Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 21. septembra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciu na strane druhej o voľnom pohybe osôb — Rovnosť zaobchádzania — Daň z príjmov — Oslobodenie príjmov, pochádzajúcich z pedagogickej činnosti vykonávanej vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, od dane — Právna úprava členského štátu, ktorá vylučuje oslobodenie príjmov, pochádzajúcich z takej činnosti vykonávanej v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom vo Švajčiarsku, od dane“

Vo veci C-478/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko) z 15. júla 2015 a doručený Súdnemu dvoru 8. septembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

Peter Radgen,

Lilian Radgen

proti

Finanzamt Ettlingen,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Arabadžiev, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a E. Regan,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu Dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu (Ú. v. ES L 114, 2002, s. 6, resp. Ú. v. EÚ L 353, 2009, s. 71, ďalej len „dohoda o voľnom pohybe osôb“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom Petrom Radgenom a jeho manželkou Lilian Radgenovou (ďalej spoločne len „manželia Radgenovci“), nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom v Nemecku, a Finanzamt Ettlingen (Finančný úrad Ettlingen, Nemecko, ďalej len „finančná správa“), ktorého predmetom je odmietnutie tejto správy zohľadniť príjmy pána Radgena za výkon pedagogickej činnosti vykonávanej vo vedľajšom pracovnom pomere vo verejnoprávnom zariadení so sídlom vo Švajčiarsku ako príjmy oslobodené od dane za daňové obdobie roku 2009.

Právny rámec

Právo Únie

3 Európske spoločenstvo a jeho členské štáty na jednej strane a Švajčiarska konfederácia na druhej strane podpísali 21. júna 1999 sedem dohôd, medzi ktoré patrí aj dohoda o voľnom pohybe osôb. Rozhodnutím Rady 2002/309/ES, Euratom (a Komisie v prípade dohody o vedeckej a technologickej spolupráci) zo 4. apríla 2002 o uzavretí siedmich dohôd so Švajčiarskou konfederáciou (Ú. v. ES L 114, 2002, s. 1; Mim. vyd. 11/041, s. 89) bolo týchto sedem dohôd schválených v mene Spoločenstva a dohody nadobudli platnosť 1. júna 2002.

4 Podľa preambuly dohody o voľnom pohybe osôb sú zmluvné strany „rozhodnuté dosiahnuť voľný pohyb osôb medzi stranami na základe pravidiel uplatňovaných v Európskom spoločenstve“.

5 Článok 1 tejto dohody stanovuje:

„V prospech štátnych príslušníkov členských štátov Európskeho spoločenstva a Švajčiarska je cieľom tejto dohody:

a) udeliť právo vstupu, pobytu, prístupu k práci ako zamestnané osoby, usadenia sa ako samostatne zárobkovo činné osoby a práva zdržiavať sa na území zmluvných strán;

…

d) poskytnúť rovnaké životné, zamestnanecké a pracovné podmienky ako štátnym príslušníkom.“

6 Článok 2 tejto dohody s názvom „Nediskriminácia“ stanovuje:

„Štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú pobyt v súlade s právnymi predpismi na území druhej zmluvnej strany, nepodliehajú pri uplatňovaní ustanovení príloh I, II a III k tejto dohode a v súlade s týmito ustanoveniami žiadnej diskriminácii z dôvodov štátnej príslušnosti.“

7 Článok 4 tejto dohody s názvom „Právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti“ uvádza:

„Právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti sa zaručuje… v súlade s ustanoveniami prílohy I.“

8 Článok 11 ods. 1 dohody o voľnom pohybe osôb s názvom „Vybavovanie odvolaní“ priznáva osobám, na ktoré sa vzťahuje táto dohoda, právo podať odvolanie na príslušné orgány, v súvislosti s uplatňovaním ustanovení tejto dohody.

