

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. května 2012 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb pracovníků – Daň z příjmů – Snížení základu daně – Starobní důchody – Dopad na nízké důchody – Diskriminace mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty“

Ve věci C-39/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 22. ledna 2010,

Evropská komise, zastoupená W. Möllsem, K. Saaremäel-Stoilov a R. Lyalem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Estonské republice, zastoupené M. Linntam, jako zmocněnkyní,

žalované,

podporované

Španělským královstvím, zastoupeným M. Muñoz Pérezem a A. Rubio Gonzálem, jako zmocněnci,

Portugalskou republikou, zastoupenou L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

Švédským královstvím, zastoupeným A. Falk, jako zmocněnkyní,

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným S. Ossowskim, jako zmocněncem,

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou J. Möllerem, C. Blaschkem a B. Kleinem, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci řízení,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal, K. Schieman, C. Toader (zpravodajka) a E. Jarašinas, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. září 2011,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 24. listopadu 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Estonská republika tím, že nestanovila v zákoně o dani z příjmů (tulumaksuseadus) ze dne 15. prosince 1999 (RT I 1999, 101, 903) ve znění zákona ze dne 26. listopadu 2009 (RT I 2009, 62, 405, dále jen „zákon o dani“), že se individuální snížení základu daně uplatní na daňové poplatníky-nerezidenty, jejichž celkový příjem je tak nízký, že pokud by byli rezidenty, měli by na něj nárok, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 SFEU a 28 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Ú. v. st. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Doporučení 94/79/ES

2 Třetí, čtvrtý a šestý body odvodní doporučení Komise 94/79/ES ze dne 21. prosince 1993 o zdanění některých příjmů dosažených nerezidenty v jiném členském státě než ve státě jejich bydliště (Ú. v. st. 1994, L 39, s. 22), uvádí:

„[...] je třeba podat podněty k tomu, aby byl v plném rozsahu zajištěn volný pohyb osob za účelem řádného fungování vnitřního trhu a sdílit členským státem ustanovení, která jsou podle Komise způsobilá zaručit, že na nerezidenty je uplatňováno stejné příznivé daňové zacházení, jako je daňové zacházení uplatňované na rezidenty;

[...] tímto podnětem není dotčeno provádění aktivní politiky Komise v oblasti řízení pro nesplnění povinnosti za účelem zajištění toho, aby byly dodržovány základní zásady Smlouvy o [ES];

[...]

[...] zásada rovného zacházení vyplývající z článku [45 SFEU] a článku [49 SFEU] ukládá neodpírat osobám, které pobírají příjmy, [...] daňová zvýhodnění a odpoty, na které mají nárok rezidenti, pokud je převážná část jejich příjmů obdržena v zemi výdělečné činnosti“. *(neoficiální překlad)*

3 Z článku 1 odst. 1 tohoto doporučení vyplývá, že toto doporučení se vztahuje na několik kategorií příjmů, včetně důchodů.

4 Článek 2 odst. 1 a 2 první pododstavec uvedeného doporučení zní takto:

„1. Členské státy neuloží na příjmy uvedené v čl. 1 odst. 1 v členském státě, ve kterém jsou tyto příjmy zdaňovány, vyšší daň, než je daň, kterou by tento stát uložil, pokud by daňový poplatník, jeho manžel nebo manželka a jeho děti byli rezidenty tohoto členského státu.

2. Použití ustanovení odstavce 1 podléhá podmínce, že příjmy uvedené v čl. 1 odst. 1, které jsou zdanitelné v členském státě, v němž fyzická osoba není rezidentem, představují nejméně 75 % jejího celkového zdanitelného příjmu v daňovém roce.“ *(neoficiální překlad)*

Dohoda uzavřená mezi Finskou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojímu zdanění

5 Článek 18 odst. 2 písm. a) dohody o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a z majetku uzavřené mezi Finskou republikou a Estonskou

republikou dne 23. března 1993 v Helsinkách (dále jen „dohoda o zamezení dvojímu zdanění“)
stanoví:

„Dřchody nebo jiné dávky vypláené ve formě pravidelných plateb nebo paušálních náhrad, které jsou poskytovány na základě právních předpisů týkajících se sociálního zabezpečení smluvního státu nebo na základě jakéhokoliv jiného veřejnoprávního režimu zavedeného smluvním státem za účelem sociální ochrany, jsou zdanitelné pouze v tomto státě“.

