

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 28. februára 2013 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb pracovníkov – Právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje oslobodiť príjmy pochádzajúce z činnosti v inom štáte v rámci rozvojovej pomoci od dane z príjmov – Podmienky – Usadenie sa zamestnávateľa na vnútroštátnom území – Odmietnutie v prípade, keď je zamestnávateľ usadený v inom členskom štáte“

Vo veci C-544/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Nemecko) z 18. marca 2011 a doručený Súdnemu dvoru 24. októbra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Helga Petersen,

Peter Petersen

proti

Finanzamt Ludwigshafen,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca) a J.-J. Kasel,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. novembra 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- H. Petersen a P. Petersen, v zastúpení: R. Sturm, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom a pani Petersenovcami na jednej

strane a Finanzamt Ludwigshafen na druhej strane vo veci odmietnutia priznať pánovi Petersenovi oslobodenie od dane z príjmov, pokiaľ ide o príjmy pochádzajúce z činností vykonávaných v Benine v rámci projektu rozvojovej pomoci financovaného dánskou agentúrou pre medzinárodný rozvoj.

Právny rámec

3 Podľa článku 1 ods. 1 zákona o dani z príjmov (Einkommenssteuergesetz) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (BGBl. 2002 I, s. 4215) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú na vnútroštátnom území, podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti, pokiaľ ide o ich príjmy.

4 Článok 34c ods. 1 a 5 uvedeného zákona stanovuje:

„1. Pokiaľ osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou so zahraničnými príjmami podliehajú v štáte, z ktorého tieto príjmy pochádzajú, dani zodpovedajúcej nemeckej dani z príjmov, zahraničná daň vymieraná, zaplatená a znížená o sumu vzniknutého nároku na zníženie sa započíta s nemeckou daňou, ktorá sa vzťahuje na príjmy z predmetného štátu;

...

5. Najvyššie daňové úrady spolkových krajín alebo nimi poverené daňové úrady môžu so súhlasom spolkového ministerstva financií úplne alebo čiastočne upustiť od zdanenia zahraničných príjmov nemeckou daňou z príjmov alebo stanoviť paušálnu sumu, pokiaľ je to z hospodárskeho dôvodu účelné alebo je uplatnenie odseku 1 obzvlášť zložité.“

5 Nemecké spolkové ministerstvo financií vydalo 31. októbra 1983 výnos o daňovom zaobchádzaní s príjmami zamestnancov pochádzajúcimi z činností v zahraničí (BStBl. 1983 I, s. 470, ďalej len „výnos ministerstva financií“), ktorým sa obrátilo na najvyššie daňové úrady spolkových krajín a stanovilo, že príjmy zo závislej činnosti, ktoré dostávajú zamestnanci zamestnávateľa usadeného na vnútroštátnom území v rámci súťažného pracovného pomeru za činnosti zvýhodnené týmto režimom vykonávané v inom štáte, sú oslobodené od dane z príjmov.

6 Podľa oddielu I prvého odseku bodu 4 tohto výnosu patria do kategórie činností zvýhodnených týmto režimom najmä činnosti vykonávané pre dodávateľov, výrobcov alebo poskytovateľov služieb usadených na vnútroštátnom území v rámci nemeckej oficiálnej rozvojovej pomoci v súvislosti s technickou a finančnou spoluprácou.

7 Oddiel II prvý odsek výnosu ministerstva financií stanovuje, že tieto činnosti sa musia vykonávať nepretržite najmenej tri mesiace v štátoch, s ktorými nemá Spolková republika Nemecko podpísanú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia zahŕňajúcu príjmy zo závislej činnosti.

8 Na príjmy zo závislej činnosti oslobodené od dane sa však podľa oddielu IV výnosu ministerstva financií vzťahuje výhrada ich zohľadnenia z dôvodu daňovej progresivity. Na základe tohto ustanovenia sa na zdaniteľné príjmy uplatní daňová sadzba uplatniteľná v prípade, keď sú oslobodené príjmy zo závislej činnosti zahrnuté do výpočtu dane.

