STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 13. července 2006 [1]

1. V probíhajícím řízení je Soudní dvůr dotázán Bundesfinanzhof (Německo) na to, zda článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením práva, na základě kterých je daňovým rezidentům odepřeno společné zdanění s jejich manžely z důvodu, že tito manželé mají bydliště v jiném členském státě, kde pobírali příjmy považované v tomto státě za nezdanitelné.

I – Vnitrostátní právní předpisy

2. Obecný německý právní režim v oblasti zdanění fyzických osob je upraven, pokud jde o sporné období ve věci v původním řízení, zákonem o dani z příjmů, ve znění použitelném v roce 1997 (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG 1997").

3. Na základě § 1 odst. 1 EStG 1997 fyzické osoby, které mají trvalé bydliště nebo obvyklý pobyt v tuzemsku, podléhají plně německé dani z příjmů. Podle odstavce 3 tohoto ustanovení mohou fyzické osoby, které nemají trvalé bydliště nebo obvyklý pobyt v tuzemsku, požádat o to, aby s nimi bylo zacházeno jako s osobami plně podléhajícími německé dani z příjmů, pobírají-li německé příjmy ve smyslu § 49 EStG 1997 a za podmínky, že buď tyto příjmy podléhají přinejmenším z 90 % německé dani z příjmů („relativní prahová hodnota"), nebo že část příjmů nepodléhajících dani v Německu nepřekračuje 12 000 DEM („absolutní prahová hodnota").

4. Ustanovení § 1a odst. 1 bod 2 EStG 1997 kromě toho stanoví, že ve vztahu ke státním příslušníkům členských států Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP) existuje pro účely použití § 26 EStG 1997 možnost, aby s manželkou (manželem) osoby plně podléhající dani z příjmů na základě § 1 odst. 1 nebo § 1 odst. 3 EStG 1997 bylo zacházeno jako s osobou plně podléhající dani z příjmů za podmínky, že

1 — Původní jazyk: francouzština.

má trvalé bydliště nebo obvyklý pobyt na území jiného členského státu Evropské unie nebo členského státu EHP.

5. Podmínky uvedené v § 1 odst. 3 EStG 1997 se mimoto použijí na manželku (manžela), která (který) nemá bydliště nebo obvyklý pobyt v Německu. Proto, aby tak byla manželka (manžel), která je nerezidentem, považována za osobu plně podléhající dani z příjmů, musí být část příjmů podléhajících německé dani vyšší nebo rovna 90 % ze všech světových příjmů manželů nebo příjmy nepodléhající německé dani nesmí překročit absolutní prahovou hodnotu, tedy částku 24 000 DEM.

6. Světové příjmy manželů musí být stanoveny podle německého práva, aniž by byl činěn rozdíl mezi příjmy obdrženými v Německu a příjmy obdrženými v zahraničí. Jelikož § 1 odst. 3 druhá věta ve vzájemném spojení s § 1a odst. 1 bodem 2 EStG 1997 nestanoví zvláštní pravidlo týkající se způsobu stanovení příjmů, pojem „příjmy" musí být podle předkládajícího soudu vyvozen z německého daňového práva v oblasti daně z příjmů i tehdy, pokud jsou uvedené příjmy nezdanitelné nebo jsou uvedeny jako příjmy osvobozené od daně v potvrzení vydaném státem bydliště.

7. Podle § 26 EStG 1997 mohou manželé, kteří nejsou trvale odloučeni a oba plně podléhají dani z příjmů ve smyslu § 1 odst. 1 nebo § 1a EStG 1997, požádat o společné zdanění.

8. V takovém případě se v souladu s § 26b EStG 1997 příjmy manželů sečtou a jsou posuzovány společně. S manželi je tak zacházeno jako s osobami majícími společnou daňovou povinnost.

9. Účelem této metody je zohlednit osobní a rodinnou situaci manželů dosažením mírnějšího daňového zatížení, existuje-li značný rozdíl mezi příjmy obdrženými manželi nebo nemá-li jeden z manželů žádný příjem. Je tak zajištěno životní minimum, protože manželé využijí dvě části základu daně osvobozené od daně z příjmů.

10. Mimoto je třeba upřesnit, že na základě § 22 bodu 1 EStG 1997 se při výpočtu prahových hodnot uvedených v § 1 a § 1a EStG 1997 jako součást kategorie „jiné příjmy" zohlední příjmy z pravidelných

dávek, které nepatří mezi druhy příjmů popsané v § 2 odst. 1 bodech 1 až 6 EStG 1997 [2].

