Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 28. ledna 2016 [1]

Věc C-122/15

C

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko)]

„Daňové právní předpisy — Vnitrostátní právní předpisy o dani z příjmů — Článek 21 odst. 1 Listiny základních práv — Směrnice 2000/78/ES — Diskriminace na základě věku — Dodatečná daň z důchodových příjmů“

I – **Úvod**

1. Projednávaná věc možná otevírá novou kapitolu vlivu unijního práva na právní předpisy členských států týkající se výnosových daní. Na základě žádosti finského Nejvyššího správního soudu o rozhodnutí o předběžné otázce je nutné vyjasnit významnou otázku, zda zákaz diskriminace na základě věku zakotvený v unijním právu má účinky i ve vnitrostátních právních předpisech o dani z příjmů.

2. Na tento zákaz se totiž odvolává finská osoba povinná k dani, která podléhá dodatečné dani vybírané ve Finsku z důchodových příjmů. Je v takovém případě zákaz diskriminace na základě věku podle unijního práva upravený Listinou základních práv Evropské unie a směrnicí vůbec použitelný, a pokud ano, zakazuje členským státům vyšší zdanění důchodových příjmů?

3. Ohledně platnosti zákazu diskriminace na základě věku podle unijního práva v právních předpisech členských států týkajících se daně z příjmů probíhá v současnosti u Soudního dvora ještě jedno řízení [2]. Ačkoli se uvedené nizozemské řízení zabývá úplně jinou úpravou právních předpisů o dani z příjmů, podtrhuje význam rozhodnutí v projednávané věci pro další směřování judikatury Soudního dvora.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Článek 21 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie ze dne 7. prosince 2000, ve znění upraveném dne 12. prosince 2007 ve Štrasburku [3] (dále jen „Listina“), stanoví ve výňatcích následující:

„1. Zakazuje se jakákoli diskriminace založená […] na věku […].“

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Věc de Lange (C-548/15).

3 — Úř. věst. 2012, C 326, s. 391.

5. Článek 51 odst. 1 Listiny stanoví následující „oblast působnosti“:

„1. Ustanovení této listiny jsou […] určena […] členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. […]“

6. Článek 13 Smlouvy o založení Evropského společenství ve znění Amsterodamské smlouvy [4] (dále jen „ES“), nyní článek 19 SFEU [5], dal Radě následující zmocnění:

„Aniž jsou dotčena ostatní ustanovení této smlouvy a v rámci pravomocí svěřených Společenství touto smlouvou, může Rada […] přijmout vhodná opatření k boji proti diskriminaci na základě […] věku […].“

7. Na základě článku 13 ES byla přijata směrnice Rady 2000/78/ES ze dne 27. listopadu 2000, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání [6] (dále jen „směrnice 2000/78“).

8. K „oblasti působnosti“ směrnice 2000/78 uvádí článek 3:

„1. V rámci pravomocí svěřených Společenství se tato směrnice vztahuje na všechny osoby ve veřejném i soukromém sektoru, včetně veřejných subjektů, pokud jde o:

[…]

c) podmínky zaměstnání a pracovní podmínky včetně podmínek propouštění a odměňování;

[…]

2. […]

3. Tato směrnice se nevztahuje na platby jakéhokoli druhu poskytované státními systémy nebo podobnými systémy, včetně systémů státního sociálního zabezpečení a sociální ochrany.

[…]“

9. Článek 16 směrnice 2000/78 stanoví:

„Členské státy přijmou nezbytná opatření, aby

a) byly zrušeny právní a správní předpisy odporující zásadě rovnosti;

[…]“

10. Článek 2 směrnice 2000/78 obsahuje následující definice:

„1. Pro účely této směrnice se ‚zásadou rovného zacházení‘ rozumí neexistence jakékoli přímé nebo nepřímé diskriminace na jakémkoli základě uvedeném v článku 1.

2. Pro účely odstavce 1 se

4 — Úř. věst. 1997, C 340, s. 173.

5 — Smlouva o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2012, C 326, s. 47).

