Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 12. decembra 2013 *

„Sloboda usadiť sa — Rovnosť zaobchádzania — Daň z príjmov — Právna úprava, ktorej cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu — Príjmy pochádzajúce z iného štátu, ako je štát bydliska — Metóda oslobodenia od dane s výhradou progresívneho zdanenia v štáte bydliska — Čiastočné zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie — Strata určitých daňových výhod spojených s osobnou a rodinnou situáciou pracovníka“

Vo veci C-303/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Belgicko) z 31. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 21. júna 2012, ktorý súvisí s konaním:

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, A. Rosas (spravodajca), D. Šváby a C. Vajda,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. apríla 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— G. Imfeld a N. Garcet, v zastúpení: M. Levaux a M. Gustin, advokáti,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— estónska vláda, v zastúpení: M. Linntam, splnomocnená zástupkyňa,

— Európska komisia, v zastúpení: F. Dintilhac a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. júna 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Imfeldom a pani Garcetovou, manželským párom s bydliskom v Belgicku, na jednej strane, a Belgickým kráľovstvom na strane druhej, vo veci zohľadnenia príjmov, ktoré pán Imfeld poberá v inom členskom štáte a ktoré sú oslobodené od dane v Belgicku, ale slúžia ako základ na priznanie daňových výhod spojených s osobnou a rodinnou situáciou, pri výpočte ich spoločnej daňovej povinnosti v Belgicku, čoho dôsledkom je, že pán Imfeld a pani Garcet strácajú časť výhod, na ktoré by mali nárok, ak by k tomuto zohľadneniu nedošlo.

Právny rámec

Zmluva z roku 1967

3 Zmluva medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko s cieľom predchádzať dvojitému zdaneniu a upraviť určité iné otázky v oblasti daní z príjmov a majetku, vrátane živnostenských daní a daní z nehnuteľností, podpísanej 11. apríla 1967 (*Moniteur belge* z 30. júla 1969, ďalej len „zmluva z roku 1967“), vo svojom článku 14 nazvanom „Slobodné povolania“ stanovuje:

„1. Príjmy, ktoré rezidentovi zmluvného štátu plynú z výkonu slobodného povolania alebo podobných samostatných zárobkových činností, podliehajú dani len v tomto štáte, ibaže tento rezident obvykle má v druhom štáte stálu prevádzkareň na výkon svojich činností. Ak má takúto prevádzkareň, príjmy podliehajú dani v druhom štáte, ale len v rozsahu, v akom pripadajú na činnosti vykonávané prostredníctvom uvedenej stálej prevádzkarne.

2. Pojem ‚slobodné povolania‘ zahŕňa najmä nezávislé činnosti… lekárov, advokátov, inžinierov, architektov, zubných lekárov a účtovníkov.“

4 Článok 23 zmluvy z roku 1967 vo svojom odseku 2 bode 1 najmä stanovuje, že príjmy pochádzajúce z Nemecka, ktoré v zmysle predmetnej zmluvy podliehajú dani v tomto štáte, sú oslobodené od daní v Belgicku. Rovnaké ustanovenie však uvádza, že toto oslobodenie neobmedzuje právo Belgického kráľovstva zohľadniť pri určení sadzby svojich daní príjmy, ktoré sú takto oslobodené od dane.

Belgické právo

5 Podľa článku 126 ods. 1 a 2 belgického zákonníka daní z príjmov z roku 1992 (*Moniteur belge* z 30. júla 1992), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „CIR z roku 1992“):

„1. Bez ohľadu na formu manželského zväzku sa príjmy manželov, ktoré nepochádzajú z podnikania, kumulujú s príjmami z podnikania toho z manželov, u ktorého je tento príjem najvyšší.

2. Daň je vyrubená na oboch manželov“.

6 Článok 131 CIR z roku 1992 priznáva každému daňovníkovi časť príjmu oslobodenú od dane. V súlade s článkom 132 CIR z roku 1992 sa táto oslobodená časť zvyšuje, ak sa daňovník stará o nezaopatrené osoby.

7 V prípade spoločného vyrubenia dane na manželov sa toto zvýšenie podľa článku 134 odseku 1 druhého pododseku CIR z roku 1992 pripočíta prednostne k časti príjmu toho daňovníka, ktorého príjmy z podnikania sú vyššie. Článok 134 ods. 1 CIR z roku 1992 teda stanovuje:

„Časť príjmu oslobodená od dane sa určí na každého daňovníka a zahŕňa celú, prípadne zvýšenú základnú sumu a dodatočné položky uvedené v článkoch 132 a 133.

V prípade spoločného vyrubenia dane sa dodatočné položky uvedené v článku 132 pripočítajú daňovníkovi s vyšším zdaniteľným príjmom. …“

8 Článok 155 CIR z roku 1992 uvádza:

„Príjmy oslobodené podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia sa zohľadnia pri výpočte dane, ale daň sa zníži pomerne k podielu oslobodených príjmov na celkových príjmoch.

