou být zahraniční záporné příjmy zohledněny ve fiktivním základu daně při určení daňové sazby<sup>8</sup>. Navíc čl. 2a odst. 1 druhá věta EStG 1987 výslovně vylučuje použití článku 10d EStG 1987, který stanoví zohlednění záporných příjmů za určitých podmínek.

za rok 1987 zdanění v Německu jako pár za použití daňového režimu fyzických osob podléhajících dani ze všech svých příjmů.

18. Manželé byli vlastníky domu nacházejícího se ve Francii a pracovali jako profesori na veřejném gymnáziu v Německu<sup>10</sup>.

## II – Skutkový stav a původní řízení

17. Manželé Hans-Jürgen a Monique Ritter-Coulais, oba němečtí státní příslušníci<sup>9</sup>, byli

19. Z předkládacího usnesení vyplývá, že manželé Ritter-Coulais požadovali zohlednění ztrát příjmů z pronájmu plynoucích z toho, že sami obývali svůj dům ve Francii pro vlastní bytové potřeby, pro účely určení své daňové sazby v souladu s čl. 32b odst. 1 bodem 2 a odst. 2 bodem 2 EStG 1987<sup>11</sup>.

8 — Uvažování, které vede k vyloučení záporných příjmů ze zdrojů v zahraničí z výpočtu daňové sazby, může být shrnuto takto: výchozím bodem uvažování je, že čl. 2a odst. 1 první věta bod 4 EStG 1987 stanoví, že záporné příjmy ze zdrojů v zahraničí spojené s pronájmem nemovitostí nacházející se v cizím státě mohou být započteny jen proti příjmům ze zdrojů v zahraničí téže povahy pocházejícím z téhož státu. Předkládající soud uvádí, že právě tento „zákaz započtení ztrát“ (spíše bych mluvil o omezení) vedl „v duchu zákona k vyloučení příjmů ze zdrojů v zahraničí uvedených v tomto ustanovení z výpočtu daňové sazby ve smyslu čl. 32 odst. 1 bodu 2 a odst. 2 bodu 2 EStG 1987“. Upřesňuje, že „[t]o platí rovněž v případě, kdy jsou dotčené příjmy osvobozeny od daně na základě smlouvy“ o zamezení dvojího zdanění [předkládací usnesení, s. 6, odst. 2 písm. b)]. Jinými slovy, záporné příjmy z nemovitostí nacházející se ve Francii mohou být započteny jen proti kladným příjmům pocházejícím z nemovitostí nacházející se ve Francii.

9 — Při jednání uvedl zástupce manželů, že H. Ritter-Coulais je Němec a že M. Ritter-Coulais, francouzské státní příslušnosti, nabyla svým sňatkem dvojí státní občanství.

10 — Jakožto němečtí státní příslušníci mající bydliště ve Francii a pracující na veřejném gymnáziu v Německu tak manželé za rok 1987 podléhali dani z příjmů v Německu. Okolnost, že M. Ritter-Coulais měla rovněž francouzskou státní příslušnost, tedy nebyla pro účely zdanění daní z příjmů v Německu relevantní.

11 — Připomínám, že podle těchto vnitrostátních ustanovení práva, pokud má daňový poplatník zahraniční příjmy osvobozené od daně smlouvou o zamezení dvojího zdanění, tyto příjmy jsou součástí základu daně pouze za účelem určení daňové sazby.

20. Daňová správa odmítla této žádosti vyhovět, opírajíc se o ustanovení čl. 2a odst. 1 první věty bodu 4 EStG 1987, který vylučuje zohlednění záporných příjmů ze zdrojů v zahraničí pocházejících z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí pro určení daňové sazby<sup>12</sup>.

### III – Řízení o předběžné otázce

23. Za účelem rozhodnutí o uvedeném opravném prostředku se Bundesfinanzhof rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

21. Manželé Ritter-Coulais zpochybnili toto rozhodnutí daňové správy před Finanzgericht (Německo). Finanzgericht žalobu zamítl, přičemž se zejména domníval, že žadatelé nebyli oběťmi diskriminace v rozporu s právem Společenství, jelikož fyzické osoby, které mají bydliště v Německu, si také nemohou odečíst takové ztráty „*utrpěné v zahraničí*“<sup>13</sup>.

„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?

22. Žalobci poté toto rozhodnutí Finanzgericht zpochybnili v rámci opravného prostředku „Revision“ u Bundesfinanzhof. Mimo zrušení rozhodnutí Finanzgericht se domáhají změny svého daňového výměru, aby byla zohledněna ztráta příjmů z pronájmu při určení daňové sazby použitelné pro daňový rok 1987.

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?“

12 — Z toho lze vyvodit, že *ztráty příjmů z pronájmu*, kterých se dovolávají manželé Ritter-Coulais a které jsou způsobeny tím, že obývají svůj francouzský dům, jsou pro účely použití těchto vnitrostátních ustanovení postaveny naroveň *záporným příjmům ze zdrojů v zahraničí pocházejícím z pronájmu nemovitostí nacházejících se v zahraničí*.

13 — Viz předkládací usnesení, s. 3.

#### IV – Rozbor

A – *K právu Společenství, které má být vyloženo*

24. Obě předběžné otázky se týkají výkladu jednak článku 43 ES týkajícího se svobody usazování státních příslušníků členského státu na území jiného členského státu, a jednak článku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu a plateb.

25. Jak přitom jasně vyplývá ze spisu, vnitrostátní spor, který je předložen předkládajícímu soudu, se týká fyzických osob vykonávajících, jakožto profesori na veřejném německém gymnáziu, *závislou činnost* v členském státě.

26. Proto se zdá být vyloučeno, že by výklad článku 43 ES mohl být v projednávaném případě relevantní a pro řešení sporu v původním řízení užitečný. Ze znění čl. 43 druhého pododstavce ES totiž výslovně vyplývá, že „[s]voboda usazování zahrnuje přístup k *samostatně výdělečným činnostem* a jejich výkon [...]“<sup>14</sup>.

27. Stejně zjištění je třeba učinit, pokud jde o žádost o výklad článku 56 ES, protože věcná působnost tohoto článku se nevztahuje na případ předložený předkládajícímu soudu.

28. Podle definice Soudního dvora „jsou pohyby kapitálu finančními operacemi, jejichž cílem je především umístění nebo investice dotčené částky“<sup>15</sup>, s vyloučením odměny za obchod se zbožím nebo službami. Navíc je zajímavé poznamenat, že, i když v rozhodné době nebyla z hlediska sporných skutečností použitelná, směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy<sup>16</sup>, v příloze obsahuje demonstrativní klasifikaci pohybů kapitálu rozdělenou do třinácti bodů, mezi kterými jsou i investice do nemovitostí.

29. Nic v předkládacím usnesení přitom neumožňuje ve skutkovém kontextu projednávaného případu určit přeshraniční pohyb kapitálu ve spojení s investicí do nemovitosti.

