ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

15. září 2011 *

Ve věci C-240/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) ze dne 21. prosince 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. května 2010, v řízení

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

proti

Finanzamt Stuttgart III,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, K. Schiemann (zpravodaj), C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. března 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za C. Schulz-Delzers a P. Schulze S. Hoffmannem, Rechtsanwalt,

– za německou vládu T. Henzem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. května 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 ES, 18 ES a 39 ES.

2 Projednávaná žádost byla předložena ve sporu mezi C. Schulz-Delzers a P. Schulzem (dále jen společně „manželé Schulz“) na straně jedné a Finanzamt Stuttgart III (dále jen „Finanzamt“) na straně druhé ve věci výměru daně z příjmu vydaného Finanzamt ve vztahu k rokům 2005 a 2006.

Právní rámec

Zdanění příjmů v Německu

3 Zdanění příjmů v Německu se v letech 2005 a 2006 řídilo zákonem o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“), ve znění použitelném v uvedených letech.

4 Podle § 1 EStG mají neomezenou daňovou povinnost k dani z příjmu zejména fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v Německu.

5 Sazba daně z příjmu je stanovena progresivně, jelikož se sazba daně v závislosti na výši příjmu zvyšuje. Tyto sazby odrážejí posouzení schopnosti osoby povinné k dani platit daně provedené zákonodárcem na základě životních podmínek v Německu.

6 Některé druhy příjmu jsou od daně z příjmu osvobozeny. V tomto ohledu se zejména rozlišuje mezi příjmy, které – i když samy zdaněny nejsou – jsou zohledněny pro účely výpočtu progresivní sazby daně použitelné ve vztahu k dalším příjmům, a příjmy, ke kterým se za tímto účelem nepřihlíží. První uvedené příjmy jsou kvalifikovány jako příjmy osvobozené od daně „s výhradou jejich zohlednění pro účely progrese daně“ („výhrada progrese“).

7 Skutečnost, že se při určení progresivní sazby daně použitelné ve vztahu k dalším příjmům zohledňují některé osvobozené příjmy, je výsledkem posouzení schopnosti osoby povinné k dani platit daně provedeného zákonodárcem. Osoba povinná k dani, která dosáhla příjmů, které jsou osvobozené od daně, ale zohledňují se pro účely progrese daně, má podle zákonodárce větší schopnost platit daně než osoba povinná k dani, která těchto příjmů nedosahuje. V důsledku toho se v tomto rámci zohledňují některé příjmy nahrazující plat či mzdu, které jsou v zásadě od daně osvobozeny, jako jsou zejména dávky v nezaměstnanosti. Tyto dávky totiž neslouží jako vyrovnání určitých nákladů, ale mají osobám, které je pobírají, obecně zaručit dostatečné prostředky ke krytí životních nákladů.

8 Naproti tomu, jestliže zákonodárce stanovil osvobození příjmu bez toho, že by byl dotčený příjem zohledňován pro účely progrese daně, vychází ze zásady, že příjem osvobozený od daně nemůže být považován za ukazatel schopnosti platit daně, a nesmí jím být, a to ani za účelem zdanění dalších příjmů.

9 Německý zákonodárce za účelem zmírnění progrese sazeb daně z příjmu v případě manželů s rozdílnými příjmy zavedl ve prospěch osob s neomezenou povinností k dani z příjmu, které jsou manželi a nežijí trvale odděleně, režim společného zdanění, v jehož rámci je určení společného základu daně spjato s uplatněním systému zvaného „rozdělení" („splitting"). Příjmy dosažené manželi se za tímto účelem sčítají a jsou přičitatelné oběma manželům společně. Daň z příjmu manželů využívajících společného zdanění tedy dosahuje výše dvojnásobku daně, která je splatná z poloviny jejich společného zdanitelného příjmu.

Zdanění příjmů pocházejících od francouzského orgánu veřejné moci v Německu

10 Dohoda mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění a o stanovení pravidel vzájemné administrativní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů a z majetku, jakož i v oblasti profesních („contributions des patentes") a pozemkových („contributions foncières") daní, podepsaná v Paříži dne 21. července 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, s. 397), ve znění dodatku podepsaného v Paříži dne 20. prosince 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, s. 2370, dále jen „Francouzsko-německá dohoda o zamezení dvojího zdanění"), ve svém čl. 14 odst. 1 první větě stanoví „zásadu platícího státu", podle níž platy, požitky a obdobné odměny vyplácené právnickou osobou zřízenou veřejným právem smluvního státu fyzickým osobám s bydlištěm ve druhém státě jako protiplnění za odváděné administrativní služby, podléhají dani jen v prvním státě.

