

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 22. júna 2017 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb pracovníkov – Príjmy poberané v inom členskom štáte, ako je členský štát bydliska – Metóda oslobodenia s výhradou progresivity v členskom štáte bydliska – Príspevky na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie zrážané z príjmov poberaných v inom členskom štáte, ako je členský štát bydliska – Odpočítanie týchto príspevkov – Podmienka týkajúca sa neexistencie priamej súvislosti s oslobodenými príjmami“

Vo veci C-20/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 16. septembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 15. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

proti

Finanzamt Offenburg,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predsedníčka desiatej komory M. Berger, sudcovia E. Levits (spravodajca) a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. februára 2017,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- W. a M.-L. Bechtel, v zastúpení: J. Garde, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Offenburg, v zastúpení: E. Lehmann, splnomocnená zástupkyňa,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, R. Kanitz a D. Klebs, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a M. Wasmeier, 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 45 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi konania sú pán Wolfram Bechtel a pani Marie-Laure Bechtelová na jednej strane a Finanzamt Offenburg (daňový orgán v Offenburgu, Nemecko) na druhej strane, týkajúceho sa zohľadnenia príspevkov na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie, ktoré zaplatila pani Bechtelová vo Francúzsku v rámci určenia ich zdaniteľného príjmu a osobitnej daňovej sadzby uplatniteľnej na ich zdaniteľný príjem za roky 2005 a 2006.

Právny rámec

Nemecké právo

3 Podľa § 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmu) z roku 2002 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (talej len „EStG z roku 2002“) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo zvyčajné bydlisko na vnútroštátnom území, podliehajú v plnom rozsahu dani z príjmu.

4 § 2 uvedeného zákona, ktorý sa týka rozsahu zdanenia a definícií, stanovuje:

„(1) Dani z príjmu podliehajú

...

4. príjmy (*Einkünfte*) zo závislej činnosti

...

(2) Príjmami (*Einkünfte*) sú

...

2. kladný rozdiel profesijných príjmov oproti výdavkom v prípade iných kategórií príjmov (§ 8 až 9a).

(3) Celkové príjmy (*Einkünfte*) po odpočítaní únavy v prípade osôb poberajúcich starobný dôchodok, únavy v prípade osamelých rodičov a odpočtu podľa § 13 ods. 3 predstavujú celkovú sumu príjmov (*Gesamtbetrag der Einkünfte*)

(4) Celková suma príjmov po odpočítaní osobitných výdavkov a mimoriadnych nákladov predstavuje príjem (*Einkommen*).

(5) Príjem (*Einkommen*) po odpočítaní paušálnych odpočtov podľa § 32 ods. 6 a ostatných súm, ktoré sa majú od príjmu odpočítať, predstavuje zdaniteľný príjem (*versteuernde Einkommen*); zdaniteľný príjem predstavuje základ dane z príjmov podľa daňového sadzobníka. ...“

5 § 9 EStG z roku 2002, nazvaný „Náklady na zabezpečenie príjmu“, stanovuje:

„(1) Náklady na zabezpečenie príjmu sú výdavky vynaložené na nadobudnutie, udržanie a zachovanie príjmov. Musia sa odpočítať od kategórie príjmov, v rámci ktorej vznikli. Nákladmi na zabezpečenie príjmu sú takisto:

...

3. príspevky profesijným komorám a iným profesijným združeniam, ktorých účelom nie je vykonávanie obchodnej činnosti,

...“

6 § 10 EStG z roku 2002, nazvaný „Osobitné výdavky“, stanovuje v odseku 1 bode 1, že osobitné výdavky predstavujú náklady vymenované v tomto ustanovení, ak nie sú ani prevádzkovými nákladmi, ani nákladmi na zabezpečenie príjmu. § 10 ods. 1 body 2 a 3 EStG z roku 2002 vymenováva náklady, ktoré predstavujú osobitné výdavky a znie takto:

„2.

a) príspevky do zákonných systémov dôchodkového zabezpečenia alebo do systémov dôchodkového zabezpečenia poľnohospodárov alebo do systémov profesijného dôchodkového zabezpečenia, ktoré poskytujú plnenia porovnateľné so zákonnými systémami dôchodkového zabezpečenia;

b) príspevky daňovníka na vytvorenie kapitálového dôchodkového systému, keď zmluva stanovuje výlučne vyplácanie, od veku 60 rokov, doživotného mesačného dôchodku počas života daňovníka, alebo na doplnkové poistenie pre prípad práceneschopnosti (invalidný dôchodok), pre prípad zníženia schopnosti pracovať (čiastočný invalidný dôchodok), alebo v prospech pozostalých oprávnených osôb (dôchodok pre pozostalých);... Vyššie uvedené práva nie je možné preniesť dedením, ani previesť, a nemôžu byť ani použité ako záloha, ani predané, ani kapitalizované, a neposkytujú okrem toho žiadny nárok na náhradu škody.

K príspevkom uvedeným v písm. a) a b) treba dodať podiel zamestnávateľa, oslobodený od dane, ... na financovaní zákonného systému dôchodkového zabezpečenia a dávku od zamestnávateľa, oslobodenú od dane, ktorá má rovnaké postavenie.

3.

a) príspevky na poistenie pre prípad nezamestnanosti, poistenie pre prípad neschopnosti dosiahnuť príjem a vykonávať prácu, ktoré nepatria pod bod 2 prvú vetu písm. b) zdravotného poistenia, ošetrovania, nehody a občianskoprávna zodpovednosť, ako aj poistenie rizík, z ktorých plynú plnenia iba v prípade smrti;

...“

7 § 10 ods. 2 EStG z roku 2002 stanovuje:

„Podmienkou na odpust súm uvedených v odseku 1 bodoch 2 a 3 (výdavky na poistenie budúcich rizík) je, že

1. z hospodárskeho hľadiska priamo nesúvisia s príjmami oslobodenými od dane,

...“

8 § 10 ods. 3 EStG z roku 2002 stanovuje, že výdavky na poistenie budúcich rizík, uvedené v § 10 ods. 1 bode 2 druhej vete tohto zákona sa zohľadňujú až do výšky 20 000 eur; táto hranica sa zvyšuje na dvojnásobok v prípade spoločného zdaňovania manželov.

