

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 10. mája 2012 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb pracovníkov – Daň z príjmov – Zníženie základu dane – Starobný dôchodok – Vplyv na nízke dôchodky – Diskriminácia medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi“

Vo veci C-39/10,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ podaná 22. januára 2010,

Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls, K. Saaremäeľ Stoilov a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobky,

proti

Estónskej republike, v zastúpení: M. Linntam, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanej,

ktorú v konaní podporujú:

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: M. Muñoz Pérez a A. Rubio Gonzáles, splnomocnení zástupcovia,

Portugalská republika, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

Švédске kráľovstvo, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupkyňa,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: S. Ossowski, splnomocnený zástupca,

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: J. Möller, C. Blaschke a B. Klein, splnomocnení zástupcovia,

vedúcej účasníci konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, sudcovia A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (spravodajkyňa) a E. Jarašinas,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. septembra 2011,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 24. novembra 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Estónska republika si nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 ZFEÚ a z článku 28 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“), keď v zákone o dani z príjmov (tulmaksuseadus) z 15. decembra 1999 (RT I 1999, 101, 903) v znení zákona z 26. novembra 2009 (RT I 2009, 62, 405, ďalej len „zákon o dani z príjmov“) nestanovila uplatnenie individuálneho zníženia základu dane daňovníkom nerezidentom, ktorých celková výška príjmov je taká nízka, že takúto výhodu by mali, ak by mali bydlisko na území Estónska.

Právny rámec

Odporúčanie 94/79/ES

2 Podľa tretieho, štvrtého a šiesteho odôvodnenia odporúčania Komisie 94/79/ES z 21. decembra 1993 o zdanení niektorých príjmov, ktoré nadobudli daňovníci nerezidenti v inom členskom štáte, ako je štát ich bydliska [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 39, 1994, s. 22):

„... pre správne fungovanie vnútorného trhu je potrebné požadovať, aby bol plne zabezpečený voľný pohyb osôb a aby sa členské štáty oboznámili s ustanoveniami, ktoré sú podľa Komisie schopné zabezpečiť nerezidentom rovnako výhodnú daňovú úpravu, ako majú rezidenti;

... táto iniciatíva nemá vplyv na aktívnu politiku Komisie v oblasti konania pri porušení právnych predpisov, tak aby bolo zabezpečené dodržiavanie základných princípov zmluvy [ES];

...

... zásada rovného zaobchádzania vyplývajúca z článku [45 ZFEÚ] a článku [49 ZFEÚ] ukladá povinnosť neobrať osoby s príjmom... o daňové výhody a zníženia, ktoré požívajú rezidenti, v prípade, ak najdôležitejšia časť ich príjmu pochádza z krajiny, kde vykonávali svoju činnosť“. [*neoficiálny preklad*]

3 Z článku 1 ods. 1 tohto odporúčania vyplýva, že sa dotýka viacerých kategórií príjmov, vrátane dôchodkov.

4 Článok 2 ods. 1 a článok 2 ods. 2 prvý pododsek uvedeného odporúčania znie:

„1. Členské štáty neuplatnia na príjmy uvedené v článku 1 ods. 1 v členskom štáte, ktorý ich zdaňuje, vyššiu daň, ako je daň, ktorú by tento členský štát stanovil, ak by daňovník, jeho manžel a jeho deti boli rezidentmi v tomto členskom štáte.

2. Uplatnenie ustanovení odseku 1 podlieha podmienke, že príjmy uvedené v článku 1 ods. 1, ktoré sú zdaniteľné v členskom štáte, v ktorom fyzická osoba nie je rezidentom, predstavujú aspoň 75 % jej celkového zdaniteľného príjmu v priebehu daňového roka.“ [*neoficiálny preklad*]

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Fínskou republikou a Estónskou republikou

5 Článok 18 ods. 2 písm. a) dohody uzavretej 23. marca 1993 v Helsinkách medzi Fínskou republikou a Estónskou republikou (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“), ktorej

cieľom je zamedzenie dvojitého zdanenia a zabránenie daňovým únikom v oblasti daní z príjmov a kapitálu, stanovuje:

„Dôchodky a iné príspevky poberané vo forme periodickej platby alebo paušálnej kompenzácie priznané na základe právneho poriadku týkajúceho sa sociálneho zabezpečenia zmluvného štátu alebo na základe iného verejného zámeru zmluvného štátu, ktorého cieľom je sociálne zabezpečenie, sú zdaniteľné len v tomto štáte.“

Zákon o dani z príjmov

6 § 1 ods. 1 zákona o dani z príjmov stanovuje:

„Daň z príjmov sa uplatní na príjem daňovníka po tom, ako sa vykonajú zákonom povolené zníženia základu dane.“

7 V zmysle § 2 ods. 1 uvedeného zákona túto daň:

„... zaplatia fyzické osoby a právnické osoby nerezidenti, ktoré poberajú zdaniteľné príjmy.“

8 Podľa § 12 ods. 1 rovnakého zákona:

„Daň z príjmov sa vyberá z príjmu fyzických osôb rezidentov počas zdaňovacieho obdobia zo zdrojov príjmov v Estónsku a mimo Estónska...“

9 Navyše v zmysle § 19 ods. 2 a § 29 ods. 9 zákona o dani z príjmov daň sa z príjmu vyberá tiež z dôchodkov a podľa § 41 ods. 6 tohto zákona sa táto daň vyberá zrážkou.

