

V?c C-35/08

Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez

v.

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Baden-Württemberg)

„Volný pohyb kapitálu – Nemovitosti – Da? z p?íjmu – Odpo?itelnost ztrát z pronájmu ze zdanitelného p?íjmu osoby povinné k dani – Uplatn?ní degresivního odpisování po?izovacích a stavebních náklad? – P?ízniv?jší da?ový režim vyhrazený pouze nemovitostem nacházejícím se v tuzemsku“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb kapitálu – Ustanovení Smlouvy – Rozsah p?sobnosti*

(?lánky 39 ES, 43 ES a 56 ES)

2. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjmu*

(?lánek 56 ES)

1. Situace, kdy fyzické osoby s bydlišt?m v ?lenském stát?, ve kterém mají neomezenou da?ovou povinnost, zd?dí d?m nacházející se v jiném ?lenském stát?, spadá pod ?lánek 56 ES. Není tedy nezbytné zkoumat, zda se uplatní ?lánky 39 ES a 43 ES.

(viz bod 19)

2. ?lánek 56 ES brání právní úprav? ?lenského státu týkající se dan? z p?íjmu, která pod?izuje právo fyzických osob – rezident? s neomezenou da?ovou povinností – na odpo?et ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu dan? za zda?ovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení p?íjmu? z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto ?lenského státu.

Da?ová situace fyzické osoby, která má bydlišt? a neomezenou da?ovou povinnost v daném ?lenském stát? a která vlastní nemovitost v jiném ?lenském stát?, je totiž mén? p?íznivá, než by byla v p?ípad?, že by se tato nemovitost nacházela v prvn? uvedeném ?lenském stát? vzhledem k tomu, že tato osoba v každém p?ípad? p?ichází o zvýhodn?ní týkající se hotovostního toku. Toto da?ové znevýhodn?ní m?že odradit takovou osobu jak od investování do nemovitosti nacházející se v jiném ?lenském stát?, tak i od ponechání si takové nemovitosti, které je vlastníkem, takže dot?ená právní úprava p?edstavuje omezení pohybu kapitálu v zásad? zakázané ?lánkem 56 ES.

I v p?ípad?, že by cíl podpory výstavby nemovitostí ur?ených k pronajímání za ú?elem uspokojení poptávky domácí populace po takových nemovitostech byl zp?sobilý od?vodnit omezení volného pohybu kapitálu, nezdá se, že by takové vnitrostátní opat?ení, které ?iní jednozna?ný rozdíl mezi tím, zda se nemovitosti ur?ené k pronajímání nacházejí v tuzemsku nebo nikoli, bylo zp?sobilé zaru?it jeho napln?ní. Dot?ené vnitrostátní ustanovení namísto toho, aby se zam?řilo na oblasti, ve kterých je nedostatek takového bydlení zvlášt? markantní, zcela pomíjí rozdílné pot?eby

různých regionů daného členského státu. 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 zejména finančním prospěchem, budou naplňovat tvrzený společensko-politický cíl tohoto ustanovení.

(viz body 25–27, 31–33 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. října 2009(*)

„Volný pohyb kapitálu – Nemovitosti – Daň z příjmu – Odpovědnost ztrát z pronájmu ze zdanitelného příjmu osoby povinné k dani – Uplatnění degresivního odpisování pozizovacích a stavebních nákladů – Příznivější daňový režim vyhrazený pouze nemovitostem nacházejícím se v tuzemsku“

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. Löhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

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 vč 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 dčdiců, na straně jedné, a Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (daňový orgán sídlící ve Stuttgartu, do jehož působnosti spadají společnosti, dále jen „Finanzamt“), na straně druhé, jehož předmětem je daňový režim v letech 1997 až 2003, který byl uplatněn 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 ření 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 dčdictví 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

náklad? na po?ízení nebo stavbu takových budov, jaké byly dokon?eny po 31. prosinci 1924.