14 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

15 — Rozsudek ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Recueil, s. 377, bod 21.

16 — Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10.

30. Proto není podle mého názoru pro řešení sporu v původním řízení výklad článku 56 ES ani užitečný, ani relevantní.

31. Z ustálené judikatury však vyplývá, že Soudní dvůr je na základě článku 234 ES příslušný poskytnout vnitrostátnímu soudu, který mu podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, veškeré poznatky k výkladu práva Společenství, které pro něj mohou být užitečné pro řešení sporu v původním řízení. Za tímto účelem „může Soudní dvůr [...] vzít v úvahu normy práva Společenství, které vnitrostátní soud ve své žádosti nezmínil“<sup>17</sup>.

32. S ohledem na tyto skutečnosti se mi zdá nezbytné chápat otázku položené Bundesfinanzhof tak, že žádají o výklad relevantního práva Společenství, v projednávaném případě tedy článku 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES), v rozsahu, v němž se týká pracovníků ve smyslu, ve kterém jsou definováni právem Společenství. Na základě

ustálené judikatury totiž „[...] musí být za pracovníka považována osoba, která vykonává po určitý čas ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením plnění, za něž dostává odměnu“<sup>18</sup>.

*B – K nezbytnosti dostatečného mezinárodního prvku s ohledem na právo Společenství*

33. Jak jsme zjistili, z věcného hlediska manželé Ritter-Coulais patří vzhledem ke své závislé výdělečné činnosti teoreticky do rámce chráněného článkem 48 Smlouvy.

34. Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že použitelnost tohoto článku je omezena na osobní situace, na které se vztahuje právo Společenství, tedy situace, které zahrnují dostatečný mezinárodní prvek, aby bylo toto právo použitelné<sup>19</sup>.

17 — Rozsudek ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8. Viz v témže smyslu zejména rozsudky 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 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 32.

18 — Rozsudek ze dne 12. května 1998, Martínez Sala, C-85/96, Recueil, s. I-2691, bod 32.

19 — Obecněji nejsou ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu pracovníků, svobody usazování a volného pohybu služeb „použitelná na činnosti, jejichž veškeré relevantní prvky se uskutečňují uvnitř jediného členského státu“ (rozsudek ze dne 16. ledna 1997, USSL č. 47 di Biella (C-134/95, Recueil, s. I-195, bod 19). Viz v témže smyslu rozsudky ze dne 23. dubna 1991, Höfner a Elser, C-41/90, Recueil, s. I-1979, bod 37; ze dne 28. ledna 1992, Steen, C-332/90, Recueil, s. I-341, bod 9, a ze dne 16. února 1995, Aubertin a další, C-29/94 až C-35/94, Recueil, s. I-301, bod 9.

35. Je tedy třeba přezkoumat, zda jednak okolnost, že M. Ritter-Coulais měla v roce 1987 dvojí, tedy německé a francouzské, státní občanství, a jednak skutečnost, že manželé měli v tomto období bydliště ve Francii, představují dostatečné mezinárodní prvky s ohledem na použitelnost práva Společenství.

36. V tomto ohledu úvodem uvádím, že pro „komunitarizaci“ situace manželů zdaněných společně v Německu jako němečtí státní příslušníci se nezdá být dostatečným to, že M. Ritter-Coulais měla v roce 1987 dvojí státní občanství. Jak jsem poukázal, pro jejich zdanění daní z příjmů v Německu byla zohledněna pouze německá státní příslušnost manželů, přičemž pár byl v tomto rámci považován, odváším-li se to říci, za jedinou entitu<sup>20</sup>. Proto se domnívám, že není relevantní oddělit situaci každého z manželů za účelem její analýzy s ohledem na právo Společenství, což by mělo v konečném výsledku umělou povahu po přihlédnutí k jejich společnému zdanění.

37. Mimoto se mi rovněž nezdá, že by situace manželů Ritter-Coulais mohla být postavena naroveň situaci pí Gilly, situaci, která byla Soudním dvorem přezkoumána v jeho rozsudku ze dne 12. května 1998<sup>21</sup>. Majíc původně německou státní příslušnost,

poté sňatkem francouzskou státní příslušnost, pí Gilly byla učitelkou ve veřejném školství v Německu. Spolu se svým manželem měla pí Gilly bydliště ve Francii. Příjmy ze závislé činnosti pí Gilly byly zdaněny v Německu na základě čl. 14 odst. I první věty francouzsko-německé smlouvy, protože se jednalo o veřejnou odměnu a její příjemce měl německou státní příslušnost<sup>22</sup>. Příjmy pí Gilly byly rovněž zdaněny ve Francii, kde se na ně vztahoval daňový zápočet ve výši francouzské daně z těchto příjmů<sup>23</sup>, který však byl nižší než výše daně odvedené v Německu, což manželé Gilly zpochybnili vůči francouzské správě.

38. V uvedené věci měla francouzská vláda za to, že pí Gilly nevykonávala ve Francii práva vycházející z článku 48 Smlouvy, protože pracovala ve svém státě původu, a sice v Německu.

39. Odpovídaje na tento argument a za účelem konstatování, že na situaci pí Gilly se ve skutečnosti vztahovala pravidla týkající se volného pohybu pracovníků, Soudní dvůr rozhodl, že „stačí [...] zdůraznit, že pí Gilly nabyla svým sňatkem francouzskou státní příslušnost a že vykonává výdělečnou činnost v Německu, přičemž má bydliště ve Francii.

20 — Viz body 17 a 18 tohoto stanoviska a konkrétněji poznámka pod čarou 10.

21 — Rozsudek Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793.

22 — Viz body 5 a 6 tohoto stanoviska.

23 — V souladu s čl. 20 odst. II písm. a) bodem cc) francouzsko-německé smlouvy, ve znění dodatku ze dne 28. září 1989.



Za těchto podmínek musí být v *tomto posledně uvedeném státě* považována za pracovníka vykonávajícího své právo na volný pohyb, tak jak je zaručeno Smlouvou, za účelem výkonu zaměstnání v jiném členském státě než v členském státě jejího bydliště. Okolnost, že si zachovala státní příslušnost státu, ve kterém pracuje, žádným způsobem nezpochybňuje skutečnost, že pro francouzské orgány vykonává dotyčná osoba francouzské státní příslušnosti svou výdělečnou činnost na území jiného členského státu [...]“<sup>24</sup>.

40. Z hlediska francouzských orgánů a pokud jde o zdanění příjmů pocházejících z výkonu práce v Německu ve Francii, tak musela být pí Gilly obecně považována za pohybující se mimo Francii za účelem výkonu závislé činnosti, a tedy činnosti hospodářské povahy, v jiném členském státě.

41. Situace manželů Ritter-Coulais musí být zanalyzována z jiného hlediska, a sice z hlediska německých orgánů, pokud jde o zdanění příjmů, pocházejících z výkonu práce v Německu, v Německu. Je tedy jasné, že z pohledu německých orgánů vykonávají dotyčné osoby svou výdělečnou činnost na německém území a do svého bydliště ve Francii pouze dojíždějí.