Zákon o dani

6 §lánek 1 odst. 1 zákona o dani stanoví:

„Daň z příjmu je vybírána z příjmu daňového poplatníka poté, co byla provedena snížení základu daně povolená zákonem.“

7 §lánek 2 odst. 1 uvedeného zákona stanoví, že tuto daň

„[...] odvádějí fyzické a právnické osoby, které nejsou rezidenty a jež pobírají zdanitelné příjmy“.

8 §lánek 12 odst. 1 téhož zákona stanoví:

„Daň z příjmu je vybírána z příjmu, kterých fyzická osoba-rezident během zdaňovacího období dosáhla z veškerých zdrojů příjmu v Estonsku a mimo něj [...]“

9 Kromě toho podle §l. 19 odst. 2 a §l. 29 odst. 9 zákona o dani je daň z příjmu vybírána též z důchodu a podle §l. 41 odst. 6 tohoto zákona je tato daň vybírána srážkou u zdroje.

10 §lánek 23 zákona o dani stanoví:

„Fyzická osoba-rezident může odejít ze svého příjmu dosaženého ve zdaňovacím období 27 000 EEK.“

11 §lánek 232 tohoto zákona kromě toho upravuje dodatečné snížení základu daně v případě důchodu. Toto ustanovení stanoví:

„Pokud fyzická osoba-rezident pobírá důchod vypláený smluvním státem na základě zákona, důchod ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění upraveného právními předpisy tohoto státu nebo důchod vyplývající z dohody o sociálním zabezpečení, uplatní se na příjem osoby dodatečné snížení základu daně odpovídající částce těchto důchodů, maximálně však do výše 36 000 EEK v jednom daňovém období.“

12 Kromě toho, pokud jde o důchody, které pobírají rezidenti od Estonské republiky, §l. 42 odst. 11 uvedeného zákona stanoví:

„V případě důchodu, který je podle zákona vypláen estonským státem fyzické osobě, která je rezidentem, a důchodu ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění upraveného zákonem o důchodech ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění, se dodatečné snížení základu daně (§lánek 232) odpovídající částce tohoto důchodu uplatní před výpočtem srážkové daně, pokud však toto snížení nepřekračuje za kalendářní měsíc jednu dvanáctinu částky stanovené v §l. 232.“

13 Pokud jde o příjmy pobírané nerezidenty, §lánek 283 zákona o dani stanoví:

„Fyzická osoba, která má bydliště v jiném státě Evropské unie, může na svůj příjem zdanitelný v Estonsku také uplatnit odpočty daně uvedené v předchozí kapitole, pokud pobírá nejméně 75 %

zdanitelného příjmu v Estonsku v danovém období a podá prohlášení k dani z příjmu fyzické osoby rezidenta. Zdanitelným příjmem se rozumí příjem před uplatněním odpočtu podle právních předpisů dotyčného státu.“

Postup před zahájením soudního řízení

14 Osoba estonské státní příslušnosti, která má bydliště ve Finsku (dále jen „stěžovatelka“), podala Komisi stížnost týkající se výpočtu daně z příjmu, která je v Estonsku uplatňována na starobní důchod, jenž je jí vyplácen v tomto členském státě. Stěžovatelka zpochybňovala odmítnutí estonských orgánů přiznat jí nárok na snížení základu daně, jakož i na dodatečné snížení tohoto základu, který zákon o dani přiznává daným poplatníkům, kteří mají bydliště v Estonsku.

15 Ze žaloby Komise vyplývá, že poté, co stěžovatelka dosáhla důchodového věku v Estonsku, usadila se ve Finsku, kde pracovala a nabyla nárok na důchod. Stěžovatelka tak pobírá dva starobní důchody, a to v Estonsku a ve Finsku, jejichž výše je téměř stejná. Důchod pobíraný v Estonsku podléhá dani z příjmu, zatímco s ohledem na nízkou úroveň jejich celkových příjmů není na stěžovatelku ve Finsku daně uplatňována. Částka obdržena z obou důchodů kromě toho překračuje hranici pro snížení základu daně stanovenou v článku 232 zákona o dani pouze nepatrně.

16 S ohledem na tyto skutečnosti měla Komise za to, že podle estonského práva je daně zatížena nerezidentka, která se nachází v obdobné situaci jako stěžovatelka, vyšší, než by byla, kdyby tito nerezidenti pobírali veškeré příjmy pouze v Estonsku.

17 Dne 4. února 2008 zaslala tedy Komise výzvu dopisem Estonské republice, v níž upozornila tento členský stát na případnou neslučitelnost ustanovení vnitrostátních právních předpisů týkajících se zdaování důchodů vyplácených nerezidentům s článkem 45 SFEU a článkem 28 Dohody o EHP.