9 Oddiel VI výnosu ministerstva financií obsahujúci procesné ustanovenia stanovuje v odseku 1 prvom pododseku, že o upustenie od výberu dane zrážkou dane, ktorého následkom je vydanie osvedčenia o oslobodení od dane, má zamestnávateľ alebo zamestnanec žiadať na daňovom úrade v mieste, kde sa nachádza prevádzkateľ zamestnávateľa. Podľa tohto pododseku nie je potrebné preveriť, či bola daň zo mzdy zodpovedajúca nemeckej dani z príjmov vybratá v štáte

vykonávania danej ?innosti. Oddiel VI ods. 1 druhý pododsek tohto výnosu stanovuje, že ak sa hodnoverne preukáže, že sú splnené podmienky uvedené v oddieloch I a II tohto výnosu, osved?enie o oslobodení dane sa môže vydať, pokiaľ má zamestnávateľ možnosť zmeniť dať vyberanú zrážkou. Podľa oddielu VI ods. 2 uvedeného výnosu, pokiaľ ešte nedošlo k upusteniu od výberu dane zrážkou, môže zamestnanec žiadať o upustenie od zdanenia na daťovom úrade v mieste svojho bydliska.

10 ?lánok 15 Zmluvy z 22. novembra 1995 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Dánskym krá?ovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku, ako aj dane z dedičstva, dane z prevodu a prechodu nehnuteľností a dane z darovania a o pomoci v daťovej oblasti (BGBl. 1996 II, s. 2565) v podstate stanovuje, že odmena, ktorú poberá rezident zmluvného štátu za závislú ?innosť, sa zdaťuje iba v štáte bydliska, okrem prípadu, že zamestnanie vykonáva v inom štáte. V takom prípade sa odmena, ktorú na základe toho poberá, zdaťuje v tomto inom štáte.

11 Medzi Spolkovou republikou Nemecko a Beninskou republikou nebola podpísaná nijaká zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Od novembra 1991 sú manželia Petersenovci, žalobcovia vo veci samej, majiteľmi bytu v Ludwigshafene (Nemecko), kde sú od 1. februára 1992 spolu so svojou dcérou oficiálne prihlásení na pobyt. Pán Petersen, dánsky štátny príslušník, je od roku 1984 majiteľom víkendového domu nachádzajúceho sa v Helsinge (Dánsko).

13 Pán Petersen pracoval ako zamestnanec v podniku Hoffmann A/S so sídlom v Glostrupe (Dánsko). V rámci tejto ?innosti bol od 15. januára 2002 vyslaný na tri roky do Beninu, aby spolupracoval na projekte financovanom dánskou agentúrou pre medzinárodný rozvoj. Táto ?innosť spadá do rámca projektu rozvojovej pomoci. Príjmy pána Petersena z tejto ?innosti dosiahli za rok 2003 výšku 449 200 DKK, teda približne 60 200 eur.

14 V januári 2002 požiadal zamestnávateľ pána Petersena daťovú správu v Helsinge o oslobodenie od dane z príjmov, ktoré sa mu budú vyplácať počas jeho vyslania v Benine. Daťová správa oznámila, že od 15. januára 2002 sa z týchto príjmov nebude vyberať nijaká dať.

15 Za rok 2003 Petersenovci požiadali nemeckú daťovú správu o spoločné zdanenie, pokiaľ ide o dať z príjmov, a ako miesto bydliska uviedli Ludwigshafen. Tvrdili, že príjmy pána Petersena pochádzajúce z ?inností vykonávaných v Benine a vyplácané dánskym zamestnávateľom nepodliehajú dani z príjmov v Nemecku a že na základe ?lánku 15 zmluvy z 22. novembra 1995 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Dánskym krá?ovstvom je na zdanenie týchto príjmov oprávnené jedine Dánsko.

16 Subsidiárne Petersenovci žiadali o oslobodenie uvedených príjmov od dane a uviedli, že za porovnateľných okolností by boli príjmy zo závislej ?innosti vykonávanej v inom štáte v rámci rozvojovej pomoci pre zamestnávateľa usadeného na vnútroštátnom území oslobodené od dane z príjmov podľa výnosu ministerstva financií.

