

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

12. prosince 2013(*)

„Svoboda usazování – Rovné zacházení – Da? z p?íjm? – Právní p?edpisy o zamezení dvojímu zdan?ní – P?íjmy dosažené v jiném stát? než ve stát? bydlišt? – Metoda osvobození od dan? s výhradou progresivity ve stát? bydlišt? – ?áste?né zohledn?ní osobní a rodinné situace – Ztráta n?kterých da?ových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací pracovníka“

Ve v?ci C?303/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Belgie) ze dne 31. kv?tna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 21. ?ervna 2012, v ?ízení

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

proti

État belge,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, p?edseda senátu, E. Juhász, A. Rosas (zpravodaj), D. Šváby a C. Vajda, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kancelá?e: V. Tourrès, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 22. dubna 2013,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za G. Imfelda a N. Garcet M. Levauxem a M. Gustinem, avocats,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocn?nci,
- za estonskou vládu, M. Linntam, jako zmocn?nkyní,
- za Evropskou komisi F. Dintilhacem a W. Möllsem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. ?ervna 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?látku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi G. Imfeldem a N. Garcet, manžely s bydlištěm v Belgii, na straně jedné a État belge (Belgickým státem) na straně druhé, jehož předmětem je skutečnost, že příjmy, jichž G. Imfeld dosáhl v jiném členském státě a které jsou v Belgii osvobozeny od daně, ale představují základ pro přiznání daňových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací, byly zohledněny při výpočtu společného zdanění těchto manželů v Belgii, v důsledku čehož ztratili některé výhody, na které by měli nárok, kdyby k takovému zohlednění nedošlo.

Právní rámec

Smlouva z roku 1967

3 Smlouva uzavřená mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo k zamezení dvojímu zdanění a úpravě některých dalších otázek v oblasti daní z příjmů a z majetku, včetně živnostenských daní a pozemkových daní, podepsaná v Bruselu dne 11. dubna 1967 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1969, dále jen „smlouva z roku 1967“), stanoví v článku 14, nadepsaném „Svobodná povolání“:

„1. Příjmy, které plynou rezidentovi jednoho smluvního státu ze svobodného povolání nebo z obdobných činností nezávislého charakteru, podléhají zdanění jen v tomto státě, ledaže má tento rezident pravidelně k dispozici ve druhém smluvním státě stálou základnu za účelem vykonávání svých činností. Má-li k dispozici takovou základnu, mohou být příjmy zdaněny v druhém státě, ale pouze v rozsahu, v němž jsou přiznatelné činností vykonávaným prostřednictvím uvedené stálé základny.

2. Výraz ‚svobodné povolání‘ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti [...] lékaře, advokáty, inženýry, architektů, zubních lékařů a účetníků.“

4 Článek 23 smlouvy z roku 1967 mimo jiné v odst. 2 bod 1 stanoví, že příjmy plynoucí z Německa, které jsou na základě uvedené smlouvy zdaněny v tomto státě, jsou v Belgii osvobozeny od daně. V tomtéž ustanovení se však upřesňuje, že tímto osvobozením není dotčeno právo Belgického království přihlídnout k takto osvobozeným příjmům při stanovení sazby daně.

Belgické právo

5 Zákon o daních z příjmů (code des impôts sur le revenu) z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992) ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „ZDP z roku 1992“), v čl. 126 odst. 1 a 2 stanovil:

„1. Bez ohledu na úpravu majetkových poměrů v manželství se jiné příjmy manželů než příjmy z výdělečné činnosti sčítají s příjmy z výdělečné činnosti toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší.

2. Daň se stanoví oběma manželům společně.“

6 Článek 131 ZDP z roku 1992 umožňuje každému poplatníkovi uplatnit nezdánitelnou část základu daně. Podle článku 132 ZDP z roku 1992 je tato nezdánitelná část navýšena, vyživuje-li poplatník další osoby.

7 Jestliže se dať stanovní manžel?m spole?n?, zapo?te se podle ?l. 134 odst. 1 druhého pododstavce ZDP z roku 1992 toto navýšení p?ednostn? na ?ást p?íjm? toho z manžel?, jehož p?íjmy z výd?le?né ?innosti jsou vyšší. ?lánek 134 odst. 1 ZDP z roku 1992 v této souvislosti stanoví:

„Nezdanitelná ?ást základu dan? se stanoví na poplatníka a zahrnuje sou?et základní ?ástky, která m?že být p?ípadn? navýšena, a dopl?kových ?ástek uvedených v ?láncích 132 a 133.

V p?ípad? spole?ného zdan?ní poplatník? se dopl?kové ?ástky upravené v ?lánku 132 uplatní u poplatníka s nejvyššími p?íjmy. [...]“

8 ?lánek 155 ZDP z roku 1992 stanoví:

„Při stanovení dan? se zohlední p?íjmy osvobozené od dan? na základ? mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdan?ní, da? je však pom?rn? snížena podle podílu osvobozených p?íjm? na celkových p?íjmech.

Totéž platí pro:

– p?íjmy osvobozené na základ? jiných mezinárodních smluv nebo dohod, upravují-li výhradu da?ové progresivity;

[...]

