Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 28. februára 2013*

„Voľný pohyb kapitálu — Daň z príjmov — Kapitálové výnosy — Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia — Dividendy vyplatené spoločnosťami usadenými v členských štátoch a tretích štátoch — Určenie hornej hranice započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí na vnútroštátnu daň z príjmu — Nezohľadnenie osobných výdavkov a výdavkov súvisiacich s osobným životom — Odôvodnenie“

Vo veci C-168/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 9. februára 2011 a doručený Súdnemu dvoru 6. apríla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Manfred Beker,

Christa Beker

proti

Finanzamt Heilbronn,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda desiatej komory A. Rosas (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory, sudcovia U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Sztranc-Sławiczek, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. apríla 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— M. Beker a Ch. Beker, v zastúpení: M. Beker, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Heilbronn, v zastúpení: W. Steinacher a M. Ritter von Rittershain, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— francúzska vláda, v zastúpení: J.-S. Pilczer, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: nemčina.

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupkyňa,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. júla 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom a pani Bekerovcami na jednej strane a Finanzamt Heilbronn na strane druhej v súvislosti s určením hornej hranice započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí na dlžnú daň z príjmov, ktorá na základe sadzobníka pripadá na príjmy zdaniteľné v neobmedzenom rozsahu, v rámci uplatnenia dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Právny rámec

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

3 Otázka, či je Spolková republika Nemecko oprávnená vyberať daň zo zahraničných príjmov, a v prípade kladnej odpovede, či je potrebné v tejto súvislosti zohľadniť zrážkovú daň zaplatenú v zahraničí, sa riadi, pokiaľ ide o spor vo veci samej, zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Spolkovou republikou Nemecko a Francúzskou republikou (zmluva z 21. júla 1959 v znení zmien a doplnení), Luxemburským veľkovojvodstvom (zmluva z 23. augusta 1958 v znení zmien a doplnení), Holandským kráľovstvom (zmluva zo 16. júna 1959), Švajčiarskou konfederáciou (zmluva z 11. augusta 1971), Spojenými štátmi americkými (zmluva z 29. augusta 1989 v znení zmien a doplnení) a Japonskom (zmluva z 22. apríla 1966).

4 V prípade, že daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku dosiahne kapitálové výnosy v inom štáte, tento iný štát ich zdaní zrážkovou daňou na základe uvedených zmlúv o dvojitom zdanení. Zrážkovú daň uplatnenú v súlade s uvedenými zmluvami možno započítať na daň z príjmu splatnú v Nemecku. Pokiaľ ide o spôsoby tohto započítania, zmluvy, ktoré Spolková republika Nemecko uzatvorila s Francúzskou republikou, so Švajčiarskou konfederáciou, Spojenými štátmi americkými a s Japonskom, odkazujú na nemecké daňové právo.

Nemecké právo

5 Na základe článku 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení daňového zákona na rok 2007 (Jahressteuergesetz 2007) z 13. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878) (ďalej len „EStG“) uplatniteľnom na rok 2007 fyzické osoby, ktoré majú bydlisko v Nemecku, podliehajú v neobmedzenom rozsahu daňovej povinnosti v tomto členskom štáte.

6 § 2 EStG stanovuje:

„1. Dani z príjmov podliehajú:

…

(5) kapitálové výnosy;

…

ktoré daňovník dosiahne počas obdobia, v ktorom podlieha dani z príjmov v neobmedzenom rozsahu, alebo ktoré dosiahne ako príjmy získané na vnútroštátnom území počas obdobia, v ktorom podlieha dani z príjmov v obmedzenom rozsahu. Kategória, do ktorej spadajú rôzne príjmy, je určená v súlade s § 13 až 24.

2. Príjmy sú:

(1) zisk v prípade poľnohospodárstva a lesného hospodárstva, priemyselných, obchodných a remeselných činností, ako aj samostatnej zárobkovej činnosti (§ 4 až 7k);

(2) kladný rozdiel profesijných príjmov oproti výdavkom v prípade iných kategórií príjmov (§ 8 až 9a).