Rovnaký postup platí pre:

— príjmy oslobodené v zmysle iných zmlúv alebo medzinárodných dohôd, ak obsahujú klauzulu výhrady progresívneho zdanenia,

…

V prípade spoločného vyrubenia dane sa zníženie vypočíta na daňovníka zo všetkých jeho čistých príjmov.“

9 Okrem toho Belgické kráľovstvo s cieľom dosiahnutia súladu s rozsudkom z 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819) prijalo obežník č. Ci.RH.331/575.420 z 12. marca 2008, ktorým sa ustanovuje zníženie dane z príjmov oslobodených na základe medzinárodnej zmluvy, okrem zníženia stanoveného v článku 155 CIR z roku 1992 (ďalej len „obežník z roku 2008“).

10 Tento obežník stanovuje:

„1. V belgickom daňovom systéme sa daňové výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka… uplatňujú tak na príjmy pochádzajúce z Belgicka, ako ja na príjmy pochádzajúce zo zahraničia. Ak rodinná alebo osobná situácia daňovníka nebola zohľadnená v zahraničí, časť týchto výhod sa stráca.

Holandsko podobne ako Belgicko uplatňuje metódu oslobodenia od dane s výhradou progresívneho zdanenia. Vo svojom rozsudku [de Groot, už citovaný, Súdny dvor] však rozhodol, že tento postup je v rozpore s právnou úpravou v oblasti voľného pohybu osôb v [Európskej únii].

Európska komisia vyzvala Belgicko, aby uviedlo belgické daňové ustanovenia týkajúce sa uplatnenia metódy oslobodenia od dane s výhradou progresívnosti… do súladu s povinnosťami podľa článkov 18 [ES], 39 [ES], 43 [ES] a 56 ES…

Bolo prijaté nasledujúce riešenie: v prípade, že osobná a rodinná situácia daňovníka nebola zohľadnená v zahraničí, bude popri znížení stanovenom v článku 155 CIR [z roku 1992] priznané aj zníženie dane z príjmov pochádzajúcich zo zahraničia.

…

3. Dodatočné zníženie dane z príjmov vyňatých na základe dohody možno priznať len za týchto podmienok:

— daňovník získal príjmy vyňaté na základe zmluvy v jednom alebo vo viacerých členských štátoch [Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP)];

— osobné alebo rodinné pomery daňovníka neboli zohľadnené pri výpočte dane z príjmov oslobodených od dane v Belgicku splatnej v daných štátoch;

— daňovník nemohol v Belgicku úplne využiť daňové výhody spojené s jeho rodinnými alebo osobnými pomermi;

— daň splatná v Belgicku zvýšená o daň splatnú v zahraničí je vyššia ako daň, ktorá by bola splatná, ak by príjmy pochádzali výlučne zo zdrojov v Belgicku a v Belgicku by boli splatné dane súvisiace s týmito príjmami.

4. Daňovník, ktorý sa domáha priznania dodatočného zníženia dane, musí preukázať, že spĺňa stanovené podmienky.“

Spory vo veci samej

11 Pán Imfeld, nemecký štátny príslušník, a pani Garcet, belgická štátna príslušníčka, sú manželia, majú spolu dve deti a bývajú v Belgicku. Hoci podľa pravidiel vnútroštátneho práva sa v zásade daň vyrubuje obom manželom spoločne, dotknuté osoby vypracovali daňové priznania k dani z príjmov v Belgicku za zdaňovacie obdobia týkajúce sa rokov 2003 a 2004 každý osobitne bez toho, aby uviedli, že sú manželia.

12 Pán Imfeld, ktorý pracuje ako advokát v Nemecku, kde poberá celý svoj príjem, v Belgicku neuviedol nijaký zdaniteľný príjem a nijakú nezaopatrenú osobu. Naopak pani Garcet, ktorá je v Belgicku zamestnankyňou, uviedla hypotekárne úroky a dve nezaopatrené deti, ako aj náklady na starostlivosť.

13 V súvislosti s uvedenými daňovými priznaniami sa na vnútroštátnom súde začali tri konania, ktoré vyústili do predmetného návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

Spory týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roku 2003

14 Dňa 5. apríla 2004 belgický správca dane najprv vyrubil daň za zdaňovacie obdobie roku 2003 len pani Garcet.

15 Dňa 16. novembra 2004 však uvedený správca dane konštatoval, že pani Garcet nemožno považovať za slobodnú, a preto vypracoval oznámenie o oprave daňového priznania, v ktorom oznámil spoločné zdanenie žalobcov vo veci samej a vyrubenie novej dane na základe príjmov, ktoré priznala pani Garcet a príjmov, ktoré pán Imfeld získal v Nemecku ako samostatne zárobkovo činná osoba.

16 Listom z 9. decembra 2004 žalobcovia vo veci samej vyjadrili svoj nesúhlas s oznámenou opravou, pričom namietali proti výpočtu dane, ktorá im bola vyrubená spoločne a domáhali sa samostatného výpočtu s cieľom zaručenia slobody usadiť sa a zabezpečenia skutočného a úplného oslobodenia príjmov pána Imfelda pochádzajúcich z Nemecka od dane.