18 V dopise ze dne 9. dubna 2008 Estonská republika postoj Komise zpochybnila. Zdraznila, že zákon o dani umožňuje uplatnit odpočty stanovené tímto zákonem na nerezidenty, kteří pobírají v Estonsku většinu příjmu, a sice alespoň 75 % veškerých těchto příjmů. Podle Estonské republiky na to tedy tento zákon uplatňuje stejné zacházení, jako je zacházení, které stanoví pro rezidenty. Naproti tomu, pokud je výše příjmu pobíraných v Estonsku nižší než tento procentní podíl, má členský stát bydliště zajistit náležité zdanění daných poplatníků, kteří nemají bydliště v Estonsku.

19 Dne 17. října 2008 Komise zaslala Estonské republice odvodné stanovisko, v němž zopakovala argumenty uvedené ve výzvě dopisem a vyzvala tento členský stát, aby přijal nezbytná opatření ve lhůtě dvou měsíců od doručení tohoto stanoviska.

20 V odpovědi na uvedené odvodné stanovisko ze dne 18. prosince 2008 Estonská republika vyjádřila nesouhlas s výtkami Komise týkajícími se neslučitelnosti zákona o dani s článkem 45 SFEU. Nicméně uznala, že tento zákon obsahuje mezery, pokud jde o povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 28 Dohody o EHP, a prohlásila, že je připravena rozšířit působnost článku 283 uvedeného zákona také na státní příslušníky členských států Evropského hospodářského prostoru.

21 Vzhledem k tomu, že argumenty předložené Estonskou republikou Komisi nepřesvědčily, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

22 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. června 2010 bylo Španělskému království,

Portugalské republiky a Spojenému království Velké Británie a Severního Irska povoleno vedlejší ústavenství na podporu návrhových žádání Estonské republiky. Předseda Soudního dvora povolil usnesením ze dne 7. července 2010 Spolkové republiky Německo a usnesením ze dne 14. ledna 2011 Švédskému království vedlejší ústavenství na podporu návrhových žádání Estonské republiky. Spolková republika Německo však vyjádření nepředložila.

K žalobě

K přípustnosti žaloby

23 ZprvÉ Estonská republika, podporovaná Španělským královstvím, ve své duplice tvrdí, že žaloba musí být prohlášena za nepřipustnou, jelikož její předmět není jasný a přesně definován a návrhová žádání byla formulována nejednoznačně. Podle Estonské republiky Komise jasně neuvedla, ve kterých případech musí Estonská republika uplatnit na nerezidenty stanovené snížení základu daně z příjmu, aby ustala ve vytýkaném neplnění povinností, neboť Komise ve své žalobě prohlásila, že toto snížení základu daně musí být přiznáno tehdy, je-li celkový příjem nerezidentů, kteří pobírají důchod v Estonsku, nižší než hranice pro snížení základu daně stanovené v estonském právu pro daňové poplatníky, kteří mají bydliště v tomto členském státě, zatímco ve své replice uvedla, že Estonská republika musí pro účely přiznání uvedeného snížení zohlednit hranice pro snížení základu daně, které jsou připadně stanovené v členském státě bydliště dotčené osoby.

24 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu a z judikatury Soudního dvora týkající se tohoto ustanovení vyplývá, že každá žaloba musí jasný a přesně uvádět předmět sporu, jakož i stručný popis žalobních důvodů pro to, aby si žalovaný mohl připravit obranu a Soudní dvůr vykonat přezkoumání. Z toho vyplývá, že hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí soudržně a srozumitelně vyplývat ze samotného textu žaloby a že návrhová žádání žaloby musí být formulována jednoznačně, aby se předešlo tomu, že Soudní dvůr rozhodne nad rámec návrhových žádání nebo opomene rozhodnout o některém ze žalobních důvodů (viz zejména rozsudky ze dne 12. února 2009, Komise v. Polsko, C-475/07, bod 43 a ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko, C-375/10, bod 10).

25 Takové požadavky může Soudní dvůr zkoumat i bez návrhu (viz zejména rozsudek ze dne 26. dubna 2007, Komise v. Finsko, C-195/04, Sb. rozh. s. I-3351, body 21 a 22)

26 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že v případě žaloby podané v souladu s článkem 258 SFEU, musí tato žaloba soudržně a přesně uvádět žalobní důvody, aby členský stát a Soudní dvůr mohly přesně pochopit rozsah vytýkaného porušení unijního práva, což je podmínka nezbytná k tomu, aby zmíněný stát mohl užitečně uplatnit důvody na svou obranu a Soudní dvůr ověřit existenci tvrzeného porušení povinnosti (viz zejména výše uvedené rozsudky Komise v. Polsko, bod 44 a Komise v. Španělsko, bod 11).