10 § 23 zákona o dani z príjmov uvádza:

„Počas zdaňovacieho obdobia môže fyzická osoba rezident odpočítať zo svojho príjmu 27 000 EEK.“

11 § 232 tohto zákona navyše stanovuje dodatočné zníženie základu dane v prípade dôchodkov. Podľa tohto ustanovenia:

„Ak fyzická osoba rezident poberá dôchodok vyplácaný zmluvným štátom na základe zákona, dôchodok na základe povinnej kapitalizácie stanovený právnymi predpismi tohto štátu alebo dôchodok vyplývajúci z dohody o sociálnom zabezpečení, uplatňuje sa na príjem osoby dodatočné zníženie základu dane zodpovedajúce výške týchto dôchodkov, avšak v maximálnej výške 36 000 EEK počas zdaňovacieho obdobia.“

12 Okrem toho v prípade dôchodkov vyplácaných rezidentom Estónskou republikou § 42 ods. 11 uvedeného zákona uvádza:

„V prípade dôchodku uhrádzaného fyzickej osobe rezidentovi estónskym štátom v súlade so zákonom a dôchodku na základe povinnej kapitalizácie stanoveného zákonom o dôchodkoch na základe kapitalizácie sa uplatňuje dodatočné zníženie základu dane [§ 232] zodpovedajúce výške tohto dôchodku, pred vypočítaním zrážky dane, avšak pokiaľ toto zníženie základu dane nepresiahne za kalendárny mesiac dvanástinu čiastky stanovenej v § 232.“

13 Pokiaľ ide o príjmy vyplácané nerezidentom, § 283 zákona o dani z príjmov stanovuje:

„Fyzická osoba rezident v inom štáte Európskej únie môže na svoj zdaniteľný príjem v Estónsku takisto uplatniť odpočty uvedené v tejto kapitole, pokiaľ poberá aspoň 75 % svojho zdaniteľného príjmu v Estónsku počas zdaňovacieho obdobia a pokiaľ podá daňové priznanie na daň z príjmu

fyzickej osoby rezidenta. Pod zdaniteľným príjmom sa rozumie príjem pred vykonaním odpôtov v súlade s právnym poriadkom dotknutého štátu.“

Konanie pred podaním žaloby

14 Osoba estónskej štátnej príslušnosti s bydliskom vo Fínsku (ďalej len „sťažovateľka“) podala na Komisiu sťažnosť týkajúcu sa výpočtu danej z príjmu, ktorý sa v Estónsku uplatňuje na jej starobný dôchodok vyplácaný v tomto členskom štáte. Dotknutá osoba namieta voči rozhodnutiu estónskych orgánov, ktorým jej bolo zamietnuté zníženie základu dane, ako aj dodatočné zníženie základu dane, ktoré zákon o dani z príjmov poskytuje daňovníkom s bydliskom v Estónsku.

15 Zo žaloby Komisie vyplýva, že sťažovateľka sa po nadobudnutí dôchodkového veku v Estónsku usadila vo Fínsku, kde pracovala a nadobudla právo na dôchodok. Sťažovateľka tak poberá dva dôchodky, jeden v Estónsku a druhý vo Fínsku, ktoré majú takmer rovnakú výšku. Dôchodok poberaný v Estónsku podlieha dani z príjmov, zatiaľ čo vo Fínsku nie je sťažovateľka zdanená vzhľadom na veľmi nízku úroveň celkových príjmov. Celková výška oboch dôchodkov navyše len mierne presahuje hranicu zníženia základu dane uvedenú v § 232 zákona o dani z príjmov.

16 Vzhľadom na tieto okolnosti sa Komisia domnievala, že pri uplatnení estónskeho právneho poriadku je daňové zaťaženie nerezidentov, ktorí sa nachádzajú v podobnej situácii, ako je situácia sťažovateľky, vyššie ako by bolo, ak by tieto osoby poberali všetky svoje príjmy jedine v Estónsku.

17 Dňa 4. februára 2008 Komisia adresovala Estónskej republike výzvu, v ktorej upriamila pozornosť tohto členského štátu na prípadnú nezlučiteľnosť ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy o zdanení dôchodkov vyplácaných nerezidentom s článkom 45 ZFEÚ a s článkom 28 Dohody o EHP.