42. Po těchto upřesněních dodávám, že podle mého názoru nemohlo samo o sobě bydliště v jiném členském státě, v době rozhodné z hlediska skutečností sporu v původním řízení, tedy v roce 1987, přiznávat takové osobní situaci, jako byla situace manželů Ritter-Coulais, dostatečný mezinárodní prvek s ohledem na použitelnost práva Společenství.

43. Zdá se mi, že volba tohoto řešení musí být vedena zjištěním, že právo Společenství použitelné v roce 1987 mělo na zřeteli volný pohyb osob jen z hospodářské perspektivy.

44. V tomto ohledu je namístě připomenout, že Soudní dvůr obecně rozhodl, 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 ustanovení [Smlouvy týkajících se volného pohybu pracovníků]“<sup>25</sup>.

24 — Výše uvedený rozsudek Gilly (bod 21; kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

25 — Rozsudek ze dne 23. února 1994, Scholz, C-419/92, Recueil, s. I-505, bod 9. Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

45. Mimo výkon výtěžné činnosti v jiném členském státě představuje dostatečný mezinárodní prvek odůvodňující použití práva Společenství rovněž získání diplomu nebo odborné kvalifikace v jiném členském státě<sup>26</sup>.

46. Mimoto, že existence takového mezinárodního prvku spojuje dotčenou situaci s právem Společenství, umožňuje v určitých případech zároveň bojovat proti tomu, co je často kvalifikováno jako „obrácená diskriminace“, tedy zacházení členského státu, které znevýhodňuje jeho vlastní státní příslušníky ve srovnání se státními příslušníky jiných členských států.

47. Pokud jsou tak svým chováním státní příslušníci jednoho členského státu postaveni do jedné ze *situací upravených právem Společenství*, jako je získání odborné kvalifikace v jiném členském státě, mohou se vůči svému státu původu dovolávat pravidel Smlouvy týkajících se volného pohybu osob. Tito státní příslušníci se tedy „vůči svému státu původu nacházejí v situaci srovnatelné se situací všech ostatních subjektů, kteří jsou

nositeli práv a svobod zaručených Smlouvou“<sup>27</sup>.

48. K potrestání obrácené diskriminace na základě práva Společenství však může dojít jen tehdy, pokud je sama dotčená situace „komunitarizována“. Není-li tomu tak, bude posouzení obrácené diskriminace záviset na použitelném vnitrostátním právu.

49. S ohledem na tyto úvahy poznamenávám, že nic ve spisu neumožňuje se domnívat, že se manželé Ritter-Coulais usadili ve Francii, „aby zde vykonávali hospodářskou činnost“<sup>28</sup> nebo aby zde získali odbornou kvalifikaci. Naopak se zdá, že se usadili ve Francii výlučně pro soukromé účely. Vykonávají tak svou závislou výtěžnou činnost ve státě, jehož jsou státními příslušníky, tedy ve Spolkové republice Německo, přičemž jediným vnějším prvkem ve vztahu k poslední uvedenému státu je tedy místo jejich bydliště, a sice Francie.

26 — Viz zejména základ této judikatury a pokud jde o svobodu usazování, rozsudek ze dne 7. února 1979, Knoors, 115/78, Recueil, s. 399. Stejně uvažování je třeba přijmout v oblasti volného pohybu pracovníků; viz rozsudek ze dne 31. března 1993, Kraus, C-19/92, Recueil, s. I-1663, body 15 a 16.

27 — Výše uvedený rozsudek Knoors, bod 24.

28 — Rozsudek ze dne 7. července 1992, Singh, C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 17.

50. Jinými slovy manželé Ritter-Coulais nevyužili svobody pohybu zakotvené v článku 48 Smlouvy za účelem práce v jiném členském státě než státě, jehož jsou státními příslušníky.

51. V tomto ohledu poukazují na podobnost s věcí Werner<sup>29</sup>, v němž byly všechny skutkové okolnosti zcela srovnatelné se situací, ve které se nacházeli manželé Ritter-Coulais v roce 1987.

52. V uvedené věci měl p. Werner, zubař německé státní příslušnosti usazený v Německu jako osoba samostatně výdělečně činná, který získal diplomy a odbornou kvalifikaci v tomto státě, bydliště v Nizozemsku. Požadoval zejména, aby pro účely zdanění jeho příjmů pobíraných v Německu byla zohledněna jeho osobní situace, a to za účelem možnosti využití zvýhodněné daňové sazby, nazvané „splitting tarif“, uplatňované na oddané páry. Jeho žádost byla zamítnuta příslušným vnitrostátním orgánem z důvodu, že neměl bydliště v Německu, a nemohl se na něj tedy vztahovat režim úplného zdanění, režim, se kterým bylo toto zvýhodnění zejména spojeno.

53. S ohledem na tyto skutkové okolnosti byl Soudní dvůr tázán na výklad článku 52 Smlouvy o EHS (později článek 52 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 43 ES).

54. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že mimoto, že byl p. Werner německým státním příslušníkem, který získal své diplomy a odbornou kvalifikaci v Německu, „vždy vykonával svou výdělečnou činnost v této zemi a [...] použijí se na něj německé státní předpisy“. Soudní dvůr rovněž poznamenal, že „[j]ediným prvkem, který překračuje čistě vnitrostátní rámec, je skutečnost, že p. Werner má bydliště v jiném členském státě než státě, kde vykonává svou výdělečnou činnost“<sup>30</sup>.

55. V důsledku toho Soudní dvůr rozhodl, že „článek 52 Smlouvy o EHS nebrání tomu, aby členský stát uložil svým vlastním státním příslušníkům, kteří vykonávají svou výdělečnou činnost na jeho území a kteří zde pobírají své veškeré nebo téměř veškeré příjmy nebo zde vlastní svůj veškerý nebo téměř veškerý majetek, těžší daňovou zátěž, když nemají bydliště v tomto státě, než když v něm bydliště mají“<sup>31</sup>.

29 — Rozsudek ze dne 26. ledna 1993, C-112/91, Recueil, s. I-429.

30 — Tamtéž, bod 16.

31 — Tamtéž, bod 17.

56. Generální advokát Darmon ve svém stanovisku ve výše uvedené věci Werner<sup>32</sup> Soudnímu dvoru navrhl, aby rozhodl tak, že „ani článek 52, ani článek 7 Smlouvy o EHS se nepoužijí na čistě vnitřní situaci členského státu [...]“<sup>33</sup>.

57. Ať už je tomu jakkoliv, i když Soudní dvůr výslovně neposoudil dotčenou situaci za „čistě vnitřní situaci členského státu“, což by byl podle mého názoru logický důsledek odůvodnění v rozsudku, v konečném výsledku nicméně souhlasil s posouzením svého generálního advokáta v rozsahu, v němž se domníval, že pouhé bydliště v jiném členském státě nepředstavuje dostatečný mezinárodní prvek pro to, aby se uplatnila pravidla Smlouvy týkající se svobody usazování“<sup>34</sup>.

