Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 28. januára 2016 [1]

Vec C-122/15

C

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko)]

„Daňová právna úprava — Vnútroštátna právna úprava dane z príjmov — Článok 21 ods. 1 Charty základných práv — Smernica 2000/78/ES — Diskriminácia na základe veku — Dodatočná daň z príjmov vyberaná zo starobného dôchodku“

I – **Úvod**

1. Prejednávaná vec pravdepodobne otvára novú kapitolu vplyvu práva Únie na daňovú úpravu výnosov v členských štátoch. Na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal fínsky Najvyšší správny súd, treba objasniť dôležitú otázku, či zákaz diskriminácie na základe veku vyvoláva účinky aj vo vnútroštátnej právnej úprave dane z príjmov.

2. Na uvedený zákaz sa totiž odvoláva fínsky daňovník podliehajúci dodatočnej dani, ktorá sa vo Fínsku vyberá výlučne z príjmov zo starobného dôchodku. Uplatňuje sa v takom prípade vôbec zákaz diskriminácie na základe veku, ktorý sa upravuje v Charte základných práv Európskej únie a v smernici, a zakazuje sa v prípade kladnej odpovede členskému štátu vyššie zdanenie dôchodkov?

3. O platnosti zákazu diskriminácie na základe veku v daňovej právnej úprave členských štátov sa na Súdnom dvore v súčasnosti začalo ešte jedno konanie. [2] Hoci sa uvedené holandské konanie týka úplne inej právnej úpravy dane z príjmov, zdôrazňuje to význam usmernenia, ktoré má Súdny dvor zaujať v prejednávanej veci.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. V článku 21 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie zo 7. decembra 2000 v upravenom znení z 12. decembra 2007 v Štrasburgu [3] (ďalej len „Charta“) sa v skrátenom znení uvádza:

„1. Zakazuje sa akákoľvek diskriminácia najmä z dôvodu… veku…“

1 — Jazyk prednesu: nemčina.
2 — Vec de Lange (C-548/15).
3 — Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 391.

5. V článku 51 ods. 1 Charty sa k jej „rozsahu pôsobnosti“ stanovuje:

„1. Ustanovenia tejto charty sú… určené pre… členské štáty výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie. …“

6. Článkom 13 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva v znení Amsterdamskej zmluvy [4] (ďalej len „ZES“), teraz článok 19 ZFEÚ [5], sa Rade udelila táto právomoc:

„Rada môže, bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia zmlúv a v rámci právomocí, ktorými je poverená Únia,… prijať opatrenia na boj proti diskriminácii založenej na… veku….“

7. Na základe článku 13 ZES sa prijala smernica Rady 2000/78/ES z 27. novembra 2000, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolaní [6] (ďalej len „smernica 2000/78“).

8. O pôsobnosti smernice 2000/78 sa v jej článku 3 s názvom „Rozsah“ uvádza:

„1. V rámci právomocí delegovaných na Spoločenstvo sa bude táto smernica vzťahovať na všetky osoby, tak vo verejnom, ako i v súkromnom sektore, vrátane verejných orgánov vo vzťahu k:

…

c) podmienkam zamestnania a pracovným podmienkam vrátane podmienok prepúšťania a odmeňovania;

…

2. …

3. Táto smernica sa nevzťahuje na žiadne dávky poskytované štátnymi alebo podobnými systémami, vrátane štátneho systému sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej ochrany.

…“

9. V článku 16 smernice 2000/78 sa stanovuje:

„Členské štáty prijmú potrebné opatrenia, aby zabezpečili:

a) zrušenie všetkých zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení, ktoré odporujú zásade rovnakého zaobchádzania;

…“

10. Článok 2 smernice 2000/78 obsahuje tieto definície:

„1. Na účely tejto smernice sa pod pojmom ‚zásada rovnakého zaobchádzania‘ rozumie, že nemá existovať žiadna priama alebo nepriama diskriminácia založená na ktoromkoľvek z dôvodov uvedených v článku 1.

4 — Ú. v. ES C 340, 1997, s. 173.

5 — Zmluva o fungovaní Európskej Únie (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 47).

6 — Ú. v. ES L 303, s. 16; Mim. vyd. 05/004, s. 79.

