

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

28. února 2013(*)

„Volný pohyb služeb – Volný pohyb pracovníků – Právní úprava členského státu, která umožňuje osvobození příjmů plynoucích z pracovní činnosti vykonávané v jiném členském státě v rámci rozvojové pomoci od daní z příjmu – Podmínky – Usazení zaměstnavatele v tuzemsku – Odmítnutí v případě, že je zaměstnavatel usazen v jiném členském státě“

Ve věci C-544/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Německo) ze dne 18. března 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 24. října 2011, v řízení

Helga Petersen,

Peter Petersen

proti

Finanzamt Ludwigshafen,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. listopadu 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za H. Petersen a P. Petersena R. Sturm, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, 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 56 SFEU.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi H. Petersen a P. Petersenem na straně jedné

a Finanzamt Ludwigshafen (finanční úřad v Ludwigshafenu) na straně druhé, v němž uvedený finanční úřad odmítl příjmem P. Petersena plynoucím z činností vykonávaných v Beninu v rámci projektu rozvojové pomoci, financovaného Dánskou agenturou pro mezinárodní rozvoj, přiznat osvobození od daně z příjmu.

Právní rámec

3 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (BGBl. 2002 I, s. 4215), mají fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, neomezenou povinnost k dani z příjmu.

4 Ustanovení § 34c odst. 1 a 5 uvedeného zákona stanoví:

„(1) Pokud osoby s neomezenou daňovou povinností uhradí ze zahraničních příjmů ve státě původu uvedených příjmů daň obdobnou německé dani z příjmu, započte se zahraniční daň, která byla vyměřena, uhrazena a snížena o vzniklý nárok na slevu na dani, na německou daň z příjmu, dlužnou z titulu příjmů dosažených v dotyčném státě.

[...]

(5) Nejvyšší daňové orgány spolkových zemí nebo jimi pověřené daňové orgány mohou se souhlasem spolkového ministerstva financí zcela nebo zčásti prominout německou daň z příjmu, vztahující se na zahraniční příjmy, nebo stanovit paušální částku, je-li to z hospodářských důvodů účelné nebo je-li použití odstavce 1 zvláště obtížné.“

5 Spolkové ministerstvo financí přijalo dne 31. října 1983 výnos o daňovém zacházení s příjmy zaměstnanců plynoucích z výkonu práce v zahraničí (BStBl. 1983, část I, s. 470, dále jen „výnos ministerstva financí“), adresovaný nejvyšším daňovým orgánům spolkových zemí, který stanoví, že odměna za práci, kterou pobírají zaměstnavatelé usazeného v tuzemsku v rámci stávajícího pracovního poměru za práci vykonávanou v jiném státě a na kterou se vztahuje stávající režim, je osvobozena od daně z příjmu.

6 Podle oddílu I prvního pododstavce bodu 4 tohoto výnosu náleží do kategorie činností, na které se vztahuje uvedený režim, zejména činnosti, které jsou vykonávány pro dodavatele, výrobce nebo poskytovatele služeb usazené v tuzemsku v rámci německé veřejné rozvojové pomoci, jež spadá do kontextu technické nebo finanční spolupráce.

7 Oddíl II první pododstavec výnosu ministerstva financí stanoví, že činnost musí být vykonávána nepřetržitě po dobu alespoň tří měsíců ve státech, se kterými Spolková republika Německo nepodepsala smlouvu o zamezení dvojímu zdanění zahrnující příjmy ze závislé činnosti.

8 Takto osvobozené příjmy plynoucí ze závislé činnosti nicméně podléhají na základě oddílu IV výnosu ministerstva financí progresivnímu zdanění. Podle tohoto ustanovení se na zdanitelné příjmy použije sazba, která by se uplatnila v případě, že by osvobozené příjmy plynoucí ze závislé činnosti byly zahrnuty do výpočtu daně.

