Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

12. prosince 2013 *

„Svoboda usazování — Rovné zacházení — Daň z příjmů — Právní předpisy o zamezení dvojímu zdanění — Příjmy dosažené v jiném státě než ve státě bydliště — Metoda osvobození od daně s výhradou progresivity ve státě bydliště — Částečné zohlednění osobní a rodinné situace — Ztráta některých daňových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací pracovníka“

Ve věci C-303/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Belgie) ze dne 31. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 21. června 2012, v řízení

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

proti

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, A. Rosas (zpravodaj), D. Šváby a C. Vajda, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. dubna 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za G. Imfelda a N. Garcet M. Levauxem a M. Gustinem, avocats,

— za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

— za estonskou vládu, M. Linntam, jako zmocněnkyní,

— za Evropskou komisi F. Dintilhacem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. června 2013,

* Jednací jazyk: francouzština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi G. Imfeldem a N. Garcet, manžely s bydlištěm v Belgii, na straně jedné a État belge (Belgickým státem) na straně druhé, jehož předmětem je skutečnost, že příjmy, jichž G. Imfeld dosáhl v jiném členském státě a které jsou v Belgii osvobozeny od daně, ale představují základ pro přiznání daňových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací, byly zohledněny při výpočtu společného zdanění těchto manželů v Belgii, v důsledku čehož ztratili některé výhody, na které by měli nárok, kdyby k takovému zohlednění nedošlo.

Právní rámec

Smlouva z roku 1967

3 Smlouva uzavřená mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo k zamezení dvojímu zdanění a úpravě některých dalších otázek v oblasti daní z příjmů a z majetku, včetně živnostenských daní a pozemkových daní, podepsaná v Bruselu dne 11. dubna 1967 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1969, dále jen „smlouva z roku 1967“), stanoví v článku 14, nadepsaném „Svobodná povolání“:

„1. Příjmy, které plynou rezidentovi jednoho smluvního státu ze svobodného povolání nebo z obdobných činností nezávislého charakteru, podléhají zdanění jen v tomto státě, ledaže má tento rezident pravidelně k dispozici ve druhém smluvním státě stálou základnu za účelem vykonávání svých činností. Má-li k dispozici takovou základnu, mohou být příjmy zdaněny v druhém státě, ale pouze v rozsahu, v němž jsou přičitatelné činnostem vykonávaným prostřednictvím uvedené stálé základny.

2. Výraz ‚svobodné povolání‘ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti […] lékařů, advokátů, inženýrů, architektů, zubních lékařů a účetních.“

4 Článek 23 smlouvy z roku 1967 mimo jiné v odst. 2 bodě 1 stanoví, že příjmy plynoucí z Německa, které jsou na základě uvedené smlouvy zdaněny v tomto státě, jsou v Belgii osvobozeny od daně. V tomtéž ustanovení se však upřesňuje, že tímto osvobozením není dotčeno právo Belgického království přihlédnout k takto osvobozeným příjmům při stanovení sazby daně.

Belgické právo

5 Zákon o daních z příjmů (code des impôts sur le revenu) z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992) ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „ZDP z roku 1992“), v čl. 126 odst. 1 a 2 stanovil:

„1. Bez ohledu na úpravu majetkových poměrů v manželství se jiné příjmy manželů než příjmy z výdělečné činnosti sčítají s příjmy z výdělečné činnosti toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší.

2. Daň se stanoví oběma manželům společně.“

6 Článek 131 ZDP z roku 1992 umožňuje každému poplatníkovi uplatnit nezdanitelnou část základu daně. Podle článku 132 ZDP z roku 1992 je tato nezdanitelná část navýšena, vyživuje-li poplatník další osoby.

7 Jestliže se daň stanoví manželům společně, započte se podle čl. 134 odst. 1 druhého pododstavce ZDP z roku 1992 toto navýšení přednostně na část příjmů toho z manželů, jehož příjmy z výdělečné činnosti jsou vyšší. Článek 134 odst. 1 ZDP z roku 1992 v této souvislosti stanoví:

„Nezdanitelná část základu daně se stanoví na poplatníka a zahrnuje součet základní částky, která může být případně navýšena, a doplňkových částek uvedených v článcích 132 a 133.

V případě společného zdanění poplatníků se doplňkové částky upravené v článku 132 uplatní u poplatníka s nejvyššími příjmy. […]“

8 Článek 155 ZDP z roku 1992 stanoví:

„Při stanovení daně se zohlední příjmy osvobozené od daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, daň je však poměrně snížena podle podílu osvobozených příjmů na celkových příjmech.