9 Podľa článku 15 dohody o voľnom pohybe osôb tvoria prílohy a protokoly k tejto dohode nedeliteľnú súčasť dohody.

10 Článok 16 ods. 2 tejto dohody s názvom „Odkaz na právo Spoločenstva“ znie:

„Pokiaľ uplatňovanie tejto dohody zahŕňa koncepty [pojmy – *neoficiálny preklad*] práva Spoločenstva, zohľadňuje sa príslušná judikatúra Súdneho dvora Európskych spoločenstiev pred dátumom jej podpísania. Judikatúra po tomto dátume sa Švajčiarsku oznamuje. Z dôvodu zabezpečenia správneho fungovania dohody spoločný výbor na žiadosť ktorejkoľvek zo strán určí dosahy takejto judikatúry.“

11 V článku 21 uvedenej dohody s názvom „Vzťah k dvojstranným dohodám o dvojitom zdanení“ sa stanovuje:

„1. Ustanovenia dvojstranných dohôd medzi Švajčiarskom a členskými štátmi Európskeho spoločenstva o dvojitom zdanení nie sú ustanoveniami tejto dohody dotknuté. Najmä ustanovenia tejto dohody neovplyvňujú definíciu ‚cezhraničných pracovníkov‘ dohôd o dvojitom zdanení.

2. Žiadne ustanovenia tejto dohody sa nesmú vykladať tak, aby sa zmluvným stranám zabránilo pri uplatňovaní príslušných ustanovení ich daňových právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorých situácie nie sú porovnateľné, najmä pokiaľ ide o miesto [ich] bydliska.

…“

12 Príloha I tejto dohody sa venuje voľnému pohybu osôb a kapitola II tejto prílohy obsahuje ustanovenia týkajúce sa zamestnaných osôb.

13 Článok 6 ods. 1 tejto prílohy s názvom „Pravidlá týkajúce sa pobytu“ stanovuje, že „zamestnaná osoba, ktorá je štátnym príslušníkom zmluvnej strany (ďalej len ‚zamestnaná osoba‘) a je zamestnaná na obdobie jedného roka alebo viac zamestnávateľom v hostiteľskej krajine, dostane povolenie na pobyt, ktoré je platné aspoň päť rokov od dátumu jeho vydania.“ Odsek 2 tohto článku upravuje otázku povolenia na pobyt udeleného osobám zamestnaným kratšie ako jeden rok. Odseky 3 až 7 uvedeného článku obsahujú procesné ustanovenia týkajúce sa práva na pobyt zamestnaných osôb.

14 Podľa článku 7 ods. 1 uvedenej prílohy „Zamestnaný cezhraničný pracovník je štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má svoje bydlisko na území zmluvnej strany a vykonáva činnosť zamestnanej osoby na území druhej zmluvnej strany, pričom sa do miesta svojho bydliska vracia zvyčajne každý deň alebo aspoň raz za týždeň.“

15 Článok 9 ods. 1 a 2 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb nazvaný „Rovnaké zaobchádzanie“, stanovuje:

„1. Zamestnanej osobe, ktorá je štátnym príslušníkom zmluvnej strany, sa nesmie na základe jej štátnej príslušnosti udeliť iné zaobchádzanie na území druhej zmluvnej strany ako zamestnaným osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi takejto druhej zmluvnej strany, pokiaľ ide o podmienky zamestnania a pracovné podmienky, najmä z hľadiska mzdy, prepustenia alebo opätovného zaradenia alebo opätovného zamestnania, ak sa stane nezamestnanou osobou.

2. Zamestnaná osoba a jej rodinní príslušníci uvedení v článku 3 tejto prílohy majú rovnaké daňové úľavy a sociálne dávky ako zamestnané osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi krajiny, a ich rodinní príslušníci.“

16 Kapitola III prílohy I dohody s názvom „Samostatne zárobkovo činné osoby“ obsahuje ustanovenia týkajúce sa samostatne zárobkovo činných osôb.

Nemecké právo

17 Podľa § 1 ods. 1 Einkommenssteuergesetz (zákon o dani z príjmov, BGBl. 2002 I, s. 4212) v znení zmenenom a doplnenom zákonom o daniach v roku 2009 z 19. decembra 2008 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (ďalej len „EStG“) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v tuzemsku, sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pokiaľ ide o ich príjmy.

18 Ustanovenie § 3 bodu 26 EStG upravuje, že príjmy z činností vykonávaných vo vedľajšom pracovnom pomere ako prednášajúci, školiteľ, vychovávateľ, vedúci či v inom porovnateľnom postavení v službách alebo na účet právnickej osoby verejného práva, ktorá má svoje sídlo v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“), sú oslobodené od dane celkovo až do výšky 2 100 eur za rok.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že manželia Radgenovci sú nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom v Nemecku. V tomto členskom štáte spoločne podliehajú zdaneniu príjmov. Zo spisu tiež vyplýva, že pán Radgen má v tomto členskom štáte neobmedzenú daňovú povinnosťou k dani z príjmov.

