

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

22. června 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb pracovníků – Příjmy pobírané v jiném členském státě, než je členský stát bydliště – Metoda osvobození od daní s výhradou progresivity v členském státě bydliště – Příspěvky na důchodové pojištění a zdravotní pojištění srážené z příjmů pobíraných v jiném členském státě, než je členský stát bydliště – Odpověď na to, co příspěvek – Podmínka týkající se neexistence přímé souvislosti s příjmy osvobozenými od daní“

Ve věci C-20/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 16. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 15. ledna 2016, v řízení

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

proti

Finanzamt Offenburg,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Berger, předsedkyně senátu, E. Levits (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. února 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za W. a M.-L. Bechtelovy J. Gardem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Offenburg E. Lehmann, jako zmocněnkyni,
- za německou vládu T. Henzem, R. Kanitzem a D. Klebsem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 45 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Wolframem Bechtem a Marie-Laure Bechtel na straně jedné a Finanzamt Offenburg (finanční úřad města Offenburg, Německo) na straně druhé stran zohlednění příspěvků na důchodové a zdravotní pojištění, které zaplatila M.-L. Bechtel ve Francii, v rámci určení jejich zdanitelného příjmu a zvláštní sazby daně použitelné na jejich zdanitelný příjem za roky 2005 a 2006.

Právní rámec

Německé právo

3 V souladu s § 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) z roku 2002, ve znění použitelném na spor v povodním řízení (dále jen „EStG 2002“), mají fyzické osoby, které mají v tuzemsku bydliště nebo obvyklý pobyt, neomezenou povinnost k dani z příjmu.

4 Paragraf 2 uvedeného zákona, který se týká rozsahu zdanění a definic, stanoví:

„(1) Předmětem daně z příjmu jsou:

[...]

4. příjmy (*Einkünfte*) ze závislé činnosti

[...]

(2) příjmy (*Einkünfte*) jsou

[...]

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

(3) Celková výše příjmů (*Einkünfte*) po odečtení poměrné daňové úlevy pro osoby pobírající starobní důchod, částky osvobození od daně pro rodiče samoživitele a odpovídajících stanovených v § 13 odst. 3 tvoří celkovou částku příjmů (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Celková částka příjmů po odečtení zvláštních výdajů a mimořádných nákladů tvoří příjem (*Einkommen*).

(5) Příjem (*Einkommen*) po odečtení paušálních daňových úlev uvedených v § 32 odst. 6 a dalších částek odpovídajících z příjmu tvoří zdanitelný příjem (*versteuernde Einkommen*); zdanitelný příjem tvoří základ daně z příjmu podle daňového sazebníku. [...]“

5 Ustanovení § 9 EStG 2002, nadepsané „Výdaje na dosažení příjmů“, stanoví:

„(1) Výdaje na dosažení příjmů jsou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Musí být odečteny od kategorie příjmů, ve kterých byly dosaženy. Výdaji na dosažení příjmů jsou rovněž:

[...]

3. p?ísp?vky profesním komorám a jiným profesním sdružením, jejichž cílem není vykonávání obchodní ?innosti.

[...]"

6 Ustanovení § 10 EStG 2002, nadepsané „Zvláštní výdaje“, v odst. 1 bod? 1 stanoví, že zvláštními výdaji jsou náklady vyjmenované v tomto ustanovení, jestliže se nejedná ani o provozní náklady, ani o výdaje na dosažení p?íjm?. Ustanovení § 10 odst. 1 body 2 a 3 EStG 2002 vyjmenovává náklady, které p?edstavují zvláštní výdaje, a zní takto:

„2.

a) p?ísp?vky na zákonné d?chodové pojišt?ní nebo ur?ené zem?d?lským d?chodovým fond?m, jakož i p?ísp?vky do zam?stnaneckých d?chodových systém?, které poskytují pln?ní srovnatelná se zákonným d?chodovým pojišt?ním;

b) p?ísp?vky osoby povinné k dani na vytvo?ení kapitálov? krytého d?chodového zabezpe?ení, jestliže smlouva stanoví pouze to, že se od v?ku 60 let bude m?sí?n? po dobu života osoby povinné k dani vyplácet doživotní d?chod, nebo dopl?kové pojišt?ní pro p?ípad pracovní neschopnosti (invalidní d?chod), pojišt?ní pro p?ípad snížení pracovní schopnosti (?áste?ný invalidní d?chod) nebo ve prosp?ch oprávn?ných poz?stalých osob (poz?stalostní d?chod); [...] Výše uvedené nároky nejsou p?enosné d?d?ním ani p?evoditelné a nemohou být ani zastaveny, ani prodány ?i kapitalizovány a nezakládají ani žádný nárok na náhradu škody.

K p?ísp?vk?m uvedeným pod písm. a) a b) je t?eba doplnit podíl zam?stnavatele osvobozený od dan? [...] na zákonném d?chodovém pojišt?ní a p?ísp?vek zam?stnavatele osvobozený od dan?, který má stejné postavení.

3.

a) p?ísp?vky na pojišt?ní pro p?ípad nezam?stnanosti, pojišt?ní pro p?ípad ztráty výd?le?né a profesní schopnosti, které nespádají pod bod 2 první v?tu písm. b), zdravotní pojišt?ní a pojišt?ní pé?e, úrazové pojišt?ní a pojišt?ní odpovědnosti, jakož i pojišt?ní rizik, jež stanoví pln?ní jen v p?ípad? smrti;

[...]"