9 § 32a EStG z roku 2002, nazvaný „Dažová sazba“, zní takto:

„(1) Daž z příjmu, stanovená formou určité sazby, se vypočítá na základě zdanitelného příjmu (*versteuernde Einkommen*). Jej výška je, s výhradou § 32b, 34, 34 b a 34 c, vyjádřené v eurech, v případě zdanitelného příjmu:

1. až do 7 664 eur (oslobodená základná suma): 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: $0,42 \times x - 7\,914$,

při čemž 'y' je desítková část přesahující sumu 7 664 eur zaokrouhleného zdanitelného příjmu; 'z' je desítková část přesahující sumu 12 739 eur zaokrouhleného zdanitelného příjmu, a 'x' je zaokrouhlený zdanitelný příjem. Suma daně, která z toho vyplývá, se musí zaokrouhlit na nejbližší celé euro.“

10 Podľa § 32b EStG z roku 2002 nazvaného „Výhrada progresivity“:

„(1) Ak daňovník, ktorého daňová povinnosť je neobmedzená dočasne alebo počas celého zdaňovacieho obdobia, ... mal

...

3. príjmy (*Einkünfte*), ktoré sú oslobodené od dane podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia alebo inej dohody medzi štátmi, s výhradou ich zahrnutia do výpočtu dane z príjmu, alebo príjmy nepodliehajúce nemeckej dani z príjmu počas zdaňovacieho obdobia na základe § 1 ods. 3 alebo § 1a alebo § 50 ods. 5 druhej vety bodu 2, ak je suma týchto príjmov kladná,

musí sa uplatniť osobitná daňová sazba zo zdanitelného príjmu (*versteuernde Einkommen*) podľa § 32a ods. 1.

...

(2) Osobitná daňová sazba podľa odseku 1 je daňová sazba, ktorá je výsledkom toho, že sa pri výpočte dane z príjmov zdaniteľné príjmy (*versteuernde Einkommen*) podľa § 32a ods. 1 zvýšia alebo znížia o

...

2. v prípadoch stanovených v odseku 1 bodoch 2 a 3 o príjmy (*Einkünfte*), ktoré sú v ňom uvedené, mimoriadne príjmy, ktoré sú ich súčasťou, sa započítajú vo výške jednej pätiny.

...“

Francúzsko-nemecká dohoda

11 Dohoda medzi Francúzskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko z 21. júla 1959 o zamedzení dvojitého zdanenia a o zavedení vzájomných pravidiel administratívnej a justičnej spolupráce (BGBl. II 1961, s. 397), zmenená a doplnená dodatkami podpísanými 9. júna 1969 (BGBl. II 1970, s. 717), 28. septembra 1989 (BGBl. II 1990, s. 770) a 20. septembra 2001 (BGBl. II 2002, s. 2370) (ďalej len „francúzsko-nemecká dohoda“) stanovuje v článku 14 ods. 1:

„Platy, mzdy a iné podobné odmeny, ako aj starobné dôchodky, ktoré jeden zo zmluvných štátov, spolková krajina alebo právnická osoba zriadená podľa verejného práva tohto štátu alebo spolkovej krajiny vypláca fyzickej osobe s bydliskom v druhom štáte za súasnú alebo prechádzajúcu službu v štátnej správe alebo armáde, môžu byť zdanené iba v prvom uvedenom štáte.“

12 Článok 20 ods. 1 francúzsko-nemeckej dohody stanovuje:

„V prípade osôb, ktoré sú rezidentmi v Spolkovej republike Nemecko, sa dvojitému zdaneniu zabráni takto:

a) Zo základu nemeckej dane sa s výhradou ustanovení písmena b) a c) vylúčia príjmy pochádzajúce z Francúzska a majetkové hodnoty nachádzajúce sa na území Francúzska, ktoré možno podľa tejto zmluvy zdať vo Francúzsku. Toto pravidlo nie je obmedzením práva Spolkovej republiky Nemecko zohľadniť pri určovaní daňovej sadzby príjmy a majetkové hodnoty, ktoré boli vyaté týmto spôsobom.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Žalobcovia vo veci samej sú manželia a bývali počas rokov 2005 a 2006 v Nemecku, kde spoločne podliehali dani z príjmu.

14 Pán Bechtel dostával počas rokov 2005 a 2006 príjmy z titulu zamestnania ako úradník v nemeckej verejnej službe, kým pani Bechtelová, francúzska štátna príslušníčka, pracovala ako úradníčka na francúzskom daňovom orgáne a dostávala z tohto titulu hrubý plat vo výške 22 342 eur v roku 2005 a 24 397 eur v roku 2006.

15 Podľa ich výplatných pásov bola hrubá mzda žalobkyne vo veci samej znížená o tieto položky: zrážková daň, príspevok na dôchodkové poistenie zamestnanca verejnej služby, príspevok na mesačný príplatok k dôchodkovému poisteniu zamestnanca verejnej správy za jeho kvalifikáciu, príspevok do Mutuelle des agents des impôts (sociálnej poisťovne zamestnancov daňových orgánov), príspevky na doplnkové poistenie invalidity a pozostalostné dôchodky úradníkov daňových orgánov, neohraničený príspevok zamestnanca na nemocenské poistenie (príspevok zamestnanca do poisťovne príslušnej pre nemocenské poistenie) a príspevok na doplnkové dôchodkové poistenie úradníkov verejnej služby.

