Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 19. novembra 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Voľný pohyb osôb — Rovnosť zaobchádzania — Daň z príjmov — Príjmy daňovníkov nerezidentov podliehajúce zrážkovej dani — Vylúčenie akéhokoľvek daňového odpočtu týkajúceho sa osobnej situácie daňovníka — Odôvodnenie — Možnosť daňovníkov nerezidentov zvoliť si režim uplatniteľný na daňovníkov rezidentov a uplatniť si uvedené odpočty“

Vo veci C-632/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko) z 25. novembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 3. decembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

Hilkke Hirvonenovej,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: sudcovia A. Borg Barthet, vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia M. Berger (spravodajkyňa) a S. Rodin,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Skatteverket, v zastúpení: T. Wallén,

— H. Hirvonen, osobne,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson a K. Sparrman, L. Swedenborg a C. Hagerman, splnomocnení zástupcovia,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning a M. Wolff, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: švédčina.

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— španielska vláda, v zastúpení: L. Banciella Rodríguez-Miñón a A. Rubio González, splnomocnení zástupcovia,

— holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva a M. Rebelo, splnomocnení zástupcovia,

— fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a J. Enegren, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 45 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňový úrad) a pani Hirvonenovou a týka sa toho, že Skatteverket odmietol priznať pani Hirvonenovej určité daňové výhody týkajúce sa dane z príjmu za rok 2005.

Právny rámec

3 Podľa zákona (1999:1229) o dani z príjmu [Inkomstskattelagen (1999:1229), ďalej len „zákon o dani z príjmu“] majú daňovníci s bydliskom vo Švédsku neobmedzenú daňovú povinnosť v tom zmysle, že v tomto členskom štáte podliehajú zdaneniu v prípade všetkých príjmov, ktoré dosiahli tak na vnútroštátnom území, ako aj v zahraničí.

4 Zákon o dani z príjmu v tejto súvislosti rozlišuje medzi príjmami zo zárobkovej činnosti, teda príjmami z pracovnej činnosti rôzneho druhu, a príjmami z kapitálového majetku, pričom tento druh príjmov sa zdaňuje samostatne. Pri výpočte zdaniteľných príjmov sa uplatňuje zníženie v súvislosti s nákladmi na získanie a udržanie týchto zdaniteľných príjmov. Môže byť priznané zníženie základu dane a niektoré ďalšie odpočty vzťahujúce sa na osobnú situáciu dotknutého daňovníka.

5 Zdaniteľné príjmy zo zárobkovej činnosti podliehajú dani z príjmu na obecnej a vnútroštátnej úrovni. Sadzba obecnej dane z príjmu je proporcionálna a v závislosti od obce či regiónu sa pohybuje od 29 % do 34 %. Zvyčajne je mierne nad 30 %.

6 Sadzba dane z príjmu na vnútroštátnej úrovni je progresívna a pohybuje sa od 20 % do 22 %. Táto daň sa z príjmov zo zárobkovej činnosti vyberá len vtedy, ak zdaniteľný príjem prekročí určitú sumu. Zdaniteľné príjmy z kapitálového majetku podliehajú dani na vnútroštátnej úrovni vo výške 30 %.

7 Ak sa pri výpočte príjmov z kapitálového majetku zistí strata, prizná sa daňová úľava vo výške 30 % z časti straty, ktorá nepresahuje 100 000 švédskych korún (SEK) (približne 10 600 eur), a 21 % zo zostávajúcej sumy straty.

8 Pokiaľ ide o daňovníkov nerezidentov, tieto osoby majú vo Švédsku v zásade obmedzenú daňovú povinnosť, pričom ich príjmy z pracovnej činnosti podliehajú zrážkovej dani, ktorá je konečná a jej sadzba je 25 % (ďalej len „režim zrážkovej dane“) v zmysle zákona (1991:586) o osobitnom zdanení fyzických osôb nerezidentov [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, ďalej len „zákon o osobitnom zdanení príjmu“].

9 Daňovník nerezident nemá nárok na odpočet nákladov spojených so získaním a udržaním si príjmov ani osobných výdavkov. Sadzba dane je však nižšia než sadzba uplatňovaná v rámci režimu dane z príjmu daňovníkov rezidentov (ďalej len „všeobecný systém dane z príjmu“). Keďže je zrážková daň konečná, daňovník nerezident už nie je povinný priznávať svoje príjmy. Podľa vnútroštátneho súdu je cieľom takéhoto výberu zrážkovej dane uľahčiť daňovníkovi situáciu a zároveň zjednodušiť administratívu daňovej správy.

10 Podľa § 5 zákona o osobitnom zdanení príjmu zdaniteľné príjmy zahŕňajú najmä mzdy alebo rovnocenné odmeny vyplývajúce z pracovného pomeru alebo odmeňovanej stáže vo Švédsku. Naproti tomu daňová povinnosť v zmysle tohto zákona sa neuplatňuje na príjmy zo samostatne zárobkovej činnosti vykonávanej vo Švédsku ani na príjmy z kapitálového majetku, ktoré podliehajú všeobecnému systému dane z príjmu.