7 Ustanovení § 10 odst. 2 EStG 2002 uvádí:

„Podmínkou pro odpo?et ?ástek uvedených v odstavci 1 bodech 2 a 3 (výdaje na sociální zabezpe?ení) je, že

1. nemají p?ímou hospodá?skou souvislost s p?íjmy osvobozenými od dan? [...]"

8 Ustanovení § 10 odst. 3 EStG 2002 stanoví, že výdaje na sociální zabezpe?ení uvedené v § 10 odst. 1 bodu 2 druhé v?t? tohoto zákona se zohled?ují až do maximální výše 20 000 eur; tato maximální výše se v p?ípad? společného zdan?ní manžel? násobí dv?ma.

9 Ustanovení § 32a EStG 2002, nadepsané „Sazba dan?“, zní takto:

„(1) Da? z p?íjmu stanovená formou ur?ité sazby se vypo?te na základ? zdanitelného p?íjmu (*versteuernde Einkommen*). Její výše ?iní, s výhradou § 32b, § 34, § 34b a § 34c, v eurech pro

zdanitelný příjem:

1. až do 7 664 eur (osvobozená základní částka): 0;
2. od 7 665 eur do 12 739 eur: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. od 12 740 eur do 52 151 eur: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. od 52 152 eur: $0,42 \times x - 7\,914$,

příemž „y“ představuje jednu desetitisícinu z části přesahující částku 7 664 eur zaokrouhleného zdanitelného příjmu, „z“ představuje jednu desetitisícinu části přesahující částku 12 739 eur zaokrouhleného zdanitelného příjmu a „x“ představuje zaokrouhlený zdanitelný příjem. Z toho vyplývající částka daně se zaokrouhluje na nejbližší celé euro.“

10 Podle § 32b EStG 2002, nadepsaného „Výhrada progresivity“:

„(1) Pokud osoba povinná k dani s neomezenou daňovou povinností po určitou dobu nebo během celého zdaňovacího období [...] pobírala

[...]

3. příjmy (*Einkünfte*), které jsou na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo na základě jiné mezistátní smlouvy osvobozeny od daně, s výhradou jejich zahrnutí při výpočtu daně z příjmu, nebo příjmy, které nepodléhají německé dani z příjmu během zdaňovacího období na základě § 1 odst. 3 nebo § 1a nebo § 50 odst. 5 druhé větě bodu 2, jestliže celková částka těchto příjmů je kladná,

použije se na zdanitelný příjem (*versteuernde Einkommen*) v souladu s § 32a odst. 1 zvláštní sazba daně.

[...]

(2) Zvláštní sazbou daně podle odstavce 1 se rozumí výsledná sazba daně v případě, že zdanitelný příjem (*versteuernde Einkommen*) je v souladu s ustanovením § 32a odst. 1 při výpočtu daně z příjmu zvýšen nebo snížen takto:

[...]

2. v případech stanovených v odst. 1 bodech 2 a 3 o v něm uvedené příjmy (*Einkünfte*), příemž v něm obsažené mimořádné příjmy se zohlední ve výši jedné ptiny.

[...]“

Francouzsko-německá smlouva

11 Smlouva mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo ze dne 21. července 1959 o zamezení dvojímu zdanění a o stanovení pravidel vzájemné administrativní a právní pomoci (BGBl. II 1961, s. 397), ve znění dodatků podepsaných dne 9. června 1969 (BGBl. II 1970, s. 717), dne 28. září 1989 (BGBl. II 1990, s. 770) a dne 20. září 2001 (BGBl. II 2002, s. 2370) (dále jen „francouzsko-německá smlouva“), v čl. 14 odst. 1 stanoví:

„Platy, mzdy a obdobné odměny, jakož i starobní důchody poskytované jedním smluvním státem, spolkovou zemí nebo právnickou osobou veřejného práva tohoto státu nebo spolkové země fyzickým osobám s bydlištěm v druhém státě za souasně nebo dřívější služby ve správě nebo

ozbrojených složkách podléhají dani pouze v prvním uvedeném státě. [...]"

12 Článek 20 odst. 1 francouzsko-německé smlouvy stanoví:

„U osob s bydlištěm ve Spolkové republice Německo je dvojímu zdanění zamezeno následujícím způsobem:

a) Ze základu daně splatné v Německu jsou s výhradou písmene b) a c) vyňaty příjmy pocházející z Francie a majetek nacházející se na území Francie, které jsou na základě této smlouvy zdaněny ve Francii. Toto ustanovení neomezuje právo Spolkové republiky Německo, aby příjmy a majetek, které jsou tímto způsobem vyňaty, zohlednila při stanovení sazby daně.

[...]"

Spor v povodním řízení a předložené otázky

13 Žalobci v povodním řízení jsou manželé a v letech 2005 a 2006 bydleli v Německu, kde podléhali společnému zdanění daní z příjmů.

14 W. Bechtel pobíral v letech 2005 a 2006 příjmy ze zaměstnání jakožto úředník v německé veřejné službě, zatímco M.-L. Bechtel, která má francouzskou státní příslušnost, pracovala jako úřednice ve francouzské finanční správě a pobírala z tohoto titulu hrubé mzdy v částkách 22 342 eur v roce 2005 a 24 397 eur v roce 2006.

15 Podle jejích výplatních pásek byla hrubá odměna žalobkyně v povodním řízení snížena o následující položky, a sice srážkovou daň, příspěvky na civilní důchod, příspěvky na civilní důchod z měsíčního příplatku za odbornost, příspěvky na doplňkové zdravotní pojištění daňových úředníků a příspěvky na doplňkové pojištění invalidity a pozůstalostní důchod po úřednících finanční správy, neohraničený zaměstnanecký příspěvek na zdravotní pojištění (příspěvek zaměstnance do zdravotní pojišťovny) a příspěvek na doplňkový důchod pro veřejný sektor.

