



## Sbírka soudních rozhodnutí

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 daně 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,

\* Jednací jazyk: němčina.

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 příjmům 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 snižena 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 zaměstnanci zaměstnavatele 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 náležejí 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 osvědčení 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 hodnověrně prokázáno, že podmínky uvedené v oddílech I a II uvedeného výnosu jsou splněny, lze osvědčení o osvobození vydat v případě, že zaměstnavatel může provést změnu srážkové daně. Podle oddílu VI odst. 2 téhož výnosu musí zaměstnanec v případě, že od výběru srážkové daně nebylo ještě upuštěno, požádat o upuštění od výběru daně u daňového úřadu svého bydliště.
- 10 Článek 15 smlouvy ze dne 22. listopadu 1995, uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Dánským královstvím, o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daně z příjmu a daně z majetku, jakož i dědické a darovací daně a vzájemné pomoci v daňové oblasti (BGBl- 1996 II, s. 2565) v podstatě stanoví, že odměny za práci, které rezident jednoho ze smluvních států pobírá ze závislé činnosti, jsou zdanitelné pouze ve státě bydliště, ledaže je zaměstnání vykonáváno ve druhém státě. V tomto případě jsou odměny za práci pobírané z tohoto titulu zdanitelné v tomto druhém státě.
- 11 Mezi Spolkovou republikou Německo a Republikou Benin nebyla uzavřena žádná smlouva o zamezení dvojímu zdanění.

#### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 12 Od listopadu 1991 jsou manželé Petersenovi, žalobci v původním řízení, vlastníky bytu nacházejícího se v Ludwigshafenu (Německo), kde mají společně se svou dcerou od 1. února 1992 hlášené bydliště. Peter Petersen, dánský státní občan, je od roku 1984 vlastníkem prázdninového domu v Helsingu (Dánsko).
- 13 Peter Petersen byl zaměstnán ve společnosti Hoffman A/S se sídlem v Glostrup (Dánsko). V rámci této pracovní činnosti byl od 15. ledna 2002 vyslán na dobu tří let do Beninu, aby tam spolupracoval na projektu financovaném Dánskou agenturou pro mezinárodní rozvoj. Tato činnost spadala do rámce projektu rozvojové pomoci. Příjmy P. Petersena z této pracovní činnosti dosáhly za rok 2003 výše 449 200 DKK, tj. přibližně 60 200 eur.
- 14 V lednu 2002 zaměstnavatel P. Petersena požádal daňový orgán v Helsingu o osvobození příjmů, které P. Petersenovi měly být vyplaceny během doby jeho vyslání do Beninu. Tento orgán sdělil, že od 15. ledna 2002 nebude z těchto příjmů vybírána žádná daň.
- 15 Manželé Petersenovi požádali německý daňový orgán, aby pro rok 2003 uplatnil ve vztahu k dani z příjmu režim společného zdanění, a uvedli, že jejich bydliště se nachází v Ludwigshafenu. Tvrdili, že příjmy P. Petersena plynoucí z činností vykonávaných v Beninu, které pobíral od dánského zaměstnavatele, nesmějí být zdaněny daní z příjmu v Německu a že na základě článku 15 smlouvy ze dne 22. listopadu 1995 uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Dánským královstvím je pouze Dánské království oprávněno ke zdanění těchto příjmů.
- 16 Podpůrně manželé Petersenovi požádali o osvobození uvedených příjmů, přičemž tvrdili, že za srovnatelných okolností by byly příjmy plynoucí ze závislé činnosti, vykonávané v jiném státě v rámci rozvojové pomoci pro zaměstnavatele usazeného v tuzemsku, na základě výnosu ministerstva financí od daně z příjmu osvobozeny.
- 17 Finanzamt Ludwigshafen ve svém výměru daně za rok 2003 podrobil všechny příjmy P. Petersena dani z příjmu a stanovil výši této daně na částku 29 718 eur.

