

Vec C-169/03

Florian W. Wallentin

proti

Riksskatteverket

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Regeringsrätten (Švédsko)]

„Voľný pohyb osôb – Pracovníci – Daň z príjmu – Iastočné zdanenie poplatníkov poberajúcich malú časť ich príjmov v jednom členskom štáte s trvalým bydliskom v inom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

*Voľný pohyb osôb – Pracovníci – Rovnosť zaobchádzania – Odmena – Daň z príjmu – Príjmy osôb bez trvalého pobytu v danom štáte, ktoré nemajú zdaniteľný príjem vo svojom domovskom členskom štáte, podliehajúce priamemu odvodu dane z príjmu bez možnosti akéhokoľvek daňového zníženia viažuceho sa na osobnú situáciu poplatníka – Neprípustnosť*

(článok 39 ES)

Článok 39 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto členskom štáte, ale ktoré tam majú príjem z titulu výkonu pracovnej činnosti,

- sú zdaňované priamym odvodom dane z príjmu bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu alebo akéhokoľvek iné zníženia alebo odpusty viažuce sa na osobné pomery poplatníka,
- zatiaľ čo poplatníci s trvalým bydliskom v tomto štáte majú právo si uplatniť toto zníženie alebo odpusty pri všeobecnom zdanení ich príjmov doma i v zahraničí,
- pričom tieto osoby bez trvalého bydliska v štáte, kde sú zdaňované, majú vo svojom domovskom štáte len príjem, ktorý svojou podstatou nepodlieha dani z príjmu.

(pozri bod 24 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. júla 2004 (\*)

„Voľný pohyb osôb - Pracovníci - Daň z príjmu – iastočné zdanenie poplatníkov poberaúcich malú časť ich príjmov v jednom členskom štáte s trvalým bydliskom v inom členskom štáte“

Vo veci C-169/03,

ktorej predmetom je návrh Regeringsrätten (Švédsko) podaný Súdnemu dvoru v súlade s článkom 234 ES, ktorým navrhuje vo vzťahu ku konaniu prebiehajúcemu pred vnútroštátnym súdom medzi

**Florian W. Wallentin**

a

**Riksskatteverket,**

aby rozhodol o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa výkladu článku 39 ES,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts,

generálny advokát: P. Léger,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomné pripomienky, ktoré predložili:

- pán Wallentin, osobne,
- Riksskatteverket, v zastúpení: T. Wallén, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Mercier, splnomocnení zástupcovia,
- fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a K. Simonsson, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na správu sudcu-spravodajcu,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. marca 2004,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Uznesením z 10. apríla 2003 doručeným tajomníkovi Súdneho dvora 14. apríla 2003, Regeringsrätten položila v postupe podľa článku 234 ES prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu článku 39 ES s cieľom zistiť, či sa úprava švédskeho práva týkajúca sa vyrubovania osobitnej dani z príjmu osobám s bydliskom v zahraničí v určitom ohľade nemôže považovať ako odporujúca tomuto článku.

2 Táto otázka vznikla v rámci súdneho sporu medzi pánom Wallentinom a Riksskatteverket (správcom daní).

## Právny rámec, spor v konaní o veci samej a prejudiciálna otázka

3 Pán Wallentin, nemecký štátny občan, mal v mieste vzniku sporu bydlisko v Nemecku, kde študoval. Jeho rodičia mu mesačne posielali sumu 650 DEM a takisto okrem toho poberal štípéndium od nemeckého štátu 350 DEM mesačne na ubytovanie a bežné výdavky. Tieto sumy v podstate nepredstavovali zdaniteľný príjem podľa nemeckého finančného práva.

4 V období od 3. do 25. júla 1996 pán Wallentin absolvoval platenú stáž pri Švédскеj cirkvi. Na tento účel sa vo Švédsku zdržoval od 1. júla do 20. augusta 1996. Táto Cirkev mu vyplatila čiastku 8 724 SEK ako platené náhrady tejto stáže.

5 Pán Wallentin sa obrátil na švédsku správu daní so žiadosťou o oslobodenie od dane z príjmu z tejto sumy. Táto žiadosť bola zamietnutá a daňový úrad predpísal odvod dane vo výške 25 % z tejto spornej čiastky z titulu dane z príjmu podľa právnej úpravy „Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta“ (zákon týkajúci sa osobitnej dani z príjmu osôb s bydliskom v zahraničí, alej už len „zákon SINK“), upravujúcej prípady čiastočného vyrubenia dane z príjmu.