Totéž platí pro:

— příjmy osvobozené na základě jiných mezinárodních smluv nebo dohod, upravují-li výhradu daňové progresivity;

[…]

V případě společného zdanění poplatníků se snížení daně na jednotlivého poplatníka vypočítá na základě jeho celkových čistých příjmů.“

9 Po vynesení rozsudku ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819), přijalo Belgické království také oběžník č. Ci.RH.331/575.420 ze dne 12. března 2008, který upravuje snížení daně u příjmů osvobozených od daně podle mezinárodní smlouvy, a to nad rámec snížení daně stanoveného v článku 155 ZDP z roku 1992 (dále jen „oběžník z roku 2008“).

10 Zmíněný oběžník stanoví:

„1. V belgickém daňovém systému se daňové výhody související s osobní a rodinnou situací poplatníka […] uplatňují na příjmy plynoucí ze zdrojů v Belgii i ze zdrojů v zahraničí. Nebyla-li příslušná rodinná a osobní situace zohledněna v zahraničí, poplatník část těchto výhod ztrácí.

Nizozemsko uplatňuje metodu osvobození od daně s výhradou progresivity obdobnou metodě uplatňovanou v Belgii. V[e výše uvedeném] rozsudku [de Groot] ovšem [Soudní dvůr] rozhodl, že tento postup je v rozporu s právní úpravou volného pohybu osob v rámci [Evropské unie].

Evropská komise vyzvala Belgii, aby zajistila soulad belgických daňových předpisů týkajících se uplatňování metody osvobození od daně s výhradou progresivity […] s povinnostmi, které pro ni plynou z článků 18 [ES], 39 [ES], 43 [ES] a 56 ES […]

Přijato bylo následující řešení: v případech, kdy osobní a rodinná situace poplatníka nebyla v zahraničí zohledněna, bude nad rámec snížení daně stanoveného v článku 155 ZDP [z roku 1992] přiznáno snížení daně vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

[…]

3. Dodatečné snížení daně z příjmů osvobozených podle smlouvy od daně se přiznává při splnění následujících podmínek:

— poplatníkovi plynou příjmy osvobozené od daně podle smlouvy z jednoho nebo několika členských států [Evropského hospodářského prostoru (EHP)];

— osobní a rodinná situace poplatníka nebyla v uvedených státech při výpočtu daně z příjmů, které jsou v Belgii osvobozené od daně, zohledněna;

— poplatník nemohl v Belgii plně využít daňových výhod souvisejících s jeho osobní a rodinnou situací;

— belgická daňová povinnost navýšená o zahraniční daňovou povinnost převyšuje daňovou povinnost, která by poplatníkovi vznikla, pokud by mu příjmy plynuly výhradně ze zdroje v Belgii a související daně byly odváděny v Belgii.

4. Poplatník, který žádá o přiznání dodatečného snížení daně, musí prokázat, že splňuje požadované podmínky.“

Spory v původním řízení

11 Německý státní příslušník G. Imfeld a belgická státní příslušnice N. Garcet jsou manželé, mají dvě děti a jejich bydliště se nachází v Belgii. Přestože mají manželé být podle vnitrostátního práva zdaňováni v zásadě společně, podali přiznání k dani z příjmů v Belgii za zdaňovací období let 2003 a 2004 každý zvlášť, aniž uvedli, že jsou manželé.

12 Guido Imfeld, který vykonává povolání advokáta v Německu, odkud mu plynou všechny příjmy, nevykázal v Belgii žádný zdanitelný příjem a neuplatnil žádnou vyživovanou osobu. Naproti tomu N. Garcet, která je zaměstnaná v Belgii, uplatnila úroky z hypotečního úvěru, dvě vyživované děti a náklady na péči o děti.

13 O tato daňová přiznání se před předkládajícím soudem vedou celkem tři spory, jež vyústily v podání projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

Spory týkající se zdaňovacího období roku 2003

14 Dne 5. dubna 2004 stanovila belgická daňová správa daň za zdaňovací období roku 2003 nejprve jen vůči N. Garcet.

15 Dne 16. listopadu 2004 však uvedená daňová správa zjistila, že N. Garcet nelze považovat za svobodnou, a vydala tedy oznámení o opravě daňového přiznání s tím, že se žalobci v původním řízení zdaňují společně a stanovuje se nová daň na základě přiznaných příjmů N. Garcet a příjmů ze samostatné výdělečné činnosti dosažených G. Imfeldem v Německu.

16 Dopisem ze dne 9. prosince 2004 vyjádřili žalobci v původním řízení svůj nesouhlas s takto oznámenou opravou, přičemž zpochybnili výpočet společné daňové povinnosti a požadovali oddělený výpočet, aby byla zaručena svoboda usazování a zajištěno skutečné a plné osvobození od daně u příjmů G. Imfelda plynoucích z Německa.