11 Príjmy vo forme dôchodkov a nemocenských dávok, ktoré sa vyplácajú na základe právnych predpisov týkajúcich sa sociálneho zabezpečenia, sa tiež zdaňujú podľa § 5 prvého odseku bodu 4 zákona o osobitnom zdanení príjmu, pokiaľ presahujú určitú hornú hranicu. Časť týchto príjmov je však od dane oslobodená. Toto oslobodenie, ktoré bolo zavedené s cieľom zabrániť tomu, aby zaplatená daň bola vyššia ako daň, ktorú platia osoby podliehajúce neobmedzenej daňovej povinnosti, bolo stanovené tak, aby zodpovedalo najvyššiemu odpočtu, ktorý sa uplatňuje v rámci všeobecného systému dane z príjmu.

12 Od roku 2005, v nadväznosti na vydanie rozsudku Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), majú daňovníci nerezidenti možnosť zvoliť si všeobecný systém dane z príjmu namiesto režimu zrážkovej dane. Ak sa rozhodnú pre prvý z týchto režimov, tieto osoby majú právo na zníženie základu dane z titulu zohľadnenia nákladov spojených so získaním a udržaním si príjmov. Ak dosiahli všetky alebo takmer všetky príjmy vo Švédsku, majú právo aj na určité iné daňové úľavy, ako možnosť za určitých podmienok odpočítať náklady zodpovedajúce úrokom z úverov, ktoré nemôžu byť odpočítané v štáte bydliska.

Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Pani Hirvonen si v roku 2000 zriadila zvyčajné bydlisko vo Fínsku, pričom predtým počas celej svojej profesijnej kariéry pracovala vo Švédsku. Je príjmy pochádzajú výlučne zo Švédska a sú tvorené jej starobným dôchodkom, doživotnou rentou a nemocenskými dávkami. V priebehu roka, o ktorý ide vo veci samej, vynaložila vo Fínsku okrem bežných výdavkov na živobytie len výdavky zodpovedajúce úrokom z hypotekárneho úveru (ďalej len „úroky z úveru“).

14 Podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Švédskom a Fínskom v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej sa príjmy dosiahnuté vo Švédsku zdaňujú iba v tomto členskom štáte. Keďže pani Hirvonen nemala žiadny príjem vo Fínsku, nemohla si odpočítať úroky z úveru v rámci zdanenia v tomto štáte.

15 Švédsky daňový orgán zdanil príjmy pani Hirvonenovej za rok 2005 na základe zákona o osobitnom zdanení príjmu bez toho, aby jej priznal možnosť odpočítať úroky z úveru.

16 Pani Hirvonen, ktorá odmietla, aby jej príjmy boli zdanené v rámci všeobecného systému dane z príjmu, pretože takéto zdanenie, vrátane zohľadnenia odpočítania úrokov z úveru, by pre ňu znamenalo väčšie daňové bremeno ako to, ktoré vyplývalo z režimu zrážkovej dane, napadla toto rozhodnutie na Länsrätten i Stockholms län (Okresný správny súd v Štokholme) a domáhala sa práva na takéto odpočítanie v rámci režimu zrážkovej dane. Tento súd uvedenú žalobu zamietol.

17 Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd v Štokholme), na ktorý podala pani Hirvonen odvolanie proti rozhodnutiu Länsrätten i Stockholms län (Okresný správny súd v Štokholme), priznal dotknutej osobe požadované právo na odpočet s odkazom na právnu úpravu Únie. Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku dovolanie na vnútroštátny súd.

18 V konaní pred vnútroštátnym súdom daňový orgán tvrdil, že odpočet úrokov zaplatených z hypotekárneho úveru je možný len v rámci všeobecného systému dane z príjmu, čo je režim, ktorý si daňovníci nerezidenti môžu zvoliť. Súdny dvor potvrdil zákonnosť takéhoto práva voľby v rozsudku Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Okrem toho situácia vo veci samej nie je podľa tohto daňového orgánu porovnateľná s tou, ktorá viedla k vydaniu rozsudku Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Význam a účel zrážkovej dane, čo je druh zdanenia, ktorého existencia je uznávaná ako základná zásada medzinárodného daňového práva, teda zmenšiť bremeno daňovníka a zjednodušiť administratívne úlohy, ktorá bola zavedená zákonom o osobitnom zdanení príjmu, bráni možnosti odpočítať vynaložené výdavky a náklady.