V p?ípad? spole?ného zdan?ní poplatník? se snížení dan? na jednotlivého poplatníka vypo?ítá na základ? jeho celkových ?istých p?íjm?.“

9 Po vynesení rozsudku ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C?385/00, Recueil, s. I?11819), p?ijalo Belgické království také ob?žník ?. Ci.RH.331/575.420 ze dne 12. b?ezna 2008, který upravuje snížení dan? u p?íjm? osvobozených od dan? podle mezinárodní smlouvy, a to nad rámec snížení dan? stanoveného v ?lánku 155 ZDP z roku 1992 (dále jen „ob?žník z roku 2008“).

10 Zmín?ný ob?žník stanoví:

„1. V belgickém da?ovém systému se da?ové výhody související s osobní a rodinnou situací poplatníka [...] uplat?ují na p?íjmy plynoucí ze zdroj? v Belgii i ze zdroj? v zahrani?í. Nebyla-li p?íslušná rodinná a osobní situace zohledn?na v zahrani?í, poplatník ?ást t?chto výhod ztrácí.

Nizozemsko uplat?uje metodu osvobození od dan? s výhradou progresivity obdobnou metod? uplat?ovanou v Belgii. V[e výše uvedeném] rozsudku [de Groot] ovšem [Soudní dv?r] rozhodl, že tento postup je v rozporu s právní úpravou volného pohybu osob v rámci [Evropské unie].

Evropská komise vyzvala Belgii, aby zajistila soulad belgických da?ových p?edpis? týkajících se uplat?ování metody osvobození od dan? s výhradou progresivity [...] s povinnostmi, které pro ni plynou z ?lánek? 18 [ES], 39 [ES], 43 [ES] a 56 ES [...]

P?ijato bylo následující ?ešení: v p?ípadech, kdy osobní a rodinná situace poplatníka nebyla v zahrani?í zohledn?na, bude nad rámec snížení dan? stanoveného v ?lánku 155 ZDP [z roku 1992] p?iznáno snížení dan? vztahující se na p?íjmy plynoucí ze zdroj? v zahrani?í.

[...]

3. Dodatečné snížení daní z příjmů osvobozených podle smlouvy od daní se přiznává při splnění následujících podmínek:

- poplatníkovi plynou příjmy osvobozené od daní podle smlouvy z jednoho nebo několika členských států [Evropského hospodářského prostoru (EHP)];
- osobní a rodinná situace poplatníka nebyla v uvedených státech při výpočtu daní z příjmů, které jsou v Belgii osvobozené od daní, zohledněna;
- poplatník nemohl v Belgii plně využít daňových výhod souvisejících s jeho osobní a rodinnou situací;
- belgická daňová povinnost navýšená o zahraniční daňovou povinnost převyšuje daňovou povinnost, která by poplatníkovi vznikla, pokud by mu příjmy plynuly výhradně ze zdroje v Belgii a související daně byly odváděny v Belgii.

4. Poplatník, který žádá o přiznání dodatečného snížení daní, musí prokázat, že splňuje požadované podmínky.“

Spory v původním řízení

11 Německý státní příslušník G. Imfeld a belgická státní příslušnice N. Garcet jsou manželé, mají dvě děti a jejich bydliště se nachází v Belgii. Přestože mají manželé být podle vnitrostátního práva zdaňováni v zásadě společně, podali přiznání k dani z příjmů v Belgii za zdaňovací období let 2003 a 2004 každý zvlášť, aniž uvedli, že jsou manželé.

12 Guido Imfeld, který vykonává povolání advokáta v Německu, odkud mu plynou všechny příjmy, nevykázal v Belgii žádný zdanitelný příjem a neuplatnil žádnou vyživovanou osobu. Naproti tomu N. Garcet, která je zaměstnaná v Belgii, uplatnila úroky z hypotečního úvěru, dvě vyživované děti a náklady na péči o děti.

13 O tato daňová přiznání se před předkládajícím soudem vedou celkem tři spory, jež vyústily v podání projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

Spory týkající se zdaňovacího období roku 2003

14 Dne 5. dubna 2004 stanovila belgická daňová správa daň za zdaňovací období roku 2003 nejprve jen vůči N. Garcet.

15 Dne 16. listopadu 2004 však uvedená daňová správa zjistila, že N. Garcet nelze považovat za svobodnou, a vydala tedy oznámení o opravě daňového přiznání s tím, že se žalobci v původním řízení zdaňují společně a stanovuje se nová daň na základě přiznaných příjmů N. Garcet a příjmů ze samostatné výdělečné činnosti dosažených G. Imfeldem v Německu.

16 Dopisem ze dne 9. prosince 2004 vyjádřili žalobci v původním řízení svůj nesouhlas s takto oznámenou opravou, přičemž zpochybnili výpočet společné daňové povinnosti a požadovali oddělený výpočet, aby byla zaručena svoboda usazování a zajištěno skutečné a plné osvobození od daní u příjmů G. Imfelda plynoucích z Německa.

17 Dne 13. prosince 2004 oznámila daňová správa žalobcům v puvodním řízení daňový výměr, v němž bylo uvedeno, že pán G. Imfelda pocházející z Německa jsou plně osvobozeny, ale v rámci společného zdanění musí být zohledněny náklady na péči o dítě, nezdanitelná část základu daně a snížení o pánymy nahrazující výdlek.