18 Estónska republika listom z 9. apríla 2008 namietala voči stanovisku Komisie. Zdôrazovala, že zákon o dani z príjmov umožňuje nerezidentom, ktorí poberajú v Estónsku väčšinu svojich príjmov, teda aspoň 75 % z nich, uplatniť odpôty uvedené v zákone. Tento zákon tak uplatňuje rovnakú právnu úpravu na nerezidentov ako aj na rezidentov. Naopak, ak hodnota príjmov poberaná v Estónsku je nižšia ako uvedené percento, je na členskom štáte bydliska, aby zaručil primerané zdanenie daňovníkov, ktorých bydlisko sa nenachádza v Estónsku.

19 Dňa 17. októbra 2008 adresovala Komisia Estónskej republike odôvodnené stanovisko, v ktorom zopakovala tvrdenia uvedené vo výzve a vyzvala tento členský štát, aby prijal požadované opatrenia v lehote dvoch mesiacov od doručenia stanoviska.

20 Vo svojej odpovedi na uvedené odôvodnené stanovisko z 18. decembra 2008 vyjadrila Estónska republika svoj nesúhlas s výhradami Komisie, pokiaľ ide o nezlučiteľnosť zákona o dani z príjmov s článkom 45 ZFEÚ. Naproti tomu uznala, že tento zákon obsahuje medzery, pokiaľ ide o povinnosti, ktoré jej vyplývajú v zmysle článku 28 Dohody o EHP, a vyhlásila, že je pripravená rozšíriť rozsah pôsobnosti § 283 tohto zákona aj na štátnych príslušníkov členských štátov Európskeho hospodárskeho priestoru.

21 Keďže Komisia nebola presvedčená o tvrdeniach, ktoré uvádzala Estónska republika, rozhodla sa podať túto žalobu.

22 Uznesením zo 4. júna 2010 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu na vstup Španielskeho kráľovstva, Portugalskej republiky a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a

Severného Írska ako ved'ajších ú'astníkov konania na podporu tvrdení Estónskej republiky. Uznesením zo 7. júla 2010 a 14. januára 2011 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu na vstup Spolkovej republiky Nemecko a Švédskeho krá'ovstva ako ved'ajších ú'astníkov konania na podporu návrhov Estónskej republiky. Napriek tomu Spolková republika Nemecko nepredložila svoje pripomienky.

O žalobe

O prípustnosti žaloby

23 Po prvé Estónska republika, ktorú podporuje Španielske krá'ovstvo, vo svojej duplike uviedla, že žalobu treba vyhlásiť za neprípustnú v rozsahu, v akom jej predmet nie je jasne a presne ur'ený a tvrdenia sú formulované nejednoznačne. Komisia výslovným spôsobom neuviedla, v akých prípadoch by Estónska republika mala uplat'ovať uvedené zníženie základu dane z príjmov nerezidentov tak, aby ukončila vytýkané nesplnenie povinnosti, keďže vo svojej žalobe sa Komisia vyjadrila, že toto zníženie základu dane má byť poskytnuté, ak celosvetový príjem nerezidentov, ktorí v Estónsku poberajú dôchodok, je nižší ako hranica zníženia základu dane ur'ená v estónskom právnom poriadku pre da'ovníkov s bydliskom v tomto členskom štáte, zatiaľ čo vo svojej replike Komisia uviedla, že Estónska republika musí pri poskytnutí uvedeného zníženia vziať do úvahy hranicu prípadného zníženia základu dane, ktorá je stanovená v členskom štáte bydliska dotknutej osoby.

24 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z článku 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora a jeho judikatúry týkajúcej sa tohto ustanovenia vyplýva, že každý návrh na začatie konania musí obsahovať jasne a presne ur'ený predmet sporu, ako aj zhrnutie dôvodov, na ktorých je návrh založený, tak aby bolo umožnené žalovanému pripraviť si svoju obranu a Súdnemu dvoru vykonať preskúmanie. Podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, musia teda vyplývať koherentným a zrozumiteľným spôsobom už z textu samotného návrhu a návrhy žaloby musia byť formulované jednoznačne, aby Súdny dvor nerozhodol nad rámec návrhov alebo neopomenul rozhodnúť o niektorom žalobnom dôvode (pozri najmä rozsudky z 12. februára 2009, Komisia/Poľsko, C-475/07, bod 43, a z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko, C-375/10, bod 10).

25 Súdny dvor môže tieto požiadavky preskúmať aj bez návrhu (pozri najmä rozsudok z 26. apríla 2007, Komisia/Fínsko, C-195/04, Zb. s. I-3351, body 21 a 22).