11 Článek 20 odst. 1 Francouzsko-německé dohody o zamezení dvojího zdanění za účelem zamezení dvojího zdanění stanoví, že příjmy pocházející z Francie, které podle této dohody podléhají zdanění ve Francii, jsou u osob s bydlištěm ve Spolkové republice Německo vyloučeny z německého základu daně. Je upřesněno, že toto pravidlo neomezuje právo Spolkové republiky Německo zohlednit takto vyloučené příjmy při určení sazby svých daní.

12 Tato ustanovení se vztahují jak na základní plat francouzských úředníků s bydlištěm v Německu, tak na další příplatky, které tito úředníci pobírají z důvodu výkonu své práce v Německu.

13 Ustanovení § 32b odst. 1 bodu 3 EStG zní:

„Pokud osoba, která má přechodně nebo po dobu celého zdaňovacího období neomezenou povinnost k dani z příjmu, [...]

[...]

3. dosahovala příjmů, které jsou osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo jsou osvobozeny od daně na základě jiné mezistátní dohody s výhradou jejich zohlednění při výpočtu daně z příjmu […], použije se na příjem, který má být zdaněn v souladu s ustanovením § 32a odst. 1, zvláštní sazba daně."

14 Ustanovení § 32b odst. 2 bodu 2 EStG stanoví:

„Zvláštní sazbou daně podle odstavce 1 se rozumí výsledná sazba daně v případě, že příjem, který má být zdaněn v souladu s ustanovením § 32a odst. 1, je při výpočtu daně z příjmu zvýšen nebo snížen [...]

[...]

2. v případě podle odstavce 1 bodu 2 a 3 o příjmy uvedené v těchto ustanoveních, přičemž mimořádné příjmy zahrnuté do těchto příjmů se zohlední ve výši jedné pětiny."

Zdanění příplatků za práci v zahraničí, které jsou poskytovány německým osobám povinným k dani pracujícím v zahraničí, v Německu

15 Přestože příjmy osob povinných k dani pracujících jako úředníci v zahraničí podléhají neomezeně dani z příjmu v Německu, jsou případné příplatky, které jsou jim poskytovány z důvodu výkonu jejich práce v zahraničí, v Německu osvobozeny od daně z příjmu a nezohledňují se pro účely progrese uvedené daně.

16 Ustanovení § 3 bodu 64 EStG stanoví:

„U pracovníků, kteří jsou zaměstnáni tuzemskou právnickou osobou veřejného práva a za to pobírají plat z tuzemského veřejného rozpočtu, jsou od daně osvobozeny příjmy z činnosti vykonávané v zahraničí v rozsahu, v němž výše jejich platu překračuje

výši platu, který by zaměstnanci náležel v případě rovnocenné činnosti vykonávané v místě vyplácejícího veřejného zdroje. První věta platí i v případě zaměstnání u jiné osoby, která stanoví plat v souladu s předpisy použitelnými podle věty první, pokud je plat vyplácen z veřejného rozpočtu a zcela nebo z podstatné části z veřejných prostředků. V případě ostatních zaměstnanců, kteří byli do zahraničí vysláni na omezenou dobu a mají zde trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu, je náhrada za ztrátu kupní síly poskytnutá tuzemským zaměstnavatelem osvobozena od daně v rozsahu, v němž tato náhrada nepřevyšuje částku přípustnou pro srovnatelné příjmy za práci v zahraničí podle § 54 spolkového zákona o platu (‚Bundesbesoldungsgesetz').“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 Manželé Schulzovi mají bydliště v Německu a pečují o dvě děti. Rozhodli se, že využijí společného zdanění veškerých svých příjmů ve smyslu § 1 EStG za účelem uplatnění výhodnějšího společného základu daně.

18 Pascal Schulz, německý státní příslušník, je činný jakožto advokát a na základě této činnosti dosáhl příjmu v letech 2005 a 2006.

