ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. července 2005 *

Ve věci C-403/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 22. července 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 29. září 2003, v řízení

Egon Schempp

proti

Finanzamt München V,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, předsedové senátů, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: L. A. Geelhoed,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření podaná:

— za E. Schemppa J. Seestem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu W.-D. Plessingem a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. A. H. M. ten Dam, jako zmocněnkyněmi,

— za Komisi Evropských společenství K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 ES a 18 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi E. Schemppem a Finanzamt München V (dále jen „Finanzamt"), ohledně odmítnutí posledně jmenovaného považovat výživné zaplacené E. Schemppem jeho bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku za zvláštní náklady, které jsou odpočitatelné na základě daně z příjmu.

Právní rámec

3 Na základě čl. 10 odst. 1 bodu I zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EstG") představují následující náklady „zvláštní náklady", pokud nejde ani o provozní výdaje, ani o náklady na reklamu:

„Výživné placené rozvedenému nebo odděleně žijícímu manželovi nebo manželce, který podléhá neomezené daňové povinnosti, pokud o to plátce se souhlasem příjemce požádá, až do výše 27 000 DEM za kalendářní rok. Žádost je možné vždy podat pouze pro jeden kalendářní rok a nemůže být vzata zpět [...]"

4 Na základě čl. 22 bodu 1a EStG jsou částky, které mohou být odečteny dlužníkem výživného, součástí zdanitelného příjmu příjemce podle zásady tak zvané „vzájemné souvislosti". Odpočet, který může provést uvedený dlužník, nepodléhá podmínce, že u příjemce jsou tyto částky skutečně zdaněny. Nicméně za předpokladu, že příjemce musí platit daň z obdrženého výživného, je na základě občanského práva povinen nést daňovou zátěž dlužník výživného.

5 Podle čl. 1a odst. 1 bodu 1 EStG:

„Náklady na výživné placené rozvedenému manželovi nebo odděleně žijícímu manželovi nebo manželce (čl. 10 odst. 1 bod 1) jsou rovněž odpočitatelné jako zvláštní náklady, když příjemce nepodléhá neomezené daňové povinnosti. Podmínkou je, aby měl příjemce své bydliště nebo se obvykle zdržoval na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru. Kromě toho musí být zdanění výživného u příjemce osvědčeno příslušným zahraničním daňovým orgánem [...]“

6 V souladu s čl. 52 odst. 2 EStG se toto ustanovení uplatní na Rakouskou republiku od zdaňovacího období, které odpovídá roku 1994, protože tento stát dne 1. ledna tohoto roku přistoupil k Dohodě o Evropském hospodářském prostoru.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Egon Schempp, německý státní příslušník s bydlištěm v Německu, platí v důsledku svého rozvodu výživné své bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku.

8 Ve svých daňových prohlášeních týkajících se zdaňovacích období 1994 až 1997 se M. Schempp pokoušel odečíst toto výživné v souladu s ustanoveními čl. 1a odst. 1

bodu 1 první a druhé věty EStG. Avšak Finanzamt mu ve svých daňových výměrech vztahujících se na příjmy v letech 1994 až 1997 tento odpočet odmítl z důvodu, že neobdržel osvědčení rakouského daňového orgánu, které by prokázalo, že uvedené výživné bylo jeho bývalé manželce v Rakousku zdaněno, jak to stanoví třetí věta téhož čl. 1a odst. 1 bodu 1.

9 V projednávaném případě nemohl E. Schempp takové osvědčení předložit, protože rakouské daňové právo již ze zásady nepřipouští zdanění výživného, jakož ostatně i odpočet plateb provedených z tohoto titulu. Ze spisu nicméně vyplývá, že E. Schempp by mohl plně odečíst výživné, které platí své bývalé manželce, pokud by tato měla bydliště v Německu. Tato bývalá manželka by v takovém případě nemusela platit žádnou daň z uvedeného výživného, jelikož její příjem je nižší než nezdanitelné minimum v Německu.

10 Protože E. Schempp měl za to, že dotčená německá právní úprava je neslučitelná s články 12 ES a 18 ES, podal proti daňovému výměru Finanzamt stížnosti. Finanzamt zamítl tyto stížnosti rozhodnutím ze dne 27. července 1999.