27 V tomto řízení pro nesplnění povinnosti je však třeba konstatovat, že Komise ve své žalobě, a zejména v bodě 25, uvedla, že „pokud právní předpisy členského státu stanovují hranici, o níž se má za to, že pod její úroveň daňový poplatník nedisponuje nezbytnými prostředky pro to, aby financoval veřejné výdaje, není žádný důvod rozlišovat mezi těmito daňovými poplatníky, jejichž příjem je nižší než stanovená hranice, podle jejich bydliště“. Komise tak jasně uvedla, že Estonská republika musí pro zjištění toho, zda má nerezident, který pobírá starobní důchod v tomto členském státě, nárok na snížení základu daně z příjmu, zohlednit hranici pro snížení základu daně stanovenou zákonem o dani.

28 Kromě toho, pokud jde o odkaz Komise na hranice pro snížení základu daně stanovené v

ženských státech bydliště, je třeba poznamenat, že tento odkaz byl učiněn v kontextu přezkumu judikatury vyplývající z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), který provedl uvedený orgán a z toho Komise konkrétně vyvodila, že pokud je celkový příjem daňového poplatníka tak nízký, že v ženském státě bydliště nepodléhá žádné dani, je v podobné situaci jako rezident ženského státu, v němž pobírá dotčené příjmy. Podle Komise musí tedy tento stát „použít vlastní pravidla v oblasti snížení základu daní, která definují, v jakém rozsahu jsou daňoví poplatníci schopni hradit daně určené k pokrytí potřeb státu“.

29 Žádná ze skutečností vyplývajících ze spisu každopádně neumožňuje dojít k závěru, že žaloba neumožnila Estonské republice uplatnit její důvody na obranu a že Soudní dvůr nemohl přezkoumat existenci nesplnění povinnosti.

30 Námitka nepřípustnosti vznesená Estonskou republikou není opodstatněná, a musí být proto zamítnuta.

31 Z druhého vzhledem k tomu, že námitka nepřípustnosti vznesená Španělským královstvím a Portugalskou republikou je ve velkém rozsahu totožná s důvodem na obranu vycházejícím z doporučení 94/79, který uplatňuje Estonská republika, považuje Soudní dvůr za vhodné spojit její případný přezkum s přezkumem ve věci samé.

32 Zatímco je třeba uvést, že podle znění návrhových žádání žaloby se Komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Estonská republika tím, že nestanovila v zákoně o dani, že se snížení základu daní uplatní na nerezidenty, jejichž celkový příjem je tak nízký, že kdyby byli rezidenty, měli by na něj nárok, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 SFEU a 28 Dohody o EHP. Tato návrhová žádání se tedy jeví tak, že se týkají vnitrostátních právních předpisů v rozsahu, v němž se vztahují k veškerým příjmům, na které je použitelný uvedený zákon.

33 Ze znění spisů Komise však vyplývá, že v argumentaci uvedené na podporu výtek určených Estonské republice, zmiňuje tento orgán pouze daňové zacházení s důchodci, kteří se nacházejí ve stejné situaci jako stěžovatelka. Kromě toho Komise na jednání upesnila, že její návrh na určení nesplnění povinnosti se týká pouze důchodců nerezidentů.

34 Je tedy třeba projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti považovat za žalobu vztahující se pouze na používání pravidel zákona o dani na starobní důchody vyplácené nerezidentům, kteří se nacházejí v takové situaci jako stěžovatelka.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

35 Komise ve své žalobě v podstatě tvrdí, že tím, že nepříznivá důchodcům-nerezidentům nárok na snížení základu daní stanovená zákonem o dani v případě, že dotyčné osoby pobírají méně než 75 % příjmů v Estonsku, staví tento zákon tyto daňové poplatníky – kvůli tomu, že stejně jako stěžovatelka využili svého práva na volný pohyb pracovníků – do méně příznivé situace, než je situace, v níž by se nacházeli tehdy, kdyby tohoto práva nevyužili, i když se s ohledem na nízkou úroveň svých příjmů nacházejí v situaci, která je srovnatelná se situací rezidentů, kteří mají obdobnou úroveň příjmů. Uvedený zákon tedy podle Komise představuje překážku volného pohybu osob, který je zakotven v článku 45 SFEU a článku 28 Dohody o EHP.