26 Súdny dvor tiež rozhodol, že v prípade žaloby podávanej na základe článku 258 ZFEÚ musí táto žaloba uvádzať žalobné dôvody koherentným a presným spôsobom, tak aby umožnili členskému štátu a Súdnemu dvoru správne pochopiť rozsah vytýkaného porušenia práva Únie, čo je nevyhnutnou podmienkou na to, aby mohol uvedený štát vhodne uplatniť svoje dôvody obrany a aby mohol Súdny dvor preveriť existenciu namietaného nesplnenia povinnosti (pozri najmä rozsudky Komisia/Poľsko, už citovaný, bod 44, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 11).

27 V rámci tohto konania o nesplnení povinnosti treba konštatovať, že jednak v žalobe, a to predovšetkým v jej bode 25, Komisia uviedla, že „ak právny poriadok členského štátu stanovuje prah, ktorý keď nie je dosiahnutý, je predpoklad, že zdaniteľná osoba nedisponuje prostriedkami na financovanie verejných výdavkov, tak nie je dôvod rozlišovať zdaniteľné osoby, ktorých príjem je nižší ako stanovená hranica, podľa ich bydliska“. Komisia jasne uviedla, že podľa nej má Estónska republika zohľadňovať hranicu zníženia základu dane uvedenú v zákone o dani z príjmov, tak aby bolo možné určiť, či nerezident poberajúci starobný dôchodok v tomto členskom štáte má právo na zníženie uvedenej dane z príjmu.

28 Jednak pokiaľ ide o odkaz Komisie na hranicu zníženia základu dane stanovenú v

Ílenskom štáte bydliska je potrebné poznamenať, že tento odkaz tvorí súčasť Komisiou vykonaného preskúmania judikatúry vyplývajúcej z rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), z ktorého táto inštitúcia správne vyvodila, že ak je celkový príjem daovníka tak nízky, že v Ílenskom štáte bydliska nepodlieha zdaneniu, daovník sa nachádza v podobnej situácii ako je situácia rezidenta v Ílenskom štáte, v ktorom poberá predmetný príjem. Tento štát tak musí „uplatniť vlastné pravidlá v oblasti daového zníženia, ktoré upravujú, v akom rozsahu sú daovníci schopný platiť dane určené na pokrytie potrieb štátu“.

29 V každom prípade zo spisu nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by viedla k záveru, že žaloba neumožňuje Estónskej republike uplatniť svoje prostriedky na obranu a že Súdny dvor nebolo umožnené prešetriť existenciu nesplnenia povinnosti.

30 Námietka Estónskej republiky o neprípustnosti je tak neodôvodnená a musí byť zamietnutá.

31 Po druhé Súdny dvor považuje za vhodné spojiť prípadné preskúmanie námietky Španielskeho kráľovstva a Portugalskej republiky o neprípustnosti, ktorá sa vo veľkej miere prekrýva s prostriedkami na obranu vyplývajúcimi z odporúčania 94/79, ktoré uvádza Estónska republika s preskúmaním veci samej.

32 Po tretie je potrebné uviesť, že podľa znenia návrhu žaloby Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Estónska republika si nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 ZFEÚ a z článku 28 Dohody o EHS, keď v zákone o dani z príjmov nestanovila uplatnenie zníženia základu dane nerezidentom, ktorých celková výška príjmov je taká nízka, že by takúto výhodu mali, ak by mali bydlisko na území Estónska. Na základe tejto skutočnosti sa zdá, že tento návrh smeruje voči vnútroštátnemu právnemu poriadku týkajúcemu sa príjmov zdanených podľa uvedeného zákona.

33 Zo znenia vyjadrenia Komisie však vyplýva, že v tvrdeniach uvedených na podporu žalobných dôvodov adresovaných Estónskej republike sa táto inštitúcia odvoláva jedine na daovú úpravu pre dôchodcov, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii ako sťažovateľka. Navyše počas pojednávania Komisia uviedla, že jej návrh na nesplnenie povinnosti sa týka jedine dôchodkov nerezidentov.

34 Uvedenú žalobu o nesplnení povinnosti tak treba považovať za žalobu namierenú výlučne proti uplatneniu pravidiel zákona o dani z príjmov na starobné dôchodky poskytované nerezidentom, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii ako sťažovateľka.

O veci samej

Argumentácia účastníkov konania

35 Vo svojej žalobe Komisia v podstate tvrdí, že zákon o dani z príjmov tým, že pripravil dôchodcov nerezidentov, ktorí poberajú menej ako 75 % príjmov v Estónsku o výhodu zníženia základu dane, postavil týchto daovníkov z dôvodu, že rovnako ako sťažovateľka využili svoje právo na voľný pohyb pracovníkov, do nepriaznivejšej situácie, ako by bola situácia, v ktorej by sa nachádzali, keby toto právo nevyužili, napriek tomu, že sa vzhľadom na svoje nízke dôchodky nachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou rezidenta s podobnou výškou príjmu. Z toho dôvodu uvedený zákon predstavuje prekážku voľného pohybu osôb, tak ako je upravený v článku 45 ZFEÚ a článku 28 Dohody o EHP.