11 Poté, co byla Finanzgericht München zamítnuta žaloba E. Schemppa podaná proti uvedenému rozhodnutí, zahájil žalobce řízení o „Revision" před předkládajícím soudem. Protože se domníval, že uvedená věc nastoluje otázky výkladu práva Společenství, rozhodl se Bundesfinanzhof přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru dvě následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 12 ES vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením čl. 1a odst. 1 bodu 1 a čl. 10 odst. 1 bodu 1 EStG, na základě kterých si daňový

poplatník s bydlištěm v Německu nemůže odečíst výživné zaplacené své bývalé manželce, která bydlí v Rakousku, i kdyby na to měl právo, pokud by tato manželka měla stále bydliště v Německu?

2) V případě, že by byla na první otázku dána záporná odpověď: musí být čl. 18 odst. 1 ES vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením čl. 1a odst. 1 bodu 1 a čl. 10 odst. 1 bodu 1 EStG, na základě kterých si daňový poplatník s bydlištěm v Německu nemůže odečíst výživné zaplacené své bývalé manželce, která bydlí v Rakousku, i kdyby na to měl právo, pokud by tato manželka měla stále bydliště v Německu?"

K předběžným otázkám

12 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda první pododstavec čl. 12 ES a čl. 18 odst. 1 ES mají být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byla daňovému poplatníkovi s bydlištěm v Německu na základě vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení odepřena možnost odečíst ze svého zdanitelného příjmu v tomto členském státě výživné zaplacené jeho bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku, i kdyby na to měl právo, pokud by tato manželka měla stále bydliště v Německu.

13 Úvodem je namístě zkoumat, zda situace, která je předmětem sporu v původním řízení, spadá do rozsahu působnosti práva Společenství.

14 V tomto ohledu je třeba připomenout, že první pododstavec čl. 12 ES zakazuje v oblasti působnosti Smlouvy, aniž jsou dotčena její zvláštní ustanovení, jakoukoliv diskriminaci na základě státní příslušnosti.

15 Pro posouzení oblasti působnosti Smlouvy ve smyslu uvedeného článku je třeba vykládat tento článek ve spojení s ustanoveními Smlouvy týkajícími se občanství Unie. Status občana Unie je totiž předurčen být základním statusem státních příslušníků členských států umožňujícím těm z nich, kteří se nacházejí ve stejné situaci, požívat bez ohledu na jejich státní příslušnost stejného právního zacházení, aniž jsou dotčeny výjimky, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny (rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, body 30 a 31; ze dne 2. října 2003, Garcia Avello, C-148/02, Recueil, s. I-11613, body 22 a 23, a ze dne 15. března 2005, Bidar, C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 31).

16 Na základě čl. 17 odst. 1 ES je občanem Unie každá osoba, která má státní příslušnost členského státu. Vzhledem k tomu, že E. Schempp má německou státní příslušnost, požívá tedy takového statusu občana.

17 Jak již Soudní dvůr rozhodl, čl. 17 odst. 2 ES spojuje se statusem občana Unie povinnosti a práva stanovená Smlouvou, včetně práva dovolávat se čl. 12 ES ve všech situacích spadajících do oblasti působnosti *ratione materiae* práva Společenství (viz rozsudek ze dne 12. května 1998, Martínez Sala, C-85/96, Recueil, s. I-2691, bod 62).

18 Tyto situace zahrnují zejména ty, které spadají pod výkon základních svobod zaručených Smlouvou, a ty, které spadají pod výkon svobody přiznané článkem 18 ES volně se pohybovat a pobývat na území členských států (výše uvedený rozsudek Bidar, bod 33).

19 I když za současného stavu práva Společenství spadají přímé daně do pravomoci členských států, nic to nemění na tom, že členské státy musí vykonávat tuto pravomoc při dodržování práva Společenství, obzvláště ustanovení Smlouvy o právu

přiznanému každému občanovi Unie volně se pohybovat a pobývat na území členských států, a musí se v důsledku toho zdržet veškeré otevřené nebo skryté diskriminace založené na státní příslušnosti (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, body 21 a 26, a ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 75).

