

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. července 2004 *

Ve věci C-169/03,

jejímž předmětem je žádost Regeringsrätten (Švédsko) zasláná Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES směřující k získání, ve sporu probíhající před tímto soudem mezi

Florianem W. Wallentinem

a

Riksskatteverket,

rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článku 39 ES,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, A. La Pergola a S. von Bahr,
R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts, soudci,

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

* Jednací jazyk: švédština.

s ohledem na písemná vyjádření předložená:

- za F. W. Wallentina jím samým,
- za Riksskatteverket T. Wallénem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Mercier, jako zmocněnci,
- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Simonssonem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím ke zprávě soudce zpravodaje,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. března 2004,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Usnesením ze dne 10. dubna 2003 došlým kanceláři Soudního dvora dne 14. dubna 2003 položil Regeringsrätten na základě článku 234 ES předběžnou otázku týkající se výkladu článku 39 ES, aby zjistil, zda švédská právní úprava týkající se výběru zvláštní daně z příjmu osob s bydlištěm v zahraničí může být v jistých ohledech považována za rozpornou s tímto článkem.

- 2 Tato otázka byla vznesena v rámci sporu mezi F. W. Wallentinem a Riksskatteverket (správcem daně).

Právní rámec, spor v hlavním řízení a předběžná otázka

- 3 F. W. Wallentin, německý státní příslušník, měl v rozhodné době, v níž nastaly skutečnosti sporu v hlavním řízení, bydliště v Německu, kde studoval. Rodiče mu měsíčně zasílali částku 650 DEM a kromě toho byl také příjemcem stipendia od německého státu ve výši 350 DEM měsíčně na pokrytí nákladů na ubytování a na běžné výdaje. Tyto částky ze své povahy nepředstavovaly zdanitelný příjem podle německého daňového práva.

- 4 V období od 3. do 25. července 1996 F. W. Wallentin absolvoval placenou stáž u Švédské církve. Za tímto účelem se zdržoval ve Švédsku od 1. července do 20. srpna 1996. Tato církev mu jako odměnu za stáž uhradila částku 8 724 SEK.

- 5 F. W. Wallentin požádal švédské daňové úřady o osvobození této částky od daně z příjmu. Tato žádost byla zamítnuta a daňové úřady mu předepsaly srážku daně z této částky ve výši 25 % z titulu daně z příjmu podle právní úpravy „Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta“ (zákon o zvláštní dani z příjmu osob s bydlištěm v zahraničí, dále jen „zákon SINK“), který upravuje případy částečného zdanění příjmu.

- 6 Zákon SINK se vztahuje na osoby s bydlištěm v zahraničí, které ve Švédsku pobírají příjem v průběhu krátkodobých pobytů nepřesahujících šest měsíců v roce. Jedná se o daň vybíranou srážkou u zdroje příjmu a není při ní nárok na odpočet nebo na

snížení základu daně s ohledem na osobní poměry daňového poplatníka. Naproti tomu je sazba této zvláštní daně z příjmu nižší než sazba všeobecné daně z příjmu, která je sice progresivní, ale pohybuje se podle sdělení postupujícího soudu kolem 30 %.

- 7 Osoby zdržující se ve Švédsku déle než šest měsíců v roce a podléhající všeobecné dani z příjmu (poplatníci daně ze všech příjmů) mají nárok na základní snížení základu daně, které bylo pro příslušný daňový rok stanoveno na 8 600 SEK. Toto snížení základu je přiznáno v plné výši pouze poplatníkům zdržujícím se ve Švédsku po dobu celého ročního zdaňovacího období. V případě kratšího pobytu, který ale přesahuje šest měsíců, se snížení přiznává poměrně podle počtu měsíců pobytu.
- 8 F. W. Wallentin je toho názoru, že základní snížení základu daně přiznané pouze poplatníkům daně ze všech příjmů, a nikoliv poplatníkům daně z části příjmů, zakládá zakázanou diskriminaci podle článku 39 ES.
- 9 Länsrätten i Norbottens län (Švédsko), který rozhodoval v prvním stupni, vyhověl žádosti F. W. Wallentina. Na základě odvolání daňových úřadů Kammarrätten i Sundsvall (Švédsko) toto rozhodnutí zrušil a F. W. Wallentin podal opravný prostředek k Regeringsrätten. Regeringsrätten měl pochybnosti o tom, zda předmětná právní úprava není v rozporu s článkem 39 ES, a proto rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které fyzické osoby, které nejsou považovány za daňové rezidenty v tomto členském státě, ale které v něm pobírají příjem z důvodu výkonu práce (omezená daňová povinnost), podléhají dani vybírané srážkou u zdroje příjmu bez toho, aby jim bylo přiznáno základní snížení základu daně nebo jakákoliv další snížení nebo odpočty, které se vztahují k osobní situaci poplatníka, zatímco poplatníci s bydlištěm

ve stejném členském státě mají právo uplatnit tato snížení nebo odpočty při celkovém zdanění svých příjmů pobíraných v tomto státě a v zahraničí (neomezená daňová povinnost), avšak neexistence práva na základní snížení základu daně atd. je přitom zohledněna použitím nižší sazby daně, než je sazba vztahující se na poplatníky, kteří jsou v tomto členském státě daňovými rezidenty?“