16 Finanční správa města Offenburg vyžadovala ze základu daně z příjmů žalobce v povodním řízení hrubou odměnu žalobkyně v povodním řízení za roky 2005 a 2006 jako příjmy osvobozené od daně na základě francouzsko-německé smlouvy.

17 Naproti tomu byla tato hrubá odměna, snížená o položky „civilní důchod“ a „civilní důchod z měsíčního příplatku za odbornost“, zohledněna v rámci výpočtu výhrady progresivity uvedené v § 32b odst. 1 bodu 3 EStG 2002, aby byla stanovena zvláštní sazba zdanění použitelná na zdanitelný příjem žalobce v povodním řízení.

18 Žalobci v povodním řízení, majíce za to, že příspěvky odváděné ze mzdy M.-L. Bechtel měly být odečteny z výše mzdy použité pro výpočet v rámci výhrady progresivity, podali žalobu k Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud pro Bádensko-Württembersko, Německo). Poté, co byla tato žaloba rozsudkem ze dne 31. července 2013 zamítnuta, podali opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo).

19 Tento soud upesňuje, že v souladu s § 14 odst. 1 a § 20 odst. 1 písm. a) francouzsko-německé smlouvy musí být příjmy, které má M.-L. Bechtel ze své činnosti ve Francii, vyňaty ze základu německé daně z příjmů žalobce v povodním řízení. Mezi účastníky povodního řízení je však nesporné, že v souladu s § 32b odst. 1 bodu 3 EStG 2002 musí být tyto příjmy zahrnuty do stanovení zvláštní sazby daně použitelné na zdanitelný příjem žalobce v povodním řízení.

20 Podle předkládajícího soudu nespadají v souladu s použitelnými německými právními předpisy výdaje na sociální zabezpečení zahrnuté do hrubé odměny žalobkyně v povodním

řízení v čn? pod pojem „výdaje na dosažení p?íjm?“ ve smyslu § 9 EStG 2002.

21 Naproti tomu p?ísp?vky na dopl?kové zdravotní pojišt?ní da?ových ú?edníků, p?ísp?vky na dopl?kové pojišt?ní invalidity a na poz?stalostní d?chod po ú?ednících finan?ní správy, p?ísp?vek na dopl?kový d?chod pro veřejný sektor a neohrani?ený zam?stnanecký p?ísp?vek na zdravotní pojišt?ní by mohly spadat pod pojem „zvláštní výdaje“, protože tyto výdaje na sociální zabezpečení odpovídají p?ípad?m uvedeným v § 10 odst. 1 bod? 2 písm. a) nebo v § 10 odst. 1 bodu 3 písm. a) EStG 2002.

22 Nicmén? § 10 odst. 2 bod 1 EStG 2002 pod?izuje odpo?et výdaj? jako zvláštních výdaj? podmínce, že tyto nemají p?ímou hospodá?skou souvislost s osvobozenými p?íjmy. Vzhledem k tomu, že byla odm?na žalobkyn? v p?vodním ?ízení osvobozena od dan? v N?mecku, jeví se, že taková p?ímá hospodá?ská souvislost existuje a odpo?et výdaj? na sociální zabezpečení jakožto zvláštních výdaj? není možný, a to nezávisle na otázce, zda pro roky 2005 a 2006 byla maximální výše pro odpo?et zvláštních výdaj? stanovena v § 10 odst. 3 EStG 2002 dosažena bez výdaj? žalobkyn? v p?vodním ?ízení na sociální zabezpečení, což napadená rozhodnutí neuvádí.

23 P?ísp?vky žalobkyn? v p?vodním ?ízení na sociální zabezpečení nemohou být ode?teny ani v rámci stanovení zvláštní sazby dan? použitelné na zdanitelný p?íjem žalobc? v p?vodním ?ízení v souladu s § 32b EStG 2002. Ustanovení § 32b odst. 2 bodu 2 EStG 2002 stanoví zohledn?ní p?íjm? (*Einkünfte*). P?itom ve fázi stanovení p?íjm? (*Einkünfte*) nemohou být zvláštní výdaje ode?teny.

24 P?edkládající soud má pochybnosti o tom, zda je zákaz odpo?tu výdaj? na sociální zabezpečení jakožto zvláštních výdaj? slu?itelný s unijním právem. Podle tohoto soudu m?že odmítnutí p?iznat tuzemskému da?ovému poplatníkovi právo na odpo?et ?ástky p?ísp?vk? na sociální zabezpečení zaplacených v jiném ?lenském stát? od základu dan? v N?mecku nebo na snížení dan? splatné v N?mecku o p?ísp?vky na sociální zabezpečení zaplacené v jiném ?lenském stát? dot?eného da?ového poplatníka odradit od toho, aby využil volného pohybu pracovník?, a p?edstavuje tak neod?vodn?né omezení této základní svobody.

25 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní dv?r) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?lánek 39 ES (nyní ?lánek 45 SFEU) n?mecké právní úprav?, podle které p?ísp?vky na francouzské d?chodové zabezpečení a zdravotní pojišt?ní, jež hradí pracovník, který má bydlišt? v N?mecku a pracuje pro správu francouzského státu, nesnižují – na rozdíl od srovnatelných p?ísp?vk? na n?mecké sociální zabezpečení pracovníka pracujícího v N?mecku – vym?řovací základ dan? z p?íjm?, pokud plat nesmí být podle smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní mezi N?meckem a Francií v N?mecku zdan?n a zvyšuje pouze da?ovou sazbu, která se má uplatnit na další p?íjmy?