17 Dne 13. prosince 2004 oznámila daňová správa žalobcům v původním řízení daňový výměr, v němž bylo uvedeno, že příjmy G. Imfelda pocházející z Německa jsou plně osvobozeny, ale v rámci společného zdanění musí být zohledněny náklady na péči o dítě, nezdanitelná část základu daně a snížení o příjmy nahrazující výdělek.

18 Dne 10. února 2005 byla N. Garcet individuálně stanovena daň za zdaňovací období roku 2003 z příjmů snížených na nulu, proti čemuž podali žalobci v původním řízení dne 9. března 2005 odvolání v daňovém řízení.

19 Ředitel oblastní správy přímých daní v Lutychu (directeur régional des contributions directes de Liège) (Belgie) rozhodnutím ze dne 11. července 2005 toto odvolání zamítl, a žalobci v původním řízení tedy podali dne 29. září 2005 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

20 Dne 13. října 2005 byla žalobcům v původním řízení stanovena společná daň za zdaňovací období roku 2003, proti čemuž podali dne 13. ledna 2006 odvolání v daňovém řízení.

21 Ředitel oblastní správy přímých daní v Lutychu rozhodnutím ze dne 7. března 2006 toto odvolání zamítl, a žalobci v původním řízení tedy podali dne 31. března 2006 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

Spor týkající se zdaňovacího období roku 2004

22 Dne 24. června 2005 byla žalobcům v původním řízení stanovena společná daň za zdaňovací období roku 2004, proti čemuž podali dne 15. září 2005 odvolání v daňovém řízení.

23 Ředitel oblastní správy přímých daní v Lutychu rozhodnutím ze dne 19. října 2005 toto odvolání zamítl, a žalobci v původním řízení tedy podali dne 21. listopadu 2005 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

Daňové zacházení s příjmy dosaženými G. Imfeldem v Německu

24 Příjmy G. Imfelda dosažené v Německu byly v souladu se smlouvou z roku 1967 zdaněny v tomto členském státě. Z jeho odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem vyplývá, že v rámci daně z příjmů odvedené v Německu využil výhody na vyživované dítě ve formě nezdanitelné části základu daně („Freibetrag für Kinder“).

25 Guido Imfeld byl zdaněn individuálně, tzn. bez možnosti využít režimu „Ehegattensplitting“, tedy režimu společného zdanění, na jehož uplatnění mají podle § 1a odst. 1 bodu 2 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) nárok daňoví poplatníci, kteří tvoří manželský pár, nežijí trvale odloučeni a podléhají dani v Německu, ačkoli mají bydliště v jiném členském státě. Z předkládacího rozhodnutí a ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že za zdaňovací období roku 2003 odmítly německé daňové orgány uplatnit tento daňový režim ve prospěch G. Imfelda.

26 Žaloba podaná G. Imfeldem proti tomuto zamítavému rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 25. července 2007, neboť jeho příjmy zdanitelné v Německu byly nižší než 90 % celkových příjmů domácnosti a příjmy jeho manželky byly vyšší než absolutní limit 12 372 eur i než relativní limit 10 % světového příjmu, které stanoví německá daňová právní úprava. Finanzgericht Köln mimo jiné zdůraznil, že v rozsudku ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 32), Soudní dvůr potvrdil soulad uvedených limitů s unijním právem.

27 Odvolání podané žalobcem v původním řízení proti tomuto rozsudku bylo zamítnuto rozsudkem Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 17. prosince 2007.

Analýza předkládajícího soudu a předběžná otázka

28 Předkládající soud uvádí, že společné zdanění G. Imfelda a N. Garcet je v souladu se zákonem. Ke společnému zdanění došlo, jak stanoví čl. 126 odst. 1 ZDP z roku 1992, u manželů a daň byla žalobcům v původním řízení stanovena oběma společně. V souladu s čl. 134 odst. 1 druhým pododstavcem ZDP z roku 1992 bylo navýšení nezdanitelné části základu daně za vyživované dítě, stanovené v čl. 132 bodě 3 ZDP z roku 1992, „započte[no] přednostně na část příjmů toho z manželů, jehož příjmy z výdělečné činnosti jsou vyšší“, v daném případě na část příjmů G. Imfelda.