6 — Úř. věst. L 303, s. 16; Zvl. vyd. 05/04, s. 79.

a) ‚přímou diskriminací' rozumí, pokud se s jednou osobou zachází méně příznivě, než se zachází nebo zacházelo nebo by se zacházelo s jinou osobou ve srovnatelné situaci na základě jednoho z důvodů uvedených v článku 1;

b) ‚nepřímou diskriminací' rozumí, pokud by v důsledku zdánlivě neutrálního ustanovení, kritéria nebo zvyklosti byla osoba […] určitého věku […] v porovnání s jinými osobami znevýhodněna, ledaže

   i) takové ustanovení, kritérium nebo praxe jsou objektivně odůvodněny legitimním cílem a prostředky k dosažení uvedeného cíle jsou přiměřené a nezbytné nebo

   ii) […]

[…]"

11. Článek 1 směrnice 2000/78, na který se odvolává čl. 2 odst. 1, zní ve výňatcích takto:

„Účelem této směrnice je stanovit rámec pro boj s diskriminací na základě […] věku v zaměstnání a povolání, s cílem zavést v členských státech zásadu rovného zacházení."

12. Článek 6 směrnice 2000/78, nadepsaný „Opodstatněnost rozdílů v zacházení na základě věku", uvádí:

„1. Bez ohledu na čl. 2 odst. 2 mohou členské státy stanovit, že rozdíly v zacházení na základě věku nepředstavují diskriminaci, jestliže jsou v souvislosti s vnitrostátními právními předpisy objektivně a rozumně odůvodněny legitimními cíli, zejména legitimními cíli politiky zaměstnanosti, trhu práce a odborného vzdělávání, a jestliže prostředky k dosažení uvedených cílů jsou přiměřené a nezbytné.

[…]"

B – *Vnitrostátní právo*

13. Ve Finsku se vybírá daň z příjmů podle Tuloverolaki; jeho § 124 odst. 1 a 4 nařizuje ve znění změněném od 1. ledna 2013 Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012) (dále jen „finský zákon o dani z příjmu") dodatečnou daň z důchodových příjmů.

14. Dodatečná daň činí 6 %, pokud důchodové příjmy po odpočtu nezdanitelné částky důchodu přesahují částku 45 000 eur. Musí být zaplacena nad rámec daně z příjmů, která z těchto příjmů musí být odvedena podle obecně platné progresivní sazby daně z příjmů.

III – **Spor v původním řízení**

15. Spor v původním řízení se týká daně z příjmů C (dále jen „osoba povinná k dani") za zdaňovací období roku 2013.

16. Osoba povinná k dani je finským státním příslušníkem a bydlí ve Finsku. V roce 2013 měl příjmy ze starobního důchodu ve výši přibližně 460 000 eur, které pobíral od finské společnosti. Výše jeho důchodu byla vypočtena na základě posledních deseti let jeho činnosti. Během této doby pracovala osoba povinná k dani pro švédskou společnost, a to jak ve Švédsku, tak ve Finsku. Důchod osoby povinné k dani byl částečně financován důchodovou pojišťovnou jeho zaměstnavatele.

17. Finský správce daně vyměřil z důchodových příjmů osoby povinné k dani dodatečnou daň ve výši 6 % podle § 124 odst. 1 a 4 finského zákona o dani z příjmu. Proti tomu se osoba povinná k dani bránila právní cestou, neboť dodatečná daň podle jejího názoru představuje nedovolenou diskriminaci na základě věku.

IV – **Řízení u Soudního dvora**

18. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud), který se v mezidobí sporem zabývá, považuje výklad unijního práva za rozhodující pro spor a předložil Soudnímu dvoru dne 10. března 2015 podle článku 267 SFEU k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice 2000/78 vykládán v tom smyslu, že taková vnitrostátní právní úprava, jako jsou ustanovení § 124 odst. 1 a 4 finského zákona o dani z příjmu, týkající se dodatečné daně z důchodových příjmů, spadá do oblasti působnosti unijního práva, a že se tudíž na tento případ uplatní zákaz diskriminace na základě věku ve smyslu čl. 21 odst. 1 Listiny?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musejí být čl. 2 odst. 1 a odst. 2 písm. a) nebo b) směrnice 2000/78 a čl. 21 odst. 1 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je § 124 odst. 1 a 4 finského zákona o dani z příjmu, týkající se dodatečné daně z důchodových příjmů, podle kterého se z důchodových příjmů fyzické osoby, která se váže přinejmenším nepřímo na věk osoby, vybere v určitých situacích vyšší daň z příjmu než z příjmů z výdělečné činnosti v odpovídající výši?

