ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 25. januára 2007 *

Vo veci C-329/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 28. júna 2005 a doručený Súdnemu dvoru 2. septembra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Dinslaken

proti

Gerold Meindl,

za účasti:

Christine Meindl-Berger,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann a M. Ilešič (spravodajca),

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. mája 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. júla 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Dinslaken (ďalej len „Finanzamt") a pánom Meindlom v súvislosti s tým, že Finanzamt odmietol schváliť pánovi Meindlovi spoločné zdanenie s jeho manželkou pani Meindl-Berger.

Vnútroštátny právny rámec

3 § 26 ods. 1 prvá veta zákona o dani z príjmov v znení účinnom v roku 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, ďalej len „EStG 1997“) necháva manželom, ktorí nie sú dlhodobo odlúčení, právo zvoliť si spoločné zdanenie v súlade s § 26b tohto zákona alebo naďalej zostať zdaňovaní osobitne. Túto slobodu výberu však podmieňuje tým, aby obaja manželia podliehali dani v celom rozsahu, čiže aby mali trvalé alebo obvyklé bydlisko v Nemecku.

4 Podľa § 1a ods. 1 bodu 2 EStG 1997 možno spoločné zdanenie za určitých podmienok schváliť aj pri zohľadnení príjmov manžela, ktorý nie je dlhodobo odlúčený a má bydlisko v zahraničí. Hoci tieto príjmy nepodliehajú nemeckej dani z príjmov, v súlade s týmto ustanovením sa používajú ako podklad pre výpočet v rámci § 26b. Konkrétnejšie slúžia pri výpočte sadzby uplatniteľnej na príjmy manžela podliehajúceho nemeckej dani z príjmov v rámci uplatňovania systému nazvaného „rozčleňovanie“ („splitting“).

5 Na dosiahnutie spoločného zdanenia je na jednej strane potrebné, aby bol ten z manželov, ktorý podlieha v celom rozsahu dani, štátnym príslušníkom členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP) a aby mal druhý z manželov trvalé alebo obvyklé bydlisko síce mimo Nemecka, ale v jednom zo štátov Únie alebo EHP.

6 Na druhej strane je spoločné zdanenie možné len vtedy, ak príjmy oboch manželov za kalendárny rok podliehajú nemeckej dani z príjmov prinajmenšom vo výške 90 % alebo ak príjmy, ktoré tejto dani nepodliehajú, nepresahujú sumu 24 000 DEM.

7 Podľa § 1 ods. 3 druhej vety EStG 1997 sa určenie príjmov manželov, ktorí nie sú dlhodobo odlúčení, vykonáva v dvoch štádiách. V prvom štádiu sa určuje výška celosvetových príjmov. V druhom štádiu sa tieto celosvetové príjmy rozdeľujú na tie, ktoré podliehajú nemeckej dani z príjmov, a na tie, ktoré tejto dani nepodliehajú.

8 Pri určovaní celosvetových príjmov sa zohľadňujú všetky príjmy manželov, pričom sa nerozlišuje, či boli nadobudnuté v Nemecku alebo v zahraničí. Ustanovenia § 1a ods. 1 bodu 2 v spojení s § 1 ods. 3 druhou vetou EStG 1997 neobsahujú osobitné pravidlo týkajúce sa spôsobu určenia príjmov, vzhľadom na čo sa pojem príjmy odvodzuje z nemeckej právnej úpravy v oblasti dane z príjmov. To platí aj pre príjmy, ktoré sa neuvádzajú v potvrdení vydanom daňovým orgánom štátu bydliska alebo ktoré sa v ňom uvádzajú ako príjmy nepodliehajúce dani. Na toto potvrdenie sa totiž hľadí ako na právne nezáväzné vzhľadom na to, že neexistujú zákonné ustanovenia formulované v opačnom zmysle.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Pán Meindl, rakúsky štátny príslušník, má bydlisko v Dinslakene (Nemecko). Jeho manželka, pani Meindl-Berger, je rakúskou štátnou príslušníčkou a má bydlisko v Innsbrucku (Rakúsko).

10 V priebehu roku 1997 (ďalej len „sporný rok") pán Meindl dosahoval v Nemecku príjmy pochádzajúce zo slobodného povolania a remeselníckej činnosti v celkovej

výške 138 422 DEM. V tom istom roku jeho manželka porodila dcéru. Rakúsky štát jej preto poukázal príspevok pri narodení dieťaťa, osobitný príspevok v materstve a rodinné prídavky. Pani Meindl-Berger v tomto období podľa rakúskeho práva nedosahovala žiadny zdaniteľný príjem.