36 Z už citovaného rozsudku Schumacker, tak ako bol potvrdený rozsudkom z 1. júla 2004, Wallentin (C-169/03, Zb. s. I-6443), totiž vyplýva, že osoby, ktoré poberajú len malú časť svojich príjmov v Ílenskom štáte bydliska, sa z pohľadu daovej úpravy nachádzajú v porovnateľnej situácii ako osoby, ktoré bývajú v Ílenskom štáte, v ktorom poberajú svoje príjmy. Ak sú príjmy

daovníka veľmi nízke alebo v ľenskom štáte pobytu vôbec nepodliehajú zdaneniu, tento štát nemôže zabezpečiť zníženie základu dane z príjmu poberaného v inom ľenskom štáte. Za týchto okolností podľa Komisie prináleží ľenskému štátu pôvodu príjmu uplatniť vlastné daové pravidlá, predovšetkým tie týkajúce sa daového zníženia.

37 Z tohto dôvodu, ako to uviedol Súdny dvor v rozsudku zo 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, Zb. s. I-5451), a v už citovanom rozsudku Wallentin, ak ľenský štát z dôvodu zabezpečenia životného minima pre daovníkov povolí zníženie základu dane pri príjmoch nižších, ako je určítá hodnota, táto výhoda musí byť priznaná aj nerezidentom, keďže je udeľovaná na základe osobných pomerov daovníka.

38 Estónska republika s podporou všetkých vedajších úastníkov konania odpovedá, že rozdiel v zaobchádzaní s rezidentmi a nerezidentmi uvedený v zákone o dani z príjmu nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu osôb, keďže nevedie k diskriminácii osôb nachádzajúcich sa v porovnateľných situáciách.

39 Estónsko v tejto súvislosti pripomína, že z už citovaného rozsudku Schumacker vyplýva, že situácia rezidentov a nerezidentov je považovaná za porovnateľnú, jedine ak nerezidenti poberajú najväšiu časť svojich príjmov nie v ľenskom štáte bydliska, ale v inom ľenskom štáte. Jedine v tomto prípade nemôže druhý z uvedených štátov uplatniť na nerezidentov odlišnú daovú úpravu, ako je tá uplatnená na rezidentov.

40 Zákon o dani z príjmov na zabezpečenie rovného zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, uplatňuje predmetné zníženie základu dane pre nerezidentov, ak poberajú 75 % ich celosvetových príjmov v Estónsku. Výpočet zdaniteľného príjmu bude založený na zákone ľenského štátu bydliska dotknutej osoby a na určenie časti poberanej v Estónsku bude nerezident povinný predložiť dôkaz poskytnutý daovými orgánmi ľenského štátu bydliska.

41 Navyše podľa Estónskej republiky Komisia tým, že podala proti nej túto žalobu, nedodrжала odporúčanie 94/79, v ktorom uviedla, že rovnosť daového zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi sa uplatňuje iba vtedy, ak nerezident poberá v priebehu dotknutého daového roka aspoň 75 % svojich príjmov v ľenskom štáte zdanenia.

42 Pokiaľ ide konkrétne o situáciu sťažovateľky, Španielske kráľovstvo a Portugalská republika zdôrazujú, že ľenský štát bydliska, v danom prípade Fínska republika, zohľadnil celkové príjmy poberané predmetným daovníkom tak v tomto ľenskom štáte, ako aj v inom ľenskom štáte a nezdanil ich, pretože celková hodnota príjmov nepresahovala minimálny príjem oslobodený od dane. *A contrario* poukazujú na skutočnosť, že ak by ľenský štát bydliska stanovil nižší minimálny príjem oslobodený od dane, príjmy tohto daovníka by mohli byť zaťažené daou a v tomto prípade by hodnota dane zaplatenej v Estónsku mala byť znížená. Zákon o dani z príjmov tak neodporuje voľnému pohybu pracovníkov.

