Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

21. září 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob — Rovné zacházení — Daň z příjmu — Osvobození příjmů z výkonu pedagogické činnosti ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v členském státě Evropské unie nebo ve státě, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 — Právní předpisy členského státu vylučující osvobození příjmů z takové činnosti vykonávané pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem ve Švýcarsku“

Ve věci C-478/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Finanční soud v Bádensku-Württembersku, Německo) ze dne 15. července 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2015, v řízení

Peter Radgen,

Lilian Radgen

proti

Finanzamt Ettlingen,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6, dále jen „Dohoda o volném pohybu osob“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž stojí Peter Radgen a jeho manželka Lilian Radgen (dále jen společně „manželé Radgenovi“), němečtí státní příslušníci s bydlištěm v Německu, proti Finanzamt Ettlingen (Finanční úřad v Ettlingenu, Německo, dále jen „finanční úřad“) ve věci zamítnutí tohoto orgánu zahrnout příjmy P. Radgena z pedagogické činnosti vykonávané ve vedlejším pracovním poměru u veřejnoprávní instituce se sídlem ve Švýcarsku do příjmů osvobozených od daně z příjmů za daňový rok 2009.

Právní rámec

Unijní právo

3 Evropské společenství a jeho členské státy na jedné straně a Švýcarská konfederace na straně druhé podepsaly dne 21. června 1999 sedm dohod, mezi nimi i Dohodu o volném pohybu osob. Rozhodnutím Rady a Komise 2002/309/ES, Euratom týkajícím se dohody o vědeckotechnické spolupráci ze dne 4. dubna 2002 o uzavření sedmi dohod se švýcarskou konfederací (Úř. věst. 2002, L 114, s. 1; Zvl. vyd. 11/41, s. 89) byly tyto dohody schváleny jménem Společenství a dne 1. června 2002 vstoupily v platnost.

4 Podle ustanovení preambule Dohody o volném pohybu osob jsou smluvní strany „odhodlány rozvinout volný pohyb osob mezi nimi na základě pravidel používaných v Evropském společenství“.

5 Článek 1 této dohody stanoví:

„Cílem této dohody ve prospěch státních příslušníků členských států Evropského společenství a Švýcarska je:

a) poskytnout právo vstupu, pobytu, přístupu k zaměstnání, usazování pro účely výkonu samostatné výdělečné činnosti a právo zůstat na území smluvních stran;

[...]

d) poskytnout stejné životní a pracovní podmínky a podmínky pro zaměstnání, jako jsou poskytovány státním příslušníkům hostitelského státu.“

6 Článek 2 uvedené smlouvy, nadepsaný „Nediskriminace“, zní:

„Státní příslušníci jedné smluvní strany, kteří legálně pobývají na území jiné smluvní strany, nesmějí být při používání příloh I, II a III této dohody a v souladu s nimi předmětem žádné diskriminace na základě státní příslušnosti.“

7 Článek 4 téže dohody, nadepsaný „Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti“, stanoví:

„Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti je zaručeno […] v souladu s přílohou I.“

8 Článek 11 odst. 1 dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Projednávání opravných prostředků“, stanoví, že osoby, na něž se tato dohoda vztahuje, mají právo podat k příslušným orgánům stížnost v otázkách uplatnění ustanovení dohody.

9 Podle článku 15 dohody o volném pohybu osob jsou její přílohy a protokoly nedílnou součástí této dohody.

10 Článek 16 odst. 2 této dohody, nadepsaný „Odkaz na právo Společenství“, stanoví:

„Pokud provádění této dohody vyžaduje pojmy práva Společenství, přihlíží se k související judikatuře Soudního dvora Evropských společenství přede dnem podpisu této dohody. Na judikaturu po tomto dni se Švýcarsko upozorňuje. Aby se zajistilo řádné fungování dohody, určí smíšený výbor na žádost kterékoli smluvní strany důsledky této judikatury.“

11 Článek 21 uvedené dohody, nadepsaný „Vztah k dvoustranným dohodám o zamezení dvojího zdanění“, stanoví:

„1. Dvoustranné dohody mezi Švýcarskem a členskými státy Evropského společenství o zamezení dvojího zdanění nejsou touto dohodou dotčeny. Tato dohoda se zejména nedotýká vymezení pojmu „příhraničních pracovníků“ obsaženého v dohodách o zamezení dvojího zdanění.

