

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. října 2009\*

Ve věci C-35/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) ze dne 22. ledna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 31. ledna 2008, v řízení

**Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez**

proti

**Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

\* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,  
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. března 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez R. Busley, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Stuttgart-Körperschaften H. Henzlerem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,
- za Autorité de surveillance AELE P. Bjørganem, jakož i L. Armati, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 ES a 56 ES.
  
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi paní Busley a panem Cibrian Fernandezem coby společenstvím dědiců, na straně jedné, a Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (daňový orgán sídlící ve Stuttgartu, do jehož příslušnosti spadají společnosti, dále jen „Finanzamt“), na straně druhé, jehož předmětem je daňový režim v letech 1997 až 2003, který byl uplatňován posledně uvedeným daňovým orgánem na příjmy z domu nacházejícího se ve Španělsku, který paní Busley a pan Cibrian Fernandez zdělili po svých rodičích.

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek, který byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), stanoví:

„Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v příloze I.“

- 4 Mezi pohyby kapitálu vyjmenované v příloze I směrnice 88/361 jsou uvedeny v části XI této přílohy pohyby osobního kapitálu, včetně dědictví a odkazů.

### *Vnitrostátní právní úprava*

- 5 Ustanovení § 2a odst. 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), ve znění platném v letech 1997 až 2003, (dále jen „EStG“) stanoví, že určité kategorie záporných příjmů plynoucích ze zahraničí mohou být vyrovnány pouze kladnými příjmy téže povahy a pocházejícími z téhož státu jako uvedené záporné příjmy. Pokud záporné příjmy nemohou být tímto způsobem vyrovnány, jsou odečteny z kladných příjmů téže povahy, kterých daňový poplatník dosáhne v průběhu dalších zdaňovacích období v témže státě. Odečtení je přípustné pouze tehdy, jestliže záporné příjmy nemohly být v předcházejících zdaňovacích obdobích zohledněny. Mezi uvedenými kategoriemi

jsou uvedeny v bodě 6 písm. a) první větě téhož paragrafu záporné příjmy plynoucí z pronájmu nebo z pachtu nemovitého majetku nebo hospodářských celků, jestliže se nachází v jiném státě.

- 6 Ustanovení § 7 odst. 4 první věta EStG stanoví ve svém bodě 1, pokud jde o odpisy za opotřebení až do úplného odepsání, roční sazbu odpisů ve výši 3 % z nákladů na pořízení nebo stavbu budov, které tvoří součást majetku podniku, nejsou užívány pro účely bydlení a pro něž byla podána žádost o povolení stavby po 31. březnu 1985. Bod 2 téže věty stanoví roční sazby odpisů pro budovy, které nesplňují tyto podmínky, a zejména roční sazbu odpisů ve výši 2 % z nákladů na pořízení nebo stavbu takových budov, jaké byly dokončeny po 31. prosinci 1924.
  
- 7 Na základě výjimky z ustanovení uvedeného § 7 odst. 4 lze podle § 7 odst. 5 první věty EStG uplatnit degresivní odpisování u budov nacházejících se v tuzemsku, které byly osobou povinnou k dani postaveny nebo které nabyly do konce roku, ve kterém byly dokončeny. Podle bodu 3 písm. a) této věty mohou být odečteny z tohoto titulu u budov ve smyslu § 7 odst. 4 první věty bodu 2 EStG, které byly osobou povinnou k dani postaveny na základě žádosti o povolení stavby podané po 28. únoru 1989 a před 1. lednem 1996 nebo které byly pořízeny na základě závazné smlouvy, která byla platně uzavřena po 28. únoru 1989 a před 1. lednem 1996, pokud jsou užívány pro účely bydlení, následující procenta z nákladů na pořízení nebo stavbu budov:
  - v roce dokončení a v následujících třech letech vždy 7 %,
  