36 Komise tvrdí, že jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Schumacker, jak byl potvrzen rozsudkem ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443), osoby, které pobírají pouze malou část příjmu v ženském státě bydliště, se z hlediska daňového zacházení s nimi nacházejí ve srovnatelné situaci jako osoby, které mají bydliště v ženském státě, v němž

pobírají p?íjmy. Komise má za to, že pokud p?íjmy osoby podléhají velmi malé dani nebo nejsou v ?lenském stát? jejího bydlišt? v?bec zdanitelné, nem?že tento stát zaru?it snížení zdanitelného základu daní odvád?ných z p?íjm? pobíraných v jiném ?lenském stát?. Za t?chto okolností je podle Komise v?cí ?lenského státu p?vodu p?íjmu, aby uplatnil na tento p?íjem vlastní da?ová pravidla, mimo jiné i snížení základu dan?.

37 Proto Komise tvrdí, že jak uznal Soudní dv?r v rozsudku ze dne 14. září 1999, Gschwind (C?391/97, Recueil, s. I?5451) a ve výše uvedeném rozsudku Wallentin, platí, že pokud ?lenský stát stanoví snížení základu dan? u p?íjm?, které jsou nižší než ur?itá hranice, za tím ú?elem, aby bylo da?ovým poplatníkem zaru?eno životní minimum, musí být takové zvýhodn?ní p?iznáno také nerezidentem, nebo? je p?iznáváno na základ? osobní situace da?ového poplatníka.

38 Estonská republika, podporovaná všemi vedlejšími ú?astníky ?ízení, odpovídá, že rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty stanovené zákonem o dani nep?edstavuje omezování volného pohybu osob, nebo? nezakládá diskriminaci mezi osobami, které jsou ve srovnatelných situacích.

39 V tomto ohledu p?ipomíná, že z výše uvedeného rozsudku Schumacker vyplývá, že situace rezident? a situace nerezident? mají být považovány za srovnatelné pouze tehdy, když nerezidenti pobírají v?tší ?ást p?íjmu nikoliv v ?lenském stát? bydlišt?, ale v jiném ?lenském stát?. V tomto jediném p?ípad? by posledn? uvedený stát nemohl uplatnit na nerezidenty jiné da?ové zacházení, než je da?ové zacházení uplat?ované na rezidenty.

40 Estonská republika uvádí, že zákon o dani tedy za ú?elem zaru?ení rovného zacházení s rezidenty a nerezidenty, kte?í se nacházejí ve srovnatelné situaci, uplat?uje dot?ená snížení základu dan? na nerezidenty tehdy, když pobírají 75 % svého celosv?tového p?íjmu v Estonsku. Podle Estonské republiky je výpo?et zdanitelného p?íjmu provád?n podle zákona ?lenského státu bydlišt? doty?né osoby a nerezident musí za ú?elem ur?ení ?ásti pobírané v Estonsku p?edložit d?kaz pocházející od da?ové správy ?lenského státu svého bydlišt?.

41 Krom? toho je Estonská republika toho názoru, že se Komise tím, že podala tuto žalobu, nedržela doporu?ení 94/79, v n?mž uvedla, že rovné da?ové zacházení s rezidenty a nerezidenty je nutné pouze tehdy, když nerezidenti pobírají nejmén? 75 % p?íjm? pobíraných v dot?eném da?ovém roce v ?lenském stát?, který je zda?uje.

42 Pokud jde konkrétn? o situaci st?žovatelky, Špan?lské království a Portugalská republika krom? toho zd?raz?ují, že ?lenský stát bydlišt?, v tomto p?ípad? Finská republika, zohlednil celkové p?íjmy pobírané dot?eným da?ovým poplatníkem jak v tomto ?lenském stát?, tak v jiném ?lenském stát? a nezdanil je, nebo? celková výše p?íjm? nep?ekro?ila minimální p?íjem, který je osvobozen od dan?. Na základ? výkladu *a contrario* tyto státy zd?raz?ují, že pokud by ?lenský stát bydlišt? stanovil nižší minimální p?íjem, který je osvobozen od dan?, mohly by být p?íjmy tohoto da?ového poplatníka zdan?ny a v tomto p?ípad? by ?ástka dan? uhrazená v Estonsku byla ode?tena. Tvrdí, že zákon o dani tedy nebrání volnému pohybu pracovník?.