2. Žádné ustanovení této dohody nelze vykládat tak, jako by bránilo [že brání] smluvním stranám při používání příslušných ustanovení jejich daňových předpisů rozlišovat mezi daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, zejména co se týče jejich bydliště.

[...]“

12 Příloha I téže dohody upravuje volný pohyb osob a kapitola II této přílohy obsahuje ustanovení o zaměstnancích.

13 Článek 6 odst. 1 této přílohy, nadepsaný „Pravidla upravující pobyt“, stanoví, že „[z]aměstnanec, který je státním příslušníkem smluvní strany (dále jen „zaměstnanec“) a je zaměstnavatelem z hostitelského státu zaměstnán po dobu nejméně jednoho roku, obdrží povolení k pobytu s dobou platnosti nejméně pět let ode dne vydání povolení [...]“. Druhý odstavec tohoto článku upravuje otázku povolení k pobytu zaměstnance, který je zaměstnán na dobu kratší než jeden rok. Pokud jde o odstavce 3 až 7 uvedeného článku, obsahují procesní ustanovení týkající se práva pobytu zaměstnanců.

14 V souladu s čl. 7 odst. 1 uvedené přílohy „[z]aměstnaný příhraniční pracovník je státní příslušník smluvní strany, který má bydliště na území některé smluvní strany, vykonává výdělečnou činnost jako zaměstnanec na území druhé smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.“

15 Článek 9 odst. 1 a 2 přílohy I dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Rovné zacházení“, zní:

„1. Se zaměstnancem, který je státním příslušníkem některé smluvní strany, se nesmí na území jiné smluvní strany zacházet pro jeho státní příslušnost jinak než se zaměstnanými státními příslušníky hostitelské země, pokud jde o podmínky zaměstnání a pracovní podmínky, zejména co se týká odměňování, propouštění ze zaměstnání a opětného profesního začlenění nebo opětného zaměstnání, jestliže se stane nezaměstnaným.

2. Zaměstnanec a jeho rodinní příslušníci uvedení v článku 3 této přílohy požívají stejné daňové a sociální výhody jako zaměstnaní státní příslušníci hostitelské země a jejich rodinní příslušníci.“

16 Kapitola III přílohy I této dohody, nadepsaná „Samostatně výdělečně činné osoby“, obsahuje ustanovení týkající se samostatně výdělečně činných osob.

Německé právo

17 Podle ustanovení § 1 odst. 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů, BGBl. 2002 I, s. 4212) ve znění daňového zákona pro rok 2009 ze dne 19. prosince 2008 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (dále jen „EStG“) mají fyzické osoby s bydlištěm nebo místem obvyklého pobytu v tuzemsku neomezenou povinnost k dani z příjmů.

18 Ustanovení § 3 bodu 26 EStG stanoví, že příjmy z činností vykonávaných ve vedlejším pracovním poměru v postavení přednášejícího, školitele, vychovatele, vedoucího či z jiné srovnatelné činnosti vykonávané ve vedlejším pracovním poměru ve službách nebo na účet právnické osoby veřejného práva se sídlem v členském státě Evropské unie nebo ve státě, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „dohoda o EHP“), jsou osvobozeny od daně až do výše 2 100 euro za rok.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

19 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že manželé Radgenovi jsou německými státními příslušníky, kteří bydlí v Německu. V tomto členském státě podléhají společnému zdanění příjmů. Ze spisu rovněž vyplývá, že P. Radgen má v uvedeném členském státě neomezenou povinnost k dani z příjmů.

20 V průběhu roku 2009 vykonával P. Radgen pedagogickou činnost ve vedlejším pracovním poměru pro veřejnoprávní instituci ve Švýcarsku. Tato činnost byla vykonávána na základě pracovní smlouvy mezi P. Radgenem a touto institucí. Za účelem prezentace svých přednášek cestoval P. Radgen do Curychu a poté se vracel do Německa. Za uvedenou činnost obdržel částku 4 095 švýcarských franků (CHF) (přibližně 2 702 eur). Manželé Radgenovi měli za to, že se na tyto příjmy vztahuje osvobození stanovené v § 3 bodu 26 EStG.