58. Mímoto se domnívám, že nic nebrání tomu, aby se tato úvaha použila v oblasti volného pohybu pracovníků, který rovněž chrání pohyb státních příslušníků členských států ve Společenství za účelem výkonu hospodářské činnosti.

59. Dále se domnívám, že logika vlastní výše uvedenému rozsudku Werner musí být zachována, a to i přes kritiky, které mohla vyvolat<sup>35</sup>.

60. Podle mě totiž nic neumožňuje zpochybnit následující názory učiněné generálním advokátem Darmonem v jeho stanovisku ve výše uvedeném rozsudku Werner: „Až do přijetí směrnic Rady ze dne 28. června 1990 o právu pobytu, které směřují ke generalizaci tohoto práva, je volný pohyb osob v rámci Společenství určen – a vymezen – hospodářským charakterem Smlouvy. Z toho vyplývá, že svoboda pohybovat se přiznaná státním příslušníkům Společenství

32 — Stanovisko přednesené dne 6. října 1992.

33 — Tamtéž, bod 55.

34 — Sdílím analýzu generálního advokáta Tizzana, který má za to, že „Soudní dvůr se ve skutečnosti v uvedeném rozsudku Werner omezil na uplatnění zásady, podle které se právo Společenství nepoužije na situace, jejichž významné prvky jsou čistě vnitřní pro určitý členský stát“. Viz bod 83 stanoviska ve věci Schilling a Fleck-Schilling (rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, C-209/01, Recueil, s. I-13389).

35 — Někteří tak kvalifikovali přínos rozsudku Werner jako „zarážející“ (poznámka Rohmera, X., komentář 1000, *Droit fiscal* 1993, č. 19). Jiní se smírněji domnívali, že tato judikatura byla „pravděpodobně po vstupu v platnost Smlouvy o Evropské unii a uznání evropského občanství přežitá“ (Derouin, P., a Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité – Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, s. 48). Mimo tyto úvahy poznamenávám, že francouzský Conseil d'État v rozhodnutí ze dne 8. července 2002 převzal výklad Soudního dvora v jeho rozsudku Werner (návrh č. 225159, *Inédit au Recueil Lébon*), pokud jde o spor ohledně daně z příjmů z let 1987 a 1988.

Konečně se mi zdá nesprávné domnívat se, že se Soudní dvůr vrátil ve svém rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225) k uvažování obsaženému v jeho výše uvedeném rozsudku. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku předcházejícímu rozsudku Schumacker (bod 33), bylo jisté, že na rozdíl od situace p. Wernera spadala situace p. Schumackera do rozsahu působnosti práva Společenství. Pan Schumacker, belgický státní příslušník, který získal svou kvalifikaci a odbornou zkušenost jinde než ve Spolkové republice Německo, totiž využil práva na volný pohyb pracovníků stanoveného v článku 48 Smlouvy o ES, aby do tohoto státu přišel a vykonával zde závislou činnost. Nejednalo se tedy o čistě vnitřní situaci členského státu.

předpokládá pohyb za účelem hospodářské činnosti“<sup>36</sup>.

61. V době rozhodné z hlediska skutečnosti sporu v původním řízení, tedy v roce 1987, nebyly v platnosti ani směrnice z roku 1990 o právu pobytu, ani článek 8a Smlouvy o ES vložený Maastrichtskou smlouvou (nyní po změně článek 18 ES). Jelikož tato právní pravidla nebyla z časového hlediska použitelná na skutečnosti případu předloženého předkládajícímu soudu jako ve výše uvedené věci Werner, nejsou v mé analýze zohledněna.

62. Domnívám se tedy, jako Komise<sup>37</sup>, že je nemožné použít zásady odvozené od článku 18 ES na situace, které existovaly a jejichž účinky nastaly po vstupu tohoto ustanovení v platnost.

63. Přijmout odlišný postoj, tedy zohlednit zásady a pravidla spojená s evropským občanstvím a zanalyzovat je ve vztahu ke sporu, který je z roku 1987, by podle mého názoru bylo v rozporu s požadavkem právní jistoty.

36 — Viz bod 30.

37 — Viz písemné vyjádření Komise, bod 52.

64. Je totiž známo, že zásada právní jistoty, která představuje základní právní zásadu Společenství, znamená, že „právní předpisy Společenství musí být jasné a jejich použití předvídatelné pro procesní subjekty“<sup>38</sup>. Tyto požadavky jasnosti a předvídatelnosti použitelných právních norem mají podle mého názoru nezbytně za důsledek, že situace existující k určitému datu musí být přezkoumávána pouze s ohledem na právní pravidla v platnosti k témuž datu“<sup>39</sup>.

65. Po uvedení těchto upřesnění nicméně uvádím, v souladu s tím, co jsem napsal v mém stanovisku ve věci Asscher<sup>40</sup>, že ustanovení sekundárního práva Společenství

38 — Rozsudek ze dne 22. února 1984, Kloppenburg, 70/83, Recueil, s. 1075, bod 11. Viz rovněž rozsudek ze dne 17. července 1997, National Farmers' Union a další, C-354/95, Recueil, s. I-4559, bod 57.

39 — To naopak nebrání zohlednění následné judikatury Soudního dvora týkající se výkladu právních pravidel *použitelných v době rozhodné z hlediska skutečnosti* sporu v původním řízení. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že v rámci řízení o předběžné otázce Soudní dvůr konstatuje význam a dosah pravidla Společenství „tak jak musí nebo by mělo být chápáno a použito v okamžiku jeho uvedení v platnost“. Viz rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, s. 1205, bod 16).

40 — Rozsudek ze dne 27. června 1996, C-107/94, Recueil, s. I-3089. Viz zejména bod 41 mého stanoviska v uvedené věci, kde uvádím: „Domnívám se, že v budoucnu budete přivedeni k rozhodování o diskriminaci státních příslušníků určitého členského státu, kteří vykonávali svoji svobodu pohybu jen například na základě směrnice 90/364, protože v současné době je přiznáno zobečnené právo na pobyt za určitých podmínek tímto předpisem Společenství, nezávisle na jakékoliv hospodářské činnosti“. Je ostatně zajímavé podotknout za účelem odlišení různých modelových případů, které mohly být Soudnímu dvoru předloženy, že na rozdíl od p. Wernera byl p. Asscher oprávněn se dovolávat článku 52 Smlouvy o ES vůči svému státu původu, „jelikož výkonem hospodářské činnosti v jiném členském státě než jeho státě původu se vůči poslední uvedenému nachází v situaci přirovnatelné k situaci jakéhokoliv jiného subjektu dovolávajícího se vůči hostitelskému státu práv a svobod zaručených Smlouvou“ (výše uvedený rozsudek Asscher, bod 34).

o právu pobytu<sup>41</sup>, jakož i článek 18 ES podle mého názoru umožňují se domnívat, že pouhé bydliště v jiném členském státě představuje dostatečný mezinárodní prvek, aby situace státních příslušníků Společenství spadala do rozsahu působnosti práva Společenství.