3) Brání-li uvedená ustanovení směrnice 2000/78 a Listiny takové vnitrostátní právní úpravě, jako je dodatečná daň z důchodových příjmů, je nutno v projednávaném případě zkoumat, zda musí být čl. 6 odst. 1 uvedené směrnice vykládán v tom smyslu, že takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je dodatečná daň z důchodových příjmů, lze nicméně ve smyslu tohoto ustanovení považovat za objektivní a rozumnou, jakož i za odůvodněnou legitimním cílem, zejména legitimním cílem politiky zaměstnanosti, trhu práce a odborného vzdělávání, neboť účelem dodatečné daně z důchodových příjmů je, jak vyplývá z přípravných prací k finskému zákonu o dani z příjmu, získat daňové příjmy od práceschopných osob pobírajících důchodové příjmy, snížit rozdíl mezi daňovou zátěží důchodových příjmů a příjmů z výdělečné činnosti a zlepšit motivaci starších lidí zůstat nadále aktivní v profesním životě?“

19. K těmto otázkám předložily u Soudního dvora písemné vyjádření osoba povinná k dani, Irsko, Portugalská republika, Finská republika, Švédské království a Evropská komise. Na jednání konaném dne 10. prosince 2015 přednesly své vyjádření osoba povinná k dani, Finská republika, Švédské království a Komise.

V – **Právní posouzení**

20. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se v případě sporu v původním řízení použije směrnice 2000/78 resp. čl. 21 odst. 1 Listiny.

21. Podle mého přesvědčení je na tuto otázku třeba odpovědět záporně. Úprava členských států, která stanoví výši daňové sazby pro zdanění důchodových příjmů, nespadá ani do oblasti působnosti směrnice 2000/78 (k tomu viz oddíl A) ani do oblasti působnosti Listiny (k tomu viz oddíl B). Z tohoto důvodu není nezbytné odpovídat na druhou a třetí předběžnou otázku.

A – *K oblasti působnosti směrnice 2000/78*

22. Podle judikatury Soudního dvora konkretizuje směrnice 2000/78 zákaz diskriminace na základě věku podle unijního práva [7] vyplývající z Listiny, resp. z obecných zásad [8], které jsou podle čl. 6 odst. 3 SEU [9] součástí unijního práva. V oblasti působnosti směrnice 2000/78 musejí členské státy tudíž splnit jejich požadavky [10].

23. Oblast působnosti směrnice 2000/78 je vymezena v jejím článku 3. V projednávaném případě vyvstává otázka, zda se na zdanění důchodových příjmů v souvislosti s dříve vykonávaným zaměstnáním vztahuje odst. 1 písm. c) ustanovení. Podle něj platí směrnice pro všechny osoby, „pokud jde o podmínky zaměstnání a pracovní podmínky včetně […] odměňování“.

24. V této souvislosti vznikají dvě otázky: Jedná se zaprvé u důchodu, který osoba povinná k dani v projednávaném případě pobírá, o „odměnou za práci“, a lze zadruhé považovat *zdanění* tohoto důchodu za úpravu týkající se odměňování ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice 2000/78?

1. Starobní důchod jako odměna za práci

25. Podle ustálené judikatury je pojem „odměňování“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice 2000/78 definován s přihlédnutím k jejímu 13. bodu odůvodnění s oporou o článek 157 SFEU (dříve článek 141 ES), který stanoví zásadu stejné odměny pro muže a ženy. Tím je současně zohledněno omezení zakotvené v čl. 3 odst. 3, podle kterého směrnice 2000/78 neplatí pro dávky státních systémů [11].

26. Článek 157 odst. 2 první pododstavec SFEU definuje jako „odměnu“ mj. „veškeré ostatní odměny, jež zaměstnavatel přímo či nepřímo […] vyplácí zaměstnanci v souvislosti se zaměstnáním“. Soudní dvůr tuto definici zpřesnil tak, že zahrnuje veškeré současné nebo budoucí odměny za předpokladu, že je zaměstnavatel poskytne zaměstnanci alespoň nepřímo v souvislosti s jeho zaměstnáním [12]. Mohou sem tedy patřit i některé dávky po ukončení pracovního poměru [13].

27. V každém případě pokud zaměstnavatel – tak jako zjevně v projednávaném případě – poskytuje dávky z podnikové důchodové pojišťovny, jsou výše uvedené podmínky splněny. I z čl. 6 odst. 2 směrnice 2000/78 vyplývá, že pobírání starobního důchodu z podnikových systémů sociálního zabezpečení spadá do oblasti působnosti směrnice.

