

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PAOLO MENGOZZI

prednesené 26. mája 2011¹

I — Úvod

1. V tejto veci kladie Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko) Súdnemu dvoru Európskej únie otázku, či článok 45 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že s ním je v rozpore ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré umožňuje oslobodiť od dane určité doplnkové príjmy poberané najmä zamestnancami pracujúcimi pre právnickú osobu nemeckého verejného práva z dôvodu činnosti vykonávanej mimo nemeckého územia (ďalej len „príspevky na bývanie“).

2. Táto otázka je položená z dôvodu, že francúzsky štátny občan pracujúci pre právnickú osobu francúzskeho verejného práva na také oslobodenie svojich príspevkov na bývanie poberaných z dôvodu svojej činnosti v Nemecku nemá nárok.

II — Právny rámec

A — Zmluvné právo

3. Článok 14 ods. 1 zmluvy medzi Spolkovou republikou Nemecko a Francúzskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia² (ďalej len „dvojstranná zmluva o zdanení“) predpokladá „zásadu platiaceho štátu“, podľa ktorej platy, mzdy a podobné odmeny vyplácané právnickou osobou verejného práva jedného zmluvného štátu fyzickým osobám s bydliskom v druhom štáte za terajšiu službu v štátnej správe môžu byť zdanené iba v prvom štáte.

4. Článok 20 dvojstrannej zmluvy o zdanení uvádza ustanovenia umožňujúce zabrániť dvojitému zdaneniu osôb s bydliskom na území Spolkovej republiky Nemecko, ako aj osôb s bydliskom na území Francúzskej republiky.

2 — Zmluva medzi Spolkovou republikou Nemecko a Francúzskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zavedení vzájomných pravidiel administratívnej a justičnej spolupráce v oblasti daní z príjmov a majetku, ako aj v oblasti patentových poplatkov a daní z nehnuteľností, zmenená dodatkom z 9. júna 1969, dodatkom z 28. septembra 1989 a dodatkom z 20. decembra 2001.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

5. Uvedený článok 20 stanovuje:

na dani vzťahujúcu sa na francúzsku daň, do základu ktorej sú tieto príjmy zahrnuté. Táto zľava na dani sa rovná:

„1. V prípade osôb s bydliskom na území Spolkovej republiky Nemecko sa dvojitému zdaneniu zabráni takto:

...

a) ... z nemeckého daňového základu sú vyľúčené príjmy pochádzajúce z Francúzska..., ktoré sú na základe tejto zmluvy zdaňované vo Francúzsku. Toto ustanovenie nie je obmedzením práva Spolkovej republiky Nemecko zohľadniť pri určovaní sadzby dane príjmy a majetkové hodnoty, ktoré boli vyňaté týmto spôsobom.

cc) pre všetky ostatné príjmy sume francúzskej dane pripadajúcej na tieto príjmy. Toto ustanovenie je predovšetkým rovnako uplatniteľné na príjmy uvedené v článk[u]... 14.

...“

...

B — *Vnútroštátna právna úprava*

2. Pokiaľ ide o rezidentov Francúzska, dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

6. Paragraf 1 ods. 1 nemeckého spolkového zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) znie takto:

a) Zisk a iné príjmy, ktoré pochádzajú zo Spolkovej republiky Nemecko a ktoré sú v nej zdaňované v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, sa zdaňujú aj vo Francúzsku vtedy, keď ich prijíma rezident Francúzska. Nemecká daň nie je na výpočet zdaniteľného príjmu vo Francúzsku odpočítateľná. Prijímateľ má však právo na zľavu

„(1) Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v Nemecku, podliehajú neobmedzenej dani z príjmu.

(2) Neobmedzenú daňovú povinnosť z dane z príjmu majú aj nemeckí štátni príslušníci, ktorí

1. nemajú trvalý pobyt ani obvyklé bydlisko na území Nemecka a zdaniteľných podľa § 32a ods. 1 EStG osobitná sadzba dane.“
2. vykonávajú prácu pre právnickú osobu tuzemského verejného práva a v dôsledku toho poberajú plat z tuzemského verejného rozpočtu“.

7. Paragraf 3 bod 64 EStG stanovuje:

„V prípade pracovníkov, ktorých zamestnáva tuzemská právnická osoba verejného práva a poberajú za to mzdu z tuzemského verejného rozpočtu, sú príspevky na činnosť v zahraničí oslobodené od dane, pokiaľ prekročia výšku mzdy, ktorá by zamestnancovi patrila za rovnocennú prácu v mieste vyplácania odmeny z verejného rozpočtu. ...“

8. Paragraf 32b ods. 1 EStG stanovuje:

„Ak osoba, ktorá má za celé zdaňovacie obdobie alebo jeho časť neobmedzenú daňovú povinnosť,

...

3. poberala príjmy, ktoré sú pri výpočte dane z príjmov – s výhradou započítania – oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo inej medzištátnej zmluvy..., použije sa v prípade príjmov

9. Paragraf 32b ods. 2 dopĺňa:

„Osobitná sadzba dane podľa odseku 1 je daňová sadzba, ktorá je výsledkom toho, že sa pri výpočte dane z príjmov príjmy zdaniteľné podľa § 32a ods. 1 zvýšia alebo znížia o

...

2. v prípadoch stanovených v odseku 1 bodoch 2 a 3 o príjmy, ktoré sú v ňom uvedené. Mimoriadne príjmy, ktoré sú ich súčasťou, sa započítajú vo výške jednej pätiny.“

III — Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10. Cathy Schulz-Delzers a Pascal Schulz (ďalej len „žalobcovia“) žijú v Nemecku. Majú neobmedzenú daňovú povinnosť na daň z príjmov v zmysle článku 1 ods. 1 EStG.

11. Ako manželský pár majú žalobcovia spoločnú daňovú povinnosť. Na účely zmierenia progresivity sadzby dane z príjmov³, pokiaľ ide o manželské páry s rozdielnymi príjmami, totiž nemecký zákonodarca zaviedol v prospech daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú manželmi a nežijú trvalo oddelene, spoločný režim zdaňovania, z ktorého vyplýva určenie spoločného základu dane v spojení s uplatnením postupu nazývaného „pomerné rozdelenie“ („splitting“). V tomto zmysle sa podľa § 26b EStG príjmy manželov spočítajú a zdania sa spoločne. Manželské páry sú teda posudzované ako jediný daňovník, pričom príjmy sa zdaňujú tak, ako keby každý z manželov poberal jednu polovicu.

12. P. Schulz je nemecký štátny príslušník pracujúci ako zamestnaný advokát, ktorý za to poberal mzdu vo výške 75 400 eur v roku 2005 a 77 133 eur v roku 2006.

13. C. Schulz-Delzers, francúzska štátna príslušníčka, je štátna zamestnankyňa Francúzskej republiky. V tomto postavení pracuje ako učiteľka na francúzsko-nemeckej základnej škole v Nemecku. V rokoch 2005 a 2006 vykonávala svoju činnosť v Nemecku v rámci zmlúv na dobu určitú. Od Francúzskej

republiky poberala príjmy vo výške 29 279 eur v roku 2005 a 30 390 eur v roku 2006.

14. Jej príjmy okrem základnej mzdy štátneho zamestnanca zahŕňajú príspevky na bývanie. Ide o dva príspevky, konkrétne príspevok OPŽN (osobitný príspevok viazuci sa na miestne životné náklady) v mesačnej výške okolo 440 eur, ktorého cieľom je nahradiť stratu kúpnej sily, ako aj príspevok rodinnej prídavky (majorations familiales) priznaný na nezaopatrované deti francúzskych štátnych zamestnancov, čo je doplnková suma mierne prevyšujúca 130 eur, viažuca sa na dodatočné náklady vzťahujúce sa na nezaopatrované deti.

15. Finančný úrad vo vzťahu k príjmom C. Schulzovej-Delzersovej postupoval v súlade s článkom 14 a článkom 20 ods. 1 písm. a) dvojstrannej zmluvy o zdanení.

16. Vo Francúzsku bola základná mzda C. Schulzovej-Delzersovej ako štátnej zamestnankyne v oboch sporných rokoch zdanená, ale neboli zdanené príspevky na bývanie. Tieto príspevky dosiahli výšku 6 859,32 eura (v roku 2005) a 6 965,88 eura (v roku 2006).