29 Předkládající soud si klade otázku, zda je způsob výpočtu belgické daně v souladu s unijním právem. V této souvislosti vyjadřuje názor, že v důsledku použití metody osvobození s výhradou progresivity ztrácejí takoví poplatníci, jako jsou žalobci v původním řízení, část nezdanitelných částek, na které mají na základě své osobní a rodinné situace nárok, a to z toho důvodu, že jsou přednostně započteny na část příjmů toho z manželů, jehož příjmy z výdělečné činnosti jsou vyšší, přestože podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou tyto příjmy od daně osvobozeny. V tomto smyslu se mu použití článku 155 ZDP z roku 1992 ve spojení s čl. 134 odst. 1 téhož zákona v takové přeshraniční situaci, jako je situace žalobců v původním řízení, jeví jako možné porušení unijního práva.

30 Za těchto okolností spojil Tribunal de première instance de Liège jednotlivé spory, které mu žalobci v původním řízení předložili, a rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 39 [ES] tomu, aby v důsledku belgického daňového režimu vyplývajícího z článku 155 [ZDP z roku 1992] a čl. 134 odst. 1 druhého pododstavce [ZDP z roku 1992], bez ohledu na to, zda se [oběžník z roku 2008] použije, či nikoli, byly příjmy žalobce z výdělečné činnosti v Německu, které jsou osvobozeny od daně podle článku [14] [smlouvy z roku 1967], zahrnuty do výpočtu belgické daně a zohledněny při uplatnění daňových výhod upravených [v ZDP z roku 1992] a aby byl nárok na uvedené výhody, jako je nezdanitelná část základu daně přiznaná na základě rodinné situace žalobce, snížen nebo poskytnut v menším rozsahu než v případě, že by oběma žalobcům plynuly příjmy ze zdrojů v Belgii a žalobkyně by byla namísto žalobce poplatníkem s nejvyššími příjmy, ačkoliv v Německu žalobce zdaňuje své příjmy z výdělečné činnosti jako jednotlivec, a nemůže tedy využít všech daňových výhod souvisejících s jeho osobní a rodinnou situací, kterou německé daňové orgány zohlednily jen zčásti?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

31 Předkládající soud v podstatě žádá Soudní dvůr, aby se vyslovil k tomu, zda je s unijním právem slučitelné daňové zacházení uplatněné členským státem, v daném případě Belgickým královstvím, na příjmy manželů-rezidentů tohoto členského státu, z nichž jednomu plynou příjmy z tohoto státu a druhý vykonává samostatnou výdělečnou činnost v jiném členském státě, v daném případě ve Spolkové republice Německo, odkud mu plynou veškeré příjmy, jež tvoří největší část příjmů manželského páru a které jsou na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v Německu zdaněny a v Belgii od daně osvobozeny.

32 Je třeba upřesnit, že ačkoli předmětem sporů v původním řízení jsou dvě daňové výhody související s osobní a rodinnou situací poplatníků, a sice odpočet nákladů na péči o dítě a přiznání doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě, směřuje otázka předkládajícího soudu konkrétně na „nezdanitelnou část základu daně přiznanou na základě rodinné situace žalobce“, a to s odkazem na způsob výpočtu stanovený v čl. 134 odst. 1 druhém pododstavci ZDP z roku 1992.

33 Tímto výrazem označuje předkládající soud daňovou výhodu, kterou představuje doplňková nezdanitelná část základu daně na vyživované dítě podle článku 132 ZDP z roku 1992. Uvádí, že belgické právo přiznává tuto daňovou výhodu manželskému páru jako celku a že v důsledku způsobu jejího výpočtu, stanoveného v článku 134 ZDP z roku 1992, podle něhož je uvedená doplňková částka vypočtena započtením na nejvyšší zdanitelné příjmy jednoho z manželů, je tato výhoda v takové situaci, v jaké se nacházejí žalobci v původním řízení, snížena, respektive poskytnuta v menším rozsahu než v případě, že by těmto žalobcům plynuly příjmy ze zdrojů v Belgii a N. Garcet by byla namísto G. Imfelda poplatníkem s nejvyššími příjmy.

34 Nárok na odpočet nákladů na péči o dítě tudíž nepatří mezi výhody, na které dopadá otázka předkládajícího soudu. Belgická vláda na jednání uvedla, že výpočet odpočtu nákladů na péči o dítě se řídí jinými pravidly, jelikož odpočet je přiznán formou poměrného rozdělení mezi příjmy každého z manželů. Dodala, že v daném případě byl N. Garcet přiznán odpočet nákladů na péči o děti úměrně podílu jejích příjmů na celkových příjmech obou manželů.

Ke svobodě použitelné na situaci žalobců v původním řízení

35 Předkládající soud odkazuje ve své otázce na článek 39 ES, jemuž nyní odpovídá článek 45 SFEU, týkající se volného pohybu pracovníků, nicméně v argumentační části předkládacího rozhodnutí několikrát zmínil svobodu usazování.