20 Počas roka 2009 pán Radgen vykonával pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere pre verejnoprávne zariadenie vo Švajčiarsku. Túto činnosť vykonával na základe pracovnej zmluvy medzi pánom Radgenom a týmto zariadením. Na účely svojich prednášok pán Radgen cestoval do Zürichu, do Švajčiarska, a potom sa vracal do Nemecka. Za túto činnosť dostal sumu vo výške 4 095 švajčiarskych frankov (CHF) (približne 2 702 eur). Manželia Radgenovci sa domnievali, že sa na tieto príjmy vzťahuje oslobodenie stanovené v § 3 bode 26 EStG.

21 Finančná správa vo výmere dane z príjmov za rok 2009 zahrnula túto sumu do príjmov podliehajúcich dani z príjmov, a to po odpočítaní splatnej sumy vo výške 121,44 eura, ktorú zrazila švajčiarska finančná správa z dôvodu tejto dane.

22 Manželia Radgenovci podali proti tomuto výmeru sťažnosť. Finančná správa ju zamietla ako nedôvodnú, keďže dohoda o voľnom pohybe osôb nebráni odmietnutiu priznať oslobodenie od dane stanovené v § 3 bode 26 EStG.

23 Manželia Radgenovci podali žalobu na vnútroštátny súd Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko). Vnútroštátny súd považuje pána Radgena za „zamestnaného cezhraničného pracovníka“ v zmysle článku 7 ods. 1 prílohy I Dohody o voľnom pohybe osôb, a pýta sa, či sa zásady formulované v rozsudku z 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) môžu uplatniť aj v rámci tejto dohody.

24 V tejto súvislosti uvedený súd zdôrazňuje, že z hľadiska nemeckého práva nie je relevantné, či činnosť, v súvislosti s ktorou sa žiada o oslobodenie od dane, vykonáva samostatne zárobkovo činná osoba alebo zamestnanec. Okrem toho sa uvedený súd domnieva, že aj keď bol rozsudok z 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) vyhlásený po podpise uvedenej dohody, iba spresňuje právny stav, ktorý existoval už pred podpisom samotnej dohody.

25 Za týchto okolností Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia Dohody o voľnom pohybe osôb, najmä jej preambula, články 1, 2, 4, 11, 16, 21, ako aj články 7, 9 a 15 prílohy I, vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa v tomto štáte daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou, jeho štátnemu príslušníkovi, neprizná nárok na odpočet sumy oslobodenej od dane získanej za vykonávanie pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere z toho dôvodu, že sa uvedená činnosť neposkytuje v službách alebo na účet právnickej osoby verejného práva, ktorá má svoje sídlo v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP, ale v službách alebo na účet právnickej osoby verejného práva so sídlom na území Švajčiarskej konfederácie?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

26 V prvom rade nemecká vláda a Európska komisia tvrdia, že výklad článku 11 dohody o voľnom pohybe osôb, ktorý sa týka vybavovania odvolaní a článku 15 prílohy I tejto dohody, ktorý sa týka samostatne zárobkovo činných osôb, nie sú relevantné pre riešenie sporu predloženého vnútroštátnemu súdu.

27 V tejto súvislosti podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť, a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže návrh vnútroštátneho súdu zamietnuť len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť so skutočnosťou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok zo 7. apríla 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, bod 41 a citovaná judikatúra).

28 V prejednávanej veci z článku 11 dohody o voľnom pohybe osôb vyplýva, že tento článok zaručuje osobám, na ktoré sa vzťahuje táto dohoda, právo podať odvolanie v súvislosti s uplatňovaním ustanovení tejto dohody na príslušné orgány. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však nevyplýva, že manželom Radgenovcom sa toto právo zamietlo.

29 Ďalej je nesporné, že činnosť, ktorú vykonáva pán Radgen vo Švajčiarsku, je činnosť v zamestnaneckom pomere. Článok 15 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb sa uplatňuje na samostatne zárobkovo činné osoby, teda osoby vykonávajúce nezávislú činnosť, preto pán Radgen nespadá do pôsobnosti tohto článku.

30 Za týchto podmienok je zjavné, že výklad článku 11 dohody o voľnom pohybe osôb a článku 15 prílohy I tejto dohody nie sú relevantné pre riešenie sporu, ktorý bol predložený vnútroštátnemu súdu. Z tohto dôvodu je prejudiciálna otázka v rozsahu, v akom sa týka výkladu týchto ustanovení, neprípustná.