3. Celkové príjmy [(Summe der Einkünfte)] po odpočítaní pomerného odpočtu v prípade osôb poberajúcich starobný dôchodok [(Altersentlastungsbetrag)], sumy daňového oslobodenia v prípade osamelých rodičov a odpočtu podľa § 13 ods. 3 predstavujú celkovú sumu príjmov [(Gesamtbetrag der Einkünfte)].

4. Celková suma príjmov po odpočítaní osobitných výdavkov a mimoriadnych nákladov predstavuje príjem [(Einkommen)].

5. Príjem po odpočítaní paušálnych odpočtov podľa § 32 ods. 6 a ostatných súm, ktoré sa majú od príjmu odpočítať, predstavuje zdaniteľný príjem [(zu versteuerndes Einkommen)]; zdaniteľný príjem predstavuje základ dane z príjmov podľa sadzobníka. Pokiaľ ostatné zákony odkazujú na pojem zdaniteľný príjem, príjem na účely týchto zákonov sa musí zohľadniť vo všetkých prípadoch uvedených v § 32 po odpočítaní paušálnych odpočtov podľa § 32 ods. 6…“

7 § 34c ods. 1 EStG stanovuje:

„V prípade daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí platia zo zahraničných príjmov v štáte ich pôvodu daň zodpovedajúcu nemeckej dani z príjmov, zahraničná daň, ktorá bola stanovená, zaplatená a z ktorej bolo odpočítané zníženie, na ktoré vznikol nárok, sa započíta na nemeckú daň z príjmov vzťahujúcu sa na príjmy pochádzajúce z tohto štátu. Nemecká daň z príjmu vzťahujúca sa na zahraničné príjmy sa vypočíta tak, že nemecká daň z príjmov vzťahujúca sa na zdaniteľný príjem [(zu versteuerndes Einkommen)] vrátane zahraničných príjmov v súlade s § 32a, 32b, 32c, 34 a 34b sa rozdelí v závislosti od pomeru existujúceho medzi týmito zahraničnými príjmami a celkovými príjmami [(Summe der Einkünfte)]. Výpočet zahraničných príjmov nezohľadňuje zahraničné príjmy, ktoré nie sú v štáte ich pôvodu zdaňované podľa práva uvedeného štátu. … Zahraničné dane možno započítať len v rozsahu, v akom sa uplatňujú na príjmy získané v zdaňovacom období.“

8 § 34c ods. 2 EStG stanovuje:

„Namiesto započítania (odsek 1) možno zahraničnú daň na základe žiadosti odpočítať pri stanovovaní príjmov v rozsahu, v akom sa uplatnila na zahraničné príjmy, ktoré nie sú oslobodené od dane.“