17 Dňa 13. decembra 2004 správca dane oznámil žalobcom vo veci samej rozhodnutie o vyrubení dane, pričom uviedol, že oslobodenie príjmov, ktoré pán Imfeld poberal v Nemecku, bude úplné, ale pri spoločnom vyrubení dane sa musia zohľadniť náklady na starostlivosť o dieťa, nezdaniteľná časť príjmu a zníženie dane za náhradné príjmy.

18 Dňa 10. februára 2005 bola výlučne pani Garcet vyrubená daň za zdaňovacie obdobie roku 2003 z príjmov znížených na nulu, proti čomu žalobcovia vo veci samej podali 9. marca 2005 sťažnosť.

19 Vzhľadom na to, že táto sťažnosť bola rozhodnutím Directeur régional des contributions directes de Liège (Belgicko) z 11. júla 2005 zamietnutá, 29. septembra 2005 podali žalobcovia vo veci samej proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd.

20 Dňa 13. októbra 2005 bola žalobcom vo veci samej spoločne vyrubená daň za zdaňovacie obdobie roku 2003, proti čomu žalobcovia vo veci samej podali 13. januára 2006 sťažnosť.

21 Vzhľadom na to, že táto sťažnosť bola rozhodnutím Directeur régional des contributions directes de Liège zo 7. marca 2006 zamietnutá, 31. marca 2006 podali žalobcovia vo veci samej proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd.

Spor týkajúci sa zdaňovacieho obdobia roku 2004

22 Dňa 24. júna 2005 bola žalobcom vo veci samej spoločne vyrubená daň za zdaňovacie obdobie roku 2004, proti čomu žalobcovia vo veci samej podali 15. septembra 2005 sťažnosť.

23 Vzhľadom na to, že táto sťažnosť bola rozhodnutím Directeur régional des contributions directes de Liège z 19. októbra 2005 zamietnutá, žalobcovia vo veci samej 21. novembra 2005 podali proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd.

Daňové zaobchádzanie s príjmami, ktoré pán Imfeld získal v Nemecku

24 Pán Imfeld mal podľa zmluvy z roku 1967 v Nemecku daňovú povinnosť na daň z príjmov, ktoré získal v tomto členskom štáte. Z jeho odpovede na písomnú otázku Súdneho dvora vyplýva, že v rámci dane z príjmov odvedenej v Nemecku sa na neho uplatnila daňová výhoda za nezaopatrené deti vo forme časti príjmu oslobodenej od dane („Freibetrag für Kinder“).

25 Pán Imfeld podliehal daňovej povinnosti samostatne a bez toho, aby sa na neho mohol uplatniť režim „Ehegattensplitting“, čo je režim spoločného zdanenia, ktorý sa podľa § 1a ods. 1 bodu 2 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) môže vzťahovať na zosobášených daňovníkov, ktorí nežijú dlhodobo oddelene a podliehajú dani v Nemecku, aj keď žijú v inom členskom štáte. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo spisu na Súdnom dvore vyplýva, že nemecké daňové orgány odmietli, aby sa pána Imfelda za zdaňovacie obdobie týkajúce sa roku 2003 uplatnil tento daňový režim.

26 Žaloba podaná pánom Imfeldom proti tomuto zamietavému rozhodnutiu bola zamietnutá rozsudkom Finanzgericht Köln (Nemecko) z 25. júla 2007 s odôvodnením, že jeho zdaniteľné príjmy v Nemecku boli nižšie ako 90 % celkových príjmov jeho domácnosti a že príjmy jeho manželky boli vyššie ako nemeckou daňovou úpravou stanovená absolútna hranica 12 372 eur, a tiež ako rovnako stanovená hranica 10 % celosvetového príjmu. Finanzgericht Köln najmä zdôraznil, že Súdny dvor potvrdil uvedené hranice vo svojom rozsudku zo 14. decembra 1999, Gschwind (C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 32).

27 Odvolanie podané proti tomuto rozsudku žalobcom vo veci samej bolo zamietnuté rozsudkom Bundesfinanzhof (Nemecko) zo 17. decembra 2007.

Posúdenie vnútroštátnej právnej úpravy a prejudiciálna otázka

28 Vnútroštátny súd uvádza, že kolektívna registrácia pána Imfelda a pani Garcet je v súlade so zákonom. Na základe článku 126 ods. 1 CIR z roku 1992 došlo k spoločnému zdaneniu manželov a daň bola vyrubená na oboch manželov. Podľa článku 134 ods. 1 druhého pododseku CIR z roku 1992, zvýšenie časti príjmu za nezaopatrené deti na účely oslobodenia od dane na základe článku 132 bodu 3 CIR z roku 1992 bolo „pripočítané prednostne k časti príjmu toho z manželov, ktorého príjmy z podnikania sú vyššie“, v prejednávanej veci k časti príjmu pána Imfelda.

29 Tento súd si kladie otázku, či je spôsob výpočtu belgickej dane v súlade s právom Únie. V tomto ohľade sa domnieva, že metóda oslobodenia od dane s výhradou progresívneho zdanenia má za následok, že daňovníci, akými sú žalobcovia vo veci samej, prídu o časť čiastok oslobodených od dane, na ktoré im na základe ich osobnej a rodinnej situácie vzniká nárok, z dôvodu, že tieto čiastky sa prednostne priradia daňovníkovi, ktorého príjmy sú vyššie, aj keď sú podľa medzinárodnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia vyňaté. V tomto zmysle podľa vnútroštátneho súdu môže uplatnenie článku 155 v spojení s článkom 134 ods. 1 CIR z roku 1992 na cezhraničnú situáciu ako je situácia žalobcov vo veci samej porušovať právo Únie.