18 Dne 10. února 2005 byla N. Garcet individuálně stanovena daň za zdaňovací období roku 2003 z pánymy snížených na nulu, proti čemuž podali žalobci v puvodním řízení dne 9. března 2005 odvolání v daňovém řízení.

19 Ředitel oblastní správy pánímých daní v Lutychu (directeur régional des contributions directes de Liège) (Belgie) rozhodnutím ze dne 11. července 2005 toto odvolání zamítl, a žalobci v puvodním řízení tedy podali dne 29. září 2005 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

20 Dne 13. října 2005 byla žalobcům v puvodním řízení stanovena společná daň za zdaňovací období roku 2003, proti čemuž podali dne 13. ledna 2006 odvolání v daňovém řízení.

21 Ředitel oblastní správy pánímých daní v Lutychu rozhodnutím ze dne 7. března 2006 toto odvolání zamítl, a žalobci v puvodním řízení tedy podali dne 31. března 2006 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

Spor týkající se zdaňovacího období roku 2004

22 Dne 24. června 2005 byla žalobcům v puvodním řízení stanovena společná daň za zdaňovací období roku 2004, proti čemuž podali dne 15. září 2005 odvolání v daňovém řízení.

23 Ředitel oblastní správy pánímých daní v Lutychu rozhodnutím ze dne 19. října 2005 toto odvolání zamítl, a žalobci v puvodním řízení tedy podali dne 21. listopadu 2005 proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

Daňové zacházení s pánymy dosaženými G. Imfeldem v Německu

24 Pánymy G. Imfelda dosažené v Německu byly v souladu se smlouvou z roku 1967 zdaněny v tomto členském státě. Z jeho odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem vyplývá, že v rámci daně z pánymy odvedené v Německu využil výhody na vyživované dítě ve formě nezdanitelné části základu daně („Freibetrag für Kinder“).

25 Guido Imfeld byl zdaněn individuálně, tzn. bez možnosti využít režimu „Ehegattensplitting“, tedy režimu společného zdanění, na jehož uplatnění mají podle § 1a odst. 1 bodu 2 zákona o dani z pánymu (Einkommensteuergesetz) nárok daňoví poplatníci, kteří tvoří manželský pár, nežijí trvale odloučeni a podléhají dani v Německu, aťoli mají bydliště v jiném členském státě. Z předkládacího rozhodnutí a ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že za zdaňovací období roku 2003 odmítly německé daňové orgány uplatnit tento daňový režim ve prospěch G. Imfelda.

26 Žaloba podaná G. Imfeldem proti tomuto zamítavému rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 25. července 2007, neboť jeho pánymy zdanitelné v Německu byly nižší než 90 % celkových pánymy domácnosti a pánymy jeho manželky byly vyšší než absolutní limit 12 372 eur i než relativní limit 10 % světového pánymu, které stanoví německá daňová právní úprava. Finanzgericht Köln mimo jiné zdůraznil, že v rozsudku ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 32), Soudní dvůr potvrdil soulad uvedených limitů s unijním právem.

27 Odvolání podané žalobcem v p?vodním ?ízení proti tomuto rozsudku bylo zamítnuto rozsudkem Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 17. prosince 2007.

Analýza p?edkládajícího soudu a p?edb?žná otázka

28 P?edkládající soud uvádí, že společné zdan?ní G. Imfelda a N. Garcet je v souladu se zákonem. Ke společnému zdan?ní došlo, jak stanoví ?l. 126 odst. 1 ZDP z roku 1992, u manžel? a da? byla žalobc?m v p?vodním ?ízení stanovena ob?ma společn?. V souladu s ?l. 134 odst. 1 druhým pododstavcem ZDP z roku 1992 bylo navýšení nezdanitelné ?ásti základu dan? za vyživované dít?, stanovené v ?l. 132 bod? 3 ZDP z roku 1992, „zapo?te[no] p?ednostn? na ?ást p?íjm? toho z manžel?, jehož p?íjmy z výd?le?né ?innosti jsou vyšší“, v daném p?ípad? na ?ást p?íjm? G. Imfelda.

29 P?edkládající soud si klade otázku, zda je zp?sob výpo?tu belgické dan? v souladu s unijním právem. V této souvislosti vyjad?uje názor, že v d?sledku použití metody osvobození s výhradou progresivity ztrácejí takoví poplatníci, jako jsou žalobci v p?vodním ?ízení, ?ást nezdanitelných ?ástek, na které mají na základ? své osobní a rodinné situace nárok, a to z toho d?vodu, že jsou p?ednostn? zapo?teny na ?ást p?íjm? toho z manžel?, jehož p?íjmy z výd?le?né ?innosti jsou vyšší, p?estože podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní jsou tyto p?íjmy od dan? osvobozeny. V tomto smyslu se mu použití ?látku 155 ZDP z roku 1992 ve spojení s ?l. 134 odst. 1 téhož zákona v takové p?eshrani?ní situaci, jako je situace žalobc? v p?vodním ?ízení, jeví jako možné porušení unijního práva.