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

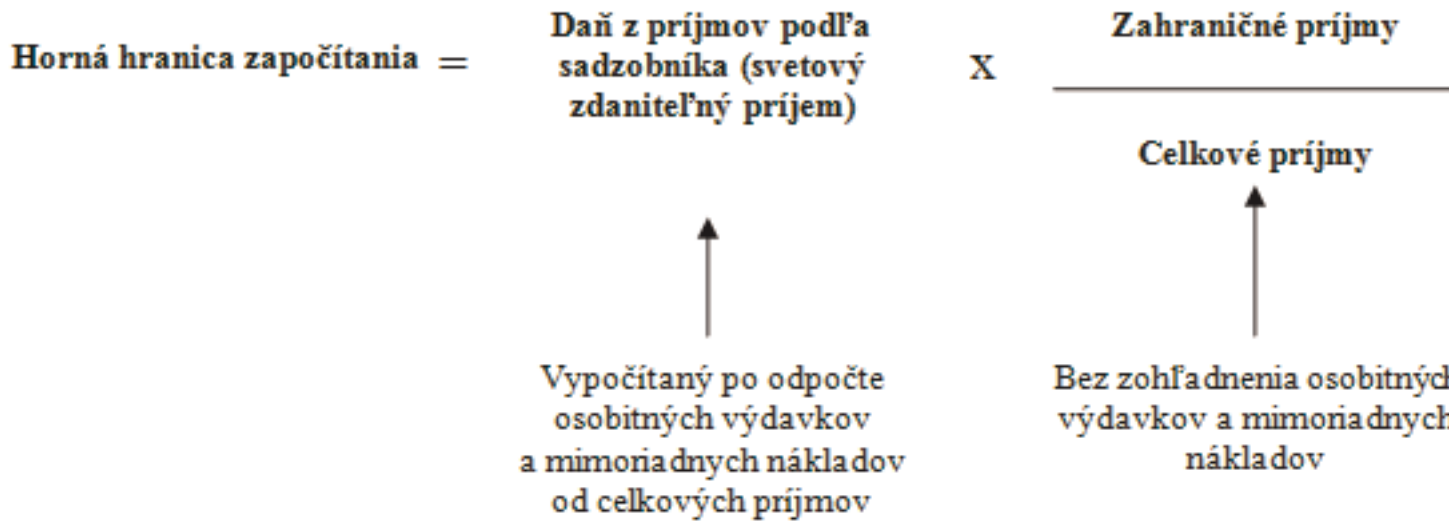
9 Žalobcovia vo veci samej boli ako manželia spoločne zdanení daňou z príjmov v Nemecku. V tejto súvislosti im boli zdanené všetky ich svetové príjmy. Počas sporného zdaňovacieho obdobia, teda za rok 2007, mali okrem nemeckých príjmov aj kapitálové výnosy pochádzajúce z ich menšinových podielov v rôznych kapitálových spoločnostiach so sídlami v iných členských štátoch, konkrétne vo Francúzskej republike, v Luxemburskom veľkovojvodstve a v Holandskom kráľovstve, alebo v tretích štátoch,

konkrétne vo Švajčiarskej konfederácii, v Spojených štátoch amerických a Japonsku. Na základe týchto podielov uvedení žalobcovia získali dividendy v celkovej výške 24 111,29 eura, ktoré viedli v rôznych štátoch ich pôvodu k zaplateniu zahraničných daní v celkovej sume 2 853,02 eura.

10 Na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých medzi Spolkovou republikou Nemecko a štátmi pôvodu týchto dividend môže tento členský štát ako štát bydliska žalobcov vo veci samej zdaniť zahraničné dividendy. S cieľom zamedziť dvojitému právnemu zdaneniu týchto dividend sa zrážková daň zaplatená v zahraničí započíta na daň z príjmov podľa sadzobníka až do výšky nemeckej dane uplatňujúcej sa na dotknuté príjmy.

11 § 34c ods. 1 druhá veta EStG (ďalej len „sporná právna úprava“) upravuje maximálne započítanie zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí na dlžnú daň z príjmov, ktorá podľa sadzobníka pripadá na príjmy zdaniteľné daňovníkom v neobmedzenom rozsahu. Táto horná hranica sa vypočítava tak, že suma dane splatnej podľa sadzobníka sa vynásobí pomerom medzi zahraničnými príjmami a celkovými príjmami. Výsledná suma však nezohľadňuje osobitné výdavky a mimoriadne náklady, ako sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou situáciou, keďže uvedené výdavky sa zohľadňujú v rámci výpočtu dane z príjmov podľa sadzobníka.

12 Suma dane z príjmov, ktorá zaťažuje zahraničné príjmy (horná hranica započítania zahraničnej dane), sa teda vypočíta v súlade so spornou právnou úpravou tak, že sa suma dane z príjmov na základe sadzobníka vynásobí pomerom (zlomkom) sumy zahraničných príjmov k celkovej sume príjmov daňovníka takto:



13 V prejednávanej veci Finanzamt Heilbronn (Daňový úrad Heilbronn) vypočítal hornú hranicu započítania zrážkových daní zaplatených v zahraničí na 1 282 eur, pričom túto sumu započítal na daň z príjmov podľa sadzobníka, ktorú boli žalobcovia vo veci samej povinní zaplatiť.