21 Ve výměru daně z příjmů za rok 2009 zahrnul správce daně uvedenou částku mezi zdanitelné příjmy, a to poté, co byla z částky splatné z titulu této daně odečtena částka sražená švýcarským správcem daně, která činila 121,44 eura.

22 Manželé Radgenovi se proti tomuto výměru odvolali. Správce daně toto odvolání zamítl jako neopodstatněné s tím, že dohoda o volném pohybu osob nebrání možnosti nepřiznat osvobození podle § 3 bodu 26 EStG.

23 Manželé Radgenovi podali k předkládajícímu soudu Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud v Bádensku-Württembersku, Německo) žalobu. Předkládající soud kvalifikuje P. Radgena jakožto „zaměstnaného příhraničního pracovníka“ ve smyslu čl. 7 odst. 1 přílohy I dohody o volném pohybu osob a táže se, zda se i v rámci této dohody uplatní zásady formulované v rozsudku ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816).

24 Uvedený soud v tomto kontextu zdůrazňuje, že z hlediska německého daňového práva není podstatné, zda je činnost, pro niž je žádáno osvobození od daně, vykonávána osobou samostatně výdělečně činnou nebo zaměstnancem. Kromě toho má předkládající soud za to, že i když byl rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) vydán po podpisu předmětné dohody, upřesňuje uvedený rozsudek pouze právní stav, který existoval před podpisem této dohody.

25 Za těchto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud v Bádensku-Württembersku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být ustanovení dohody o volném pohybu osob, zejména její preambule, články 1, 2, 4, 11, 16, 21, jakož i články 7, 9 a 15 její přílohy I, vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, podle které se daňovému poplatníkovi, který má v tomto státě neomezenou daňovou povinnost, nepřizná odpočet částky osvobozené od daně za výkon pedagogické činností ve vedlejším pracovním poměru z důvodu, že tato činnost není vykonávána ve službách nebo na účet právnické osoby veřejného práva, která má sídlo v členském státě Evropské unie nebo ve státě, na který se vztahuje dohoda o EHP, nýbrž ve službách nebo na účet právnické osoby veřejného práva se sídlem na území Švýcarské konfederace?“

K předběžné otázce

K přípustnosti

26 Německá vláda a Evropské komise zaprvé tvrdí, že výklad článku 11 dohody o volném pohybu osob týkajícího se projednávání opravných prostředků a článku 15 přílohy I této dohody týkajícího se osob samostatně výdělečně činných není pro výsledek sporu projednávaného u předkládajícího soudu relevantní.

27 V tomto ohledu se podle ustálené judikatury Soudního dvora na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 7. dubna 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, bod 41 a citovaná judikatura).

28 V projednávaném případě z článku 11 dohody o volném pohybu osob vyplývá, že tento článek zaručuje osobám, na něž se tato dohoda vztahuje, právo podat stížnost k příslušným orgánům, pokud se týká použití ustanovení dotčené dohody. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru přitom nevyplývá, že by toto právo bylo manželům Radgenovým odepřeno.

29 Je také nesporné, že činnost vykonávaná P. Radgenem ve Švýcarsku je činností vykonávanou v rámci pracovního poměru. Jelikož se článek 15 přílohy I dohody o volném pohybu osob týká osob samostatně výdělečně činných, tedy osob vykonávajících výdělečnou činnost mimo pracovní poměr, nevztahuje se na P. Radgena.

30 Za těchto podmínek je zjevné, že výklad článku 11 dohody o volném pohybu osob a článku 15 přílohy I této dohody není relevantní pro řešení sporu projednávaného u předkládajícího soudu. Proto je předběžná otázka v rozsahu, v němž se týká výkladu těchto ustanovení, nepřípustná.

31 Zadruhé má německá vláda za to, že P. Radgena nelze kvalifikovat jako „zaměstnaného příhraničního pracovníka“ ve smyslu článku 7 přílohy I dohody o volném pohybu osob. Naproti tomu tato vláda netvrdí, že k dotčené činnosti vykonávané v rámci pracovního poměru nevyužil P. Radgen svého práva na volný pohyb.

