

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 13. júla 2006¹

1. V prejednávanej veci predložil Bundesfinanzhof (Nemecko) Súdnemu dvoru otázku, či sa má článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) vykladať v tom zmysle, že mu odporujú vnútroštátne ustanovenia, podľa ktorých sa daňovníkovi rezidentovi neprizná možnosť spoločného zdanenia s jeho manželom z dôvodu, že posledný uvedený má bydlisko na území iného členského štátu, v ktorom poberal príjmy nepodliehajúce zdaneniu v tomto štáte.

3. Podľa § 1 ods. 1 EStG 1997 podliehajú fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt na vnútroštátnom území, v celom rozsahu nemeckej dani z príjmov. Podľa odseku 3 uvedeného ustanovenia môžu fyzické osoby, ktoré nemajú na vnútroštátnom území bydlisko ani obvyklý pobyt, požiadať o to, aby sa s nimi zaobchádzalo tak, ako keby v celom rozsahu podliehali dani, ak poberajú nemecké príjmy v zmysle § 49 EStG 1997 a pod podmienkou, že tieto príjmy podliehajú nemeckej dani z príjmov najmenej v rozsahu 90 % („relatívny kvantitatívny prah“) alebo že príjmy nepodliehajúce dani z príjmov v Nemecku neprevyšujú 12 000 DEM („absolútny kvantitatívny prah“).

I — Vnútroštátna právna úprava

2. Všeobecná nemecká právna úprava zdanenia fyzických osôb vzťahujúca sa na sporné obdobie vo veci samej je upravená v zákone o dani z príjmov v znení uplatniteľnom v roku 1997 (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG 1997“).

4. Okrem toho § 1a ods. 1 bod 2 EStG 1997 upravuje vo vzťahu k štátnym príslušníkom členských štátov Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP) možnosť, aby sa na účely uplatnenia § 26 EStG 1997 s manželom osoby podliehajúcej dani z príjmov v celom rozsahu na základe ustanovenia § 1 ods. 1 alebo § 1 ods. 3 EStG 1997 zaobchádzalo rovnako ako s osobou podliehajúcou v celom rozsahu

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

dani z príjmov pod podmienkou, že má bydlisko alebo obvyklý pobyt na území iného členského štátu Európskej únie alebo členského štátu EHP.

7. Podľa § 26 EStG 1997 môžu manželia, ktorí nie sú dlhodobo odlúčení a ktorí podliehajú v celom rozsahu dani z príjmov v zmysle § 1 ods. 1 alebo § 1a EStG 1997, požiadať o spoločné zdanenie.

5. Navyše podmienky uvedené v § 1 ods. 3 EStG 1997 sa vzťahujú tiež na manžela, ktorý nemá bydlisko alebo obvyklý pobyt v Nemecku. Predpokladom toho, aby sa manžel, ktorý nie je rezidentom, považoval za osobu podliehajúcu v celom rozsahu dani, je, aby časť príjmov podliehajúcich nemeckej dani z príjmov bola rovná alebo vyššia ako 90 % súhrnu celosvetových príjmov manželov alebo príjmy nepodliehajúce nemeckej dani z príjmov neprekročili absolútny kvantitatívny prah, a to čiastku 24 000 DEM.

8. V takom prípade sa v súlade s § 26b EStG 1997 príjmy manželov spočítajú a posudzujú spoločne. Manželia sa tak posudzujú ako osoby podliehajúce spoločnej daňovej povinnosti.

6. Celosvetové príjmy manželov sa musia určiť podľa nemeckej právnej úpravy bez rozlišovania medzi príjmami nadobudnutými v Nemecku a tými, ktoré boli nadobudnuté v cudzine. Ustanovenie § 1 ods. 3 druhej vety v spojení s § 1a ods. 1 bodom 2 EStG 1997 nestanovuje zvláštne pravidlo týkajúce sa určenia príjmov, preto sa musí podľa vnútroštátneho súdu pojem „príjmy“ odvodiť z nemeckého daňového práva týkajúceho sa dane z príjmov i vtedy, ak tieto príjmy nepodliehajú zdaneniu alebo sú uvedené v potvrdení štátu bydliska ako príjmy oslobodené od dane z príjmov.

9. Účelom tohto postupu je zohľadniť osobné a rodinné pomery manželov, čo vedie k nižšiemu daňovému zaťaženiu, ak je významný rozdiel medzi príjmami dosiahnutými oboma manželmi alebo ak jeden z manželov nedosiahne žiaden príjem. Takto je zaistené ich životné minimum, pretože manželia majú prospech z dvoch častí daňového základu oslobodeného od dane z príjmov.