14 Žalobcovia vo veci samej žiadali na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Bádenska-Württemberska) o zmenu daňového výmeru, ktorý im bol adresovaný, a o zníženie ich dane z príjmu za sporné zdaňovacie obdobie o sumu 1 200 eur, a to z dôvodu, že nemecké orgány vychádzali pri výpočte hornej hranice započítania z celkových príjmov pred zohľadnením všeobecných odpočtov, ktoré zodpovedajú osobitným výdavkom a mimoriadnym nákladom, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou.

15 Keďže žaloba podaná proti tomuto daňovému výmeru bola zamietnutá, žalobcovia podali opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof.

16 Keďže Bundesfinanzhof má pochybnosti o zlučiteľnosti metódy výpočtu hornej hranice započítania upravenej spornou právnou úpravou s právom Únie, rozhodol sa prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok [63 ZFEÚ] právnej úprave členského štátu, podľa ktorej – v súlade s dvojstrannými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia – sa daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorým sa zahraničné príjmy v štáte zdroja príjmu zdaňujú daňou podobnou nemeckej dani z príjmov, zahraničná daň započíta na nemeckú daň z príjmu vzťahujúcu sa na príjmy z tohto štátu takým spôsobom, že pri zdaňovaní zdaniteľného príjmu, ktorý zahŕňa aj zahraničné príjmy, sa výsledná nemecká daň z príjmu rozdelí podľa pomeru týchto zahraničných príjmov k celkovým príjmom bez zohľadnenia osobitných výdavkov a mimoriadnych nákladov, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou?“

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej v režime, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu v prípade, že osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou zaplatia zo zahraničných príjmov v štáte ich pôvodu daň porovnateľnú s daňou z príjmu vyberanou uvedeným členským štátom, sa započítanie uvedenej zahraničnej dane na sumu dane z príjmu v tomto členskom štáte uskutoční tak, že sa suma dlžnej dane na základe zdaniteľných príjmov v tom istom členskom štáte vrátane zahraničných príjmov vynásobí pomerom uvedených zahraničných príjmov k celkovým príjmom, pričom celkové príjmy nezohľadňujú osobitné výdavky a mimoriadne náklady, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou.

Úvodné poznámky

18 Žalobcovia vo veci samej tvrdia, že návrh na začatie prejudiciálneho konania sa odkláňa od predmetu ich žalobného návrhu, ktorý sa týka otázky započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí na nemeckú daň z príjmov v rozsahu jej nárastu z dôvodu zohľadnenia zahraničných príjmov. Návrh na začatie prejudiciálneho konania netlmočí celý ich žalobný návrh, keďže sa netýka odpočtov a znížení sadzby prvej úrovne zdanenia, na ktoré majú nárok všetci daňovníci, ale vzťahuje sa výlučne na „osobitné výdavky a mimoriadne náklady, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou“. Pokiaľ by sa Súdny dvor mal obmedziť na kladnú odpoveď na prejudiciálnu otázku a pokiaľ by konanie pokračovalo v tomto obmedzenom rámci, výpočet časti, ktorú predstavujú zahraničné príjmy, by sa v súlade s prístupom Finanzamt Heilbronn nevzťahoval na celkové príjmy, ale na vypočítanú sumu zdaniteľného príjmu.

19 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sa mu položili (pozri najmä rozsudky z 22. júna 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Zb. s. I-5667, bod 27, ako aj z 28. februára 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C-41/11, bod 35).

20 V prejednávanej veci však nie je zjavné, že by sa na otázku položenú vnútroštátnym súdom vzťahoval niektorý z týchto prípadov. Práve naopak, treba uviesť, že ako vyplýva z bodu 20 návrhov generálneho advokáta, vnútroštátny súd v záverečnej časti svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že žalobný návrh, ktorý mu podali žalobcovia vo veci samej, sa výslovne týka len rozdielu dosiahnutého odpočtom daňovo odpočítateľných výdavkov súvisiacich s osobným životom v rámci určenia hornej hranice započítania a že na základe vnútroštátnych procesných predpisov nie je prípustné, aby vnútroštátny súd rozhodoval *ultra petita*.