  - v následujících šesti letech vždy 5 %,

- v následujících šesti letech vždy 2 %,
  
  
- v následujících 24 letech vždy 1,25 %.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 8 Žalobci v původním řízení, bratr a sestra, jsou španělská státní příslušníci, kteří mají od svého narození bydliště v Německu. V letech 1997 až 2003 jim plynuly příjmy ze závislé činnosti a oni podléhali neomezené daňové povinnosti v Německu.
- 9 Rodiče žalobců v původním řízení, rovněž španělská státní příslušníci, začali v roce 1990 se stavbou domu ve Španělsku, který byl dokončen v roce 1993. Matka žalobců zemřela v roce 1995 a otec v roce 1996. Žalobci se na základě dědictví stali v listopadu 1996 vlastníky tohoto domu coby společenství dědiců („Erbengemeinschaft“), ale nikdy v tomto domě nebydleli. Od 1. ledna 2001 byl tento dům pronajímán a posléze v roce 2006 prodán.
- 10 Ve svých daňových priznáních podaných u Finanzamt za zdaňovací období 1997 až 2003 požádali, pokud jde o předmětný dům, jednak o uplatnění degresivního odpisování podle § 7 odst. 5 EStG, a jednak o neuplatnění omezeného vyrovnání ztrát podle § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG. Finanzamt zamítl tyto žádosti a uplatnil toto poslezně uvedené ustanovení, jakož i lineární odpisování podle § 7 odst. 4 EStG z důvodu, že se uvedený dům nenachází v tuzemsku.

- 11 Vzhledem k tomu, že Finanzamt nerozhodl o odvoláních podaných v řádných lhůtách proti jeho zamítavému rozhodnutí, podali žalobci v původním řízení žalobu k předkládajícímu soudu, ve které tvrdili, že daňový režim uplatněný na příjmy z jejich domu nacházejícího se ve Španělsku porušuje články 39 ES a 43 ES.
- 12 Předkládající soud má za to, že žalobě podané žalobci v původním řízení nelze na základě vnitrostátního práva vyhovět, jelikož se dotčený dům nenachází v Německu. Nicméně má pochybnosti, pokud jde o slučitelnost § 2a odst. 1 první věty, bodu 6, písm. a) a § 7 odst. 5 EStG s článkem 56 ES, a uvádí, že pokud Soudní dvůr rozhodne, že Smlouva o ES brání takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako jsou tato poslední uvedená ustanovení, je třeba této žalobě vyhovět.
- 13 Za těchto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud v Bádensku-Württembersku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Brání článek 56 ES tomu, aby nastala situace, kdy si fyzická osoba, která podléhá v Německu [neomezené daňové povinnosti], nemůže – na rozdíl od ztráty plynoucí z nemovitosti nacházející se v tuzemsku – odečíst ze svého základu daně z příjmu v Německu za zdaňovací období, ve kterém jí vznikly ztráty, ztráty z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném členském státě [Evropské unie]?

b) Hraje přitom roli to, zda fyzická osoba investovala do nemovitosti sama, nebo dochází k porušení práva Společenství také tehdy, jestliže se fyzická osoba stala vlastníkem nemovitosti nacházející se v jiném členském státě děděním?

- 2) Brání článek 56 ES tomu, aby fyzická osoba, která podléhá v Německu [neomezené daňové povinnosti], mohla při výpočtu příjmů z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném členském státě [Evropské unie] použít pouze obvyklý způsob odpisování, zatímco u nemovitosti nacházející se v tuzemsku by mohla použít vyšší degresivní odpisy?
  
- 3) V případě záporné odpovědi na první a druhou otázku: Jsou sporná vnitrostátní ustanovení v rozporu s volným pohybem zakotveným v článku 18 ES?“

<sup>14</sup> Na jednání před Soudním dvorem žalobci v původním řízení uvedli, že obdrželi od Finanzamt sdělení, že bylo vyhověno jejich žádosti o zohlednění ztrát z pronájmu z jejich domu nacházejícího se ve Španělsku, tedy žádosti, která je předmětem první předběžné otázky. Vzhledem k tomu, že předkládající soud neoznámil Soudnímu dvoru, že bere tuto otázku zpět, je třeba na ni odpovědět.

