

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

28. února 2013(\*)

„Volný pohyb kapitálu – Daň z příjmu – Kapitálové příjmy – Smlouva o zamezení dvojímu zdanění – Dividendy rozdělené společnostmi usazenými v členských státech a ve třetích zemích – Určení maximálního započtení srážky provedené v zahraničí proti tuzemské dani z příjmu – Nezohlednění nákladů souvisejících s osobními okolnostmi a individuálních nákladů vynaložených v osobním životě – Odvodnění“

Ve věci C-168/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 9. února 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 6. dubna 2011, v řízení

**Manfred Beker,**

**Christa Beker**

proti

**Finanzamt Heilbronn,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), vykonávající funkci předsedy druhého senátu, U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. dubna 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Bekera a Ch. Beker M. Bekerem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Heilbronn W. Steinacherem a M. Ritter von Rittershain, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu J.-S. Pilcerem, jako zmocněncem,
- za švédskou vládu A. Falk, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. července 2012,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 63 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi M. a Ch. Beker, na straně jedné a Finanzamt Heilbronn, na straně druhé, ve věci určení, v rámci použití dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění, maximálního započtení srážky u zdroje, která byla provedena v zahraničí, proti dani z příjmu, která připadá podle daňového sazebníku na příjmy, jež jsou předmětem neomezené daňové povinnosti.

## Právní rámec

### *Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění*

3 Otázka, zda je Spolková republika Německo oprávněna vybrat daň ze zahraničních příjmů a – v kladném případě – zda je třeba v tomto ohledu zohlednit srážku u zdroje provedenou v zahraničí, je upravena ve sporu v převodním řízení smlouvami k zamezení dvojímu zdanění uzavřenými Spolkovou republikou Německo s Francouzskou republikou (smlouva ze dne 21. července 1959, v platném znění), Lucemburským velkovévodstvím (smlouva ze dne 23. srpna 1958, v platném znění), Nizozemským královstvím (smlouva ze dne 16. června 1959), Švýcarskou konfederací (smlouva ze dne 11. srpna 1971), Spojenými státy americkými (smlouva ze dne 29. srpna 1989, v platném znění) a s Japonskem (smlouva ze dne 22. dubna 1966).

4 Pokud daňový poplatník podléhající neomezené daňové povinnosti k dani z příjmu v Německu dosáhne kapitálových příjmů v jiném státě, tento jiný stát provede srážku u zdroje na základě těchto smluv k zamezení dvojímu zdanění. Daň vybraná u zdroje v souladu s uvedenými smlouvami je započitatelná proti dani z příjmu dlužné v Německu. Co se týče způsobu tohoto započtení, smlouvy uzavřené Spolkovou republikou Německo s Francouzskou republikou, Švýcarskou konfederací, Spojenými státy americkými a Japonskem odkazují na německé daňové právo.

### *Německé právo*

5 Na základě § 1 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), ve znění pozměněném daňovým zákonem pro rok 2007 (Jahressteuergesetz 2007) ze dne 13. prosince 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878, dále jen „EStG“) použitelným na rok 2007, mají fyzické osoby, které mají bydliště v Německu, neomezenou daňovou povinnost v tomto členském státě.

6 Ustanovení § 2 EStG stanoví:

„(1) Předmětem daně z příjmu jsou:

[...]

5. kapitálové příjmy;

[...]

kterých daňový poplatník dosáhne v období, v němž má neomezenou daňovou povinnost k dani z příjmu, nebo jako příjmy dosažených v tuzemsku v období, v němž má omezenou daňovou povinnost k dani z příjmu. Kategorie, do kterých jednotlivé příjmy patří, se určuje v souladu s §

13 až § 24.

(2) Příjmy tvoří:

1. zisk plynoucí z činností v zemědělství a lesnictví, z průmyslových, obchodních a profesních činností, jakož i ze samostatné výdělečné činnosti (§ 4 až § 7k);

2. částka příjmu přesahující výdaje vynaložené na dosažení příjmu v případě ostatních kategorií příjmu (§ 8 až § 9a).