21 Za týchto podmienok nie je namieste ani preformulovať prejudiciálnu otázku.

O spornej slobode

22 Dotknuté osoby, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, sa zhodujú v tom, že spornou slobodou v spore vo veci samej je voľný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 ZFEÚ.

23 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu (rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 33, ako aj z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, bod 89).

24 Pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 90 a citovaná judikatúra).

25 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich nepochybne ovplyvňovať rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 91 a citovaná judikatúra).

26 Naopak vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúma výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 92 a citovaná judikatúra).

27 V prejednávanej veci sa sporná právna úprava uplatňuje bez ohľadu na výšku podielu v určitej spoločnosti. Pokiaľ sa uvedená právna úprava vzťahuje na dividendy s pôvodom v členskom štáte, potom cieľ uvedenej právnej úpravy neumožňuje určiť, či sa na túto právnu úpravu vzťahuje prevažne článok 49 ZFEÚ alebo článok 63 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 93).

28 Za týchto okolností Súdny dvor na účely určenia, či sa na situáciu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vzťahuje prvé alebo druhé z uvedených ustanovení, zohľadňuje skutočnosti prejednávaného prípadu (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 94 a citovaná judikatúra).

29 V prejednávanej veci treba konštatovať, že spor vo veci samej sa týka zdaňovania dividend, ktoré poberajú fyzické osoby s bydliskom v Nemecku, v tomto členskom štáte, pričom pochádzajú z podielov týchto osôb v kapitálových spoločnostiach so sídlom buď v inom členskom štáte, alebo v treťom štáte, a sú nižšie než 10 % základného imania týchto spoločností. Podiely v takejto veľkosti neposkytujú možnosť nepochybne ovplyvňovať rozhodnutia dotknutých spoločností a určovať ich činnosť.

30 Súdny dvor tiež rozhodol, že vnútroštátna právna úprava týkajúca sa daňového zaobchádzania s dividendami z tretej krajiny, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, sa má posudzovať vzhľadom na článok 63 ZFEÚ (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 99).

31 Z vyššie uvedeného vyplýva, že právna úprava, akou je sporná právna úprava, sa musí preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu, ktorý je zakotvený v článku 63 ZFEÚ a na ktorý odkazuje otázka položená vnútroštátnym súdom.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

32 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak Európska únia neprijala zjednocujúce 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 zamedziť dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93; z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 49, a zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 48).

33 Toto rozdelenie daňovej právomoci však členským štátom neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými ZFEÚ (rozsudok Renneberg, už citovaný, bod 50).

34 Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci takto rozdelenej v rámci bilaterálnych dohôd na zamedzenie dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriadiť sa pravidlám Únie (rozsudky de Groot, už citovaný, bod 94, a Renneberg, už citovaný, bod 51).

35 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú aj opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch (rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40, ako aj Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 50).

36 V prejednávanej veci treba konštatovať, že metóda výpočtu hornej hranice započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí stanovená spornou právnou úpravou plne nezohľadňuje výdavky súvisiace s osobným životom a osobnou a rodinnou situáciou daňovníka.

37 Výška uvedenej hornej hranice započítania sa podľa spornej právnej úpravy určí na základe vzorca, v ktorom sa daň z príjmov dlžná podľa sadzobníka, predstavujúca daň, ktorú by mal daňovník zaplatiť, pokiaľ by všetky svoje príjmy získal v Nemecku, vynásobí zlomkom, v ktorého čitateli sú uvedené príjmy zahraničného pôvodu a v menovateli celkové príjmy.

38 Celkový zdaniteľný príjem, na základe ktorého sa vypočítava daň z príjmu dlžná podľa sadzobníka tvoriaca prvú časť uvedeného vzorca, sa stanoví tak, že na celkové príjmy bez ohľadu na miesto, z ktorého pochádzajú, sa uplatnia všetky odpočty, ktoré pripúšťa nemecká právna úprava, najmä výdavky súvisiace s osobným životom a osobnou či rodinnou situáciou daňovníka. Naopak uvedené výdavky sa neodpočítavajú od celkových príjmov, ktoré sú uvedené v menovateli zlomku tvoriaceho druhú časť tohto vzorca.