43 Spojené království dodává, že ?ešení navrhané Komisí k tomu, aby se zabránilo, že nerezident v Estonsku by m?l v?tší sociální zvýhodn?ní než rezident, které spo?ívá v tom, že orgány tohoto ?lenského státu zohlední pro ú?ely uplatn?ní snížení základu dan? celosv?tový p?íjem doty?ného da?ového poplatníka, není správné. Tvrdí, že podle úmluvy o zamezení dvojímu zdan?ní nelze zdanit v Estonsku p?íjmy pobírané ve Finsku. Estonská republika podle n?j tedy nem?že vypo?ítat celosv?tový p?íjem doty?ného da?ového poplatníka, kdežto Finská republika tak m?že u?init, nebo? tento da?ový poplatník má bydlišt? ve Finsku a finské orgány mají pravomoc opat?it si od n?j informace a dokumenty. Spojené království tvrdí, že analýza Komise by vedla k tomu, že Estonská republika by musela uplatnit svou ?ást nezdanitelného

příjmu pouze na příjem pobíraný v Estonsku a že osobní a rodinná situace nerezidenta by byla zohledněna v Estonsku a rovněž ve Finsku.

44 K tímto jednotlivým hlediskům Komise uvádí, že v rozporu s tvrzením žalované a vedlejších účastníků řízení Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku konstatoval, že pokud daňový poplatník nepobírá významnější příjem v členském státě bydliště, musí mu členský stát, v němž tento poplatník pobírá příjmy, přiznat stejná zvýhodnění, jako přiznává rezidentům, kteří pobírají příjmy pouze v tomto státě. Komise tvrdí, že Soudní dvůr tak připustil, že za běžných okolností může členský stát, v němž je příjem pobírán, ponechat na členském státu bydliště, aby zajistil úroveň zdanění výdělečnou částí daňového poplatníka, přičemž členský stát, v němž je tento příjem pobírán, je povinen zohlednit osobní situaci daňového poplatníka, pokud tak nemůže učinit členský stát bydliště. Rovněž pokud je na příjmy daňového poplatníka uložena velmi malá nebo žádná daň v členském státě jeho bydliště, nemůže tento stát zaručit snížení základu daní odváděných z příjmů pobíraných v jiném členském státě.

45 Pokud jde o způsoby výpočtu příjmů nerezidenta, Komise zdůrazňuje, že Estonská republika má právo zohlednit celosvětový příjem daňového poplatníka pro výpočet daní, která by se na něj případně uplatnila v Estonsku. Uvádí, že pokud je celosvětový příjem daňového poplatníka nižší než hranice pro zdanění uplatňovaná v Estonsku, nemá tento daňový poplatník podléhat v Estonsku žádné dani. Naproti tomu, pokud jeho celosvětový příjem překračuje hranici uplatňovanou v Estonsku, může být tomuto poplatníkovi uložena daň z příjmů. Podle Komise to vede nikoliv ke zdanění příjmů pobíraných v jiných členských státech než v Estonské republice, ale pouze k určení schopnosti daňového poplatníka pro účely zdanění jeho příjmů pobíraných pouze v Estonsku.

46 Pokud jde o argumentaci žalované týkající se doporučení 94/79, Komise tvrdí, že tento akt není závazný. Podle jejího názoru cílem tohoto doporučení nemůže být doplnění pravidel primárního práva o volném pohybu osob a každopádně neomezuje posuzovací pravomoc Komise. Komise tvrdí, že toto doporučení pouze navrhuje přijetí vnitrostátních opatření provádějících unijní právo, aniž je jím dotčen správný způsob plnění povinností vyplývajících ze smluv. Kromě toho uvádí, že jelikož bylo uvedené doporučení přijato před vyhlášením výše uvedeného rozsudku Schumacker, pozbylo též důvod své existence.

Závěry Soudního dvora

– K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 45 SFEU

47 Úvodem je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že i když primární daně spadají do pravomoci členských států, tyto členské státy nicméně musejí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (viz zejména výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 21; rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29, jakož i ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 28). Při přijímání daňových pravidel vnitrostátního práva musí být rovněž respektovány svobody zaručené smlouvami, zvláště svoboda volného pohybu pracovníků, jak je zakotvena v článku 45 SFEU.

48 V tomto ohledu je v zásadě neslučitelné s pravidly o volném pohybu, aby na pracovníka, který využil tohoto práva, mohlo být uplatněno v členském státě, jehož je státním příslušníkem, méně příznivé zacházení, než jakého by požíval, kdyby možnostmi poskytnutými uvedenými pravidly nevyužil. Je však třeba připomenout, že diskriminace může nastat pouze tehdy, když jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na situace rozdílné (viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 30; Gschwind, bod 21 a rozsudek ze dne 22. března 2007, Talotta, C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 18).

49 V oblasti p?ímých daní nejsou však situace rezident? a nerezident? v ur?itém stát? zpravidla srovnatelné, nebo? p?íjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nej?ast?ji pouze ?ástí jeho celkového p?íjmu soust?ed?ného v míst? jeho bydlišt? a osobní schopnost nerezidenta nést da?ovou zát?ž, která vyplývá ze zohledn?ní všech jeho p?íjm? a jeho osobní a rodinné situace, m?že být nejsnáze posouzena v míst?, kde jsou soust?ed?ny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydlišt? (viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, body 31 a 32, jakož i Gschwind, bod 22).

