

V?c C-520/04

řízení zahájené

Pirkko Marjatta Turpeinenem

(řádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus)

„Volný pohyb osob – Da? z p?íjm? – Starobní d?chod – Vyšší zdan?ní d?chod? s bydlišt?m v jiném ?lenském stát?“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Pracovníci – Ustanovení Smlouvy – Osobní p?sobnost*

(?lánek 39 ES)

2. *Ob?anství Evropské unie – Právo na volný pohyb a pobyt na území ?lenských stát? – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánek 18 ES)

1. Volného pohybu zaru?eného ?lánkem 39 ES se nemohou dovolávat osoby, které vykonávaly veškerou profesní ?innost v ?lenském stát?, jehož jsou státními p?íslušníky, a práva pobývat v jiném ?lenském stát? využily až po odchodu do starobního d?chodu bez jakéhokoliv zám?ru zde vykonávat závislou ?innost.

(viz bod 16)

2. ?lánek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle níž da? z p?íjm? týkající se starobního d?chodu vypláceného orgánem doty?ného ?lenského státu osob? s bydlišt?m v jiném ?lenském stát? v n?kterých p?ípadech p?esahuje da?, která by byla dlužná v p?ípad?, že by tato osoba m?la bydlišt? v tomto prvn? uvedeném ?lenském stát?, pokud uvedený d?chod p?edstavuje veškeré nebo tém?? veškeré p?íjmy uvedené osoby.

Vnitrostátní právní úprava znevýhod?ující n?které vlastní státní p?íslušníky na základ? pouhé skute?nosti, že využili svobody voln? se pohybovat a pobývat v jiném ?lenském stát? totiž zp?sobuje nerovné zacházení, které je v rozporu se zásadami, na kterých spo?ívá status ob?ana Unie, a sice se zárukou téhož právního zacházení p?i výkonu jeho svobody pohybu.

Je pravda, že v oblasti p?ímých daní není situace rezident? a nerezident? zpravidla srovnatelná. Nicmén?, pokud jejich starobní d?chod placený v ?lenském stát? p?edstavuje veškeré nebo tém?? veškeré jejich p?íjmy, d?chodci-nerezidenti se objektivn? nacházejí v téže situaci, pokud jde o da? z p?íjm?, jako d?chodci-rezidenti tohoto státu, kte?í pobírají totožný starobní d?chod.

(viz body 22, 26, 31, 39 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

9. listopadu 2006 (*)

„Volný pohyb osob – Daň z příjmu – Starobní důchod – Vyšší zdanění důchodců s bydlištěm v jiném členském státě“

Ve věci C-520/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 20. prosince 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 22. prosince 2004, v řízení zahájeném

Pirkko Marjatta Turpeinen,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. března 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P. M. Turpeinen K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- za finskou vládu T. Pynnä a E. Bygglin, jako zmocněnkyni,
- za španělskou vládu I. del Cuvillem Contrerasem a M. Muñozem Pérezem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství M. Condou, G. Rozetem a P. Aaltem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 ES a 39 ES, jakož i

směrnice Rady 90/365/EHS ze dne 28. června 1990 o právu pobytu zaměstnaných osob a osob samostatně výdělečně činných po skončení jejich pracovní činnosti (Úř. věst. L 180, s. 28; Zvl. vyd. 20/01, s. 5).

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného P. M. Turpeinen, finskou státní příslušnicí v důchodu s bydlištěm - v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení - ve Španělsku ohledně zdanění starobního důchodu ve Finsku, který je jí vyplácen finským orgánem.

Spor v původním řízení a právní rámec

3 Až do roku 1998 P. M. Turpeinen měla své bydliště ve Finsku a pracovala jako dětská psychiatrička ve finské veřejné službě. V roce 1998 nastoupila do předčasného starobního důchodu a přestěhovala se do Belgie. V roce 1999, když definitivně nastoupila do důchodu, se trvale usadila ve Španělsku.

4 Příjmy P. M. Turpeinen sestávají pouze z jednoho starobního důchodu, který jí vyplácí Kuntien Eläkevakuutus (obecní důchodová pojišťovna). Na základě úmluvy uzavřené mezi Finskou republikou a Španělským královstvím ve věci dvojího zdanění je uvedený starobní důchod, který je vyplácen z důvodu činnosti ve veřejném sektoru, zdanitelný pouze ve Finsku.