10. Okrem toho treba upresniť, že príjmy plynúce z opakujúcich sa dávok, ktoré nie sú niektorým z príjmov uvedených v § 2 ods. 1

bodoch 1 až 6 EStG 1997,² sú podľa § 22 bodu 1 EStG 1997 ako kategória „iné príjmy“ zohľadnené pri výpočte príjmových prahov uvedených v § 1 a 1a EStG 1997.

11. Nakoniec podľa § 3 bodu 1 písm. d) a § 3 bodu 67 EStG 1997 príspevok v materstve a príspevok na výchovu dieťaťa poskytnuté podľa nemeckej právnej úpravy sa považujú za vnútroštátne príjmy oslobodené od dane z príjmov.

II — Skutkové okolnosti a konanie vo veci samej

12. V priebehu roku 1997 pán Meindl, rakúsky štátny občan s bydliskom v Nemecku, dosiahol v tomto štáte príjmy plynúce z výkonu slobodného povolania, ako i z výkonu remeselnej živnosti v úhrnnej výške 138 422 DEM. Jeho manželka, pani Meindl-Berger, žijúca v Rakúsku, nevykonávala v spornom roku žiadnu zárobkovú činnosť, ale dostala od Rakúskej republiky príspevok pri narodení dieťaťa vo výške 142 586 ATS, príspevok v materstve vo výške 47 117 ATS a rodičovské dávky vo výške 15 600 ATS, čo zodpovedá celkovej protihodnote 26 994,73 DEM.

2 — Týmto príjmami uvedenými v § 2 ods. 1 prvej vete EStG 1997 sú príjmy plynúce z poľnohospodárskej alebo lesnej činnosti, príjmy z remeselnej alebo obchodnej činnosti, príjmy zo samostatnej zárobkovej činnosti, príjmy zo závislej činnosti, príjmy z kapitálového majetku a príjmy z prenájmu.

13. Podľa rakúskeho daňového práva príjmy prijaté pani Meindl-Berger nepodliehajú zdaneniu.

14. V súlade s nemeckou právnou úpravou pán Meindl požiadal Finanzamt, úrad príslušný v daňových veciach, o uplatnenie spoločného zdanenia. Jeho žiadosť bola týmto orgánom zamietnutá s tým, že pán Meindl podlieha osobnému zdaneniu vo výške 45 046 DEM a hľadá sa naňho ako na slobodného.

15. Podľa Finanzamt jednak neboli splnené podmienky upravené v § 1a ods. 1 bode 2 a v § 1 ods. 3 EStG 1997, pretože časť príjmov manželov dosiahnutých v Nemecku bola nižšia ako 90 % ich celkovej výšky. A jednak úhrn príjmov dosiahnutých pani Meindl-Berger v Rakúsku prekročil prahovú hodnotu 24 000 DEM stanovenú § 1 ods. 3 druhou vetou v spojení s § 1 ods. 1 bodom 2 poslednou vetou EStG 1997.

16. Finanzamt sa totiž domnieval, že keďže vyrovnávací príspevok prijatý pani Meindl-Berger nebol poskytnutý podľa nemeckej právnej úpravy, nie je oslobodený od dane z príjmov na základe § 3 bodu 1 písm. d) EStG 1997. Tieto dávky tak podľa

§ 22 bodu 1 EStG 1997 musia byť pri stanovení prahovej hodnoty považované za zahraničné príjmy.

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?“

17. Po neúspešnej sťažnosti pán Meindl podal proti rozhodnutiu Finanzamtu žalobu na Finanzgericht (finančný súd). Tento vyhovel jeho návrhu a rozhodol, že bol oprávnený využiť spoločné zdanenie manželov, pretože pojem „príjmy“ sa mal v súlade s právom Spoločenstva vykladať reštriktívne.

IV — Posúdenie

18. Finanzamt podal opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof.

20. Najprv treba posúdiť, či postavenie pána Meindla patrí do pôsobnosti článku 52 Zmluvy.

III — Prejudiciálna otázka

19. Bundesfinanzhof rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

21. Na rozdiel od nemeckej vlády nevidím dôvod pochybovať o opodstatnenosti posúdenia Bundesfinanzhofu, podľa ktorého postavenie pána Meindla patrí do pôsobnosti článku 52 Zmluvy.

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

22. Na jednej strane podľa ustálenej judikatúry článok 52 Zmluvy nie je uplatniteľný na situácie ohraničené územím jediného členského štátu.³ V prejednávanej veci pán Meindl, rakúsky štátny občan, pracuje a má pobyt v Nemecku, čo preukazuje, že jeho postavenie nie je obmedzené na jeden

3 — Pozri napríklad rozsudky z 23. apríla 1991, Höfner a Elser, C-41/90, Zb. s. I-1979, bod 37; z 28. januára 1992, Steen, C-332/90, Zb. s. I-341, bod 9, a zo 16. januára 1997, USSL n° 47 di Biella, C-134/95, Zb. s. I-195, bod 19.