17 V daťovom výmere za rok 2003 Finanzamt Ludwigshafen zdanil všetky príjmy pána Petersena daťou z príjmov a stanovil jej výšku na 29 718 eur.

18 Žalobcovia vo veci samej po zamietnutí sťažnosti, ktorú podali proti tomuto daťovému výmeru, podali žalobu na Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 Tento súd najprv uviedol, že na základe jeho posúdenia skutkového stavu, ako aj uplatniteľnej právnej úpravy sporné príjmy pána Petersena v zásade podliehajú dani z príjmov v Nemecku.

20 Potom Finanzgericht Rheinland-Pfalz uviedol, že keďže si pán Petersen nemôže uplatniť nárok na daňovú výhodu upravenú výnosom ministerstva financií, pretože jeho zamestnávateľ nie je „rezident“ v zmysle tohto výnosu a žinnosti žalobcu vo veci samej a jeho zamestnávateľ a nespádajú do nemeckej oficiálnej rozvojovej pomoci, bude daňovo zaťažovaný väčšími, než by bol zaťažovaný zamestnanec rezident, ktorý vykonáva podobnú žinnosť pre zamestnávateľa rezidenta.

21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz sa napokon domnieva, že žinnosti zamestnávateľa žalobcu vo veci samej spadajú do rozsahu pôsobnosti článku 56 ZFEÚ a predmetná vnútroštátna právna úprava môže predstavovať neodôvodnenú prekážku slobodného poskytovania služieb zamestnávateľovi usadenému v inom členskom štáte. Väčšie daňové zaťaženie, ktorému podlieha zamestnanec v situácii žalobcu vo veci samej, totiž spôsobuje, že z hospodárskeho hľadiska sú jeho žinnosti menej atraktívne v porovnaní s žinnosťami zamestnancov bývajúcich v Nemecku, ktorí uzatvorili podobné pracovné zmluvy s podnikmi usadenými v Nemecku a pôsobia v rámci rozvojovej pomoci. Daňovú nevýhodu môže kompenzovať zamestnávateľ z iného členského štátu len vyplácaním vyššej hrubej mzdy, čo ho bude podnecovať, aby zamestnal zamestnancov, ktorí majú bydlisko v jeho štáte a podliehajú tam daňovej povinnosti, čím sa obmedzia jeho možnosti zamestnať kvalifikovaných zamestnancov v inom členskom štáte. Zamestnanci s rovnakou kvalifikáciou sa budú usilovať o pracovné pomery výlučne v členskom štáte svojho bydliska.

22 Za týchto okolností Finanzgericht Rheinland-Pfalz rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto prejudiciálnej otázke:

„Je s článkom 49 ES... zlučiteľná právna úprava, ktorá podmieňuje oslobodenie príjmov zo závislej žinnosti osoby s daňovou povinnosťou v tuzemsku od dane tým, že jej zamestnávateľ je usadený v tuzemsku, ale takéto oslobodenie od dane nestanovuje v prípade, keď je zamestnávateľ usadený v inom členskom štáte...?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

O relevantnej slobode pohybu

23 Podľa ustálenej judikatúry Súdnemu dvoru v rámci postupu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú súd začal prejednávať, a z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené (pozri najmä rozsudky zo 4. mája 2006, Haug, C-286/05, Zb. s. I-4121, bod 17; z 11. marca 2008, Jager, C-420/06, Zb. s. I-1315, bod 46, a z 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Zb. s. I-13023, bod 18).

24 Rovnako podľa ustálenej judikatúry môže Súdny dvor s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu, ktorý mu predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, prihliadnuť aj na ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd vo svojich prejudiciálnych otázkach neodvolával (pozri najmä rozsudky z 12. októbra 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Zb. s. I-9553, bod 24; zo 7. júla 2005, Weide, C-153/03, Zb. s. I-6017, bod 25, a z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 26, ako aj Banco Bilbao Vizcaya Argentaria,

už citovaný, bod 19).