17. V Nemecku Finanzamt Stuttgart III (ďalej len „Finanzamt“) oslobodil príjem z týchto príspevkov na bývanie od dane, ale podrobil ich – tak ako zvyšok odmien po odrátaní paušálnej sumy nákladov súvisiacich s výkonom povolania vo výške 920 eur – výhrade

3 — Sadzba dane z príjmov je v Nemecku stanovená progresívne, čiže vyššie príjmy sú podrobené vyššej daňovej sadzbe. Tieto sadzby odrážajú vyhodnotenie platobnej schopnosti daňovníka vykonané nemeckým zákonodarcom.

progresívnosti⁴. Započítanie týchto príspevkov na bývanie malo za následok zvýšenie dane z príjmov žalobcov o 654 eur v roku 2005 a o 664 eur v roku 2006.

18. Finanzamt 30. apríla 2009 odmietol námietky podané proti tomuto daňovému zaobchádzaniu.

19. Žalobcovia teda 18. mája 2009 podali žalobu. Namietajú proti započítaniu týchto príspevkov na bývanie do výhrady progresívnosti. Domnievajú sa, že je potrebné uplatniť § 3 bod 64 EStG s cieľom vylúčiť akúkoľvek diskrimináciu vo vzťahu k tuzemským daňovníkom, ktorí využívajú toto ustanovenie.

20. Uplatnenie takého ustanovenia predpokladá, že pracovník je v službách právnickej osoby nemeckého verejného práva, že jeho príjmy na základe toho sú vyplácané z nemeckých verejných zdrojov za činnosť vykonávanú na nemeckom území. V tejto veci

4 — Nemecký zákonodarca na základe výhrady progresívnosti zohľadňuje určité príjmy oslobodené od dane na účely určenia daňovej sadzby uplatniteľnej na iné príjmy. Daňovník, ktorý poberá príjmy oslobodené od dane podrobené výhrade progresívnosti, disponuje podľa nemeckého zákonodarcu väčšou schopnosťou platiť dane ako daňovník bez týchto príjmov. Výhrada progresívnosti sa tak uplatňuje najmä na určité náhradné príjmy, ktoré sú od dane v zásade oslobodené, ako je podpora v nezamestnanosti, ktoré nie sú určené na kompenzáciu určitých nákladov, ale vo všeobecnosti na zabezpečenie dostatočných prostriedkov na živobytie – pozri bod II.2 písm. a) odôvodnenia rozsudku Bundesfinanzhof z 9. augusta 2001 (III R 50/00, *Bundessteuerblatt* 2001, časť II, s. 778).

C. Schulz-Delzers pracuje pre právnickú osobu francúzskeho verejného práva a poberá na základe toho príjmy z francúzskych verejných zdrojov za činnosť vykonávanú na nemeckom území.

21. Finanzgericht Baden-Württemberg sa pýta na zlučiteľnosť § 3 bodu 64 EStG s právom Únie.

22. Za týchto podmienok sa Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodol prerušiť konanie a požiadať Súdny dvor Európskej únie uznesením z 21. decembra 2009 o zodpovedanie týchto prejudiciálnych otázok:

„1. a) Je § 3 bod 64 EStG zlučiteľný s voľným pohybom pracovníkov v zmysle článku 45 ZFEÚ (článok 39 ES)?

b) Je § 3 bod 64 EStG základom skrytej diskriminácie z dôvodu štátneho občianstva, ktorá je zakázaná článkom 18 ZFEÚ (článok 12 ES)?

2. Je v prípade zápornej odpovede na prvú otázku § 3 bod 64 EStG zlučiteľný s voľným pohybom občanov Únie vyplývajúcim z článku 21 ZFEÚ (článok 18 ES)?“

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

23. Žalobcovia, nemecká a španielska vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky. Účastníci konania boli tiež vypočutí na pojednávaní, ktoré sa konalo 24. marca 2011.

24. Účastníci konania sa vyjadrili k zlučiteľnosti § 3 bodu 64 EStG s článkom 45 ZFEÚ. Žalobcovia a Komisia na rozdiel od nemeckej a španielskej vlády zastávajú názor, že ustanovenie vnútroštátneho práva nie je zlučiteľné s voľným pohybom pracovníkov.

26. Okrem iného vnútroštátny súd zastáva názor, že ak je potrebné na prvú otázku odpovedať záporne, Súdny dvor musí preskúmať zlučiteľnosť ustanovenia s článkom 21 ZFEÚ.

27. Na účely zodpovedania otázok položených vnútroštátnym súdom je potrebné objasniť najskôr relevantné ustanovenia uplatniteľné v situácii sporu vo veci samej (A). Potom je potrebné najmä určiť, či C. Schulz-Delzers bola diskriminovaná na základe štátnej príslušnosti alebo či bol obmedzený jej voľný pohyb (B). Ako preukážu nasledujúce rozборы, domnievam sa, že pokiaľ ide konkrétne o diskrimináciu, nie je to tak vzhľadom na neexistenciu porovnateľnosti predmetných situácií. Ak by Súdny dvor s týmto názorom nesúhlasil, subsidiárne porovnáva situácie, o ktoré ide v spore vo veci samej (C).

V — Posúdenie

25. Vnútroštátny súd svoju prvú otázku ďalej rozdeľuje na dve časti, pričom prvá sa týka zlučiteľnosti ustanovenia vnútroštátneho práva s článkom 45 ZFEÚ⁵ a druhá sa týka zlučiteľnosti s článkom 18 ZFEÚ.

5 — Vzhľadom na to, že skutkové okolnosti vo veci samej nastali pred 1. decembrom 2009, teda pred dňom nadobudnutia účinnosti Lisabonskej zmluvy, výklad požadovaný vnútroštátnym súdom sa v skutočnosti týka článkov 12 ES, 18 ES a 39 ES. Ako uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, táto okolnosť však nemá nijaký vplyv na kritériá relevantné v tejto veci, keďže znenie uvedených článkov pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o fungovaní Európskej únie nebolo zmenené. Keďže návrh vnútroštátneho súdu bol podaný v deň nasledujúci po nadobudnutí účinnosti Lisabonskej zmluvy, relevantné ustanovenia Zmluvy budú opísané v znení po 1. decembri 2009.

A — O uplatniteľných relevantných ustanoveniach

28. Odpoveď na prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom vyžaduje najskôr objasnenie ustanovení práva Únie uplatniteľných na spor vo veci samej.

29. V tomto prípade určenie relevantných ustanovení práva Únie vyžaduje uistenie sa predovšetkým o tom, že situácia, o ktorú ide

vo veci samej, skutočne patrí do rozsahu pôsobnosti pravidiel vzťahujúcich sa na voľný pohyb (1) a prípadne určenie, na akú konkrétnu slobodu pohybu sa taká situácia viaže (2). Napokon bude potrebné preskúmať, či je na rozhodnutie sporu relevantná dvojstranná zmluva o zdanení (3).

32. V rozsudku z 26. januára 1993⁶ Súdny dvor posudzoval situáciu nemeckého štátneho príslušníka, ktorý získal v Nemecku profesijné vzdelanie a kvalifikáciu, svoju profesijnú činnosť vykonával vždy v Nemecku, ale od roku 1961 býval so svojou manželkou v Holandsku. Súdny dvor mu odmietol priznať výhody slobody usadiť sa a pripustil jeho vyššie zdanenie v porovnaní s nemeckými štátnymi príslušníkmi žijúcimi v Nemecku, keďže jeho bydlisko v Holandsku bolo „jediným prvkom, ktorý je mimo čisto vnútroštátneho rámca“⁷.

1. O uplatnení pravidiel vzťahujúcich sa na voľný pohyb

30. Nemecká vláda poznamenáva, že v každom prípade C. Schulz-Delzers preukázateľne prijala miesto učiteľky vo francúzsko-nemeckej škole v Nemecku len preto, pretože sa tam nachádzalo miesto pobytu jej rodiny. Do Nemecka sa nepresťahovala preto, aby prijala toto zamestnanie.

31. Je potrebné uviesť, že vo francúzskom práve sú sporné príspevky príspevkami na bývanie viazanými na skutočnosť, že C. Schulz-Delzers sa nemusela sťahovať do zahraničia na účely výkonu svojej činnosti. Učítelia, ktorí sú najímaní vo Francúzsku na vykonávanie činnosti mimo francúzskeho územia poberajú odlišné príspevky, kvalifikované ako príspevky z dôvodu presťahovania sa do zahraničia (indemnités d'expatriation).

