ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

25. ledna 2007 *

Ve věci C-329/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 28. června 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 2. září 2005, v řízení

Finanzamt Dinslaken

proti

Geroldu Meindlovi,

za přítomnosti:

Christine Meindl-Berger,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann a M. Ilešič (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. května 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. července 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Dinslaken (dále jen „Finanzamt") a G. Meindlem ohledně odepření společného zdanění G. Meindlovi a jeho manželce C. Meindl-Berger ze strany Finanzamt.

Vnitrostátní právní rámec

3 Podle § 26 odst. 1 první věty zákona o dani z příjmů ve znění platném v roce 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, dále jen „EStG 1997") mají manželé, kteří nejsou trvale odloučeni, možnost zvolit společné zdanění podle § 26b téhož zákona nebo být nadále zdaněni odděleně. Tato možnost je však podmíněna tím, že oba manželé plně podléhají dani, tedy mají trvalý pobyt nebo obvyklé bydliště v Německu.

4 Podle § 1a odst. 1 bodu 2 EStG 1997 může být nicméně za určitých podmínek poskytnuto společné zdanění, přičemž se zohlední příjmy manžela (manželky), který není trvale odloučený a který má bydliště v zahraničí. I když tyto příjmy nepodléhají německé dani z příjmů, jsou podle tohoto ustanovení použity při výpočtu v rámci § 26b. Konkrétněji se použijí při výpočtu sazby použitelné na příjmy manžela podléhajícího německé dani z příjmů v rámci uplatnění režimu nazývaného „rozdělení příjmů" („splitting").

5 K získání společného zdanění je nezbytné jednak, aby manžel či manželka, kteří plně podléhají dani, byli státními příslušníky členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP) a aby jejich manželé měli trvalý pobyt nebo obvyklé bydliště mimo Německo, ale v zemi Unie nebo EHP.

6 Kromě toho je společné zdanění možné pouze tehdy, pokud příjmy obou manželů za kalendářní rok podléhají alespoň z 90 % německé dani z příjmů, nebo pokud příjmy, které nepodléhají této dani, nepřekračují částku 24 000 DEM.

7 Podle § 1 odst. 3 druhé věty EStG 1997 se určení příjmů manželů, kteří nejsou trvale odloučeni, provádí ve dvou fázích. V první fázi je třeba určit částku světových příjmů. Ve druhé fázi jsou tyto světové příjmy rozděleny na příjmy, které podléhají německé dani z příjmů, a příjmy, které jí nepodléhají.

8 Při určování světových příjmů jsou zohledněny veškeré příjmy manželů bez ohledu na to, zda tyto příjmy byly získány v Německu nebo v zahraničí. Ustanovení § 1a odst. 1 bodu 2 ve spojení s § 1 odst. 3 druhou větou EStG 1997 nestanovují zvláštní pravidlo týkající se způsobu určení příjmů, takže pojem „příjmy" je vyvozen z německých vnitrostátních daňových předpisů v oblasti daně z příjmů. To platí také pro příjmy, které se neobjevují v potvrzení vydaném daňovou správou státu bydliště nebo které jsou tam uvedeny jako nezdanitelné příjmy. Vzhledem k tomu, že neexistují právní ustanovení v opačném smyslu, se má totiž za to, že toto potvrzení nemá závazný účinek.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Gerold Meindl, který je rakouským státním příslušníkem, bydlí v Dinslaken (Německo). Jeho manželka, C. Meindl-Berger, je rakouskou státní příslušnicí a bydlí v Innsbrucku (Rakousko).

10 V průběhu roku 1997 (dále jen „sporný rok") G. Meindl pobíral v Německu příjmy z výkonu svobodného a řemeslného povolání v celkové výši 138 422 DEM. Během

téhož roku jeho manželka přivedla na svět dceru. Rakouský stát jí vyplatil porodné, zvláštní příspěvek v mateřství a rodinné přídavky. Christine Meindl-Berger podle rakouského práva neměla v této době žádný zdanitelný příjem.