2. Na účely odseku 1:

a) o priamu diskrimináciu ide, ak sa z niektorého z dôvodov uvedených v článku 1 zaobchádza s jednou osobou nepriaznivejšie ako sa v porovnateľnej situácii zaobchádza, zaobchádzalo alebo by sa mohlo zaobchádzať s inou osobou;

b) o nepriamu diskrimináciu ide, keď zdanlivo neutrálne ustanovenie, kritérium alebo prax by uviedla osoby… určitého veku… do nevýhodného postavenia v porovnaní s inými osobami, iba ak:

   i) takýto predpis, kritérium alebo zvyklosť sú objektívne odôvodnené oprávneným cieľom a prostriedky na dosiahnutie tohto cieľa sú primerané a nevyhnutné alebo

   ii) …

…“

11. Článok 1 smernice 2000/78, na ktorý sa odkazuje v článku 2 ods. 1, znie:

„Účelom tejto smernice je ustanovenie všeobecného rámca pre boj proti diskriminácii v zamestnaní a povolaní na základe… veku… s cieľom zaviesť v členských štátoch uplatňovanie zásady rovnakého zaobchádzania.“

12. V článku 6 smernice 2000/78 sa pod názvom „Odôvodnené rozdiely v zaobchádzaní z dôvodu veku“ sa uvádza:

„1. Bez ohľadu na článok 2 ods. 2 členské štáty môžu stanoviť, že rozdiely v zaobchádzaní z dôvodu veku nie sú diskrimináciou, ak v kontexte vnútroštátnych právnych predpisov sú objektívne a primerane odôvodnené oprávneným cieľom, vrátane zákonnej politiky zamestnanosti, trhu práce a cieľov odbornej prípravy, a ak prostriedky na dosiahnutie tohto cieľa sú primerané a nevyhnutné.

…“

B – *Vnútroštátne právo*

13. Daň z príjmov sa vo Fínsku vyberá podľa zákona o dani z príjmov (tuloverolaki), v jeho znení zmenenom a doplnenom zákonom, ktorým sa od 1. januára 2013 mení zákon o dani z príjmov (laki tuloverolain muuttamisesta) (785/2012) (ďalej len „fínsky ZDP“), sa v § 124 ods. 1 a 4 stanovuje dodatočná daň zo starobného dôchodku.

14. Ak výška dôchodku po odpočte nezdaniteľného minima prevýši sumu 45 000 eur, dodatočná daň je vo výške 6 %. Treba ju uhradiť dodatočne k dani z príjmov, ktorá je za tieto príjmy splatná podľa všeobecne platnej progresívnej sadzby dane z príjmov.

III – **Spor vo veci samej**

15. Spor vo veci samej sa týka určenia dane z príjmov pána C (ďalej len „daňovník“) za zdaňovacie obdobie v roku 2013.

16. Daňovník je fínsky štátny príslušník, ktorý býva vo Fínsku. V roku 2013 jeho príjmy zo starobného dôchodku, ktorý poberal od fínskej spoločnosti, dosiahli približne 460 000 eur. Výška jeho dôchodku sa vypočítala na základe posledných desiatich rokov jeho pracovnej činnosti. Daňovník pracoval počas uvedeného obdobia pre švédsku spoločnosť vo Švédsku, ako aj vo Fínsku. Dôchodok daňovníka čiastočne financovala dôchodková poisťovňa jeho zamestnávateľa.

17. Fínska daňová správa vymerala z dôchodku daňovníka dodatočnú daň vo výške 6 % podľa § 124 ods. 1 a 4 fínskeho ZDP. Daňovník proti tomu podnikol právne kroky, pretože dodatočná daň predstavuje podľa jeho názoru zakázanú diskrimináciu na základe veku.

IV – **Konanie na Súdnom dvore**

18. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd), ktorý o právnom spore medzitým začal konať, považuje výklad práva Únie za rozhodujúci pre rozhodnutie sporu a 10. marca 2015 položil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ tieto otázky:

1. Treba článok 3 ods. 1 písm. c) smernice 2000/78/ES vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, akou sú ustanovenia § 124 ods. 1 a 4 fínskeho zákona o dani z príjmov týkajúce sa dodatočnej dane z dôchodkov, spadá do pôsobnosti práva Únie, a tým sa na tento prípad uplatní zákaz diskriminácie na základe veku v zmysle článku 21 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku: Treba článok 2 ods. 1 a článok 2 ods. 2 písm. a) alebo b) smernice 2000/78/ES a článok 21 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je § 124 ods. 1 a 4 zákona o dani z príjmov týkajúci sa dodatočnej dane z dôchodkov, podľa ktorej sa z dôchodku fyzickej osoby, ktorého výška nepriamo súvisí s vekom osoby, v určitých situáciách vyberie vyššia daň z príjmov, ako by sa vyberala z rovnako vysokých príjmov zo zárobkovej činnosti?