25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava členského štátu, podľa ktorej sú príjmy zo závislej činnosti daňovníka rezidenta v tomto štáte s neobmedzenou daňovou povinnosťou oslobodené od dane z príjmov, pokiaľ je zamestnávateľ usadený v uvedenom členskom štáte, ale nie v prípade, keď je usadený v inom členskom štáte.

26 Nemecká vláda ako aj Európska komisia sa však domnievajú, že prejednávacia vec sa nemá preskúmavať z hľadiska článku 56 ZFEÚ. Komisia tvrdí, že vnútroštátne ustanovenie, ktorého predmetom je obmedziť nárok na oslobodenie od dane na daňovníkov zamestnaných u zamestnávateľa usadeného v dotknutom členskom štáte, treba preskúmať z hľadiska voľného pohybu pracovníkov. Podľa nemeckej vlády naopak nie je relevantný ani voľný pohyb pracovníkov, keďže žalobca vo veci samej vykonával sporné činnosti v treťom štáte.

27 Preto treba najskôr určiť, či a prípadne v akom rozsahu môže mať vnútroštátna právna úprava ako vo veci samej vplyv na výkon slobodného poskytovania služieb a voľný pohyb pracovníkov.

28 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na určenie toho, či vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti niektorej zo základných slobôd zaručených Zmluvou, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri rozsudok z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 26, ako aj citovanú judikatúru).

29 Vo veci samej je predmetom vnútroštátnej právnej úpravy priznať za určitých podmienok daňovú výhodu v súvislosti s odmenou, ktorú dostáva zamestnanec od svojho zamestnávateľa. Úvodné ustanovenia výnosu ministerstva financií spresňujú, že mzda zamestnancov zamestnávateľa usadeného na vnútroštátnom území za činnosť vykonávanú v inom štáte je oslobodená od dane z príjmov na základe právnej úpravy zavedenej uvedeným výnosom.

30 Treba však pripomenúť, že za „pracovníka“ v zmysle článku 45 ZFEÚ sa má považovať každý, kto vykonáva skutočné a konkrétne činnosti, s výnimkou činností, ktoré sú také obmedzené, že sa javia ako čisto okrajové a vedľajšie. Charakteristickou črtou pracovnoprávneho vzťahu podľa judikatúry Súdneho dvora je okolnosť, že osoba vykonáva plnenia podľa určitých pravidiel v prospech inej osoby a podľa jej pokynov, za čo dostáva odmenu (pozri najmä rozsudky z 3. júla 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Zb. s. 2121, bod 17; z 23. marca 2004, Collins, C-138/02, Zb. s. I-2703, bod 26, a zo 7. septembra 2004, Trojani, C-456/02, Zb. s. I-7573, bod 15).

31 Ďalej treba pripomenúť, že článok 57 prvý odsek ZFEÚ stanovuje, že v zmysle zmlúv sa za služby považujú plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu, pokiaľ ich neupravujú ustanovenia o voľnom pohybe tovaru, kapitálu a osôb. Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ustanovenia týkajúce sa slobodného poskytovania služieb sa vzťahujú na činnosti vykonávané nezávislými poskytovateľmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júna 1997, SETTG, C-398/95, Zb. s. I-3091, bod 7).

32 Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátna právna úprava o zdanení príjmu zamestnanca, ktorý vykonáva činnosti v prospech a podľa pokynov zamestnávateľa, za čo dostáva odmenu, a teda ktorý má uzatvorený pracovný pomer zamestnanca charakterizovaný vzťahom podriadenosti a vyplácania odmeny za vykonanú prácu, akou je – s výhradou overenia tejto skutočnosti vnútroštátnym súdom – právna úprava dotknutá vo veci samej, spadá do pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu pracovníkov.

33 Za predpokladu, že taká právna úprava má obmedzujúce účinky na slobodné poskytovanie

služieb zamestnávateľov usadených v inom členskom štáte, akých uvádza vnútroštátny súd alebo žalobca vo veci samej, a spočíva vo výhodnejšom zaobchádzaní so zamestnávateľmi usadenými na vnútroštátnom území v porovnaní so zamestnávateľmi usadenými v inom členskom štáte, pokiaľ ide o zamestnávanie kvalifikovaných pracovníkov, ktorí by mohli byť vyslaní v rámci projektu rozvojovej pomoci do iného štátu, také úvahy by boli nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky slobodného pohybu pracovníkov, a preto neodôvodňujú autonómne preskúmanie z hľadiska článku 56 ZFEÚ.