11 V súlade s § 26 a 26b EStG 1997 požiadali manželia Meindlovci o spoločné zdanenie za sporný rok.

12 Finanzamt túto žiadosť zamietol a to z dôvodu, že neboli splnené podmienky upravené v § 1a ods. 1 bode 2 a v § 1 ods. 3 EStG 1997. Podľa Finanzamt totiž na jednej strane bola časť príjmov manželov Meindlovcov dosiahnutá v Nemecku nižšia ako strop 90 % a na druhej strane bol dosiahnutý strop 24 000 DEM, keďže pani Meindl-Berger poberala od rakúskeho štátu kompenzačné dávky za stratu na zárobku, a to príspevok pri narodení dieťaťa a osobitný príspevok v materstve vo výške 26 994,73 DEM, v čom nebol zohľadnený príspevok na dieťa. Navyše kompenzačné dávky za stratu na zárobku neboli podľa EStG 1997 oslobodené od dane, pretože neboli uhradené na základe ustanovení nemeckého práva. Skutočnosť, že uvedené dávky nepodliehajú dani na základe rakúskeho práva, nemá žiadny vplyv na ich zohľadnenie pri skúmaní žiadosti o spoločné zdanenie.

13 Finanzamt preto usúdil, že pán Meindl má podliehať dani uplatniteľnej na slobodné osoby a stanovil výšku dane z jeho príjmov na 45 046 DEM.

14 Po neúspešnej sťažnosti proti tomuto rozhodnutiu Finanzamt pán Meindl podal žalobu na Finanzgericht, ktorej tento súd vyhovel. Rozhodol, že pán Meindl má právo na spoločné zdanenie v súlade s ustanoveniami § 1a ods. 1 bodu 2 v spojení s § 26 EStG 1997.

15 Finanzamt v nadväznosti na to podal opravný prostriedok „Revision" na Bundesfinanzhof. Podľa Finanzamt nie sú splnené podmienky pre spoločné zdanenie. V tejto súvislosti tvrdí, že pani Meindl-Berger od rakúskeho štátu dostala kompenzačné dávky za stratu na zárobku v protihodnote 26 994,73 DEM, pričom táto suma na jednej strane presahuje strop 24 000 DEM a na druhej strane znižuje časť príjmov manželov Meindlovcov dosahovaných v Nemecku pod strop 90 %. Finanzamt ďalej usudzuje, že k definícii pojmu príjmy a k určeniu týchto príjmov treba pristúpiť výlučne podľa nemeckého daňového práva a nie podľa daňového práva štátu bydliska, čiže rakúskeho daňového práva.

16 Tvrdí najmä, že zlučiteľnosť stropu 90 % s právom Spoločenstva potvrdili rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225) a zo 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, Zb. s. I-5451).

17 Podľa Finanzamt zásada voľného pohybu pracovníkov, upravená v článku 48 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 39 ES), nebráni tomu, aby v prípade, že právna úprava členského štátu priznáva zosobášeným párom rezidentom výhodu uplatnenia systému nazvaného „rozčleňovanie" („splitting"), bolo priznanie tejto daňovej výhody zosobášeným párom nerezidentom podmienené tým, že podstatná časť ich celosvetových príjmov podlieha dani v tomto členskom štáte.

18 Pán Meindl navrhuje zamietnutie opravného prostriedku „Revision".

19 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je porušením článku [52 Zmluvy ES], ak je daňovníkovi rezidentovi, ktorého manžel má bydlisko v Rakúsku a nie je od neho odlúčený, odmietnuté spoločné

zdanenie manželov z dôvodu, že tento manžel dosiahol viac než 10 % príjmov domácnosti a zároveň viac než 24 000 DEM, a že tieto príjmy podľa rakúskeho práva nepodliehajú dani z príjmov?"

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článku 52 Zmluvy odporuje, ak daňovníkovi rezidentovi odmietne členský štát jeho bydliska spoločné zdanenie s jeho manželom, od ktorého nie je odlúčený a ktorý má bydlisko v inom členskom štáte, z dôvodu, že tento manžel dosiahol v tomto inom členskom štáte viac než 10 % príjmov domácnosti a zároveň viac než 24 000 DEM, pokiaľ príjmy dosiahnuté uvedeným manželom v tomto inom členskom štáte nepodliehajú v tomto štáte dani z príjmov.

21 Na úvod treba pripomenúť, že na jednej strane aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva a v dôsledku toho nesmú pripustiť žiadnu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Zb. s. I-13389, bod 22 a tam citovanú judikatúru), a na druhej strane pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá pri uplatňovaní iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 26 a tam citovaná judikatúra).

22 Na základe ustálenej judikatúry môže diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30, a Gschwind, bod 21).

23 V oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov štátu vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane, vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto obvyklého bydliska (rozsudok z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15 a tam citovaná judikatúra).

24 Pán Meindl je však podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu daňovníkom rezidentom členského štátu, na území ktorého dosahuje všetky zdaniteľné príjmy domácnosti.

25 V tejto súvislosti je vhodné uviesť, že sa s ním zaobchádza iným spôsobom ako s daňovníkom rezidentom, ktorého manžel dosahujúci len príjmy nepodliehajúce dani má tiež bydlisko v tomto členskom štáte. Takýto daňovník totiž môže využiť spoločné zdanenie.