19 Cathy Schulz-Delzers, francouzská státní příslušnice, pracuje v Německu v postavení úřednika francouzského státu jakožto vychovatelka ve francouzsko-německé základní škole. V letech 2005 a 2006 pobírala dotyčná od francouzského státu navíc ke svému platu dva příplatky, které jsou podle článku 14 ve spojení s čl. 20 odst. 1

Francouzsko-německé dohody o zamezení dvojího zdanění, stejně jako její plat, v Německu osvobozeny od daně s výhradou jejich zohlednění pro účely progrese uvedené daně.

20 Těmito dvěma příplatky jsou:

– příplatek související s místními životními podmínkami poskytovaný zaměstnancům francouzského státu pracujícím v zahraničí na základě čl. 4B písm. d) nařízení č. 2002-22 ze dne 4. ledna 2002 o administrativním a finančním postavení zaměstnanců francouzských vzdělávacích zařízení v zahraničí (JORF ze dne 6. ledna 2002, s. 387), jehož účelem je poskytnutí náhrady za ztrátu kupní síly a jehož měsíční výše dosahovala 437,41 eur v roce 2005 a 444,08 eur v roce 2006, a

– „rodinný přídavek" poskytovaný zaměstnancům francouzského státu pracujícím v zahraničí z důvodu péče o dítě na základě čl. 4B písm. e) uvedeného nařízení č. 2002-22, jehož měsíční výše dosahovala v týchž dvou letech 134,20 eur a 136,41 eur.

21 Plat, který C. Schulz-Delzers pobírala ve dvou letech, o něž jde v původním řízení, podléhal dani z příjmu ve Francii. Naproti tomu oba příplatky uvedené v předcházejícím bodě tohoto rozsudku nebyly jakožto příjmy osvobozené od daně podle francouzských právních předpisů ve Francii zdaněny.

22 Ve výměrech daně z příjmu za roky 2005 a 2006 Finanzamt přihlédl k osvobození obou těchto příplatků, ale zohlednil je, stejně jako zbytek odměny C. Schulz-Delzers, po odpočtu paušální částky odpovídající výdajům vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 920 eur za každý z těchto dvou roků, pro účely progrese daně

v souladu s ustanoveními § 32b odst. 1 bodu 3 a § 32b odst. 2 bodu 2 EStG. V důsledku tohoto zohlednění uvedených příplatků se daň z příjmu manželů Schulzových zvýšila o 654 eur v roce 2005 a o 664 eur v roce 2006.

23 Manželé Schulzovi proti těmto daňovým výměrům podali opravné prostředky, které byly zamítnuty jako neopodstatněné ze strany Finanzamt rozhodnutími ze dne 30. dubna 2009.

24 Žalobou podanou dne 18. května 2009 k předkládajícímu soudu manželé Schulzovi zpochybnili zohlednění obou příplatků dotčených v původním řízení pro účely výpočtu progresivní sazby daně použitelné ve vztahu k dalším příjmům. Domáhají se toho, aby příplatky pobírané C. Schulz-Delzers nebyly zohledněny pro účely progrese daně. Tvrdí, že zohlednění těchto příplatků pro tyto účely zakládá porušení článku 39 ES vzhledem k tomu, že rovnocenné příplatky pobírané za podmínek stanovených v § 3 bodě 64 EStG takto zohledňovány nejsou.

25 Podle předkládajícího soudu může ustanovení § 3 bodu 64 EStG odrazovat francouzského úředníka od toho, aby v rámci své služby podnikl pracovní cestu do Německa, neboť příplatky dotčené v původním řízení jsou zahrnuty do výpočtu zvláštní sazby daně, zatímco německý pracovník pracující mimo německé území pobírá rovnocenné příplatky, které nejsou zohledněny pro účely progrese daně.

26 Nezávisle na porušení čl. 39 odst. 1 až 3 ES zakládá ustanovení § 3 bodu 64 EStG podle předkládajícího soudu rovněž skrytou diskriminaci na základě státní příslušnosti, jelikož obecně jsou to právě němečtí státní příslušníci, kteří jsou v zaměstnaneckém

vztahu k právnické osobě německého veřejného práva, a tak jsou to oni, na koho se v první řadě vztahuje zvýhodnění vyplývající z § 3 bodu 64 EStG.