30 Za týchto okolností vnútroštátny súd, ktorý spojil jednotlivé konania začaté na návrhy žalobcov vo veci samej, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 39 [ES] tomu, aby belgický daňový systém, konkrétne článok 155 [CIR z roku 1992] a článok [134 ods. 1 druhý pododsek CIR z roku 1992] – bez ohľadu na prípadné uplatnenie [obežníka z roku 2008] – mal za následok, že príjmy žalobcu z podnikania plynúce zo zdrojov v Nemecku oslobodené od dane na základe článku [14] [zmluvy z roku 1967] sa zahrnú do výpočtu dane splatnej v Belgicku, že slúžia ako základ na priznanie daňových výhod, ktoré stanovuje [CIR z roku 1992], a napokon že nárok na uplatnenie týchto výhod, ako napríklad časti oslobodenej od dane z dôvodu rodinnej situácie žalobcu, sa obmedzí alebo prizná v menšom rozsahu ako v prípade, ak by príjmy oboch žalobcov pochádzali zo zdrojov v Belgicku a ak by vyššie príjmy nemal žalobca, ale žalobkyňa, zatiaľ čo v Nemecku je žalobca, pokiaľ ide o jeho príjmy z podnikania, zdanený ako jednotlivec a nemôže získať všetky daňové výhody spojené s jeho osobnou a rodinnou situáciou, ktorú nemecké daňové orgány zohľadňujú len čiastočne?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

31 Vnútroštátny súd v podstate vyzýva Súdny dvor, aby rozhodol o súlade práva Únie a daňového zaobchádzania, ktoré členský štát, v tomto prípade Belgické kráľovstvo, uplatňuje na manželský pár s bydliskom v tomto členskom štáte, pričom jeden z manželov má príjmy zo zdrojov v tomto členskom štáte a druhý z nich vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť v inom členskom štáte, v tomto prípade v Spolkovej republike Nemecko, a poberá v ňom celý svoj príjem, ktorý zároveň predstavuje najväčšiu časť príjmu manželského páru, pričom podlieha dani v Nemecku a v zmysle medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je oslobodený od dane v Belgicku.

32 Je vhodné spresniť, že hoci v sporoch vo veci samej sú sporné obe daňové výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou daňovníkov, a síce odpočítanie nákladov na starostlivosť o deti a pripočítanie dodatočnej položky za nezaopatrené deti na účely oslobodenia k nezdaniteľnej časti príjmu, otázka vnútroštátneho súdu sa týka konkrétnejšie „časti oslobodenej od dane z dôvodu rodinnej situácie žalobcu“, pričom sa tento súd odvoláva na spôsoby výpočtu definované v článku 134 ods. 1 druhom pododseku CIR z roku 1992.

33 Týmto pojmom vnútroštátny súd označuje daňovú výhodu, ktorú predstavuje dodatočná položka za nezaopatrené deti na účely oslobodenia stanovená v článku 132 CIR z roku 1992. Daný súd uvádza, že takúto daňovú výhodu belgické právo priznáva manželskému páru ako celku, a že z dôvodu spôsobov výpočtu uvedených v článku 134 CIR z roku 1992, podľa ktorého sa uvedená položka vypočíta pripočítaním k zdaniteľným príjmom toho z manželov, ktorého príjmy sú vyššie, sa uvedená daňová výhoda v situácii, v akej sa nachádzajú žalobcovia vo veci samej, obmedzí alebo prizná v menšom rozsahu ako v prípade, ak by príjmy oboch žalobcov pochádzali zo zdrojov v Belgicku a ak by vyššie príjmy nemal pán Imfeld, ale pani Garcet.

34 Odpočítateľnosť nákladov na starostlivosť o deti v dôsledku toho nie je súčasťou výhod, na ktoré sa vo svojej otázke zameriava vnútroštátny súd. Ako na pojednávaní potvrdila belgická vláda, výpočet odpočítateľných nákladov na starostlivosť o deti podlieha iným pravidlám, keďže takéto odpočítanie sa priznáva prostredníctvom pomerného rozloženia na príjmy každého z manželov. Táto vláda dodala, že v prejednávanej veci mala pani Garcet nárok na odpočítanie z dôvodu nákladov na starostlivosť o deti v priamom pomere k podielu, ktorý jej príjmy predstavovali na celkovom príjme manželského páru.

O slobode uplatniteľnej v situácii žalobcov vo veci samej

35 Vnútroštátny súd sa vo svojej otázke odvoláva na článok 39 ES, ktorý teraz zodpovedá článku 45 ZFEÚ, týkajúci sa voľného pohybu pracovníkov, pričom vo vysvetleniach uvedených vo svojom rozhodnutí sa viackrát odvoláva na slobodu usadiť sa.