33. Cathy Schulz-Delzers, francúzska štátna príslušníčka, vykonáva činnosť v Nemecku pre Francúzsku republiku, ktorá jej vypláca príjem pozostávajúci okrem iného z týchto príspevkov na bývanie. V situácii, o ktorú ide vo veci samej, existujú viaceré skutočnosti, ktoré prekračujú čisto vnútroštátny rámec.

34. Okrem toho vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Werner, generálny advokát uviedol, že „keďže [pán Werner] nevyužíval slobody zakotvené v článkoch 48, 52 a 59 Zmluvy [EHS], nemôže v štáte svojho pôvodu, v ktorom je usadený, uplatňovať práva uznané právom Spoločenstva“⁸, pričom spresnil, že „žalobca vo veci samej uplatňoval svoju slobodu pohybu... *nezávisle*

6 — Rozsudok Werner, C-112/91, Zb. s. I-429.

7 — Tamže, bod 16.

8 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Darmon v uvedenej veci, bod 44.

od akejkoľvek hospodárskej činnosti“⁹. Voľný pohyb osôb sa teda mohol viazať výlučne na výkon hospodárskej činnosti.

Spoločenstva, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť v inom členskom štáte“.¹³ Také tvrdenie neviaže presťahovanie sa štátneho príslušníka členského štátu na výkon činnosti v inom členskom štáte. Toto presťahovanie sa teda mohlo nastať aj pred výkonom činnosti.

35. Dnes však už voľný pohyb osôb nie je viazaný na postavenie pracovníka v prijímajúcom členskom štáte¹⁰, keďže štátny príslušník iného členského štátu môže využívať právo na voľný pohyb a pobyt ako občan nezávisle od výkonu platenej alebo neplatenej práce¹¹. Okrem toho môže využívať právo na voľný pohyb a pobyt ako občan po tom, ako si také právo uplatnil ako pracovník, a naopak¹². V dôsledku toho sa zdá dôvodné, aby mohol využívať voľný pohyb pracovníkov, aj keby predtým využíval pravidlá vzťahujúce sa na voľný pohyb len ako občan.

37. Vo veci samej C. Schulz-Delzers nebývala vždy v Nemecku. Predtým žila vo Francúzsku, a teda sa presťahovala s cieľom usadiť sa v Nemecku. V dôsledku toho si uplatnila právo na voľný pohyb. Jej situácia teda skutočne patrí do rozsahu pôsobnosti slobôd pohybu práva Únie.

36. Navyše Súdny dvor vo svojej definícii prekážky pri viacerých príležitostiach potvrdil, že „cieľom ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Spoločenstva výkon povolania akejkoľvek povahy na území Spoločenstva, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať príslušníkov

2. O výlučnom uplatnení voľného pohybu pracovníkov

38. Vo svojich písomných pripomienkach sa Komisia domnieva, že článok 18 ZFEÚ nie je uplatniteľný, keďže § 3 bod 64 EStG sa týka osobitnej situácie pracovníkov poberajúcich mzdu. Rovnako podľa nemeckej vlády nie je

⁹ — Tamže, bod 45.

¹⁰ — Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2004/38/ES z 29. apríla 2004 o práve občanov Únie a ich rodinných príslušníkov voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v rámci územia členských štátov, ktorá mení a dopĺňa nariadenie (EHS) 1612/68 a ruší smernice 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS (Ú. v. EÚ L 158, s. 77).

¹¹ — Článok 7 ods. 1 smernice 2004/38.

¹² — Článok 14 uvedenej smernice.

¹³ — Pozri napríklad rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 94; z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 52, a z 15. septembra 2005, Komisia/Dánsko, C-464/02, Zb. s. I-7929, bod 34.

možné vykonať posúdenie podľa kritéria všeobecnej zásady zákazu diskriminácie, pretože toto ustanovenie treba vyhodnotiť len subsidiárne vtedy, keď sa neuplatní žiadna iná základná sloboda.

39. Článok 18 ZFEÚ totiž možno samostatne uplatniť len v prípadoch upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje žiaden osobitný zákaz diskriminácie. Článok 45 ZFEÚ však taký osobitný zákaz ukladá.¹⁴

40. Obdobne článok 21 ZFEÚ, ktorý všeobecným spôsobom stanovuje, že každý občan Únie má právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území členských štátov, je osobitne vyjadrený v ustanoveniach zabezpečujúcich voľný pohyb pracovníkov. Preto ak spor vo veci samej patrí do rozsahu pôsobnosti článku 45 ZFEÚ, nie je nevyhnutné, aby sa Súdny dvor vyjadroval k výkladu článku 21 ZFEÚ.¹⁵

14 — Pozri napríklad rozsudky z 26. novembra 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Zb. s. I-10981, body 24 a 25; ako aj z 10. septembra 2009, Komisia/Nemecko, C-269/07, Zb. s. I-7811, body 98 až 100.

15 — V súvislosti so slobodou usadiť sa a s voľným pohybom pracovníkov pozri rozsudky z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 13, a z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, Zb. s. I-671, bod 15; pozri analogicky v rámci slobodného poskytovania služieb rozsudky zo 6. februára 2003, Stylianakis, C-92/01, Zb. s. I-1291, bod 18, a z 20. mája 2010, Zanotti, C-56/09, Zb. s. I-4517, bod 24.

41. Nikto z účastníkov tohto konania nenamieta proti postaveniu C. Schulzovej-Delzersovej ako pracovníčky v zmysle článku 45 ZFEÚ.

42. Vnútroštátny súd a Komisia správne pripomínajú reštriktívny výklad, ktorý treba použiť na ustanovenie článku 45 ods. 4 ZFEÚ stanovujúceho výnimku neuplatniteľnú na štátnozamestnanecké miesta, ktorých náplňou nie je vôbec účasť na plnení si úloh vyplývajúcich z verejnej správy.¹⁶

43. V dôsledku toho nie je nevyhnutné preskúmať vnútroštátnu právnu úpravu z hľadiska článkov 18 ZFEÚ a 21 ZFEÚ. Vo vzťahu k predmetnej vnútroštátnej právnej úprave sa vyžaduje iba výklad článku 45 ZFEÚ.

44. Žalobcovia sa domnievajú, že článok 45 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že s ním je v rozpore § 3 bod 64 EStG. Pred preskúmaním tejto otázky je vhodné vysvetliť dôvody, pre ktoré ustanovenia dvojstrannej zmluvy o zdanení nie sú vo veci samej problematické.

16 — Pozri rozsudky zo 17. decembra 1980, Komisia/Belgicko, 149/79, Zb. s. 3881, bod 11, a z 2. júla 1996, Komisia/Grécko, C-290/94, Zb. s. I-3285, bod 2; v súvislosti s doslovným výkladom tejto odchýlky pozri najmä rozsudok z 26. apríla 2007, Alevizos, C-392/05, Zb. s. I-3505, bod 69; v súvislosti s odmietnutím zahrnúť do nej dobrovoľné vyučovanie na univerzite pozri rozsudok z 18. decembra 2007, Jundt, C-281/06, Zb. s. I-12231, body 37 a 38.

3. O nerelevantnosti ustanovení dvojstrannej zmluvy o zdanení

o posúdenie ustanovenia dvojstrannej zmluvy o zdanení.

45. Postup finančného úradu vo vzťahu k príjmom C. Schulzovej-Delzersovej vo Francúzsku a v Nemecku bol v súlade s článkami 14 a 20 dvojstrannej zmluvy o zdanení. Zmluvné strany dvojstrannej zmluvy o zdanení teda môžu určiť hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, pričom také oprávnenie uznal Súdny dvor.¹⁷

48. V tejto veci ide len o vnútroštátnu právnu úpravu, presnejšie o § 3 bod 64 EStG, podľa ktorého príspevky na bývanie vyplácané pracovníkovi, ktorého v zahraničí zamestnáva právnická osoba nemeckého verejného práva, nepodliehajú výhrade progresívnosti. Tento paragraf je spochybňovaný, pretože hoci priame dane spadajú do právomoci členských štátov, zostáva pravdou, že členské štáty musia túto právomoc vykonávať pri dodržiavaní práva Únie.¹⁸

46. V spore vo veci samej žalobcovia úradu Finanzamt nevytýkajú uplatnenie článku 20 dvojstrannej zmluvy o zdanení, ktorý mu priznáva oprávnenie zohľadniť pri určovaní sadzby dane osoby, na ktorú sa vzťahuje uvedená zmluva, príjmy vyňaté z nemeckého daňového základu.