20 Nicméně z judikatury rovněž vyplývá, že občanství Unie, upravené článkem 17 ES, tím ještě nemá za cíl rozšířit rozsah věcné působnosti Smlouvy na vnitrostátní situace, které nemají žádnou spojitost s právem Společenství (rozsudky ze dne 5. června 1997, Uecker a Jacquet, C-64/96 a C-65/96, Recueil, s. I-3171, bod 23, a výše uvedený rozsudek Garcia Avello, bod 26).

21 Podle německé a nizozemské vlády spadá věc v původním řízení do takové situace. Účastník řízení, který se dovolává článku 12 ES, v daném případě E. Schempp, totiž nevyužil své právo na svobodu pohybu, které je upraveno článkem 18 ES. Jeho bývalá manželka takové právo zajisté využila. Nicméně projednávaná věc se netýká zdanění této manželky, ale zdanění E. Schemppa. Německá vláda proto konstatuje, že v této věci je jediným cizím prvkem ve vztahu ke Spolkové republice Německo okolnost, že E. Schempp platí výživné osobě, která má bydliště v jiném členském státě. Nicméně vzhledem k tomu, že výživné nemá žádný vliv na obchod se zbožím a službami uvnitř Společenství, vymyká se tato situace z působnosti článku 12 ES.

22 V tomto ohledu je namístě poznamenat, že v rozporu s tím, co tvrdí německá a nizozemská vláda, nemůže být situace státního příslušníka členského státu, který jako E. Schempp nevyužil práva na volný pohyb, v důsledku této pouhé skutečnosti

postavena na roveň čistě vnitrostátní situaci (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. října 2004, Zhu a Chen, C 200/02, Sb. rozh. s. I-9925, bod 19).

23 I když je totiž pravdou, že E. Schempp nevyužil takové právo, je na druhé straně nesporné, že jeho bývalá manželka tím, že se usadila v Rakousku, využila právo svobodně se pohybovat a pobývat na území jiného členského státu, které článek 18 ES přiznává každému občanovi Unie.

24 Přitom, jak poznamenal generální advokát v bodě 19 svého stanoviska, když vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení pro účely určení toho, zda je možné provést odpočet výživného zaplaceného daňovým poplatníkem s bydlištěm v Německu příjemci s bydlištěm v jiném členském státě, zohledňuje daňové zacházení s uvedeným výživným v členském státě bydliště tohoto příjemce, nezbytně z toho vyplývá, že v projednávaném případě měl výkon práva svobodně se pohybovat a pobývat v jiném členském státě na základě článku 18 ES bývalou manželkou E. Schemppa vliv na možnost jejího bývalého manžela odečíst z jeho zdanitelného příjmu v Německu výživné, které jí platí.

25 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že vzhledem k tomu, že výkon práva přiznaného právním řádem Společenství bývalou manželkou E. Schemppa měl vliv na právo žalobce v původním řízení na odpočet v členském státě jeho bydliště, nemůže být taková situace považována za vnitrostátní situaci, která nemá žádnou spojitost s právem Společenství.

26 Je tedy třeba zkoumat, zda články 12 ES a 18 ES brání tomu, aby německé daňové orgány odmítly odpočet výživného zaplaceného E. Schemppem jeho bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku.

K použití článku 12 ES

27 V projednávaném případě je nesporné, že pokud by bývalá manželka E. Schemppa měla bydliště v Německu, E. Schempp by měl právo odečíst výživné, které jí zaplatil. Avšak vzhledem k tomu, že jeho bývalá manželka má bydliště v Rakousku, byl E. Schemppovi uvedený odpočet německými daňovými orgány odmítnut.

28 Z ustálené judikatury vyplývá, že zásada nediskriminace vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno rozdílně, pokud takové zacházení není objektivně odůvodněné (viz rozsudek ze dne 17. července 1997, National Farmers' Union a další, C-354/95, Recueil, s. I-4559, bod 61).

29 Je tedy namístě zkoumat, zda situace E. Schemppa, který platí výživné své bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku, aniž by měl možnost odečíst tyto částky ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu, je srovnatelná se situací osoby, která platí takové částky bývalému manželovi nebo manželce s bydlištěm v Německu a má z této daňové výhody prospěch.