39 V tejto súvislosti je potrebné na úvod uviesť, že použitie celkových príjmov namiesto zdaniteľného príjmu v menovateli zlomku tvoriaceho druhú časť toho istého vzorca má za následok zníženie hodnoty hornej hranice započítania, na ktoré by mohol mať daňovník nárok.

40 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 34 a 35 návrhov, zdá sa, že sporná právna úprava vychádza z logiky, na základe ktorej si daňovník rezident môže v plnom rozsahu uplatniť odpočty osobného a rodinného typu v prípade, že všetky príjmy získal v Nemecku, čo však neplatí v prípade, keď časť svojich prímov získal v zahraničí.

41 Porovnateľne s právnou úpravou dotknutou v už citovanom rozsudku de Groot, hoci totiž právna úprava členského štátu, akou je sporná právna úprava, pri výpočte teoretickej sumy dane uplatňujúcej sa na všetky príjmy daňovníkov zohľadňuje odpočty zodpovedajúce osobitným výdavkom a mimoriadnym nákladom ako výdavky súvisiace s osobným životom alebo osobnou či rodinnou situáciou, v praxi takáto právna úprava vedie k tomu, že daňovníkom rezidentom uvedeného členského štátu, ktorí získali časť svojich príjmov v zahraničí, sa priznajú odpočty zodpovedajúce uvedeným osobitným výdavkom a mimoriadnym nákladom len do výšky ich príjmov získaných v členskom štáte svojho pobytu.

42 Uvedený členský štát teda na účely výpočtu dane z príjmov týchto daňovníkov nezohľadňuje pomernú časť uvedených odpočtov.

43 Najmä z bodu 90 už citovaného rozsudku de Groot však vyplýva, že v zásade práve štátu bydliska prislúcha, aby priznal daňovníkovi všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou, pretože tento štát najlepšie posúdi osobnú platobnú schopnosť daňovníka vzhľadom na to, že sa v ňom sústredia osobné a majetkové záujmy daňovníka.

44 Z uvedeného rozsudku tiež vyplýva, že povinnosť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu prináleží členskému štátu pôvodu príjmov len prípade, že tam daňovník poberá všetky alebo skoro všetky svoje zdaniteľné príjmy a nepoberá významný príjem v štáte svojho bydliska, takže ten mu nie je schopný poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri v tomto zmysle rozsudok de Groot, už citovaný, bod 89).

45 Zásady uvedené v tomto rozsudku možno, ako sa zdá, plne prebrať na prejednávanú vec, hoci sa uvedený rozsudok týka voľného pohybu pracovníkov a skutkové okolnosti sporu vedúceho k uvedenému rozsudku sa do istej miery líšia od situácie žalobcov vo veci samej.

46 Podľa vzoru toho, čo uviedol generálny advokát v bode 44 návrhov, treba uviesť, že skutočnosť, že právna úprava dotknutá už citovaným rozsudkom de Groot s cieľom znížiť dvojité zdanenie upravovala na rozdiel od spornej právnej úpravy systém oslobodenia a nie systém započítania, je v tejto súvislosti irelevantná.

47 To, na čo sa Súdny dvor sústredil vo svojej analýze v uvedenom rozsudku, bol vzorec použitý dotknutou právnou úpravou na výpočet výšky oslobodenia od dane, ktoré sa prizná daňovníkovi rezidentovi z dôvodu príjmov získaných a zdanených v rôznych štátoch, v ktorých bol zamestnaný, ako aj konkrétny účinok tohto vzorca. Týmto účinkom však bolo, tak ako vo veci samej, že daňovníkovi sa priznali odpočty súvisiace s jeho rodinnou a osobnou situáciou len pomerne k príjmom, ktoré získal v členskom štáte svojho bydliska (pozri v tomto zmysle rozsudok de Groot, už citovaný, bod 91).