28. Do jaké míry lze ostatní součásti starobního důchodu osoby povinné k dani rovněž podřadit pod pojem „odměna“ ve smyslu čl. 157 odst. 2 prvního pododstavce SFEU, nelze na základě údajů předkládajícího soudu bez pochyb posoudit. Případně by předkládající soud musel tuto otázku ještě sám zkoumat.

29. Pro další zkoumání předběžné otázky však lze konstatovat, že starobní důchod, který pobírá osoba povinná k dani v projednávaném případě, je přinejmenším částečně odměnou za práci ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice 2000/78.

7 — Srov. mj. rozsudek Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, bod 21), Prigge a další (C-447/09, EU:C:2011:573, bod 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, body 22 a 23) a O (C-432/14, EU:C:2015:643, bod 21).

8 — Srov. v tomto smyslu rozsudek Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, body 74 a 75).

9 — Smlouva o Evropské unii (Úř. věst. 2012, C 326, s. 13).

10 — Rozsudky Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, bod 23) a Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, bod 16).

11 — Srov. mj. rozsudky Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, body 40 a 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, bod 25) a Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, bod 20).

12 — Viz pouze rozsudky HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, bod 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, bod 26) a Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, bod 21).

13 — Viz pouze rozsudky Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, bod 12) a Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, bod 44).

2. Zdanění odměny za práci

30. Dále vyvstává rozhodující otázka, zda i *zdanění* této odměny za práci spadá podle čl. 3 odst. 1 písm. c) do oblasti působnosti směrnice 2000/78.

a) Znění

31. Přinejmenším německé znění ustanovení je formulováno široce. Členské státy jsou podle čl. 16 písm. a) ve spojení s čl. 3 odst. 1 písm. c) povinny zrušit všechny diskriminační právní předpisy „týkající se“ mj. odměňování [14]. Ustanovení členského státu zdaňující takovou odměnu za práci již bez dalšího takový vztah vykazuje.

b) Srovnání s jinými zákazy diskriminace

32. Navíc Soudní dvůr vycházel u jiných ustanovení unijního práva, která stanoví zákazy diskriminace týkající se pracovních podmínek, z rozšíření jejich oblasti působnosti na zdanění odměny za práci.

33. Podle čl. 45 odst. 2 SFEU zahrnuje volný pohyb pracovníků odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, mimo jiné pokud jde o odměnu za práci. Podle ustálené judikatury Soudního dvora by zásada rovného zacházení při odměňování byla zbavena účinku, pokud by mohla být narušena diskriminačními vnitrostátními předpisy o dani z příjmů [15]. Toto rozšíření zákazu diskriminace volného pohybu pracovníků na zdanění odměny za práci je sice podporováno výslovným ustanovením v čl. 7 odst. 2 nařízení (EU) č. 492/2011 [16], zdá se ale, že podle judikatury vyplývá i přímo z výkladu pojmu „odměna za práci“ ve smyslu čl. 45 odst. 2 SFEU [17].

34. I u zákazu diskriminace na základě pohlaví se Soudní dvůr rozhodl pro výklad, podle kterého pracovní podmínky zahrnují i zdanění činnosti. Ohledně dříve platného čl. 5 odst. 1 směrnice 76/207/EHS [18] například rozhodl, že k pracovním podmínkám, zejména podmínkám propouštění, u kterých jsou členské státy povinny respektovat zákaz diskriminace na základě pohlaví, patří i daňová úprava členských států, která poskytuje různé daňové výhody pro odstupné při ukončení pracovního poměru [19].

c) Smysl a účel

35. I cíle směrnice 2000/78 by byly rozšířením její oblasti působnosti na zdanění odměny za práci zcela naplněny.

14 — Francouzská jazyková verze čl. 3 odst. 1 písm. c) směrnice 2000/78 má mírně restriktivnější znění, neboť mluví o *podmínkách* odměňování („les conditions […] de rémunération“); ale i sem by bylo možné ještě podřadit zdanění odměny za práci.

15 — Srov. mj. rozsudky Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 23) a Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 20).

16 — Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie (kodifikované znění) (Úř. věst. L 141, s. 1); předtím platilo nařízení Rady (EHS) č. 1612/68 ze dne 15. října 1968 o volném pohybu pracovníků uvnitř Společenství (Úř. věst. L 257, s. 2; Zvl. vyd. 05/01, s. 15).

17 — Viz např. rozsudek Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, bod 22), který se v tomto ohledu už na nařízení (EU) č. 492/2011 neodvolává.