7 Na základ? výjimky z ustanovení uvedeného § 7 odst. 4 lze podle § 7 odst. 5 první v?ty 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 dokon?eny. Podle bodu 3 písm. a) této v?ty mohou být ode?teny z tohoto titulu u budov ve smyslu § 7 odst. 4 první v?ty bodu 2 EStG, které byly osobou povinnou k dani postaveny na základ? žádosti o povolení stavby podané po 28. únoru 1989 a p?ed 1. lednem 1996 nebo které byly po?ízeny na základ? závazné smlouvy, která byla platn? uzav?ena po 28. únoru 1989 a p?ed 1. lednem 1996, pokud jsou užívány pro ú?ely bydlení, následující procenta z náklad? na po?ízení nebo stavbu budov:

- v roce dokon?ení a v následujících t?ech letech vždy 7 %,
- v následujících šesti letech vždy 5 %,
- v následujících šesti letech vždy 2 %,
- v následujících 24 letech vždy 1,25 %.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

8 Žalobci v p?vodním ?ízení, bratr a sestra, jsou špan?lští státní p?íslušníci, kte?í mají od svého narození bydlišt? v N?mecku. V letech 1997 až 2003 jim plynuly p?íjmy ze závislé ?innosti a oni podléhali neomezené da?ové povinnosti v N?mecku.

9 Rodiče žalobc? v p?vodním ?ízení, rovn?ž špan?lští státní p?íslušníci, za?ali v roce 1990 se stavbou domu ve Špan?lsku, který byl dokon?en v roce 1993. Matka žalobc? zem?ela v roce 1995 a otec v roce 1996. Žalobci se na základ? d?dictví stali v listopadu 1996 vlastníky tohoto domu coby spole?enství d?dic? („Erbengemeinschaft“), ale nikdy v tomto dom? nebydleli. Od 1. ledna 2001 byl tento d?m pronajímán a posléze v roce 2006 prodán.

10 Ve svých da?ových p?iznáních podaných u Finanzamt za zda?ovací období 1997 až 2003 požádali, pokud jde o p?edm?tný d?m, jednak o uplatn?ní degresivního odpisování podle § 7 odst. 5 EStG, a jednak o neuplatn?ní omezeného vyrovnání ztrát podle § 2a odst. 1 první v?ty bodu 6 písm. a) EStG. Finanzamt zamítl tyto žádosti a uplatnil toto posledn? uvedené ustanovení, jakož i lineární odpisování podle § 7 odst. 4 EStG z d?vodu, že se uvedený d?m nenachází v tuzemsku.

11 Vzhledem k tomu, že Finanzamt nerozhodl o odvoláních podaných v ?ádných lh?tách proti jeho zamítavému rozhodnutí, podali žalobci v p?vodním ?ízení žalobu k p?edkládajícímu soudu, ve které tvrdili, že da?ový režim uplatn?ný na p?íjmy z jejich domu nacházejícího se ve Špan?lsku porušuje ?lánky 39 ES a 43 ES.

12 P?edkládající soud má za to, že žalob? podané žalobci v p?vodním ?ízení nelze na základ? vnitrostátního práva vyhov?t, jelikož se dot?ený d?m nenachází v N?mecku. Nicmén? má pochybnosti, pokud jde o slu?itelnost § 2a odst. 1 první v?ty, bodu 6, písm. a) a § 7 odst. 5 EStG s ?lánkem 56 ES, a uvádí, že pokud Soudní dv?r rozhodne, že Smlouva o ES brání takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako jsou tato posledn? uvedená ustanovení, je t?eba této žalob? vyhov?t.

13 Za t?chto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finan?ní soud v Bádensku-Württembersku) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) a) Brání ?lánek 56 ES tomu, aby nastala situace, kdy si fyzická osoba, která podléhá v N?mecku [neomezené da?ové povinnosti], nem?že – na rozdíl od ztráty plynoucí z nemovitosti

nacházející se v tuzemsku – odeřít ze svého základu dan? z p?íjmu v N?mecku za zda?ovací období, ve kterém jí vznikly ztráty, ztráty z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném ?lenském stát? [Evropské unie]?

b) Hraje p?itomu roli to, zda fyzická osoba investovala do nemovitosti sama, nebo dochází k porušení práva Spole?enství také tehdy, jestliže se fyzická osoba stala vlastníkem nemovitosti nacházející se v jiném ?lenském stát? d?d?ním?