9 Oddíl VI výnosu ministerstva financí týkající se procesních ustanovení v odst. 1 prvním pododstavci stanoví, že o upuštění od výběru daně srážkou daně u zdroje, jež má za následek vydání osvobodění o osvobození od daně, musí požádat zaměstnavatel nebo zaměstnanec u daňového úřadu místa, kde se nachází provozovna zaměstnavatele. Podle tohoto pododstavce není nutné prokázat, že z odměny za práci ve státě, ve kterém je práce vykonávána, se vybírá daň odpovídající německé dani z příjmu. Oddíl VI odst. 1 druhý pododstavec tohoto výnosu stanoví,

že je-li hodnov?rn? prokázáno, že podmínky uvedené v oddílech I a II uvedeného výnosu jsou spln?ny, lze osv?d?ení o osvobození vydat v p?ípad?, že zam?stnavatel m?že provést zm?nu srážkové dan?. Podle oddílu VI odst. 2 téhož výnosu musí zam?stnanec v p?ípad?, že od výb?ru srážkové dan? nebylo ještě upušt?no, požádat o upušt?ní od výb?ru dan? u da?ového ú?adu svého bydlišt?.

10 ?lánek 15 smlouvy ze dne 22. listopadu 1995, uzav?ené mezi Spolkovou republikou N?mecko a Dánským královstvím, o zamezení dvojímu zdan?ní v oblasti dan? z p?íjmu a dan? z majetku, jakož i d?dické a darovací dan? a vzájemné pomoci v da?ové oblasti (BGBl- 1996 II, s. 2565) v podstat? stanoví, že odm?ny za práci, které rezident jednoho ze smluvních stát? pobírá ze závislé ?innosti, jsou zdanitelné pouze ve stát? bydlišt?, ledaže je zam?stnání vykonáváno ve druhém stát?. V tomto p?ípad? jsou odm?ny za práci pobírané z tohoto titulu zdanitelné v tomto druhém stát?.

11 Mezi Spolkovou republikou N?mecko a Republikou Benin nebyla uzav?ena žádná smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12 Od listopadu 1991 jsou manželé Petersenovi, žalobci v p?vodním ?ízení, vlastníky bytu nacházejícího se v Ludwigshafenu (N?mecko), kde mají společn? se svou dcerou od 1. února 1992 hlášené bydlišt?. Peter Petersen, dánský státní ob?an, je od roku 1984 vlastníkem prázdninového domu v Helsingu (Dánsko).

13 Peter Petersen byl zam?stnán ve společnosti Hoffman A/S se sídlem v Glostrup (Dánsko). V rámci této pracovní ?innosti byl od 15. ledna 2002 vyslán na dobu t?í let do Beninu, aby tam spolupracoval na projektu financovaném Dánskou agenturou pro mezinárodní rozvoj. Tato ?innost spadala do rámce projektu rozvojové pomoci. P?íjmy P. Petersena z této pracovní ?innosti dosáhly za rok 2003 výše 449 200 DKK, tj. p?ibližn? 60 200 eur.

14 V lednu 2002 zam?stnavatel P. Petersena požádal da?ový orgán v Helsingu o osvobození p?íjmu, které P. Petersenovi m?ly být vyplaceny b?hem doby jeho vyslání do Beninu. Tento orgán sd?lil, že od 15. ledna 2002 nebude z t?chto p?íjmu vybírána žádná da?.

15 Manželé Petersenovi požádali n?mecký da?ový orgán, aby pro rok 2003 uplatnil ve vztahu k dani z p?íjmu režim společného zdan?ní, a uvedli, že jejich bydlišt? se nachází v Ludwigshafenu. Tvrdili, že p?íjmy P. Petersena plynoucí z ?inností vykonávaných v Beninu, které pobíral od dánského zam?stnavatele, nesm?jí být zdan?ny daní z p?íjmu v N?mecku a že na základ? ?látku 15 smlouvy ze dne 22. listopadu 1995 uzav?ené mezi Spolkovou republikou N?mecko a Dánským královstvím je pouze Dánské království oprávn?no ke zdan?ní t?chto p?íjmu.