členský štát. Na druhej strane podľa článku 52 druhého odseku Zmluvy sloboda usadiť sa zahŕňa prístup k *samostatným zárobkovým činnostiam* a výkon týchto činností. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, pán Meindl vykonával v Nemecku činnosť majúcu povahu slobodného povolania. Z toho vyplýva, že využil svoju slobodu usadiť sa.

23. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 52 Zmluvy vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby sa daňovníkovi s bydliskom v Nemecku odmietlo spoločné zdanenie s jeho manželom s bydliskom v Rakúsku, od ktorého nie je odlúčený, z dôvodu, že tento manžel dosiahol viac ako 10 % spoločných príjmov a zároveň viac ako 24 000 DEM, ak tieto príjmy sú podľa rakúskeho práva oslobodené od dane z príjmov.

24. Nemecká vláda sa domnieva, že na túto otázku sa má odpovedať záporne.

25. Nezdieľam tento názor.

26. Treba najskôr pripomenúť, že hoci priame dane patria do právomoci členských

štátov, členské štáty ich majú vykonávať v súlade s právom Spoločenstva.⁴ Z toho vyplýva, že členské štáty nesmú pri výkone svojich právomocí porušiť základné slobody zaručené Zmluvou, medzi ktoré patrí tiež sloboda usadiť sa.⁵

27. To predovšetkým znamená, že členské štáty sa musia zdržať nielen akejkoľvek zjavnej diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, ale aj akejkoľvek skrytej formy diskriminácie, ktorá pri uplatňovaní iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku.⁶

28. Diskriminácia však môže spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie.⁷

29. V oblasti priamych daní Súdny dvor rozhodol, najmä v už citovanom rozsudku

4 — Pozri najmä rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 32 a citovanú judikatúru, a z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209-01, Zb. s. I-13389, bod 22.

5 — Pozri najmä rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13, a z 11. marca 2004, De Lastevrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 40.

6 — Pozri najmä rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11; z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 10, a zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 26.

7 — Pozri najmä rozsudok z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 17.

Schumacker a v rozsudku Gerritse z 12. júna 2003⁸, že v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov štátu vo všeobecnosti porovnateľné. Príjem dosahovaný na vnútroštátnom území nerezidentom totiž tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska. Okrem toho 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.⁹

30. V prejednávanej veci má pán Meindl, i keď je rakúskym štátnym občanom, bydlisko v Nemecku a tam poberá všetky svoje príjmy.

31. Napriek tomu je s ním zaobchádzané odlišným spôsobom, než s daňovníkom s bydliskom v Nemecku, ktorého manžel, ktorý nemá príjmy, má bydlisko rovnako v tomto členskom štáte.

32. Podľa EStG 1997 totiž nemecké orgány odmietajú vziať do úvahy osobné a rodinné pomery pána Meindla s odôvodnením, že

jeho manželka má bydlisko v Rakúsku a má tam príjmy, ktoré prekročujú 10 % príjmov domácnosti a sumu 24 000 DEM. Pán Meindl je tak nemeckými daňovými úradmi posudzovaný ako slobodný.

33. Ako som však už uviedol, podľa toho istého EStG 1997 daňovník, ktorý má bydlisko v Nemecku a ktorého manžel s bydliskom v tom istom členskom štáte je bez zamestnania, spoločné zdanenie manželov môže využiť.

34. Je toto rozdielne zaobchádzanie vo vzťahu k daňovníkovi s bydliskom v Nemecku, ktorého manžel bez zamestnania má bydlisko na území iného členského štátu, a k daňovníkovi s bydliskom v Nemecku, ktorého manžel bez zamestnania má rovnako bydlisko v tomto členskom štáte, založené na rozdielnom objektívnom stave, takže ho nemožno považovať za nepriamu diskrimináciu z dôvodu štátnej príslušnosti?

35. To si nemyslím.

36. Domnievam sa totiž, že rakúsky štátny príslušník, ktorý pracuje a má bydlisko v Nemecku a ktorého manžel nepracuje a má bydlisko v inom členskom štáte, sa objektívne nachádza z daňového hľadiska

8 — C-234/01, Zb. s. I-5933.

9 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 a 32, a Gerritse, už citovaný, bod 43.

v rovnakom postavení, ako daňovník s bydliskom v Nemecku, ktorý má rovnaké pracovné miesto a ktorého manžel s bydliskom v rovnakom členskom štáte nevykonáva žiadnu pracovnú činnosť. V oboch prípadoch príjmy rodiny pochádzajú z činnosti iba jediného z manželov.

37. Požiadavka miesta pobytu manžela bez zamestnania, z ktorej pramení rozdielne zaobchádzanie, je podľa mňa podmienkou, ktorej štátni príslušníci budú môcť vyhovieť ľahšie než štátni príslušníci iných členských štátov, ktorých rodinní príslušníci majú častejšie bydlisko mimo územia Nemecka.