36 Pán Imfeld, ktorý je nemeckým štátnym príslušníkom s bydliskom v Belgicku, však pracuje v Nemecku ako advokát a vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť. Okrem toho ustanovenie zmluvy z roku 1967, ktoré vnútroštátny súd výslovne cituje ako ustanovenie uplatňujúce sa na spory vo veci samej, sa týka slobodných povolaní alebo podobných samostatných zárobkových činností.

37 V dôsledku toho sa na situáciu pána Imfelda nevzťahuje režim voľného pohybu pracovníkov ale režim slobody usadiť sa, ktorý pre štátnych príslušníkov Únie zahŕňa prístup k samostatnej zárobkovej činnosti a jej výkonu (pozri najmä rozsudok z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 40).

38 Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, hoci vnútroštátny súd obmedzil svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania na výklad voľného pohybu pracovníkov, táto skutočnosť nie je prekážkou pre to, aby Súdny dvor poskytol vnútroštátnemu súdu všetky prvky výkladu práva Únie, ktoré mu môžu pomôcť rozhodnúť v predloženej veci, bez ohľadu na to, či oň požiadal vo svojej otázke (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 29, a z 23. apríla 2009, Rüffler, C-544/07, Zb. s. I-3389, bod 57).

39 Je teda potrebné prejudiciálnu otázku chápať tak, že sa vzťahuje na článok 43 ES, ktorý teraz zodpovedá článku 49 ZFEÚ.

O otázke

40 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá znemožňuje manželskému páru s bydliskom v tomto štáte a s príjmom pochádzajúcim tak z tohto štátu, ako aj z iného členského štátu, v ktorom jeden z manželov podlieha samostatne dani z príjmov z podnikateľskej činnosti a nemôže získať všetky daňové výhody spojené so svojou osobnou a rodinnou situáciou, aby si uplatnil konkrétnu daňovú výhodu z dôvodu spôsobov jej uplatnenia, hoci by daný manželský pár na túto výhodu mal nárok, ak by celý príjem alebo jeho najväčšiu časť poberali partneri v členskom štáte svojho bydliska.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

41 Najskôr je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak neboli na úrovni Spoločenstva prijaté unifikačné alebo harmonizačné opatrenia, je naďalej v právomoci členských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedzenia dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri najmä rozsudky de Groot, už citovaný, bod 93; zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 48, a z 28. februára 2013, Beker, C-168/11, bod 32).

42 Toto rozdelenie daňovej právomoci však členským štátom neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými ZFEÚ. Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci takto rozdelenej v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriadiť sa pravidlám Únie (rozsudky de Groot, už citovaný, bod 94; Renneberg, už citovaný, body 50 a 51, ako aj Beker, už citovaný, body 33 a 34).

43 Tiež je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že práve členskému štátu bydliska zo zásady prislúcha, aby priznal daňovníkovi všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou, pretože tento štát, až na výnimky, dokáže najlepšie posúdiť osobnú platobnú schopnosť uvedeného daňovníka vzhľadom na to, že sa v ňom sústredia jeho osobné a majetkové záujmy (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 32; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 21, a Beker, už citovaný, bod 43).

44 Členský štát zamestnania môže znášať povinnosť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka, len ak daňovník získava svoje zdaniteľné príjmy v celom alebo v takmer celom rozsahu z činnosti vykonávanej v tomto štáte a v štáte bydliska nemá významnejší príjem, takže tento štát mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 36; Gschwind, už citovaný, bod 27; Zurstrassen, už citovaný, body 21 až 23, a de Groot, už citovaný, bod 89).

45 Súlad slobody usadiť sa a uplatnenia belgickej právnej úpravy na situáciu, ktorej sa týka vec sama, musí byť preskúmaný práve vo svetle týchto zásad.

46 V prejednávanej veci podliehali žalobcovia vo veci samej spoločnej daňovej povinnosti na daň z príjmov v Belgicku, kde majú bydlisko, pričom príjmy pána Imfelda pochádzajúce z Nemecka, boli v Belgicku oslobodené od dane a pán Imfeld na základe zmluvy z roku 1967 podliehal samostatnej daňovej povinnosti na daň z príjmov, ktoré poberal v Nemecku, kde pracoval.

47 Osobná a rodinná situácia žalobcov vo veci samej bola, aspoň čiastočne, zohľadnená tak v Nemecku, ako aj v Belgicku. Pán Imfeld mal na základe nemeckej daňovej úpravy nárok na oslobodenie od dane za nezaopatrené deti („Freibetrag für Kinder“), avšak bez toho, aby sa na neho mohol uplatniť režim „Ehegattensplitting“.

48 Na základe belgickej daňovej úpravy má manželský pár žalobcov vo veci samej v zásade právo na dodatočnú položku za nezaopatrené deti na účely oslobodenia. V skutočnosti však toto právo nemohol využiť. Dodatočná časť príjmu, ktorú možno oslobodiť, bola totiž pripísaná k príjmom, ktoré pán Imfeld získal v Nemecku, keďže išlo o príjmy, ktoré boli rámci príjmov manželského páru najvyššie. Uvedené príjmy boli však následne odpočítané od základu dane v rozsahu, v akom boli oslobodené podľa zmluvy z roku 1967, takže v konečnom dôsledku nebola na osobitnom základe, ktorým je dodatočná položka za nezaopatrené deti, oslobodená nijaká časť príjmu.