18 — Směrnice Rady 76/207/EHS ze dne 9. února 1976 o zavedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy, pokud jde o přístup k zaměstnání, odbornému vzdělávání a postupu v zaměstnání a o pracovní podmínky (Úř. věst. L 39, s. 40; Zvl. vyd. 05/01, s. 187); mezitím platí v této oblasti s**měrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/54/ES ze dne 5. července 2006 o zavedení zásady rovných příležitostí a rovného zacházení pro muže a ženy v oblasti zaměstnání a povolání (přepracované znění)** (Úř. věst. L 204, s. 23).

19 — Rozsudek Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, body 25 až 29).

36. Směrnice spatřuje v zákazu různých diskriminací nejen hodnotu jako takovou [20], která má rozhodující význam při zaručení rovných příležitostí pro všechny a velmi přispívá k plné účasti občanů na hospodářském, kulturním a sociálním životě a k osobnímu rozvoji [21]. Navíc má být prostřednictvím zákazů diskriminace stanovených v rámci směrnice 2000/78 zabráněno ohrožení určitých cílů Unie, a to dosažení vysoké úrovně zaměstnanosti a sociální ochrany, zvyšování životní úrovně a kvality života, hospodářské a sociální soudržnosti, solidarity a volného pohybu osob [22].

37. Všechny tyto cíle mohou být ohroženy i diskriminačním zdaněním odměny za práci. Částka, kterou bude mít zaměstnanec nakonec k dispozici z odměny za práci, totiž naprosto rozhodujícím způsobem závisí na jejím zdanění.

d) Omezení na pravomoci Společenství

38. Článek 3 odst. 1, který definuje oblast působnosti směrnice 2000/78, ovšem obsahuje ihned na začátku omezení, že „platí jen v rámci pravomocí svěřených Společenství“. Toto omezení je založeno na stejném omezení, které se nachází v právním základu směrnice, článku 13 ES.

39. Oblast působnosti směrnice 2000/78 tedy nemůže být širší než pravomoci Společenství. S ohledem na toto omezení vyvstává pro projednávaný případ otázka, zda zdanění důchodů patří k pravomocem svěřeným Společenství, nyní Unii.

40. Soudní dvůr sice v ustálené judikatuře opakuje, že přímé daně – ke kterým patří mj. i taková daň z důchodových příjmů, jako je daň dotčená v projednávaném případě – spadají do pravomoci *členských států* [23].

41. To ale není celá pravda.

– Zvláštní pravomoci v oblasti přímých daní

42. Rozptýleně ve Smlouvě lze nalézt řadu ustanovení, jimiž byly Společenství svěřeny i určité zvláštní pravomoci v oblasti přímých daní.

43. Např. v rámci environmentální politiky podle čl. 175 odst. 2 první odrážky ES (nyní čl. 192 odst. 2 písm. a) SFEU) existovala normotvorná pravomoc Společenství pro „předpisy především fiskální povahy“, která zahrnuje i přímé daně. Totéž platí mezitím podle čl. 194 odst. 3 SFEU i pro energetickou politiku Unie.

20 — Srov. bod 5 odůvodnění směrnice 2000/78.

21 — Srov. bod 9 odůvodnění směrnice 2000/78.

22 — Srov. bod 11 odůvodnění směrnice 2000/78.

23 — Viz jen rozsudky Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 19) a Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 28).

44. Tato a ještě další zvláštní pravomoci Společenství, resp. Unie v oblasti přímých daní [24] ovšem nejsou v projednávaném případě relevantní, neboť žádná z nich nedává obecnou pravomoc k vydávání právních aktů v oblasti zdanění důchodových příjmů, obzvláště ne ohledně obecné výše daňové sazby [25]. V tomto ohledu je situace jiná než u nepřímých daní, pro které stanovil článek 93 ES (nyní článek 113 SFEU) obecnou pravomoc Společenství, a i jiná než u dávek sociálního pojištění, které jsou zahrnuty v obecné pravomoci Společenství v oblasti sociálního zabezpečení podle čl. 137 odst. 3 první odrážky ES (nyní čl. 153 odst. 1 písm. c) SFEU) [26].

– Obecná pravomoc vnitřního trhu

45. Nad rámec jmenovaných zvláštních pravomocí v oblasti přímých daní mohlo ale Společenství podle článku 94 ES (nyní článku 115 SFEU) přijímat i směrnice v různých právních oblastech, které „mají přímý vliv na vytvoření a fungování společného trhu“. Na tomto základě již bylo přijato více směrnic upravujících dílčí aspekty přímých daní členských států, ovšem nikoli zdanění důchodů [27].