2) Je t?eba první otázku zodpov?d?t kladn? i tehdy, pokud sporné p?ísp?vky na pojišt?ní v rámci zdan?ní mzdy francouzským státem

a) byly konkrétn? nebo paušáln? zohledn?ny pro ú?ely snížení dan? nebo

b) sice mohly být – konkrétn? nebo paušáln? – zohledn?ny pro ú?ely snížení dan?, ale v tomto smyslu nebyly uplatn?ny, a tudíž nebyly zohledn?ny?“

K p?edb?žným otázkám

26 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společn?, je, zda

Článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v povodním řízení, podle které daňový poplatník, který má bydliště v tomto členském státě a pracuje pro veřejnou správu jiného členského státu, nemůže základ daně z příjmů ve svém členském státě bydliště snížit o příspěvky na důchodové pojištění a zdravotní pojištění odváděné z jeho mzdy v členském státě zaměstnání, na rozdíl od srovnatelných příspěvků na sociální zabezpečení v jeho členském státě bydliště, jestliže na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi dvěma členskými státy nesmí být mzda zdaněna v členském státě bydliště pracovníka a pouze zvyšuje daňovou sazbu použitelnou na další příjmy.

27 Předkládající soud si rovněž klade otázku, jaký význam je třeba přiznat okolnosti, že v rámci zdanění mzdy členským státem zaměstnání byly dotčené příspěvky na pojištění konkrétní nebo paušální zohledněny pro účely snížení daně nebo mohly být zohledněny, ale z důvodu nepodání žádosti v tomto smyslu k tomu nedošlo.

K použitelné svobodě pohybu

28 Úvodem je třeba posoudit, zda se článek 45 SFEU, o jehož výklad žádá předkládající soud, může použít v takové situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, která se týká finančního zacházení ze strany členského státu s příjmy pobíranými rezidentem tohoto členského státu na základě zaměstnání ve veřejné správě jiného členského státu a zejména s příspěvky na důchodové pojištění a zdravotní pojištění srážené v členském státě zaměstnání z uvedených příjmů.

29 Žalobci v povodním řízení totiž uvádějí, že jelikož nejsou zaměstnanci ani osobami samostatně výdělečně činnými, musí být situace dotčená v povodním řízení posouzena s ohledem na čl. 18 první pododstavec SFEU.

30 V této souvislosti je třeba připomenout, že je ustálenou judikaturou, že se článek 18 SFEU, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, autonomně uplatňuje pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva o FEU nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace (viz zejména rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 37; ze dne 26. listopadu 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, bod 25; ze dne 15. září 2011, Schulz/Delzers a Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29, jakož i ze dne 25. října 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, bod 18).

31 Zásada zákazu diskriminace byla přitom v oblasti volného pohybu pracovníků zavedena článkem 45 SFEU (zejména viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 38; ze dne 10. září 2009, Komise v. Nemecko, C-269/07, EU:C:2009:527, body 98 a 99; ze dne 15. září 2011, Schulz/Delzers a Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29, jakož i ze dne 25. října 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, bod 19).

32 Podle ustálené judikatury spadá do působnosti článku 45 SFEU každý státní příslušník Evropské unie nehledě na jeho místo pobytu a státní příslušnost, který využil práva na volný pohyb pracovníků a který vykonával zaměstnání v jiném členském státě, než je stát jeho pobytu (rozsudky ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 76; ze dne 2. října 2003, Van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, bod 14; ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, bod 23, jakož i ze dne 16. února 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, bod 11).

33 Pokud jde o otázku, zda žalobkyně v povodním řízení, která je zaměstnána ve veřejné správě jednoho členského státu a zároveň má bydliště v jiném členském státě, spadá pod pojem „pracovník“ ve smyslu článku 45 SFEU, je třeba připomenout, že právní povaha zaměstnaneckého poměru není pro použití článku 45 SFEU rozhodující a že skutečnost, že byl

pracovník zamýšlen jako úředník nebo že jeho zaměstnanecký poměr spadá do práva veřejného, nikoliv do práva soukromého, je v tomto ohledu irelevantní (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 68 a citovaná judikatura).

34 Je pravda, že čl. 45 odst. 4 SFEU stanoví, že ustanovení čl. 45 odst. 1 až 3 SFEU, která zakotvují základní zásadu volného pohybu pracovníků a odstraní jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, se nepoužije pro zaměstnání ve veřejné správě. Nicméně odchylky, jež toto ustanovení připouští, nemohou mít s ohledem na to, že zásada volného pohybu pracovníků uvnitř Unie je v systému Smlouvy zásadou základní, dosah, jež překračuje úhel, pro který bylo toto ustanovení obsahující odchylky vloženo (rozsudky ze dne 12. února 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 4, a ze dne 26. dubna 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 69).

35 Tímto úelem je ponechat členským státům možnost omezit připuštění cizích státních příslušníků k některým zaměstnáním ve veřejné správě (rozsudek ze dne 12. února 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 4), jež předpokládají u takových zaměstnanců existenci zvláštního vztahu solidarity vůči státu, jakož i vzájemnost práv a povinností, jež jsou základem vazby státní příslušnosti (viz rozsudek ze dne 17. prosince 1980, Komise v. Belgie, 149/79, EU:C:1980:297, bod 10). Článek 45 odst. 4 SFEU nemůže naproti tomu vyvolávat úvahy, které by odepíraly pracovníkovi, jakmile je přijat do služby ve veřejné správě členského státu, použití ustanovení uvedených v odstavcích 1 až 3 článku 45 SFEU (rozsudek ze dne 26. dubna 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 70 a citovaná judikatura).