3. V prípade, že uvedené ustanovenia smernice 2000/78/ES a Charty základných práv Európskej únie bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je dodatočná daň z dôchodkov, zostáva v tomto prípade posúdiť, či článok 6 ods. 1 uvedenej smernice treba vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, akou je dodatočná daň z dôchodkov, môže byť v zmysle tohto predpisu zároveň považovaná za objektívnu a primeranú, ako aj odôvodnenú legitímnym cieľom, predovšetkým oprávneným cieľom politiky zamestnanosti, trhu práce a cieľov odbornej prípravy, pretože účelom dodatočnej dane z dôchodku, ako vyplýva z prípravných prác k fínskemu zákonu o dani z príjmov, je dosiahnuť daňové príjmy od práceschopných poberateľov dôchodkov, znížiť rozdiel medzi daňovým zaťažením dôchodkov a príjmov zo zárobkovej činnosti a zlepšiť motiváciu starších ľudí, aby naďalej ostali aktívni v pracovnom živote?

19. K týmto otázkam predložili pred Súdnym dvorom písomné stanovisko daňovník, Írsko, Portugalská republika, Fínska republika, Švédske kráľovstvo a Európska komisia. Na pojednávaní 10. decembra 2015 sa vyjadrili daňovník, Fínska republika, Švédske kráľovstvo a Komisia.

V – **Právne posúdenie**

20. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd chce v podstate dozvedieť, či sa na právny spor vo veci samej uplatňuje smernica 2000/78, resp. článok 21 ods. 1 Charty.

21. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať záporne. Úprava členského štátu, ktorou sa stanovuje výška daňovej sadzby pre zdaňovanie príjmov zo starobného dôchodku, nespadá ani do pôsobnosti smernice 2000/78 (o tom v časti A), ani do pôsobnosti Charty (o tom v časti B). Z tohto dôvodu nie je odpoveď na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku potrebná.

A – *O pôsobnosti smernice 2000/78*

22. Smernica 2000/78 podľa judikatúry Súdneho dvora konkretizuje zákaz diskriminácie na základe veku [7] upravený v práve Únie, ktorý vyplýva z Charty, resp. zo všeobecných zásad, [8] ako sú podľa článku 6 ods. 3 ZEÚ [9] súčasťou práva Únie. V pôsobnosti smernice 2000/78 musia preto členské štáty konať v súlade s touto smernicou. [10]

23. Pôsobnosť smernice 2000/78 je stanovená v jej článku 3. V prejednávanom prípade vzniká otázka, či sa na zdanenie príjmov zo starobného dôchodku v súvislosti s predtým vykonávanou pracovnou činnosťou vzťahuje ods. 1 písm. c) ustanovenia. Podľa toho sa smernica vzťahuje na všetky osoby „vo vzťahu k… podmienkam zamestnania a pracovným podmienkam vrátane… odmeňovania“.

24. Vznikajú teda dve otázky: Po prvé ide v prípade dôchodku, ktorý v tomto prípade poberá daňovník, o „odmenu“, a po druhé treba *zdaňovanie* tohto dôchodku považovať za úpravu so vzťahom k odmeňovaniu v zmysle článku 3 ods. 1 písm. c) smernice 2000/78?

1. Starobný dôchodok ako odmena za prácu

25. Podľa ustálenej judikatúry sa pojem odmeňovanie v zmysle článku 3 ods. 1 písm. c) smernice 2000/78 vymedzuje s ohľadom na odôvodnenie 13 v nadväznosti na článok 157 ZFEÚ (predtým článok 141 ES), ktorým sa stanovuje zásada rovnakej odmeny pre mužov a ženy. Zohľadňuje sa tým zároveň obmedzenie v článku 3 ods. 3, podľa ktorého smernica 2000/78 neplatí pre dávky poskytované štátnymi systémami. [11]

26. V článku 157 ods. 2 prvý pododsek ZFEÚ sa ako „odmena“ vymedzujú o. i. „všetky dávky, ktoré zamestnávateľ vypláca priamo alebo nepriamo… pracovníkovi v pracovnom pomere“. Súdny dvor spresnil túto definíciu do tej miery, že zahŕňa všetky dávky, súčasné alebo budúce, pokiaľ ich zamestnávateľ vypláca hoci aj nepriamo pracovníkovi z dôvodu jeho zamestnania. [12] To znamená, že aj dávky, ktoré sa vyplácajú po skončení pracovného pomeru, môžu mať povahu odmeny. [13]

27. V každom prípade, pokiaľ zamestnávateľ – ako zjavne v tomto prípade – poskytuje dávky z podnikovej dôchodkovej poisťovne, sú uvedené podmienky splnené. Aj z článku 6 ods. 2 smernice 2000/78 vyplýva, že poberanie starobného dôchodku zo zamestnaneckých systémov sociálneho zabezpečenia spadá do pôsobnosti smernice.