30 Za t?chto okolností spojil Tribunal de première instance de Liège jednotlivé spory, které mu žalobci v p?vodním ?ízení p?edložili, a rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání ?lánek 39 [ES] tomu, aby v d?sledku belgického da?ového režimu vyplývajícího z ?látku 155 [ZDP z roku 1992] a ?l. 134 odst. 1 druhého pododstavce [ZDP z roku 1992], bez ohledu na to, zda se [ob?žník z roku 2008] použije, ?i nikoli, byly p?íjmy žalobce z výd?le?né ?innosti v N?mecku, které jsou osvobozeny od dan? podle ?látku [14] [smlouvy z roku 1967], zahrnuty do výpo?tu belgické dan? a zohledn?ny p?i uplatn?ní da?ových výhod upravených [v ZDP z roku 1992] a aby byl nárok na uvedené výhody, jako je nezdanitelná ?ást základu dan? p?iznaná na základ? rodinné situace žalobce, snížen nebo poskytnut v menším rozsahu než v p?ípad?, že by ob?ma žalobc?m plynuly p?íjmy ze zdroj? v Belgii a žalobkyn? by byla namísto žalobce poplatníkem s nejvyššími p?íjmy, a?koliv v N?mecku žalobce zda?uje své p?íjmy z výd?le?né ?innosti jako jednatel, a nem?že tedy využít všech da?ových výhod souvisejících s jeho osobní a rodinnou situací, kterou n?mecké da?ové orgány zohlednily jen z?ástí?“

K p?edb?žné otázce

Úvodní poznámky

31 P?edkládající soud v podstat? žádá Soudní dv?r, aby se vyslovil k tomu, zda je s unijním právem slu?itelné da?ové zacházení uplatn?né ?lenským státem, v daném p?ípad? Belgickým královstvím, na p?íjmy manžel??rezident? tohoto ?lenského státu, z nichž jednomu plynou p?íjmy z tohoto státu a druhý vykonává samostatnou výd?le?nou ?innost v jiném ?lenském stát?, v daném p?ípad? ve Spolkové republice N?mecko, odkud mu plynou veškeré p?íjmy, jež tvoří nejv?tší ?ást p?íjm? manželského páru a které jsou na základ? mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní v N?mecku zdan?ny a v Belgii od dan? osvobozeny.

32 Je t?eba up?esnit, že a?koli p?edm?tem spor? v p?vodním ?ízení jsou dv? da?ové výhody

související s osobní a rodinnou situací poplatník?, a sice odpot náklad? na pé?i o dít? a p?iznání dopl?kové nezdanitelné ?ásti základu dan? na vyživované dít?, sm??uje otázka p?edkládajícího soudu konkrétn? na „nezdanitelnou ?ást základu dan? p?iznanou na základ? rodinné situace žalobce“, a to s odkazem na zp?sob výpo?tu stanovený v ?l. 134 odst. 1 druhém pododstavci ZDP z roku 1992.

33 Tímto výrazem ozna?uje p?edkládající soud da?ovou výhodu, kterou p?edstavuje dopl?ková nezdanitelná ?ást základu dan? na vyživované dít? podle ?lánku 132 ZDP z roku 1992. Uvádí, že belgické právo p?iznává tuto da?ovou výhodu man?elskému páru jako celku a že v d?sledku zp?sobu jejího výpo?tu, stanoveného v ?lánku 134 ZDP z roku 1992, podle n?hož je uvedená dopl?ková ?ástka vypo?tena zapo?tením na nejvyšší zdanitelné p?íjmy jednoho z manžel?, je tato výhoda v takové situaci, v jaké se nacházejí žalobci v p?vodním ?ízení, snížena, respektive poskytnuta v menším rozsahu než v p?ípad?, že by t?mto žalobc?m plynuly p?íjmy ze zdroj? v Belgii a N. Garcet by byla namísto G. Imfelda poplatníkem s nejvyššími p?íjmy.

34 Nárok na odpot náklad? na pé?i o dít? tudíž nepat?í mezi výhody, na které dopadá otázka p?edkládajícího soudu. Belgická vláda na jednání uvedla, že výpo?et odpotu náklad? na pé?i o dít? se ?ídí jinými pravidly, jelikož odpot je p?iznán formou pom?rného rozd?lení mezi p?íjmy každého z manžel?. Dodala, že v daném p?ípad? byl N. Garcet p?iznán odpot náklad? na pé?i o d?ti úm?rn? podílu jejich p?íjm? na celkových p?íjmech obou manžel?.

Ke svobod? použitelné na situaci žalobc? v p?vodním ?ízení

35 P?edkládající soud odkazuje ve své otázce na ?lánek 39 ES, jemuž nyní odpovídá ?lánek 45 SFEU, týkající se volného pohybu pracovník?, nicmén? v argumenta?ní ?ásti p?edkládacího rozhodnutí n?kolikrát zmínil svobodu usazování.

36 Guido Imfeld, který je n?meckým státním p?íslušníkem a má bydlišt? v Belgii, p?itom pracuje v N?mecku jako advokát a vykonává tam samostatnou výd?le?nou ?innost. Ostatn? i ustanovení smlouvy z roku 1967, které p?edkládající soud výslovn? cituje coby ustanovení použitelné na spory v p?vodním ?ízení, se týká svobodných povolání a podobných nezávislých ?inností.