O uplatniteľnosti článku 45 ZFEÚ

34 Treba pripomenúť, že každý príslušník Európskej únie, ktorý bez ohľadu na miesto svojho bydliska a svoju štátnu príslušnosť využil právo na voľný pohyb pracovníkov a vykonával zárobkovú činnosť v inom členskom štáte než v štáte svojho bydliska, spadá do pôsobnosti článku 45 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 76 a citovanú judikatúru).

35 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že cieľom všetkých ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na celom jej území, pričom tieto ustanovenia bránia opatreniam, ktoré by mohli týchto príslušníkov znevýhodňovať, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu (rozsudky zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265, bod 16; z 26. januára 1999, Terhoeve, C-18/95, Zb. s. I-345, bod 37; a de Groot, už citovaný, bod 77).

36 Aj keď účelom ustanovení o voľnom pohybe pracovníkov je podľa ich znenia predovšetkým zabezpečiť vnútroštátne zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte, takéto ustanovenia tiež zabraňujú štátu pôvodu prekážať slobode svojho štátneho príslušníka prijať a vykonávať zamestnanie v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle už citované rozsudky Terhoeve, body 27 až 29, a Groot, bod 79).

37 Analogicky ustanoveniam o voľnom pohybe pracovníkov tiež odporuje, aby daňovníkovi, príslušníkovi Únie, členský štát jeho bydliska bránil prijať a vykonávať zamestnanie v inom členskom štáte, a to aj v prípade, že tento iný štát je členským štátom príslušnosti uvedeného rezidenta.

38 Nemecká vláda však tvrdí, že v spore vo veci samej sa nemá odkazovať na článok 45 ZFEÚ, keďže žalobca vo veci samej vykonával spornú činnosť v treťom štáte a medzi predmetnými dvoma členskými štátmi neexistuje nijaká dostatočná územná súvislosť. Na účely uplatnenia práva Únie nemožno zamestnanca vykonávajúceho činnosť v rámci rozvojovej pomoci sústredenej výlučne v treťom štáte považovať za zamestnanca, ktorý zároveň alebo primárne vykonáva cezhraničnú činnosť v rámci Únie.

39 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už mal príležitosť spresniť, že pokiaľ vo veci ide o štátneho príslušníka členského štátu, ktorého ako zamestnanca zamestnáva spoločnosť usadená v inom členskom štáte, taká vec v zásade spadá pod ustanovenia práva Únie o voľnom pohybe pracovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1984, Prodest, 237/83, Zb. s. 3153, bod 5).

40 Súdny dvor taktiež rozhodol, že ustanovenia práva Únie týkajúce sa voľného pohybu pracovníkov treba uplatniť pri posudzovaní všetkých právnych vzťahov, ktoré na základe miesta ich vzniku alebo miesta, kde vyvolávajú úvahy, možno lokalizovať na území Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok Prodest, už citovaný, bod 6).

41 Ustanovenia práva Únie sa totiž môžu aplikovať na pracovné činnosti vykonávané mimo

územia Únie, ak si pracovný pomer s týmto územím zachová dostatočne úzku väzbu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Prodest, už citovaný, bod 6; z 27. septembra 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Zb. s. 2989, bod 15, a z 29. júna 1994, Aldewereld, C-60/93, Zb. s. I-2991, bod 14). Túto zásadu treba chápať tak, že sa vzťahuje aj na prípad, v ktorom pracovný pomer má dostatočne úzku väzbu s právom členského štátu, a teda aj s príslušnými pravidlami práva Únie (rozsudok z 30. apríla 1996, Boukhalfa, C-214/94, Zb. s. I-2253, bod 15).