46. Ovšem za předpokladu, že má zdanění důchodových příjmů členskými státy ve smyslu článku 94 ES přímý vliv na fungování společného trhu, by Společenství mohlo přijmout směrnice i v této oblasti. Obzvláště zdanění důchodů v souvislosti s přeshraničními situacemi by mohlo mít takový vliv. Harmonizace zdanění důchodů nad tento rámec by navíc mohla být vydána za určitých okolností k vytvoření rovných soutěžních podmínek na základě článku 94 ES.

47. Jsem ovšem toho názoru, že normotvorná pravomoc Společenství v rámci společného trhu podle článku 94 ES sama o sobě nestačí k tomu, aby bylo možné hovořit o pravomoci Společenství ve smyslu článku 13 ES a článku 3 směrnice 2000/78.

48. Článek 94 ES totiž zahrnuje potenciálně veškeré právní oblasti. Pokud bychom tedy shledali článek 94 ES za postačující pro pravomoc Společenství v rámci článku 13 ES, pak by mohla Unie vydat zákazy diskriminace i ve všech právních oblastech. To by ale zbavilo praktického účinku dodatek obsažený v článku 13 ES a čl. 19 odst. 1 SFEU „v rámci pravomocí svěřených Unii Smlouvami“, protože by už neměl význam.

49. Naše judikatura obsahuje také již vodítka pro výklad článku 13 ES, který v tomto ohledu považuje článek 94 ES pouze v omezené formě za pravomoc Společenství.

24 — Viz čl. 182 odst. 5 ve spojení s čl. 179 odst. 2 SFEU pro odstranění daňových překážek při výzkumné spolupráci, čl. 223 odst. 2 SFEU ohledně zdanění členů Evropského parlamentu i čl. 12 odst. 1 Protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Evropské unie, který je připojen k Smlouvě o EU, Smlouvě o FEU a Smlouvě o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 2012, C 326, s. 266) ohledně zdanění zaměstnanců Unie.

25 — Přitom lze ponechat stranou, zda odkaz čl. 3 odst. 1 směrnice 2000/78 na pravomoci „Společenství“ vůbec – např. na základě dynamického chápání – zahrnuje pravomoci Unie upravené až ve Smlouvě o FEU.

26 — I když podrobnosti stanovení těchto dávek spadají do pravomoci členských států, srov. v tomto smyslu rozsudek Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, bod 59).

27 — Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142) (nyní směrnice 2009/133/ES), směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) (nyní směrnice 2011/96/EU), směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) a směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 380).

50. Soudní dvůr například v rozsudku Specht zkoumal, zda se směrnice 2000/78 pohybuje mimo meze pravomoci Unie, protože čl. 153 odst. 5 SFEU (dříve čl. 137 odst. 6 ES) vylučuje úpravu odměny za práci z pravomoci Unie v oblasti sociální politiky [28]. Přitom však Soudní dvůr v rámci odůvodnění rozsudku nezvažoval, zda omezení obsažené v čl. 153 odst. 5 SFEU nemá vůbec žádný účinek pro oblast působnosti směrnice 2000/78 [29], protože pravomoc Unie pro právní oblasti vyloučené v rámci sociální politiky může vyplývat z pravomocí vnitřního trhu podle článků 114 SFEU a 115 SFEU (dříve články 95 ES a 94 ES).

51. Kromě toho se Soudní dvůr před nedávnem v rozsudku ČEZ Razpredelenie Bulgaria zabýval srovnatelnou otázkou, jak je nutno vykládat omezení oblasti působnosti směrnice 2000/43/ES [30] na pravomoci Společenství. V odůvodnění rozsudku Soudní dvůr uvedl, že pravomoc v onom případně není sporná, protože ve sporné právní oblasti již existovaly unijní právní předpisy, které byly vydány mj. na základě pravomoci vnitřního trhu podle článku 95 ES (nyní článek 114 SFEU) [31]. Zdá se, že pro Soudní dvůr nebylo v tomto ohledu rozhodující, zda abstraktně existovala pravomoc Společenství, resp. Unie na základě pravomoci vnitřního trhu, nýbrž zda byla i konkrétně vykonávána právními akty.