37 Na situaci G. Imfelda se tudíž nevztahuje volný pohyb pracovník?, nýbrž svoboda usazování, jež v p?ípad? ob?an? Unie zahrnuje p?ístup k samostatným výd?le?ným ?innostem a jejich výkon (viz zejména rozsudek ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, s. I?2409, bod 40).

38 Soudní dv?r již opakovan? rozhodl, že i když p?edkládající soud svou žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce omezil pouze na výklad volného pohybu pracovník?, taková skute?nost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad unijního práva, který m?že být užite?ný pro rozhodnutí ve v?ci, která mu byla p?edložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve své otázce zmínil (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Sb. rozh. s. I?1711, bod 29, a ze dne 23. dubna 2009, Rüffler, C?544/07, Sb. rozh. s. I?3389, bod 57).

39 Otázku je tedy t?eba chápat tak, že se týká ?lánku 43 ES, jemuž nyní odpovídá ?lánek 49 SFEU.

K otázce

40 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové da?ové právní úpravy ?lenského státu, jako je úprava dot?ená ve

v?ci v p?vodním ?ízení, v jejímž d?sledku p?ichází manželský pár, který má bydlišt? v tomto stát? a jemuž plynou p?íjmy sou?asn? z uvedeného státu i z jiného ?lenského státu, v n?mž jsou p?íjmy jednoho z manžel? zdan?ny individuáln? z titulu jeho samostatné výd?le?né ?innosti a v n?mž tento manžel nem?že využít všech da?ových výhod spojených s jeho osobní a rodinnou situací, o ur?itou da?ovou výhodu kv?li pravidl?m jejího zapo?itání, a?koliv by na ni tito manželé m?li nárok, kdyby jim veškeré p?íjmy nebo jejich nejv?tší ?ást plynuly z ?lenského státu jejich bydlišt?.

K existenci omezení svobody usazování

41 Je t?eba p?edeslat, že podle ustálené judikatury jsou p?i neexistenci sjednocujících nebo harmoniza?ních opat?ení p?ijatých Evropskou unií ?lenské státy i nadále p?íslušné pro stanovení kritérií pro zdan?ní p?íjm? a majetku, p?ípadn? prost?ednictvím mezinárodní smlouvy, za ú?elem zamezení dvojímu zdan?ní. V této souvislosti mají ?lenské státy volnost ur?it v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdan?ní hrani?ní ur?ovatele za ú?elem rozd?lení da?ových pravomocí (viz zejména výše uvedený rozsudek de Groot, bod 93, a rozsudky ze dne 16. ?íjna 2008, Renneberg, C?527/06, Sb. rozh. s. I?7735, bod 48, a ze dne 28. února 2013, Beker, C?168/11, bod 32).

42 Toto rozd?lení da?ových pravomocí nicmén? ?lenským stát?m nedovoluje uplat?ovat opat?ení odporující volnému pohybu zaru?enému Smlouvou o FEU. Co se totiž tý?e výkonu zda?ovací pravomoci takto rozd?lené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdan?ní, musí se ?lenské státy podrobit unijním pravidl?m (výše uvedené rozsudky de Groot, bod 94; Renneberg, body 50 a 51, a Beker, body 33 a 34).

43 Rovn?ž je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v zásad? na ?lenském stát? bydlišt?, aby p?iznal da?ovému poplatníkovi všechna da?ová zvýhodn?ní související s jeho osobní a rodinnou situací, nebo? tento ?lenský stát m?že až na výjimky nejlépe posoudit osobní da?ovou schopnost uvedeného da?ového poplatníka, jelikož v tomto stát? jsou soust?ed?ny jeho osobní a majetkové zájmy (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93, Recueil, s. I?225, bod 32; ze dne 16. kv?tna 2000, Zurstrassen, C?87/99, Recueil, s. I?3337, bod 21, a výše uvedený rozsudek Beker, bod 43).

44 Povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci m?že mít ?lenský stát, v n?mž je da?ový poplatník zam?stnán, pouze tehdy, když da?ový poplatník pobírá všechny nebo tém?? všechny zdanitelné p?íjmy z vykonávané ?innosti v tomto stát? a neplyne mu žádný významn?jší p?íjem ve stát? bydlišt?, takže stát bydlišt? mu není s to p?iznat zvýhodn?ní vyplývající ze zohledn?ní jeho osobní a rodinné situace (viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 36; Gschwind, bod 27; Zurstrassen, body 21 až 23, a de Groot, bod 89).

45 Otázku, zda je použití belgické da?ové právní úpravy na takovou situaci, jaká nastala ve v?ci v p?vodním ?ízení, slu?itelné se svobodou usazování, je proto nutno zkoumat z hlediska t?chto zásad.

46 Žalobc?m v p?vodním ?ízení byly v daném p?ípad? společn? zdan?ny jejich p?íjmy plynoucí z Belgie, kde mají bydlišt?, s tím, že p?íjmy G. Imfelda plynoucí z N?mecka byly od dan? osvobozeny, a G. Imfeldovi byly jeho p?íjmy plynoucí z N?mecka, kde pracuje, zdan?ny individuáln? na základ? smlouvy z roku 1967.