11 Manželé Meindlovi v souladu s § 26 a § 26b EStG 1997 požádali o poskytnutí společného zdanění za sporný rok.

12 Finanzamt zamítl tuto žádost z důvodu, že podmínky stanovené v § 1a odst. 1 bodě 2 a v § 1 odst. 3 EStG 1997 nebyly splněny. Podle Finanzamt totiž jednak část příjmů manželů Meindlových, kterou pobírali v Německu, byla nižší než hranice 90 %, a jednak byla dosažena i horní hranice 24 000 DEM, jelikož C. Meindl-Berger pobírala od rakouského státu vyrovnávací dávky za ztrátu mzdy, tj. porodné a zvláštní příspěvek v mateřství, ve výši 26 994,73 DEM, přičemž přídavek na dítě nebyl zohledněn. Navíc vyrovnávací dávky za ztrátu mzdy nejsou osvobozeny od daně podle EStG 1997, protože nebyly vyplaceny na základě ustanovení německého práva. Skutečnost, že zmíněné dávky nejsou zdaněny podle rakouského práva, nemá mimoto žádný dopad na jejich zohlednění při přezkumu žádosti o společné zdanění.

13 Finanzamt měl v důsledku toho za to, že G. Meindl má podléhat dani použitelné na svobodné, a stanovil částku daně z jeho příjmu na 45 046 DEM.

14 Po bezvýsledné stížnosti proti tomuto rozhodnutí Finanzamt vyhověl Finanzgericht žalobě G. Meindla. Rozhodl, že G. Meindl měl nárok na společné zdanění podle ustanovení § 1a odst. 1 bodu 2 ve spojení s § 26 EStG 1997.

15 Finanzamt tedy podal opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof. Podle něho nebyly splněny podmínky společného zdanění. Uplatňuje v tomto ohledu, že C. Meindl-Berger pobírala v rakouském státě vyrovnávací dávky za ztrátu mzdy v protihodnotě 26 994,73 DEM, částce, která jednak překračuje hranici 24 000 DEM, a jednak snižuje část příjmů manželů Meindlových pobíraných v Německu pod hranici 90 %. Finanzamt má mimoto za to, že pojem „příjmy" má být definován a příjmy určeny výlučně podle německého daňového práva, a nikoliv podle daňového práva státu bydliště, tj. podle rakouského daňového práva.

16 Dovolává se zvláště toho, že slučitelnost hranice 90 % s právem Společenství byla potvrzena rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), a ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451).

17 Zásada volného pohybu pracovníků stanovená v článku 48 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 39 ES) totiž podle Finanzamt nebrání tomu, že když právní úprava členského státu dává manželským párům, které jsou daňovými rezidenty, možnost použití režimu nazývaného „rozdělení příjmů („splitting"), je udělení téhož daňového zvýhodnění manželským párům, které jsou daňovými nerezidenty, podrobeno podmínce, že podstatná část jejich světových příjmů je zdanitelná v témže členském státě.

18 Gerold Meindl navrhuje zamítnutí opravného prostředku „Revision".

19 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Byl porušen [článek 52 Smlouvy], když bylo daňovému rezidentovi odepřeno společné zdanění s jeho manželkou bydlící v Rakousku, od níž není odloučen,

z důvodu, že tato manželka pobírala více než 10 % příjmů domácnosti a zároveň více než 24 000 DEM a tyto příjmy podle rakouského práva nepodléhají dani?“

K předběžné otázce

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 52 Smlouvy brání tomu, aby daňovým rezidentům bylo členským státem, v němž mají své bydliště, odepřeno společné zdanění s jejich manžely, od nichž nejsou odloučeni a kteří bydlí v jiném členském státě, z důvodu, že tito manželé pobírali více než 10 % příjmů domácnosti a zároveň více než 24 000 DEM, když tyto příjmy pobírané zmíněnými manžely v tomto jiném členském státě tam nepodléhají dani z příjmů.

21 Úvodem je třeba jednak připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, tyto členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství, a v důsledku toho se zdržet jakékoliv diskriminace na základě státní příslušnosti (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 22 a citovaná judikatura), a jednak, že pravidla týkající se rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 26 a citovaná judikatura).

22 Podle ustálené judikatury může diskriminace nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 30, a Gschwind, bod 21).

23 V oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě obecně srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá jeho obvyklému bydlišti (rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin, C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15 a citovaná judikatura).

24 Gerold Meindl je nicméně podle předkládacího rozhodnutí daňovým rezidentem ve státě, na jehož území pobírá veškeré zdanitelné příjmy domácnosti.

25 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že je s ním zacházeno odlišným způsobem, než je zacházeno s daňovým rezidentem, jehož manželka, která pobírá pouze nezdanitelné příjmy, bydlí také v tomto členském státě. Takový daňový poplatník může využít možnosti společného zdanění.