16 Daňový orgán v Offenburgu vylúčil zo základu dane z príjmu žalobcov vo veci samej hrubú mzdu žalobkyne vo veci samej za roky 2005 a 2006 ako príjmy oslobodené od dane na základe francúzsko-nemeckej dohody.

17 Na druhej strane táto hrubá mzda, po odpočítaní položiek „dôchodok zamestnanca verejnej správy“ a „mesačný príplatok k dôchodkovému poisteniu zamestnanca verejnej správy za jeho kvalifikáciu“, bola zahrnutá v rámci výpočtu výhrady progresivity uvedenej v § 32b ods. 1 bod 3 EStG z roku 2002 na účely výpočtu osobitnej daňovej sadzby uplatniteľnej na zdaniteľný príjem žalobcov vo veci samej.

18 Keďže sa žalobcovia vo veci samej domnievali, že príspevky vyberané zo mzdy pani Bechtelovej by sa mali odpočítať od sumy mzdy, ktorá je základom pre výpočet v rámci výhrady progresivity, žalobcovia vo veci samej podali žalobu na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko). Vzhľadom nato, že táto žaloba bola zamietnutá rozsudkom z 31. júla 2013, podali opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).

19 Tento súd spresňuje, že podľa článku 14 ods. 1 a článku 20 ods. 1 písm. a) francúzsko-nemeckej dohody, príjmy, ktoré má pani Bechtelová z činnosti vo Francúzsku, musia byť vylúčené zo základu na nemeckú daň z príjmu žalobcov vo veci samej. Medzi účastníkmi konania vo veci samej je však nesporné, že podľa § 32b ods. 1 bod 3 EStG z roku 2002 musia byť tieto príjmy zahrnuté do výpočtu osobitnej daňovej sadzby, uplatniteľnej na zdaniteľný príjem žalobcov vo veci samej.

20 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa uplatniteľnej nemeckej právnej úpravy výdavky na poistenie budúcich rizík zahrnuté do hrubej odmeny žalobkyne vo veci samej nepatria z vecného hľadiska pod pojem „náklady na zabezpečenie príjmu“ v zmysle § 9 EStG z roku 2002.

21 Na druhej strane príspevky do Mutuelle des agents des impôts (sociálnej poisťovne zamestnancov daňových orgánov), na doplnkové poistenie invalidity a na pozostalostné dôchodky úradníkov daňových orgánov, na doplnkové dôchodkové poistenie úradníkov verejnej služby a neohraničený príspevok zamestnanca na nemocenské poistenie by mohli patriť pod pojem osobitné výdavky, pretože tieto výdavky na poistenie budúcich rizík zodpovedajú prípadom uvedeným v § 10 ods. 1 bod 2 písm. a) alebo § 10 ods. 1 bod 3 písm. a) EStG z roku 2002.

22 § 10 ods. 2 bod 1 EStG z roku 2002 však podriaďuje odpočítanie výdavkov z titulu osobitných výdavkov podmienke, aby tieto výdavky z hospodárskeho hľadiska priamo nesúviseli s príjmami oslobodenými od dane. Keďže však odmena žalobkyne vo veci samej bola oslobodená od dane v Nemecku, zdá sa, že existuje takáto priama súvislosť z hospodárskeho hľadiska a odpočítanie výdavkov na poistenie budúcich rizík ako osobitných výdavkov nie je možné, a to nezávisle od toho, či na roky 2005 a 2006 horná hranica odpočítania osobitných výdavkov stanovená v § 10 ods. 3 EStG z roku 2002 bola dosiahnutá bez výdavkov na poistenie budúcich rizík žalobkyne vo veci samej, o čom sa však napadnuté rozhodnutia nezmieňujú.

23 Príspevky na poistenie budúcich rizík žalobkyne vo veci samej však nemožno odpočítať v rámci určenia osobitnej daňovej sadzby uplatniteľnej na zdaniteľný príjem žalobcov vo veci samej podľa § 32b EStG z roku 2002. § 32b ods. 2 bod 2 EStG z roku 2002 stanovoval zahrnutie príjmov (*Einkünfte*). V štádiu určenia príjmov (*Einkünfte*) však osobitné výdavky nemožno odpočítať.

24 Vnútroštátny súd pochybuje o zlučiteľnosti zákazu odpočítania výdavkov na poistenie budúcich rizík ako osobitných výdavkov s právom Únie. Podľa tohto súdu odmietnutie priznať daňovníkovi, ktorý je rezident, právo na odpočet sumy príspevkov na sociálne poistenie zaplatených v inom členskom štáte od základu dane v Nemecku alebo na zníženie dane splatnej v Nemecku o sumu príspevkov na sociálne poistenie zaplatené v inom členskom štáte môže príslušného daňovníka odradiť od uplatnenia práva voľného pohybu pracovníkov, a preto môže

predstavova? neodôvodnené obmedzenie tejto základnej slobody.

25 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 39 ES (teraz článok 45 ZFEÚ) takému ustanoveniu nemeckej právnej úpravy, podľa ktorého príspevky na francúzske dôchodkové a zdravotné poistenie, pokiaľ ide o pracovníka, ktorý býva v Nemecku a pracuje pre verejnú správu Francúzskej republiky – na rozdiel od porovnateľných príspevkov na nemecké sociálne poistenie platených pracovníkom pracujúcim v Nemecku – neznižujú základ dane z príjmov, keď sa podľa dohody medzi Nemeckom a Francúzskom o zamedzení dvojitého zdanenia mzda nesmie v Nemecku zdať a vedie iba k zvýšeniu daňovej sadzby, ktorá sa má uplatniť na ďalšie príjmy?

2. Treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať kladne aj vtedy, keď sporné príspevky na poistenie v rámci zdanenia mzdy Francúzska republika

a) zohľadnila – presným alebo paušálnym spôsobom – na účely zníženia dane alebo

b) síce ich mohla zohľadniť na účely zníženia dane – presným alebo paušálnym spôsobom –, ale v tomto zmysle nebola predložená žiadosť, a preto sa nezohľadnili?“

O prejudiciálnych otázkach

26 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne v podstate pýta, či sa má článok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním taká právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník, ktorý má bydlisko v tomto členskom štáte a pracuje pre verejnú správu iného členského štátu, nemôže odpočítať od základu dane z príjmu vo svojom členskom štáte bydliska príspevky na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie, zrazené z jeho mzdy v členskom štáte zamestnania, na rozdiel od porovnateľných príspevkov platených do systému sociálneho poistenia členského štátu jeho bydliska, keď na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi dvoma členskými štátmi mzdu nemožno zdať v členskom štáte bydliska pracovníka a len zvyšuje uplatniteľnú daňovú sadzbu na iné príjmy.

27 Vnútroštátny súd sa pýta takisto, aký význam treba priznať okolnosti, že v rámci zdanenia mzdy členským štátom zamestnania príspevky na predmetné poistenie boli odpočítané na účely dane, či už presným alebo paušálnym spôsobom, alebo mohli byť odpočítané, ale neboli odpočítané vzhľadom na to, že nebola podaná žiadosť v tomto zmysle.

O uplatniteľnej slobode pohybu

28 Na úvod treba preskúmať, či sa na článok 45 ZFEÚ, o ktorého výklad žiada vnútroštátny súd, možno odvolávať v takej situácii, o akú ide vo veci samej, ktorá sa týka daňového zaobchádzania zo strany členského štátu s príjmami, ktoré dostáva rezident tohto členského štátu z titulu zamestnania vo verejnej správe iného členského štátu a najmä s príspevkami na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie, zaplatenými v členskom štáte zamestnania z uvedených príjmov.

29 Žalobcovia vo veci samej totiž tvrdia, že keďže nie sú ani zamestnancami, ani samostatne zárobkovo činnými osobami, situácia, o ktorú ide vo veci samej, by sa mala posúdiť vzhľadom na článok 18 prvý odsek ZFEÚ.

30 V tejto súvislosti treba pripomenúť hneď na úvod, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 18 ZFEÚ, ktorý stanovuje všeobecnú zásadu zákazu akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, sa môže samostatne uplatniť len v situáciách patriacich pod právo Únie, pre

ktoré Zmluva o FEÚ nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 37; z 26. novembra 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, bod 25; z 15. septembra 2011, Schulz/Delzers a Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29, ako aj z 25. októbra 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, bod 18).

31 Zásada zákazu diskriminácie bola v oblasti voľného pohybu pracovníkov vykonaná článkom 45 ZFEÚ (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 38; z 10. septembra 2009, Komisia/Nemecko, C-269/07, EU:C:2009:527, body 98 a 99; z 15. septembra 2011, Schulz/Delzers a Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29, ako aj z 25. októbra 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, bod 19).

32 Podľa ustálenej judikatúry každý príslušník Európskej únie, ktorý bez ohľadu na miesto svojho bydliska a svoju štátnu príslušnosť využil právo na voľný pohyb pracovníkov a vykonával pracovnú činnosť v inom členskom štáte než v štáte svojho bydliska, spadá do pôsobnosti článku 45 ZFEÚ (rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 76; z 2. októbra 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, bod 14; z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck/Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, bod 23, ako aj zo 16. februára 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, bod 11).

33 Pokiaľ ide o otázku, či žalobkyňa vo veci samej, ktorá je zamestnancom verejnej správy členského štátu, pričom má bydlisko v inom členskom štáte, patrí pod pojem „pracovník“ v zmysle článku 45 ZFEÚ, treba pripomenúť, že právna povaha zamestnaneckého vzťahu nie je relevantná na uplatnenie článku 45 ZFEÚ a skutočnosť, že pracovník pracuje ako úradník alebo to, že jeho zamestnanecký vzťah sa neriadi súkromným, ale verejným právom, je v tejto súvislosti irelevantné (pozri rozsudok z 26. apríla 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 68 a citovanú judikatúru).

34 Iste, článok 45 ods. 4 ZFEÚ stanovuje, že ustanovenia článku 45 ods. 1 až 3 ZFEÚ, ktoré zakotvujú základnú zásadu voľného pohybu pracovníkov a zrušenie akejkoľvek diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti medzi pracovníkmi z členských štátov, nie sú uplatniteľné na zamestnanie vo verejnej službe. Výnimky prípustné týmto ustanovením však nemôžu vzhľadom na to, že v systéme Zmlúv je zásada voľného pohybu pracovníkov vo vnútri Únie podstatnej povahy, mať dosah, ktorý by presahoval cieľ, na účely ktorého bola táto výnimka vložená (rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 4, a z 26. apríla 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 69).

35 Týmto cieľom je vyhradiť členským štátom možnosť obmedziť prístup cudzích štátnych príslušníkov k niektorým zamestnaniam vo verejnej správe (rozsudok z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 4), ktoré predpokladajú u takých zamestnancov existenciu osobitného vzťahu solidarity s daným štátom, ako aj vzájomnosť práv a povinností, ktoré sú základom pre väzbu štátnej príslušnosti (pozri rozsudok zo 17. decembra 1980, Komisia/Belgicko, 149/79, EU:C:1980:297, bod 10). Článok 45 ods. 4 ZFEÚ nemôže mať naopak účinky odopierajúce pracovníkovi, ktorý bol prijatý do služby verejnej správy členského štátu, uplatnenie ustanovení uvedených v odsekoch 1 až 3 článku 45 ZFEÚ (rozsudok z 26. apríla 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, bod 70 a citovaná judikatúra).

36 V dôsledku toho žalobkyňa vo veci samej patrí pod pojem „pracovník“ v zmysle článku 45 ZFEÚ a jej zamestnanie vo verejnej správe členského štátu nespôsobuje, že by sa jej mali odmietnuť práva a ochrana, ktoré priznáva tento článok.