6 Zákon SINK sa uplatňuje na osoby s bydliskom v zahraničí, ktoré počas krátkodobého pobytu vo Švédsku nepresahujúceho 6 mesiacov v roku tu poberali príjem. Ide o priamu daň odvádzanú zo základu, pri ktorej neexistuje nárok na odpôty alebo zníženia základu dane s ohľadom na osobné pomery poplatníka. Naproti tomu, táto osobitná daň z príjmu je nižšia ako všeobecná daň z príjmu, hoci je progresívna a pohybuje sa podľa vnútroštátneho práva okolo 30 %.

7 Osoby, ktoré majú vo Švédsku pobyt dlhší ako 6 mesiacov v roku a podliehajú všeobecnej dani z príjmu (úplné zdanenie), majú nárok na základné zníženie základu dane, pričom toto zníženie v predmetnom fiskálnom roku bolo zvýšené na sumu 8 600 SEK. Toto zníženie základu v plnej výške je priznané len platcom dane, ktorí mali bydlisko vo Švédsku počas celého fiskálneho roka. V prípade kratšieho pobytu, ktorý trvá viac ako 6 mesiacov, sa zníženie priznáva len pomerne podľa počtu mesiacov pobytu.

8 Pán Wallentin je toho názoru, že zníženie základu dane priznané iba platcom úplnej všeobecnej dane a nie aj platcom čiastočnej dane zakladá nedovolenú diskrimináciu podľa článku 39 ES.

9 Länsrätten i Norbottens län (Švédsko), rozhodujúce v prvom stupni, rozhodli v prospech pána Wallentina. Na základe odvolania proti tomuto rozhodnutiu, ktoré podal správca dane, toto rozhodnutie bolo zrušené, Kammarrätten i Sundsvall (Švédsko) a pán Wallentin podal voči nemu odvolanie na Regeringsrätten. Keďže Regeringsrätten mal pochybnosti, či predmetná právna úprava nie je v rozpore s článkom 39 ES, rozhodol sa konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 39 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto štáte, ale ktoré tam majú príjem z dôvodu výkonu pracovnej činnosti (obmedzená daňová povinnosť), podliehajú priamemu odvodu z príjmu bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu dane alebo akékoľvek iné zníženia alebo odpôty viažuce sa na osobnú situáciu poplatníka, zatiaľ čo poplatníci s trvalým bydliskom v tomto istom štáte majú právo na tieto zníženia základu dane alebo odpôty pri celkovom zdanení ich príjmu poberaného v tomto členskom štáte a i v zahraničí (neobmedzená daňová povinnosť), avšak v prípade absencie práva na zníženie základu dane atď. je im vyrubovaná nižšia sadzba dane ako poplatníkom, ktorí majú v tomto členskom štáte daňové

bydlisko?“

## O prejudiciálnej otázke

### *Pripomienky predložené Súdnemu dvoru*

10 Riksskatteverket rovnako ako vlády Francúzska a Fínska tvrdí, odvolávajúc sa na rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493), a z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933), že rozlišovanie medzi platcami úplnej dane z príjmu a platcami čiastočnej dane z príjmu je prípustné, pretože situácie, v ktorých sa títo platcovia dane nachádzajú, nie sú objektívne porovnateľné tak z aspektu ich zdroja príjmu, ako aj ich osobnej daňovej schopnosti alebo ich osobnej a rodinnej situácie. Z judikatúry Súdného dvora potom vyvodil záver, že schopnosť osobnej odvodovej povinnosti osoby, ktorá nie je štátnym príslušníkom tohto členského štátu berúc komplexne do úvahy všetky jej príjmy a osobnú a rodinnú situáciu, môže byť ľahšie posúdená v mieste, kde sú sústredené jej osobné a rodinné záujmy, čo vo všeobecnosti odpovedá miestu jej obvyklého bydliska. Nepriznanie predmetného zníženia nemôže byť preto diskriminačné.

11 Podľa Riksskatteverket pán Wallentin preto nemôže tvrdiť, že sa nachádza v porovnateľnej situácii ako osoby s trvalým bydliskom vo Švédsku. Jeho situácia by bola skôr porovnateľná so situáciou osôb, ktoré sa zdržujú a pracujú vo Švédsku určitú časť roka a ktoré majú nárok na pomerné zníženie základu dane. Predmetné zníženie by teda mohlo byť pánovi Wallentinovi priznané len pomerne za 2 mesiace jeho pobytu vo Švédsku, nie však v jeho plnej výške.