16 Podp?rn? manželé Petersenovi požádali o osvobození uvedených p?íjmu, p?i?emž tvrdili, že za srovnatelných okolností by byly p?íjmy plynoucí ze závislé ?innosti, vykonávané v jiném stát? v rámci rozvojové pomoci pro zam?stnavatele usazeného v tuzemsku, na základ? výnosu ministerstva financí od dan? z p?íjmu osvobozeny.

17 Finanzamt Ludwigshafen ve svém vým?ru dan? za rok 2003 podrobil všechny p?íjmy P. Petersena dani z p?íjmu a stanovil výši této dan? na ?ástku 29 718 eur.

18 Vzhledem k tomu, že stížnost podaná žalobci v p?vodním ?ízení proti tomuto vým?ru dan? byla zamítnuta, podali posledn? uvedení žalobu u Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 Tento soud nejprve uvádí, že na základ? posouzení skutkového stavu, jakož i použitelného

práva, jež provedl, podléhají sporné p?íjmy P. Petersena v zásad? dani z p?íjmu v N?mecku.

20 Dále Finanzgericht Rheinland-Pfalz tvrdí, že jelikož P. Petersen nem?že uplatnit da?ové zvýhodn?ní, které stanoví výnos ministerstva financí, protože jeho zam?stnavatel není „rezidentem“ ve smyslu tohoto výnosu a pracovní ?innosti žalobce v p?vodním ?ízení a jeho zam?stnavatele nespádají do n?mecké ve?ejné rozvojové pomoci, nese vyšší da?ovou zát?ž, než jakou by nesl zam?stnanec-rezident, jenž vykonává podobnou pracovní ?innost pro zam?stnavatele-rezidenta.

21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz má nakonec za to, že ?innosti zam?stnavatele žalobce v p?vodním ?ízení spadají do p?sobnosti ?lánku 56 SFEU a vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení m?že p?edstavovat neod?vodn?né omezení volného pohybu služeb zam?stnavatele usazeného v jiném ?lenském stát?. Vyšší da?ová zát?ž, než je da?ová zát?ž zam?stnance nacházejícího se v situaci žalobce v p?vodním ?ízení, ?iní jeho výkon práce hospodá?sky mén? atraktivním ve srovnání s výkonem práce zam?stnanc? usazených v N?mecku, kte?í uzav?eli podobné pracovní smlouvy s podniky, jež jsou usazeny v N?mecku a vyvíjejí svou ?innost v rámci rozvojové pomoci. Da?ové znevýhodn?ní by mohlo být zam?stnavatelem z jiného ?lenského státu vyrovnáno pouze vyplacením vyšší hrubé mzdy, což by podn?covalo k zam?stnávání zam?stnanc?, kte?í mají bydlišt? ve stát?, v n?mž je zam?stnavatel usazen, a kte?í mají v tomto stát? da?ovou povinnost, a m?lo by tudíž dopad na jeho možnosti vyhledávat kvalifikované zam?stnance v jiném ?lenském stát?. Zam?stnanci se stejnou kvalifikací by vyhledávali výlu?n? pracovní pom?ry ve stát? svého bydlišt?.

22 Za t?chto okolností se Finanzgericht Rheinland-Pfalz rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je právní p?edpis, který váže osvobození p?íjm? ze závislé ?innosti osoby podléhající neomezené da?ové povinnosti v tuzemsku od dan? na podmínku, že její zam?stnavatel je usazen v tuzemsku, avšak který nep?iznává takové osvobození od dan? v p?ípad?, že zam?stnavatel je usazen v jiném ?lenském stát? [...], slu?itelný s ?lánkem 49 ES?“

K p?edb?žné otázce

Úvodní poznámky

K relevantní svobod? pohybu

23 Podle ustálené judikatury p?ísluší v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené ?lánkem 267 SFEU Soudnímu dvoru, aby poskytl p?edkládajícímu soudu užite?nou odpov??, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl p?edložen, a že z tohoto hlediska Soudnímu dvoru p?ísluší p?ípadn? p?eformulovat otázku, která je mu položena (viz zejména rozsudky ze dne 4. kv?tna 2006, Haug, C-286/05, Sb. rozh. s. I-4121, bod 17; ze dne 11. b?ezna 2008, Jager, C-420/06, Sb. rozh. s. I-1315, bod 46, a ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Sb. rozh. s. I-13023, bod 18).