O existencii obmedzenia článku 45 ZFEÚ

37 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že cieľom všetkých ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný

pohyb osôb je u?ah?í? štátnym príslušníkom Únie vykonávanie pracovnej ?innosti akejkovek povahy na území Únie, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhod?ova? týchto štátnych príslušníkov, keby chceli vykonáva? hospodársku ?innos? na území iného ?lenského štátu (pozri najmä rozsudky z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck?Schilling, C?209/01, EU:C:2003:610, bod 24; z 21. februára 2006, Ritter?Coulais, C?152/03, EU:C:2006:123, bod 33; z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, bod 17, ako aj zo 16. októbra 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, bod 43).

38 Výrok uvedený v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sa týka opatrení, ktoré by mohli znevýhod?ova? štátnych príslušníkov Únie, ktorí vykonávajú pracovnú ?innos? v inom ?lenskom štáte, ako je ?lenský štát ich bydliska, ?o zah??a osobitne štátnych príslušníkov Únie želajúcich si na?alej vykonáva? hospodársku ?innos? v danom ?lenskom štáte potom, ako presunuli svoje bydlisko do iného ?lenského štátu (rozsudok zo 16. októbra 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, bod 44).

39 ?lánok 45 ZFEÚ bráni najmä opatreniam, ktoré, hoci sa uplat?ujú nezávisle od štátnej príslušnosti, sú svojou samotnou povahou spôsobilé dotknú? sa viac migrujúcich pracovníkov ako tuzemských pracovníkov a hrozí, že podstatnejšie znevýhodnia migrujúcich pracovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C?514/12, EU:C:2013:799, bod 26 a citovanú judikatúru, ako aj z 2. marca 2017, Eschenbrenner, C?496/15, EU:C:2017:152, bod 36).

40 Vo veci samej z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že žalobcovia vo veci samej boli zda?ovaní spoločne na ú?ely dane z príjmu v Nemecku, kde mali bydlisko. Mzda, ktorú dostávala žalobky?a vo veci samej vo svojom zamestnaní vo francúzskej verejnej správe, nebola zahrnutá do základu dane žalobcov vo veci samej podľa ?lánku 14 ods. 1 a ?lánku 20 ods. 1 francúzsko?nemeckej dohody. Táto mzda však bola zoh?adnená podľa ?lánku 20 ods. 1 tejto dohody pri ur?ovaní osobitnej da?ovej sadzby uplatnite?nej na zdanite?ný príjem žalobcov vo veci samej vypo?ítanej podľa § 32b EStG z roku 2002.

41 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu takisto vyplýva, že ur?ité príspevky na doplnkové dôchodkové poistenie a doplnkové zdravotné poistenie boli vo Francúzsku zrazené zo mzdy vyplácanej žalobkyni vo veci samej. Tieto príspevky nemohli by? odpo?ítané od celkovej sumy príjmov žalobcov vo veci samej ako osobitné výdavky. Hoci podľa vnútroštátneho súdu totiž uvedené príspevky patria z vecnoprávneho h?adiska medzi prípady uvedené v § 10 ods. 1 body 2 a 3 EStG z roku 2002, nemôžu by? odpo?ítané pri výpo?te zdanite?ného príjmu žalobcov vo veci samej, keďže z hospodárskeho h?adiska priamo nesúvisia s príjmami oslobodenými od dane, vzh?adom na to, že mzda žalobkyne vo veci samej nebola zda?ovaná v Nemecku.

42 Pri ur?ovaní osobitnej da?ovej sadzby uplatnite?nej na zdanite?ný príjem žalobcov vo veci samej podľa § 32b EStG z roku 2002 bola mzda žalobkyne vo veci samej zoh?adnená bez toho, aby príspevky na doplnkové dôchodkové poistenie a doplnkové zdravotné poistenie mohli by? odpo?ítané. Totižto podľa § 32b ods. 2 EStG z roku 2002 výpo?et osobitnej da?ovej sadzby vyplýva zo zvýšenia zdanite?ného príjmu (*versteuerrnde Einkommen*) o oslobodené príjmy (*Einkünfte*). Na jednej strane však príspevky na doplnkové dôchodkové poistenie a doplnkové zdravotné poistenie nemohli by? odpo?ítané v rámci výpo?tu zdanite?ného príjmu žalobcov vo veci samej, keďže tieto príspevky nesp??ali podmienku stanovenú v § 10 ods. 2 EStG z roku 2002, a na druhej strane odpo?ítanie uvedených príspevkov nebolo možné v štádiu výpo?tu príjmov (*Einkünfte*), ktoré sú definované podľa § 2 ods. 2 bodu 2 EStG z roku 2002 ako kladný rozdiel príjmov oproti nákladom na zabezpe?enie príjmu.

43 Možnos? vykona? odpo?ítanie príspevkov na doplnkové dôchodkové poistenie a doplnkové

zdravotné poistenie ako osobitných výdavkov pri výpočte zdaniteľného príjmu daovníka predstavuje daovú výhodu, keďže umožňuje znížiť tento zdaniteľný príjem, ako aj sadzbu uplatniteľnú na tento príjem.

44 Podmienka stanovená v § 10 ods. 2 EStG z roku 2002, podľa ktorej výdavky na poistenie budúcich rizík nemôžu z hospodárskeho hľadiska priamo súvisieť s príjmami oslobodenými od dane, vedie k tomu, že táto výhoda je odmietnutá v takých situáciách, o aké ide vo veci samej, keď daovník rezident dostáva mzdu v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom má bydlisko, a keď táto mzda je oslobodená od zdanenia v členskom štáte jeho bydliska, pričom sa však zohľadní v rámci daovej sadzby uplatniteľnej na iné príjmy tohto daovníka.

45 Iste, ako uvádza nemecká vláda, podmienka týkajúca sa neexistencie priamej súvislosti, z hospodárskeho hľadiska, s príjmami oslobodenými od dane, sa môže uplatniť nielen v cezhraničných situáciách, ale takisto v čisto vnútroštátnych situáciách.