12 Fínska vláda podčiarkuje koherenciu daňového režimu, ktorú treba zachovať. Umožnenie zníženia základu progresívnej dane poplatníka ešte pred tým, než je splnená jeho odvodová povinnosť dane s pevnou sadzbou v systéme priamych daní, by bolo v rozpore s touto koherenciou. Poplatník s bydliskom v zahraničí a zdaňovaný priamou daňou z príjmu odvádzanou vo Švédsku by bol takto neoprávnene zvýhodnený.

13 Pán Wallentin a Komisia sú však toho názoru, že predmetná právna úprava vytvára nedovolenú diskrimináciu podľa článku 39 ES a že zníženie základu malo byť v danej situácii priznané v celosti.

14 Komisia osobitne poukázala na bod 36 spomínaného rozsudku, kde mal Súdny dvor uviesť, že zásady zmienené v bode 10 tohto rozsudku, sa neuplatňujú v prípade keď osoba bez trvalého bydliska nemá významnejší príjem v členskom štáte, v ktorom má trvalé bydlisko, a podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov dosahuje z titulu pracovnej činnosti v štáte, v ktorom pracuje, takže štát, v ktorom má trvalé bydlisko mu nie je schopný priznať výhody plynúce z jeho osobnej a rodinnej situácie. Toto zdôvodnenie by malo byť rovnako použité v tomto prípade.

### *Odpoveď Súdného dvora*

15 Z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že vo veci priamych daní situácia osôb s trvalým bydliskom a situácia osôb bez trvalého bydliska v jednom štáte nie sú vo všeobecnosti porovnateľné, keď príjem dosahovaný na území jedného štátu osobou bez trvalého bydliska tvorí najmä iba jednu časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho trvalého bydliska a osobná schopnosť platiť dane osoby bez trvalého bydliska vychádzajúca z celkovej výšky jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť ľahšie posúdená v mieste, kde má sústredenú svoje osobné a rodinné záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého trvalého bydliska (už citovaný rozsudok Schumacker, body 31 a 32; rozsudky zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 22; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-

87/99, Zb. s. I-3337, bod 21, a už citovaný rozsudok Gerritse, bod 43).

16 Tiež skutočnosť, že nemecký štát nepriznáva určité daňové zvýhodnenia osobám bez trvalého bydliska, ako ich priznáva osobám s trvalým bydliskom, nie je vo všeobecnosti diskriminačné, berúc do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou osoby s trvalým bydliskom a situáciou osoby bez trvalého bydliska, tak z aspektu zdroja príjmu, ako aj z aspektu osobnej schopnosti platiť dane alebo osobných a rodinných pomerov (už citované rozsudky Schumacker, bod 34; Gschwind, bod 23, a Gerritse, bod 44).

17 Súdny dvor však rozhodol, že treba inak postupovať v prípade, keď osoba bez trvalého bydliska nemá významnejší príjem v štáte, kde trvalé bydlisko má, a podstatnú časť zdaniteľného príjmu má v štáte, kde vykonáva pracovnú činnosť, takže štát, v ktorom má trvalé bydlisko, nie je schopný jej priznať výhody plynúce z posúdenia jej osobných a rodinných pomerov (pozri už citovaný rozsudok Schumacker, bod 36, a rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 89). V skutočnosti pokiaľ ide o osobu bez trvalého bydliska, ktorá poberá väčšinu svojho príjmu v nemeckom štáte, ktorý však nie je štátom, kde má trvalé bydlisko, diskriminácia spočíva v tom, že jeho osobné a rodinné pomery nie sú zohľadnené ani v štáte, kde má trvalé bydlisko, a ani v štáte, kde pracuje (už citovaný rozsudok Schumacker, bod 38), bez ohľadu na rôzne uplatňované daňové sadzby pri osobitnej dani z príjmu a všeobecnej dani z príjmu.

18 Presne taký je vo svojej podstate tento prípad, keď pán Wallentin nemal v posudzovanom období žiaden zdaniteľný príjem v štáte, v ktorom mal trvalé bydlisko, pretože mesačné vreckové od jeho rodičov a podporné štipendium, ktoré mu poskytol nemecký štát, nepredstavovali podľa právnej úpravy tohto štátu zdaniteľný príjem.