11. Konečně podle § 3 bodu 1 písm. d) a bodu 67 EStG 1997 se dávky v mateřství a příspěvky na vzdělávání poskytované podle německého práva považují za tuzemské příjmy osvobozené od daně.

II – Skutkový stav a původní řízení

12. V průběhu roku 1997 obdržel G. Meindl, rakouský státní příslušník s bydlištěm v Německu, v této zemi příjmy ze svobodného povolání, jakož i z provozování řemeslné živnosti v celkové výši 138 422 DEM. Jeho manželka, C. Meindl-Berger, s bydlištěm v Rakousku, nevykonávala po dobu sporného roku žádnou profesionální činnost, ale obdržela v Rakouské republice porodné ve výši 142 586 ATS, dávky v mateřství ve výši 47 117 ATS a rodičovské dávky ve výši 15 600 ATS, což odpovídá celkové protihodnotě 26 994,73 DEM.

2 — Těmito příjmy stanovenými v § 2 odst. 1 první větě EStG 1997 jsou příjmy ze zemědělské výroby nebo lesního hospodářství, příjmy z řemeslné živnosti nebo obchodní činnosti, příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, příjmy ze závislé činnosti, příjmy z kapitálového majetku a příjmy z pronájmu.

13. Podle rakouského daňového práva nejsou „příjmy" obdržené C. Meindl-Berger zdanitelné.

14. V souladu s německým právem požádal G. Meindl Finanzamt, německý úřad příslušný v oblasti daní, o společné zdanění. Jeho žádost byla zamítnuta tímto orgánem, který v případě G. Meindla uplatnil individuální zdanění ve výši 45 046 DEM, když ho tudíž považoval za svobodného.

15. Podle Finanzamt jednak nebyly splněny podmínky stanovené v § 1a odst. 1 bodu 2 a § 1 odst. 3 EStG 1997, neboť podíl na příjmech manželů obdržený v Německu nedosahoval 90 % jejich celkového příjmu. Kromě toho výše příjmů obdržených C. Meindl-Berger v Rakousku překročila prahovou hodnotu 24 000 DEM stanovenou v § 1 odst. 3 druhé větě EStG 1997, ve vzájemném spojení s § 1a odst. 1 bodem 2 poslední větou EStG 1997.

16. Finanzamt měl totiž za to, že jelikož vyrovnávací dávky obdržené C. Meindl-Berger nebyly poskytnuty podle německého vnitrostátního práva, nejsou osvobozeny od daně na základě § 3 bodu 1 písm. d) EStG 1997. Na základě § 22 bodu 1 EStG 1997 tak

musí být tyto dávky při stanovení prahové hodnoty považovány za zahraniční příjmy.

17. Gerold Meindl poté, co podal žádost o autoremeduru, které nebylo vyhověno, podal proti rozhodnutí Finanzamt žalobu k Finanzgericht. Posledně uvedený vyhověl jeho návrhu a rozhodl, že G. Meindl byl oprávněn využít společného zdanění, jelikož pojem „příjmy" musí být vykládán restriktivně v souladu s právem Společenství.

18. Finanzamt podal opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof.

III – Předběžná otázka

19. Bundesfinanzhof se 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?"

IV – Posouzení

20. Úvodem je třeba posoudit, zda situace G. Meindla spadá do rozsahu působnosti článku 52 Smlouvy.

21. Na rozdíl od německé vlády nevidím důvod pochybovat o opodstatněnosti rozboru Bundesfinanzhof, podle kterého spadá situace G. Meindla do rozsahu působnosti článku 52 Smlouvy.

22. Z ustálené judikatury jednak vyplývá, že článek 52 Smlouvy se nepoužije na situace týkající se pouze jednoho členského státu [3]. V projednávaném případě G. Meindl, rakouský státní příslušník, pracuje a má bydliště v Německu, což prokazuje, že jeho

3 — Viz například rozsudky ze dne 23. dubna 1991, Höfner a Elser (C-41/90, Recueil, s. I-1979, bod 37); ze dne 28. ledna 1992, Steen (C-332/90, Recueil, s. I-341, bod 9), a ze dne 16. ledna 1997, USSL č. 47 di Biella (C-134/95, Recueil, s. I-195, bod 19).

situace není omezena na jeden členský stát. Kromě toho na základě čl. 52 druhého pododstavce Smlouvy zahrnuje svoboda usazování přístup k *samostatně výdělečným* činnostem a jejich výkon. Z rozhodnutí předkládajícího soudu přitom vyplývá, že G. Meindl vykonával v Německu svobodné povolání. Z toho vyplývá, že G. Meindl využil svého práva na svobodu usazování.