36 Guido Imfeld, který je německým státním příslušníkem a má bydliště v Belgii, přitom pracuje v Německu jako advokát a vykonává tam samostatnou výdělečnou činnost. Ostatně i ustanovení smlouvy z roku 1967, které předkládající soud výslovně cituje coby ustanovení použitelné na spory v původním řízení, se týká svobodných povolání a podobných nezávislých činností.

37 Na situaci G. Imfelda se tudíž nevztahuje volný pohyb pracovníků, nýbrž svoboda usazování, jež v případě občanů Unie zahrnuje přístup k samostatným výdělečným činnostem a jejich výkon (viz zejména rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 40).

38 Soudní dvůr již opakovaně rozhodl, že i když předkládající soud svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce omezil pouze na výklad volného pohybu pracovníků, taková skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad unijního práva, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve své otázce zmínil (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 29, a ze dne 23. dubna 2009, Rüffler, C-544/07, Sb. rozh. s. I-3389, bod 57).

39 Otázku je tedy třeba chápat tak, že se týká článku 43 ES, jemuž nyní odpovídá článek 49 SFEU.

K otázce

40 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž důsledku přichází manželský pár, který má bydliště v tomto státě a jemuž plynou příjmy současně z uvedeného státu i z jiného členského státu, v němž jsou příjmy jednoho z manželů zdaněny individuálně z titulu jeho samostatné výdělečné činnosti a v němž tento manžel nemůže využít všech daňových výhod spojených s jeho osobní a rodinnou situací, o určitou daňovou výhodu kvůli pravidlům jejího započítání, ačkoliv by na ni tito manželé měli nárok, kdyby jim veškeré příjmy nebo jejich největší část plynuly z členského státu jejich bydliště.

K existenci omezení svobody usazování

41 Je třeba předeslat, že podle ustálené judikatury jsou při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření přijatých Evropskou unií členské státy i nadále příslušné pro stanovení kritérií pro zdanění příjmů a majetku, případně prostřednictvím mezinárodní smlouvy, za účelem zamezení dvojímu zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost určit v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (viz zejména výše uvedený rozsudek de Groot, bod 93, a rozsudky ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 48, a ze dne 28. února 2013, Beker, C-168/11, bod 32).

42 Toto rozdělení daňových pravomocí nicméně členským státům nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou o FEU. Co se totiž týče výkonu zdaňovací pravomoci takto rozdělené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění, musí se členské státy podrobit unijním pravidlům (výše uvedené rozsudky de Groot, bod 94; Renneberg, body 50 a 51, a Beker, body 33 a 34).

43 Rovněž je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v zásadě na členském státě bydliště, aby přiznal daňovému poplatníkovi všechna daňová zvýhodnění související s jeho osobní a rodinnou situací, neboť tento členský stát může až na výjimky nejlépe posoudit osobní daňovou schopnost uvedeného daňového poplatníka, jelikož v tomto státě jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 32; ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 21, a výše uvedený rozsudek Beker, bod 43).

44 Povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci může mít členský stát, v němž je daňový poplatník zaměstnán, pouze tehdy, když daňový poplatník pobírá všechny nebo téměř všechny zdanitelné příjmy z vykonávané činnosti v tomto státě a neplyne mu žádný významnější příjem ve státě bydliště, takže stát bydliště mu není s to přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 36; Gschwind, bod 27; Zurstrassen, body 21 až 23, a de Groot, bod 89).

45 Otázku, zda je použití belgické daňové právní úpravy na takovou situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, slučitelné se svobodou usazování, je proto nutno zkoumat z hlediska těchto zásad.

46 Žalobcům v původním řízení byly v daném případě společně zdaněny jejich příjmy plynoucí z Belgie, kde mají bydliště, s tím, že příjmy G. Imfelda plynoucí z Německa byly od daně osvobozeny, a G. Imfeldovi byly jeho příjmy plynoucí z Německa, kde pracuje, zdaněny individuálně na základě smlouvy z roku 1967.

47 Jak v Německu, tak v Belgii byla přinejmenším zčásti zohledněna jejich osobní a rodinná situace. Guido Imfeld měl na základě německé daňové právní úpravy nárok na uplatnění nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě („Freibetrag für Kinder“), neměl však nárok na uplatnění režimu „Ehegattensplitting“.