66. Soudní dvůr měl ostatně příležitost rozhodnout, že jestliže cílem občanství Unie není rozšířit věcnou působnost Smlouvy na vnitřní situace nemající žádnou spojitost s právem Společenství, taková spojitost nicméně existuje „s ohledem na osoby [...], které jsou státními příslušníky jednoho členského státu, legálně pobývajících na území jiného členského státu“<sup>42</sup>.

67. Toto uvažování založené na právních účincích pojmu „evropské občanství“ nelze nicméně zohlednit v rámci této analýzy, jelikož mezinárodní prvek představovaný pouhým bydlištěm v jiném členském státě není s ohledem na právo Společenství použitelné v roce 1987 dostatečný, aby se na osoby

v takové situaci, jako je situace manželů Ritter-Coulais, vztahovala ochrana pravidel Smlouvy týkajících se volného pohybu pracovníků.

68. Musí toto zjištění vést automaticky k tomu, že Soudnímu dvoru nebude ve věci samé navržena odpověď na předběžné otázky, které mu položil předkládající soud? To je třeba nyní přezkoumat.

*C – K nezbytnosti poskytnout vnitrostátnímu soudu odpověď, pokud jde o výklad relevantního práva Společenství*

69. Je známo, že v minulosti mohl Soudní dvůr dospět k rozhodnutí nezaujmout ve věci samé postoj ohledně merita předběžných otázek, které mu byly položeny předkládajícím soudem, pokud se domníval, že se právo Společenství nepoužije na čistě vnitřní spory, tedy například „bez spojitosti s jednou ze situací upravených právem Společenství v oblasti volného pohybu osob a služeb“<sup>43</sup>.

41 — Tedy především směrnice Rady 90/364/EHS ze dne 28. června 1990 o právu pobytu (Úř. věst. L 180, s. 26; Zvl. vyd. 20/01, s. 3). Tato směrnice byla zrušena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2004/38/ES ze dne 29. dubna 2004 o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států (Úř. věst. L 158, s. 77; Zvl. vyd. 05/05/, s. 46).

42 — Rozsudek ze dne 2. října 2003, Garcia Avello, C-148/02, Recueil, s. I-11613, body 26 a 27.

43 — Výše uvedený rozsudek USSL č. 47 di Biella, bod 22.

70. Soudní dvůr však v tomto ohledu svou judikaturu změnil. Podle judikatury rozvinuté v oblasti volného pohybu zboží<sup>44</sup>, poté rozšířené na oblast volného pohybu kapitálu<sup>45</sup>, tak okolnost, že se relevantní okolnosti sporu v původním řízení odehrály pouze v jednom členském státě, sama o sobě nezpůsobuje nepřipustnost předběžné otázky položené vnitrostátním soudem.

71. Soudní dvůr totiž rozhodl, že „[j]e v zásadě věcí pouze vnitrostátních soudů posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jejich rozsudku, tak i relevanci otázek, které kladou Soudnímu dvoru“<sup>46</sup>. A Soudní dvůr dodal, že „[o]dmítnout [...] žádost podanou vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení“<sup>47</sup>.

44 — Rozsudek ze dne 5. prosince 2000, Guimont, C-448/98, Recueil, s. I-10663.

45 — Rozsudky ze dne 5. března 2002, Reisch a další, C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, a ze dne 15. května 2003, Salzmann, C-300/01, Recueil, s. I-4899).

46 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Guimont, bod 22.

47 — Rozsudek ze dne 6. června 2000, Angonese, C-281/98, Recueil, s. I-4139, bod 18. Poznávám, že uvedená věc se týkala oblasti volného pohybu pracovníků, což může podporovat myšlenku, že judikatura rozvinutá poté ve výše uvedeném rozsudku Guimont se může týkat rovněž této oblasti.

72. Tato posledně uvedená situace, ve které Soudní dvůr nevydává rozhodnutí, je kvalifikována jako „výjimečný případ“<sup>48</sup>.

73. S ohledem na tyto zásady a jelikož „není zjevné, že žádaný výklad práva Společenství není nezbytný pro vnitrostátní soud“<sup>49</sup>, měl Soudní dvůr za to, že musí odpovědět na předběžné otázky položené předkládajícím soudem.

74. Konkrétněji se domníval, že „taková odpověď pro něj může být užitečná v případech, že by jeho vnitrostátní právo ukládalo přiznat [jeho vlastním] státnímu příslušníkovi tatáž práva, jako jsou práva, které má na základě práva Společenství státní příslušník jiného členského státu ve stejné situaci“<sup>50</sup>.

75. Víím, že přístup, na základě něhož se Soudní dvůr prohlašuje za příslušný k zodpovězení předběžných otázek týkajících se ustanovení práva Společenství v situacích,

48 — Výše uvedený rozsudek Salzmann, bod 32.

49 — Výše uvedený rozsudek Guimont, bod 23.

50 — Výše uvedený rozsudek Reisch a další, bod 26. Tento postoj se zdá být vysvětlen podle slov použitých generálním advokátem Geelhoedem v jeho stanovisku v této věci zjištěním, podle něhož jestliže „vnitrostátní právo zakazuje obrácenou diskriminaci, vnitrostátní soud bude potřebovat výklad práv, které mají státní příslušníci jiných členských států na základě práva Společenství – aby mohl určit, zda došlo k obrácené diskriminaci“ (bod 87).

kdy se skutkový stav v původním řízení odehrává mimo rozsah působnosti práva Společenství, je předmětem diskusí<sup>51</sup>.

judikatury zaujmout postoj ohledně práva Společenství, které má vyložit, zahájím tedy přezkum merita obou předběžných otázek položených předkládajícím soudem s tím, že podle mého názoru vyžadují jedinou analýzu.

76. Nicméně bez ohledu na relevanci argumentů směřujících proti judikatuře takto Soudním dvorem rozvinuté, nemohu tuto judikaturu v projednávané věci nevzít na vědomí. Proto Soudnímu dvoru navrhuji, aby předběžné otázky položené Bundesfinanzhof zanalyzoval ve věci samé.

77. Poté, co jsem postupně prokázal jednak, že spor v původním řízení spadá do věcné působnosti pravidel týkajících se volného pohybu pracovníků, a nikoliv pravidel týkajících se svobody usazování a volného pohybu kapitálu, a jednak, že osobní situace žalobců neobsahovala v roce 1987 žádný mezinárodní prvek relevantní s ohledem na článek 48 Smlouvy, a konečně, že toto posledně uvedené zjištění automaticky Soudnímu dvoru nebrání podle jím rozvinuté

78. Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 48 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby státní příslušníci jednoho členského státu, kteří podléhají neomezené daňové povinnosti<sup>52</sup> v Německu a kteří pobírají z německých zdrojů příjmy ze závislé činnosti, mohli uplatnit ztráty příjmů z nájmu v jiném členském státě vzniklé tím, že používají svůj soukromý dům pro vlastní potřeby, ať již pro účely určení jejich zdanitelného příjmu v Německu, či při výpočtu, kterým se stanoví sazba jejich zdanění příjmu v tomto členském státě.