49 V dôsledku toho daňová úprava, ako je úprava dotknutá vo veci samej, presnejšie kombinované uplatnenie metódy oslobodenia s výhradou progresívneho zdanenia podľa článku 155 CIR z roku 1992 a spôsobov uplatňovania dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia stanovených

v článku 134 CIR z roku 1992, znevýhodňuje páry nachádzajúce sa v situácii, v akej sú žalobcovia vo veci samej, kedy najväčšia časť ich príjmov pochádza z iného členského štátu ako Belgické kráľovstvo, v porovnaní s pármi, ktorých celý príjem alebo jeho najväčšia časť pochádzajú z Belgicka.

50 Žalobcovia vo veci samej boli ako manželský pár znevýhodnení, keďže sa na nich neuplatnila daňová výhoda vyplývajúca z uplatnenia dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia, na ktorú by mali nárok, ak by ich príjmy v celom rozsahu pochádzali z Belgicka, alebo ak by aspoň príjmy pani Garcet v Belgicku boli vyššie ako príjmy jej manžela v Nemecku.

51 Daňová úprava sporná vo veci samej tak vytvára rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi manželskými pármi občanov Únie s bydliskom na území Belgického kráľovstva podľa pôvodu a výšky ich príjmov, čo môže mať pre takéto osoby odradzujúci účinok v súvislosti s výkonom slobôd zaručených Zmluvou a najmä slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok Beker, už citovaný, bod 52).

52 Takáto úprava môže predovšetkým odradiť štátnych príslušníkov uvedeného členského štátu od toho, aby tak svoje právo na voľný pohyb, ako aj svoju slobodu usadiť sa uplatnili prostredníctvom trvalého výkonu ich činnosti v inom členskom štáte, pričom by naďalej bývali v prvom štáte (pozri najmä rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 28 a 29, ako aj z 19. novembra 2009, Filipiak, C-314/08, Zb. s. I-11049, bod 60).

53 Môže tiež odradiť štátnych príslušníkov iných členských štátov ako Belgické kráľovstvo, aby ako občania Únie uplatňovali svoje právo na voľný pohyb tak, že si v uvedenom členskom štáte vytvoria svoje bydlisko, a to najmä na účely zlúčenia rodiny, a pritom budú naďalej vykonávať trvalú činnosť v členskom štáte, ktorého sú štátni príslušníci.

54 Okrem toho belgická daňová úprava nezohľadňuje cezhraničné situácie, ako je tá, ktorej sa týkajú spory vo veci samej a teda neumožňuje postupne úplne odstrániť negatívne dôsledky, ktoré môže mať na výkon slobôd zaručených občanom Únie Zmluvou.

55 Ako zdôraznila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, pravidlo uplatnenia dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia na najvyššiu časť príjmu manželského páru má zo zásady za cieľ maximalizovať účinok daňovej výhody v prospech páru ako celku, vrátane toho z dvojice, koho príjmy sú nižšie. Vzhľadom na to, že sadzba dane má progresívnu povahu, pripísanie dodatočnej položky tomu z manželov, ktorého príjmy sú vyššie, je pre manželský pár výhodnejšie, ako rozdelenie na rovnaké časti alebo pripísanie pomerne k veľkosti príjmu. Paradoxne, ak sa toto pravidlo uplatní na cezhraničnú situáciu ako je situácia dotknutá vo veci samej, za istých okolností spôsobuje presne opačný účinok, ak, ako je to v tomto prípade, príjem toho z manželov, ktorý zarába viac, pochádza v celom rozsahu z iného členského štátu ako Belgické kráľovstvo.

56 Na rozdiel od tvrdenia belgickej vlády takto identifikovaná prekážka slobody usadiť sa nie je nevyhnutným dôsledkom rozdielu vnútroštátnych právnych úprav, ktorých sa týkajú spory vo veci samej.

57 Manželskému páru tvorenému žalobcami vo veci samej bola totiž odňatá možnosť uplatniť časť oslobodení stanovených pre páry rezidentov z dôvodu, že jeden z nich využil svoju slobodu usadiť sa, ako aj z dôvodu spôsobov uplatnenia dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia upravených v belgickej daňovej úprave (pozri v tomto zmysle rozsudok de Groot, už citovaný, bod 87).

58 Belgická vláda navyše nemôže tvrdiť, že daňová úprava dotknutá vo veci samej nepredstavuje prekážku slobody usadiť sa, keďže uplatnenie tejto slobody pánom Imfeldom nijako nezhoršilo jeho daňovú situáciu jednak vzhľadom na to, že v Nemecku nemusel odviesť daň, ktorá by bola vyššia ako daň, ktorú by odviedol v Belgicku a jednak preto, že jeho osobná a rodinná situácia bola zohľadnená v Nemecku, takže Belgické kráľovstvo nemalo v tejto súvislosti nijakú povinnosť.

59 Ako vyplýva z opisu skutkového stavu, ktorý je základom sporu vo veci samej, pán Imfeld nepochybne mohol za daných okolností využiť čiastočné zohľadnenie svojej osobnej a rodinnej situácie v Nemecku, a to vďaka priznaniu oslobodenia od dane za nezaopatrené deti („Freibetrag für Kinder“).