32 Jak vyplývá z bodu 27 tohoto rozsudku, je na odpovědnosti vnitrostátního soudu vymezit právní a skutkový rámec sporu, který projednává. Jelikož předkládající soud jednoznačně kvalifikoval P. Radgena jako „zaměstnaného příhraničního pracovníka“ ve smyslu článku 7 přílohy I uvedené dohody, je třeba, aby Soudní dvůr vycházel z předpokladu, že P. Radgen je v takovémto postavení.

33 V každém případě vzhledem k tomu, že je nesporné, že P. Radgen využil svého práva na volný pohyb k výkonu výdělečné činnosti na území jiné smluvní strany dohody o volném pohybu osob, a sice Švýcarské konfederace, nejeví se, že by požadovaný výklad ustanovení této dohody týkajících se rovného zacházení se zaměstnanci měl hypotetickou povahu, takže předběžná otázka je v rozsahu, v němž se týká tohoto výkladu, přípustná.

34 Dohoda o volném pohybu osob totiž rozlišuje zaměstnané příhraniční pracovníky pouze v jediném článku, a to v článku 7 její přílohy I za zvláštním účelem, a sice – jak vyplývá z článku 7 ve spojení s článkem 6 této přílohy – pro stanovení příznivějších podmínek, které se na ně vztahují v oblasti práva pobytu, oproti ostatním zaměstnancům, na které se vztahuje tato dohoda (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Stamm a Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, bod 39).

K věci samé

35 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení dohody o volném pohybu osob týkající se rovného zacházení se zaměstnanci musí být vykládána v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, které státnímu příslušníkovi-rezidentovi, který má neomezenou povinnosti k dani z příjmů, jež využil svého práva na volný pohyb k výkonu pedagogické činnosti ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem ve Švýcarsku, nepřiznávají osvobození od daně z příjmu z této výdělečné činnosti, i kdyby takové osvobození bylo přiznáno, pokud by uvedená činnost byla vykonávána pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v tomto členském státě, jiném členském státě či jiném státě, na který se vztahuje dohoda o EHP.

36 Jak vyplývá z preambule, z článku 1 a čl. 16 odst. 2 dohody o volném pohybu osob, jejím cílem je provádění volného pohybu osob, tedy státních příslušníků Unie a státních příslušníků Švýcarské konfederace, na území smluvních stran této dohody, na základě ustanovení, která se uplatňují v Unii a jejichž znění je třeba vykládat v souladu s judikaturou Soudního dvora (rozsudek ze dne 19. listopadu 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 40).

37 V této souvislosti je třeba uvést, že tento cíl podle čl. 1 písm. a) a d) uvedené dohody zahrnuje poskytnutí mimo jiné práva vstupu, pobytu, přístupu k zaměstnání, jakož i stejných životních a pracovních podmínek těmto státním příslušníkům, jaké jsou poskytovány státním příslušníkům hostitelského státu.

38 Článek 4 dohody o volném pohybu osob tak zaručuje právo přístupu k výdělečné činnosti v souladu s ustanoveními přílohy I této dohody, přičemž kapitola II této přílohy obsahuje ustanovení týkající se volného pohybu zaměstnanců a zejména ustanovení týkající se zásady rovného zacházení.

39 V tomto kontextu je třeba připomenout, že článek 9 přílohy I dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Rovné zacházení“, zaručuje uplatnění zásady zákazu diskriminace uvedené v článku 2 této dohody v oblasti volného pohybu pracovníků (rozsudek ze dne 19. listopadu 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 47).

40 Tento článek 9 ve svém odstavci 2 stanoví zvláštní pravidlo, podle něhož se na zaměstnance a jeho rodinné příslušníky vztahují stejné daňové a sociální výhody jako na tuzemské zaměstnance a jejich rodinné příslušníky. V oblasti daňových výhod již Soudní dvůr judikoval, že se zásady rovného zacházení stanovené v tomto ustanovení může dovolávat rovněž pracovník, který je státním

příslušníkem smluvní strany a který využil svého práva volného pohybu, vůči státu, ze kterého sám pochází (rozsudek ze dne 19. listopadu 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 36 a citovaná judikatura).