30 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že na základě třetí věty čl. 1a odst. 1 bodu 1 EStG je v Německu odpočitatelnost výživného, které zaplatí daňový poplatník s bydlištěm v tomto členském státě příjemci s bydlištěm v jiném členském státě, podřízena zdanění výživného v tomto posledně uvedeném členském státě.

31 Z toho vyplývá, že ve věci v původním řízení, vzhledem k tomu, že výživné v členském státě bydliště bývalé manželky E. Schemppa není zdaněno, E. Schempp nemohl odečíst uvedené výživné ze svých příjmů v Německu.

32 Za těchto podmínek se jeví, že méně výhodné zacházení, na které se odvolává E. Schempp, vyplývá ve skutečnosti z okolnosti, že daňový režim použitelný na výživné v členském státě bydliště jeho bývalé manželky je rozdílný od toho, který používá členský stát jeho vlastního bydliště.

33 Jak uvádí nizozemská vláda, pokud by si tato bývalá manželka zvolila bydliště v členském státě, ve kterém je na rozdíl od situace, jaká je v Rakousku, výživné zdaňováno, jak je tomu v Nizozemsku, měl by E. Schempp podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v této věci právo odečíst platby zaplacené své bývalé manželce z tohoto titulu.

34 Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že článek 12 ES se nevztahuje na případné odlišnosti v zacházení, které mohou pro osoby a podniky podléhající jurisdikci Společenství vyplývat z rozdílů, které existují mezi různými členskými státy, pokud

jsou jimi dotčeny všechny osoby spadající do jejich působnosti, podle objektivních kritérií a bez ohledu na jejich státní příslušnost (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. září 2003, Milk Marque a National Farmers' Union, C-137/00, Recueil, s. I-7975, bod 124 a v něm uvedená judikatura).

35 Z toho vyplývá, že v rozporu s tím, co uplatňuje E. Schempp, nemůže být platba výživného příjemci s bydlištěm v Německu srovnávána s platbou takového výživného příjemci s bydlištěm v Rakousku. Příjemce uvedeného výživného podléhá totiž, pokud jde o zdanění výživného, v každé z těchto dvou situací jiné daňové úpravě.

36 V důsledku toho je namístě konstatovat, že skutečnost, že daňový poplatník s bydlištěm v Německu nemůže na základě čl. 1a odst. 1 bodu 1 EStG odečíst výživné, které zaplatil své bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku, nepředstavuje diskriminační zacházení ve smyslu článku 12 ES.

37 Avšak podle E. Schemppa nerovné zacházení, jehož je v projednávaném případě předmětem, vyplývá ze skutečnosti, že zatímco odpočitatelnost výživného zaplaceného osobě s bydlištěm v Německu není podmíněna skutečným zdaněním této osoby, takové skutečné zdanění je vyžadováno pro získání nároku na odpočitatelnost výživného zaplaceného ve prospěch osoby s bydlištěm na území jiného členského státu.

38 V tomto ohledu je nicméně namístě připomenout, že v rámci projednávané věci se předkládající soud táže Soudního dvora pouze na to, zda právo Společenství brání

tomu, aby byla daňovému poplatníkovi s bydlištěm v Německu odňata možnost odečíst z daně výživné zaplacené jeho bývalé manželce s bydlištěm v Rakousku. V důsledku toho je k tomu, aby byl vnitrostátnímu soudu poskytnut výklad, který bude užitečný pro vyřešení sporu v původním řízení, namístě konstatovat, že problém vznesený E. Schemppem v rozsahu, v němž se týká platby výživného příjemci s bydlištěm v jiném členském státě, ve kterém uvedené výživné podléhá zdanění, v projednávaném případě nevyvstává, protože je nesporné, že výživné není v Rakousku v žádném případě zdanitelné.