31 V druhom rade sa nemecká vláda domnieva, že pána Radgena nemožno kvalifikovať ako „zamestnaného cezhraničného pracovníka“ v zmysle článku 7 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb. Táto vláda však netvrdí, že pán Radgen nevyužil svoje právo na voľný pohyb na výkon dotknutej činnosti ako zamestnaná osoba.

32 Ako vyplýva z bodu 27 tohto rozsudku, patrí do zodpovednosti vnútroštátneho súdu, aby určil právny a skutkový rámec sporu, ktorý mu bol predložený. Keďže vnútroštátny súd pána Radgena nepochybne kvalifikoval ako „zamestnaného cezhraničného pracovníka“ v zmysle článku 7 prílohy I uvedenej dohody, je potrebné, aby Súdny dvor vychádzal z predpokladu, že pán Radgen má toto postavenie.

33 V každom prípade vzhľadom na skutočnosť, že je nesporné, že pán Radgen využil svoje právo na voľný pohyb na výkon činnosti ako zamestnaná osoba na území druhej zmluvnej strany dohody o voľnom pohybe osôb, teda Švajčiarskej konfederácie, nezdá sa, že by požadovaný výklad ustanovení tejto dohody týkajúcich sa rovnosti zaobchádzania so zamestnanými osobami mal hypotetickú povahu, preto prejudiciálna otázka v rozsahu, v akom sa týka tohto výkladu, je prípustná.

34 Dohoda o voľnom pohybe osôb totiž rozlišuje zamestnaných cezhraničných pracovníkov len v jedinom článku, a to v článku 7 svojej prílohy I na osobitné účely, teda na stanovenie priaznivejších podmienok, ktoré sa na nich vzťahujú v oblasti práva na pobyt v porovnaní s inými zamestnanými osobami, ktoré patria do pôsobnosti tejto dohody, ako vyplýva z článku 7 v spojení s článkom 6 tejto prílohy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Stamm a Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, bod 39).

O veci samej

35 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb týkajúce sa rovnosti zaobchádzania so zamestnanými osobami majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, aká je vo veci samej, ktorá v tomto štáte jeho štátnemu príslušníkovi rezidentovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou k dani z príjmov, využívajúcemu právo na voľný pohyb na účely vykonávania pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom vo Švajčiarsku, nepriznáva nárok na oslobodenie príjmov pochádzajúcich z tejto činnosti ako zamestnanej osoby od dane, pričom by sa také oslobodenie priznalo v prípade, že by sa uvedená činnosť vykonávala v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v tomto členskom štáte, v inom členskom štáte alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP.

36 Ako vyplýva z preambuly, článku 1 a článku 16 ods. 2 dohody o voľnom pohybe osôb, jej cieľom je realizácia voľného pohybu osôb, teda štátnych príslušníkov Únie a štátnych príslušníkov Švajčiarskej konfederácie, na území zmluvných strán tejto dohody, opierajúc sa o ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v Únii a ktorých znenie sa má vykladať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora (rozsudok z 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 40).

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 1 písm. a) a d) uvedenej dohody tento cieľ zahŕňa priznanie okrem iného práva na vstup, na pobyt, na prístup k práci ako zamestnané osoby, ako aj poskytnutie rovnakých životných, zamestnaneckých a pracovných podmienok týmto štátnym príslušníkom, ako sú podmienky poskytnuté tuzemským štátnym príslušníkom.

38 Článok 4 dohody o voľnom pohybe osôb zaručuje právo na prístup k ekonomickej činnosti v súlade s ustanoveniami uvedenými v prílohe I tejto dohody a kapitola II tejto prílohy obsahuje ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu zamestnaných osôb a najmä ustanovenia týkajúce sa zásady rovnosti zaobchádzania.

39 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 9 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb nazvaný „Rovnaké zaobchádzanie“ zaručuje uplatňovanie zásady zákazu diskriminácie uvedenej v článku 2 tejto dohody v rámci voľného pohybu zamestnaných osôb (rozsudok z 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 47).

40 Tento článok 9 stanovuje v odseku 2 osobitné pravidlo, ktorého cieľom je, aby zamestnaná osoba a jej rodinní príslušníci mali rovnaké daňové úľavy a sociálne dávky ako zamestnané osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi krajiny, a ich rodinní príslušníci. Súdny dvor už rozhodol, že v oblasti daňových úľav sa na zásadu rovnosti zaobchádzania stanovenú v tomto ustanovení môže takisto odvolávať pracovník, ktorý je štátnym príslušníkom zmluvnej strany, ktorý vykonáva svoje právo na voľný pohyb, voči štátu, z ktorého sám pochádza (rozsudok z 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 36 a citovaná judikatúra).