28. Na základe informácií vnútroštátneho súdu nemožno s určitosťou posúdiť, do akej miery možno pod pojem „odmena“ v zmysle článku 157 ods. 2 prvý pododsek ZFEÚ zahrnúť aj ostatné zložky starobného dôchodku daňovníka. Vnútroštátny súd by mal túto otázku prípadne ešte posúdiť.

7 — Pozri o. i. rozsudky Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, bod 21), Prigge a i. (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 — V tomto zmysle pozri rozsudok Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, body 74 a 75).

9 — Zmluva o Európskej únii (Ú. v. EÚ C 326, 2012, 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 — Pozri o. i. 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 — Pozri len 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 — Pozri len rozsudky Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, bod 12) a Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, bod 44).

29. Pokiaľ však ide o ďalšie skúmanie prejudiciálnej otázky, treba aj naďalej trvať na tom, že v prípade starobného dôchodku, ktorý v prejednávanom prípade poberá daňovník, ide prinajmenšom čiastočne o odmenu v zmysle článku 3 ods. 1 písm. c) smernice 2000/78.

2. Zdaňovanie odmeny za prácu

30. Potom vzniká rozhodujúca otázka, či sa pôsobnosť smernice 2000/78 vzťahuje podľa článku 3 ods. 1 písm. c) aj na *zdaňovanie* danej odmeny.

a) Znenie

31. Prinajmenšom nemecké znenie ustanovenia je koncipované extenzívne. Podľa článku 16 písm. a) v spojení s článkom 3 ods. 1 písm. c) sú členské štáty povinné zrušiť všetky právne predpisy „vo vzťahu“ o. i. k odmene, ktoré odporujú zásade rovnakého zaobchádzania.[14] Predpis členského štátu, ktorým sa taká odmena zdaňuje, sa takýmto vzťahom automaticky vyznačuje.

b) Porovnanie s inými zákazmi diskriminácie

32. Okrem toho v prípade iných ustanovení práva Únie, ktoré stanovujú nediskrimináciu vo vzťahu k pracovným podmienkam, Súdny dvor pripustil rozšírenie ich pôsobnosti na zdaňovanie odmeny.

33. Článkom 45 ods. 2 ZFEÚ sa v rámci voľného pohybu pracovníkov stanovuje zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, o. i. pokiaľ ide o odmenu za prácu. Súdny dvor v ustálenej judikatúre vyjadril názor, že zásada rovnosti zaobchádzania v oblasti odmeňovania by stratila svoj účinok, ak by mohla byť porušená diskriminačnými vnútroštátnymi ustanoveniami v oblasti dane z príjmov.[15] Uvedené rozšírenie nediskriminácie pri voľnom pohybe pracovníkov na zdanenie odmeny za prácu síce podporuje explicitné ustanovenie článku 7 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 492/2011[16], ale podľa judikatúry tiež pravdepodobne priamo vyplýva z výkladu pojmu „odmena“ v článku 45 ods. 2 ZFEÚ[17].

34. Aj pri zákaze diskriminácie na základe pohlavia sa Súdny dvor rozhodol v prospech výkladu, podľa ktorého pracovné podmienky zahŕňajú aj zdaňovanie činnosti. S ohľadom na článok 5 ods. 1 smernice 76/207/EHS[18], ktorý platil v tom čase, rozhodol, že k pracovným podmienkam, najmä podmienkam upravujúcim prepustenie, pri ktorých sú členské štáty povinné rešpektovať zákaz diskriminácie z dôvodu pohlavia, patrí aj daňová úprava členských štátov, ktorá poskytuje rôzne daňové výhody pre odstupné pri skončení pracovného pomeru.[19]

14 — Francúzska jazyková verzia článku 3 ods. 1 písm. c) smernice 2000/78 má mierne reštriktívnejšie znenie, pretože hovorí o *podmienkach* odmeny („les conditions … de rémunération“); ale aj pod to by ešte bolo možné subsumovať zdaňovanie odmeny.

15 — Pozri o. i. 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 — Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 492/2011 z 5. apríla 2011 o slobode pohybu pracovníkov v rámci Únie (kodifikovaný text) (Ú. v. EÚ L 141, s. 1); predtým platilo nariadenie Rady (EHS) č. 1612/68 z 15. októbra 1968 o slobode pohybu pracovníkov v rámci Spoločenstva (Ú. v. ES L 257, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 15).

17 — Pozri napr. rozsudok Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, bod 22), ktorý v tejto súvislosti na nariadenie (EU) č. 492/2011 už neodkazuje.

18 — Smernica Rady z 9. februára 1976 o vykonávaní zásady rovnakého zaobchádzania s mužmi a ženami, pokiaľ ide o prístup k zamestnaniu, odbornej príprave a postupu v zamestnaní a o pracovné podmienky (Ú. v. ES L 39, s. 40; Mim. vyd. 05/001, s. 187); v súčasnosti platí v tejto oblasti smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/54/ES z 5. júla 2006 o vykonávaní zásady rovnosti príležitostí a rovnakého zaobchádzania s mužmi a ženami vo veciach zamestnanosti a povolania (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 204, s. 23).