51 — Viz zejména stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Pistre a další (rozsudek ze dne 7. května 1997, C-321/94 až C-324/94, Recueil, s. I-2343, body 38 a násl.), jakož i stanovisko generálního advokáta Saggio ve výše uvedené věci Guimont, body 6 a 7. Tyto diskuse se týkají rovněž dosahu judikatury Dzodzi (rozsudek ze dne 18. října 1990, C-297/88 a C-197/89, Recueil, s. I-3763), která se konkrétněji týká případu, ve kterém ustanovení vnitrostátního práva odkazuje na právo Společenství: viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věcech Leur-Bloem a Giloy (rozsudky ze dne 17. července 1997, C-28/95, Recueil, s. I-4161, body 47 a násl., a C-130/95, Recueil, s. I-4291) a ve věci BIAO (rozsudek ze dne 7. ledna 2003, C-306/99, Recueil, s. I-1, body 47 až 70).

52 — Přebírám zde doslova výraz použitý předkládajícím soudem v jeho první předběžné otázce. Ačkoliv to jasně z předkládacího usnesení nevyplývá, zdá se mi, že je třeba tento výraz chápat tak, že znamená, že manželé Ritter-Coulais podléhali německému režimu úplného zdanění, který je však obvykle vyhrazen rezidentům v Německu (viz zejména výše uvedené věci Werner a Schumacker). Zdá se, že se jedná o výjimku, která se týká úředníků, kteří nemají v Německu bydliště.



D – K existenci nepřímé diskriminace zakázané pravidly Smlouvy týkajícími se volného pohybu pracovníků

79. Z ustálené judikatury vyplývá, že jestliže oblast přímých daní nespadá jako taková do pravomoci Společenství, je nicméně rovněž pravda, že členské státy jsou povinny vykonávat své pravomoci v této oblasti za dodržování práva Společenství<sup>53</sup>. V tomto ohledu s sebou volný pohyb pracovníků nese zrušení jakékoliv diskriminace na základě státní příslušnosti mezi pracovníky členských států, zejména pokud jde o odměňování. Ve svém rozsudku ze dne 8. května 1990, Biehl<sup>54</sup>, Soudní dvůr rozhodl, že zásada rovného zacházení v oblasti odměňování by byla zbavena účinku, pokud by tato zásada mohla být v oblasti daní z příjmů ohrožena.

80. Je rovněž nesporné, že pravidla o rovném zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku<sup>55</sup>. Soudní dvůr rozhodl, že právní úprava členského státu, která vyhrazuje daňová zvýhodnění pouze rezidentům na tuzemském území,

bude pravděpodobně působit na újmu státních příslušníků jiných členských států, protože nerezidenti jsou nejčastěji cizími státními příslušníky, takže taková právní úprava může způsobit nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti<sup>56</sup>.

81. Nicméně, „[...] diskriminace může spočívat jen v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití téhož pravidla na odlišné situace“<sup>57</sup>.

82. Soudní dvůr přitom nedávno připomenul, že „v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě obecně srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného 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, které obecně odpovídá jeho obvyklému bydliště“<sup>58</sup>.

53 — Viz zejména rozsudek ze dne 4. října 1991, Komise v. Spojené království, C-246/89, Recueil, s. I-4585, bod 12, a výše uvedený rozsudek Schilling, bod 22.

54 — C-175/88, Recueil, s. I-1779, bod 12.

55 — 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.

56 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 28; Asscher, bod 38, a rozsudek ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, Recueil, s. I-3337, body 19 a 20.

57 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 30.

58 — Viz zejména rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin, C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15 a uvedená judikatura.

83. Z toho vyplývá, že „[...] skutečnost, že členský stát neudělí nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která uděluje rezidentovi, obecně není diskriminací, vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmu, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace“<sup>59</sup>.

84. Nicméně ve výše uvedeném rozsudku Schumacker Soudní dvůr rozhodl, že nerezident a rezident se nenacházejí v objektivně odlišné situaci, pokud nerezident nepobírá významnější příjem v členském státě, kde má bydliště, ale získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů ve státě, kde pracuje. V takovém případě mu totiž stát, ve kterém má bydliště, nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace. Rozdílné zacházení se tak stává diskriminační vůči nerezidentu, protože jeho osobní a rodinná situace není zohledněna ani ve státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje<sup>60</sup>.

85. Ve skutkovém a právním rámci sporu v původním řízení, tak jak je vyložen v předkládacím usnesení, mě zásady, které jsem právě připomenul, vedou k přijetí následující analýzy.

86. Důsledkem čl. 2a odst. 1 první věty bodu 4 EStG 1987, který stanoví, že záporné příjmy ze zdrojů v zahraničí spojené s pronájmem nemovitosti nacházející se v cizím státě mohou být započteny jen proti příjmům ze zdrojů v zahraničí téže povahy pocházejícím z téhož státu, totiž v německém právu je, že jsou vyloučeny takové záporné příjmy ze zdrojů v zahraničí, vzaté samostatně<sup>61</sup>, nejen pro určení zdanitelného příjmu, ale rovněž při výpočtu daňové sazby z příjmu v Německu<sup>62</sup>.

87. Osoba plně podléhající dani z příjmů v Německu, která je vlastníkem domu v jiném členském státě, v němž bydlí, a která nemá příjmy z pronájmu v tomto státě, nemůže zohlednit v rámci výpočtu výše její daně ztráty způsobené tímto osobním obyváním domu.

88. Naopak ze spisu vyplývá, že táž osoba, která je v Německu vlastníkem domu, ve kterém bydlí, může takové záporné příjmy

59 — Tamtéž, bod 16 a tam uvedená judikatura.

60 — Výše uvedený rozsudek Schumacker (body 36 až 38).

61 — Tedy při neexistenci příjmů ze zdrojů v zahraničí téže povahy a pocházejících z téhož státu.

62 — Odkazují v tomto ohledu na vysvětlení poskytnutá předkládacím soudem vyložená v bodě 16, jakož i na poznámku pod čarou 8 tohoto stanoviska.

uplatnit pro účely výpočtu své daně z příjmů<sup>63</sup>.

89. Německé právní předpisy tedy vedou k vyloučení nerezidentů z využití finančního zvýhodnění, což představuje znevýhodňující rozdílné zacházení pro nerezidenty<sup>64</sup>.