43 Spojené kráľovstvo zdôrazuje, že riešenie, ktoré navrhuje Komisia, aby sa zabránilo nerezidentom Estónska disponovať väčšou sociálnou výhodou, akú majú rezidenti, a ktoré spoíva v skutočnosti, že orgány tohto ľenského štátu vezmú pri uplatnení zníženia základu dane do úvahy celosvetový príjem dotknutého daovníka, nie je správne. Podľa znenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia bude totiž nemožné v Estónsku zdaniť príjmy poberané vo Fínsku. Estónska republika tak nebude schopná vypočítať celosvetový príjem dotknutého daovníka, hoci Fínska republika by to urobila mohla vzhľadom na skutočnosť, že daovník má bydlisko vo Fínsku a že fínske orgány majú právomoc na získanie informácií a dokladov. Analýza Komisie by mala za následok, že Estónska republika by musela uplatniť nezdaniteľné pásmo základu len na príjem poberaný v Estónsku a že nerezident by disponoval aj v Estónsku, aj vo Fínsku výhodou

vzhľadom na svoju osobnú a rodinnú situáciu.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené Komisia uvádza, že na rozdiel od toho čo tvrdí žalovaná a vedľajší účastníci konania, Súdny dvor v už citovanom rozsudku Schumacker rozhodol, že ak daňovník nepoberá väčšiu časť príjmu v členskom štáte bydliska, členský štát, v ktorom tieto príjmy poberá, mu musí poskytnúť rovnaké výhody ako majú rezidenti, ktorých príjmy pochádzajú jedine z tohto štátu. Súdny dvor rovnako uviedol, že hoci za normálnych okolností môže členský štát, v ktorom je príjem poberaný, ponechať zabezpečenie úrovne zdanenia prispôbené na podmienky daňovníka na členský štát bydliska, členský štát, v ktorom je tento príjem poberaný, je povinný zohľadniť osobnú situáciu daňovníka v prípade, ak to nemôže urobiť členský štát bydliska. Rovnako, ak sú príjmy daňovníka veľmi nízke alebo v členskom štáte bydliska vôbec nepodliehajú zdaneniu, tento štát nemôže zabezpečiť zníženie základu dane z príjmu poberaného v inom členskom štáte.

45 Čo sa týka spôsobu výpočtu príjmu nerezidenta, Komisia zdôrazňuje, že Estónska republika má právo pri výpočte jeho daňového zaťaženia zohľadniť celosvetový príjem daňovníka. Ak je celosvetový príjem daňovníka nižší ako hranica zdanenia uplatniteľná v Estónsku, tento nie je v Estónsku zdaniteľnou osobou. Ak naopak jeho celosvetový príjem prekračuje prah uplatniteľný v Estónsku, príjem nerezidenta podlieha zdaneniu. Z toho nevyplýva zdanenie príjmov poberaných v iných členských štátoch, ako je Estónska republika, ale znamená to iba určiť spôsobom daňovníka na účely zdanenia príjmov poberaných jedine v Estónsku.

46 Pokiaľ ide o tvrdenie žalovanej týkajúce sa odporúčania 94/79, Komisia potvrdila, že tento dokument nie je právne záväzný. Jeho cieľom nemôže byť doplnenie pravidiel primárneho práva o voľnom pohybe osôb a v každom prípade neobmedzuje voľnú úvahu Komisie. Toto odporúčanie navrhuje iba prijať vnútroštátne opatrenia na uplatňovanie práva Únie bez toho, aby zasahovalo do správneho výkonu povinností, ktoré vyplývajú zo zmlúv. Navyše, keďže bolo uvedené odporúčanie prijaté pred vyhlásením už citovaného rozsudku Schumacker, už nemá dôvod existovať.

Posúdenie Súdnym dvorom

– O žalobnom dôvode založenom na porušení článku 45 ZFEÚ

47 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 21; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29, ako aj z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 28). Prijaté daňové pravidlá vnútroštátneho práva tak musia rešpektovať slobody zaručené zmluvami a predovšetkým voľný pohyb pracovníkov, tak ako je stanovený v článku 45 ZFEÚ.

48 V tomto prípade by v zásade odporovalo pravidlám voľného pohybu, keby sa s pracovníkom, ktorý si uplatnil toto právo, zaobchádzalo v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, menej priaznivo ako v prípade, ak by nevyužil možnosti ponúkané uvedenými pravidlami. Treba však pripomenúť, že diskriminácia môže vyplývať len z uplatnenia odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo z uplatnenia rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30; Gschwind, už citovaný, bod 21, a z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 18).

49 V oblasti priamych daní však nie sú vo všeobecnosti rezidenti a nerezidenti v porovnateľnej situácii, keďže príjem dosahovaný na území členského štátu nerezidentom tvorí najmä iba časť jeho celkového príjmu sústredeného v mieste jeho bydliska a osobnú schopnosť nerezidenta

plati? dane vychádzajúcu zo zoh?adnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov možno naj?ahšie posúdi? v mieste, kde sústre?uje svoje osobné a majetkové záujmy, ?o vo všeobecnosti zodpovedá miestu jeho obvyklého bydliska (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 a 32, ako aj Gschwind, už citovaný, bod 22).