49. Presnejšie je otázne, či článok 45 ZFEÚ treba vykladať tak, že je s ním v rozpore skutočnosť, že v nemeckom právnom poriadku sa § 3 bod 64 EStG uplatňuje na pracovníka, ktorý je zamestnaný v zahraničí v službách právnickej osoby nemeckého verejného práva, zatiaľ čo v rovnakom právnom poriadku je rovnaké zaobchádzanie, ktoré upravuje, upreté pracovníkovi zamestnanému v Nemecku právnickou osobou verejného práva iného členského štátu. Je teda potrebné preskúmať, či uplatnenie uvedeného článku spôsobuje diskrimináciu vo vzťahu ku Cathy Schulzovej-Delzersovej a či v prípade zápornej odpovede predstavuje obmedzenie jej slobody pohybu.

47. Žalobcovia však namietajú proti tomu, aby boli z tohto dôvodu zohľadnené príspevky na bývanie, keďže také príspevky sa podľa nemeckej právnej úpravy nezohľadňujú vtedy, keď sú vyplácané nemeckým štátnym príslušníkom, ktorí majú pobyt mimo Spolkovej republiky Nemecko. V dôsledku toho tu nejde

17 — Rozsudok zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 48 a citovaná judikatúra.

18 — Ako príklad nedávneho použitia pozri rozsudok z 18. marca 2010, Gielen, C-440/08, Zb. s. I-2323, bod 36.

B — *O neexistencii diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti a neexistencii obmedzenia voľného pohybu*

nemeckí štátni príslušníci. Výhodu upravenú v § 3 bode 64 EStG tak môžu využívať predovšetkým nemeckí štátni príslušníci.²⁰

50. Predovšetkým preskúmam otázku, či bola C. Schulz-Delzers diskriminovaná na základe štátnej príslušnosti (1) a uistím sa o neexistencii obmedzenia jej slobody pohybu (2).

53. Kvalifikácia daného vnútroštátneho opatrenia ako diskriminačného na základe štátnej príslušnosti však vyžaduje najskôr určenie situácií, na ktoré sa zameriava. Diskriminácia totiž môže spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie.²¹

1. O neexistencii diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti

51. Je potrebné pripomenúť, že pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale aj všetky skryté formy diskriminácie, ktoré uplatňovaním iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku.¹⁹

54. V spore vo veci samej príjmy C. Schulzovej-Delzersovej, ktorých súčasťou boli príspevky na bývanie, vyplácala výlučne Francúzska republika. Nie sú teda zdaňované v Nemecku. Keďže sa však rozhodla využiť so svojím manželom spoločné zdaňovanie, čo je možné z dôvodu ich spoločného bydliska v Nemecku, tieto príjmy sú na základe výhrady progresívnosti zohľadnené nemeckým zákonodarcom na určenie sadzby dane uplatniteľnej na jej manžela a na ňu samotnú. Cathy Schulz-Delzers sa cíti diskriminovaná,

52. Podľa vnútroštátneho súdu § 3 bod 64 EStG predstavuje skrytú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti z dôvodu, že v pracovnom pomere s právnickou osobou nemeckého verejného práva sú obvykle

20 — Ako správne uvádza nemecká vláda, § 3 bod 64 EStG sa týka aj pracovníkov, ktorí sú na dobu určitú vysielaní do zahraničia k nemeckému súkromnému zamestnávateľovi a ktorí tam majú z tohto dôvodu bydlisko: „v prípade iných pracovníkov vyslaných na dobu určitú do zahraničia, ktorí tam majú bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu, je suma na kompenzáciu kúpnej sily, ktorá je im priznaná ich tuzemským zamestnávateľom, oslobodená od dane v rozsahu, v akom táto suma neprevyšuje sumu prípustnú pre porovnateľné zahraničné príjmy v súlade s § 54 spolkového zákona o odmeňovaní štátnych úradníkov (Bundesbesoldungsgesetz)“; také spresnenie však nie je relevantné v rámci nášho dokazovania, ktoré sa týka porovnania situácií pracovníkov vykonávajúcich svoju činnosť pre verejného zamestnávateľa.

19 — Rozsudok z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11; ako príklad nedávneho použitia pozri rozsudok Gielen, už citovaný, bod 37, kde sa odkazuje na rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 26.

21 — Rozsudok Gielen, už citovaný, bod 38 a citovaná judikatúra.

pretože jej do príjmov boli započítané príspevky na bývanie, na rozdiel od príspevkov na bývanie vyplácaných Nemeckom.

55. Na účely poskytnutia odpovede vnútroštátnemu súdu v súvislosti s podložením hypotézy prednesenej žalobcami vo veci samej je potrebné preskúmať tvrdenia, ktoré predniesli pred Súdny dvorom, ako aj tie, ktoré predniesla Komisia na ich podporu v tomto prejudiciálnom konaní. Na základe týchto argumentov žalobcovia a Komisia tvrdia, že C. Schulz-Delzers je vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou nemeckého štátneho príslušníka, ktorý poberá príspevky na bývanie z dôvodu výkonu činnosti v službách nemeckého štátu mimo Spolkovej republiky Nemecko.

a) O tvrdeniach žalobcov

56. Žalobcovia zastávajú názor, že medzi týmito situáciami neexistuje objektívny rozdiel, a preto sú porovnateľné, pričom vychádzajú jednoducho z rozsudku Schumacker²².

57. V tejto veci išlo o uplatňovanie daňovej právnej úpravy v Nemecku, ktorá predpokladá odlišné zdaňovanie zamestnancov nerezidentov a zamestnancov rezidentov, ktorí všetci pracujú v Spolkovej republike Nemecko. Zamestnanci nerezidenti podliehajú dani výlučne z časti svojho príjmu poberaného v Nemecku (častočné zdaňovanie). Naopak zamestnancom rezidentom sa zdaňuje ich celý príjem (neobmedzené zdaňovanie). V prípade zamestnancov rezidentov sa daň určuje okrem iného so zohľadnením ich osobnej a rodinnej situácie. V súvislosti s nimi sa zohľadňujú rodinné výdavky, poistné príspevky a iné prvky zakladajúce vo všeobecnosti právo na odpočty a zrážky daní. Tieto odpočty a zrážky daní sú vylúčené pri nerezidentoch.

58. Žalobca v uvedenej veci Roland Schumacker sa sťažoval na uplatňovanie tohto daňového režimu voči svojej osobe. Mal totiž obvyklý pobyt v Belgicku, ale poberal podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov za činnosť vykonávanú v Nemecku a nepodliehal dani v Belgicku.²³ Súdny dvor sa domnieval, že vzhľadom na osobitné charakteristiky tejto situácie bola porovnateľná so situáciou rezidenta v Nemecku a že v dôsledku toho sa s R. Schumackerom malo na daňové účely zaobchádzať rovnako ako s rezidentom uvedeného štátu. V opačnom prípade by jeho

22 — Už citovaný bod 24.

23 — Pozri bod 66 návrhov, ktoré v tejto veci predniesol generálny advokát Léger.

osobná a rodinná situácia nebola zohľadnená ani v štáte pobytu, ani v štáte zamestnania.²⁴

59. Toto porovnanie zaobchádzania s nerezidentmi so zaobchádzaním vyhradeným pre rezidentov však treba uskutočniť len v prípade, keď pracovník, ktorý využíva voľný pohyb, poberá podstatnú časť svojich príjmov v štáte zamestnania a nepodlieha dani v štáte svojho pobytu. Toto predpokladá zohľadnenie vlastných osobitostí v oblasti zdaňovania. Jednou z týchto osobitostí je, že každý z členských štátov Európskej únie môže v zhode s vlastnou tradíciou a so svojimi politickými rozhodnutiami zaviesť odpočty a zrážky daní v prospech daňovníka vzhľadom na jeho osobnú a rodinnú situáciu. Preto pracovníkom nerezidentom, ktorí využívajú svoje právo na voľný pohyb, nemusí priznávať odpočty a zrážky, ktoré priznáva rezidentom, pokiaľ títo pracovníci naďalej podliehajú dani v štáte svojho pobytu. Inak by im vo vzťahu k rezidentom zaručoval nie rovnosť zaobchádzania, ale privilegium, konkrétne privilegium získania tejto výhody dvakrát, a to raz v štáte pobytu a raz v štáte, kde využívajú slobodu pohybu.