## **K předběžným otázkám**

### *K první a druhé otázce*

<sup>15</sup> Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací



období, ve kterém vnikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

- 16 Předkládající soud chce rovněž vědět, zda se článek 56 ES uplatní na takovou situaci, o jakou se jedná ve sporu v původním řízení, ve které se dotčené osoby staly vlastníky dané nemovitosti děděním.
- 17 V tomto ohledu ustálená judikatura uvádí, že jelikož pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES není ve Smlouvě o ES definován, má klasifikace v příloze I směrnice 88/361 informativní povahu, i když byla tato směrnice přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (které se staly článkem 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o ES a které byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle třetího pododstavce úvodu této přílohy není klasifikace úplným seznamem pro definování pojmu „pohyb kapitálu“ (viz zejména rozsudky ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. února 2009, *Block*, C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 19).
- 18 Soudní dvůr, který zejména připomněl, že dědění, jež spočívá v přechodu majetku zanechaného zemřelou osobou na jednu či více osob, spadá do části XI přílohy I směrnice 88/361, nazvané „[Pohyb osobního kapitálu]“, rozhodl, že dědění, včetně toho, které se týká nemovitostí, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES, s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědictví omezeny hranicemi jediného členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, body 40 až 42; ze dne 11. září 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 30; ze dne 27. ledna 2009, *Persche*, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, body 26 a 27, jakož i výše uvedený rozsudek *Block*, bod 20).
- 19 Situace, kdy fyzické osoby s bydlištěm v Německu a s neomezenou daňovou povinností v tomto členském státě zdědí dům nacházející se ve Španělsku, tedy spadá pod článek 56

ES. Není tedy nezbytné přezkoumat, zda se uplatní články 39 ES a 43 ES, kterých se dovolávají žalobci v původním řízení.

- 20 Co se týče existence omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle tohoto ustanovení jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24; ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40, jakož i ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Sb. rozh. s. I-299, bod 23).
- 21 Za opatření, která představují taková omezení, lze považovat nejen vnitrostátní opatření, která mohou zabránit nebo omezit nabytí nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, ale rovněž ta, která mohou odradit od ponechání si takové nemovitosti (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek STEKO Industriemontage, bod 24 a citovaná judikatura).
- 22 Z předkládacího rozhodnutí zaprvé vyplývá, že za účelem stanovení základu daně z příjmu osoby povinné k dani v Německu, mohou být v plné výši zohledněny ztráty z příjmů plynoucích zejména z pronájmu nemovitosti nacházející se v Německu, a to za zdaňovací období, ve kterém nastaly. Oproti tomu ztráty z pronájmu nemovitosti nacházející se mimo tuzemsko jsou podle § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG odpočitatelné pouze z pozdějších kladných příjmů z pronájmu této nemovitosti.
- 23 Zadruhé, osoba povinná k dani může podle § 7 odst. 5 EStG uplatnit degresivní odpisování za podmínek stanovených tímto ustanovením u nemovitosti nacházející se v tuzemsku. Toto odpisování může vést v prvních letech k podstatně vyšší částce ztrát z pronájmu – a tedy k jednoznačně nižšímu daňovému zatížení této osoby povinné

k dani – než jsou částky, které vyplývají z lineárního odpisování stanoveného v § 7 odst. 4, první větě, bodu 2 EStG, které je jediným odpisováním, které může být uplatněno na nemovitosti uvedené v tomto ustanovení, pokud se nacházejí na území Německa.

- 24 Záporné příjmy plynoucí osobě povinné k dani, která má bydliště v Německu, z nemovitosti pronajímané v jiném členském státě mohou být zajisté v Německu nakonec zohledněny, pokud tato nemovitost následně přináší kladné příjmy. Mimoto, jak uvádí Finanzamt, uplatnění degresivního odpisování má za následek pouze odklad zdanění prostřednictvím předčasného odpisování.
- 25 To však nic nemění na tom, že i v případě, že uvedená osoba povinná k dani vlastní takovou nemovitost po dobu dostatečnou k tomu, aby odečetla všechny ztráty z následných kladných příjmů, jakož i k tomu, aby odepsala veškeré náklady na pořízení nebo stavbu této nemovitosti, nemůže využít, na rozdíl od osoby povinné k dani s bydlištěm v Německu, která investovala do nemovitosti v tomto členském státě, okamžitého zohlednění těchto ztrát, ani vyšších počátečních sazeb odpisů, a přichází tak, jak zdůrazňuje Komise Evropských společenství, o zvýhodnění týkající se hotovostního toku (viz, obdobně, rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, body 84 a 153, jakož i ze dne 29. března 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 29).
- 26 Z toho vyplývá, že daňová situace fyzické osoby, která má bydliště a neomezenou daňovou povinnost v Německu a která vlastní stejně jako žalobci v původním řízení nemovitost v jiném členském státě, je méně příznivá, než by byla v případě, že by se tato nemovitost nacházela v Německu.
- 27 Toto daňové znevýhodnění může odradit takovou osobu jak od investování do nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, tak i od ponechání si takové