47 Jak v N?mecku, tak v Belgii byla p?inejmenším z?ásti zohledn?na jejich osobní a rodinná situace. Guido Imfeld m?l na základ? n?mecké da?ové právní úpravy nárok na uplatn?ní nezdanitelné ?ásti základu dan? na vyživované dít? („Freibetrag für Kinder“), nem?l však nárok na uplatn?ní režimu „Ehegattensplitting“.

48 Manželský pár žalobce v p?vodním ízení m?l rovn?ž na základ? belgické da?ové právní úpravy v zásad? nárok na dopl?kovou nezdanitelnou ?ást základu dan? na vyživované d?ti. Ve skute?nosti ji však nemohl uplatnit. Dopl?ková ?ástka, která by mohla být uplatn?na jako nezdanitelná ?ást základu dan?, byla totiž zapo?tena na p?íjmy G. Imfelda plynoucí z N?mecka, jelikož tyto p?íjmy byly nejvyššími p?íjmy manžel?. Tyto jeho p?íjmy však byly následn? od zdanitelného základu ode?teny, protože na základ? smlouvy z roku 1967 byly od dan? osvobozeny, takže nakonec nebyla z titulu dopl?kové nezdanitelné ?ásti na vyživované dít? osvobozena od dan? žádná ?ást p?íjm?.

49 Taková da?ová právní úprava, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ízení, a konkrétn? uplatn?ní metody osvobození od dan? s výhradou progresivity podle ?lánku 155 ZDP z roku 1992 ve spojení s pravidly zapo?tení dopl?kové nezdanitelné ?ásti základu dan? na vyživované dít? podle ?lánku 134 ZDP z roku 1992, proto znevýhod?uje manželské páry nacházející se v situaci žalobce v p?vodním ízení, která se vyzna?uje tím, že jim nejv?tší ?ást p?íjm? plyne z jiného ?lenského státu než z Belgického království, oproti manželským pár?m, kterým veškeré p?íjmy nebo jejich nejv?tší ?ást plynou z Belgie.

50 Žalobci v p?vodním ízení byli jakožto manželský pár znevýhodn?ni tím, že nemohli využít da?ové výhody, jež vyplývá z uplatn?ní dopl?kové nezdanitelné ?ásti základu dan? na vyživované dít?, na niž by m?li nárok, kdyby jim veškeré jejich p?íjmy plynuly z Belgie, ?i p?inejmenším kdyby p?íjmy N. Garcet plynoucí z Belgie byly vyšší než p?íjmy plynoucí jejímu manželovi z N?mecka.

51 Právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ízení tak zavádí rozdílné da?ové zacházení s manželskými páry ob?an? Unie, kte?í mají bydlišt? na území Belgického království, a to v závislosti na p?vodu a výši jejich p?íjm?, a toto rozdílné da?ové zacházení m?že tyto manželské páry odrazovat od výkonu svobod zaru?ených Smlouvou, zejména svobody usazování (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Beker, bod 52).

52 Tato právní úprava tedy m?že odrazovat státní p?íslušníky uvedeného ?lenského státu od toho, aby své právo na svobodu usazování uplatnili tím zp?sobem, že svou hospodá?skou ?innost budou vykonávat v jiném ?lenském stát? a p?itom budou nadále pobývat v prvn? uvedeném stát? (viz zejména rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C?251/98, Recueil, s. I?2787, body 28 a 29, a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak, C?314/08, Sb. rozh. s. I?11049, bod 60).

53 Rovn?ž m?že odrazovat státní p?íslušníky jiných ?lenských stát? než Belgického království od toho, aby jakožto ob?ané Unie uplatnili své právo na volný pohyb tím, že si z?ídí bydlišt? v uvedeném ?lenském stát?, zejména za ú?elem slou?ení rodiny, a sou?asn? budou nadále svou hospodá?skou ?innost vykonávat v ?lenském stát?, jehož jsou státními p?íslušníky.

54 Belgická da?ová právní úprava navíc nezohled?uje takové p?eshrani?ní situace, jako je situace dot?ená ve v?cech v p?vodním ízení, a neumož?uje tedy odstranit negativní dopady, jež by mohla mít na výkon uvedených svobod, které Smlouva zaru?uje ob?an?m Unie.

55 Jak Komise zdůraznila ve svém písemném vyjádření, pravidlo započítání doplňkové nezdánitelné části základu daně na vyživované dítě na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, má v zásadě za cíl maximalizovat efekt výhody ve prospěch manželského páru jako celku, tedy i manžela, jehož příjmy jsou nižší. Jelikož je sazba daně progresivní, je započtení doplňkové části na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, pro manžely výhodnější než její stejnoměrné či poměrné rozdělení. Pokud se však uvedené pravidlo uplatní v takové přeshraniční situaci, jako je situace dotčená ve věcech v původním řízení, má paradoxně za určitých okolností přesně opačný účinek, v daném případě z toho důvodu, že nejvyšší příjmy plynou jednomu z manželů v plném rozsahu z jiného členského státu než z Belgického království.

56 Takto zjištěná pékážka svobody usazování není – a? belgická vláda tvrdí opak – nutným důsledkem rozdílnosti vnitrostátních právních úprav dotčených ve věcech v původním řízení.