(3) Celková výše příjmu [Summe der Einkünfte] po odečtení poměrné daňové úlevy pro starší osoby v důchodu [Altersentlastungsbetrag], částky osvobození od daní pro osamělé rodiče a odpočty stanovených v § 13 odst. 3 tvoří celkovou částku příjmu [Gesamtbetrag der Einkünfte].

(4) Celková částka příjmu po odečtení zvláštních výdajů a mimořádných nákladů tvoří příjem [Einkommen].

(5) Příjem po odečtení paušálních daňových úlev uvedených v § 32 odst. 6 a dalších částek odpočitatelných z příjmu tvoří zdanitelný příjem [zu versteuerndes Einkommen]; zdanitelný příjem tvoří základ daní z příjmu podle daňového sazebníku. Pokud se jiné zákony týkají pojmu zdanitelného příjmu, musí být příjem pro účely těchto zákonů považován ve všech případech uvedených v § 32 za částku po odečtení paušálních daňových úlev uvedených v § 32 odst. 6 [...]"

7 Ustanovení § 34c odst. 1 EStG stanoví:

„U subjektů podléhajících neomezené daňové povinnosti, které jsou, pokud jde o jejich zahraniční příjmy ve státě, ze kterého tyto příjmy pocházejí, povinny k dani, jež je obdobná německé dani z příjmu, se zahraniční daň vyměřená a zaplacená v zahraničí, od níž byly odečteny úlevy, na které subjekt získal nárok, započte proti německé dani z příjmu, která připadá na příjmy z tohoto státu. Německá daň z příjmu připadající na tyto zahraniční příjmy se vypočítá takovým způsobem, že se výsledná německá daň ze zdanitelného příjmu [zu versteuerndes Einkommen], včetně zahraničních příjmů v souladu s § 32a, § 32b, § 32c, § 34 a § 34b, rozdělí podle poměru uvedených zahraničních příjmů k celkové výši příjmu [Summe der Einkünfte]. Při výpočtu zahraničních příjmů se nezohlední zahraniční příjmy, které nejsou ve státě, ze kterého pocházejí, zdaněny v souladu s právem tohoto státu. [...] Zahraniční daně jsou započitatelné pouze v rozsahu, v němž se vztahují na příjmy dosažené během zdaňovacího období“.

8 Ustanovení § 34c odst. 2 EStG stanoví:

„Zahraniční daň se nezapočte (odstavec 1), nýbrž se při stanovení příjmu na žádost odečte v rozsahu, v němž se vztahuje na zahraniční příjmy, jež nejsou osvobozeny od daní.“

### **Skutkový základ sporu v původním řízení a pedbná otázka**

9 Jako manželé byli žalobci v původním řízení v Německu společně zdaněni pro účely daní z příjmu. V tomto ohledu byly zdaněny všechny jejich celosvětové příjmy. Ve sporném daňovém roce, a sice roce 2007, obdrželi navíc ke svým příjmům pocházejícím z Německa kapitálové příjmy plynoucí z jejich menšinových podílů v různých kapitálových společnostech se sídlem v jiných členských státech, a to ve Francouzské republice, Lucemburském velkovévodství a Nizozemském království, nebo v těchto zemích, a sice ve Švýcarské konfederaci, Spojených státech amerických a v Japonsku. Na základě těchto podílů obdrželi uvedení žalobci dividendy v celkové výši 24 111,29 eur, ze kterých v jednotlivých státech, ze kterých tyto dividendy pocházely, zaplatili zahraniční daně v celkové výši 2 853,02 eur.

10 Na základě smluv k zamezení dvojímu zdanění uzavřených mezi Spolkovou republikou Německo a státy, ze kterých pocházejí tyto dividendy, může tento německý stát jakožto stát bydliště žalobce v původním řízení vybrat daň z dividend plynoucích ze zdrojů v zahraničí. Aby se zamezilo právnímu dvojímu zdanění těchto dividend, srážka u zdroje provedená v zahraničí se započte proti dani z příjmu splatné podle danového sazebníku do výše německé daně zatěžující dotyčné příjmy.