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

c) Zmysel a účel

35. Rozšírenie pôsobnosti smernice 2000/78 na zdaňovanie odmeny za prácu by rozhodne slúžilo aj cieľom danej smernice.

36. Zákaz rôznych druhov diskriminácie nepovažuje smernica len za hodnotu ako takú,[20] ktorá je zárukou rovnakých príležitostí a rozhodujúcou mierou prispieva k plnej účasti občanov na ekonomickom, kultúrnom a sociálnom živote a na realizácii ich potenciálu.[21] Okrem toho zákazy diskriminácie, ktoré sa nariaďujú v smernici 2000/78, majú zabrániť tomu, aby sa sťažilo dosiahnutie určitých cieľov Únie, konkrétne dosiahnutie vysokej úrovne zamestnanosti a sociálnej ochrany, zvýšenie životnej úrovne a kvality života, ekonomickej a sociálnej súdržnosti a solidarity a voľného pohybu osôb.[22]

37. Všetky tieto ciele možno narušiť aj diskriminačným zdaňovaním odmeny za prácu. To, koľko má zamestnanec nakoniec k dispozícii zo svojej odmeny za prácu, závisí v rozhodujúcej miere od jeho zdanenia.

d) Obmedzenie na právomoci Spoločenstva

38. Článok 3 ods. 1, ktorým sa upravuje pôsobnosť smernice 2000/78, obsahuje však hneď v úvode obmedzenie, že smernica platí len „v rámci právomocí delegovaných na Spoločenstvo.“ Toto obmedzenie spočíva práve na takom vymedzení, aké sa nachádza v právnom základe smernice, v článku 13 ES.

39. Pôsobnosť smernice 2000/78 teda nemôže siahať ďalej ako právomoci Spoločenstva. S ohľadom na toto obmedzenie vzniká v prejednávanom prípade otázka, či zdaňovanie dôchodkov patrí k právomociam, ktoré boli delegované na Spoločenstvo, teraz na Úniu.

40. Súdny dvor síce v ustálenej judikatúre opakuje, že priame dane – ku ktorým patrí o. i. aj daň z príjmov vyberaná z dôchodkov, ako je tá v prejednávanom prípade – patria do právomoci *členských štátov*.[23]

41. To však nie je celá pravda.

– Osobitné právomoci v oblasti priamych daní

42. V Zmluve sa na viacerých miestach nachádza množstvo ustanovení, ktorými sa na Spoločenstvo delegovali aj určité osobitné právomoci v oblasti priamych daní.

43. Napríklad v rámci politiky v oblasti životného prostredia podľa článku 175 ods. 2 prvej zarážky ES [teraz článok 192 ods. 2 písm. a) ZFEÚ] existovala legislatívna právomoc Spoločenstva pre „ustanovenia predovšetkým fiškálnej povahy“, ktorá zahŕňa aj priame dane. V súčasnosti platí to isté podľa článku 194 ods. 3 ZFEÚ aj pre politiku Únie v oblasti energetiky.

20 — Pozri odôvodnenie 5 smernice 2000/78.

21 — Pozri odôvodnenie 9 smernice 2000/78.

22 — Pozri odôvodnenie 11 smernice 2000/78.

23 — Pozri len 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. Tieto a ešte ďalšie osobitné právomoci Spoločenstva, resp. Únie v oblasti priamych daní[24] však v prejednávanom prípade nie sú relevantné, pretože všetky spolu nedelegujú nijakú všeobecnú právomoc na prijímanie právnych aktov v oblasti zdaňovania dôchodkov, predovšetkým pokiaľ ide o všeobecnú výšku daňovej sadzby.[25] V tejto súvislosti ide o inú situáciu ako v prípade nepriamych daní, pre ktorú článok 93 ES (teraz článok 113 ZFEÚ) stanovoval všeobecnú právomoc Spoločenstva, a aj o odlišnú situáciu ako v prípade dávok sociálneho zabezpečenia, na ktoré sa vzťahuje všeobecná právomoc Spoločenstva v oblasti sociálneho zabezpečenia podľa článku 137 ods. 3 prvej zarážky ES [teraz článok 153 ods. 1 písm. c) ZFEÚ].[26]

– Všeobecná právomoc v oblasti vnútorného trhu

45. Nad rámec uvedených osobitných právomocí v oblasti priamych daní však Spoločenstvo podľa článku 94 ES (teraz článok 115 ZFEÚ) mohlo prijímať aj smernice pre ľubovoľné právne oblasti, ktoré „priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu“. Na tomto základe už boli prijaté viaceré smernice, ktorými sa upravujú čiastkové aspekty priamych daní členských štátov, avšak nie zdaňovanie dôchodkov.[27]