36 V důsledku toho spadá žalobkyně v původním řízení pod pojem „pracovník“ ve smyslu článku 45 SFEU a nelze jí z důvodu jejího zaměstnání ve veřejné správě členského státu odepřít prospěch z práv a ochrany, kterou jí poskytuje tento článek.

K existenci omezení článku 45 SFEU

37 Z ustálené judikatury vyplývá, že veškerá ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit příslušníkům členských států Unie výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Unie a brání opatřením, jež by mohla tyto státní příslušníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (zejména viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, bod 24; ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, bod 33; ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 17, jakož i ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 43).

38 Zjištění učiněné v předchozím bodě tohoto rozsudku se týká opatření, jež by mohla znevýhodňovat příslušníky členských států Unie, kteří vykonávají výdělečnou činnost v jiném členském státě, než je členský stát jejich bydliště, což se týká zejména příslušníků členských států Unie, kteří chtějí vykonávat hospodářskou činnost v daném členském státě poté, co své bydliště přemístili do jiného členského státu (rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 44).

39 Článek 45 SFEU brání zejména opatřením, která – by se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti – se mohou ve své podstatě dotýkat migrujících pracovníků více než tuzemských pracovníků, a v důsledku toho existuje riziko, že první uvedení budou obzvláště znevýhodněni (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. prosince 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 2. března 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, bod 36).

40 Ve věci v původním řízení z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobci v původním

řízení byli společně zdařování daní z příjmu v Německu, kde měli bydliště. Mzda, kterou pobírala žalobkyně v povodním řízení za svou práci ve francouzské veřejné správě, nebyla na základě čl. 14 odst. 1 a čl. 20 odst. 1 francouzsko-německé smlouvy zahrnuta do základu daně žalobce v povodním řízení. Tato mzda byla nicméně zohledněna podle čl. 20 odst. 1 této smlouvy při stanovení zvláštní sazby daně použitelné na zdanitelný příjem žalobce v povodním řízení, stanovené v souladu s § 32b EStG 2002.

41 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že některé příspěvky na doplňkové důchodové a zdravotní pojištění byly ve Francii sraženy ze mzdy vyplácené žalobkyni v povodním řízení. Tyto příspěvky nebylo možné odpočíst z celkové částky příjmu žalobce v povodním řízení jako zvláštní výdaje. Podle předkládajícího soudu totiž uvedené příspěvky sice včasně spadají pod případ uvedený v § 10 odst. 1 bodech 2 a 3 EStG 2002, nicméně nemohly být odečteny při stanovení zdanitelného příjmu žalobce v povodním řízení, neboť měly přímou hospodářskou souvislost s příjmy osvobozenými od daně, jelikož mzda žalobkyně v povodním řízení není v Německu zdařována.

42 Při stanovení zvláštní sazby daně použitelné na zdanitelný příjem žalobce v povodním řízení v souladu s § 32b EStG 2002 byla zohledněna mzda žalobkyně v povodním řízení, aniž mohly být odečteny příspěvky na doplňkové důchodové a zdravotní pojištění. V souladu s § 32b odst. 2 EStG 2002 totiž stanovení zvláštní sazby daně vyplývá z navýšení zdanitelného příjmu (*versteuernde Einkommen*) o příjmy (*Einkünfte*) osvobozené od daně. Přitom zaprvé příspěvky na doplňkové důchodové a zdravotní pojištění nemohly být odečteny při stanovení zdanitelného příjmu žalobce v povodním řízení, jelikož tyto příspěvky nesplňovaly podmínku stanovenou v § 10 odst. 2 EStG 2002, a zadruhé odpočet těchto příspěvků nebyl možný ve fázi stanovení příjmu (*Einkünfte*), které jsou definovány v souladu s § 2 odst. 2 bodem 2 EStG 2002 jako příjmy přesahující výdaje vynaložené na dosažení příjmu.

43 Možnost provést odpočet příspěvků na doplňkové důchodové a zdravotní pojištění jako zvláštních výdajů při výpočtu zdanitelného příjmu daňových poplatníků představuje daňovou výhodu, jelikož umožňuje snížit tento zdanitelný příjem i sazbu použitelnou na tento příjem.

44 Podmínka stanovená v § 10 odst. 2 EStG 2002, podle které výdaje na sociální zabezpečení nemohou mít přímou hospodářskou souvislost s příjmy osvobozenými od daně, vede k odepření této výhody v takových situacích, jako je situace dotčená v povodním řízení, kdy daňový poplatník-rezident pobírá mzdu v jiném členském státě, než je stát jeho bydliště, a tato mzda je osvobozena od daně v jeho členském státě bydliště, přičemž je souasně zohledněna v rámci sazby daně použitelné na další příjmy tohoto daňového poplatníka.

45 Je pravda, jak uvádí německá vláda, že podmínka týkající se chybějící přímé hospodářské souvislosti s osvobozenými příjmy se může použít nejen v přeshraničních situacích, ale rovněž v čistě vnitrostátních situacích.

46 Nicméně, když byla německá vláda vyzvána, aby dala příklady vnitrostátních příjmů a výdajů, které spadají pod § 10 odst. 2 EStG 2002, uvedla příspěvky na důchodové pojištění, které se platí z důvodu pobírání dávek v nemoci, invaliditě a v případě péče v domácnosti, příspěvky na důchodové a zdravotní pojištění, které se platí z příplatků vyplácených za práci v neděli, ve svátcích a v noci, nebo příspěvky na důchodové a zdravotní pojištění, které se platí z důvodu pobírání jednorázových penžitých plnění zaměstnavatele, které jsou v Německu osvobozeny od daně.