42 V prípade ako vo veci samej taká väzba vyplýva z okolnosti, že občana Únie, rezidenta v členskom štáte, zamestnáva podnik usadený v inom členskom štáte, pre ktorý vykonáva svoje pracovné činnosti. Navyše podáva žalobcu vo veci samej a s výhradou overenia tejto skutočnosti vnútroštátnym súdom bola pracovná zmluva s jeho zamestnávateľom, podnikom nachádzajúcim sa v Dánsku, uzatvorená podľa dánskeho práva. Okrem toho, ako pripomenula nemecká vláda, s výhradou overenia tejto skutočnosti vnútroštátnym súdom, pán Petersen je sociálne poistený v Dánsku a účet, na ktorý sa posielala jeho mzda, sa nachádza v tomto členskom štáte.

43 Okolnosť, že žalobca vo veci samej vykonával činnosť v rámci rozvojovej pomoci sústredenej výlučne v treťom štáte, nespochybňuje prvky súvislosti s právom Únie uvedené v predchádzajúcom bode, ktoré sú dostatočné na to, aby sa žalobca vo veci samej mohol v situácii, aká je vo veci samej, odvolávať na článok 45 ZFEÚ.

O existencii obmedzenia

44 Možnosť daňovníka rezidenta uplatniť si nárok na oslobodenie od dane z príjmov, ktorý stanovuje právna úprava vo veci samej, predstavuje daňovú výhodu.

45 Táto výhoda sa priznáva, len pokiaľ je daňovník rezident v Nemecku zamestnancom zamestnávateľa usadeného v tom istom členskom štáte, a nepriznáva sa, pokiaľ je uvedený daňovník zamestnancom zamestnávateľa usadeného v inom členskom štáte.

46 Zavedením rozdielu v zaobchádzaní s príjmami zamestnancov podľa členského štátu usadenia sa ich zamestnávateľ a môže vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej odrádzať uvedených pracovníkov od prijatia zamestnania u zamestnávateľa usadeného v inom členskom štáte ako Spolková republika Nemecko a predstavuje aj obmedzenie voľného pohybu pracovníkov v zásade zakázané článkom 45 ZFEÚ.

47 Opatrenie, ktoré predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov, je prípustné len vtedy, ak sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade však ešte treba, aby bolo uplatnenie takého opatrenia vhodné na uskutočnenie predmetného cieľa a nešlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri rozsudok zo 16. marca 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, Zb. s. I-2177, bod 38, a z 8. novembra 2012, Radziejewski, C-461/11, bod 33).

48 Nemecká vláda tvrdí, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je odôvodnená predovšetkým potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

49 Podľa tejto vlády, pokiaľ sa činnosti vykonávajú v prospech subjektu so sídlom v inom členskom štáte, je pre nemeckú daňovú správu zložitá overiť, či sú splnené podmienky na prípadné oslobodenie od dane, pretože nemôže priamo nadviazať kontakt so štátnymi orgánmi, ktoré riadia rozvojovú pomoc, na rozdiel od subjektov so sídlom v Nemecku činných v rámci nemeckej oficiálnej rozvojovej pomoci. Okrem toho sa nemožno odvolávať na ustanovenia sekundárneho práva týkajúce sa správnej spolupráce v daňovej oblasti, pokiaľ ide o kontroly, ktoré treba vykonať v tretích štátoch.

50 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že potreba zaručiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou (pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55, a z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, bod 36).

51 Poľský štát sa však pri odôvodnení odmietnutia daňovej výhody nemôže odvolávať na nemožnosť vymáhať spoluprácu od iného poľského štátu pri vykonávaní vyšetrovania alebo získavaní informácií. Príslušným daňovým orgánom totiž nič nebráni v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných daní, a prípadne odmietli požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené (pozri rozsudok z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 95).

52 Nemožno totiž *a priori* vylúčiť, že daňovník bude schopný predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom poľského štátu umožnia jasne a presne overiť, či spĺňa podmienky na získanie predmetnej daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 20; z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 25; ELISA, už citovaný, bod 96, ako aj A, už citovaný, bod 59).