39 Stran nezpochybněné okolnosti, podle níž, pokud by měla bývalá manželka E. Schemppa bydliště v Německu, by E. Schempp měl právo odečíst výživné, které jí zaplatil, a to navzdory skutečnosti, že uvedené výživné by v takovém případě nebylo zdaněno, vzhledem k tomu, že příjmy jeho bývalé manželky v Německu byly v průběhu dotyčného období nižší než nezdanitelné minimum používané německou daňovou úpravou, tato skutečnost nemůže zpochybnit závěr obsažený v bodě 36 tohoto rozsudku. Jak totiž správně uvádí Komise Evropských společenství, nezdanění výživného z tohoto důvodu v Německu nemůže být vůbec postaveno na roveň nezdanění tohoto výživného v Rakousku z důvodu své nezdanitelnosti v tomto členském státě vzhledem k tomu, že daňové důsledky, které se vážou ke každé z těchto situací v souvislosti se zdaněním příjmů, jsou pro dotyčného daňového poplatníka rozdílné.

K použití článku 18 ES

40 Je namístě připomenout, že v souladu s čl. 18 odst. 1 ES „[k]aždý občan Unie má právo svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států s výhradou omezení a podmínek stanovených ve [...] smlouvě a v opatřeních přijatých k jejímu provedení".

41 Jako státní příslušník členského státu a tím občan Unie má E. Schempp právo dovolávat se tohoto ustanovení.

42 Ve svých vyjádřeních E. Schempp tvrdí, že čl. 18 odst. 1 ES neposkytuje ochranu jen právu pohybovat se a usadit se v jiném členském státě, ale zároveň i právu zvolit si své bydliště. Uplatňuje, že vzhledem k tomu, že výživné není odpočitatelné ze zdanitelného příjmu, když jeho příjemce má bydliště v jiném členském státě, by uvedený příjemce mohl být podroben určitému tlaku podněcujícímu jej k tomu, aby neopouštěl Německo, což tak představuje omezení výkonu práv zaručených čl. 18 odst. 1 ES. Tento tlak by se mohl projevit velmi konkrétně ve chvíli určení částky výživného, vzhledem k tomu, že toto určení se provádí s přihlédnutím k daňovým dopadům.

43 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že, podobně jako uplatňuje německá a nizozemská vláda, jakož i Komise, dotčená vnitrostátní právní úprava nijak nebrání právu E. Schemppa jako občana Unie pohybovat se a pobývat v jiném členském státě na základě čl. 18 odst. 1 ES.

44 Jistě, jak bylo uvedeno, přemístění bydliště jeho bývalé manželky do Rakouska s sebou pro E. Schemppa neslo nevýhodné daňové důsledky v členském státě jeho bydliště.

45 Nicméně Soudní dvůr již rozhodl, že Smlouva nezaručuje občanu Unie, že přemístění jeho činností do členského státu jiného než státu, v němž měl do té

doby bydliště, je daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi daňovými úpravami členských států v této věci může být takové přemístění pro občana v oblasti nepřímých daní podle případu víceméně výhodné, či nevýhodné (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, Recueil, s. I-7183, bod 34).

46 Stejná zásada se použije *a fortiori* na situaci, jaká je ve věci v původním řízení, ve které dotyčný sám nevyužil svého práva pohybu, ale tvrdí, že je obětí rozdílného zacházení v důsledku přemístění bydliště své bývalé manželky do jiného členského státu.

47 Za těchto podmínek je namístě odpovědět na položené otázky, že první pododstavec čl. 12 ES a čl. 18 odst. 1 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byla daňovému poplatníkovi s bydlištěm v Německu na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, odepřena možnost odečíst ze svého zdanitelného příjmu v tomto členském státě výživné, které zaplatil své bývalé manželce s bydlištěm v jiném členském státě, ve kterém uvedené výživné není zdanitelné, i kdyby na to měl právo, pokud by jeho bývalá manželka měla bydliště v Německu.

K nákladům řízení

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

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

První pododstavec čl. 12 ES a čl. 18 odst. 1 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byla daňovému poplatníkovi s bydlištěm v Německu na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, odepřena možnost odečíst ze svého zdanitelného příjmu v tomto členském státě výživné, které zaplatil své bývalé manželce s bydlištěm v jiném členském státě, ve kterém uvedené výživné není zdanitelné, i kdyby na to měl právo, pokud by jeho bývalá manželka měla bydliště v Německu.

Podpisy.