47 Přitom tyto druhy dávek, příplatků k odměně nebo plnění nejsou srovnatelné se mzdami a platy placenými za vykonanou práci zaměstnancem v soukromém sektoru nebo smluvním zaměstnancem ve veřejném sektoru, kteří na rozdíl od německých úředníků platí příspěvky na

sociální zabezpečení. Ze spisu a z jednání u Soudního dvora vyplývá, že rezidentní zaměstnanci soukromého sektoru a smluvní zaměstnanci veřejného sektoru, kteří pobírají mzdy a platby z německého zdroje, ze kterých jsou sráženy příspěvky na zabezpečení srovnatelné s těmi, které jsou dotčeny v povodním řízení, si mohou tyto příspěvky odečíst ze svého zdanitelného příjmu.

48 Je tedy třeba konstatovat, že i když se podmínka týkající se neexistence přímé hospodářské souvislosti s příjmy osvobozenými od daní použije bez rozdílu, může ovlivnit spíše daňové poplatníky-rezidenty pobírající mzdy v jiném členském státě, než je členský stát jejich bydliště, a osvobozené od daní v jejich členském státě bydliště.

49 Přitom odepření odpočtu takových příspěvků na doplňkové důchodové a zdravotní pojištění odváděných ve Francii, jako jsou příspěvky dotčené v povodním řízení, vede zprvu k tomu, že zdanitelný příjem daňových poplatníků, jako jsou žalobci v povodním řízení, se zvyšuje, a zadruhé, že je stanovena zvláštní sazba daní na základě tohoto zvýšeného zdanitelného příjmu, aniž by tato sazba byla opravena zohledněním těchto příspěvků jiným způsobem, k čemuž by nedošlo, pokud by žalobkyně v povodním řízení pobírala svou mzdu v Německu, a nikoliv ve Francii.

50 Takové nevýhodné zacházení může odradit pracovníky-rezidenty od toho, aby hledali, přijali nebo pokračovali v zaměstnání v jiném členském státě, než je členský stát jejich bydliště.

51 Takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, které podmiňují odpočet výdajů na sociální zabezpečení tím, že nemají přímou hospodářskou souvislost s příjmy osvobozenými od daní, tedy v takové situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, představují omezení volného pohybu pracovníků, v zásadě zakázané článkem 45 SFEU.

K existenci odvodnění

52 Takové omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odvodňováno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz zejména rozsudky ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26, jakož i ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 45).

53 Pokud jde o otázku, zda jsou dotčené situace objektivně srovnatelné, je třeba připomenout, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22; ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17, jakož i ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 46).

54 V projednávané věci německá vláda uvádí, že istá vnitrostátní situace, kdy mzda daňového poplatníka podléhá německé daňové pravomoci, není objektivně srovnatelná s takovou přeshraniční situací, o jakou jde v povodním řízení, kdy Spolková republika Německo nemá na základě francouzsko-německé smlouvy žádné právo zdanit dotčenou mzdu, i když žalobkyně v povodním řízení podléhá v tomto členském státě neomezené daňové povinnosti.

55 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že je v zásadě na členském státě bydliště, aby přiznal daňovému poplatníkovi všechna daňová zvýhodnění související s jeho osobní a rodinnou situací, nebo tento členský stát může až na výjimky nejlépe posoudit osobní daňovou schopnost uvedeného daňového poplatníka, jelikož v tomto státě jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32; ze dne 16. května 2000, Zurstrassen,

C-87/99, EU:C:2000:251, bod 21; ze dne 28. února 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 43, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 43).

56 Povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci může mít členský stát, v němž je daňový poplatník zaměstnan, pouze tehdy, když daňový poplatník pobírá všechny nebo téměř všechny zdanitelné příjmy z činnosti vykonávané v tomto státě a neplyne mu žádný významnější příjem v členském státě bydliště, takže stát bydliště mu není s to přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 27; ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, body 21 až 23; ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 89, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 44).

57 Pokud jde totiž o zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace, nenachází se daňový poplatník-rezident pobírající příjmy v jiném členském státě, než je jeho stát bydliště, ve srovnatelné situaci jako daňový poplatník-rezident pobírající příjmy v členském státě jeho bydliště, zejména jestliže členský stát bydliště prvního daňového poplatníka mu není schopen poskytnout tyto výhody, protože nemá významnější příjem v uvedeném členském státě.

58 Ve věci v původním řízení se však o takovýto případ nejedná. Z důvodu společného zdanění žalobce v původním řízení, i v případě, že by žalobkyně v původním řízení neměla v členském státě bydliště významnější příjem, je tento členský stát schopen jí poskytnout výhody vyplývající ze zohlednění její osobní a rodinné situace, jako jsou odpůty příspěvků dotčených v původním řízení.

59 Žalobkyně v původním řízení se tedy nachází ve srovnatelné situaci, v jaké je daňový poplatník-rezident pobírající své příjmy ve svém členském státě bydliště.

60 Odvodnění omezení tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jež sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudky ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 49).

61 V tomto ohledu německá vláda tvrdí, že odepření odpůtu příjmů osvobozených od daní jako zvláštních výdajů je odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu týkajícími se vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi Spolkovou republikou Německo a Francouzskou republikou, jakož i soudržnosti vnitrostátního daňového systému.