90. Takové rozdílné zacházení nicméně nepředstavuje diskriminaci v rozporu se Smlouvou, pokud se rezidenti a nerezidenti v zásadě nacházejí v objektivně odlišné situaci.

91. V tomto ohledu zdůrazňuji, že jelikož takoví nerezidenti pobírají stejně jako manželé Ritter-Coulais veškeré nebo téměř veškeré své světové příjmy v Německu, musejí být považováni s ohledem na pravidla použitelná pro výpočet jejich daně z příjmů za to, že jsou ve srovnatelné situaci jako osoby, které bydlí a pracují v tomto členském státě.

63 — Viz předkládací usnesení, s. 2 a 7, jakož i písemné vyjádření Komise, bod 33.

64 — Podotýkám, že i když daňový režim použitelný ve věci v původním řízení vyplývá, jak jsem ukázal, ze spojeného účinku pravidel francouzsko-německé smlouvy a vnitrostátních právních předpisů, pouze vnitrostátní právní předpisy, a konkrétněji čl. 2a odst. 1 první věta bod 4 EStG 1987, je přímou příčinou rozdílného zacházení mezi rezidenty a nerezidenty v Německu.

92. Rozdílné zacházení mezi daňovými poplatníky pracujícími v jednom členském státě, kteří zde ale nemají bydliště, a daňovými poplatníky, kteří pracují a bydlí v posledně uvedeném státě, zacházení, které spočívá v odmítnutí možnosti zohlednění záporných příjmů z nemovitého majetku ve prospěch prvně uvedených, tedy v tomto rozsahu představuje nepřímou diskriminaci založenou na kritériu bydliště, zakázanou článkem 48 Smlouvy.

93. Důvody, na kterých se zakládá tento typ uvažování, byly Soudním dvorem vyloženy v rámci věcí týkajících se daňových zvýhodnění spojených s osobní a rodinnou situací daňových poplatníků nerezidentů.

94. Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že pokud vykonal daňový poplatník své právo na volný pohyb, jestliže je skutečně věcí státu jeho bydliště, aby zohlednil jeho osobní a rodinnou situaci, je dále třeba, aby daňový poplatník mohl být zdaněn v tomto členském státě, který umožňuje takové zohlednění. Pokud tomu tak je, členský stát, ve kterém bydlí, je schopen zohlednit osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka rezidenta<sup>65</sup>.

65 — Viz zejména rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, body 29 a 30.

95. V uvedeném případě mohou být daňová zvýhodnění spojená s osobní a rodinnou situací daňového poplatníka stanovená vnitrostátním právem státu, ve kterém pracuje, která jsou zohledněna pro účely výpočtu daně z příjmů, odmítnuta nerezidentům, protože srovnatelná zvýhodnění jim mohou být přiznána státem jejich bydliště.

96. Naopak, pokud nemá daňový poplatník ve státě svého bydliště dostatečné zdanitelné příjmy, aby bylo takové zohlednění možné, takové zohlednění bude věcí státu, kde pracuje<sup>66</sup>.

97. Tato judikatura znamená, že v konečném výsledku nesmí být výsledkem zdanění daňového poplatníka ve státě, kde pracuje, nebo ve státě jeho bydliště, že jeho osobní a rodinná situace nebude zohledněna nikde nebo jen částečně<sup>67</sup>.

98. A obecněji tato judikatura podle mého názoru znamená, že *daňová schopnost nerezidenta*, která vyplývá nejen ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace<sup>68</sup>, ale rovněž ze *zohlednění veškerých jeho příjmů a ztrát*<sup>69</sup>, nesmí být předmětem odlišného posouzení příslušnými orgány pouze z důvodu místa bydliště, pokud daňoví poplatníci rezidenti a nerezidenti pobírají veškeré nebo téměř veškeré své zdanitelné příjmy ve státě zdanění.

99. K takovému výsledku přitom vedou vnitrostátní právní předpisy, které odmítají nerezidentům *zohlednění záporných příjmů ze zdroje v zahraničí*, které jsou chápány jako *ztráty příjmů* z pronájmu, pro účely určení zdanitelného příjmu nebo daňové sazby, zatímco ho přiznávají rezidentům, kteří rovněž pobírají veškeré nebo téměř veškeré své příjmy v tomto členském státě.

66 — Viz zejména rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493.

67 — Viz rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „[m]echanismy použité za účelem zamezení dvojího zdanění nebo vnitrostátní daňové systémy, jejichž účinkem je dvojitý zdanění vyloučit nebo zmírnit, musejí nicméně zajišťovat daňovým poplatníkům dotyčných států, aby jejich celková osobní a rodinná situace byla řádně zohledněna, bez ohledu na způsob, jak si mezi sebou dotyčné členské státy tuto povinnost rozděly, neboť jinak by došlo k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu pracovníků, které by nevyplývalo žádným způsobem z rozdílu mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy“ (bod 101).

68 — Podle mého názoru jsou například daňovými zvýhodněními spojenými se zohledněním osobní a rodinné situace daňových poplatníků: zmírnění progresivity daňové sazby ve prospěch oddaných párů (výše uvedený rozsudek Schumacker), odčitatelnost zisku investovaného do zřízení rezervy pro případ stáří (výše uvedený rozsudek Wielockx) nebo také daňové sázky spojené s takovými osobními závazky jako je placení výživného (výše uvedený rozsudek de Groot).

69 — Do této kategorie podle mého názoru patří rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933), přinejmenším v části týkající se odčitatelnosti profesních nákladů. Soudní dvůr v něm totiž rozhodl, že pravidla Smlouvy týkající se volného pohybu služeb brání vnitrostátnímu ustanovení práva, které obecně zohledňuje při zdanění nerezidentů hrubé příjmy bez odečtení profesních nákladů, zatímco rezidenti jsou zdaněni ze svých čistých příjmů po odečtení těchto nákladů.

100. Proto se domnívám, že článek 48 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které mají takový diskriminační účinek vůči pracovníkům nerezidentům.

101. Jsem si vědom toho, že přístup, který jsem přijal na základě existující judikatury, vede plně ke zrovnoprávnění daňových poplatníků rezidentů a nerezidentů, pokud jde o daňová zvýhodnění rozmanité povahy<sup>70</sup>, která jsou často neoddělitelně spjata s volbami hospodářské nebo sociální politiky, které náležejí členským státům.

102. Trvám nicméně na tom, že takový přístup platí jen tehdy, pokud daňový poplatník získává veškeré nebo téměř veškeré své příjmy ve státě zdanění. Pouze v tomto případě tak bude odlišné zacházení mezi rezidenty a nerezidenty diskriminačním zacházením zakázaným pravidly Smlouvy týkajícími se volného pohybu osob.