38. Podľa môjho názoru porovnateľnosť týchto dvoch prípadov by sa mala preskúmať podľa obdobných úvah, ako sú tie, ktoré boli prijaté Súdnym dvorom v jeho rozsudku zo 16. mája 2000 vo veci Zurstrassen¹⁰.

39. V tomto rozsudku Súdny dvor uviedol, že prospech plynúci zo spoločného zdanenia nemôže byť zamietnutý daňovníkovi z dôvodu, že jeho manžel, od ktorého nebol odlúčený, má bydlisko v inom členskom štáte.

40. Je pravda, že na rozdiel od pani Zurstrassen, pani Meindl-Berger poberá v štáte svojho pobytu príjmy považované podľa nemeckého práva za zdaniteľné.

41. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že tieto príjmy tvoria *na základe svojej povahy* dávky nepodliehajúce zdaneniu v Rakúsku.

42. Pripomínam, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 1. júla 2004 vo veci Wallentin¹¹ rozhodol, že príjmy nepodliehajúce zdaneniu nevytvárajú podstatné príjmy, takže štát, v ktorom sú tieto príjmy dosiahnuté, nie je schopný priznať daňovú výhodu vyplývajúcu zo zohľadnenia osobných a rodinných pomerov daňovníka.

43. Riešenie prijaté v tomto rozsudku sa mi zdá byť uplatniteľné aj v prejednávanej veci. Na jednej strane, ak by dávky poskytnuté pani Meindl-Berger boli poskytnuté na základe nemeckej právne úpravy, boli by v Nemecku oslobodené od dane z príjmov, čo preukazuje, že môžu byť podľa nemeckej právnej úpravy považované za nepodliehajúce zdaneniu na základe svojej povahy.

10 — C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 23.

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

Dávky by sa teda nezapočítali do celosvetových príjmov manželov. Na druhej strane, ak by som mal prijať tvrdenie nemeckej vlády, osobné a rodinné pomery manželov žijúcich v Nemecku by neboli zohľadnené ani v Nemecku, ani v Rakúsku.

44. Pán Meindl, ktorý má bydlisko v Nemecku, totiž v Rakúsku nedosahuje žiaden príjem a jedinými prostriedkami domácnosti získanými v tomto štáte sú dávky nepodliehajúce zdaneniu. Osobné a rodinné pomery pána Meindla tak nemožno v Rakúsku zohľadniť.

45. Upresňujem že, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora spočíva diskriminácia v tom, že sa osobné a rodinné pomery daňovníka nezohľadnia ani v štáte, v ktorom vykonáva zamestnanie, ani v štáte, v ktorom má bydlisko.¹²

12 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 38. Okrem toho upresňujem, že v rozsudku z 11. decembra 2002, De Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 101), Súdny dvor uviedol, že zohľadnenie osobných a rodinných pomerov daňovníkov musí byť členskými štátmi zaistené bez ohľadu na to, akým spôsobom si štáty túto povinnosť navzájom rozdelia.

46. V prejednávanej veci Spolková republika Nemecko ako štát, v ktorom má pán Meindl bydlisko, v ktorom poberá takmer všetky príjmy domácnosti a v ktorom povinne podlieha zdaneniu, môže najlepšie zohľadniť jeho osobné a rodinné pomery.

47. Domnievam sa teda, že rozdielne zaobchádzanie s daňovými rezidentmi, ktorých manžel bez zamestnania má bydlisko v inom členskom štáte, a daňovými rezidentmi, ktorých manžel bez zamestnania má bydlisko na vnútroštátnom území, ako vyplýva z EStG 1997, sa má považovať za nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je v rozpore s článkom 52 Zmluvy.

48. S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať, že článok 52 Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby sa daňovníkovi s bydliskom v Nemecku odmietlo spoločné zdanenie s jeho manželom s bydliskom v Rakúsku, od ktorého nie je odlúčený, z dôvodu, že tento manžel dosiahol viac ako 10 % spoločných príjmov a súčasne viac ako 24 000 DEM, ak tieto príjmy sú podľa rakúskeho práva oslobodené od dane z príjmov.

V — Návrh

49. Vo svetle týchto úvah navrhujem Súdnemu dvoru odpovedať na prejudiciálnu otázku položenú Bundesfinanzhofom takto:

Článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby sa daňovníkovi s bydliskom v Nemecku odmietlo spoločné zdanenie s jeho manželom s bydliskom v Rakúsku, od ktorého nie je odlúčený, z dôvodu, že tento manžel dosiahol viac ako 10 % spoločných príjmov a súčasne viac ako 24 000 DEM, ak tieto príjmy sú podľa rakúskeho práva oslobodené od dane z príjmov.