27 Za těchto podmínek Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Je ustanovení § 3 bodu 64 [EStG] slučitelné s volným pohybem pracovníků podle článku [39 ES, nyní článku 45 SFEU]?

b) Obsahuje ustanovení § 3 bodu 64 [EStG] skrytou diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je zakázána na základě článku [12 ES, nyní článku 18 SFEU]?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Je ustanovení § 3 bodu 64 [EStG] slučitelné s volným pohybem občanů Evropské unie podle článku [18 ES, nyní článku 21 SFEU]?“

K předběžným otázkám

28 Úvodem je třeba konstatovat, jak uvedl generální advokát v bodech 39 až 43 svého stanoviska, že z článků Smlouvy o ES citovaných předkládajícím soudem v jeho otázkách je ve věci v původním řízení použitelný pouze článek 39 ES.

29 Zaprvé se totiž článek 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, autonomně uplatňuje pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Zásada zákazu diskriminace byla přitom v oblasti volného pohybu pracovníků zavedena článkem 39 ES (viz zejména rozsudek ze dne 10. září 2009, Komise v. Německo, C-269/07, Sb. rozh. s. I-7811, body 98 a 99, jakož i citovaná judikatura).

30 Zadruhé článek 18 ES, který obecným způsobem stanoví právo všech občanů Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází zvláštní vyjádření v článku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků (viz rozsudek ze dne 1. října 2009, Leyman, C-3/08, Sb. rozh. s. I-9085, bod 20 a citovaná judikatura).

31 Ovšem jednak je nesporné, že C. Schulz-Delzers opustila Francii, aby si zřídila své bydliště v Německu, jednak ani není zpochybňováno její postavení pracovníka ve smyslu článku 39 ES. Položené otázky je tudíž třeba přezkoumat pouze ve světle posledně uvedeného ustanovení (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Leyman, body 18 až 20 a citovaná judikatura).

32 Kromě toho je třeba zdůraznit, že otázka týkající se slučitelnosti ustanovení § 3 bodu 64 EStG s článkem 39 ES ve věci v původním řízení vyvstává jen v rozsahu, v němž se uvedený § 3 bod 64 vztahuje na příplatky pobírané německými úředníky pracujícími v zahraničí, ale nevztahuje se na příplatky pobírané úředníky jiného členského státu pracujícími na německém území. Naproti tomu není zpochybňována skutečnost, že uvedené ustanovení německého práva není použitelné zejména ve vztahu

k příplatkům pobíraným úředníky jiného členského státu s daňovou povinností v Německu, kteří pracují ve třetím členském státě.

33 Za těchto podmínek je třeba položené otázky, které je třeba přezkoumat společně, chápat tak, že jejich podstatou je, zda musí být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení, jako je § 3 bod 64 EStG, podle něhož takové příplatky, jako jsou příplatky dotčené v původním řízení, poskytované úředníku členského státu pracujícímu v jiném členském státě jako náhrada za ztrátu kupní síly v místě výkonu práce, nejsou zohledňovány pro účely určení sazby daně použitelné v tomto prvním členském státě ve vztahu k dalším příjmům osoby povinné k dani nebo jejího manžela, zatímco rovnocenné příplatky poskytované úředníku tohoto jiného členského státu pracujícímu na území prvního členského státu, se pro účely určení této sazby daně zohledňují.

34 V tomto ohledu z ustálené judikatury na jedné straně vyplývá, že článek 39 ES brání zjevné diskriminaci na základě státní příslušnosti, jakož i jakýmkoli skrytým formám diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 26), a na druhé straně že tento článek zakazuje jakékoli opatření, třebaže použitelné bez rozdílu, které státnímu příslušníkovi členského státu brání v tom, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, nebo jej od toho odrazuje (rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 78).

35 Ve věci v původním řízení je nesporné, že s C. Schulz-Delzers, která využila svého práva volného pohybu, není v hostitelském státě zacházeno méně příznivě, než by bylo zacházeno se státním příslušníkem tohoto státu v čistě vnitrostátní situaci. Ze samé povahy ustanovení § 3 bodu 64 EStG totiž vyplývá, že toto ustanovení nelze použít na osoby povinné k dani pracující na německém území; toto ustanovení přiznává zvýhodnění výlučně osobám povinným k dani pracujícím mimo toto území.