50 V bode 34 už citovaného rozsudku Schumacker Súdny dvor rozhodol, že skuto?nos?, že ?lenský štát nepriznáva nerezidentom určité da?ové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentovi, nie je vo všeobecnosti diskrimina?ná vzh?adom na objektívne rozdiely medzi situáciou rezidenta a nerezidenta, a to tak z h?adiska zdroja príjmov, ako aj z h?adiska osobnej schopnosti plati? dane alebo osobných a rodinných pomerov (pozri rozsudok Gschwind, už citovaný, bod 23).

51 Diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi by v zmysle zmluvy existovala iba vtedy, ak by sa napriek ich bydlisku v odlišných ?lenských štátoch potvrdilo, že pokia? ide o obsah a predmet príslušných vnútroštátnych ustanovení, tieto dve kategórie da?ovníkov sa nachádzajú v porovnate?nej situácii (pozri rozsudok Gschwind, už citovaný, bod 26).

52 Tak je to aj v prípade, keď nerezident, ktorý nepoberá významnejšiu ?as? príjmu v ?lenskom štáte bydliska a podstatnú ?as? svojho zdanite?ného príjmu dosahuje na základe pracovnej ?innosti v ?lenskom štáte, v ktorom je zamestnaný, je v podobnej situácii, ako je situácia rezidenta tohto druhého uvedeného štátu, keďže v tomto prípade mu ?lenský štát bydliska nie je schopný prizna? výhody plynúce zo zoh?adnenia jeho osobnej a rodinnej situácie. Z toho vyplýva, že z poh?adu da?ovej úpravy s ním má byť zaobchádzané ako z rezidentom ?lenského štátu, v ktorom je zamestnaný, a tento štát mu má poskytnú? da?ové výhody, ktoré poskytuje svojim rezidentom (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, body 36 a 37, ako aj Gschwind, už citovaný, bod 27).

53 V zmysle judikatúry Súdneho dvora, v situácii, keď podľa da?ových právnych predpisov ?lenského štátu bydliska neexistuje žiadny zdanite?ný príjem v tomto ?lenskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Wallentin, už citovaný, bod 18), môže dôjs? k diskriminácii, ak nie je ani v ?lenskom štáte bydliska, ani v ?lenskom štáte zamestnania vzatá do úvahy osobná alebo rodinná situácia osoby, akou je s?ažovate?ka (pozri v tomto zmysle rozsudok Wallentin, už citovaný, bod 17).

54 Ak okolo 50 % celkových príjmov dotknutej osoby je poberaných v ?lenskom štáte bydliska, tento štát musí byť v zásade schopný zoh?adni? jej da?ovú schopnos? a jej osobnú a rodinnú situáciu podľa požiadaviek uvedených v právnom poriadku tohto štátu (pozri rozsudok Gschwind, už citovaný, bod 29).

55 Napriek tomu v situácii, ako je tá s?ažovate?ky, ktorá vzh?adom na svoje nízke celosvetové príjmy nie je v zmysle da?ovej právnej úpravy ?lenského štátu bydliska v ?om zdanite?ná, tento štát nie je schopný zoh?adni? da?ovú schopnos? a osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby a predovšetkým následky zdanenia jej príjmu poberaného v inom ?lenskom štáte.

56 Za týchto okolností ?lenský štát, kde sú poberané predmetné príjmy, pri zamietnutí priznania zníženia základu dane, ktoré je uvedené v da?ových právnych predpisoch, trestá da?ovníkov nerezidentov, ako je s?ažovate?ka z jednoduchého dôvodu, že využili právo na vo?ný pohyb, ktoré je zabezpe?ené v Zmluve o FEÚ.

57 Rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy môže byť odôvodnené iba vtedy, ak sa zakladá na objektívnych h?adiskách, ktoré sú primerané legitímnemu cie?u sledovanému vnútroštátnym právom (pozri rozsudok z 9. novembra 2006, Turpeinen, C?520/04, Zb. s. I?10685, bod 32). V tejto súvislosti hoci Estónska republika uviedla, že uvedená podmienka má za cie? zabráni? da?ovníkovi nerezidentovi akumulova? zníženie základu dane v každom z

dotknutých členských štátov, treba konštatovať, že v prípade, ako je prípad sťažovateľky, nedôjde k nahromadeniu neoprávnených výhod.

58 Na základe vyššie uvedeného všeobecný charakter podmienky, ktorá je uvedená v § 283 zákona o dani z príjmov a ktorá neprihliada na osobnú a rodinnú situáciu dotknutého daňovníka, trestá osoby, ako je sťažovateľka, ktoré využili možnosti poskytnuté pravidlami o voľnom pohybe pracovníkov, a z tohto dôvodu tak potvrdzuje svoju nezlučiteľnosť s požiadavkami zmlúv, tak ako vyplývajú z článku 45 ZFEÚ.

59 Žalobný dôvod založený na porušení článku 45 ZFEÚ treba považovať za odôvodnený.