11 Ustanovení § 34c odst. 1 druhé věty EStG (dále jen „sporná právní úprava“) stanoví maximální započtení srážky u zdroje provedené v zahraničí proti dani z příjmu, která připadá podle danového sazebníku na příjmy, jež jsou předmětem neomezené danové povinnosti osoby povinné k dani. Tato maximální částka se vypočítá vynásobením výše daně splatné podle danového sazebníku poměrem mezi zahraničními příjmy a celkovou výší příjmů. Tato celková výše příjmů však nezohledňuje zvláštní výdaje a mimořádné náklady, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními okolnostmi, zatímco uvedené náklady jsou zohledněny při výpočtu daně z příjmu splatné podle danového sazebníku.

12 Částka daně z příjmu zatěžující zahraniční příjmy (maximální částka započtení zahraniční daně) se tak v souladu se spornou právní úpravou vypočítá vynásobením částky daně z příjmu splatné podle danového sazebníku poměrem (zlomek) mezi výší zahraničních příjmů a celkovou výší příjmů danového poplatníka následovně:

13 V projednávaném případě Finanzamt Heilbronn vypočetl maximální započtení srážek u zdroje provedených v zahraničí na 1 282 eur, a tuto částku tudíž započte proti dani z příjmu dlužné podle danového sazebníku žalobci v původním řízení.

14 Žalobci v původním řízení se u Finanzgericht Baden-Württemberg domáhali změny danového výměru, který jim byl zaslán, a snížení jejich daně z příjmu pro sporný rok o 1 200 eur z důvodu, že německé orgány vycházely při výpočtu maximální částky započtení z celkové výše příjmů před uplatněním obecných odpotů odpovídajících zvláštním výdajům a mimořádným nákladům, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi.

15 Jelikož bylo odvolání proti tomuto danovému výměru zamítnuto, žalobci v původním řízení podali opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof.

16 Vzhledem k pochybnostem o slučitelnosti metody pro výpočet maximální částky započtení stanovené spornou právní úpravou s unijním právem se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články [63 SFEU] právní úprava německého státu, podle níž se – v souladu s dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojímu zdanění – u osob podléhajících neomezené danové povinnosti, které jsou pokud jde o zahraniční příjmy ve státě, ze kterého tyto příjmy pocházejí, povinny k dani, jež je obdobná německé dani z příjmů, zahraniční daň započte proti německé dani z příjmů, která připadá na příjmy z tohoto státu, takovým způsobem, že se německá daň ze zdanitelného příjmu – včetně zahraničních příjmů – rozdělí podle poměru těchto zahraničních příjmů k celkové výši příjmů, a v důsledku toho se nezohlední zvláštní výdaje a mimořádné náklady, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě, jakož i náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi?“

## **K předběžné otázce**

17 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, podle níž se – v rámci režimu, jehož cílem je zamezení dvojímu zdan?ní – u osob podléhajících neomezené da?ové povinnosti, které jsou pokud jde o zahrani?ní p?íjmy ve stát?, ze kterého tyto p?íjmy pocházejí, povinny k dani, jež je obdobná dani z p?íjm? vybírané uvedeným ?lenským státem, uvedená zahrani?ní da? zapo?te proti dani z p?íjm? v tomto ?lenském stát? takovým zp?sobem, že se da? ze zdanitelného p?íjmu v tomtéž ?lenském stát? – v?etn? zahrani?ních p?íjm? – vynásobí pom?rem t?chto zahrani?ních p?íjm? k celkové výši p?íjm?, p?i?emž tato celková výše p?íjm? nezohled?uje zvláštní výdaje a mimo?ádné náklady, jako jsou individuální náklady p?íslušné osoby vynaložené v osobním život? nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi.