48 V tejto súvislosti treba ďalej uviesť, že metóda používaná spornou právnou úpravou v tomto rozsudku s cieľom obmedziť dvojité zdanenie zrejme predstavuje variant metódy oslobodenia od dane vytvorenej takým spôsobom, že v praxi zodpovedá systému započítania (pozri v tomto zmysle rozsudok de Groot, už citovaný, body 21 až 23).

49 Napokon nemožno prijať tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého sporná právna úprava v podstate nie je v rozpore s voľným pohybom kapitálu, keďže všetky odpočty osobnej a rodinnej povahy boli zohľadnené pri výpočte sumy dane z príjmov dlžnej podľa sadzobníka, ktorá tvorí prvú časť vzorca používaného na účely stanovenia hornej hranice započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí.

50 Treba totiž zdôrazniť, že aj z právnej úpravy dotknutej v už citovanom rozsudku de Groot vyplývalo zohľadnenie odpočtov súvisiacich s rodinnou a osobnou situáciou daňovníka v štádiu výpočtu teoretickej výšky dane uplatňujúcej sa na všetky jeho príjmy, ktorá tvorila prvú časť vzorca stanoveného uvedenou právnou úpravou na výpočet výšky oslobodenia od dane, ktoré je potrebné priznať daňovníkovi. Analogicky k tomu, čo stanovuje sporná právna úprava, však uplatnenie zlomku tvoriaceho druhú časť uvedeného vzorca vedie k tomu, že daňovníkovi sa priznajú odpočty súvisiace s jeho rodinnou a osobnou situáciou len pomerne k jeho príjmom získaným v členskom štáte jeho bydliska.

51 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že v situácii ako vo veci samej sú daňovníci rezidenti členského štátu, ktorí získali časť svojich príjmov v zahraničí, znevýhodnení v porovnaní s daňovníkmi rezidentmi tohto istého členského štátu, ktorí v tomto členskom štáte získali všetky svoje príjmy a v dôsledku toho majú nárok na všetky odpočty zodpovedajúce osobitným výdavkom a mimoriadnym nákladom, ako sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou.

52 V dôsledku toho by takéto rozdielne zaobchádzanie mohlo daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte odradiť od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte alebo v treťom štáte.

53 Z toho vyplýva, že právna úprava členského štátu, akou je sporná právna úprava, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ.

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu

54 Subsidiárne nemecká vláda s cieľom odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu uvádza dôvody založené na zachovaní rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

55 Na účely započítania zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí z tejto zásady vyplýva, že náklady alebo výdavky možno odpočítať len v prípade, že priamo súvisia s daňovými príjmami spadajúcimi do daňovej právomoci členského štátu na základe rozdelenia právomocí medzi členskými štátmi podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Štát bydliska teda nie je povinný kompenzovať nevýhody spojené s nezohľadnením osobnej situácie daňovníka pri zdanení zahraničných príjmov v štáte ich pôvodu.

56 Hoci by zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi určite mohlo predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý umožňuje odôvodniť obmedzenie výkonu slobody pohybu v rámci Únie, treba konštatovať, že takéto odôvodnenie už Súdny dvor zamietol v už citovanom rozsudku de Groot, ktorého predmetom bola právna úprava porovnateľná so spornou právnou úpravou. Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 51 návrhov, z bodov 98 až 101 uvedeného rozsudku vyplýva, že takéhoto odôvodnenia sa štát bydliska daňovníka nemôže dovolávať s cieľom zbaviť sa zodpovednosti, ktorá mu v zásade prislúcha, priznať daňovníkovi odpočty osobného a rodinného typu, ibaže by takéto odpočty dobrovoľne alebo na základe osobitných medzinárodných zmlúv umožňovali štáty, v ktorých sa poberá časť príjmu.

57 V každom prípade odôvodnenie spočívajúce v nevyhnutnosti zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetným režimom usiluje o zabránenie konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo niektorého 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, a z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 60).