48 Manželský pár žalobců v původním řízení měl rovněž na základě belgické daňové právní úpravy v zásadě nárok na doplňkovou nezdanitelnou část základu daně na vyživované děti. Ve skutečnosti ji však nemohl uplatnit. Doplňková částka, která by mohla být uplatněna jako nezdanitelná část základu daně, byla totiž započtena na příjmy G. Imfelda plynoucí z Německa, jelikož tyto příjmy byly nejvyššími příjmy manželů. Tyto jeho příjmy však byly následně od zdanitelného základu odečteny, protože na základě smlouvy z roku 1967 byly od daně osvobozeny, takže nakonec nebyla z titulu doplňkové nezdanitelné části na vyživované dítě osvobozena od daně žádná část příjmů.

49 Taková daňová právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, a konkrétně uplatnění metody osvobození od daně s výhradou progresivity podle článku 155 ZDP z roku 1992 ve spojení s pravidly započtení doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě podle článku 134 ZDP z roku 1992, proto znevýhodňuje manželské páry nacházející se v situaci žalobců v původním řízení, která se vyznačuje tím, že jim největší část příjmů plyne z jiného členského státu než z Belgického království, oproti manželským párům, kterým veškeré příjmy nebo jejich největší část plynou z Belgie.

50 Žalobci v původním řízení byli jakožto manželský pár znevýhodněni tím, že nemohli využít daňové výhody, jež vyplývá z uplatnění doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě, na niž by měli nárok, kdyby jim veškeré jejich příjmy plynuly z Belgie, či přinejmenším kdyby příjmy N. Garcet plynoucí z Belgie byly vyšší než příjmy plynoucí jejímu manželovi z Německa.

51 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tak zavádí rozdílné daňové zacházení s manželskými páry občanů Unie, kteří mají bydliště na území Belgického království, a to v závislosti na původu a výši jejich příjmů, a toto rozdílné daňové zacházení může tyto manželské páry odrazovat od výkonu svobod zaručených Smlouvou, zejména svobody usazování (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Beker, bod 52).

52 Tato právní úprava tedy může odrazovat státní příslušníky uvedeného členského státu od toho, aby své právo na svobodu usazování uplatnili tím způsobem, že svou hospodářskou činnost budou vykonávat v jiném členském státě a přitom budou nadále pobývat v prvně uvedeném státě (viz zejména rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 28 a 29, a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak, C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 60).

53 Rovněž může odrazovat státní příslušníky jiných členských států než Belgického království od toho, aby jakožto občané Unie uplatnili své právo na volný pohyb tím, že si zřídí bydliště v uvedeném členském státě, zejména za účelem sloučení rodiny, a současně budou nadále svou hospodářskou činnost vykonávat v členském státě, jehož jsou státními příslušníky.

54 Belgická daňová právní úprava navíc nezohledňuje takové přeshraniční situace, jako je situace dotčená ve věcech v původním řízení, a neumožňuje tedy odstranit negativní dopady, jež by mohla mít na výkon uvedených svobod, které Smlouva zaručuje občanům Unie.

55 Jak Komise zdůraznila ve svém písemném vyjádření, pravidlo započítání doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, má v zásadě za cíl maximalizovat efekt výhody ve prospěch manželského páru jako celku, tedy i manžela, jehož příjmy jsou nižší. Jelikož je sazba daně progresivní, je započtení doplňkové části na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, pro manžely výhodnější než její stejnoměrné či poměrné rozdělení. Pokud se však uvedené pravidlo uplatní v takové přeshraniční situaci, jako je situace dotčená ve věcech v původním řízení, má paradoxně za určitých okolností přesně opačný účinek, v daném případě z toho důvodu, že nejvyšší příjmy plynou jednomu z manželů v plném rozsahu z jiného členského státu než z Belgického království.

56 Takto zjištěná překážka svobody usazování není – ač belgická vláda tvrdí opak – nutným důsledkem rozdílnosti vnitrostátních právních úprav dotčených ve věcech v původním řízení.

57 Manželský pár, který tvoří žalobci v původním řízení, byl totiž připraven o možnost uplatnit část nezdanitelných částek stanovených pro manžele-rezidenty v důsledku toho, že jeden z nich využil svobody usazování, a to pouze kvůli pravidlům započítání doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě stanoveným belgickou daňovou právní úpravou (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek de Groot, bod 87).

58 Belgická vláda nemůže důvodně tvrdit ani to, že daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nezakládá omezení svobody usazování, jelikož výkon svobody usazování G. Imfeldem nijak nezhoršil jeho daňovou situaci, protože zaprvé nemusel v Německu odvést vyšší daň, než jakou by musel odvést v Belgii, a zadruhé jeho osobní a rodinná situace byla v Německu zohledněna, takže Belgické království je v tomto ohledu zcela zproštěno jakékoli povinnosti.