26 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 36 svého stanoviska, daňový rezident, jehož manželka bydlí v témže členském státě a pobírá tam pouze nezdanitelné příjmy, se objektivně nachází ve stejné situaci jako daňový rezident, jehož manželka bydlí v jiném členském státě a pobírá tam pouze nezdanitelné příjmy, protože v obou případech pocházejí zdanitelné příjmy domácnosti z činnosti pouze jednoho z manželů a v obou případech je jím daňový rezident.

27 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že C. Meindl-Berger nepobírala v průběhu sporného roku žádný zdanitelný příjem ve státě svého bydliště, jelikož dotčené vyrovnávací dávky za mzdu nepředstavují podle daňových předpisů tohoto státu zdanitelný příjem.

28 Je třeba mimoto uvést, že podmínka bydliště manželky (manžela) je požadavkem, který mohou snadněji splnit vlastní státní příslušníci než státní příslušníci jiných členských států, kteří se usadili v Německu, aby tam vykonávali hospodářskou činnost, jelikož rodinní příslušníci těchto státních příslušníků jiných členských států bydlí častěji mimo tento členský stát (viz obdobně rozsudek ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 19).

29 Za těchto podmínek nemůže být odůvodněno rozhodnutí Finanzamt, podle kterého má být na G. Meindla nahlíženo jako na svobodného daňového poplatníka, přestože je ženatý a pobíral veškeré zdanitelné příjmy domácnosti ve státě svého bydliště, z důvodu, že jeho manželka si ponechala své bydliště v jiném členském státě a pobírala tam nezdanitelné příjmy, které překračují 10 % příjmů domácnosti a zároveň částku 24 000 DEM. Stát bydliště takového daňového poplatníka je totiž jediným státem, který může zohlednit osobní a rodinnou situaci zmíněného poplatníka, protože tento poplatník nejenom bydlí v tomto státě, ale navíc v něm pobírá veškeré zdanitelné příjmy domácnosti (viz obdobně výše uvedený rozsudek Zurstrassen, bod 23).

30 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě nemůže být v rámci společného zdanění nijak zohledněna osobní a rodinná situace G. Meindla, je nutno konstatovat, že se jedná o diskriminaci zakázanou článkem 52 Smlouvy (viz obdobně výše uvedený rozsudek Wallentin, bod 17 a citovaná judikatura), i když příjmy obou manželů za sporný rok jsou podle daňového rozhodnutí v původním řízení nižší než hranice 90 % a příjmy, které nepodléhají německé dani z příjmů, překračují částku 24 000 DEM.

31 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že situace dotčená v původním řízení je podstatně odlišná od situace, o které bylo rozhodnuto ve výše uvedeném rozsudku Gschwind, protože v tomto rozsudku bylo takové daňové zvýhodnění, jako je daňové zvýhodnění požadované G. Meindlem, poskytnuté manželským párům, které nejsou rezidenty, za podmínky, že nejméně 90 % jejich světových příjmů podléhá dani v členském státě, v němž pracují, nebo není-li tato procentní výše dosažena, že jejich příjmy ze zdrojů v zahraničí nepřekračují určitou horní hranici, prohlášeno za slučitelné se Smlouvou, pokud je zachována možnost zohlednit jejich osobní a rodinnou situaci ve státě, v němž mají bydliště. Avšak ve věci v původním řízení tomu tak není.

32 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 52 Smlouvy brání tomu, aby daňovým rezidentům bylo členským státem, v němž mají své bydliště, odepřeno společné zdanění s jejich manžely, od nichž nejsou odloučeni a kteří bydlí v jiném členském státě, z důvodu, že tito manželé pobírali v tomto jiném členském státě více než 10 % příjmů domácnosti a zároveň více než 24 000 DEM, když příjmy pobírané zmíněnými manžely v tomto jiném členském státě tam nepodléhají dani z příjmů.

K nákladům řízení

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

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

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) brání tomu, aby daňovým rezidentům bylo členským státem, v němž mají své bydliště, odepřeno společné zdanění s jejich manžely, od nichž nejsou odloučeni a kteří bydlí v jiném členském státě, z důvodu, že tito manželé pobírali v tomto jiném členském státě více než 10 % příjmů domácnosti a zároveň více než 24 000 DEM, když příjmy pobírané zmíněnými manžely v tomto jiném členském státě tam nepodléhají dani z příjmů.

Podpisy.