### Úvodní poznámky

18 Žalobci v p?vodním ?ízení tvrdí, že se p?edkládací rozhodnutí vymyká p?edm?tu jejich žaloby, která se týká zapo?tení srážky u zdroje provedené v zahrani?í proti n?mecké dani z p?íjmu v rozsahu, v n?mž se tato da? zvýší z d?vodu zohledn?ní zahrani?ních p?íjm?. P?edkládací rozhodnutí nep?ebírá celý rozsah jejich žaloby, jelikož se nevztahuje na úlevy a snížení sazby v prvním da?ovém pásmu, kterých požívají všichni da?oví poplatníci, avšak týká se pouze „zvláštních výdaj? a mimo?ádných náklad?, jako jsou individuální náklady p?íslušné osoby vynaložené v osobním život?, jakož i náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi“. Kdyby se m?l Soudní dv?r omezit na kladnou odpov?? na položenou p?edb?žnou otázku a kdyby ?ízení nadále probíhalo v tomto omezeném rámci, výpo?et podílu, který p?edstavují zahrani?ní p?íjmy, by se v souladu s p?ístupem zaujatým Finanzamt Heilbronn nevztahoval k celkové výši p?íjm?, nýbrž k vypo?tené ?ástce zdanitelného p?íjmu.

19 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpov?dnosti a jehož správnost nep?ísluší Soudnímu dvoru ov??ovat, vztahuje domn?nka relevance. Odmítnout rozhodnutí o žádosti podané vnitrostátním soudem m?že Soudní dv?r pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 22. ?ervna 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Sb. rozh. s. I-5667, bod 27, a ze dne 28. února 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C-41/11, bod 35).

20 V projednávaném p?ípad? není zjevné, že by se na otázku položenou p?edkládajícím soudem vztahoval n?který z t?chto p?ípad?. Práv? naopak je t?eba poukázat na to, jak vyplývá z bodu 20 stanoviska generálního advokáta, že p?edkládající soud v záv?re?né ?ásti p?edkládacího rozhodnutí uvádí, že žaloba, kterou k n?mu žalobci v p?vodním ?ízení podali, výslovn? uvádí pouze rozdíl získaný ode?tením odpo?itatelných individuálních náklad? vynaložených v osobním život? v rámci ur?ení maximální ?ástky zapo?tení a že podle vnitrostátních procesních pravidel nelze p?ipustit, aby bylo rozhodnuto *ultra petita*.

21 Za t?chto okolností ani není namíst? p?eformulovat p?edb?žnou otázku.

### K dot?ené svobod?

22 Zú?astn?ní, kte?í p?edložili Soudnímu dvoru vyjád?ení, se shodují, že svobodou dot?enou ve sporu v p?vodním ?ízení je volný pohyb kapitálu zakotvený v ?lánku 63 SFEU.

23 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že se na da?ové zacházení s dividendami m?že

vztahovat ?lánek 49 SFEU týkající se svobody usazování a ?lánek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu (rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 33, jakož i ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, bod 89).

24 Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní p?edpisy vztahuje ta ?i ona svoboda pohybu, vyplývá z ustálené judikatury, že je t?eba zohlednit p?edm?t dot?ených právních p?edpis? (výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 90 a citovaná judikatura).

25 Do p?sobnosti ?lánku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní p?edpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a ur?ovat její ?innost (výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 91 a citovaná judikatura).

26 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovliv?ovat ?ízení a kontrolu podniku, musí být p?ezkoumána výlu?n? z hlediska volného pohybu kapitálu (výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 92 a citovaná judikatura).

27 V projednávaném p?ípád? se sporná právní úprava uplat?uje bez ohledu na velikost podílu vlastního ve společnosti. V rozsahu, v n?mž se tato právní úprava vztahuje na dividendy p?vodem z ?lenského státu, nelze tedy na základ? p?edm?tu uvedené právní úpravy ur?it, zda spadá p?evážn? do p?sobnosti ?lánku 49 SFEU nebo ?lánku 63 SFEU (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 93).