41 Pokiaľ ide o konanie vo veci samej, ako bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, je nesporné, že pán Radgen využil svoje právo na voľný pohyb vykonávaním činnosti ako zamestnaná osoba na území Švajčiarskej konfederácie. Z toho vyplýva, že sa na neho vzťahuje kapitola II prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb, a teda sa môže odvolávať na článok 9 kapitoly II tejto prílohy voči štátu, z ktorého pochádza.

42 Treba preto overiť, či pán Radgen bol znevýhodnený z daňového hľadiska v porovnaní s inými nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom v Nemecku, ktorí vykonávajú obdobnú činnosť ako zamestnaná osoba a ktorú na rozdiel od neho vykonávajú v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v tuzemsku, v inom členskom štáte Únie alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP.

43 V prejednávanej veci stačí konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, ako je úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej sa nemeckému daňovníkovi rezidentovi, vykonávajúcemu pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom vo Švajčiarsku, nepriznáva nárok na oslobodenie príjmov pochádzajúcich z tejto činnosti ako zamestnanej osoby od dane, pričom by sa také oslobodenie priznalo v prípade, že by sa uvedená činnosť vykonávala v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v tomto členskom štáte, v inom členskom štáte alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP, vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu z daňového hľadiska s nemeckými daňovými rezidentmi v závislosti od pôvodu ich príjmov.

44 Toto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť nemeckých daňových rezidentov od využívania práva na voľný pohyb na účely vykonávania pedagogickej činnosti na území Švajčiarska pri zachovaní bydliska v členskom štáte ich pobytu, a preto v zásade predstavuje nerovnosť v zaobchádzaní, ktoré je v rozpore s článkom 9 ods. 2 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb.

45 Predsa však treba zohľadniť po prvé článok 21 ods. 2 tejto dohody, ktorý pripúšťa rozdielne zaobchádzanie v daňovej oblasti s daňovníkmi, ktorí sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska.

46 Po druhé, pokiaľ sa daňovníci nachádzajú v porovnateľnej situácii, z ustálenej judikatúry týkajúcej sa voľného pohybu zaručeného Zmluvou vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri napríklad rozsudky z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, bod 32 a citovanú judikatúru, ako aj zo 16. marca 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, bod 38 a citovaná judikatúra).

47 Vzhľadom na to, že zásada rovnosti zaobchádzania predstavuje pojem práva Únie (rozsudok zo 6. októbra 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26), na určenie existencie prípadného nerovnakého zaobchádzania v rámci dohody o voľnom pohybe osôb treba, ako vyplýva z bodu 36 tohto rozsudku, odkázať analogicky na zásady formulované judikatúrou Súdneho dvora uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

48 V prejednávanej veci treba konštatovať, že sa netvrdilo, že nemeckí daňoví rezidenti, vykonávajúci pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere na území Švajčiarska, nie sú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o daň z príjmov, s nemeckými daňovými rezidentmi, ktorým sa priznáva oslobodenie od dane dotknuté vo veci samej.

49 Nerovnaké zaobchádzanie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.

50 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor sa vo svojom rozsudku z 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) zaoberal otázkou týkajúcou sa fyzických samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré využívali právo na voľný pohyb osôb na vykonávanie pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere na univerzite so sídlom v inom členskom štáte pri zachovaní bydliska v štáte ich pobytu, či zakázané rozdielne zaobchádzanie s týmito osobami a osobami, ktoré takú činnosť vykonávajú v tuzemsku, ako vyplýva z § 3 bodu 26 EStG, môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

51 Súdny dvor v bodoch 63 a 64 rozsudku z 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) zastával názor, že rozdiel v zaobchádzaní nemôže byť odôvodnený dôvodmi všeobecného záujmu súvisiacimi s podporou vzdelávania, výskumu a rozvoja, pokiaľ tento rozdiel zasahuje do slobody vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vybrať si miesto poskytovania svojej služby v rámci Únie bez toho, aby sa preukázalo, že na dosiahnutie uvádzaného cieľa podpory vzdelávania je nevyhnutné vyhradiť poskytnutie dotknutého daňového oslobodenia iba daňovníkom, ktorí vykonávajú podobnú činnosť na univerzitách so sídlom v tuzemsku.