24 Stejn? tak podle ustálené judikatury platí, že Soudní dv?r m?že za ú?elem poskytnutí užite?né odpov?di soudu, který mu položil p?edb?žnou otázku, p?ihlédnout k unijním právním normám, na které vnitrostátní soud ve svých p?edb?žných otázkách neodkázal (zejména viz rozsudky ze dne 12. ?íjna 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Sb. rozh. s. I-9553, bod 24; ze dne 7. ?ervence 2005, Weide, C-153/03, Sb. rozh. s. I-6017, bod 25; ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 26, jakož i výše uvedený rozsudek Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, bod 19).

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 56 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, podle níž jsou příjmy ze závislé činnosti daňového poplatníka, který má v tomto členském státě bydliště a neomezenou daňovou povinnost, osvobozeny od daně z příjmu, pokud je zaměstnavatel usazen v uvedeném členském státě, ale nejsou osvobozeny, pokud je usazen v jiném členském státě.

26 Německá vláda, jakož i Evropská komise mají nicméně za to, že věc v původním řízení nelze zkoumat z hlediska článku 56 SFEU. Komise tvrdí, že vnitrostátní předpis, jehož předmětem je omezení osvobození na daňové poplatníky-zaměstnance, kteří jsou v zaměstnaneckém poměru se zaměstnavatelem usazeným v dotyčném členském státě, musí být přezkoumán z hlediska volného pohybu pracovníků. Naproti tomu podle německé vlády je volný pohyb pracovníků rovněž irelevantní, neboť žalobce v původním řízení vykonával spornou činnost v třetí zemi.

27 Nejprve je tedy třeba určit, zda a popřípadě v jakém rozsahu jsou takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, způsobilé ovlivnit výkon volného pohybu služeb a volného pohybu pracovníků.

28 Z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou o FEU, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 26, jakož i citovaná judikatura).

29 Ve věci v původním řízení spočívá předmět vnitrostátní právní úpravy v daňovém zvýhodnění, které je za určitých podmínek přiznáno pro odměnu, kterou zaměstnanec pobírá od svého zaměstnavatele. V úvodu výnosu ministerstva financí se totiž uvádí, že odměna za práci, kterou zaměstnanci pobírají od zaměstnavatele usazeného v tuzemsku za činnost vykonávanou v jiném státě, na kterou se vztahuje režim zavedený uvedeným výnosem, je osvobozena od daně z příjmu.

30 Je přitom třeba připomenout, že za „pracovníka“ ve smyslu článku 45 SFEU je nutné považovat kohokoliv, kdo vykonává skutečnou a efektivní činnost, s výjimkou činností, které jsou natolik omezené, že jsou čistě okrajové a vedlejší. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je základní charakteristikou pracovního poměru okolnost, že určitá osoba vykonává po určitou dobu ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením činnosti, za které protihodnotou pobírá odměnu (viz zejména rozsudky ze dne 3. července 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Recueil, s. 2121, bod 17; ze dne 23. března 2004, Collins, C-138/02, Recueil, s. I-2703, bod 26, a ze dne 7. září 2004, Trojani, C-456/02, Sb. rozh. s. I-7573, bod 15).

31 Dále je třeba připomenout, že čl. 57 odst. 1 SFEU stanoví, že za služby se podle Smluv pokládají výkony poskytované zpravidla za úplatu, pokud nejsou upraveny ustanoveními o volném pohybu zboží, kapitálu a osob. Mimoto z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ustanovení týkající se volného pohybu služeb se vztahují na činnosti vykonávané nezávislými poskytovateli služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. června 1997, SETTG, C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 7).