57 Manželský pár, který tvoří žalobci v původním řízení, byl totiž připraven o možnost uplatnit část nezdánitelných částek stanovených pro manžele-rezidenty v důsledku toho, že jeden z nich využil svobody usazování, a to pouze kvůli pravidlům započítání doplňkové nezdánitelné části základu daně na vyživované dítě stanoveným belgickou daňovou právní úpravou (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek de Groot, bod 87).

58 Belgická vláda nemůže důvodně tvrdit ani to, že daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nezakládá omezení svobody usazování, jelikož výkon svobody usazování G. Imfeldem nijak nezhoršil jeho daňovou situaci, protože zaprvé nemusel v Německu odvést vyšší daň, než jakou by musel odvést v Belgii, a zadruhé jeho osobní a rodinná situace byla v Německu zohledněna, takže Belgické království je v tomto ohledu zcela zproštěno jakékoli povinnosti.

59 Je pravda, jak vyplývá z popisu skutkového stavu v původním řízení, že G. Imfeld mohl v daném případě využít částek zohlednění své osobní a rodinné situace v Německu při uznání nezdánitelné části základu daně na vyživované dítě („Freibetrag für Kinder“).

60 Nelze však mít za to, že při uznání této daňové výhody v Německu může být kompenzována ztráta daňové výhody, kterou žalobci v původním řízení utrpěli v Belgii.

61 Členský stát se totiž nemůže dovolávat existence výhody přiznané jednostranně jiným členským státem – v daném případě členským státem, v němž G. Imfeld pracuje a z něhož mu plynou veškeré příjmy – aby tak unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, zejména z jejích ustanovení týkajících se svobody usazování (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 78, jakož i ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 69, a Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 66).

62 Daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení přitom stanoví daňovou výhodu pro manželské páry zejména formou doplňkové nezdánitelné části základu daně na vyživované dítě, která se započte na příjmy toho z manželů, jehož příjmy jsou vyšší, avšak nebere žádný ohled na skutečnost, že po využití svobod zaručených Smlouvou nemusí tomuto manželovi osobně plynout žádné příjmy z Belgie, což má přímou a automaticky za následek, že manželský pár o uvedenou výhodu zcela přichází. Právě automatická povaha této ztráty – bez ohledu na daňové zacházení uplatněné vůči G. Imfeldovi v Německu – porušuje svobodu usazování.

63 Belgická vláda tudíž nemůže s úspěchem prokázat, že k omezení svobody usazování nedošlo, s odkazem na skutečnost, že ve věcech v původním řízení byla osobní a rodinná situace G. Imfelda zvláště zohledněna v Německu v rámci jeho individuálního zdanění, a že tam tedy mohl využít daňové výhody.

K odůvodnění omezení svobody usazování

64 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 49 SFEU, lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je však ještě třeba, aby použití takového opatření bylo zprůvodněné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 49, a rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35, a ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 56).

65 Belgická vláda uvádí, že i kdyby daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení představovala omezení svobody usazování, je v každém případě odůvodněna nutností chránit vyvážené rozdělení daňovacích pravomocí mezi členskými státy.

66 Konkrétně tato vláda z výše uvedených rozsudků Schumacker a de Groot dovozuje, že mezi zdaněním příjmů a zohledněním osobní a rodinné situace poplatníků existuje vzájemná vazba v tom smyslu, že tuto situaci je třeba ve státě bydliště zohlednit jen tehdy, plynou-li zdanitelné příjmy z tohoto státu. Belgická vláda zdrazňuje, že smlouva z roku 1967 stanoví, že příjmy dosažené ve státě zamýšlené jsou ve státě bydliště od daně osvobozeny. Samotný systém osvobození přitom spočívá v tom, že zdanitelný základ je snížen na nulu a brání uplatnění odpůčty bez ohledu na to, zda souvisejí s osobní a rodinnou situací, či nikoli.

67 Belgická vláda se domnívá, že dodatečné osvobození v podobě převezení daňových výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací na jiného poplatníka by překračovalo požadavky unijního práva, jak jej Soudní dvůr vyložil ve výše uvedeném rozsudku de Groot, z něhož vyplývá jen tolik, že tyto výhody musí být v plném rozsahu přiznány a v plném rozsahu odpůčitatelné od zdanitelných příjmů. Převezení výhod na druhého manžela by ohrozilo právo Belgického království uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činností vykonávaným na jeho území tímto manželem.

68 V této souvislosti je třeba poznamenat, že zachování rozdělení daňovacích pravomocí mezi členskými státy může vpravdě představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu svobody pohybu v Unii (výše uvedený rozsudek Beker, bod 56).

69 Soudní dvůr nicméně již rozhodl, že členský stát bydliště poplatníka se takového odůvodnění se nemůže dovolávat, aby se zbavil odpovědnosti, kterou v zásadě tento stát má, přiznat daňovému poplatníkovi odpůčty týkající se osobní a rodinné situace, které mu přísluší, ledaže je tento stát své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci poplatníka, kteří mají bydliště na jeho území a zvláště vykonávají hospodářskou činnost v jiném členském státě, zproštěn mezinárodní smlouvou anebo zjistí, že jeden nebo více států zamýšlených přiznává – i bez ohledu na jakoukoli mezinárodní smlouvu – v souvislosti s jím zdaněnými příjmy výhody související se zohledněním osobní a rodinné situace poplatníka, kteří nejsou v těchto státech rezidenty, ale kterým z těchto států plynou zdanitelné příjmy (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky de Groot, body 99 a 100, a Beker, bod 56).