2) Brání ?lánek 56 ES tomu, aby fyzická osoba, která podléhá v N?mecku [neomezené da?ové povinnosti], mohla p?i výpo?tu p?íjmu z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném ?lenském stát? [Evropské unie] použít pouze obvyklý zp?sob odpisování, zatímco u nemovitosti nacházející se v tuzemsku by mohla použít vyšší degresivní odpisy?

3) V p?ípad? záporné odpov?di na první a druhou otázku: Jsou sporná vnitrostátní ustanovení v rozporu s volným pohybem zakotveným v ?lánku 18 ES?“

14 Na jednání p?ed Soudním dvorem žalobci v p?vodním ?ízení uvedli, že obdrželi od Finanzamt sd?lení, že bylo vyhov?no jejich žádosti o zohledn?ní ztrát z pronájmu z jejich domu nacházejícího se ve Špan?lsku, tedy žádosti, která je p?edm?tem první p?edb?žné otázky. Vzhledem k tomu, že p?edkládající soud neoznámil Soudnímu dvoru, že bere tuto otázku zp?t, je t?eba na ni odpov?d?t.

K p?edb?žným otázkám

K první a druhé otázce

15 Podstatou první a druhé otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společn?, je, zda ?lánek 56 ES brání právní úprav? ?lenského státu dan? z p?íjmu, která pod?izuje právo fyzických osob – rezident? s neomezenou da?ovou povinností – na odpo?et ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu dan? za zda?ovací období, ve kterém vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení p?íjmu z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto ?lenského státu.

16 P?edkládající soud chce rovn?ž v?d?t, zda se ?lánek 56 ES uplatní na takovou situaci, o jakou se jedná ve sporu v p?vodním ?ízení, ve které se dot?ené osoby staly vlastníky dané nemovitosti d?d?ním.

17 V tomto ohledu ustálená judikatura uvádí, že jelikož pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES není ve Smlouv? o ES definován, má klasifikace v p?íloze I sm?rnice 88/361 informativní povahu, i když byla tato sm?rnice p?ijata na základ? ?lánku 69 a ?l. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (které se staly ?lánkem 69 a ?l. 70 odst. 1 Smlouvy o ES a které byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), p?í?emž podle t?etího pododstavce úvodu této p?ílohy 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 dv?r, který zejména p?ipomn?l, že d?d?ní, jež spo?ívá v p?echodu majetku zanechaného zem?elou osobou na jednu ?i více osob, spadá do ?ásti XI p?ílohy I sm?rnice 88/361, nazvané „[Pohyb osobního kapitálu]“, rozhodl, že d?d?ní, v?etn? toho, které se týká nemovitostí, p?edstavuje pohyb kapitálu ve smyslu ?lánku 56 ES, s výjimkou p?ípad?, kdy jsou prvky zakládající d?dictví omezeny hranicemi jediného ?lenského 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 prozkoumat, 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 příjmu 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 odpodíratelné 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 věty, 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 daňové 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 pořádkových 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 stejný jako žalobci v povodním 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 povodním řízení, představují omezení pohybu kapitálu zakázaná v zásadě článkem 56 ES.

28 Je však třeba prozkoumat, zda jsou uvedená omezení odvodněná, 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 uplatnění 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 povodním 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, které 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 odvodnit 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. Aťkoli by se § 7 odst. 5 první věta bod 3 písm. a) EStG mohl zaměřit na oblasti, ve kterých je nedostatek takového bydlení zvláště markantní, toto ustanovení, jak na jednání uvedli žalobci v povodním 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

přijm? z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

Ke třetí otázce

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

K náklad?m řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 důvod? Soudní dv?r (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 56 ES brání právní úprav? členského státu dan? z příjm?, která podřizuje právo fyzických osob – rezident? s neomezenou da?ovou povinností – na odp?et ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu dan? za zda?ovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjm? z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: něm?ina.