46. Za predpokladu, že zdaňovanie dôchodkov zo strany členských štátov v zmysle článku 94 ES priamo ovplyvňuje fungovanie spoločného trhu, by však Spoločenstvo mohlo prijímať smernice aj v tejto oblasti. Taký vplyv by mohlo mať najmä zdaňovanie dôchodkov v súvislosti s cezhraničnými skutočnosťami. Harmonizácia zdaňovania dôchodkov, ktorá by prekračovala tento rámec, by sa navyše za istých okolností mohla prijať na základe článku 94 ES v záujme vytvorenia rovnakých podmienok hospodárskej súťaže.

47. V každom prípade si však myslím, že samotná legislatívna právomoc Spoločenstva v rámci spoločného trhu podľa článku 94 ZES nepostačuje na to, aby sa mohlo hovoriť o právomoci Spoločenstva v zmysle článku 13 ES a článku 3 smernice 2000/78.

48. Článok 94 ES sa totiž potenciálne vzťahuje na všetky oblasti práva. Keby sa preto článok 94 ES považoval za dostatočný pre právomoc Spoločenstva v rámci článku 13 ES, Únia by mohla prijímať zákazy diskriminácie vo všetkých právnych odvetviach. Dodatok „v rámci právomocí, ktorými je poverená Únia“ uvedený v článku 13 ES a v článku 19 ods. 1 ZFEÚ by tým v praxi však stratil svoju účinnosť, pretože by už nevyvolával nijaký účinok.

49. Naša judikatúra už obsahuje aj indície pre taký výklad článku 13 ES, ktorý v tejto súvislosti považuje článok 94 ES za právomoc Spoločenstva len v obmedzenej forme.

24 — Pozri článok 182 ods. 5 v spojení s článkom 179 ods. 2 ZFEÚ na odstránenie daňových prekážok pri spolupráci v oblasti výskumu, článok 223 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti so zdaňovaním členov Európskeho parlamentu, ako aj článok 12 ods. 1 Protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie, ktorý je prílohou ZEÚ, ZFEÚ a Zmluvy o Euratome (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 266), pokiaľ ide o zdaňovanie úradníkov Únie.

25 — Pritom možno nechať otvorené, či odkaz v článku 3 ods. 1 smernice 2000/78 na právomoci „Spoločenstva“ vôbec – napríklad na základe dynamického chápania – zahŕňa právomoci Únie, ktoré sa upravili až v ZFEÚ.

26 — Hoci detaily stanovenia týchto dávok patria do právomoci členských štátov, v tomto zmysle pozri rozsudok Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, bod 59).

27 — Smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd.: 09/001, s. 142) (teraz smernica 2009/133/ES), smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) (teraz smernica 2011/96/EÚ), smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369) a smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, s. 49; Mim. vyd. 09/001, S. 380).

50. Súdny dvor tak v rozsudku Specht skúmal, či sa smernica 2000/78 pohybuje mimo právomoci Únie, pretože článok 153 ods. 5 ZFEÚ (predtým článok 137 ods. 6 ES) úpravu odmeny za prácu vylučuje z právomoci Únie v oblasti sociálnej politiky.[28] Súdny dvor pritom v odôvodnení rozsudku však neuvažoval o tom, či obmedzenie uvedené v článku 153 ods. 5 ZFEÚ nevyvoláva nijaký účinok, pokiaľ ide o pôsobnosť smernice 2000/78[29], pretože právomoc Únie môže v prípade právnych oblastí, ktoré sú v rámci sociálnej politiky vylúčené, predsa vyplývať z právomocí v oblasti vnútorného trhu podľa článkov 114 a 115 ZFEÚ (predtým články 95 a 94 ES).

51. Okrem toho nedávno sa Súdny dvor v rozsudku ČEZ Razpredelenie Bălgarija zaoberal porovnateľnou otázkou, ako treba vykladať obmedzenie pôsobnosti smernice 2000/43/ES[30] na právomoci Spoločenstva. V odôvodnení rozsudku Súdny dvor uviedol, že o tejto právomoci niet v uvedenom prípade pochybností, pretože v spornej právnej oblasti už v rámci práva Únie existovali pravidlá, ktoré boli o. i. prijaté na základe právomoci v oblasti vnútorného trhu podľa článku 95 ES (teraz článok 114 ZFEÚ).[31] Pre Súdny dvor nebolo v tej súvislosti teda zrejme rozhodujúce, či právomoc Spoločenstva, resp. Únie existovala na základe právomoci v oblasti vnútorného trhu abstraktne, ale či sa právnymi aktmi aj konkrétne vykonávala.