- 18 Vzhledem k tomu, že stížnost podaná žalobci v původním řízení proti tomuto výměru daně byla zamítnuta, podali posledně uvedení žalobu u Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 Tento soud nejprve uvádí, že na základě posouzení skutkového stavu, jakož i použitelného práva, jež provedl, podléhají sporné příjmy P. Petersena v zásadě dani z příjmu v Německu.
- 20 Dále Finanzgericht Rheinland-Pfalz tvrdí, že jelikož P. Petersen nemůže uplatnit daňové zvýhodnění, které stanoví výnos ministerstva financí, protože jeho zaměstnavatel není „rezidentem“ ve smyslu tohoto výnosu a pracovní činnosti žalobce v původním řízení a jeho zaměstnavatele nespádají do německé veřejné rozvojové pomoci, nese vyšší daňovou zátěž, než jakou by nesl zaměstnanec-rezident, jenž vykonává podobnou pracovní činnost pro zaměstnavatele-rezidenta.
- 21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz má nakonec za to, že činnosti zaměstnavatele žalobce v původním řízení spadají do působnosti článku 56 SFEU a vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení může představovat neodůvodněné omezení volného pohybu služeb zaměstnavatele usazeného v jiném členském státě. Vyšší daňová zátěž, než je daňová zátěž zaměstnance nacházejícího se v situaci žalobce v původním řízení, činí jeho výkon práce hospodářsky méně atraktivním ve srovnání s výkonem práce zaměstnanců usazených v Německu, kteří uzavřeli podobné pracovní smlouvy s podniky, jež jsou usazeny v Německu a vyvíjejí svou činnost v rámci rozvojové pomoci. Daňové znevýhodnění by mohlo být zaměstnavatelem z jiného členského státu vyrovnáno pouze vyplacením vyšší hrubé mzdy, což by podněcovalo k zaměstnávání zaměstnanců, kteří mají bydliště ve státě, v němž je zaměstnavatel usazen, a kteří mají v tomto státě daňovou povinnost, a mělo by tudíž dopad na jeho možnosti vyhledávat kvalifikované zaměstnance v jiném členském státě. Zaměstnanci se stejnou kvalifikací by vyhledávali výlučně pracovní poměry ve státě svého bydliště.
- 22 Za těchto okolností se Finanzgericht Rheinland-Pfalz rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je právní předpis, který váže osvobození příjmů ze závislé činnosti osoby podléhající neomezené daňové povinnosti v tuzemsku od daně na podmínku, že její zaměstnavatel je usazen v tuzemsku, avšak který nepřiznává takové osvobození od daně v případě, že zaměstnavatel je usazen v jiném členském státě [...], slučitelný s článkem 49 ES?“

## **K předběžné otázce**

### *Úvodní poznámky*

K relevantní svobodě pohybu

- 23 Podle ustálené judikatury přísluší v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU Soudnímu dvoru, aby poskytl předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen, a že z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázku, která je mu položena (viz zejména rozsudky ze dne 4. května 2006, Haug, C-286/05, Sb. rozh. s. I-4121, bod 17; ze dne 11. března 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 Stejně tak podle ustálené judikatury platí, že Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který mu položil předběžnou otázku, přihlédnout k unijním právním normám, na které vnitrostátní soud ve svých předběžných otázkách neodkázal (zejména viz rozsudky ze dne

12. října 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Sb. rozh. s. I-9553, bod 24; ze dne 7. července 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 pracovněprávním vztahu, který je charakterizován vztahem podřízenosti a vyplácením odměny protihodnotou za vykonané činnosti, jako je, s výhradou ověření předkládajícím soudem, pracovněprávní 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 projektů rozvojové pomoci do jiného státu, byly by takové účinky důsledkem případné překážky volného pohybu pracovníků, a neodůvodňují tedy samostatný přezkum 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 daňového poplatníka, který je občanem Unie, narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání v jiném členském státě, a to i v případě, že posledně 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 e třetí zemi a mezi územími obou dotčených členských států neexistuje dostatečná spojitost. Pro účely použití unijního práva nelze zaměstnance, který vykonává činnost v rámci rozvojové pomoci cíleně výlučně v třetí zemi, považovat za osobu, která současně, 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 účinky, 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 dostatečně 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 účet 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 účet, na který je zasílána jeho mzda, se nachází v témže členském státě.
- 43 Okolnost, že žalobce v původním řízení vykonával činnost v rámci rozvojové pomoci cíleně vylučně v třetí 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 témže 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 slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je však ještě třeba, aby použití takového opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění 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 odůvodněná zaprvé nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.
- 49 Tato vláda má za to, že jsou-li činnosti 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 daně, neboť nemůže, na rozdíl od situace organizací, které mají sídlo v Německu a vyvíjejí činnost 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 třetích zemích.

- 50 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit 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 dotčným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné k řádnému 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 náležitě dokumenty, které prokazují splnění podmínek pro získání osvobození od daně. Přísluší zaměstnanci, aby prokázal, že jeho zaměstnavatel je usazen v Německu, že tento posledně uvedený vykonává činnosti v rámci rozvojové činnosti a že on sám je držitelem pracovní smlouvy, která se vztahuje na nepřetržitou činnost 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 řídicích rozvojovou pomocí, 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 nejví 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 třetí země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené třetí 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 směrnice 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 třetího státu, pokud třetí 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 třetí zemi tam podléhá dani srovnatelné s německou daní z příjmu.
- 57 Právní úprava dotčená v původním řízení se tudíž nejví tak, že by podmiňovala poskytnutí daňového zvýhodnění splněním podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetí země.
- 58 Z toho vyplývá, že omezení dotčené v původním řízení nelze odůvodnit nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.



- 59 Zadruhé německá vláda tvrdí, že daňové zvýhodnění stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním 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 původním 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 působivé 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 daně 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 původního 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 daně z příjmu, pokud je zaměstnavatel usazen v uvedeném členském státě, ale nejsou osvobozeny, pokud je usazen v jiném členském státě.**

Podpisy.