60. V spore vo veci samej by C. Schulz-Delzers ako rezidentka Nemecka chcela využiť rovnakú daňovú výhodu, ako je poskytovaná

nerezidentom v Nemecku. Ona sama poberá príspevky z Francúzskej republiky, na rozdiel od uvedených nerezidentov, ktorí poberajú príspevky zo Spolkovej republiky Nemecko. Z tohto dôvodu situácia C. Schulzovej-Delzersovej nie je porovnateľná so situáciou konštatovanou vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Schumacker, keďže dotknutá osoba ako nerezident nepožaduje, aby sa s ňou zaobchádzalo rovnako ako s rezidentom. Cathy Schulz-Delzers by si teda nemala nárokovať rovnaké zaobchádzanie ako to, o ktorom sa Súdny dvor domnieval, že je vyhradené pre Rolanda Schumackera. Ak je cieľom zásady zákazu diskriminácie uplatnenej v už citovanom rozsudku Schumacker zaistiť, aby sa s nerezidentmi zamestnanými v členskom štáte zaobchádzalo rovnako ako s tuzemcami, konkrétne ako s rezidentmi zamestnanými týmto členským štátom, C. Schulz-Delzers na základe tohto precedensu nemôže požadovať výhodu zaobchádzania, ktoré štát, v ktorom býva, priznáva vlastným štátnym príslušníkom nerezidentom.

61. Navyše nemecký nerezident požívajúci výhody z uplatnenia § 3 bodu 64 EStG poberá príspevky na bývanie od Spolkovej republiky Nemecko, zatiaľ čo C. Schulz-Delzers ich poberá od Francúzskej republiky. Na rozdiel od situácie, ktorá viedla k vydaniu už citovaného rozsudku Schumacker, sú teda členské štáty zamestnania rezidenta a nerezidenta odlišné.

24 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 38.

b) O tvrdeniach Komisie

62. Na preukázanie toho, že sa s Cathy Schulzovou-Delzersovou zaobchádzalo diskriminačne, sa Komisia dovoláva po prvé línii judikatúry, podľa ktorej sa Súdny dvor domnieval, že o diskrimináciu ide vtedy, keď pri najímaní alebo odmeňovaní štátnych zamestnancov členský štát zohľadňuje obdobie zamestnania vykonávaného v tuzemskej štátnej službe a nie obdobie zamestnania strávené vo verejnej službe iného členského štátu, alebo ho pri najmenšom neberie do úvahy ako celok.²⁵ Po druhé Komisia vychádza z rozsudku Jundt²⁶.

63. Pokiaľ ide o prvý bod argumentácie Komisie, nepreukazuje svoju relevantnosť vo vzťahu k situácii vo veci samej. Obmedzuje sa na veľmi všeobecné tvrdenie, že taká línia judikatúry odráža situáciu analogickú s diskrimináciou na základe štátnej príslušnosti.

64. Pokiaľ ide o druhý bod, ktorý sa týka už citovaného rozsudku Jundt, Komisia naň odkázala preto, lebo Súdny dvor v tejto veci kvalifikoval ako obmedzenie slobodného

poskytovania služieb skutočnosť, že advokát s bydliskom v Nemecku bol za vzdelávaciu činnosť vykonávanú vo Francúzsku navyše popri svojej hlavnej činnosti advokáta vykonávanej v Nemecku zdanený viac ako advokát s bydliskom v Nemecku vykonávajúci v tejto krajine vedľajšiu vzdelávaciu činnosť zároveň so svojou hlavnou činnosťou advokáta.

65. V tejto veci sa odlišne zaobchádzalo s dvoma rezidentmi v Nemecku vo vzťahu k vzdelávacej činnosti vykonávanej v dvoch rôznych členských štátoch. Priaznivejšie daňové zaobchádzanie vyhradené zdaňujúcim štátom daňovníkovi, ktorý poberal príjmy zo vzdelávacej činnosti vykonávanej v tomto štáte, sa viazalo na organizáciu vzdelávacieho systému tohto štátu. Súdny dvor rozhodol spôsobom, ktorý uviedla Komisia, keď spresnil, že „právomoc a zodpovednosť, ktorú majú členské štáty vo vzťahu k organizácii svojho vzdelávacieho systému, nemôžu mať za následok... to, že na daňovú právnu úpravu, akou je právna úprava sporná vo veci samej, sa nebude vzťahovať pôsobnosť ustanovení Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb“²⁷.

66. Rozsudok vo veci Jundt citovaný Komisiou teda nepredstavuje precedens relevantný pre vyriešenie otázky, či situácia pani Schulz-Delzers, rezidenta v Nemecku, je

25 — Rozsudky z 23. februára 1994, Scholz, C-419/92, Zb. s. I-505, bod 11; z 15. februára 1998, Schöning-Kougebetopoulou, C-15/96, Zb. s. I-47, bod 23 v spojení s bodom 14; z 12. marca 1998, Komisia/Grécko, C-187/96, Zb. s. I-1095, body 20 a 21; z 30. novembra 2000, Österreichischer Gewerkschaftsbund, C-195/98, Zb. s. I-10497, body 41 až 44, ako aj z 12. mája 2005, Komisia/Taliansko, C-278/03, Zb. s. I-3747, bod 14.

26 — Už citovaný.

27 — Tamže, bod 87.

porovnateľná so situáciou nemeckých nerezydentov využívajúcich § 3 bod 64 EStG.

2. O neexistencii obmedzenia voľného pohybu pracovníkov

67. V tomto prípade je v rámci výkonu právomoci v daňových veciach Spolkovou republikou Nemecko C. Schulz-Delzers podrobená rovnakému zaobchádzaniu ako všetci rezidenti v Nemecku. Navyše prostredníctvom spoločného zdanenia so svojím manželom, ktorý tiež býva v Nemecku, je zohľadnená jej osobná a rodinná situácia, hoci nepoberá nijaký zdaniteľný príjem v Nemecku.

68. Na záver, z judikatúry, ktorej sa účastník dovoľáva na účely vyriešenia otázky predloženej Súdnemu dvoru, nevyplýva, že by situácia C. Schulzovej-Delzersovej a situácia nemeckého štátneho príslušníka využívajúceho § 3 bod 64 EStG boli porovnateľné.

69. Predpoklad na uplatnenie zásady zákazu diskriminácie, tak ako je vyjadrená v článku 45 ZFEÚ, teda chýba.

70. Okrem toho, ako bude vysvetlené ďalej, domnievam sa, že predmetná právna úprava nepredstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov zakázanú článkom 45 ZFEÚ.

71. Článok 45 ZFEÚ zakazuje nielen akúkoľvek priamu či nepriamu diskrimináciu na základe na štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá, hoci sa uplatňuje nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov, spôsobuje prekážky ich voľného pohybu.²⁸

72. Z ustálenej judikatúry Súdného dvora vyplýva, že všetky ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu osôb majú štátnym príslušníkom Únie uľahčiť vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na území Únie.²⁹

73. Podľa judikatúry Súdného dvora sú prekážkami „ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi členského štátu bránia v odchode zo štátu svojho pôvodu na účely využitia svojho práva na voľný pohyb alebo ho od neho odrádzajú“.³⁰

74. Komisia vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že § 3 bod 64 EStG podporuje práve činnosť nemeckých štátnych

28 — Pozri napríklad rozsudky z 27. januára 2000, Graf, C-190/98, Zb. s. I-493, bod 18, a Weigel, už citovaný, bod 51.

29 — Rozsudok Alevizos, už citovaný, bod 74 a citovaná judikatúra.

30 — Pozri okrem iného rozsudky Bosman, citovaný, bod 96, a z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 78.

zamestnancov v zahraničí. Ak aj nemecký zákonodarca podporuje voľný pohyb svojich štátnych príslušníkov, nie je preukázané, že by bránil voľnému pohybu štátnych príslušníkov iných členských štátov.

je vystavená nepriaznivejšiemu zaobchádzaniu, ako by sa s ňou zaobchádzalo v prípade, že by bola vyslaná do iného európskeho štátu, v ktorom neexistuje žiadne pravidlo zodpovedajúce ustanoveniu výhrady progresívnosti v spojení s pravidlom § 3 bod 64 EStG.