46 Nemecká vláda však po tom, ako bola vyzvaná na predloženie príkladov vnútroštátnych príjmov a výdavkov, na ktoré sa vzťahuje § 10 ods. 2 EStG z roku 2002, uviedla príspevky na dôchodkové zabezpečenie, ktoré sa platia z dôvodu poberania nemocenského, dávok v invalidite a pomoci v mieste bydliska, príspevky na dôchodkové zabezpečenie a zdravotné poistenie splatné z príplatkov vyplácaných za prácu v nedeľu, vo sviatky a v noci alebo príspevky na zdravotné poistenie a dôchodkové zabezpečenie splatné z dôvodu poberania kapitálových príjmov od zamestnávateľa, oslobodených od dane v Nemecku.

47 Tieto typy náhrad, príplatkov ku mzde alebo plnení nie sú však porovnateľné so mzdami a odmenami vyplácanými ako protihodnota za vykonanú prácu zamestnancom súkromného sektora alebo zmluvným zamestnancom verejného sektora, ktorí na rozdiel od nemeckých úradníkov podliehajú plateniu príspevkov na sociálne zabezpečenie. Zo spisu a z konania na Súdnom dvore vyplýva, že zamestnanci súkromného sektora a zmluvní zamestnanci verejného sektora, ktorí sú rezidentmi a poberajú mzdy a odmeny z nemeckého zdroja, z ktorých sa zrážajú príspevky na poistenie budúcich rizík porovnateľné s tými, o ktoré ide vo veci samej, môžu odpôítať tieto príspevky zo svojho zdaniteľného príjmu.

48 Treba preto konštatovať, že hoci sa podmienka týkajúca sa neexistencie priamej súvislosti s príjmami oslobodenými od dane z hospodárskeho hľadiska uplatňuje nerozdielne, môže mať väčší dosah na daovníkov rezidentov, poberajúcich mzdu v inom členskom štáte, ako je štát ich bydliska, oslobodenú od dane v členskom štáte ich bydliska.

49 Odmietnutie odpôitania takých príspevkov na doplnkové dôchodkové poistenie a doplnkové zdravotné poistenie vybraných vo Francúzsku, o aké ide vo veci samej, vedie k tomu, že jednak sa zdaniteľný príjem takých daovníkov, akými sú žalobcovia vo veci samej, zvýši a jednak sa osobitná daová sadzba vypočíta s prihliadnutím na tento zvýšený zdaniteľný príjem bez toho, aby táto sadzba bola upravená zohľadnením týchto príspevkov iným spôsobom, čo by však tak nebolo, keby žalobkyňa vo veci samej dostávala mzdu v Nemecku a nie vo Francúzsku.

50 Takéto nevýhodné zaobchádzanie môže odradiť pracovníkov rezidentov, aby hľadali, prijali alebo naďalej pracovali v inom členskom štáte, ako je štát ich bydliska.

51 Taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá podriaťuje odpôitanie výdavkov na poistenie budúcich rizík podmienke, aby tieto výdavky z hospodárskeho hľadiska priamo nesúviseli s príjmami oslobodenými od dane, predstavuje preto v takej situácii, o akú ide vo veci samej, obmedzenie voľného pohybu pracovníkov, ktoré je v zásade zakázané článkom 45 ZFEÚ.

O existencii odôvodnenia

52 Takéto rozdielne zaobchádzanie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri najmä rozsudky zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26, ako aj z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 45).

53 Pokiaľ ide o otázku, či sú predmetné situácie objektívne porovnateľné, treba pripomenúť, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22; zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17, ako aj z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 46).

54 V predmetnom prípade nemecká vláda tvrdí, že ísto vnútroštátna situácia, keď mzda daňovníka podlieha nemeckému zdaneniu, nie je objektívne porovnateľná s takou cezhraničnou situáciou, o akú ide vo veci samej, keď Spolková republika Nemecko nemá žiadne právo zdaníť predmetnú mzdu na základe francúzsko-nemeckej dohody, aj keď je žalobkyňa vo veci samej daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte.

55 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že práve členskému štátu bydliska zo zásady prislúcha, aby priznal daňovníkovi všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou, pretože tento členský štát dokáže najlepšie, okrem výnimiek, posúdiť osobnú platobnú schopnosť uvedeného daňovníka vzhľadom na to, že v ňom má dotknutý daňovník sústredenú svoje osobné a majetkové záujmy (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, bod 21; z 28. februára 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 43, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 43).

56 Členský štát zamestnania môže znášať povinnosť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka, len ak daňovník získava svoje zdaniteľné prostriedky v celom alebo v takmer celom rozsahu z činnosti vykonávanej v tomto štáte a vo svojom štáte bydliska nemá významnejší príjem, takže tento štát mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 27; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, body 21 až 23; z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 89, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 44).

57 Daňovník rezident, pokiaľ ide o výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie, ktorý poberá príjmy v inom členskom štáte, ako je štát jeho bydliska, sa totiž nenachádza v situácii, ktorá by bola porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta, ktorý dostáva príjmy vo svojom členskom štáte bydliska, najmä keď členský štát bydliska prvého uvedeného daňovníka nie je schopný poskytnúť mu tieto výhody z dôvodu neexistencie významnejšieho príjmu v uvedenom členskom štáte.

58 O taký prípad však nejde vo veci samej. Z dôvodu spoločného zdanenia žalobcov vo veci samej, aj keby žalobkyňa vo veci samej nemala vo svojom členskom štáte bydliska významnejší príjem, tento členský štát má možnosť poskytnúť jej takú výhodu vyplývajúcu zo zohľadnenia jej osobnej a rodinnej situácie, akou je odpodňovanie príspevkov, o ktoré ide vo veci samej.