50 Soudní dv?r v bod? 34 výše uvedeného rozsudku Schumacker rozhodl, že skute?nost, že ?lenský stát nep?izná nerezidentovi ur?itá da?ová zvyhodn?ní, která p?iznává rezidentovi, není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdíl?m mezi situací rezident? a nerezident? jak z hlediska zdroje p?íjm?, tak i osobní schopnosti nést da?ovou zát?ž nebo osobní a rodinné situace (výše uvedený rozsudek Gschwind, bod 23).

51 O diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty ve smyslu Smlouvy se m?že jednat pouze tehdy, je-li bez ohledu na jejich bydlišt? v r?zných ?lenských státech zjišt?no, že pokud jde o obsah a p?edm?t p?íslušných vnitrostátních ustanovení, jsou ob? kategorie da?ových poplatník? ve srovnatelné situaci (viz výše uvedený rozsudek Gschwind, bod 26).

52 Tak tomu je tehdy, když nerezident, který nepobírá významn?jší p?íjem v ?lenském stát? bydlišt? a který získává hlavní ?ást svých zdanitelných p?íjm? z ?innosti vykonávané ve stát? zam?stnání, je v situaci srovnatelné se situací rezident? posledn? uvedeného státu, jelikož v takovém p?ípad? mu ?lenský stát bydlišt? nem?že p?iznat zvyhodn?ní vyplývající ze zohledn?ní jeho osobní a rodinné situace. Proto z da?ového hlediska s ním musí být zacházeno jako s rezidentem v ?lenském stát? zam?stnání a tento stát mu musí p?iznat da?ová zvyhodn?ní, která stanoví pro rezidenty (viz výše uvedené rozsudky Schumacker, body 36 a 37, jakož i Gschwind, bod 27).

53 Rovn?ž podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v situaci, kdy v ?lenském stát? bydlišt? není zdanitelný žádný p?íjem podle právních p?edpis? tohoto státu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Wallentin, bod 17), by mohlo dojít k diskriminaci tehdy, kdyby osobní a rodinná situace takové osoby, jako je st?žovatelka, nebyla zohledn?na v ?lenském stát? bydlišt? ani v ?lenském stát? zam?stnání.

54 Pokud je tedy p?ibližn? 50 % celkových p?íjm? doty?né osoby pobíráno v ?lenském stát? bydlišt?, musí mít tento stát v zásad? možnost zohlednit její schopnost nést da?ovou zát?ž a osobní a rodinnou situaci podle pravidel stanovených právními p?edpisy tohoto státu (viz výše uvedený rozsudek Gschwind, bod 29).

55 V takovém p?ípad?, jako je p?ípad st?žovatelky, které z d?vodu jejího nízkého celkového p?íjmu není podle da?ových právních p?edpis? ?lenského státu bydlišt? uložena da? v uvedeném stát?, však není tento stát s to zohlednit osobní schopnost nést da?ovou zát?ž a osobní a rodinnou situaci doty?né osoby, zvlášt? pak d?sledky, které pro ni má zdan?ní p?íjm? pobíraných v jiném ?lenském stát?.

56 Za takových okolností odmítnutí ?lenského státu, v n?mž jsou pobírány dot?ené p?íjmy, p?iznat snížení základu dan? stanovené jeho da?ovými právními p?edpisy, znevýhod?uje takové da?ové poplatníky-nerezidenty, jako je st?žovatelka, pouze z toho d?vodu, že využili svobod pohybu zaru?ených Smlouvou o FEU.

57 Rozdílné zacházení, které vyplývá z takové právní úpravy, m?že být od?vodn?no pouze tehdy, zakládá-li se na objektivních d?vodech, které jsou p?im??ené cíli legitimn? sledovanému

vnitrostátním právem (rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen, C-520/04, Sb. rozh. s. I-10685, bod 32). V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i když Estonská republika tvrdí, že cílem dotčené podmínky je zabránit tomu, aby daňovému poplatníkovi-nerezidentovi bylo přiznáno snížení základu daně v každém z dotčených členských států, nemůže v takovém případě, jako je případ stěžovatelky, dojít k neodvodněnému kumulování zvýhodnění.