K předběžné otázce

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 10 Riksskatteverket a francouzská a finská vláda na základě rozsudků ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, (C-80/94, Recueil, s. I-2493) a ze dne 12. června 2003, Gerritse, (C-234/01, Recueil, s. I-5933) uplatňují, že rozlišení mezi poplatníky daně ze všech příjmů a poplatníky daně z části příjmů je správné, protože situace, ve kterých se tito poplatníci nacházejí, nejsou objektivně srovnatelné jak z hlediska zdroje jejich příjmů, tak z hlediska jejich osobní daňové schopnosti nebo z hlediska jejich osobní a rodinné situace. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejnadhěji posuzována v místě, kde se nachází jeho osobní a majetkové zájmy, což obecně odpovídá místu jeho obvyklého bydliště. Nepřiznání předmětného snížení v tomto případě tudíž není diskriminační.
- 11 Podle Riksskatteverket F. W. Wallentin nemůže tvrdit, že se nachází v situaci srovnatelné se situací osob s bydlištěm ve Švédsku. Jeho situace je spíše srovnatelná se situací osob, které se zdržovaly a pracovaly ve Švédsku po část roku, a které tudíž

mají nárok na poměrnou část základního snížení základu daně. Toto snížení by tudíž mohlo být F. W. Wallentinovi přiznáno poměrně za dva měsíce, po dobu kterých se zdržoval ve Švédsku, ale nikoli v plné výši.

- 12 Finská vláda zdůrazňuje nutnost zachování soudržnosti daňového systému. Této soudržnosti by odporovalo, aby stát umožnil snížení základu daně, které se užívá při progresivním zdanění, poplatníkovi daně s pevnou sazbou v systému sražení daně u zdroje příjmu. Poplatník s bydlištěm v zahraničí a podrobený dani z příjmu vybírané srážkou u zdroje příjmu ve Švédsku by byl takto neodůvodněně zvýhodněn.
- 13 F. W. Wallentin a Komise jsou nicméně toho názoru, že příslušná právní úprava zakládá zakázanou diskriminaci podle článku 39 ES a že základní snížení základu daně musí být v projednávaném případě umožněno v plné výši.
- 14 Komise odkazuje zejména na bod 36 výše uvedeného rozsudku Schumacker, kde Soudní dvůr usoudil, že zásady, které jsou připomenuty v bodě 10 tohoto rozsudku, se nepoužijí v případě, kdy nerezident nepobírá významnější příjem v členském státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát, kde má bydliště mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace. Tato úvaha je použitelná také v tomto případě.

Odpověď Soudního dvora

- 15 Z judikatury Soudního dvora v oblasti přímých daní vyplývá, že situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě nejsou obecně srovnatelné, neboť příjem nerezidenta

pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá jeho obvyklému bydlišti (výše uvedený rozsudek Schumacker, body 31 a 32; rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 22; ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 21, a výše uvedený rozsudek Gerritse, bod 43).

- 16 Proto skutečnost, že členský stát neudělí nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která uděluje rezidentovi, obecně není diskriminací, vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmu, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 34; Gschwind, bod 23, a Gerritse, bod 44).

- 17 Soudní dvůr nicméně rozhodl, že je třeba postupovat jinak, pokud nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát, ve kterém má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 36, a rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 89). Pokud se totiž jedná o nerezidenta, který pobírá podstatnou část svých příjmů ve členském státě jiném, než kde má bydliště, diskriminace spočívá v tom, že osobní a rodinná situace není zohledněna ani ve státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 38), bez ohledu na rozdílné sazby uplatňované na zvláštní daň z příjmu a na všeobecnou daň z příjmu.