5 Až do roku 2001 se na P. M. Turpeinen vztahoval daňový režim rezidentů plně podléhajících daňové povinnosti, který pokrývá veškeré světové příjmy osoby podléhající dani. Uvedený režim stanoví progresivní zdanění, podle něhož byla na příjmy představované starobním důchodem P. M. Turpeinen použitelná daňová sazba ve výši 28,5 %.

6 V roce 2002, který je daňovým rokem dotčeným v původním řízení, Uudenmaan verovirasto (finanční úřad Uudenmaa) sdělil P. M. Turpeinen, že od té doby se na ni vztahuje režim ústečného zdanění pokrývající pouze příjmy finského původu, který se použije na finské státní příslušníky, kteří nemají bydliště ve Finsku po dobu tří po sobě následujících let v souladu s články 9 a 11 finského zákona o dani z příjmu (tuloverolaki, zákon č. 1535/1992). V rámci tohoto režimu se na starobní důchod P. M. Turpeinen vztahovala srážková daň o paušální sazbě 35 % na základě čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. I, čl. 3 odst. 1 a článku 7 finského zákona o zdanění příjmu a majetku poplatníků ústečného podléhajících daňové povinnosti (lähdeverolaki, zákon č. 627/1978).

7 Majíc za to, že musí být zdaněna, jako kdyby byla poplatníkem plně podléhajícím daňové povinnosti ve Finsku, tj. progresivní daní, P. M. Turpeinen podala proti rozhodnutí Uudenmaan verovirasto stížnost. Podle jejího názoru musí zacházení s osobou v Evropské unii zůstat nezměněno, když se jedná o tentýž vyplácející orgán a všechny ostatní okolnosti věci s výjimkou místa bydliště nedoznaly žádné změny. Jelikož její stížnosti nebylo vyhověno, podala žalobu k Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách).

8 Jelikož hallinto-oikeus její žalobu zamítl, P. M. Turpeinen podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k předkládajícímu soudu.

Předěžné otázky

9 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předěžné otázky:

„1) Mají být články 18 ES, týkající se práva občanů Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nebo články 39 ES, který zajišťuje volný pohyb pracovníků ve Společenství, vykládány v tom smyslu, že jeden z těchto článků, ba dokonce oba brání vnitrostátní

právní úprav?, podle které srážková da? odvád?ná ze starobního d?chodu vypláceného z d?vodu ve?ejnoprávního pracovního pom?ru ?lenským státem, ve kterém je tento d?chod zdanitelný, poplatníkovi ?áste?n? podléhajícímu da?ové povinnosti v ?lenském stát? s bydlišt?m v zahrani?í v n?kterých p?ípadech p?esahuje da?, kterou by musel zaplatit poplatník jako rezident v tomto ?lenském stát?, a tedy jako poplatník pln? podléhající da?ové povinnosti?

2) Má být sm?rnice [90/365] vykládána tak, že brání vnitrostátní právní úprav? takového druhu, jaký je popsán v otázce 1?“

K p?edb?žným otázkám

10 Podstatou p?edb?žných otázek p?edkládajícího soudu je, zda ?lánky 18 ES a 39 ES, jakož i sm?rnice 90/365 brání takové vnitrostátní právní úprav?, která je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, podle níž da? ze starobního d?chodu vypláceného v doty?ném ?lenském stát? osob? s bydlišt?m v jiném ?lenském stát? v n?kterých p?ípadech p?esahuje da?, která by byla dlužná v p?ípad?, že by tato osoba m?la bydlišt? v tomto prvn? uvedeném ?lenském stát?.

11 Je t?eba rovnou p?ipomenout, že i když za sou?asného stavu práva Spole?enství spadají p?ímé dan? do pravomoci ?lenských stát?, nic to nem?ní na tom, že ?lenské státy musí vykonávat tuto pravomoc p?i dodržování práva Spole?enství, obzvlášt? ustanovení Smlouvy o ES o právu p?iznaném každému ob?anovi Evropské unie voln? se pohybovat a pobývat na území ?lenských stát? (rozsudek ze dne 12. ?ervence 2005, Schempp, C?403/03, Sb. rozh. s. I?6421, bod 19 a uvedená judikatura).