52. Toto východisko považuji rovněž u pravomoci vnitřního trhu podle článku 94 ES (nyní článek 115 SFEU) za přiměřené. Pravomoc Společenství, resp. Unie podle tohoto ustanovení je obsahově takřka neomezená. Na vnitřní trh může mít přímý vliv celá škála právních oblastí. Navíc by mělo být určení takového vlivu z velké části vyhrazeno posuzovací pravomoci normotvůrce. Tato obsahová šíře pravomoci vnitřního trhu podle článku 94 ES je ale na procesní úrovni omezena požadavkem jednomyslnosti v Radě. Členské státy shromážděné v Radě mohou takto dílčím způsobem upravit právní oblasti, které principiálně nespadají do pravomoci Unie. Omezení pravomoci vnitřního trhu požadavkem jednomyslnosti však nemůže najít vhodné vyjádření v rámci článku 13 ES (nyní článek 19 SFEU). Proto by mělo být v tomto ohledu z pravomoci Společenství ohledně článku 94 ES vycházeno pouze tehdy, pokud Rada na tomto základě již byla v určité právní oblasti činná.

53. Avšak protože ani k okamžiku přijetí směrnice 2000/78 neexistovala, ani v současné době neexistuje směrnice v oblasti zdanění důchodů, nepatří toto zdanění v žádném případě k pravomocem svěřeným Společenství ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice 2000/78. Oblast působnosti směrnice se tudíž nevztahuje na zdanění důchodů.

e) Vůle normotvůrce

54. Navíc lze konstatovat, že unijní normotvůrce přijetím směrnice 2000/78 ani nechtěl upravit zákazy diskriminace v daňovém právu, a to i když byl k tomu zmocněn podle článku 13 ES.

55. Zaprvé je to v náznacích vyjádřeno již v názvu směrnice 2000/78, podle kterého má být zabráněno diskriminacím pouze „v“ zaměstnání a povolání.

56. Zadruhé žádný z 37 bodů odůvodnění neobsahuje jedinou zmínku o tom, že má směrnice platit i v oblasti zdanění členskými státy. Takové mlčení by bylo sotva pochopitelné, pokud by unijní normotvůrce skutečně chtěl spojit se směrnicí takové rozsáhlé následky pro právo členských států upravující přímé daně.

28 — Rozsudek Specht a další (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, body 32 až 35).

29 — Takto ještě návrh směrnice Rady o stanovení obecného rámce pro uskutečňování rovného zacházení v zaměstnání a povolání (COM[1999] 565 final) předložený Komisí dne 6. ledna 2000, vysvětlivky k článku 3.

30 — Směrnice Rady 2000/43/ES ze dne 29. června 2000, kterou se zavádí zásada rovného zacházení s osobami bez ohledu na jejich rasu nebo etnický původ (Úř. věst. L 180, s. 22; Zvl. vyd. 20/01, s. 23).

31 — Rozsudek ČEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, bod 44).

57. Zatřetí nevykazují ani vysvětlivky k návrhu směrnice vztah k daňovému právu. Pokud se tam Komise odvolává na pravomoci Společenství, jedná se pouze o pravomoci v rámci sociální politiky podle článku 137 ES (nyní článek 153 SFEU) [32].

58. Začtvrté bylo v rámci normotvorného procesu výborem Evropského parlamentu pro občanská práva, spravedlnost a vnitřní věci občanů dokonce vyjádřeno přání, aby bylo pod nepřímé diskriminace zahrnuto i zdanění osob [33]. Příslušný pozměňovací návrh však nebyl ani příslušným výborem pro zaměstnanost a sociální věci [34] ani plénem Evropského parlamentu [35] převzat do příslušného vyjádření k návrhu směrnice.

f) Závěr

59. Směrnice 2000/78 tudíž neplatí pro zdanění důchodových příjmů v projednávaném případě.

B – *K oblasti působnosti Listiny*

60. Pokud tedy směrnice 2000/78 nehraje ve sporu v původním řízení roli, vyvstává přesto otázka, zda se přímo použije zákaz diskriminace obsažený v čl. 21 odst. 1 Listiny. Jím jsou totiž členské státy vázány i nad rámec oblasti působnosti směrnice 2000/78, je-li otevřena oblast použití Listiny podle jejího článku 51.

61. Finská republika je podle čl. 51 odst. 1 první věty Listiny povinna dodržovat při každém „uplatňování práva Unie“ zákaz diskriminace na základě věku podle unijního práva. Tato formulace podle ustálené judikatury Soudního dvora znamená, že základní práva zaručená v unijním právním řádu se uplatní ve všech konstelacích *upravených* unijním právem, ale nikoli nad jeho rámec [36].