75. Na charakterizovanie prekážky voľného pohybu pracovníkov je potrebné určiť, či by bol štátny príslušník členského štátu vystavený menej priaznivému zaobchádzaniu, ako je zaobchádzanie, ktoré by požíval, ak by svoju slobodu pohybu nevyužil.³¹

78. Pri využití svojej slobody pohybu C. Schulz-Delzers neutrpela zníženie príjmov, keďže príspevky na bývanie, ktoré mohla poberať, následne podrobené výhrade progresívnosti, by jej neboli vyplácané vo Francúzsku.

76. Prekážka sa teda posudzuje vzhľadom na situáciu štátneho príslušníka členského štátu v štáte jeho pôvodu a v prijímajúcom štáte.

79. Navyše zohľadnenie týchto príjmov na základe výhrady progresívnosti bolo umožnené len z dôvodu, že C. Schulz-Delzers je zdaňovaná spoločne so svojim manželom. Spoločné zdaňovanie bolo predmetom voľby žalobcov a vyplýva z neho určenie spoločného základu dane, ktorý je výhodnejší ako dva oddelené základy dane.

77. V tomto prípade žalobcovia vo svojich pripomienkach uvádzajú, že nepriame zdanenie doplnkových platieb odporuje účelu týchto príjmov, ktorým je umožniť vysielanie štátnych úradníkov do Nemecka bez toho, aby museli v dôsledku toho podstúpiť zníženie príjmov, čo predstavuje prekážku ich vysielania do Nemecka. Dodávajú, že prekážka spočíva aj v skutočnosti, že C. Schulz-Delzers

80. Ak by boli manželia zdaňovaní oddelene, C. Schulz-Delzers by nebola podrobená výhrade progresívnosti, keďže jej vlastné príjmy, ktoré poberá od Francúzskej republiky, by na základe článku 14 a článku 20 ods. 1 písm. a) dvojstrannej zmluvy o zdanení neboli zdaňované v Nemecku.

81. V dôsledku toho C. Schulz-Delzers nepreukázala, že by uplatnenie jej práva na voľný pohyb malo nepriaznivé dôsledky vzhľadom

31 — Pozri okrem iného rozsudky Alevizos, už citovaný, bod 75, a z 23. apríla 2009, Rüffler, C-544/07, Zb. s. I-3389, bod 64 a citovanú judikatúru.

na situáciu francúzskych pracovníkov, ktorí si neuplatnili právo na voľný pohyb.

C — Subsidiárne o porovnaní situácie Cathy Schulzovej-Delzersovej so situáciou nemeckého štátneho príslušníka využívajúceho § 3 bod 64 EStG

82. Súdnemu dvoru neprináleží vyjadrovať sa k hypotetickej situácii, keď by si C. Schulz-Delzers uplatnila právo na voľný pohyb v inom členskom štáte.

85. Z tohto preskúmania vyplýva potreba vyjadriť sa k porovnateľnosti príspevkov na bývanie, ktoré sú predmetom sporu (1), preskúmať zaobchádzanie na daňové účely s C. Schulzovou-Delzersovou v Nemecku (2) a analyzovať situáciu nemeckého štátneho príslušníka využívajúceho § 3 bod 64 EStG vo Francúzsku (3).

83. V dôsledku toho Súdnemu dvoru navrhujem, aby na otázky položené vnútroštátnym súdom odpovedal tak, že článok 45 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že nebráni takej právnej úprave členského štátu, akou je § 3 bod 64 EStG, ktorá oslobodzuje od dane určité doplnkové príjmy poberané pracovníkmi v službách právnickej osoby vnútroštátneho verejného práva z dôvodu činnosti vykonávanej mimo územia tohto členského štátu, zatiaľ čo prospech z takého vnútroštátneho ustanovenia sa nevzťahuje na doplnkové príjmy poberané pracovníkmi v službách právnickej osoby verejného práva iného členského štátu z dôvodu činnosti vykonávanej na území prvého členského štátu.

1. O príspevkoch na bývanie

84. Za predpokladu, že Súdny dvor nebude súhlasiť s mojím návrhom, subsidiárne porovnáam situáciu Cathy Schulzovej-Delzersovej so situáciou nemeckého štátneho príslušníka, ktorý využíva § 3 bod 64 EStG.

86. Súdny dvor by mal konkrétnejšie preskúmať príspevky na bývanie C. Schulzovej-Delzersovej a nemeckého štátneho príslušníka využívajúceho § 3 bod 64 EStG. Iba v prípade, že sa tieto príspevky na bývanie ukážu ako porovnateľné, by bolo možné konkrétne konštatovať diskrimináciu namietanú žalobcami vo veci samej.

87. Podľa žalobcov sú tieto príspevky na bývanie porovnateľné. Vnútroštátny súd nepriamo zastáva rovnaký názor. Podľa Komisie, ako to opätovne potvrdila na pojednávaní, ide o záležitosť, ktorú musí preskúmať vnútroštátny súd.

88. Bez podrobného zaoberania sa príspevkami na bývanie priznanými každým z členských štátov je napriek tomu na zistenie, či je § 3 bod 64 EStG v rozpore s článkom 45 ZFEÚ, nevyhnutné, aby sa Súdny dvor vyjadril k samotnej principiálnej možnosti porovnávať príspevky, ktorých spoločným menovateľom je to, že sú priznávané z dôvodu činnosti vykonávanej mimo členského štátu, ktorý ich priznáva, a to v členskom štáte, v ktorom má ich poberateľ pobyť.

89. Cathy Schulz-Delzers má totiž pobyť v členskom štáte – v Spolkovej republike Nemecko – odlišnom od štátu, v ktorom má pobyť nemecký štátny príslušník, ktorý využíva § 3 bod 64 EStG. Od tohto prvku však nemožno pri preskúvaní príspevkov na bývanie abstrahovať.

90. Príspevky na bývanie C. Schulzovej-Delzersovej zahŕňajú príspevok OPŽN viazaný na miestne životné náklady a príspevok rodinné prídavky (majorations familiales) priznávaný pre nezaopatrené deti francúzskeho štátneho úradníka. Také príspevky sú podľa tvrdení žalobcov doplnkovými príjmami určenými na vyrovnanie kúpnej sily a dodatočných nákladov vzťahujúcich sa na deti v cudzine.

91. Vo Francúzsku je suma týchto príspevkov určovaná pravidelne spoločnými výnosmi ministra zahraničných vecí a ministra pre

rozpočet *pre každý cudzí štát*.³² Nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že na určenie sumy takých príspevkov nemecké ministerstvo financií v spolupráci s ministerstvom zahraničných vecí pravidelne zverejňuje zoznamy štátov. Suma takých príspevkov je teda určená v závislosti od štátu, v ktorom sa nachádza trvalý pobyt príjemcu týchto príspevkov.

92. V skutočnosti je cieľom príspevkov na bývanie tak vo Francúzsku, ako aj v Nemecku vytvoriť rovnováhu medzi dvoma požiadavkami, konkrétne jednak zohľadnením dodatočných nákladov spôsobených vykonávaním činnosti mimo štátu, ktorý vypláca a zdaňuje príjmy viažuce sa na takúto činnosť, a jednak vôľou zabezpečiť príjemcovi takých príspevkov rovnaké postavenie, v akom sú všetci ostatní rezidenti štátu, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

32 — V súvislosti s rokmi 2005 a 2006 pozri dekrét č. 2002-22 zo 4. januára 2002 o administratívnej a finančnej situácii zamestnancov francúzskych vzdelávacích inštitúcií v zahraničí (JORF zo 6. januára 2001, s. 387) v znení dekrétu č. 2003-481 z 3. júna 2003 (JORF zo 6. júna 2003, s. 9636), ktorého článok 4 bod B písm. d) uvádza, že sa vypláca „osobitný príspevok viazaný na miestne životné náklady, ktorého ročná suma sa určuje podľa štátov a podľa skupín spoločným výnosom ministra zahraničných vecí a ministra pre rozpočet...“; článok 4 bod B písm. e) uvedeného dekrétu odkazuje na ustanovenia vzťahujúce sa na rodinné prídavky udeľované osobám žijúcim v zahraničí, ktoré obdobne stanovujú, že „spoločný výnos ministra zahraničných vecí a ministra pre rozpočet stanovuje pre každý cudzí štát a so zohľadnením rozličných situácií, v ktorých sa môžu zamestnanci nachádzať vo Francúzsku alebo v zahraničí, koeficient uplatniteľný na každé nezaopatrené dieťa“.