28 Za takovýchto okolností bere Soudní dv?r v úvahu skutkové okolnosti projednávané v?ci, aby tak mohl ur?it, které z uvedených ustanovení se vztahuje na situaci, o níž jde ve sporu v p?vodním ?ízení (výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 94 a citovaná judikatura).

29 V projednávaném p?ípád? je t?eba konstatovat, že se spor v p?vodním ?ízení týká toho, jak jsou v N?mecku zdan?ny dividendy obdržené fyzickými osobami s bydlišt?m v tomto ?lenském stát?, jež pocházejí z podíl?, které tyto osoby vlastní v kapitálových společnostech se sídlem bu? v jiném ?lenském stát?, nebo ve t?etí zemi, a které ?iní mén? než 10 % základního kapitálu t?chto společností. Tato velikost podíl? neposkytuje možnost vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dot?ných společností a ur?ovat jejich ?innost.

30 Soudní dv?r rovnž rozhodl, že vnitrostátní právní úprava týkající se da?ového zacházení s dividendami ze t?etí zem?, která se nevztahuje výlu?n? na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska ?lánku 63 SFEU (výše citovaný rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 99).

31 Z výše uvedeného vyplývá, že taková právní úprava, jako je sporná právní úprava, musí být zkoumána výlu?n? z hlediska volného pohybu kapitálu, který je zakotven v ?lánku 63 SFEU a na který odkazuje otázka položená p?edkládajícím soudem.

#### *K existenci omezení volného pohybu kapitálu*

32 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury jsou p?i neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření p?ijatých Evropskou unií ?lenské státy i nadále p?íslušné pro stanovení kritérií pro zdan?ní p?íjmu a majetku, v p?ípád? pot?eby prost?ednictvím dohody, za ú?elem zamezení dvojímu zdan?ní. V této souvislosti mají ?lenské státy volnost ur?it v rámci

dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění hraniční úrovně za účelem rozdělení daňových pravomocí (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil s. I-6161, bod 57; ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil s. I-11819, bod 93; ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 49, a ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 48).

33 Toto rozdělení daňových pravomocí nicméně německým státem nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou o FEU (výše citovaný rozsudek Renneberg, bod 50).

34 Co se totiž týče výkonu daňovacích pravomocí takto rozdělené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění, musí se německé státy podrobit unijním pravidlům (výše citované rozsudky de Groot, bod 94, a Renneberg, bod 51).

35 Vyplývá rovněž z ustálené judikatury Soudního dvora, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou ta, která mohou odradit od investování v některém německém státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto německém státě od investování v jiných státech (rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24; ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40, jakož i Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, výše citovaný, bod 50).

36 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že metoda pro výpočet maximálního započtení srážky u zdroje provedené v zahraničí, stanovená spornou právní úpravou, plně nezohledňuje individuální náklady daňového poplatníka vynaložené v osobním životě a náklady související s jeho osobními a rodinnými okolnostmi.

37 Částka uvedeného maximálního započtení je totiž určena v souladu se spornou právní úpravou na základě vzorce, podle kterého se vynásobí daň z příjmu splatná podle daňového sazebníku, jež představuje daň, kterou by měl daňový poplatník zaplatit, kdyby všech svých příjmů dosáhl v Německu, zlomkem, který má v jmenovateli výši zahraničních příjmů a ve jmenovateli celkovou výši příjmů.

38 Celkový zdanitelný příjem, na jehož základě se vypočítá daň z příjmu splatná podle daňového sazebníku představující první část tohoto vzorce, se určí uplatněním všech odpočtů, které připouští německá právní úprava, zejména individuálních nákladů daňového poplatníka vynaložených v osobním životě a nákladů souvisejících s jeho osobními a rodinnými okolnostmi, na celkovou výši příjmů, bez ohledu na místo, kde jsou obdrženy. Uvedené náklady se naproti tomu neodpočítávají od celkové výše příjmů nacházející se ve jmenovateli zlomku představujícího druhou část uvedeného vzorce.