12 Za t?chto podmínek je nejprve namíst? ov??it, zda ?lánky 18 ES a 39 ES brání takové vnitrostátní právní úprav?, která je p?edm?tem p?vodního ?ízení.

?lánky 18 ES a 39 ES

13 ?lánek 18 ES, který obecným zp?sobem stanoví právo všech ob?an? Unie svobodn? se pohybovat a pobývat na území ?lenských stát?, nachází zvláštní vyjád?ení v ?lánku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovník? (viz rozsudek ze dne 26. listopadu 2002, Oteiza Olazabal, C?100/01, Recueil, s. I?10981, bod 26). Za t?chto podmínek je t?eba nejprve ov??it, zda v?c v p?vodním ?ízení spadá pod ?lánek 39 ES.

14 Soudní dv?r opakovan? rozhodl, že cílem ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu osob je usnadnit státním p?íslušník?m Spole?enství výkon všech profesních ?inností na celém území Spole?enství a zabránit p?ijetí opat?ení, která by mohla tyto p?íslušníky znevýhod?ovat, pokud by cht?li vykonávat hospodá?skou ?innost na území jiného ?lenského státu (rozsudky ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve, C?18/95, Recueil, s. I?345, bod 37; ze dne 15. ?ervna 2000, Sehrer, C?302/98, Recueil, s. I?4585, bod 32, a ze dne 17. b?ezna 2005, Kranemann, C?109/04, Sb. rozh. s. I?2421, bod 25).

15 Vnitrostátní p?edpisy, které pracovníkovi, který je státním p?íslušníkem ?lenského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého p?vodu za ú?elem výkonu svého práva na volný pohyb, tvo?í tedy p?ekážku této svobody, i když jsou používány nezávisle na státní p?íslušnosti dot?ených pracovník? (výše uvedené rozsudky Terhoeve, bod 39, Sehrer, bod 33, a Kranemann, bod 26).

16 Nicmén? jak uvedl generální advokát v bod? 60 svého stanoviska, volného pohybu zaru?eného ?lánkem 39 ES se nemohou dovolávat osoby, které vykonávaly veškerou profesní ?innost v ?lenském stát?, jehož jsou státními p?íslušníky, a práva pobývat v jiném ?lenském stát? využily až po odchodu do starobního d?chodu bez jakéhokoliv zám?ru zde vykonávat závislou

řinnost. Zdá se, že toto je případ i P. M. Turpeinen s přihlédnutím ke skutečnostem včci v pŕvodním řízení, jak vyplývají z pŕedkládacího rozhodnutí.

17 Jelikož včc v pŕvodním řízení nespadá pod řlánek 39 ES, je třeba se vyjádřit k použitelnosti řláнку 18 ES.

18 Podle judikatury Soudního dvora je status obřana Unie pŕedurřen být základním postavením státních pŕíslušníkŕ řlenských státŕ, aby tŕm státním pŕíslušníkŕm, kteŕí se nacházejí ve stejné situaci, bylo umožnřno poŕívat v rámci včcné pŕsobnosti Smlouvy stejného právního zacházení bez ohledu na jejich státní pŕíslušnost, s výhradou výjimek, které jsou výslovnŕ stanoveny (viz zejména rozsudky ze dne 20. záŕí 2001, Grzelczyk, Cŕ184/99, Recueil, s. Iŕ6193, bod 31, a ze dne 29. dubna 2004, Pusa, Cŕ224/02, Recueil, s. Iŕ5763, bod 16).

19 Mezi situace patŕící do pŕsobnosti práva Spoleřenství patŕí situace týkající se výkonu základních svobod zaruřených Smlouvou, zejména tŕch spadajících pod svobodu volného pohybu a pobytu na území řlenských státŕ, kterou pŕiznává řlánek 18 ES (viz zejména výše uvedené rozsudky Grzelczyk, bod 33, a Pusa, bod 17).

20 Vzhledem k tomu, že obřanu Unie musí být ve všech řlenských státech pŕiznáno totéř právní zacházení jako to, které se pŕiznává státním pŕíslušníkŕm tŕchto řlenských státŕ nacházejícím se v téže situaci, bylo by nesluřitelné se svobodou volného pohybu, aby se na tohoto obřana pouřilo ménŕ pŕíznivé zacházení v řlenském státŕ, jehoř je státním pŕíslušníkem, než jakého by poŕíval, kdyby nevyuřil možností poskytnutých Smlouvou v oblasti volného pohybu (rozsudky ze dne 11. řervence 2002, D'Hoop, Cŕ224/98, Recueil, s. Iŕ6191, bod 30, a výše uvedený rozsudek Pusa, bod 18).