59 Je pravda, jak vyplývá z popisu skutkového stavu v původním řízení, že G. Imfeld mohl v daném případě využít částečného zohlednění své osobní a rodinné situace v Německu přiznáním nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě („Freibetrag für Kinder“).

60 Nelze však mít za to, že přiznáním této daňové výhody v Německu může být kompenzována ztráta daňové výhody, kterou žalobci v původním řízení utrpěli v Belgii.

61 Členský stát se totiž nemůže dovolávat existence výhody přiznané jednostranně jiným členským státem – v daném případě členským státem, v němž G. Imfeld pracuje a z něhož mu plynou veškeré příjmy – aby tak unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, zejména z jejích ustanovení týkajících se svobody usazování (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 78, jakož i ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 69, a Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 66).

62 Daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení přitom stanoví daňovou výhodu pro manželské páry zejména formou doplňkové nezdanitelné části základu daně na vyživované dítě, která se započte na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, avšak nebere žádný ohled na skutečnost, že po využití svobod zaručených Smlouvou nemusí tomuto manželovi osobně plynout žádné příjmy z Belgie, což má přímo a automaticky za následek, že manželský pár o uvedenou výhodu zcela přichází. Právě automatická povaha této ztráty – bez ohledu na daňové zacházení uplatněné vůči G. Imfeldovi v Německu – porušuje svobodu usazování.

63 Belgická vláda tudíž nemůže s úspěchem prokázat, že k omezení svobody usazování nedošlo, s odkazem na skutečnost, že ve věcech v původním řízení byla osobní a rodinná situace G. Imfelda částečně zohledněna v Německu v rámci jeho individuálního zdanění, a že tam tedy mohl využít daňové výhody.

K odůvodnění omezení svobody usazování

64 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 49 SFEU, lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je však ještě třeba, aby použití takového opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 49, a rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35, a ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 56).

65 Belgická vláda uvádí, že i kdyby daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení představovala omezení svobody usazování, je v každém případě odůvodněna nutností chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

66 Konkrétně tato vláda z výše uvedených rozsudků Schumacker a de Groot dovozuje, že mezi zdaněním příjmů a zohledněním osobní a rodinné situace poplatníků existuje vzájemná vazba v tom smyslu, že tuto situaci je třeba ve státě bydliště zohlednit jen tehdy, plynou-li zdanitelné příjmy z tohoto státu. Belgická vláda zdůrazňuje, že smlouva z roku 1967 stanoví, že příjmy dosažené ve státě zaměstnání

jsou ve státě bydliště od daně osvobozeny. Samotný systém osvobození přitom spočívá v tom, že zdanitelný základ je snížen na nulu a brání uplatnění odpočtů bez ohledu na to, zda souvisejí s osobní a rodinnou situací, či nikoli.

67 Belgická vláda se domnívá, že dodatečné osvobození v podobě převedení daňových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací na jiného poplatníka by překračovalo požadavky unijního práva, jak jej Soudní dvůr vyložil ve výše uvedeném rozsudku de Groot, z něhož vyplývá jen tolik, že tyto výhody musí být v plném rozsahu přiznány a v plném rozsahu odpočitatelné od zdanitelných příjmů. Převedení výhod na druhého manžela by ohrozilo právo Belgického království uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území tímto manželem.

68 V této souvislosti je třeba poznamenat, že zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může vpravdě představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu svobody pohybu v Unii (výše uvedený rozsudek Beker, bod 56).

69 Soudní dvůr nicméně již rozhodl, že členský stát bydliště poplatníka se takového odůvodnění se nemůže dovolávat, aby se zbavil odpovědnosti, kterou v zásadě tento stát má, přiznat daňovému poplatníkovi odpočty týkající se osobní a rodinné situace, které mu přísluší, ledaže je tento stát své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci poplatníků, kteří mají bydliště na jeho území a částečně vykonávají hospodářskou činnost v jiném členském státě, zproštěn mezinárodní smlouvou anebo zjistí, že jeden nebo více států zaměstnání přiznává – i bez ohledu na jakoukoli mezinárodní smlouvu – v souvislosti s jím zdaněnými příjmy výhody související se zohledněním osobní a rodinné situace poplatníků, kteří nejsou v těchto státech rezidenty, ale kterým z těchto států plynou zdanitelné příjmy (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky de Groot, body 99 a 100, a Beker, bod 56).

70 V této souvislosti Soudní dvůr v bodě 101 výše uvedeného rozsudku de Groot upřesnil, že mechanismy použité za účelem zamezení dvojímu zdanění nebo vnitrostátní daňové systémy, jejichž účinkem je dvojí 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 povinnosti rozdělily, neboť jinak by došlo k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu osob, které by nevyplývalo žádným způsobem z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy.