39 K tomu je třeba bez dalšího podotknout, že použití celkové výše příjmů namísto zdanitelného příjmu ve jmenovateli zlomku uvedeného ve druhé části téhož vzorce má za následek snížení výše maximálního stropu započtení, které může být daňovému poplatníkovi připřiznáno.

40 Jak poukázal generální advokát v bodech 34 a 35 svého stanoviska, logickou úvahou, která ovlivnila spornou právní úpravu, je patrná myšlenka, že daňový poplatník rezident plně požívá odpočtů týkajících se osobní a rodinné situace tehdy, dosáhl-li všech svých příjmů v Německu, zatímco tomu tak není tehdy, když část těchto příjmů byla dosažena v zahraničí.

41 I když srovnatelná s právní úpravou dotčenou ve výše citovaném rozsudku de Groot taková právní úprava německého státu, jako je sporná právní úprava, bezpochyby pro účely výpočtu výše

teoretické daně připadající na všechny příjmy daňového poplatníka zohledňuje odpady odpovídající zvláštním výdajům a mimořádným nákladům, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi, taková právní úprava vede nicméně v praxi k tomu, že daňovým poplatníkům s bydlištěm v uvedeném členském státě, kteří dosáhli v zahraničí části svých příjmů, jsou přiznány odpady odpovídající uvedeným zvláštním výdajům a mimořádným nákladům pouze do výše jejich příjmů dosažených v jejich členském státě bydliště.

42 Část uvedených odpadů tak tento členský stát při výpočtu daně z příjmu těchto daňových poplatníků nezohledňuje.

43 Zejména z bodu 90 výše citovaného rozsudku de Groot vyplývá, že je v zásadě na členském státě bydliště, aby přiznal daňovému poplatníkovi všechna daňová zvýhodnění související s jeho osobní a rodinnou situací, neboť tento stát může nejlépe posoudit osobní daňovou schopnost daňového poplatníka, jelikož v tomto státě jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy.

44 Z uvedeného rozsudku rovněž vyplývá, že povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci má členský stát, ze kterého pocházejí příjmy, pouze tehdy, když daňový poplatník pobírá téměř všechny nebo všechny zdanitelné příjmy v tomto státě a nepobírá významný příjem ve státě bydliště, takže stát bydliště mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek de Groot, bod 89).

45 Zásady vytýčené v tomto rozsudku se jeví plně uplatnitelné na projednávaný případ i přesto, že se uvedený rozsudek týká volného pohybu pracovníků a skutkové okolnosti sporu v uvedeném případě vykazují některé odlišnosti ve srovnání se situací žalobců v původním řízení.

46 Je třeba poukázat, podobně jako to učinil generální advokát v bodě 44 svého stanoviska, na to, že skutečnost, že právní úprava dotčená ve výše citovaném rozsudku de Groot stanovila pro snížení dvojího zdanění na rozdíl od sporné právní úpravy nikoliv systém započtení, nýbrž systém osvobození od daně, není v tomto ohledu relevantní.

47 Tím, na co Soudní dvůr zaměřil svou analýzu v uvedeném rozsudku, byl totiž vzorec používaný dotčenou právní úpravou k výpočtu částky osvobození od daně, která měla být přiznána daňovému poplatníkovi rezidentovi a která připadala na příjmy dosažené a zdaněné v různých státech, ve kterých byl tento poplatník zaměstnán, jakož i skutečný účinek tohoto vzorce. Tímto účinkem bylo přesně jako ve věci projednávané v původním řízení to, že daňovému poplatníkovi byly přiznány úlevy související s jeho osobní a rodinnou situací pouze poměrně k příjmům dosaženým ve státě jeho bydliště (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek de Groot, bod 91).