21 Tyto možnosti by totiž nemohly být plnŕ úřinné, pokud by státní pŕíslušník řlenského státu mohl být odrazen od jejich využití pŕekážkami kladenými jeho pobytu v hostitelském řlenském státŕ z dŕvodu právní úpravy jeho státu pŕvodu trestající skutečnost, že je vyuřil (výše uvedený rozsudek Pusa, bod 19).

22 Vnitrostátní právní úprava znevýhodňující nŕ které vlastní státní pŕíslušníky na základŕ pouhé skutečnosti, že využili svobody volnŕ se pohybovat a pobývat v jiném řlenském státŕ, by tak zpŕsobila nerovné zacházení, které je v rozporu se zásadami, na kterých spoŕívá status obřana Unie, a sice se zárukou téhoř právního zacházení pŕi výkonu jeho svobody pohybu (výše uvedený rozsudek Pusa, bod 20).

23 Jelikož P. M. Turpeinen využila svobod volného pohybu a pobytu pŕiznaných řl. 18 odst. 1 ES, mŕže se dovolávat tohoto ustanovení proti svému státu pŕvodu.

24 Je nesporné, že finská právní úprava, která je pŕedmŕtem včci v pŕvodním řízení, v nŕ kterých pŕípadech mezi finskými státními pŕíslušníky, kteŕí nadále pobývají ve Finsku, a tŕmi, kteŕí si zřídili bydliřtŕ v jiném řlenském státŕ, zavádí rozdílné zacházení, které je pro poslednŕ uvedené pŕíslušníky nepŕíznivé z pouhého dŕvodu, že vykonali jejich právo volného pohybu.

25 Pokud totiž progresivní sazba danŕ vztahující se na dŕchodce-rezidenty zŕstává v závislosti na hrubé řástce starobního dŕchodu vypláceného orgánem finské veŕejné správy nižší než paušální sazba ve výři 35 % vztahující se na dŕchodce-nerezidenty, dŕchodci, kteŕí bydlí tŕi po sobŕ následující roky v jiném řlenském státŕ a pobírají totořný dŕchod, musejí nést vyšří daŕové zatížení.

26 Je pravda, že v oblasti pŕímých daní Soudní dvŕr pŕipustil, že situace rezidentŕ a nerezidentŕ nejsou zpravidla srovnatelné (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker,

C?279/93, Recueil, s. I?225, bod 31).

27 Pokud jde o da? z p?íjm?, Soudní dv?r rozhodl, že situace rezidenta je odlišná od situace nerezidenta v tom, že podstatná ?ást p?íjm? rezidenta je obvykle soust?ed?na ve stát? bydlišt?. Mimoto tento stát má obecn? k dispozici všechny nezbytné informace pro posouzení celkové schopnosti poplatníka platit dan? s ohledem na jeho osobní a rodinnou situaci (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 33, a ze dne 5. ?ervence 2005, D., C?376/03, Sb. rozh. s. I?5821, point 27).

28 Soudní dv?r však rovn?ž p?ipustil, že když poplatník-nerezident, a to a? se jedná o zam?stnance, nebo o samostatn? výd?le?n? ?innou osobu, pobírá veškeré nebo tém?? veškeré p?íjmy ve stát?, kde vykonává své profesní ?innosti, objektivn? se nachází v téže situaci, pokud jde o da? z p?íjm?, jako rezident tohoto státu, který v tomto státu vykonává tytéž ?innosti. Oba jsou zdan?ni v tomto jediném stát? a jejich da?ový základ je totožný (rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C?80/94, Recueil, s. I?2493, bod 20).

29 Toto od?vodn?ní se *mutatis mutandis* použije v takové situaci, jaká je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, kdy jsou zdanitelné p?íjmy p?edstavovány starobním d?chodem.