36 Z toho vyplývá, že článku 39 ES by bylo možné se ve věci v původním řízení účelně dovolávat pouze v případě, že by odmítnutí poskytnutí tohoto zvýhodnění osobě povinné k dani, která se nalézá v situaci C. Schulz-Delzers, bylo možno kvalifikovat jako diskriminační z jiných důvodů, což by předpokládalo, že situace C. Schulz-Delzers je srovnatelná se situací osob, na něž se uvedené zvýhodnění vztahuje.

37 Přitom je třeba konstatovat, že taková srovnatelnost není dána vzhledem k cíli sledovanému uplatněním progresivních sazeb daně, které nezbytně vycházejí, jak bylo uvedeno v bodech 5 až 8 tohoto rozsudku, z posouzení schopnosti osoby povinné k dani platit daně provedeného na základě životních podmínek na území dotčeného členského státu.

38 Z tohoto hlediska je třeba uvést, že takové příplatky, jako jsou příplatky spadající do působnosti § 3 bodu 64 EStG, jejichž cílem je pouze umožnit jejich příjemci, aby si i přes vyšší životní náklady v zahraničí zachoval tytéž životní podmínky, jako jsou životní podmínky, které měl v Německu, nezvyšují schopnost osoby povinné k dani platit daně, a nejsou tedy zohledňovány pro účely progrese daně.

39 Naproti tomu příplatky, které pobírá C. Schulz-Delzers v Německu, mají právě přizpůsobit odměnu dotyčné osoby životním nákladům v Německu, a zvyšují tedy její schopnost platit daně, tak jak se tato schopnost posuzuje na základě životních podmínek na území tohoto členského státu, a jsou v důsledku toho zohledněny pro účely progrese daně.

40 Skutečnost, že z hlediska francouzského zákonodárce je cílem uvedených příplatků pouze umožnit jejich příjemci, aby si zachoval i přes vyšší životní náklady v Německu tytéž životní podmínky, jako jsou životní podmínky, které měl ve Francii, není v tomto

ohledu relevantní, jelikož srovnatelnost situací může být posouzena nezbytně pouze v rámci jednoho a téhož daňového systému a jelikož při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření na úrovni Unie jsou členské státy i nadále příslušné pro stanovení kritérií pro zdanění příjmu.

41 Okolnost, že v důsledku rozhodnutí manželů Schulzových využít společného zdanění za účelem uplatnění společného základu daně, který je výhodnější než dva oddělené základy daně, byly příplatky vyplácené C. Schulz-Delzers zahrnuty do výpočtu progresivní sazby daně, tedy není důsledkem diskriminačního zacházení ve smyslu článku 39 ES, ale uplatnění kritérií zdanění, jejichž stanovení přísluší členským státům.

42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Smlouva nezaručuje občanovi Unie, že přemístění výkonu jeho činností do jiného členského státu, než je stát, v němž měl do té doby své bydliště, bude daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v této oblasti může být takové přemístění případ od případu pro občana více či méně výhodné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34, a ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45).

43 Proto je třeba na položené otázky odpovědět, že článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení, jako je § 3 bod 64 EStG, podle něhož takové příplatky, jako jsou příplatky dotčené v původním řízení poskytované úředníku členského státu pracujícímu v jiném členském státě jako náhrada za ztrátu kupní síly v místě výkonu práce nejsou zohledňovány pro účely určení sazby daně použitelné v prvním členském státě ve vztahu k dalším příjmům osoby povinné k dani nebo jejího manžela, zatímco rovnocenné příplatky poskytované úředníku tohoto jiného

členského státu pracujícímu na území prvního členského státu se pro účely určení této sazby daně zohledňují.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení, jako je § 3 bod 64 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), podle něhož takové příplatky, jako jsou příplatky dotčené v původním řízení, poskytované úředníku členského státu pracujícímu v jiném členském státě jako náhrada za ztrátu kupní síly v místě výkonu práce, nejsou zohledňovány pro účely určení sazby daně použitelné v prvním členském státě ve vztahu k dalším příjmům osoby povinné k dani nebo jejího manžela, zatímco rovnocenné příplatky poskytované úředníku tohoto jiného členského státu pracujícímu na území prvního členského státu, se pro účely určení této sazby daně zohledňují.

Podpisy.