62 Zprvée tato vláda uvádí, že v souladu s čl. 14 odst. 1 první větou francouzsko-německé smlouvy je právo na zdanění příjmů vyplácených francouzským státem přiznáno Francouzské republice a že takto dohodnuté rozdělení daňové pravomoci by bylo narušeno, pokud by byla Spolková republika Německo nucena zohlednit všechny příspěvky na sociální zabezpečení žalobkyně v původním řízení jako zvláštní výdaje, aniž by vycházela z celého celosvětového příjmu.

63 Zadruhé, pokud by ustanovení § 10 odst. 2 bodu 1 EStG 2002 dovoľovala zohlednit příspěvky na sociální zabezpečení zaplacené ve Francii při stanovení zdanitelného příjmu v Německu, byla by v rozporu se zásadou soudržnosti daňových systémů v tom smyslu, že i když nejsou příjmy osvobozené od daní vyplácené ve Francii zohledňovány při stanovení základu daní, žalobkyně v původním řízení by přesto mohla odejíst výdaje na sociální zabezpečení v rámci

společného zdanění se svým manželem. Sazba daně zvýšená v rámci výhrady progresivity manžel by byla upravena prostřednictvím odpůtu výdajů při stanovení zdanitelného příjmu. Dále má výhoda vyplývající z odpůtu pojistného příjmu souvislost se zdaněním odpovídajících příjmů a v projednávané věci, i když je žalobkyni v povodním řízení odepřena teoretická výhoda odejít tato pojistné, získává výhodu, že její francouzské příjmy nejsou zdaněny v Německu.

64 Na prvním místě je třeba poznamenat, že zachování rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy může vpravdě představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu svobody pohybu v Unii (rozsudky ze dne 28. února 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 56, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 68).

65 Takové odvodnění lze připustit zejména tehdy, 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, EU:C:2007:194, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54; ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60; ze dne 28. února 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 57, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 75).

66 Podle ustálené judikatury mají sice členské státy volnost určit v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění hraniční úroveň rozdělení daňových pravomocí, avšak toto rozdělení daňových pravomocí jim nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou. Co se totiž týká výkonu daňových pravomocí takto rozdělené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění, musí se členské státy podrobit unijním pravidlům (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, body 93 a 94; ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, body 49 a 50, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 41 a 42).

67 V projednávané věci je otázka rozdělení daňové pravomoci mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo upravena ve francouzsko-německé smlouvě, podle které nejprve platy, mzdy a obdobné odměny vyplácené jedním smluvním státem, spolkovou zemí nebo právnickou osobou veřejného práva tohoto státu nebo spolkové země fyzickým osobám s bydlištěm v druhém státě za souasně nebo dřívější služby ve správě podléhají dani pouze v prvně uvedeném státě. Dále tato smlouva stanoví, že příjmy pocházející z Francie, které jsou na základě této smlouvy zdaněny v tomto členském státě, pobírané rezidenty Spolkové republiky Německo, jsou vyňaty ze základu německé daně, aniž by toto pravidlo omezovalo právo Spolkové republiky Německo, aby příjmy, které jsou tímto způsobem vyňaty, zohlednila při stanovení sazby daně. Konečně uvedená smlouva nestanoví povinnost státu zdroje příjmů plně zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří vykonávají svou hospodářskou činnost v tomto členském státě a bydlí v jiném členském státě.

68 Spolková republika Německo tedy svobodně akceptovala takové rozdělení daňové pravomoci, jaké vyplývá ze samotných ustanovení francouzsko-německé smlouvy, když se vzdala práva na zdanění takových mezd, jaké pobírá žalobkyně v povodním řízení, aniž by se mezinárodní smlouvou zprostila své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří mají bydliště na jejím území a vykonávají hospodářskou činnost ve Francii.

69 Tohoto mechanismu rozdělení daňové pravomoci se nelze dovolávat k odvodnění odmítnutí poskytnout daňovému poplatníkovi-rezidentovi výhody vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace.

70 Zprv  by skutečnost, že Spolkov  republika Německo umožní odp et takových příspěvků na zdravotní a důchodové pojištění, jako jsou příspěvky dot en  v původním řízení, nezpochybnila rozd len  da ov  pravomoci, jak je dohodnuto francouzsko-německou smlouvou. Spolkov  republika Německo by se t m, že by poskytla odp et těchto příspěvků, nevzdala časti sv  da ov  pravomoci ve prospěch jiného členského státu a to by neovlivnilo je   pravomoc zdaní činnosti vykon van  na je  m území.

71 Zadru e j  Soudní dvůr rozhodl, že  lensk  stát bydlíš daňového poplatníka se od vodn n  spočívajícího ve vyv  en m rozd len  da ov  pravomoci nemůže dovolávat, aby se zbavil odpovědnosti, kterou v zásadě tento stát má, p  znat daňovému poplatníkovi odp ty týkající se osobní a rodinné situace, kter  mu příslušejí, ledaže je tento stát své povinnosti pln  zohlednit osobní a rodinnou situaci poplatníků, kteří m j  bydlíš na jeho území a   ste n  vykonávají hospodářskou činnost v jiném  lensk m státě, zpro  n mezinárodní smlouvou anebo zjistí, že jeden nebo více st t  zaměstnání p  zn v  – i bez ohledu na jakoukoli mezinárodní smlouvu – v souvislosti s jím zdaněnými příjmy výhody související se zohledněním osobní a rodinné situace poplatníků, kteří nejsou v těchto státech rezidenty, ale kter m z těchto st t  plynou zdaniteln  příjmy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C 385/00, EU:C:2002:750, body 99 a 100; ze dne 28.  nora 2013, Beker a Beker, C 168/11, EU:C:2013:117, bod 56, jakož i ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C 303/12, EU:C:2013:822, bod 69).