32 Z toho vyplývá, že na právní úpravu, která stanoví zdanění zaměstnance, který vykonává činnosti ve prospěch zaměstnavatele a pod jeho vedením za odměnu, a který se tudíž nachází v takovém zaměstnaneckém pracovní právním vztahu, který je charakterizován vztahem podřízenosti a vyplácením odměny protihodnotou za vykonané činnosti, jako je, s výhradou ověření předkládajícím soudem, pracovní právní vztah dotčený v původním řízení, se vztahují ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu pracovníků.

33 Kdyby taková právní úprava měla omezující účinky na volný pohyb služeb zaměstnavatelů usazených v jiném členském státě, jako jsou účinky, které uvádí předkládající soud nebo žalobci v původním řízení, spočívající v příznivějším zacházení se zaměstnavateli usazenými v tuzemsku ve vztahu k zaměstnavatelům usazeným v jiném členském státě, pokud jde o zaměstnávání kvalifikovaných pracovníků, které lze vyslat v rámci projektové pomoci do jiného státu, byly by takové účinky důsledkem případné překážky volného pohybu pracovníků, a neodvodují tedy samostatný důkaz z hlediska článku 56 SFEU.

K použitelnosti článku 45 SFEU

34 Je nutné připomenout, že každý občan Evropské unie bez ohledu na místo pobytu a státní příslušnost, který využil práva na volný pohyb pracovníků a který vykonával zaměstnání v jiném členském státě, než je jeho stát pobytu, spadá do působnosti článku 45 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 76 a citovaná judikatura).

35 Mimoto 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 (rozsudky ze dne 7. července 1992, Singh, C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 16; ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve, C-18/95, Recueil, s. I-345, bod 37, a výše uvedený rozsudek de Groot, bod 77).

36 I když ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků podle svého znění směřují k zajištění národního zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání jedním z jeho státních příslušníků v jiném členském státě (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Terhoeve, body 27 až 29, a de Groot, bod 79).

37 Obdobně brání ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků také tomu, aby členský stát bydliště daného poplatníka, který je občanem Unie, narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání v jiném členském státě, a to i v případě, že poslední uvedený je členským státem státní příslušnosti uvedeného rezidenta.

38 Německá vláda nicméně tvrdí, že ve sporu v původním řízení se nelze dovolávat článku 45 SFEU, neboť žalobce v původním řízení vykonával spornou činnost v této zemi a mezi územími obou dotčených členských států neexistuje dostatečná spojitost. Pro účely použití unijního práva nelze zaměstnání, který vykonává činnost v rámci rozvojové pomoci cíleně vyloučit v této zemi, považovat za osobu, která souasně, nebo dokonce primárně vykonává přeshraniční činnost uvnitř Unie.

39 V tomto ohledu je nutné připomenout, že Soudní dvůr již měl příležitost uvést, že pokud se věc týká státního občana členského státu, který je v zaměstnaneckém poměru se společností usazenou v jiném členském státě, vztahují se na takovou věc v zásadě ustanovení unijního práva o volném pohybu pracovníků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 1984, Prodest, 237/83, Recueil, s. 3153, bod 5).

40 Soudní dvůr již také konstatoval, že ustanovení unijního práva týkající se volného pohybu pracovníků je nutné mít na zřeteli při posouzení všech právních vztahů, které se z důvodu místa svého vzniku nebo místa, na kterém působí jejich úkony, mohou projevovat na unijním území (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Prodest, bod 6).

41 Ustanovení unijního práva se totiž mohou použít na pracovní činnosti vykonávané mimo území Unie, pokud si pracovní poměr zachová dostatečnou úzkou vazbu na toto území (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek Prodest, bod 6; rozsudek ze dne 27. září 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Recueil, s. 2989, bod 15, a ze dne 29. června 1994, Aldewereld, C-60/93, Recueil, s. I-2991, bod 14). Této zásadě je třeba rozumět tak, že se vztahuje rovněž na případy, ve kterých pracovní poměr dostatečným způsobem souvisí s právem členského státu, a tudíž rozhodnými pravidly unijního práva (rozsudek ze dne 30. dubna 1996, Boukhalfa, C-214/94, Recueil, s. I-2253, bod 15).