58 Ve výše uvedeném rozsahu může tedy obecný charakter podmínky stanovené v článku 283 zákona o dani, který nezohledňuje osobní a rodinnou situaci dotčených daňových poplatníků, znevýhodňovat takové osoby, jako je stěžovatelka, které využily možností poskytovaných pravidly o volném pohybu pracovníků, a proto se jeví jako neslučitelný s požadavky smluv, které vyplývají z článku 45 SFEU.

59 Žalobní důvod vycházející z porušení článku 45 SFEU musí být proto považován za opodstatněný.

60 Podle Estonské republiky však doporučení 94/79 na základě obsahu a povahy brání tomu, aby bylo určeno, že došlo k tvrzenému nesplnění povinnosti.

61 Je pravda, že v čl. 2 odst. 2 uvedeného doporučení Komise uvedla, že členské státy nesmí uložit na příjmy fyzických osob-nerezidentů vyšší daň než na příjmy rezidentů, pokud příjmy, které jsou zdanitelné v členském státě, v němž fyzická osoba není rezidentem, představují alespoň 75 % celkového zdanitelného příjmu této osoby v daňovém roce.

62 Estonská republika tvrdí, že v opačném případě je oprávněna zacházet s rezidenty a nerezidenty rozdílně.

63 Je však třeba připomenout, že podle čl. 288 posledního pododstavce SFEU patří doporučení k nezávazným aktům unijních orgánů. Kromě toho, jak připomněl generální advokát v bodě 60 svého stanoviska, řízení pro nesplnění povinnosti spočívá na objektivním zjištění toho, že členský stát nedodržel povinnosti, které mu ukládá unijní právo, takže v projednávaném případě se Estonská republika nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání ve snaze zabránit objektivnímu konstatování toho, že nespĺnila povinnosti, které jí ukládá Smlouva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko, C-562/07, Sb. rozh. s. I-9553, bod 18).

64 Je také třeba uvést, že čtvrtý bod odvodnění doporučení 94/79 uvádí, že tímto doporučením není dotčeno provádění aktivní politiky Komise v oblasti postupkových řízení za účelem zajištění toho, aby byly dodržovány základní zásady Smlouvy.

65 Za těchto podmínek doporučení 94/79 nebrání konstatování toho, že nebyly splněny povinnosti vyplývající z článku 45 SFEU. Není tedy třeba, aby se Soudní dvůr zabýval otázkou, zda Španělské království a Portugalská republika mohly ve fázi svého vedlejšího ústavenství vznést v této žalobě Komise námitku nepřipustnosti založenou na přijetí tohoto doporučení.

– K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 28 Dohody o EHP

66 Přestože se Estonská republika ve své žalobní odpovědi dovolávala argumentů týkajících se žalobního důvodu založeného na článku 45 SFEU k tomu, aby zpochybnila také žalobní důvod týkající se článku 28 Dohody o EHP, uznala nutnost doplnit článek 283 zákona o dani, „za tím účelem, aby rozšířila působnost tohoto článku také na oběany členských států Evropského hospodářského prostoru“.

67 V tomto ohledu je třeba uvést, že estonské právní předpisy neposkytují žádnou možnost

přiznat dotčené daňové zvýhodnění osobám, které pobírají důchod v Estonsku a mají bydliště v jednom ze třetích států, jež jsou stranami Dohody o EHP. Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 28 Dohody o EHP mají stejnou právní povinnost jako v podstatě totožná ustanovení článku 45 SFEU, použijí se výše uvedené úvahy obdobně na uvedený článek 28 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko, C-104/06, Sb. rozh. s. I-671, bod 32).

68 Z výše uvedeného vyplývá, že tím, že Estonská republika nepřiznává důchodcem-nerезidentem nárok na snížení základu daně stanovená zákonem o dani, když jim vzhledem k jejich nízkým důchodům není na základě daňových předpisů finského státu bydliště uložena v tomto státě daň, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 SFEU a 28 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

69 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Estonská republika neměla ve věci úspěch, je důvodné poslezně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

70 Podle čl. 69 odst. 4 jednacího řádu ponese Španělské království, Portugalská republika, Švédské království, Spojené království, jakož i Spolková republika Německo vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Estonská republika tím, že nepřiznává důchodcem-nerезidentem nárok na snížení základu daně stanovená zákonem o dani z příjmů (tulumsuseadus) ze dne 15. prosince 1999 ve znění zákona ze dne 26. listopadu 2009, když jim vzhledem k jejich nízkým důchodům není na základě daňových předpisů finského státu bydliště uložena v tomto státě daň, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 SFEU a 28 Dohody o Evropském hospodářském prostoru.**
- 2) **Estonské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) **Španělské království, Portugalská republika, Švédské království, Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, jakož i Spolková republika ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: estonština.