23. Svou otázkou chce předkládající soud vědět, zda článek 52 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo daňovým rezidentům v Německu odepřeno společné zdanění s jejich manžely s bydlištěm v Rakousku, od nichž nejsou odloučeni, z důvodu, že tito manželé pobírali více než 10 % společných příjmů a současně více než 24 000 DEM, když tyto příjmy jsou podle rakouského práva od daně osvobozeny.

24. Německá vláda se domnívá, že na tuto otázku musí být odpovězeno záporně.

25. Tento názor nesdílím.

26. Nejprve je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, tyto členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství [4]. Z toho vyplývá, že členské státy nesmí při výkonu svých pravomocí porušovat základní svobody zajištěné Smlouvou, jako je svoboda usazování [5].

27. To zejména znamená, že členské státy se musí zdržet nejen jakékoli zjevné diskriminace na základě státní příslušnosti, ale také všech skrytých forem diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku [6].

28. Diskriminace může nicméně nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo na rozdílné situace [7].

29. V oblasti přímých daní rozhodl Soudní dvůr zejména ve výše uvedeném rozsudku

4 — Viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 32 a uvedená judikatura), a ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 22).

5 — Viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 13), a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 40).

6 — Viz zejména rozsudky ze dne 12. února 1974, Sotgiu (152/73, Recueil, s. 153, bod 11); ze dne 21. listopadu 1991, Le Manoir (C-27/91, Recueil, s. I-5531, bod 10), a ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 26).

7 — Viz například rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 17).

Schumacker a v rozsudku ze dne 12. června 2003, Gerritse [8], že situace rezidentů a nerezidentů nejsou obecně srovnatelné. Příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je totiž nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště. Navíc 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 [9].

30. V projednávaném případě má G. Meindl bydliště a pobírá veškeré své příjmy v Německu, i když je rakouským státním příslušníkem.

31. Je s ním však zacházeno odlišným způsobem, než je zacházeno s daňovým rezidentem v Německu, jehož manželka (manžel), která (který) nemá příjmy, má bydliště rovněž v tomto členském státě.

32. Na základě EStG 1997 totiž německé orgány odmítají zohlednit osobní a rodinnou situaci G. Meindla s odůvodněním, že jeho manželka má bydliště v Rakousku a má zde příjmy, které překračují 10 % příjmů domácnosti a 24 000 DEM. S G. Meindlem je tedy německými daňovými orgány zacházeno, jako by byl svobodný.

33. Jak jsem přitom ukázal výše, na základě téhož EStG 1997 mohou daňoví rezidenti v Německu, jejichž nezaměstnaní manželé mají bydliště rovněž na území tohoto členského státu, využít společného zdanění.

34. Spočívá toto rozdílné zacházení ve vztahu k daňovému rezidentovi v Německu, jehož nezaměstnaná manželka (manžel) má bydliště v jiném členském státě, a k daňovému rezidentovi v Německu, jehož nezaměstnaná manželka (manžel) má bydliště rovněž v tomto členském státě, na rozdílné objektivní situaci, takže jej nelze považovat za nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti?

35. To si nemyslím.

36. Mám totiž za to, že rakouský státní příslušník, který pracuje a má bydliště v Německu a jehož manželka nepracuje a má bydliště v jiném členském státě, je objektivně ve stejné daňové situaci jako

8 — C-234/01, Recueil, s. I-5933.

9 — Výše uvedené rozsudky Schumacker (body 31 a 32) a Gerritse (bod 43).

daňový rezident v Německu, který vykonává stejné zaměstnání a jehož manželka s bydlištěm v tomtéž členském státě nevykonává žádnou činnost. V obou případech pocházejí příjmy domácnosti z činnosti pouze jednoho z manželů.