42 V takovém případě, jako je případ dotčený ve věci v původním řízení, vyplývá taková vazba z okolností, že občan Unie, který má bydliště v členském státě, byl zaměstnán podnikem usazeným v jiném členském státě, na jehož území vykonává své činnosti. Navíc podle žalobce v původním řízení a s výhradou ověření této skutečnosti předkládajícím soudem byla pracovní smlouva s jeho zaměstnavatelem, společností usazenou v Dánsku, uzavřena v souladu s dánským právem. Mimoto, jak uvádí německá vláda a s výhradou ověření předkládajícím soudem, je P. Petersen účastníkem sociálního pojištění v Dánsku a území, na který je zasílána jeho mzda, se nachází v téže členském státě.

43 Okolnost, že žalobce v původním řízení vykonával činnost v rámci rozvojové pomoci cílené výlučně v této zemi, nemůže zpochybnit vazbu na unijní právo, připomenutou v předcházejícím bodě, která je dostatečná k tomu, aby žalobci v původním řízení umožnila dovolávat se v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, článku 45 SFEU.

K existenci omezení

44 Možnost daňového poplatníka-rezidenta využít osvobození od daně z příjmu, stanoveného právní úpravou dotčenou v původním řízení, představuje daňové zvýhodnění.

45 Uvedené zvýhodnění je přiznáno pouze v případě, že je daňový poplatník, který má bydliště v Německu, zaměstnán zaměstnavatelem usazeným v téže členském státě, a není přiznáno, pokud je uvedený daňový poplatník zaměstnán zaměstnavatelem usazeným v jiném členském státě.

46 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení tím, že zavádí rozdílné zacházení s příjmy zaměstnanců v závislosti na členském státě, ve kterém je usazen jejich zaměstnavatel, může uvedené pracovníky odradit od přijetí zaměstnání u zaměstnavatele usazeného v jiném členském státě, než je Spolková republika Německo, a tvoří tak překážku volného pohybu pracovníků, která je v zásadě zakázána článkem 45 SFEU.

47 Opatření, které je na překážku volnému pohybu pracovníků, může být přípustné pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl služitelný se Smlouvou a je-li odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je však ještě třeba, aby použití takového opatření bylo způsobitelné zaručit skutečného dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 16. března 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, Sb. rozh. s. I-2177, bod 38, a ze dne 8. listopadu 2012, Radziejewski, C-461/11, bod 33).

48 Německá vláda tvrdí, že právní úprava dotčená v původním řízení je odvodněná zaprvé

nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

49 Tato vláda má za to, že jsou-li účinnosti vykonávány ve prospěch organizace, která má své sídlo v jiném členském státě, může německá daňová správa pouze obtížně ověřit, zda jsou splněny podmínky pro případné osvobození od daní, neboť nemůže, na rozdíl od situace organizací, které mají sídlo v Německu a vyvíjejí účinnost v rámci německé veřejné rozvojové pomoci, navázat přímo kontakt se státními orgány, které řídí rozvojovou pomoc. Dále se nelze dovolávat ustanovení sekundárního práva, jež se týkají správní pomoci v daňových záležitostech, pokud se jedná o dohled, který musí být vykonáván v těchto zemích.

50 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou (viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55, a ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, bod 36).

51 Členský stát však nemůže jako na důvod pro odepření daňového zvýhodnění poukazovat na nemožnost využití spolupráce s jiným členským státem při provádění šetření nebo sběru informací. Nic totiž nebrání dotýkným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné k žádnému vyměření dotčených daní, a případně požadované osvobození odmítly, pokud by tyto důkazy nebyly dodány (viz rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95).

52 Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit relevantní dokumenty umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění zřetelně a přesně ověřit, že splňuje podmínky pro získání dotčeného daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 20; ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25; výše uvedený rozsudek ELISA, bod 96, jakož i výše uvedený rozsudek A, bod 59).