58 V prejednávanej veci by skutočnosť, že by Spolková republika Nemecko v plnom rozsahu uznala možnosť uplatnenia týchto odpočtov osobnej a rodinnej povahy žalobcom vo veci samej, neohrozila toto právo. Uvedený členský štát by sa nevzdal časti svojej daňovej právomoci v prospech iných členských štátov. Príjmy poberané v Nemecku žalobcami vo veci samej by neboli zdanené menej než v prípade, ak by boli jedinými príjmami dotknutých osôb a tieto osoby by nemali nijaké zahraničné príjmy.

59 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa nemeckej vlády odpočty osobnej a rodinnej povahy v podstate vôbec nesúvisia s konkrétnymi zložkami príjmu, ale vzťahujú sa na globálny príjem, a preto sa musia uplatňovať homogénne na celkový príjem daňovníka, teda vnútroštátneho aj zahraničného pôvodu, v dôsledku čoho sa ich priznanie môže obmedziť na časť pomernú k časti príjmov poberaných v Nemecku v rámci celkového príjmu.

60 Z judikatúry citovanej v bode 44 tohto rozsudku však vyplýva, že tieto odpočty v zásade musia byť plne zohľadnené členským štátom bydliska. Z toho vyplýva, že sa v zásade musia, ako to zdôraznil generálny advokát v bode 54 návrhov, uplatniť v plnom rozsahu na časť príjmu daňovníka poberanú v tomto štáte.

61 Napokon treba tiež zdôrazniť, že nemecká právna úprava upravuje možnosť zvoliť si iný systém, než je započítanie zrážkovej dane zaplatenej v zahraničí na nemeckú daň, a to odpočet zahraničného zdanenia od zdaniteľného základu.

62 Aj za predpokladu, že by takýto systém bol zlučiteľný s právom Únie, však z judikatúry vyplýva, že vnútroštátny systém obmedzujúci slobody pohybu zostáva nezlučiteľný s právom Únie, hoci by bolo jeho uplatnenie fakultatívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 162, a z 18. marca 2010, Gielen, C-440/08, Zb. s. I-2323, bod 53). V tejto súvislosti existencia voľby, ktorá by prípadne umožnila dosiahnuť súlad situácie s právom Únie, nemôže sama osebe odstrániť protiprávnosť systému, akým je systém upravený spornou právnou úpravou, ktorý zahŕňa mechanizmus zdanenia nezlučiteľný s týmto právom. Ďalej treba doplniť, že to platí tým viac, keď sa – tak ako v prejednávanej veci – mechanizmus nezlučiteľný s právom Únie uplatňuje automaticky práve v prípade, že k voľbe zo strany daňovníka nedôjde.

63 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej v režime, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu v prípade, že osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou zaplatia zo zahraničných príjmov v štáte ich pôvodu daň porovnateľnú s daňou z príjmu vyberanou uvedeným členským štátom, sa započítanie uvedenej zahraničnej dane na sumu dane z príjmu v tomto členskom štáte uskutoční tak, že sa suma dlžnej dane na základe zdaniteľných príjmov v tom istom členskom štáte vrátane zahraničných príjmov vynásobí pomerom uvedených zahraničných príjmov k celkovým príjmom, pričom celkové príjmy nezohľadňujú osobitné výdavky a mimoriadne náklady, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou.

O trovách

64 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej v režime, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu v prípade, že osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou zaplatia zo zahraničných príjmov v štáte ich pôvodu daň porovnateľnú s daňou z príjmu vyberanou uvedeným členským štátom, sa započítanie uvedenej zahraničnej dane na sumu dane z príjmu v tomto členskom štáte uskutoční tak, že sa suma dlžnej dane na základe zdaniteľných príjmov v tom istom členskom štáte vrátane zahraničných príjmov vynásobí pomerom uvedených zahraničných príjmov k celkovým príjmom, pričom celkové príjmy nezohľadňujú osobitné výdavky a mimoriadne náklady, akými sú výdavky súvisiace s osobným životom alebo výdavky súvisiace s osobnou či rodinnou situáciou.

Podpisy