52. Tento prístup považujem za primeraný aj v prípade právomoci v oblasti vnútorného trhu podľa článku 94 ES (teraz článok 115 ZFEÚ). Obsah právomoci Spoločenstva je podľa tohto ustanovenia totiž sotva obmedzený. Neprehľadné množstvo právnych oblastí môže priamo ovplyvniť vnútorný trh. Okrem toho na konštatovanie takého vplyvu by vo veľkej miere malo byť vyhradené výsadné právo zákonodarcu na posúdenie. Daný obsahový rozsah právomoci v oblasti vnútorného trhu podľa článku 94 ES sa však na procesnej úrovni obmedzuje požiadavkou jednomyseľnosti v Rade. Členské štáty zoskupené v Rade môžu týmto spôsobom čiastočne upravovať právne oblasti, ktoré v zásade nespadajú do právomoci Únie. Právomoc v oblasti vnútorného trhu však v rámci článku 13 ES (teraz článok 19 ZEFÚ) nemôže byť vhodne obmedzená požiadavkou jednomyseľnosti. S ohľadom na článok 94 ES by preto mala v tejto súvislosti existovať domnienka právomoci Spoločenstva, resp. Únie len vtedy, keď Rada na tomto základe už v určitej právnej oblasti začala konať.

53. Keďže ani v čase prijatia smernice 2000/78, ani v súčasnosti neexistuje smernica pre oblasť zdaňovania dôchodkov, nepatrí to v nijakom prípade k právomociam delegovaným na Spoločenstvo v zmysle článku 3 ods. 1 smernice 2000/78. Pôsobnosť smernice sa preto nevzťahuje na zdaňovanie dôchodkov.

e) Vôľa zákonodarcu

54. Navyše treba konštatovať, že normotvorca na úrovni Únie nechcel prijatím smernice 2000/78 upraviť v daňovom práve ani zákazy diskriminácie, a to ani keby bol na to oprávnený podľa článku 13 ES.

55. Po prvé je to vyjadrené už v názve smernice 2000/78, podľa ktorého treba bojovať proti diskriminácii len „v“ zamestnaní a povolaní.

56. Po druhé celkom 37 odôvodnení neobsahuje ani jednu poznámku o tom, že smernica má pôsobiť aj v oblasti zdaňovania v členských štátoch. Také mlčanie by sa sotva dalo pochopiť, keby normotvorca na úrovni Únie chcel so smernicou skutočne spojiť také rozsiahle dôsledky pre priamu daňovú právnu úpravu členských štátov.

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

29 — Tak ešte návrh Komisie zo 6. januára 2000, pokiaľ ide o smernicu Rady, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolaní [KOM (1999) 565, v konečnom znení], vysvetlivky k článku 3.

30 — Smernica Rady 2000/43/ES z 29. júna 2000, ktorou sa zavádza zásada rovnakého zaobchádzania s osobami bez ohľadu na rasový alebo etnický pôvod (Ú. v. ES L 180, s. 22; Mim. vyd. 20/001, s. 23).

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

57. Po tretie ani vysvetlivky k návrhu smernice neobsahujú nijaký odkaz na daňovú právnu úpravu. Pokiaľ sa tam Komisia odvoláva na právomoci Spoločenstva, ide výlučne o právomoci v rámci sociálnej politiky podľa článku 137 ES (teraz článok 153 ZFEÚ). [32]

58. Po štvrté v rámci legislatívneho procesu sa vo Výbore Európskeho parlamentu pre občianske slobody a práva, spravodlivosť a vnútorné veci dokonca prednieslo želanie, aby sa pod nepriamu diskrimináciu zahrnulo aj zdaňovanie osôb. [33] Príslušný pozmeňujúci návrh však do stanoviska k návrhu smernice neprevzal ani Výbor pre zamestnanosť a sociálne veci, [34] ktorý mal vec na starosti, ani plénum Európskeho parlamentu. [35]

f) Záver

59. Smernica 2000/78 teda neplatí pre zdaňovanie dôchodku v prejednávanom prípade.

B – *O pôsobnosti Charty*

60. Keď teda smernica 2000/78 nemá v právnom spore vo veci samej nijaký význam, jednako vzniká otázka, či sa priamo uplatní zákaz diskriminácie uvedený v článku 21 ods. 1 Charty. Pokiaľ je totiž podľa článku 51 Charty daná jej pôsobnosť, členské štáty sú ním viazané aj mimo pôsobnosti smernice 2000/78.