70 V této souvislosti Soudní dvůr v bodě 101 výše uvedeného rozsudku de Groot upřesnil, že

mechanismy použité za účelem zamezení dvojímu zdanění nebo vnitrostátní daňové systémy, jejichž účinkem je dvojitá zdanění vyloučit nebo zmírnit, musejí nicméně zajišťovat daňovým poplatníkům dotyčných států, aby jejich celková osobní a rodinná situace byla řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jak si mezi sebou dotyčné členské státy tuto povinnost rozdělily, nebo jinak by došlo k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu osob, které by nevyplývalo žádným způsobem z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy.

71 Tyto závěry lze vztáhnout i na situaci manželského páru tvořeného žalobci v původním řízení.

72 Smlouva z roku 1967 přitom neukládá členskému státu zamětnání žádnou povinnost týkající se zohlednění osobní a rodinné situace daňových poplatníků majících bydliště v druhém z členských států, které tuto smlouvu uzavřely.

73 Kromě toho daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nezavádí žádnou vzájemnou vazbu mezi daňovými výhodami, jež přiznává rezidentům dotyčného členského státu, a daňovými výhodami, na něž mají nárok v rámci svého zdanění v jiném členském státě. Žalobci v původním řízení nemohli uplatnit doplňkovou nezdánitelnou část základu daně na vyživované dítě nikoli proto, že měli rovnocennou výhodu v Německu, nýbrž jen proto, že nárok na ni je anulován v důsledku pravidel jejího započtení.

74 Belgická vláda navíc v této souvislosti uvádí, že oběžník z roku 2008, který je považován za mechanismus zavádějící takovou vzájemnou vazbu, se na situaci G. Imfelda nepoužije.

75 V každém případě odvodnění týkající se nutnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může být uznáno, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54, jakož i výše uvedené rozsudky SGI, bod 60, a Beker, bod 57).

76 V projednávaném případě by však skutečnost, že by Belgické království přiznalo v plné výši odpůčty týkající se osobní a rodinné situace žalobcem v původním řízení, toto právo neohrozila. Uvedený členský stát by tím neztratil část své daňové pravomoci ve prospěch jiných členských států. Jak v této souvislosti poukázala Komise, v daném případě ztráta výhody přiznávané manželům postihuje toho z nich, který podléhá zdanění v Belgii. Omezující účinek na manžele nespočívá v nepřiznivém zacházení s příjmy G. Imfelda, které jsou od daně osvobozené, nýbrž v nepřiznivém zacházení s příjmy jeho manželky N. Garcet, které jí plynou výlučně z Belgie a které jsou v plném rozsahu zdaněny v tomto členském státě, aniž N. Garcet využívá dotčených daňových výhod.

77 Estonská vláda má navíc za to, že belgická daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení má za cíl zamezit tomu, aby osobní a rodinná situace daňového poplatníka byla zohledněna souasně ve dvou členských státech, tedy aby vedla k neoprávněnému přiznání dvojí výhody. Estonská vláda v tomtéž směru tvrdí, že Soudní dvůr připustil možnost členských států zabraňovat dvojímu odpůtu ztrát a v této souvislosti odkazuje na bod 47 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer.

78 K tomu uvedl generální advokát v bodě 82 svého stanoviska, že i kdyby bylo možné připustit, že jsou různé daňové výhody přiznávané v obou dotyčných členských státech srovnatelné, a dospět k závěru, že žalobcem v původním řízení skutečně vznikla dvojí výhoda,

byla by tato skutečnost každopádně jen výsledkem paralelního uplatnění belgické a německé daňové právní úpravy, tak jak se na něm oba tyto členské státy dohodly za podmínek stanovených ve smlouvě z roku 1967.

79 Dotyčné členské státy mohou naproti tomu zohlednit daňové výhody případně přiznané druhým členským státem zdanění, ovšem s výhradou plynoucí z bodu 70 tohoto rozsudku, a sice že bez ohledu na způsob, jak si tyto členské státy tuto povinnost mezi sebou rozdělily, bude jejich daňovým poplatníkem ve výsledku zajištěno žádné zohlednění jejich celkové osobní a rodinné situace.

80 V důsledku výše uvedeného je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž důsledku přichází manželský pár, který má bydliště v tomto státě a jemuž plynou příjmy současně z uvedeného státu i z jiného členského státu, o možnost skutečně využít určité daňové výhody kvůli pravidlům jejího započítání, aťkoliv by na ni tito manželé měli nárok, kdyby tomu z manželů, který má vyšší příjmy, neplynuly veškeré jeho příjmy z jiného členského státu.

K nákladům řízení

81 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž důsledku přichází manželský pár, který má bydliště v tomto státě a jemuž plynou příjmy současně z uvedeného státu i z jiného členského státu, o možnost skutečně využít určité daňové výhody kvůli pravidlům jejího započítání, aťkoliv by na ni tito manželé měli nárok, kdyby tomu z manželů, který má vyšší příjmy, neplynuly veškeré jeho příjmy z jiného členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.