60 Nemožno však tvrdiť, že by priznanie tejto daňovej výhody v Nemecku mohlo nejakým spôsobom vyrovnať stratu daňovej výhody, ktorú žalobcovia vo veci samej zaznamenali v Belgicku.

61 Členský štát sa totiž nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, v prejednávanej veci členský štát, v ktorom pán Imfeld pracuje a poberá celý svoj príjem, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, najmä z jej ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 78,ako aj z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 69, a Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 66).

62 Daňová úprava dotknutá vo veci samej však stanovuje daňovú výhodu pre manželské páry, najmä vo forme dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia, ktorá sa uplatňuje na príjmy manžela alebo manželky s najvyšším príjmom, a nijako pritom nezohľadňuje okolnosť, že táto osoba v súlade s výkonom slobôd zaručených Zmluvou nemusí poberať príjem výhradne v Belgicku, z čoho pre uvedený pár okamžite a automaticky vyplýva následná strata predmetnej výhody. Práve automatická povaha uvedenej straty zasahuje do slobody usadiť sa, a to bez ohľadu na daňové zaobchádzanie s pánom Imfeldom v Nemecku.

63 Preto belgická vláda s cieľom preukázať, že neexistuje obmedzenie slobody usadiť sa, nemôže namietať okolnosť, že v prejednávanej veci bola osobná a rodinná situácia pána Imfelda čiastočne zohľadnená v Nemecku v súvislosti s jeho samostatným zdanením, a preto mu mohla byť v tomto členskom štáte priznaná daňová výhoda.

O odôvodneniach obmedzenia slobody usadiť sa

64 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenie, ktoré môže brániť slobode usadiť sa, ktorú zakotvuje článok 49 ZFEÚ, je prípustné, len ak sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade však ešte treba, aby uplatnenie takého opatrenia zabezpečilo uskutočnenie predmetného cieľa a nešlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudky de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 49; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 35, ako aj z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 56).

65 Belgická vláda tvrdí, že aj za predpokladu, že daňová úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, táto úprava je v každom prípade odôvodnená potrebou zabezpečenia rovnováženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi.

66 Táto vláda z už citovaných rozsudkov Schumacker a de Groot konkrétne vyvodzuje, že existuje vzťah medzi zdanením príjmov a zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňovníkov v tom zmysle, že táto situácia by mala byť zohľadnená v štáte bydliska len vtedy, ak je v tomto štáte aj zdroj zdaniteľných príjmov. Belgická vláda zdôrazňuje, že zmluva z roku 1967 stanovuje, že príjmy pochádzajúce zo štátu zamestnania sú oslobodené od dane v štáte bydliska. Pre systém oslobodenia je však skôr príznačné znížiť základ dane na nulu a zabrániť tomu, aby dochádzalo k odpočítaniam bez ohľadu na to, či súvisia s osobnou a rodinnou situáciou alebo nie.

67 Podľa belgickej vlády prekonanie tohto princípu nezdanenia tým, že sa daňové výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou prenesú na iného daňovníka, by išlo nad rámec toho, čo vyžaduje právo Únie, ako ho vykladá Súdny dvor v už citovanom rozsudku de Groot, z ktorého vyplýva len to,

že výhody majú byť v plnej miere priznané a odpočítateľné zo zdaniteľných príjmov. Preniesť výhody na manžela alebo manželku by ohrozilo právo Belgického kráľovstva vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam, ktoré tento manžel alebo manželka uskutočňujú na jeho území.

68 V tomto ohľade treba pripomenúť, že je nesporné, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi určite môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý umožňuje odôvodniť obmedzenie výkonu slobody pohybu v rámci Únie (rozsudok Beker, už citovaný, bod 56).

69 Súdny dvor však rozhodol, že takéhoto odôvodnenia sa členský štát bydliska daňovníka nemôže dovolávať s cieľom zbaviť sa zodpovednosti, ktorá mu v zásade prislúcha, priznať daňovníkovi odpočty osobného a rodinného typu, ibaže by bol tento štát zmluvne zbavený svojej povinnosti v celom rozsahu zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníkov, ktorí majú bydlisko na jeho území a čiastočne vykonávajú svoju hospodársku činnosť v inom členskom štáte, alebo by tento štát konštatoval, že jeden alebo viaceré štáty zamestnania mimo akejkoľvek zmluvy priznávajú v súvislosti s príjmami, ktoré zdaňujú, výhody spojené so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko na území týchto štátov, ale tam majú zdroj svojich zdaniteľných príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudky de Groot, už citovaný, body 99 a 100, ako aj Beker, už citovaný, bod 56).

70 V tejto súvislosti Súdny dvor v bode 101 už citovaného rozsudku de Groot spresnil, že mechanizmy použité s cieľom zamedzenia dvojitého zdanenia alebo vnútroštátne daňové systémy, ktorých dôsledkom je jeho vylúčenie alebo zmiernenie, musia zabezpečiť daňovníkom dotknutých členských štátov, aby ich celá osobná a rodinná situácia bola v konečnom dôsledku riadne zohľadnená, bez ohľadu na to, aký bude spôsob, ktorým dotknuté členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou, pretože inak by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlučiteľnému s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe osôb, ktoré by vôbec nevyplývalo z rozdielov existujúcich medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami.