60 Podľa Estónskej republiky však odporúčanie 94/79 v zmysle svojho obsahu a povahy predstavuje prekážku určenia nesplnenia uvedenej povinnosti.

61 Je pravda, že v článku 2 ods. 2 uvedeného odporúčania Komisia uviedla, že členské štáty nesmú na príjmy fyzických osôb nerezidentov uplatniť vyššiu daň ako na príjmy rezidentov, ak príjmy, ktoré sú zdaniteľné v členskom štáte, v ktorom fyzická osoba nie je rezidentom, predstavujú aspoň 75 % jej celkového zdaniteľného príjmu v priebehu daného roka.

62 Estónska republika uvádza, že v opačnom prípade je oprávnená odlišne zaobchádzať s rezidentmi a nerezidentmi.

63 Napriek tomu treba pripomenúť, že v zmysle článku 288 posledného odseku ZFEÚ odporúčania predstavujú nezáväznú akty inštitúcií Únie. Navyše, tak ako to v bode 60 svojich návrhov pripomenul generálny advokát, konanie o nesplnení povinnosti spočíva na objektívnom zistení, že členský štát nedodržiaval povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Únie, z čoho vyplýva, že v danom prípade sa Estónska republika nemôže odvolávať na zásadu rešpektovania legitímnej dôvery v snahe zabrániť objektívnemu zisteniu nedodržiavania jej povinností, ktoré jej vyplývajú zo Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, Zb. s. I-9553, bod 18).

64 Rovnako treba uviesť, že štvrté odôvodnenie odporúčania 94/79 uvádza, že toto odporúčanie nemá vplyv na aktívnu politiku Komisie v oblasti konania pri porušení právnych predpisov, tak aby bolo zabezpečené dodržiavanie základných princípov Zmluvy.

65 Za týchto podmienok odporúčanie 94/79 nepredstavuje prekážku určenia nesplnenia povinností uvedených v článku 45 ZFEÚ. Nie je teda potrebné, aby Súdny dvor skúmal otázku, či mali Španielske kráľovstvo a Portugalská republika ako vedľajší účastníci konania právo vzniesť voči žalobe Komisie námietku neprípustnosti založenú na prijatí tohto odporúčania.

– O žalobnom dôvode založenom na porušení článku 28 Dohody o EHP

66 Hoci sa Estónska republika vo svojej obrane odvolávala na tvrdenia týkajúce sa žalobného dôvodu, ktorý je založený na článku 45 ZFEÚ, aj pri namietaní žalobného dôvodu založeného na článku 28 Dohody o EHP, rovnako pripustila potrebu doplniť § 283 svojho zákona o dani z príjmov „na účely rozšírenia pôsobnosti tohto textu aj na štátnych príslušníkov všetkých členských štátov Európskeho hospodárskeho priestoru“.

67 V tejto súvislosti treba uviesť, že estónska právna úprava nepriznáva žiadnu možnosť udelenia predmetnej daňovej výhody osobám poberajúcim dôchodok v Estónsku, ktoré bývajú v treťom členskom štáte Dohody o EHP. V rozsahu, v akom ustanovenia článku 28 Dohody o EHP majú rovnaký právny význam ako ustanovenia článku 45 ZFEÚ, ktoré sú v podstate totožné, vyššie uvedené úvahy sa môžu uplatniť *mutatis mutandis* na uvedený článok 28 (pozri v tomto

zmysle rozsudok z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, Zb. s. I-671, bod 32).

68 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Estónska republika si tým, že nepriznala dôchodcom nerezidentom výhodu zníženia základu dane, ktorá je upravená v zákone o dani z príjmov, ak vzhľadom na svoje nízke dôchodky títo dôchodcovia nie sú v zmysle daňovej právnej úpravy členského štátu bydliska v tomto štáte zdaniteľní, nespĺnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 ZFEÚ a článku 28 Dohody o EHP.

O trovách

69 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Estónska republika na náhradu trov konania a Estónska republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

70 Na základe článku 69 ods. 4 rokovacieho poriadku Španielske kráľovstvo, Portugalská republika, Švédske kráľovstvo, Spojené kráľovstvo, ako aj Spolková republika Nemecko znášajú vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Estónska republika si tým, že nepriznala dôchodcom nerezidentom výhodu zníženia základu dane, ktorá je upravená v zákone o dani z príjmov (tulmaksuseadus) z 15. decembra 1999 v znení zákona z 26. novembra 2009, ak vzhľadom na svoje nízke dôchodky títo nie sú v zmysle daňovej právnej úpravy členského štátu bydliska v tomto štáte zdaniteľní, nespĺnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 ZFEÚ a článku 28 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**
- 2. Estónska republika je povinná nahradiť trovy konania.**
- 3. Španielske kráľovstvo, Portugalská republika, Švédske kráľovstvo, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Spolková republika Nemecko znášajú vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: estónčina.