59 Žalobkyňa vo veci samej sa preto nachádza v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta, ktorý dostáva svoje príjmy v členskom štáte svojho bydliska.

60 Obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takomto prípade sa navyše vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudky zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatúra, ako aj z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlessler, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 49).

61 V tejto súvislosti nemecká vláda tvrdí, že odmietnutie odpodňovania oslobodených príjmov ako osobitných výdavkov je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu týkajúcimi sa vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi Spolkovú republiku Nemecko a Francúzsku republiku, ako aj koherenciou vnútroštátneho daňového systému.

62 Na jednej strane táto vláda uvádza, že podľa článku 14 ods. 1 prvej vety francúzsko-nemeckej dohody právo zdaňovať príjmy vyplácané Francúzskou republikou sa priznáva Francúzskej republike a že takto dohodnuté rozdelenie daňovej právomoci by bolo narušené, keby Spolková republika Nemecko bola povinná zohľadniť v plnej miere príspevky žalobkyne vo veci samej na sociálne zabezpečenie ako osobitné výdavky bez toho, aby vychádzala z celého celosvetového príjmu.

63 Na druhej strane, keby ustanovenia § 10 ods. 2 bod 1 EStG z roku 2002 umožňovali zohľadniť príspevky na sociálne zabezpečenie zaplatené vo Francúzsku pri výpočte zdaniteľného príjmu v Nemecku, boli by v rozpore so zásadou koherencie daňových systémov v tom zmysle, že hoci sa oslobodené príjmy vyplatené vo Francúzsku nezohľadnia pri výpočte základu dane, žalobkyňa vo veci samej by aj tak mohla odpodňovať výdavky na poistenie budúcich rizík v rámci spoločného zdanenia so svojím manželom. Zvýšená daňová sadzba manželov v rámci výhrady progresivity by bola upravená prostredníctvom odpodňovania výdavkov pri výpočte zdaniteľného príjmu. Okrem toho výhoda vyplývajúca z odpodňovania príspevkov na poistenie má priamu súvislosť so zdanením príslušných príjmov a v predmetnom prípade, aj keby bola žalobkyňa vo veci samej odmietnutá teoretická výhoda odpodňovania týchto príspevkov na zabezpečenie, získala by výhodu, že jej francúzske príjmy nebudú zdanené v Nemecku.

64 V prvom rade treba pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže iste predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu umožňujúci odôvodniť obmedzenie voľného pohybu osôb v rámci Únie (rozsudky z 28. februára 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 56, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 68).

65 Takéto odôvodnenie možno pripustiť najmä vtedy, ak predmetný daňový režim sleduje predchádzanie konaniu, ktoré je spôsobilé ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami vykonávanými na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54; z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60; z 28. februára 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 57, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 75).

66 Podľa ustálenej judikatúry, hoci majú členské štáty možnosť stanoviť v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedzenia dvojitého zdanenia hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, toto rozdelenie daňovej právomoci im neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaradenými Zmluvou. Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci, ktorá je takto rozdelená v rámci dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, sú členské štáty povinné dodržiavať pravidlá Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, body 93 a 94; z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, body 49 a 50, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 41 a 42).

67 V predmetnom prípade bola otázka rozdelenia daňovej právomoci medzi Francúzsku republiku a Spolkovú republiku Nemecko upravená vo francúzsko-nemeckej dohode, podľa ktorej v prvom rade platy, mzdy a analogické odmeny, vyplácané jedným zo zmluvných štátov, spolkovou krajinou alebo právnickou osobou zriadenou podľa verejného práva tohto štátu alebo spolkovej krajiny fyzickým osobám rezidentom druhého štátu ako protihodnota za súasné alebo predchádzajúce administratívne služby, sú zdaniteľné iba v prvom členskom štáte. Ale tento dohovor stanovuje, že príjmy pochádzajúce z Francúzska, ktoré sú podľa tohto dohovoru zdaniteľné v tomto členskom štáte, ktoré dostávajú rezidenti Spolkovej republiky Nemecko, sú vylúčené z nemeckého základu dane, pričom však toto pravidlo neobmedzuje právo Spolkovej republiky Nemecko zohľadňovať pri určení jej daňových sadzieb takto vylúčené príjmy. Nakoniec uvedený dohovor nestanovuje povinnosť, aby štát pôvodu príjmov vykonal v plnej miere zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daňovníkov vykonávajúcich svoju hospodársku činnosť v tomto členskom štáte, ktorí majú bydlisko v inom členskom štáte.

68 Spolková republika Nemecko teda slobodne súhlasila s takým rozdelením daňovej právomoci, aké vyplýva zo samotných ustanovení francúzsko-nemeckej dohody, keď sa vzdala práva zdaníť takú mzdu, akou je tá, ktorú dostáva žalobkyňa vo veci samej, bez toho, aby bola zmluvne zbavená povinnosti vykonať v plnom rozsahu zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daňovníkov s bydliskom na jej území, vykonávajúcich hospodársku činnosť vo Francúzsku.

69 Na tento mechanizmus rozdelenia daňovej právomoci sa nemožno odvolávať s cieľom odôvodnenia odmietnutia priznať daňovníkovi rezidentovi výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie.

70 Na jednej strane to, že Spolková republika Nemecko umožnila odpočítanie takých príspevkov na zdravotné poistenie a dôchodkové poistenie, akými sú tie vo veci samej, nespochybňuje rozdelenie daňovej právomoci, tak ako bolo dohodnuté vo francúzsko-nemeckej dohode. Spolková republika Nemecko sa tým, že priznala odpočítanie týchto príspevkov, nevzdala časti svojej daňovej právomoci v prospech iných členských štátov a neovplyvňuje to jej právomoc zdať činnosti vykonávané na jej území.