52 Odôvodnenie založené na naliehavom dôvode všeobecného záujmu súvisiaceho s potrebou zabezpečiť koherentnosť nemeckého daňového systému v prípade neexistencie priamej súvislosti z hľadiska daňového systému medzi daňovým oslobodením náhrad za oprávnené výdavky zaplatených nemeckými univerzitami a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu, Súdny dvor zamietol v bodoch 69 až 71 tohto rozsudku.

53 Napokon Súdny dvor v bodoch 83 až 88 uvedeného rozsudku spresnil, že oslobodenie od dane stanovené v § 3 bode 26 EStG nie je opatrením vzťahujúcim sa na obsah výučby alebo na organizáciu vzdelávacieho systému, ale daňovým opatrením všeobecnej povahy, ktoré priznáva daňovú výhodu vtedy, ak sa jednotlivec venuje činnostiam v prospech spoločnosti. Členské štáty totiž musia v každom prípade pri výkone právomoci a zodpovednosti, ktorú majú vo vzťahu k organizácii svojho vzdelávacieho systému, dodržiavať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu. Preto aj keby taká právna úprava predstavovala opatrenie súvisiace s organizáciou vzdelávacieho systému, je naďalej nezlučiteľná so Zmluvou, keďže má vplyv na voľbu vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere, pokiaľ ide o miesto, kde chcú ponúknuť svoje služby.

54 Tieto úvahy možno preniesť aj na situáciu, o akú ide vo veci samej. Okolnosť, či predmetnú činnosť vykonáva samostatne zárobkovo činná osoba ako vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) alebo osoba v zamestnaneckom pomere, ako je vo veci samej, nie je totiž rozhodujúca. V oboch prípadoch sú predmetné daňové právne predpisy, v prejednávanej veci § 3 bod 26 EStG, spôsobilé ovplyvniť voľbu daňových rezidentov, vykonávajúcich pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere, pokiaľ ide o miesto výkonu tejto činnosti.

55 Uvedené úvahy sú takisto v súlade s cieľom dohody o voľnom pohybe osôb, ktorým je, ako vyplýva z preambuly, realizácia voľného pohybu osôb v prospech štátnych príslušníkov Únie a štátnych príslušníkov Švajčiarskej konfederácie na území zmluvných strán tejto dohody, opierajúc sa o ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v Únii.

56 Z uvedeného vyplýva, že daňová právna úprava, ako je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá nepriznáva oslobodenie od dane daňovým rezidentom, ktorí využívajú svoje právo na voľný pohyb vykonávaním pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby so sídlom na švajčiarskom území, z dôvodu miesta výkonu tejto činnosti, predstavuje neodôvodnenú nerovnosť v zaobchádzaní a je preto v rozpore s článkom 9 ods. 2 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb.

57 Za týchto podmienok treba na položenú otázku odpovedať tak, že ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb, týkajúce sa rovnosti zaobchádzania so zamestnanými osobami, sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje právna úprava členského štátu, ako je právna úprava vo veci samej, ktorá štátnemu príslušníkovi rezidentovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou k dani z príjmov, využívajúcemu svoje právo na voľný pohyb na vykonávanie pedagogickej činnosti ako zamestnaná osoba vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom vo Švajčiarsku, nepriznáva nárok na oslobodenie príjmov pochádzajúcich z tejto činnosti zamestnanej osoby od dane, hoci také oslobodenie by sa priznalo, ak by sa uvedená činnosť vykonávala v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v tomto štáte, v inom členskom štáte alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Ustanovenia Dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu, týkajúce sa rovnosti zaobchádzania so zamestnanými osobami, sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje právna úprava členského štátu, ako je právna úprava vo veci samej, ktorá štátnemu príslušníkovi rezidentovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou k dani z príjmov, využívajúcemu svoje právo na voľný pohyb na vykonávanie pedagogickej činnosti ako zamestnaná osoba vo vedľajšom pracovnom pomere v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom vo Švajčiarsku, nepriznáva nárok na oslobodenie príjmov pochádzajúcich z tejto činnosti zamestnanej osoby od dane, hoci také oslobodenie by sa priznalo, ak by sa uvedená činnosť vykonávala v službách právnickej osoby verejného práva so sídlom v tomto štáte, v inom členskom štáte alebo v štáte, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.

Podpisy