26 Ako uviedol generálny advokát v bode 36 svojich návrhov, daňovník rezident, ktorého manžel má bydlisko v rovnakom členskom štáte a dosahuje tam len príjmy nepodliehajúce dani, sa objektívne nachádza v rovnakej situácii ako daňovník nerezident, ktorého manžel má bydlisko v inom členskom štáte a dosahuje v tomto inom členskom štáte len príjmy nepodliehajúce dani, pretože v oboch prípadoch zdaniteľné príjmy domácnosti pochádzajú len z činnosti jedného z manželov, ktorým je v oboch prípadoch daňovník rezident.

27 V tejto súvislosti je vhodné spresniť, že pani Meindl-Berger v priebehu sporného roku nedosahovala v štáte svojho bydliska žiadny zdaniteľný príjem, keďže predmetné dávky kompenzujúce zárobok nepredstavovali podľa daňových právnych predpisov tohto členského štátu zdaniteľný príjem.

28 Okrem toho je dôležité uviesť, že podmienka bydliska manžela je podmienkou, ktorú môžu vlastní štátni príslušníci splniť ľahšie ako štátni príslušníci iných členských štátov, ktorí sa usadili v Nemecku, aby tam vykonávali hospodársku činnosť, keďže ich rodinní príslušníci majú častejšie bydlisko mimo tohto členského štátu (pozri analogicky rozsudok zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 19).

29 Za týchto podmienok rozhodnutie Finanzamt posudzovať pána Meindla ako slobodného daňovníka napriek tomu, že je ženatý a dosiahol všetky zdaniteľné príjmy domácnosti v štáte svojho bydliska, a to z dôvodu, že jeho manželka si zachovala svoje bydlisko v inom členskom štáte a dosahovala tam príjmy nepodliehajúce dani, ktoré presahujú 10 % príjmov domácnosti a zároveň 24 000 DEM, nemôže byť opodstatnené. Štát bydliska takéhoto daňovníka je totiž jediným štátom, ktorý môže zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu, pretože tento daňovník v ňom má nielen bydlisko, ale v ňom aj dosahuje všetky zdaniteľné príjmy domácnosti (pozri analogicky rozsudok Zurstrassen, už citovaný, bod 23).

30 Vzhľadom na to, že v tomto prípade nemožno v prospech pána Meindla žiadnym spôsobom zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu v rámci spoločného zdanenia, treba konštatovať, že ide o diskrimináciu zakázanú článkom 52 Zmluvy (pozri analogicky rozsudok Wallentin, už citovaný, bod 17 a tam citovanú judikatúru), hoci príjmy oboch manželov za sporný rok sú podľa daňového rozhodnutia vo veci samej nižšie ako strop 90 % a príjmy, ktoré nepodliehajú nemeckej dani z príjmov, presahujú sumu 24 000 DEM.

31 V tejto súvislosti je vhodné uviesť, že predmetná situácia vo veci samej je od základu odlišná od situácie, ktorá viedla k už citovanému rozsudku Gschwind, pretože v tomto rozsudku bolo udelenie takej daňovej výhody, o ktorú žiadal pán Meindl, zosobášeným párom nerezidentom s podmienkou, aby prinajmenšom 90 % ich celosvetových príjmov podliehalo dani v členskom štáte práce alebo, ak nie je dosiahnuté toto percento, aby ich príjmy zo zahraničného zdroja nepodliehajúce dani v tomto členskom štáte nepresahovali určitý strop, vyhlásené za zlučiteľné so Zmluvou, pokiaľ je zachovaná možnosť zohľadnenia ich osobnej a rodinnej situácie v štáte ich bydliska. Vo veci samej to však tak nie je.

32 Vzhľadom na všetko predchádzajúce je na položenú otázku vhodné odpovedať, že článku 52 Zmluvy odporuje, ak daňovníkovi rezidentovi odmietne členský štát jeho bydliska spoločné zdanenie s jeho manželom, od ktorého nie je odlúčený a ktorý má bydlisko v inom členskom štáte, z dôvodu, že tento manžel dosiahol v tomto inom členskom štáte viac než 10 % príjmov domácnosti a zároveň viac než 24 000 DEM, pokiaľ príjmy dosiahnuté uvedeným manželom v tomto inom členskom štáte nepodliehajú v tomto štáte dani z príjmov.

O trovách

33 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) odporuje, ak daňovníkovi rezidentovi odmietne členský štát jeho bydliska spoločné zdanenie s jeho manželom, od ktorého nie je odlúčený a ktorý má bydlisko v inom členskom štáte, z dôvodu, že tento manžel dosiahol v tomto inom členskom štáte viac než 10 % príjmov domácnosti a zároveň viac než 24 000 DEM, pokiaľ príjmy dosiahnuté uvedeným manželom v tomto inom členskom štáte nepodliehajú v tomto štáte dani z príjmov.

Podpisy