41 Pokud jde o věc v původním řízení, je nesporné, jak bylo uvedeno v bodě 33 tohoto rozsudku, že P. Radgen využil svého práva volného pohybu, když vykonával výdělečnou činnost na území Švýcarské konfederace. Proto se na něj vztahuje kapitola II přílohy I dohody o volném pohybu osob, a může se tak dovolávat článku 9 kapitoly II této přílohy vůči státu, ze kterého sám pochází.

42 Je tedy třeba ověřit, zda byl P. Radgen daňově znevýhodněn oproti jiným německým státním příslušníkům s bydlištěm v Německu vykonávajícím výdělečnou činnost obdobnou jeho činnosti, kteří ji na rozdíl od něj vykonávají pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v tuzemsku, v jiném členském státě Evropské unie nebo jiném státě, na který se vztahuje dohoda o EHP.

43 V projednávaném případě stačí konstatovat, že vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení tím, že nepřiznávají německým daňovým rezidentům vykonávajícím pedagogickou činnost ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem ve Švýcarsku osvobození od daně z příjmu z této výdělečné činnosti, i kdyby takové osvobození bylo přiznáno, pokud by uvedená činnost byla vykonávána pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v tuzemsku, v jiném členském státě Evropské unie nebo jiném státě, na který se vztahuje dohoda o EHP, způsobují rozdílné daňové zacházení mezi německými daňovými rezidenty v závislosti na původu jejich příjmů.

44 Toto rozdílné zacházení může odradit německé daňové rezidenty od využití jejich práva na volný pohyb k výkonu pedagogické činnosti na švýcarském území při zachování bydliště v členském státě jejich pobytu, a proto v zásadě představuje nerovné zacházení v rozporu s čl. 9 odst. 2 přílohy I dohody o volném pohybu osob.

45 Nicméně je zaprvé třeba rovněž zohlednit čl. 21 odst. 2 této dohody, který umožňuje rozdílné zacházení v daňové oblasti s daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, zejména co se týče jejich bydliště.

46 Zadruhé z ustálené judikatury Soudního dvora týkající se volného pohybu zaručeného Smlouvou vyplývá, že pokud je situace daňových poplatníků srovnatelná, může být rozdílné zacházení odůvodněno také naléhavými důvody obecného zájmu. V tomto případě je však ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz např. rozsudky ze dne 31. března 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, bod 32 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 16. března 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, bod 38 a citovaná judikatura).

47 Vzhledem k tomu, že zásada rovného zacházení představuje pojem unijního práva (rozsudek ze dne 6. října 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26), je třeba, jak vyplývá z bodu 36 tohoto rozsudku, za účelem určení existence případného nerovného zacházení v rámci dohody o volném pohybu osob analogicky odkázat na zásady formulované judikaturou Soudního dvora citovanou v předchozím bodě tohoto rozsudku.

48 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že nebylo tvrzeno, že němečtí daňoví rezidenti vykonávající pedagogickou činnost ve vedlejším pracovním poměru na švýcarském území nejsou, pokud jde o daň z příjmů, ve srovnatelné situaci s německými daňovými rezidenty, kterým je osvobození dotčené v původním řízení přiznáno.

49 Odůvodnění nerovného zacházení tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V tomto případě však kromě toho musí být způsobilé zaručit dosažení sledovaného cíle a nesmí překročit meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné.

50 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že v rozsudku ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), se Soudní dvůr zabýval ve vztahu k fyzickým osobám samostatně výdělečně činným využívajícím práva na volný pohyb k výkonu pedagogické činnosti jako vedlejší pracovní činnosti na univerzitě se sídlem v jiném členském státě při zachování bydliště ve státě jejich pobytu tím, zda může být zakázané rozdílné zacházení s těmito osobami a osobami vykonávající takovou činnost v tuzemsku vyplývající z § 3 bodu 26 EStG odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

51 Soudní dvůr měl v bodech 63 a 64 rozsudku ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) za to, že takový rozdíl v zacházení nemůže být odůvodněn důvody obecného zájmu souvisejícími s podporou vzdělávání, výzkumu a rozvoje, jestliže tento rozdíl zasahuje do svobody učitelů, kteří vykonávají pedagogickou činnost jako vedlejší pracovní činnost, zvolit si místo poskytování služeb v rámci Unie, aniž je prokázáno, že pro dosažení tvrzeného cíle podpory vzdělávání, je nezbytné vyhradit dotčené daňové osvobození pouze daňovým poplatníkům, kteří působí jako učitelé vykonávající obdobnou činnost na univerzitách se sídlem na vnitrostátním území.