61. Fínska republika je podľa článku 51 ods. 1 Charty povinná rešpektovať zákaz diskriminácie na základe veku zakotvený v práve Únie pri každom „vykonávaní práva Únie“. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora táto formulácia znamená, že základné práva zaručené v právnom poriadku Únie sa uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré *upravuje* právo Únie, avšak nie mimo týchto situácií. [36]

62. K situáciám, ktoré upravuje právo Únie, patria podľa rozsudku Pfleger aj také, keď vnútroštátna právna úprava môže narušiť základné slobody zaručené Zmluvou. Taký zásah môže členský štát odôvodniť len vtedy, keď zároveň rešpektuje základné práva vyplývajúce z Charty. [37]

63. V prejednávanom prípade by zdaňovanie dôchodku zdaniteľnej osoby mohlo predstavovať zásah do základnej slobody, a tým spadať do pôsobnosti Charty. Dôchodok, ktorý zdaniteľná osoba poberala v roku 2013, pochádza totiž prinajmenšom čiastočne z činnosti, ktorú predtým vykonávala v inom členskom štáte než vo Fínskej republike. V tejto súvislosti prichádza v dôsledku zdaňovania dôchodku vo Fínsku na strane daňovníka do úvahy obmedzenie voľného pohybu pracovníkov.

64. Podľa článku 45 ods. 1 ZFEÚ sa v rámci Únie zabezpečí voľný pohyb pracovníkov. Podľa ustálenej judikatúry tomuto ustanoveniu odporuje akékoľvek opatrenie, ktoré, aj keď sa uplatňuje bez diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, môže štátnym príslušníkom Únie brániť vo výkone základných slobôd zaručených Zmluvou alebo spôsobiť, že tento výkon sa stane menej príťažlivým. [38]

32 — Pozri vysvetlivky k právnemu základu (bod 4) a vysvetlivky k článku 3 návrhu (bod 5) (citované v poznámke pod čiarou 29).

33 — Správa Výboru pre zamestnanosť a sociálne veci Európskeho parlamentu z 21.septembra 2000 o návrhu smernice Rady, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolaní (A5-0264/2000), s. 63.

34 — Tamže, s. 1 a nasl.

35 — Pozri legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu z 5. októbra 2010 k návrhu smernice Rady, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolaní (Ú. v. EÚ C 178, s. 270).

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

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

38 — Pozri len rozsudok Komisia/Belgicko (C-317/14, EU:C:2015:63, bod 23 a citovaná judikatúra).

65. Daňovníkovi ako fínskemu štátnemu príslušníkovi sa pritom jednak nebráni v tom, aby sa voči svojmu vlastnému štátu dovolával voľného pohybu pracovníkov. Na druhej strane sa aj na starobný dôchodok poberaný z bývalého pracovného pomeru vzťahuje ochrana podľa článku 45 ZFEÚ. [39]

66. Hoci zdaňovanie dôchodku daňovníka vo Fínsku, ktorý nadobudol prinajmenšom čiastočne na základe svojej pracovnej činnosti vo Švédsku, predstavuje zaťaženie voľného pohybu pracovníka, podľa doterajšej judikatúry napriek tomu nejde o obmedzenie tejto základnej slobody. Podľa toho sa totiž vnútroštátne opatrenie v oblasti daňového práva považuje za spôsobilé obmedziť vykonávanie základnej slobody alebo ju zmeniť na menej atraktívnu len vtedy, ak rozlišuje medzi cezhraničnou a tuzemskou činnosťou. Naproti tomu vyberanie priamej dane v tuzemských a cezhraničných okolnostiach bez rozdielu – ako existuje v tomto prípade jednotnej daňovej sadzby zo všetkých dôchodkov – nemôže obmedziť základné slobody. [40]

67. Fínska republika preto výberom dane z príjmov z dôchodku nevykonáva v prejednávanom prípade právo Únie. Z toho vyplýva, že v právnom spore vo veci samej sa podľa článku 51 ods. 1 prvej vety priamo neuplatní ani zákaz diskriminácie na základe veku upravený v práve Únie v článku 21 ods. 1 Charty.

VI – **Návrh**

68. Na základe uvedených skutočností treba na prejudiciálne otázky Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) odpovedať takto:

Vnútroštátna úprava, ako je § 124 ods. 1 a 4 fínskeho zákona o dani z príjmov, v ktorom sa stanovuje dodatočná daň z dôchodkov, sa nedá posudzovať podľa zákazu diskriminácie na základe veku upraveného v práve Únie, ako to vyplýva z článku 21 ods.1 Charty základných práv Európskej únie, ako aj zo smernice 2000/78/ES.

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

40 — Pozri moje návrhy vo veciach 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), ako aj X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40); výnimka môže platiť pre prohibičnú daň, pozri rozsudok Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, body 40 a 41), ako aj moje návrhy vo veci Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, bod 63).