37. Požadavek týkající se místa bydliště nezaměstnané manželky (manžela), který je důvodem rozdílného zacházení, je podle mého názoru podmínkou, kterou mohou vlastní státní příslušníci splnit snadněji než státní příslušníci jiných členských států, jejichž rodinní příslušníci bydlí častěji mimo německé území.

38. Podle mého názoru by srovnatelnost obou těchto situací měla být přezkoumána podle uvažování obdobného tomu, které přijal Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 16. května 2000, Zurstrassen [10].

39. V tomto rozsudku totiž Soudní dvůr rozhodl, že společné zdanění nelze daňovým rezidentům odepřít s odůvodněním, že jejich manželé, od nichž nejsou odloučeni, mají bydliště v jiném členském státě.

40. Je pravda, že na rozdíl od pí Zurstrassen pobírá C. Meindl-Berger ve státě svého bydliště příjmy považované z hlediska německého práva za zdanitelné.

41. Z předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že tyto příjmy představují *ze své povahy* příjmy, které jsou v Rakousku nezdanitelné.

42. Připomínám, že ve svém rozsudku ze dne 1. července 2004, Wallentin [11], Soudní dvůr rozhodl, že pokud nezdanitelné příjmy nejsou podstatnými příjmy, stát, ve kterém jsou tyto příjmy obdrženy, nemůže přiznat daňové zvýhodnění vyplývající ze zohlednění osobní a rodinné situace daňového poplatníka.

43. Řešení přijaté v tomto rozsudku se zdá být použitelné v projednávaném případě. Jestliže by totiž jednak dávky obdržené C. Meindl-Berger byly pobírány na základě německého práva, byly by osvobozeny od daně v Německu, což prokazuje, že mohou být považovány za nezdanitelné ze své povahy podle německého práva. Dávky se tedy nezapočítávají do světových příjmů manželů. Kromě toho, pokud bychom měli

10 — C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 23.

11 — C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, body 17 a 18.

přijmout tvrzení německé vlády, osobní a rodinná situace daňového rezidenta v Německu by nebyla zohledněna ani v Německu, ani v Rakousku.

44. Gerold Meindl, který má bydliště v Německu, totiž nemá v Rakousku žádný příjem a jedinými příjmy domácnosti obdrženými v tomto státě jsou dávky, které jsou v tomto státě nezdanitelné. Osobní a rodinná situace G. Meindla tudíž nemůže být v Rakousku zohledněna.

45. Upřesňuji přitom, že podle ustálené judikatury Soudního dvora diskriminace spočívá v tom, že osobní a rodinná situace daňového poplatníka není zohledněna ani ve státě, kde pracuje, ani ve státě, kde má bydliště [12].

12 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 38. Mimoto upřesňuji, že ve svém rozsudku ze dne 11. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 101) Soudní dvůr rozhodl, že zohlednění osobní a rodinné situace daňových poplatníků musí být členskými státy zajištěno bez ohledu na způsob, jakým si státy tuto povinnost mezi sebou rozdělí.

46. V projednávaném případě má Spolková republika Německo – stát, ve kterém má G. Meindl bydliště, pobírá téměř veškeré příjmy domácnosti a má daňovou povinnost – nejlepší postavení k tomu, aby zohlednila jeho osobní a rodinnou situaci.

47. V důsledku toho se domnívám, že rozdílné zacházení a daňovými rezidenty, jejichž nezaměstnaní manželé mají bydliště v jiném členském státě, a s daňovými rezidenty, jejichž nezaměstnaní manželé mají bydliště v tuzemsku, tak jak vyplývá z EStG 1997, musí být považováno za nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti v rozporu s článkem 52 Smlouvy.

48. S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuji odpovědět tak, že článek 52 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo daňovým rezidentům v Německu odepřeno společné zdanění s jejich manžely s bydlištěm v Rakousku, od nichž nejsou odloučeni, z důvodu, že tito manželé pobírali více než 10 % společných příjmů a zároveň více než 24 000 DEM, když tyto příjmy jsou podle rakouského práva od daně osvobozeny.

V – Závěry

49. S ohledem na tyto úvahy navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof následujícím způsobem:

„Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo daňovým rezidentům v Německu odepřeno společné zdanění s jejich manžely s bydlištěm v Rakousku, od nichž nejsou odloučeni, z důvodu, že tito manželé pobírali více než 10 % společných příjmů a zároveň více než 24 000 DEM, když tyto příjmy jsou podle rakouského práva od daně osvobozeny."