48 K tomu je třeba dodat, že je patrné, že metoda používaná právní úpravou dotčenou v tomto rozsudku za účelem zamezení dvojímu zdanění je obměnou metody osvobození od daně strukturovanou tak, aby bylo prakticky dosaženo výsledku odpovídajícímu systému započtení (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek de Groot, body 21 až 23).

49 Konečně nemůže obstát argument německé vlády, jehož podstata tkví v tom, že sporná právní úprava není v rozporu s volným pohybem kapitálu, jelikož odpady osobní a rodinné povahy byly v plné výši zohledněny při výpočtu výše daně z příjmu splatné podle daňového sazebníku, jež představuje první část vzorce používaného pro účely určení maximálního započtení srážky u zdroje provedené v zahraničí.

50 Je totiž třeba podotknout, že i právní úprava dotčená ve výše citovaném rozsudku de Groot



vedla ke zohlednění úlev souvisejících s osobní a rodinnou situací daňového poplatníka ve fázi výpočtu teoretické částky daně připadající na všechny příjmy tohoto poplatníka, která představovala první část vzorce stanoveného uvedenou právní úpravou pro výpočet částky osvobození od daně, která měla být přiznána daňovému poplatníkovi. Obdobně, jak stanoví sporná právní úprava, použití zlomku představujícího druhou část uvedeného vzorce vedlo nicméně k tomu, že daňovému poplatníkovi byly přiznány daňové úlevy související s jeho osobní a rodinnou situací pouze poměrně k příjmům dosaženým v jeho členském státě bydliště.

51 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že v takové situaci, jako je situace dotčená v předvodním řízení, jsou daňoví poplatníci, rezidenti členského státu, kteří dosáhli části svých příjmů v zahraničí, znevýhodněni ve vztahu k daňovým poplatníkům, rezidentům v témže členském státě, kteří v něm dosáhli všech svých příjmů, a kteří v důsledku toho požívají všech odpovídajících zvláštních výdajů a mimořádným nákladům, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi.

52 Takový rozdíl v zacházení může tudíž odradit osoby podléhající neomezené daňové povinnosti v členském státě od investování do kapitálových společností se sídlem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

53 Z toho plyne, že taková právní úprava členského státu, jako je sporná právní úprava, představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.

#### *K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu*

54 Podpřímá německá vláda za účelem odvodnění omezení volného pohybu kapitálu uplatňuje úvahy vycházející ze zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy.

55 Pro účely započtení srážky provedené v zahraničí tato zásada podle ní znamená, že je možné odečíst výdaje nebo náklady pouze tehdy, když přímo souvisejí s daňovými příjmy spadajícími do zdaňovacích pravomocí členského státu na základě rozdělení pravomocí mezi státy stanoveného smlouvami k zamezení dvojímu zdanění. Stát bydliště tudíž nemá povinnost vyrovnat znevýhodnění související s nezohledněním osobní situace daňového poplatníka při zdanění zahraničních příjmů ve státě, ze kterého tyto příjmy pocházejí.

56 I když zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy bezpochyby může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu svobody pohybu v Unii, je nicméně třeba konstatovat, že takové odvodnění bylo odmítnuto Soudním dvorem ve výše citovaném rozsudku de Groot, v němž byla dotčená právní úprava srovnatelná se spornou právní úpravou. Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, z bodů 98 až 101 uvedeného rozsudku vyplývá, že takového odvodnění se nelze dovolávat ze strany státu bydliště daňového poplatníka, aby se zbavil odpovědnosti, kterou v zásadě tento stát má, přiznat daňovému poplatníkovi odpovídající se osobní a rodinné situace, které mu přísluší, ledaže státy, v nichž je dosažena část příjmu, samy takové odpovídající z vlastní vůle nebo v důsledku zvláštních mezinárodních dohod přiznají.

57 V každém případě odvodní týkající se nutnosti ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské 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, a ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 60).