62. Ke konstelacím upraveným unijním právem patří podle rozsudku Pfleger i takové, ve kterých je vnitrostátní právo způsobilé omezit základní svobody zaručené Smlouvou. Takové omezení může členský stát odůvodnit jen tehdy, pokud současně dodržuje základní práva Listiny [37].

63. V projednávaném případě by mohlo zdanění starobního důchodu osoby povinné k dani představovat omezení základní svobody, a tím otevřít působnost Listiny. Důchod, který osoba povinná k dani v roce 2013 pobírala, totiž přinejmenším zčásti pochází z činnosti, kterou předtím vykonávala v jiném členském státě než ve Finské republice. V tomto ohledu tedy přichází v důsledku zdanění důchodu ve Finsku v úvahu omezení volného pohybu osoby povinné k dani.

64. Podle čl. 45 odst. 1 SFEU je uvnitř Unie zaručen volný pohyb pracovníků. Toto ustanovení brání podle ustálené judikatury veškerým opatřením, která mohou bránit státním příslušníkům Unie ve výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo tento jejich výkon učinit méně přitažlivým, i když se použijí bez diskriminace na základě státní příslušnosti [38].

32 — Viz úvahy k právnímu základu (viz bod 4) a vysvětlivky (viz bod 5) k článku 3 návrhu (citovaného v poznámce pod čarou 29).

33 — Zpráva výboru Evropského parlamentu pro zaměstnanost a sociální věci ze dne 21. září 2000 o návrhu směrnice Rady, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání (A5-0264/2000), s. 63.

34 — Viz tamtéž, s. 1 a násl.

35 — Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 5. října 2010 k návrhu směrnice Rady, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání (Úř. věst. C 178, s. 270).

36 — Viz mj. rozsudky Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19), Pfleger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 33) a Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, bod 26).

37 — Rozsudek Pfleger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, body 35 a 36).

38 — Viz pouze rozsudek Komise v. Belgie (C-317/14, EU:C:2015:63, bod 23 a tam uvedenou judikaturu).

65. Přitom není osobě povinné k dani jakožto finskému státnímu příslušníkovi bráněno v tom, aby se vůči vlastnímu státu dovolával volného pohybu pracovníků. Kromě toho spadá i starobní důchod pobíraný z dřívějšího pracovního poměru pod ochranu článku 45 SFEU [39].

66. Ačkoli zdanění důchodu osoby povinné k dani ve Finsku, který přinejmenším zčásti získala na základě činnosti ve Švédsku, zatěžuje výkon volného pohybu pracovníků, nejedná se ale podle dosavadní judikatury o omezení této základní svobody. Podle ní se totiž považuje vnitrostátní opatření v oblasti daňového práva za způsobilé omezit výkon základní svobody nebo jej učinit méně atraktivním pouze tehdy, pokud rozlišuje mezi tuzemskou a přeshraniční činností. Výběr přímé daně bez rozdílu, zda se jedná o tuzemské nebo přeshraniční situace, jak je tomu v projednávaném případě jednotné daňové sazby pro všechny důchodové příjmy, oproti tomu nemůže základní svobody omezit [40].

67. Finská republika tudíž výběrem daně z důchodových příjmů neuplatňuje v projednávaném případě unijní právo. Ve sporu v původním řízení se tedy podle čl. 51 odst. 1 první věty ani přímo nepoužije zákaz diskriminace na základě věku podle unijního práva, obsažený v čl. 21 odst. 1 Listiny.

VI – **Závěry**

68. Vzhledem k výše uvedenému je třeba na předběžné otázky Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) odpovědět takto:

„Takovou vnitrostátní úpravu, jako je § 124 odst. 1 a 4 finského zákona o dani z příjmu, která stanoví dodatečnou daň z důchodových příjmů, nelze posuzovat na základě zákazu diskriminace na základě věku podle unijního práva, jak tento zákaz vyplývá z čl. 21 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie a směrnice 2000/78/ES.“

39 — Rozsudek Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, body 29 a 30).

40 — Srov. má stanoviska ve věcech X (C-498/10, EU:C:2011:870, bod 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, body 83 a 84) a X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40); výjimka může platit pro „přiškrcující“ daň, srov. rozsudek Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, body 40 a 41) a mé stanovisko ve věci Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, bod 63).