70 — Pokud jde o rozmanitost daňových zvýhodnění, kterých se tento přístup může týkat, podotýkám, že Soudnímu dvoru byla nedávno položena Bundesfinanzhof žádost o rozhodnutí o předběžné otázce směřující k tomu, zda „[článek 52 Smlouvy o založení Evropského společenství brání tomu, aby [...] státní příslušník jiného státu, který je na území Spolkové republiky Německo osobou omezené podléhající dani, nemohl na rozdíl od osoby neomezeně podléhající dani odečíst od celkové částky svých zdanitelných příjmů vzniklé náklady daňového poradenství jakožto zvláštní výdaje“ (kurzíva provedena autorem tohoto stanoviska): žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 12. srpna 2004 ve věci Conijn (C-346/04, ještě se projednává).

*E – K případnému odůvodnění nepřímé diskriminace*

103. Podle německé vlády je nemožnost odečíst dotčené ztráty z pronájmu vysvětlena nezbytností zachovat soudržnost daňového režimu tvořeného francouzsko-německou smlouvou a vnitrostátním právem.

104. Tato soudržnost spočívá ve skutečnosti, že, jelikož Spolková republika Německo nemá podle čl. 3 odst. 1 francouzsko-německé smlouvy pravomoc zdanit příjmy pocházející z nemovitostí nacházejících se ve Francii, je odůvodněné, že odmítá zohlednit ztráty spojené s takovými nemovitostmi, pokud tyto ztráty nemohou být započteny proti příjmům téže povahy pocházejícím z Francie.

105. Mimoto tento daňový systém spočívá na pravidlech o rozdělení daňových pravomocí, kde Soudní dvůr připustil, že mohou odůvodňovat rozdílné daňové zacházení. Německá vláda v tomto ohledu cituje výše uvedený rozsudek Gilly.

106. Argumentace německé vlády mě nepřesvědčuje, a to především proto, že směřuje dvě odlišné problematiky, a sice problematiku místa zdanění a problematiku, která se vztahuje k odůvodnění vycházejícímu z nezbytné soudržnosti použitelného daňového režimu.

107. Pokud jde zaprvé o problematiku týkající se místa zdanění, je namístě upřesnit, že v rozsudku Gilly se Soudní dvůr omezil na rozhodnutí, že článek 48 Smlouvy o ES nebrání pravidlům dvoustranné smlouvy stanovícím místo zdanění pracovníků v jednom nebo druhém členském státě podle toho, zda zejména pracují v soukromém nebo veřejném sektoru, a pokud pracují ve veřejném sektoru, podle toho, zda mají státní příslušnost státu, jehož součástí je správa, která je zaměstnává.

108. V uvedeném případě se totiž jedná o pravidla, které se omezují na vymezení, ve kterém členském státě bude fyzická osoba povinna k dani z příjmů<sup>71</sup>. Rozdíly, které z toho mohou plynout, pokud jde o úroveň zdanění použitelnou v jednom nebo druhém členském státě, jsou vysvětleny nedostatkem

harmonizace sazeb přímých daní na úrovni Společenství.

109. V projednávané věci jsou naopak dotčena pravidla týkající se určení zdanitelného příjmu a stanovení daňové sazby. Žádným způsobem nejsou dotčena pravidla francouzsko-německé smlouvy a EStG 1987, jejichž účinkem je zdanění takových fyzických osob, jako jsou manželé Ritter-Coulais v Německu, protože jsou německými státními příslušníky, kteří vykonávají povolání učitele na veřejném gymnáziu v Německu.

110. V naší věci není rovněž přímo dotčeno pravidlo o rozdělení daňových pravomocí, podle kterého jsou na základě čl. 3 odst. I francouzsko-německé smlouvy „příjmy pocházející z nemovitostí [...] zdanitelné pouze ve smluvním státě, ve kterém se tyto nemovitosti nacházejí“.

111. Nezohlednění *ztrát* pocházejících z nemovitostí v Německu totiž nevyplývá z tohoto článku, ale jak jsem ukázal, pouze z vnitrostátního práva.

71 – To vyplývá „z pravomocí, kterou mají smluvní strany, vymezit za účelem vyloučení dvojího zdanění kritéria rozdělení jejich vzájemné daňové pravomocí“ (výše uvedený rozsudek Gilly, bod 30).

112. Pokud jde zadruhé o argument vycházející z nezbytnosti zajistit soudržnost použitelného daňového režimu, je známo, že Soudní dvůr tento argument pravidelně odmítá, připomínaje, že v případě, kdy připustil, že tato nezbytnost může odůvodňovat právní úpravu, která může omezit základní svobody<sup>72</sup>, existoval přímý vztah mezi jednak odpočtem pojistného odvedeného v rámci pojistných smluv pro případ stáří a úmrtí, a jednak zdaněním částek získaných z plnění uvedených smluv<sup>73</sup>.

113. Proto, aby bylo odůvodnění vycházející z nezbytnosti zajistit soudržnost použitelného daňového režimu přijatelné, je tedy třeba, aby existoval přímý vztah mezi přiznáním daňového zvýhodnění a vyrovnáním tohoto zvýhodnění daňovým odvodem a aby k odpočtu a odvodu došlo v rámci téhož zdanění vůči témuž daňovému poplatníkovi.

114. Domnívám se, že vztah této povahy v projednávaném případě mezi jednak odpočtem ztrát z pronájmu pro účely výpočtu daně z příjmů v členském státě

zaměstnání a jednak zdaněním příjmů z nemovitostí v členském státě, ve kterém se nemovitostí nacházejí, neexistuje.

115. Zdá se mi tedy vyloučeno, že by takové rozlišení mezi rezidenty a nerezidenty, jako je rozlišení zavedené německými právními předpisy, mohlo být odůvodněno nezbytností zajistit soudržnost použitelného daňového režimu.

116. Krom toho nic nenaznačuje, že by ztráty příjmů z pronájmu dotčené v projednávané věci mohly být zohledněny ve státě místa bydliště v následujících daňových letech.

117. V poslední řadě, a jak zdůrazňuje předkládající soud, připomínám, že snížení daňových výnosů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého se lze dovolávat za účelem odůvodnění vnitrostátního opatření odporujícího základní svobodě<sup>74</sup>.

72 — Jedná se o rozsudek ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann*, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28, a výše uvedený rozsudek *Komise v. Belgie*, C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 21.

73 — Viz zejména výše uvedený rozsudek *Groot*, bod 108.

74 — Viz zejména rozsudek ze dne 6. června 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 59.

**V – Závěry**

118. S ohledem na veškeré tyto úvahy Soudnímu dvoru navrhuji, aby odpověděl na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof následovně:

„Článek 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby státní příslušníci jednoho členského státu, kteří podléhají neomezené daňové povinnosti v Německu a kteří pobírají z německých zdrojů příjmy ze závislé činnosti, mohli uplatnit ztráty příjmů z pronájmu v jiném členském státě vzniklé tím, že používají svůj soukromý dům pro své vlastní potřeby, ať již pro účely určení jejich zdanitelného příjmu v Německu, či při výpočtu, kterým se stanoví sazba jejich zdanění příjmu v tomto členském státě.“