93. Uznanie vzniknutých dodatočných nákladov teda odôvodňuje možnosť priznať príspevky na bývanie, hoci by aj životné náklady v štáte, v ktorom sa činnosť vykonáva, boli nižšie ako životné náklady v štáte, ktorý vypláca príjmy. Odlišnosti týchto príspevkov na bývanie v závislosti od prijímajúceho štátu však možno odôvodniť len určitým zohľadnením miestnych životných nákladov.

94. Vo vzťahu k prvému príspevku viažuce mu sa konkrétne na miestne životné náklady článok 4 bod B písm. d) uvedeného francúzskeho dekrétu predpokladá každoročné prispôsobovanie sumy takého príspevku „na zohľadnenie najmä zmien výmenných kurzov a miestnych životných nákladov“. Nemecká vláda uvádza, že v prípade poskytovania služieb vo Francúzsku nemeckým učiteľom je kompenzácia kúpnej sily vyhodnocovaná so zohľadnením vyšších životných nákladov vo Francúzsku ako v Nemecku. Na pojednávaní dodala, že nemecký štátny úradník vyslaný do štátu, v ktorom je nižšia životná úroveň, taký príspevok nedostáva.

95. Pokiaľ ide o druhý príspevok viazaný na nezaopatrené deti, neabstrahuje od spôsobov školskej dochádzky detí v štáte bydliska a s tým súvisiacich nákladov. Francúzska právna úprava účinná v roku 2005 a v roku

2006 tak predpokladala vypočítanie týchto rodinných prídavkov (majorations familiales) v závislosti od štátu bydliska.³³ Okrem toho sa výpočet tohto príspevku vyvíjal a súčasná francúzska právna úprava prostredníctvom výnosu z 31. januára 2011³⁴ teraz upravuje „rodinné zvýhodnenie... zamestnancov francúzskych vzdelávacích inštitúcií v zahraničí“ v závislosti najmä od regiónu pobytu: „Nemecko (Berlín)“, „Nemecko (Bonn)“, „Nemecko (Düsseldorf)“, „Nemecko (Frankfurt)“ atď.

96. Nemožno teda tvrdiť, že suma príspevkov na bývanie je určovaná bez zohľadnenia štátu pobytu, v ktorom sa predmetná činnosť vykonáva.

97. Sumu príspevkov na bývanie určuje každý členský štát vykonávajúci svoju právomoc v daňových otázkach. Také príspevky dopĺňajú ostatné príjmy vyplácané štátom zamestnania za vykonávanú činnosť, ktoré sa nevyhnutne menia v závislosti od členských štátov.

98. Je pravda, že životné náklady sa môžu meniť v rámci územia toho istého štátu a že

33 — Výnos zo 4. januára 2002 stanovujúci podľa štátov koeficienty slúžiace na výpočet rodinných prídavkov (majorations familiales) a rodinných zvýhodnení (avantage familial) poskytovaných do cudziny pre nezaopatrené dieťa pracovníkov francúzskych vzdelávacích inštitúcií v zahraničí pracujúcich v zahraničí alebo rezidentov (JORF zo 6. januára 2002, s. 402, text č. 13).

34 — Výnos z 31. januára 2011, ktorým sa mení a dopĺňa výnos z 5. februára 2008 vykonávajúci dekrét č. 2002-22 zo 4. januára 2002 o administratívnej a finančnej situácii zamestnancov francúzskych vzdelávacích inštitúcií v zahraničí (JORF z 15. februára 2011, s. 2833, text č. 3).

v tomto prípade sa životné náklady C. Schulzovej-Delzersovej mohli napokon ukázať vyššie v Stuttgarte v Nemecku ako v Beauvais vo Francúzsku. Súdnemu dvoru však neprináleží vyjadrovať sa k možnostiam výpočtu príspevkov na bývanie zo strany vnútroštátneho zákonodarcu pri výkone jeho právomoci v daňových záležitostiach.

nemecká vláda na pojednávaní predložením príkladu výpočtu.³⁵

99. Cieľom príspevkov na bývanie je zrovnoprávniť zaobchádzanie medzi rezidentmi určeného štátu – štátu, v ktorom zamestnanec vykonáva svoju činnosť –, aj keď rezident poberá príjmy z iného členského štátu. Je teda v súlade s tou istou zásadou, keď je tento rezident podrobený rovnakému zaobchádzaniu na daňové účely ako všetci rezidenti. To je prípad C. Schulzovej-Delzersovej vo veci samej.

101. V predchádzajúcej veci sa Súdny dvor zaoberal situáciou štátnej príslušníčky Francúzska a Nemecka – učiteľky na verejnej škole v Nemecku, ktorá mala so svojím manželom pobyť vo Francúzsku.³⁶ Uplatnením ustanovení dvojstrannej zmluvy o zdanení, tentoraz vo Francúzsku, bola táto rezidentka vo Francúzsku zdanená viac ako osoby, ktoré mali rovnaký príjem, ale boli výlučne francúzskeho pôvodu, proti čomu účastníčka namietala pred francúzskym súdom. Súdny dvor, ktorému bola v tejto záležitosti predložená prejudiciálna otázka, zdôraznil, že predmetom dvojstrannej zmluvy o zdanení „je výlučne vyhnúť sa tomu, aby boli tie isté príjmy zdanené v oboch členských štátoch. Nemá zaručovať to, aby zdanenie, ktorému podlieha daňovník v jednom štáte, nebolo vyššie ako zdanenie, ktorému by podliehal v inom štáte“³⁷. Súdny dvor dodal, že mzdové príjmy tejto francúzskej rezidentky v Nemecku „[boli] zahrnuté

2. O zaobchádzaní s Cathy Schulzovou-Delzersovou na daňové účely v Nemecku

100. Cathy Schulz-Delzers požíva to isté zaobchádzanie na daňové účely ako ostatní nemeckí rezidenti, proti čomu žalobcovia nenamietajú. S ohľadom na samotnú daňovú situáciu C. Schulzovej-Delzersovej v Nemecku sa nachádza dokonca vo výhodnejšej situácii, než je situácia nemeckého štátneho úradníka pracujúceho mimo nemeckého územia, ktorý je však zdaňovaný so svojím manželským partnerom v Nemecku, ako to preukázala

35 — Nemecká vláda uviedla ako príklad A nemecký pár s manželom pracujúcim v zahraničí: manžel má zdaniteľný príjem 40 000 eur a manželka zdaniteľný príjem 20 000 eur a 7 000 eur príspevok na bývanie oslobodený od dane; celková suma zdaniteľných príjmov je 60 000 eur s uplatnením sadzby 19,36%; splatná daň je 11 614 eur. Príklad B je príkladom páru v podobnej situácii ako žalobcovia: manžel má zdaniteľný príjem 40 000 eur a manželka zdaniteľný príjem 27 000 eur oslobodený od dane, ale podliehajúci výhrade progresivnosti; celková suma zdaniteľných príjmov je 40 000 eur s uplatnením sadzby 20,75% (vypočítanej z daňového základu 67 000 eur); splatná daň je 8 300 eur.

36 — Rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793.

37 — Tamže, bod 46.

do základu dane z príjmov fyzických osôb jej daňovej domácnosti vo Francúzsku, kde v dôsledku toho využívala daňové výhody, zrážky a odpočty predpokladané francúzskou právnou úpravou³⁸.

— daňovej právnej úpravy štátu jej pobytu, ktorý je tiež štátom zamestnania nemeckého štátneho príslušníka, a

102. Cathy Schulz-Delzers ako osoba podliehajúca daniam vo Francúzsku a s bydliskom v Nemecku namieta zohľadnenie jej príspevkov na bývanie v Nemecku. Využíva však tiež daňové zvýhodnenia, zrážky a odpočty upravené nemeckou právnou úpravou v rámci spoločného zdaňovania so svojím manželom, čo nie je prípad nemeckého páru, ktorý by sa nachádzal v situácii analogickej situácii žalobcov v inom členskom štáte.