52 Odůvodnění založené na naléhavém důvodu obecného zájmu souvisejícím s nutností zajistit soudržnost německého daňového režimu v případě neexistence přímé souvislosti z hlediska daňového režimu mezi daňovým osvobozením náhrad výdajů vyplacených vnitrostátními univerzitami a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem bylo Soudním dvorem odmítnuto v bodech 69 až 71 uvedeného rozsudku.

53 Konečně, Soudní dvůr v bodech 83 až 88 uvedeného rozsudku upřesnil, že daňové osvobození upravené v § 3 bodu 26 EStG není opatřením týkajícím se obsahu výuky nebo organizace vzdělávacího systému, ale daňovým opatřením obecné povahy, které přiznává daňové zvýhodnění, pokud se jednotlivec věnuje pracovním činnostem ve společenském zájmu. Členské státy také v každém případě musí při výkonu své pravomoci a odpovědnosti, kterou mají k organizaci svých vzdělávacích systémů, dodržovat ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu. Proto, i kdyby takové vnitrostátní právní předpisy představovaly opatření spojené s takovou organizací, nic by to neměnilo na její neslučitelnosti se Smlouvou, jelikož ovlivňuje volbu místa poskytování služeb provedenou učiteli, kteří vykonávají pedagogickou činnost jako vedlejší pracovní činnost.

54 Tyto důvody jsou přenositelné i na situaci, jako je situace dotčená v původním řízení. Okolnost, zda je dotčená činnost vykonává osobou samostatně výdělečně činnou jako ve věci, jež vedla k vydání rozsudku ze dne 18. prosince 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), nebo v zaměstnaneckém poměru, jak je tomu ve věci v původním řízení, totiž není rozhodující. V obou případech jsou dotčené daňové právní předpisy, v projednávané věci § 3 bod 26 EStG, schopny ovlivnit volbu daňových rezidentů vykonávajících pedagogickou činnost jako vedlejší pracovní činnosti ohledně místa výkonu této činnosti.

55 Uvedené úvahy jsou rovněž v souladu s cílem dohody o volném pohybu osob, kterým je, jak vyplývá z její preambule, zavedení ve prospěch státních příslušníků Unie a státních příslušníků Švýcarské konfederace volného pohybu osob na území smluvních stran této dohody, a to na základě ustanovení, která se uplatňují v Unii.

56 Proto takové daňové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které nepřiznávají osvobození daňovým rezidentům, jež využívají svého práva na volný pohyb vykonáváním pedagogické činnosti ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu se sídlem na švýcarském území, z důvodu místa výkonu této činnosti, představují neodůvodněné nerovné zacházení, a jsou tak v rozporu s čl. 9 odst. 2 přílohy I dohody o volném pohybu osob.

57 Za těchto podmínek je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že ustanovení dohody o volném pohybu osob týkající se rovného zacházení se zaměstnanci musí být vykládána v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení,

které státnímu příslušníkovi-rezidentovi, který má neomezenou povinnosti k dani z příjmů a jenž využil svého práva na volný pohyb k výkonu pedagogické činnosti ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem ve Švýcarsku, nepřiznávají osvobození od daně z příjmu z této výdělečné činnosti, třebaže by takové osvobození bylo přiznáno, pokud by uvedená činnost byla vykonávána pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v tomto členském státě, jiném členském státě Evropské unie či jiném státě, na který se vztahuje dohoda o EHP.

K nákladům řízení

58 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Ustanovení Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 týkající se rovného zacházení se zaměstnanci musí být vykládána v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, které státnímu příslušníkovi-rezidentovi, který má neomezenou povinnosti k dani z příjmů a jenž využil svého práva na volný pohyb k výkonu pedagogické činnosti ve vedlejším pracovním poměru pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem ve Švýcarsku, nepřiznávají osvobození od daně z příjmu z této výdělečné činnosti, třebaže by takové osvobození bylo přiznáno, pokud by uvedená činnost byla vykonávána pro právnickou osobu veřejného práva se sídlem v tomto členském státě, jiném členském státě Evropské unie či jiném státě, na který se vztahuje dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.

Podpisy