nemovitosti, které je vlastníkem. Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní opatření, o jaká se jedná ve věci v původním řízení, představují omezení pohybu kapitálu zakázaná v zásadě článkem 56 ES.

- 28 Je však třeba přezkoumat, zda jsou uvedená omezení odůvodněná, jak tvrdí Finanzamt a německá vláda, takže by mohla být přípustná za podmínky, že jsou způsobilá zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovat meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení (viz, v tomto smyslu, rozsudky ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 79; ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 26, jakož i ze dne 10. února 2009, Komise v. Itálie, C-110/05, Sb. rozh. s. I-519, bod 59).
- 29 Co se týče § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG, Finanzamt tvrdí, že toto ustanovení je v souladu se zásadou teritoriality, která byla uznána Soudním dvorem v bodě 22 rozsudku ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471).
- 30 Tato zásada, jejímž účelem je vnést do uplatňování práva Společenství požadavek zohlednit meze daňových pravomocí členských států, nebrání zohlednění záporných příjmů z nemovitosti nacházející se v jednom členském státě osobou, která má neomezenou povinnost k dani v jiném členském státě (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 69). V důsledku toho nelze mít u uvedeného ustanovení, podle něhož žalobci v původním řízení, kteří mají neomezenou daňovou povinnost v Německu, nemohou zohlednit ztráty ze svého domu nacházejícího se ve Španělsku, za to, že je naplněním zásady teritoriality.
- 31 Co se týče § 7 odst. 5 EStG, Finanzamt, jakož i německá vláda tvrdí, že bod 3 písm. a) první věta tohoto odstavce má za cíl podporu výstavby nemovitostí určených k pronajímání za účelem uspokojení poptávky německé populace po takovém bydlení. Podle nich má tento cíl společensko-politický charakter a je naléhavým důvodem obecného zájmu. Uvedená vláda také upřesnila v reakci na otázky položené Soudním dvorem na jednání, že degresivní odpisování upravené v tomto ustanovení,

kteře bylo přijato v reakci na všeobecný nedostatek tohoto typu bydlení v Německu, je možné pouze u nemovitostí určených k pronájmu.

32 I v případě, že by uvedený cíl byl způsobilý odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, nezdá se, že by takové vnitrostátní opatření, které činí jednoznačný rozdíl mezi tím, zda se nemovitosti určené k pronajímání nacházejí v tuzemsku nebo nikoli, bylo způsobilé zaručit v tomto ohledu jeho naplnění. Ačkoli by se § 7 odst. 5 první věta bod 3 písm. a) EStG měl zaměřil na oblasti, ve kterých je nedostatek takového bydlení zvláště markantní, toto ustanovení, jak na jednání uvedli žalobci v původním řízení a Komise, namísto toho rozdílné potřeby různých regionů Německa zcela pomíjí. Mimoto mohou být předmětem degresivního odpisování všechny kategorie nemovitostí určených k pronajímání, od prostých až po luxusní. Za těchto podmínek nelze předpokládat, že soukromí investoři, kteří jsou motivováni finančním prospěchem, budou naplňovat tvrzený společensko-politický cíl tohoto ustanovení.

33 Je tedy třeba odpovědět na první a druhou otázku tak, že článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

### *Ke třetí otázce*

34 S ohledem na odpověď poskytnutou na první dvě otázky není třeba na třetí otázku odpovídat.

## K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (třetí senát) rozhodl takto:

**Článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.**

Podpisy.