71 Na druhej strane Súdny dvor však rozhodol, že na odôvodnenie týkajúce sa vyváženého rozdelenia daňovej právomoci sa nemôže členský štát bydliska daňovníka odvolávať s cieľom zbaviť sa zodpovednosti, ktorá mu v zásade prislúcha, priznať uvedenému daňovníkovi odpočítania osobného a rodinného typu, na ktoré má inak tento posledný uvedený daňovník nárok, ibaže by bol tento štát zmluvne zbavený svojej povinnosti v celom rozsahu vykonať zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daňovníkov, ktorí majú bydlisko na jeho území a čiastočne vykonávajú svoju hospodársku činnosť v inom členskom štáte, alebo by tento štát konštatoval, že jeden alebo viaceré štáty zamestnania mimo akejkoľvek zmluvy priznávajú v súvislosti s príjmami, ktoré zdaťujú, výhody spojené so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko na území týchto štátov, ale poberajú tam svoje zdaniteľné príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750,

body 99 a 100; z 28. februára 2013, Beker a Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, bod 56, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 69).

72 Ako bolo uvedené v bodoch 67 a 68 tohto rozsudku, Spolková republika Nemecko nie je v zmysle francúzsko-nemeckej dohody zbavená svojej povinnosti vykonať v plnom rozsahu zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daovníkov, ktorí majú bydlisko na jej území.

73 Pokiaľ ide o prípadné jednostranné zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie žalobkyne vo veci samej zo strany nemeckého štátu zamestnania v tom zmysle, že jej tento štát prizná na daňové účely odpísanie príspevkov na poistenie, o ktoré ide vo veci samej, treba uviesť, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje informácie umožňujúce určiť, či takéto zohľadnenie bolo vykonané, alebo či je vôbec možné.

74 V každom prípade daňová právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nestanovuje žiadnu koreláciu medzi daňovými výhodami poskytovanými rezidentom dotknutého nemeckého štátu a daňovými výhodami, ktoré títo rezidenti môžu využiť vo svojom nemeckom štáte zamestnania (pozri analogicky rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 73).

75 Po druhé, pokiaľ ide o potrebu zachovať koherentnosť daňového systému, hoci takýto naliehavý dôvod všeobecného záujmu môže odôvodňovať obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamu súvislosť medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tejto súvislosti musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman/Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, body 54 a 55, ako aj citovanú judikatúru, a z 26. mája 2016, Kohll a Kohll/Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 60).

76 V predmetnom prípade je cieľom tvrdenia nemeckej vlády preukázať jednak to, že úcelom odmietnutia odpísania osobitných výdavkov je zabezpečenie toho, aby daňová sadzba zvýšená v rámci výhrady progresivity manželov nebola upravená prostredníctvom zníženia zdaniteľného príjmu a jednak to, že výhoda vyplývajúca z odpísania príspevkov je kompenzovaná zdanením príjmov, ktoré priamo súvisia s týmito príspevkami.

77 Treba však uviesť, že neexistuje priama súvislosť v zmysle judikatúry citovanej v bode 75 tohto rozsudku medzi jednak metódou oslobodenia s výhradou progresivity, podľa ktorej sa nemecký štát bydliska vzdal zdaňovania príjmov poberaných v inom nemeckom štáte, pričom však zohľadňuje tieto príjmy na účely určenia daňovej sadzby uplatnenej na zdaniteľný príjem a jednak odmietnutím zohľadnenia príspevkov, ktoré majú priamu súvislosť s oslobodenými príjmami. Efektívnosť progresivity dane z príjmu v nemeckom štáte bydliska, ktorú sleduje metóda oslobodenia s výhradou progresivity, nepodlieha tomu, aby zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daovníka bolo obmedzené na výdavky spojené s príjmami zdaňovanými v tomto nemeckom štáte (pozri analogicky rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 109).

78 Okrem toho, keďže sa Spolková republika Nemecko dohodla vo francúzsko-nemeckej dohode, že príjmy poberané vo Francúzsku budú výlučne zdaňované v tomto nemeckom štáte, nemôže tvrdiť, že nevýhoda vyplývajúca z odmietnutia odpísania takých príspevkov, o akú ide vo veci samej, je kompenzovaná nezdanením týchto príjmov v Nemecku. Takéto tvrdenie by totiž znamenalo spochybnenie rozdelenia daňovej právomoci, na ktorej sa slobodne dohodla Spolková republika Nemecko vo francúzsko-nemeckej dohode.

79 Odmietnutie priznať daňovníkovi rezidentovi výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie formou odpočítania príspevkov na doplnkové zdravotné poistenie a doplnkové dôchodkové poistenie, o aké ide vo veci samej, ako osobitných výdavkov, nemôže byť preto odôvodnené ani dôvodmi týkajúcimi sa vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, ani zachovaním daňovej koherencie.

80 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položené otázky tak, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník, ktorý má bydlisko v tomto členskom štáte a pracuje pre verejnú správu iného členského štátu, nemôže odpočítať od základu dane z príjmu vo svojom členskom štáte bydliska príspevky na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie, zrazené z jeho mzdy v členskom štáte zamestnania, na rozdiel od porovnateľných príspevkov platených do systému sociálneho poistenia členského štátu jeho bydliska, keď na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi dvoma členskými štátmi mzdu nemožno zdať v členskom štáte bydliska pracovníka a len zvyšuje daňovú sadzbu uplatniteľnú na iné príjmy.

O trovách

81 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ 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 Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník, ktorý má bydlisko v tomto členskom štáte a pracuje pre verejnú správu iného členského štátu, nemôže odpočítať od základu dane z príjmu vo svojom členskom štáte bydliska príspevky na dôchodkové poistenie a zdravotné poistenie, zrazené z jeho mzdy v členskom štáte zamestnania, na rozdiel od porovnateľných príspevkov platených do systému sociálneho poistenia členského štátu jeho bydliska, keď na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi dvoma členskými štátmi mzdu nemožno zdať v členskom štáte bydliska pracovníka a len zvyšuje daňovú sadzbu uplatniteľnú na iné príjmy.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.