30 Jak generální advokát správn? uvedl v bod? 74 svého stanoviska, finská da?ová právní úprava stanoví, že takové starobní d?chody, jako d?chod vyplácený P. M. Turpeinen, jsou zdanitelné, pokud jde o poplatníky-rezidenty, jako jakýkoliv jiný p?íjem pocházející p?ímo z hospodá?ské ?innosti s použitím progresivní stupnice a úlev, které mají za cíl zohlednit schopnost poplatníka platit dan?, jakož i jeho osobní a rodinnou situaci.

31 Je tedy namíst? konstatovat, že pokud jejich starobní d?chod placený ve Finsku p?edstavuje veškeré nebo tém?? veškeré jejich p?íjmy, d?chodci-nerezidenti, jako P. M. Turpeinen, se objektivn? nacházejí v téže situaci, pokud jde o da? z p?íjm?, jako d?chodci s bydlišt?m ve Finsku, kte?í pobírají totožný starobní d?chod.

32 Rozdílné zacházení, které vyplývá z takové právní úpravy, která je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, m?že být od?vodn?no pouze tehdy, pokud se zakládá na objektivních hlediscích, která jsou p?im??ená cíli legitimn? sledovanému vnitrostátním právem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pusa, bod 20).

33 Žádný z argument? uvedených finskou vládou p?ed Soudním dvorem za ú?elem od?vodn?ní rozdílného zacházení dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení nem?že být p?ijat.

34 Jak totiž uvádí generální advokát v bod? 78 svého stanoviska, cíle zjednodušení a jasnosti finského da?ového režimu pro poplatníky-nerezidenty mohou být dosaženy opat?enými mén? omezujícími volný pohyb ob?an? Unie, než je zdan?ní, které m?že být v n?kterých p?ípadech vyšší než zdan?ní, které se použije na poplatníky-rezidenty, kte?í pobírají totožné p?íjmy.

35 Pokud jde o údajné t?žkosti p?i výb?ru kone?né dan? od poplatník?-nerezident?, je namíst? konstatovat, že da?ový režim dot?ený v p?vodním ?ízení p?ekračuje meze toho, co je nezbytné k zaru?ení ú?inného výb?ru dan?.

36 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že sm?rnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých daní (Ú? v?st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) umož?uje ?lenskému státu získat od p?íslušných orgán? jiného ?lenského státu veškeré informace, které mu mohou umožnit správn? ur?it da? z p?íjm?, nebo veškeré informace, které považuje za nezbytné pro posouzení p?esné ?ástky dan? z p?íjm? dlužné osobou povinnou k dani v závislosti na právních p?edpisech, které uplat?uje (rozsudek ze

dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42 a uvedená judikatura).

37 Navíc podle směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. v. st. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44), v jejím znění vyplývajícím ze směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. v. st. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27) může členský stát požádat o pomoc jiný členský stát, pokud jde o vymáhání daní z příjmu dlužné poplatníkem s bydlištěm v tomto posledně uvedeném členském státě.

38 Finská vláda ostatně na jednání potvrdila, že od 1. ledna 2006 byl dotčený daňový režim změněn v tom, že od té doby je starobní důchod osoby žijící v zahraničí podléhající daňové povinnosti zdaněn stejným způsobem jako starobní důchod osoby plně podléhající daňové povinnosti ve Finsku, to znamená podle progresivní stupnice se stejnými daňovými úlevami a podle stejného daňového přiznání. Toto řešení se podle uvedené vlády zakládá na praktických úvahách, jakož i na politické volbě zmírnit zdanění osob, které mají skrovný starobní důchod.

39 S přihlédnutím k předcházejícím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž daň z příjmu týkající se starobního důchodu vypláceného orgánem dotyčného členského státu osobě s bydlištěm v jiném členském státě v některých případech přesahuje daň, která by byla dlužná v případě, že by tato osoba měla bydliště v tomto prvně uvedeném členském státě, pokud uvedený důchod představuje veškeré nebo téměř veškeré příjmy uvedené osoby.

40 Za těchto podmínek není nezbytné se vyjadřovat k výkladu směrnice 90/365.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž daň z příjmu týkající se starobního důchodu vypláceného orgánem dotyčného členského státu osobě s bydlištěm v jiném členském státě v některých případech přesahuje daň, která by byla dlužná v případě, že by tato osoba měla bydliště v tomto prvně uvedeném členském státě, pokud uvedený důchod představuje veškeré nebo téměř veškeré příjmy uvedené osoby.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.