53 Vo veci samej z výnosu ministerstva financií, najmä z jeho oddielu VI, ktorý obsahuje procesné pravidlá, vyplýva, že daňovník na to, aby mohol získať daňovú výhodu, o ktorú ide vo veci samej, musí príslušnej správe poskytnúť dokumenty preukazujúce, že podmienky na oslobodenie od dane sú splnené. Prislúcha zamestnancovi, aby preukázal, že zamestnávatel je usadený v Nemecku a vykonáva činnosti v rámci rozvojovej pomoci a že on sám má uzatvorenú pracovnú zmluvu týkajúcu sa nepretržitej činnosti v trvaní najmenej troch rokov v štáte, s ktorým Spolková republika Nemecko nemá podpísanú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

54 Na rozdiel od toho, čo naznačuje nemecká vláda, sa na základe vnútroštátnej právnej úpravy nezdá potrebné nijaké overenie pred orgánmi spravujúcimi rozvojovú pomoc, či ide o nemecký orgán alebo orgán iného poľského štátu, ktoré by mohlo spôsobiť ťažkosti nemeckým daňovým orgánom.

55 Súdny dvor už tiež rozhodol, že ak podľa právnej úpravy poľského štátu závisí poskytnutie daňovej výhody od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním informácií od príslušných orgánov tretieho štátu, je v zásade legitímne, že tento poľský štát túto výhodu odmietne poskytnúť, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu ukáže nemožné získať od neho tieto informácie (rozsudky A, už citovaný, bod 63, a z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 70). Rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi poľských štátov zavedený smernicou Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov poľských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), ako aj smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, s. 1) neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu, pokiaľ tretí štát neprevzal žiadny záväzok vzájomnej pomoci (rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, bod 35).

56 Z výnosu ministerstva financií však vyplýva, že nie je nevyhnutné preukázať, že činnosť vykonávaná v treťom štáte tam podlieha dani porovnateľnej s nemeckou daňou z príjmov.

57 V dôsledku toho sa nezdá, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, podmieňuje poskytnutie daňovej výhody splnením podmienok, ktorých dodržanie je možné overiť len získaním informácií od príslušných orgánov tretieho štátu.

58 Z toho vyplýva, že obmedzenie dotknuté vo veci samej nemožno odôvodniť potrebou

zaručiť účinnosť daňových kontrol.

59 Ale nemecká vláda tvrdí, že daňová výhoda stanovená vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej sleduje politické ciele rozvoja tým, že organizáciám rozvojovej pomoci umožňuje využívať výhodu z nižších nákladov na mzdy. Podľa tejto vlády sa členským štátom musí zachovať sloboda cielené podporovať činnosti patriace do rámca oficiálnej spolupráce každého členského štátu v oblasti rozvoja prostredníctvom daňových výhod a podľa ich vlastných priorít. Daňový podnet vytvorený vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej je potrebný na splnenie týchto cieľov a Spolková republika Nemecko nebude mať k dispozícii dostatok prostriedkov na splnenie vlastných záväzkov, ak bude podporovať aj činnosti organizácií, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch.

60 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že predmetom prejudiciálnej otázky, ktorú položil vnútroštátny súd Súdnemu dvoru, je len podmienka týkajúca sa usadenia sa podniku na vnútroštátnom území.

61 Svojimi argumentmi týkajúcimi sa sledovania cieľov nemeckej politiky rozvoja nemecká vláda nevysvetlila dôvod, prečo sa za podniky schopné vykonávať činnosti zamerané na dosiahnutie týchto cieľov môžu považovať iba podniky usadené na nemeckom území.

62 Za týchto okolností treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava členského štátu, podľa ktorej sú príjmy zo závislej činnosti daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý má bydlisko v tomto členskom štáte, oslobodené od dane z príjmov, pokiaľ je zamestnávateľ usadený v uvedenom členskom štáte, ale nie sú oslobodené, keď je zamestnávateľ usadený v inom členskom štáte.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava členského štátu, podľa ktorej sú príjmy zo závislej činnosti daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý má bydlisko v tomto členskom štáte, oslobodené od dane z príjmov, pokiaľ je zamestnávateľ usadený v uvedenom členskom štáte, ale nie sú oslobodené, keď je zamestnávateľ usadený v inom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.