53 Ve věci v původním řízení z výnosu ministerstva financí vyplývá, zejména z jeho oddílu VI, který obsahuje procesní pravidla, že daňový poplatník musí proto, aby získal daňové zvýhodnění dotčené v původním řízení, předložit příslušné správě náležité dokumenty, které prokazují splnění podmínek pro získání osvobození od daní. Přísluší zaměstnanci, aby prokázal, že jeho zaměstnavatel je usazen v Německu, že tento poslední uvedený vykonává účinnosti v rámci rozvojové účinnosti a že on sám je držitelem pracovní smlouvy, která se vztahuje na nepřetržitou účinnost v délce alespoň tří měsíců ve státě, se kterým Spolková republika Německo nepodepsala smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

54 Na rozdíl od toho, co tvrdí německá vláda, se ověření u orgánů řídících rozvojovou pomoc, ať se jedná o německý orgán nebo orgán jiného členského státu, které by mohlo být pro německé daňové orgány obtížné, na základě vnitrostátní právní úpravy nejeví jako nezbytné.

55 Soudní dvůr sice rovněž rozhodl, že pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů této země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené této země získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout (výše uvedený rozsudek A, bod 63, a rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 70). Rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), jakož i směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 (Úř. věst. L 64, s. 1) totiž neexistuje mezi těmito orgány a

příslušnými orgány této státy, pokud tento stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (rozsudek ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, bod 35).

56 Nicméně z výnosu ministerstva financí vyplývá, že není nutné prokázat, že činnost vykonávaná v této zemi tam podléhá dani srovnatelné s německou daní z příjmu.

57 Právní úprava dotčená v povodním řízení se tudíž nejeví tak, že by podmiňovala poskytnutí daňového zvýhodnění splněním podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů této země.

58 Z toho vyplývá, že omezení dotčené v povodním řízení nelze odvodit nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

59 Zadruhé německá vláda tvrdí, že daňové zvýhodnění stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou v povodním řízení sleduje cíle rozvojové politiky tím, že organizacím pro rozvojovou pomoc umožňuje snížit mzdové náklady. Podle uvedené vlády musí mít členské státy nadále možnost cíleně podporovat prostřednictvím daňových zvýhodnění a v závislosti na vlastních prioritách činnosti, které spadají do kontextu veřejné rozvojové spolupráce každého členského státu. Daňová pobídka, stanovená ve vnitrostátní právní úpravě dotčené v povodním řízení, je podle ní nezbytná pro uskutečnění uvedených cílů a Spolková republika Německo by neměla k dispozici dostatečné prostředky pro splnění vlastních závazků, kdyby musela podporovat rovněž činnosti organizací, které mají své sídlo v jiných členských státech.

60 V tomto ohledu stačí konstatovat, že předmětem otázky předložené Soudnímu dvoru předkládajícím soudem je pouze podmínka týkající se usazení podniku v tuzemsku.

61 Německá vláda prostřednictvím svých argumentů, jež se týkají sledování cílů německé rozvojové politiky, však nevysvětluje, proč mohou být pouze podniky usazené na německém území považovány za způsobilé uskutečňovat činnosti směřující k dosažení takových cílů.

62 Za těchto podmínek je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, podle níž jsou příjmy ze závislé činnosti daňového poplatníka, který má v tomto členském státě bydliště a neomezenou daňovou povinnost, osvobozeny od daní z příjmu, pokud je zaměstnavatel usazen v uvedeném členském státě, ale nejsou osvobozeny, pokud je usazen v jiném členském státě.

K nákladům řízení

63 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, podle níž jsou příjmy ze závislé činnosti daňového poplatníka, který má v tomto členském státě bydliště a neomezenou daňovou povinnost, osvobozeny od daní z příjmu, pokud je zaměstnavatel usazen v uvedeném členském státě, ale nejsou osvobozeny, pokud je usazen v jiném členském státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.