72 Jak přítom bylo uvedeno v bodech 67 a 68 tohoto rozsudku, Spolkov  republika Německo není na základě francouzsko-n meck  smlouvy zpro  na své povinnosti pln  zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří m j  bydlíš na je  m území.

73 Pokud jde o p  padn  jednostrann  zohlednění osobní a rodinné situace žalobkyně v původním řízení  lensk m státem zaměstnání t m, že j  bude poskytnut da ov  odp et pojistného dotčeného v původním řízení, je třeba uvést, že   adost o rozhodnutí o p edb   n  otázce neobsahuje údaje, které by umožnily určit, zda bylo takov  zohlednění provedeno či zda by vůbec bylo možné.

74 V ka d m případě da ov  právní úprava dot en  ve věci v původním řízení nevytv     dnou vzájemnou vazbu mezi daňovými výhodami, je   p  zn v  rezidentům dot n ho členského státu, a daňovými výhodami, na n   mohou mít tito rezidenti nárok ve svém  lensk m státě zaměstnání (obdobn  viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C 303/12, EU:C:2013:822, bod 73).

75 Na druh m m st , pokud jde o nutnost zachovat soudržnost daňového systému, i když takov  nal hav  důvod obecn ho zájmu m  e odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaru en ch Smlouvou, aby mohl argument zalo en  na takov mto od vodn n  obstát, požaduje Soudní dvůr spln n  podmínky bezprost edn  souvislosti mezi dot en m da ov m zv hodn n m a kompenzací tohoto zv hodn n  určitou daňovou zátěž, p  em  bezprost edn  povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1.  ervence 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C 233/09, EU:C:2010:397, body 54 a 55, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C 300/15, EU:C:2016:361, bod 60).

76 V projednávané věci má argument německé vlády zaprvé prokázat, že cílem odepření odpotů zvláštních výdajů je zajistit, aby sazba zdanění zvýšená v rámci výhrady progresivity manželů nebyla upravena prostřednictvím snížení zdanitelného příjmu, a zadruhé, aby výhoda vyplývající z odpotů příspvků byla vyrovnána zdaněním příjmů, které mají přímou souvislost s tímto příspvkem.

77 Přitom je třeba uvést, že neexistuje přímá souvislost ve smyslu judikatury citované v bodě 75 tohoto rozsudku mezi metodou osvobození od daně s výhradou progresivity, podle které se belgický stát bydlitelům vzdává zdanění příjmů pobíraných v jiném belgickém státě, přičemž zároveň zohledňuje tyto příjmy pro účely stanovení sazby daně použitelné na zdanitelný příjem, a nezohledněním příspvků, které mají přímou souvislost s příjmy osvobozenými od daně. Účinnost progresivity daně z příjmu v belgickém státě bydlitelů, jež je sledována metodou osvobození od daně s výhradou progresivity, totiž nepodléhá tomu, aby zohlednění osobní a rodinné situace daňového poplatníka bylo omezeno na výdaje spojené s příjmy zdaněnými v tomto belgickém státě (obdobně viz rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 109).

78 Dále je třeba uvést, že jelikož si Spolková republika Německo ve francouzsko-německé smlouvě sjednala, že příjmy pobírané ve Francii budou zdačovány pouze v tomto belgickém státě, nemůže tvrdit, že nevýhoda vyplývající z odepření odpotů takových příspvků, jako jsou příspvky dotčené v povodním řízení, je vyrovnána nezdaněním těchto příjmů v Německu. Takový argument by ve skutečnosti zpochybnil rozdělení daňových pravomocí svobodně sjednané Spolkovou republikou Německo ve francouzsko-německé smlouvě.

79 Odepření přiznat daňovému poplatníkovi-rezidentovi výhody vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace formou odpotů takových příspvků na doplňkové zdravotní a důchodové pojištění, jako jsou příspvky dotčené ve věci v povodním řízení, jako zvláštních výdajů, tedy nemůže být odvodeno ani důvody týkajícími se vyváženého rozdělení daňové pravomoci, ani zachováním daňové soudržnosti.

80 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě belgického státu, jako je úprava dotčená v povodním řízení, podle které si daňový poplatník, který má bydliště v tomto belgickém státě a pracuje pro veřejnou správu jiného belgického státu, nemůže základ daně z příjmů ve svém belgickém státě bydliště snížit o příspvky na důchodové pojištění a zdravotní pojištění odváděné z jeho mzdy v belgickém státě zaměstnání, na rozdíl od srovnatelných příspvků na sociální zabezpečení v belgickém státě jeho bydliště, jestliže na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi dvěma belgickými státy nesmí být mzda zdaněna v belgickém státě bydliště pracovníka a pouze zvyšuje daňovou sazbu použitelnou na další příjmy.

K nákladům řízení

81 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě belgického státu, jako je úprava dotčená v povodním řízení, podle které si daňový poplatník, který má bydliště v tomto belgickém státě a pracuje pro veřejnou správu jiného belgického státu, nemůže základ daně z příjmů ve svém belgickém státě bydliště snížit o příspvky na důchodové pojištění a zdravotní pojištění odváděné z jeho mzdy v belgickém státě

zaměstnání, na rozdíl od srovnatelných příspěvků na sociální zabezpečení v členském státě jeho bydliště, jestliže na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi dvěma členskými státy nesmí být mzda zdaněna v členském státě bydliště pracovníka a pouze zvyšuje daňovou sazbu použitelnou na další příjmy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.