71 Tyto závěry lze vztáhnout i na situaci manželského páru tvořeného žalobci v původním řízení.

72 Smlouva z roku 1967 přitom neukládá členskému státu zaměstnání žádnou povinnost týkající se zohlednění osobní a rodinné situace daňových poplatníků majících bydliště v druhém z členských států, které tuto smlouvu uzavřely.

73 Kromě toho daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nezavádí žádnou vzájemnou vazbu mezi daňovými výhodami, jež přiznává rezidentům dotyčného členského státu, a daňovými výhodami, na něž mají nárok v rámci svého zdanění v jiném členském státě. Žalobci v původním řízení nemohli uplatnit doplňkovou nezdanitelnou část základu daně na vyživované dítě nikoli proto, že měli rovnocennou výhodu v Německu, nýbrž jen proto, že nárok na ni je anulován v důsledku pravidel jejího započtení.

74 Belgická vláda navíc v této souvislosti uvádí, že oběžník z roku 2008, který je považován za mechanismus zavádějící takovou vzájemnou vazbu, se na situaci G. Imfelda nepoužije.

75 V každém případě odůvodnění týkající se nutnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může být uznáno, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem

vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54, jakož i výše uvedené rozsudky SGI, bod 60, a Beker, bod 57).

76 V projednávaném případě by však skutečnost, že by Belgické království přiznalo v plné výši odpočty týkající se osobní a rodinné situace žalobcům v původním řízení, toto právo neohrozila. Uvedený členský stát by tím neztratil část své daňové pravomoci ve prospěch jiných členských států. Jak v této souvislosti poukázala Komise, v daném případě ztráta výhody přiznávané manželům postihuje toho z nich, který podléhá zdanění v Belgii. Omezující účinek na manžele nespočívá v nepříznivém zacházení s příjmy G. Imfelda, které jsou od daně osvobozené, nýbrž v nepříznivém zacházení s příjmy jeho manželky N. Garcet, které jí plynou výlučně z Belgie a které jsou v plném rozsahu zdaněny v tomto členském státě, aniž N. Garcet využívá dotčených daňových výhod.

77 Estonská vláda má navíc za to, že belgická daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení má za cíl zamezit tomu, aby osobní a rodinná situace daňového poplatníka byla zohledněna současně ve dvou členských státech, tedy aby vedla k neoprávněnému přiznání dvojí výhody. Estonská vláda v tomtéž směru tvrdí, že Soudní dvůr připustil možnost členských států zabraňovat dvojímu odpočtu ztrát a v této souvislosti odkazuje na bod 47 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer.

78 K tomu uvedl generální advokát v bodě 82 svého stanoviska, že i kdyby bylo možné připustit, že jsou různé daňové výhody přiznávané v obou dotyčných členských státech srovnatelné, a dospět k závěru, že žalobcům v původním řízení skutečně vznikla dvojí výhoda, byla by tato skutečnost každopádně jen výsledkem paralelního uplatnění belgické a německé daňové právní úpravy, tak jak se na něm oba tyto členské státy dohodly za podmínek stanovených ve smlouvě z roku 1967.

79 Dotyčné členské státy mohou naproti tomu zohlednit daňové výhody případně přiznané druhým členským státem zdanění, ovšem s výhradou plynoucí z bodu 70 tohoto rozsudku, a sice že bez ohledu na způsob, jak si tyto členské státy tuto povinnost mezi sebou rozdělily, bude jejich daňovým poplatníkům ve výsledku zajištěno řádné zohlednění jejich celkové osobní a rodinné situace.

80 V důsledku výše uvedeného je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž důsledku přichází manželský pár, který má bydliště v tomto státě a jemuž plynou příjmy současně z uvedeného státu i z jiného členského státu, o možnost skutečně využít určité daňové výhody kvůli pravidlům jejího započítání, ačkoliv by na ni tito manželé měli nárok, kdyby tomu z manželů, který má vyšší příjmy, neplynuly veškeré jeho příjmy z jiného členského státu.

K nákladům řízení

81 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž důsledku přichází manželský pár, který má bydliště v tomto státě a jemuž plynou příjmy současně z uvedeného státu i z jiného členského státu, o možnost skutečně využít určité daňové výhody kvůli pravidlům jejího započítání, ačkoliv by na ni tito manželé měli nárok, kdyby tomu z manželů, který má vyšší příjmy, neplynuly veškeré jeho příjmy z jiného členského státu.

Podpisy.