— daňovej právnej úpravy štátu pobytu tohto nemeckého štátneho príslušníka.

103. Iba zohľadnenie zdanenia uloženého vo Francúzsku by umožnilo vyhodnotiť, či sa C. Schulz-Delzers skutočne nachádza v menej výhodnej situácii, než je situácia nemeckého štátneho príslušníka, s ktorou ju porovnáva. V takom prípade by bolo potrebné tiež zohľadniť zaobchádzanie na daňové účely s tým istým štátnym príslušníkom v štáte, v ktorom vykonáva svoju činnosť. V skutočnosti by teda bolo potrebné preskúmať uplatnenie nasledujúcich právnych úprav:

104. V dôsledku toho rozdielnosť v zaobchádzaní s C. Schulzovou-Delzersovou v porovnaní s nemeckým štátnym príslušníkom nachádzajúcim sa v analogickej situácii vyplýva iba z uplatňovania rôznych právnych úprav v daňovej oblasti.

— daňovej právnej úpravy štátu zamestnania C. Schulzovej-Delzersovej,

105. Súdny dvor sa v súvislosti s článkom 12 ES domnieval, že „z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 12 ES sa nevzťahuje na prípadné rozdiely v zaobchádzaní, ktoré môžu vyplývať pre osoby a podniky podliehajúce právomoci Spoločenstva z rozdielov existujúcich medzi jednotlivými členskými štátmi, pokiaľ sa tieto rozdiely vzťahujú na všetky osoby v rozsahu ich pôsobnosti podľa objektívnych kritérií a bez ohľadu na štátnu príslušnosť³⁹.“ Také tvrdenie tu možno preniesť na článok 45 ZFEÚ. Ak totiž príspevky na bývanie nemeckého štátneho príslušníka nie sú zohľadnené, je to preto, lebo sa v tomto ohľade odlišuje právna úprava štátu jeho pobytu.

38 — Tamže, bod 50.

39 — Rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 34.

106. Ak by mal Súdny dvor preskúmať situáciu francúzskeho štátneho príslušníka s pobytom v Nemecku, konštatoval by, že v spore vo veci samej, vezmúc si ako príklad situáciu pani Schulz-Delzers a situáciu nemeckého štátneho príslušníka vykonávajúceho svoju činnosť vo Francúzsku, žalobcovia neuplatnili žiadne daňové znevýhodnenie.

3. O situácii nemeckého štátneho príslušníka využívajúceho § 3 bod 64 EStG vo Francúzsku

107. Ako pripomínajú žalobcovia, príspevky na bývanie C. Schulzovej-Delzersovej sú oslobodené od dane vo Francúzsku. Rovnako je to aj v opačnom prípade, keď je štátny úradník vyslaný mimo Spolkovej republiky Nemecko. Také pravidlo nemá základ v dvojstrannej zmluve o zdanení, ale je založené na medzinárodnej praxi, ako to uviedli žalobcovia vo svojich pripomienkach a v priebehu pojednávania.

108. Žalobcovia vytýkajú Spolkovej republike Nemecko, že podrobila výhrade progresívnosti príspevky na bývanie, ktoré poberá C. Schulz-Delzers z dôvodu svojej činnosti v Nemecku; je však potrebné uviesť, že nemecký štátny príslušník, ktorý sa nachádza v analogickej situácii vo Francúzsku, je podrobený rovnakému obmedzeniu.

109. V skutočnosti, aj keď podľa ustanovení dvojstrannej zmluvy o zdanení sa môže Spolková republika Nemecko rozhodnúť zohľadniť pri určovaní sadzby svojich daní príjmy vylúčené z nemeckého daňového základu, taká voľba neexistuje, pokiaľ ide o nemeckých štátnych príslušníkov, ktorí majú pobyt vo Francúzsku.

110. Dvojstranná zmluva o zdanení je totiž koncipovaná odlišne, pokiaľ ide o zaobchádzanie na daňové účely vo Francúzsku s príjmami, ktoré pochádzajú zo Spolkovej republiky Nemecko. Mechanizmus predpokladaný v článku 20 ods. 2 písm. a) bode cc) tejto zmluvy spočíva v zahrnutí príjmov získaných v Nemecku do daňového základu vyrátaného v súlade s francúzskou právnou úpravou a ďalej v priznaní zľavy na dani z dôvodu dane zaplatenej v Nemecku, ktorá sa – najmä v prípade príjmov uvedených v článku 14 uvedenej zmluvy – rovná výške francúzskej dane vzťahujúcej sa na tieto príjmy.⁴⁰

111. V dôsledku toho tvoria vo Francúzsku príjmy nemeckého štátneho príslušníka v situácii analogickej situácii C. Schulzovej-Delzersovej súčasť daňového základu vyrátaného v súlade s francúzskou právnou úpravou. Sú teda zohľadnené pri určovaní dane z príjmu, hoci má príjemca následne právo na zľavu na dani.

⁴⁰ — Pre podrobnejší opis pozri rozsudok Gilly, už citovaný, bod 42.

112. Z toho vyplýva, že žalobcovia nemôžu tvrdiť, že boli na daňové účely podrobení menej výhodnému zaobchádzaniu, než je zaobchádzanie, ktorého je predmetom nemecký štátny príslušník využívajúci oslobodenie podľa § 3 bodu 64 EStG, ktorý vykonáva svoju činnosť vo Francúzsku.

113. Navyše formulácia dvojstrannej zmluvy o zdanení je prevzatá zo vzorovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD).⁴¹ Konkrétnejšie, jej článok 23 bod A ods. 1 až 3 je formulovaný takto:

„1. Ak rezident zmluvného štátu poberá príjmy alebo vlastní majetok, ktoré, v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, sú zdanené v druhom zmluvnom štáte, prvý štát vyjme zo zdanenia tieto príjmy alebo tento majetok, s výhradou ustanovení odsekov 2 a 3.

2. Ak rezident zmluvného štátu poberá príjmy, ktoré... sú zdanené v druhom zmluvnom štáte, prvý štát povolí z dane, ktorú vyberá z príjmov tohto rezidenta

odpočet v sume rovnajúcej sa dani zaplatenej v tomto druhom štáte. Tento odpočet však nemôže presiahnuť časť dane vypočítanú pred odpočtom pripadajúcu na túto časť príjmu poberanú z tohto druhého štátu.

3. Ak sú v súlade s akýmkoľvek ustanovením zmluvy príjmy, ktoré rezident zmluvného štátu poberá, alebo majetok, ktorý vlastní, vyňaté zo zdaňovania v tomto štáte, tento štát napriek tomu môže na účely výpočtu sumy dane zo zvyšku príjmov alebo majetku tohto rezidenta zohľadniť nezdanené príjmy alebo majetok.“

114. Dvojstranná zmluva o zdanení, ktorú Spolková republika Nemecko uplatňuje striktné, keď berie do úvahy všetky príjmy C. Schulzovej-Delzersovej, teda presne sleduje vzorovú zmluvu zavedenú OECD.

115. V dôsledku toho sa situácia Cathy Schulzovej-Delzersovej môže vyskytovať vo všetkých členských štátoch, ktoré uzatvorili dvojstranné daňové zmluvy podľa toho istého vzoru, ako Spolková republika Nemecko a Francúzska republika.

116. Domnievam sa teda, že predmetná právna úprava Cathy Schulzovej-Delzersovej neznevýhodňuje v porovnaní s nemeckým štátnym príslušníkom, ktorý sa nachádza v analogickej situácii.

⁴¹ — Vzor daňovej zmluvy týkajúcej sa príjmu a majetku prijatý OECD, text článkov z 29. apríla 2000.

VI — Návrh

117. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené Finanzgericht Baden-Württemberg odpovedal takto:

Článok 45 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že nebráni takej právnej úprave členského štátu, ako je § 3 bod 64 spolkového nemeckého zákona o dani z príjmov, ktorou sú oslobodené od dane určité doplnkové príjmy poberané pracovníkmi v službách právnickej osoby vnútroštátneho verejného práva z dôvodu činnosti vykonávanej mimo územia tohto členského štátu, zatiaľ čo prospech z takého vnútroštátneho ustanovenia sa nevzťahuje na doplnkové príjmy poberané pracovníkmi v službách právnickej osoby verejného práva iného členského štátu z dôvodu činnosti vykonávanej na území prvého členského štátu.