71 Tieto úvahy možno uplatniť na situáciu manželského páru, ktorý tvoria žalobcovia vo veci samej.

72 Na jednej strane však zo zmluvy z roku 1967 nevyplýva pre členský štát nijaká povinnosť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníkov s bydliskom v inom členskom štáte, ktorý je účastníkom tejto zmluvy.

73 Na druhej strane z daňovej úpravy dotknutej vo veci samej nevyplýva nijaký vzťah medzi daňovými výhodami, ktoré poskytuje rezidentom tohto štátu a daňovými výhodami, ktoré môžu uvedení rezidenti získať v rámci zdanenia v inom členskom štáte. Neuplatnenie dodatočnej položky za nezaopatrené dieťa na účely oslobodenia na žalobcov vo veci samej nebolo spôsobené tým, že sa na nich už vzťahovala ekvivalentná daňová výhoda v Nemecku, ale len tým, že jej priznanie je neutralizované jej spôsobmi uplatnenia.

74 Belgická vláda v tejto súvislosti okrem iného uvádza, že obežník z roku 2008, ktorý je vnímaný ako dokument potvrdzujúci uvedený vzťah, sa na situáciu pána Imfelda neuplatňuje.

75 V každom prípade odôvodnenie týkajúce sa nevyhnutnosti zachovať vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno prijať najmä v prípade, ak je cieľom dotknutého režimu predchádzanie konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 54; SGI, už citovaný, bod 60, a Beker, už citovaný, bod 57).

76 V prejednávanej veci by však Belgické kráľovstvo neporušilo toto právo, ak by žalobcom vo veci samej v celom rozsahu priznalo odpočty osobného a rodinného typu. Uvedený členský štát sa tým nevzdáva časti svojej daňovej právomoci v prospech iných členských štátov. Ako v prejednávanej veci zdôrazňuje Komisia, strata výhody priznanej manželskému páru sa dotýka manžela alebo manželky, ktorí naďalej

podliehajú zdaneniu v Belgicku. Obmedzujúci účinok nespočíva v nepriaznivom zaobchádzaní s príjmom pána Imfelda oslobodeným od dane, ale v nepriaznivom zaobchádzaní s príjmom jeho manželky, pani Garcet, získaným výlučne v Belgicku a zdaňovaným v tomto členskom štáte v celom rozsahu bez toho, aby mala nárok na dotknuté daňové výhody.

77 Estónska vláda sa okrem iného domnieva, že belgická daňová úprava dotknutá vo veci samej má za cieľ zabrániť tomu, aby sa osobná a rodinná situácia daňovníka zohľadnila zároveň v dvoch členských štátoch a vyústila by tak do neoprávneného priznania dvojitej výhody. Z tohto uhla pohľadu tvrdí, že Súdny dvor pripustil možnosť členských štátov zabrániť dvojitému odpočítaniu strát a v tejto súvislosti odkazuje na bod 47 už citovaného rozsudku Marks & Spencer.

78 Ako uviedol generálny advokát v bode 82 návrhov, aj za predpokladu, že jednotlivé daňové výhody, ktoré boli samostatne priznané oboma dotknutými členskými štátmi sú porovnateľné, a aj keby bolo možné dospieť k záveru, že žalobcovia vo veci samej skutočne získali dvojitú výhodu, išlo by v každom prípade len o okolnosť, ktorá je výsledkom paralelného uplatnenia daňových úprav Belgicka a Nemecka, tak ako bolo týmito dvoma členskými štátmi dohodnuté v zmluve z roku 1967.

79 Naopak dotknuté členské štáty môžu zohľadniť prípadné daňové výhody priznané iným členským štátom zdanenia za predpokladu, ako vyplýva z bodu 70 tohto rozsudku, že bez ohľadu na spôsob, akým dotknuté členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou, majú daňovníci týchto členských štátov istotu, že v konečnom dôsledku bude ich celá osobná a rodinná situácia riadne zohľadnená.

80 V dôsledku toho je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá znemožňuje manželskému páru s bydliskom v tomto štáte a s príjmom pochádzajúcim tak z tohto štátu, ako aj z iného členského štátu, aby si uplatnil konkrétnu daňovú výhodu z dôvodu spôsobov jej uplatnenia, hoci by daný manželský pár na túto výhodu mal nárok, ak by ten z manželov, koho príjmy sú vyššie, nepoberal celý svoj príjem v inom členskom štáte.

O trovách

81 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá znemožňuje manželskému páru s bydliskom v tomto štáte a s príjmom pochádzajúcim tak z tohto štátu, ako aj z iného členského štátu, aby si uplatnil konkrétnu daňovú výhodu z dôvodu spôsobov jej uplatnenia, hoci by daný manželský pár na túto výhodu mal nárok, ak by ten z manželov, koho príjmy sú vyššie, nepoberal celý svoj príjem v inom členskom štáte.

Podpisy