58 V projednávaném případě by však skutečnost, že by Spolková republika Německo přiznala v plné výši odpovědi týkající se osobní a rodinné situace žalobcem v povodním řízení, toto právo neohrozila. Uvedený členský stát by neztratil část své daňové pravomoci ve prospěch jiných členských států. Příjmy dosažené v Německu žalobci v povodním řízení by nebyly zdaněny méně, než kdyby byly jedinými příjmy dosaženými dotčenými osobami a než kdyby tyto osoby nedosáhly příjmů v zahraničí.

59 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že jelikož se podle německé vlády odpovědi týkající se osobní a rodinné situace v podstatě nevztahují k určité části příjmu, zatěžují celkový příjem, a musejí tak rovnoměrně připadat na celý příjem daňového poplatníka, tj. tuzemský a zahraniční, takže jejich přiznání se může omezovat na část poměrnou k části příjmů dosažených v Německu z těchto celkových příjmů.

60 Z judikatury uvedené v bodě 44 tohoto rozsudku však vyplývá, že tyto odpovědi musejí být v zásadě v plné výši zohledněny státem bydliště. Z toho plyne, jak uvedl generální advokát v bodě 54 svého stanoviska, že tyto odpovědi musejí v zásadě připadat v plné výši na tu část příjmu daňového poplatníka, které dosáhl ve státě bydliště.

61 Konečně je třeba rovněž zdůraznit, že německá právní úprava stanoví možnost rozhodnout se pro jiný systém než započtení srážky u zdroje provedené v zahraničí proti německé dani, a sice pro odečtení zahraničního zdanění od základu daně.

62 I kdyby byl takový systém slučitelný s unijním právem, z judikatury nicméně vyplývá, že vnitrostátní režim omezující svobodu pohybu může zůstat neslučitelný s unijním právem, i když je jeho použití fakultativní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 162, a ze dne 18. března 2010, Gielen, C-440/08, Sb. rozh. s. I-2323, bod 53). V tomto ohledu existence volby, která by mohla případně umožnit, že by se situace stala slučitelnou s unijním právem, sama o sobě nezhojuje protiprávní povahu takového systému, jako je systém stanovený spornou právní úpravou, který zahrnuje mechanismus zdanění, jenž není slučitelný s tímto právem. Je třeba dodat, že to platí tím spíše v případě, kdy se jako v projednávaném případě mechanismus neslučitelný s unijním právem použije automaticky, pokud se daňový poplatník nerozhodne pro volitelnou možnost.

63 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž se – v rámci režimu, jehož cílem je zamezení dvojímu zdanění – u osob podléhajících neomezené daňové povinnosti, které jsou, pokud jde o zahraniční příjmy ve státě, ze kterého tyto příjmy pocházejí, povinny k dani, jež je obdobná dani z příjmů vybírané uvedeným členským státem, uvedená zahraniční daň započte proti dani z příjmů v tomto členském státě takovým způsobem, že se daň ze zdanitelného příjmu v tomtéž členském státě – včetně zahraničních příjmů – vynásobí poměrem těchto zahraničních příjmů k celkové výši příjmů, přičemž tato celková výše příjmů nezohledňuje zvláštní výdaje a mimořádné náklady, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi.

## K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (druhý senát) rozhodl takto:

**Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž se – v rámci režimu, jehož cílem je zamezení dvojímu zdanění – u osob podléhajících neomezené daňové povinnosti, které jsou, pokud jde o zahraniční příjmy ve státě, ze kterého tyto příjmy pocházejí, povinny k dani, jež je obdobná daň z příjmů vybírané uvedeným členským státem, uvedená zahraniční daň započte proti dani z příjmů v tomto členském státě takovým způsobem, že se daň ze zdanitelného příjmu v tomto členském státě – včetně zahraničních příjmů – vynásobí poměrem těchto zahraničních příjmů k celkové výši příjmů, přičemž tato celková výše příjmů nezohledňuje zvláštní výdaje a mimořádné náklady, jako jsou individuální náklady příslušné osoby vynaložené v osobním životě nebo náklady související s osobními a rodinnými okolnostmi.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.