- 18 Přesně o toto jde ve věci v hlavním řízení, kde F. W. Wallentin neměl v rozhodné době žádný příjem zdanitelný ve státě svého bydliště, jelikož měsíční výživné od rodičů a stipendium poskytované německým státem podle daňových právních předpisů tohoto státu nepředstavovalo zdanitelný příjem.
- 19 Co se týká otázky, zda dotčené základní snížení daňového základu odráží zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka, Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o základní nezdanitelné pásmo v německém právu („Grundfreibetrag“), že sleduje sociální účel, který poplatníkovi zaručuje životní minimum nepodléhající dani z příjmu (výše uvedený rozsudek Gerritse, bod 48). Žádná část spisu nezavdává důvod, aby bylo nutné posuzovat případ základního snížení základu daně podle švédského daňového práva jinak.
- 20 Z toho vyplývá, že skutečnost, že toto snížení není přiznáno osobám podrobeným dani z části příjmů, které nepobírají zdanitelný příjem ve státě, ve kterém mají bydliště, zakládá zakázanou diskriminaci podle článku 39 ES.
- 21 Nelze přijmout tvrzení, že přiznání snížení základu daně nerezidentovi by narušilo daňovou soudržnost vzhledem k tomu, že ve švédském daňovém právu existuje přímá souvislost mezi zohledněním osobní a rodinné situace a právem úplně a progresivně zdanit celosvětové příjmy osob rezidentů. Ve skutečnosti v situaci, o jakou se jedná ve věci v hlavním řízení stát, ve kterém má poplatník bydliště, nemůže zohlednit osobní a rodinnou situaci, protože v něm v tomto případě nevzniká daňová povinnost. V tomto případě v právu Společenství uznaná zásada rovného zacházení vyžaduje, aby stát, ve kterém cizinec – nerezident pracuje, zohlednil jeho osobní a rodinnou situaci stejným způsobem jako u tuzemců – rezidentů a aby mu byla přiznána stejná daňová zvýhodnění (viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 41).

- 22 Rozlišování mezi rezidenty a nerezidenty ve věci v hlavním řízení tudíž není vůbec odůvodněno nutností zaručit soudržnost příslušného daňového režimu (viz v podobném případě výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 42).
- 23 V projednávaném případě by navíc přiznání stejného snížení základu daně jako osobám zdržujícím se ve Švédsku po dobu celého ročního zdaňovacího období F. W. Wallentina neoprávněně nezvýhodnilo, protože v členském státě, ve kterém má bydliště, nemá žádný zdanitelný příjem, který by mu zakládal právo na přiznání podobného snížení v tomto státě.
- 24 Na položenou otázku je třeba tudíž odpovědět tak, že článek 39 ES brání právní úpravě členského státu, podle které fyzické osoby, které nejsou považovány za daňové rezidenty v tomto členském státě, ale které v něm pobírají příjem z důvodu výkonu práce,
- podléhají dani vybírané srážkou u zdroje příjmu bez toho, aby jim bylo přiznáno základní snížení základu daně nebo jakákoliv další snížení nebo odpočty, které se vztahují k osobní situaci poplatníka,

 - zatímco poplatníci s bydlištěm ve stejném členském státě mají právo uplatnit tato snížení nebo odpočty při celkovém zdanění svých příjmů pobíraných v tomto státě a v zahraničí,

- pokud osoby bez bydliště ve státě zdanění měly ve svém vlastním státě, kde mají bydliště, pouze příjmy, které ze své povahy nepodléhají dani z příjmu.

K nákladům řízení

- ²⁵ Náklady vynaložené francouzskou a finskou vládou a Komisí, které předložily svá vyjádření Soudnímu dvoru, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky hlavního řízení, povahu incidenčního řízení ve sporu probíhajícím před postupujícím soudem, k rozhodnutí o nákladech řízení je příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (první senát)

o otázkách, které mu byly předloženy Regeringsrätten usnesením ze dne 10. dubna 2003, rozhodl takto:

Článek 39 ES brání právní úpravě členského státu, podle které fyzické osoby, které nejsou považovány za daňové rezidenty v tomto členském státě, ale které v něm pobírají příjem z důvodu výkonu práce,

- **podléhají dani vybírané srážkou u zdroje příjmu bez toho, aby jim bylo přiznáno základní snížení základu daně nebo jakákoliv další snížení nebo odpočty, které se vztahují k osobní situaci poplatníka,**

- **zatímco poplatníci s bydlištěm ve stejném členském státě mají právo uplatnit tato snížení nebo odpočty při celkovém zdanění svých příjmů pobíraných v tomto státě a v zahraničí,**

- **pokud osoby bez bydliště ve státě zdanění měly ve svém vlastním státě, kde mají bydliště, pouze příjmy, které ze své povahy nepodléhají dani z příjmu.**

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 1. července 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda prvního senátu

R. Grass

P. Jann