19 Pokiaľ ide o otázku, či predmetné zníženie základu odráža zohľadnenie osobných a rodinných pomerov daňovníka, Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o nezdaniteľné pásmo základu podľa nemeckého práva („Grundfreibetrag“), že toto sleduje sociálnu účasť, ktorá garantuje poplatníkovi životné minimum nepodliehajúce dani z príjmu (už citovaný rozsudok Gerritse, bod 48). Žiadna časť spisu nedáva dôvod, aby bolo nutné iné posúdenie prípadu zníženia základu dane, ako ho predpokladá švédске finančné právo.

20 Z toho vyplýva, že skutočnosť, že toto zníženie nie je priznané čiastočne zdaňovaným osobám, ktoré nepoberajú zdaniteľný príjem v štáte, v ktorom majú trvalé bydlisko, zakladá nedovolenú diskrimináciu podľa článku 39 ES.

21 Tvrdenie, že priznanie daňového zníženia osobe, ktorá nemá trvalé bydlisko v štáte, by spochybnilo fiskálnu koherenciu, nemožno akceptovať, odkedy v švédskom finančnom práve existuje priama spojitosť medzi zohľadnením osobných a rodinných pomerov a právom úplne a progresívne zdať všetky príjmy osôb s trvalým bydliskom, ktoré boli dosiahnuté kdekoľvek vo svete. V skutočnosti v situácii, aká je predmetom sporu, štát, v ktorom má poplatník trvalé bydlisko, nemôže zohľadniť jeho osobné a rodinné pomery, pretože daňová povinnosť poplatníka v tomto prípade v uvedenom štáte neexistuje. V takomto prípade komunitárna zásada rovnakého zaobchádzania vyžaduje, aby štát, kde osoba bez trvalého bydliska pracuje, zohľadnil jej osobné a rodinné pomery rovnakým spôsobom ako pri osobách, ktoré tam majú trvalé bydlisko, a priznal jej rovnaké daňové výhody (pozri už citovaný rozsudok Schumacker, bod 41).

22 Rozlišovanie medzi osobami s trvalým bydliskom a osobami bez trvalého bydliska nie je teda žiadnym zdôvodnením nutnosti garantovať koherenciu aplikovaného fiskálneho režimu (pozri v obdobnom prípade už citovaný rozsudok Schumacker, bod 42).

23 Okrem toho, priznanie v tomto prípade rovnakej daňovej úľavy ako osobám s trvalým

bydliskom vo Švédsku počas celého fiskálneho roku by neposkytlo pánovi Wallentinovi neodôvodnené daňové zvýhodnenie, pretože vo svojom domovskom členskom štáte nemá žiaden zdaniteľný príjem, ktorý zakladal právo na udelenie podobného daňového zníženia v tomto jeho domovskom štáte.

24 Na položenú otázku treba odpovedať tak, že článku 39 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto členskom štáte, ale ktoré tam majú príjem z titulu výkonu pracovnej činnosti,

- sú zdaňované priamym odvodom dane z príjmu bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu alebo akékoľvek iné zníženia alebo odpusty viažuce sa na osobné pomery poplatníka,
- zatiaľ čo poplatníci s trvalým bydliskom v tomto štáte majú právo si uplatniť toto zníženie alebo odpusty pri všeobecnom zdanení ich príjmov doma i v zahraničí,
- pričom tieto osoby bez trvalého bydliska v štáte, kde sú zdaňované, majú vo svojom domovskom štáte len príjem, ktorý svojou podstatou nepodlieha dani z príjmu.

### O trovách

25 Výdavky vynaložené vládami Francúzska a Fínska, ako aj Komisiou, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, sa nenahrádzajú. Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom 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.

Z týchto dôvodov

Súdny dvor (prvá komora)

o otázke, ktorú mu predložil Regeringsrätten uznesením z 10. apríla 2003, takto rozhodol:

**Článku 39 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto členskom štáte, ale ktoré tam majú príjem z titulu výkonu pracovnej činnosti,**

- sú zdaňované priamym odvodom dane z príjmu bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu alebo akékoľvek iné zníženia alebo odpusty viažuce sa na osobné pomery poplatníka,
- zatiaľ čo poplatníci s trvalým bydliskom v tomto štáte majú právo si uplatniť toto zníženie alebo odpusty pri všeobecnom zdanení ich príjmov doma i v zahraničí,
- pričom tieto osoby bez trvalého bydliska v štáte, kde sú zdaňované, majú vo svojom domovskom štáte len príjem, ktorý svojou podstatou nepodlieha dani z príjmu.

Jann

La Pergola

Von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Tento rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 1. júla 2004.

Tajomník

Predseda prvej komory

R. Grass

P. Jann

\* Jazyk konania: švédčina.