19 Vnútroštátny súd však vidí určité spoločné body medzi sporom vo veci samej a vecou, v ktorej bol vydaný rozsudok Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), pretože v uvedenej veci Súdny dvor rozhodol, že keď má daňovník nerezident možnosť zvoliť si daňový režim daňovníka rezidenta a nepodliehať režimu uplatniteľnému na daňovníkov nerezidentov, neznamená to, že osobitná daňová výhoda, ktorá môže pôsobiť v zásade v neprospech daňovníkov nerezidentov, nie je diskriminačnej povahy. Vnútroštátny súd však uvádza, že na rozdiel od okolností vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), sa spor vo veci samej týka daňovej výhody, ktorá nie je osobitná, a že vo Švédsku si daňovník nerezident môže na účely zdanenia svojich príjmov zvoliť medzi „dvoma úplne odlišnými systémami“.

20 Za týchto okolností Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam právnych predpisov členského štátu, podľa ktorých fyzická osoba rezident iného členského štátu, ktorá získala všetky alebo takmer všetky svoje príjmy v prvom uvedenom členskom štáte, má právo voľby medzi dvomi úplne odlišnými systémami zdanenia, teda buď sa rozhodne, že bude podliehať zrážkovej dani, ktorá má nižšiu sadzbu, ale bez práva na také daňové úľavy, ktoré sa poskytujú podľa všeobecného systému dane z príjmu, alebo sa rozhodne pre zdanenie podľa uvedeného všeobecného systému a využije tak uvedené daňové úľavy?“

O prejudiciálnej otázke

21 Na úvod treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa osoba na dôchodku, akou je pani Hirvonen, ktorá sa odsťahuje z členského štátu, v ktorom strávila celú svoju profesijnú kariéru, a usadí sa v inom členskom štáte, keď jej situácia nepatrí do rámca voľného pohybu zaručeného článkom 45 ZFEÚ, môže odvolávať na právo voľného pohybu ako občan Únie podľa článku 21 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, body 16 až 23).

22 Treba teda posúdiť situáciu pani Hirvonenovej vzhľadom na článok 21 ZFEÚ.

23 Pokiaľ ide o zdanenie príjmov zo závislej činnosti vo Švédsku, zo spisu vyplýva, že daňovníci nerezidenti majú možnosť vybrať si medzi dvoma odlišnými režimami zdanenia.

24 V zásade sa ich daň vyberá formou zrážkovej dane, ktorej sadzba je 25 %. Základom tejto zrážky sú všetky hrubé príjmy daňovníka. Ak sa hrubé príjmy skladajú z dôchodkov, časť z nich je oslobodená od dane, pričom suma tohto oslobodenia zodpovedá najvyššiemu odpočtu, ktorý si môžu uplatniť daňovníci rezidenti, ktorí sa nachádzajú v podobnej situácii. V režime zrážkovej dane neexistuje právo na také osobitné odpočty, na aké majú právo rezidenti v rámci všeobecného systému dane z príjmu.

25 Na základe práva voľby, ktoré je priznané daňovníkom nerezidentom, si môžu daňovníci nerezidenti zvoliť všeobecný systém dane z príjmu, a teda mať možnosť využiť odpočty týkajúce sa ich osobnej a rodinnej situácie. Tento režim konkrétne umožňuje odpočet úrokov zaplatených za hypotekárny úver, ak ich nemožno odpočítať v štáte bydliska.

26 V tejto súvislosti zo spisu vyplýva, že vo veci samej pani Hirvonen, ktorá si zvolila režim zrážkovej dane, aj tak žiada, aby mohla využiť možnosť odpočítať úroky z úveru, hoci podľa vnútroštátneho práva je táto možnosť vyhradená len pre všeobecný systém dane z príjmu.

27 Preto za týchto konkrétnych okolností treba chápať otázku položenú vnútroštátnym súdom tak, že sa v podstate pýta, či skutočnosť, že právna úprava odmieta priznať daňovníkom nerezidentom, ktorí majú väčšinu svojich príjmov zo štátu zdroja a zvolili si režim zrážkovej dane, tie isté odpočty týkajúce sa osobnej situácie, ako sú tie, ktoré sú poskytnuté rezidentom v rámci všeobecného postupu stanovenia základu dane, predstavuje diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 21 ZFEÚ.

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, nič to nemení na tom, že členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, bod 36 a citovanú judikatúru).

29 Tiež treba pripomenúť, že pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku (pozri najmä rozsudok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, bod 37 a citovanú judikatúru).

30 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 30, a Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 21).

31 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora takisto vyplýva, že v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov v určitom štáte vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného na miesto jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov môže byť najľahšie posúdená na mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (rozsudok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, bod 15 a citovaná judikatúra).

32 Rovnako skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové výhody, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminačná, berúc do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidenta a nerezidenta tak z hľadiska zdroja príjmov, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane alebo osobných a rodinných pomerov (rozsudok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, bod 16 a citovaná judikatúra).

33 Súdny dvor však rozhodol, že treba inak postupovať v prípade, keď nerezident nemá významnejší príjem v štáte bydliska a podstatnú časť zdaniteľných príjmov dosahuje v štáte, kde vykonáva pracovnú činnosť, takže štát, v ktorom má bydlisko, mu nie je schopný priznať výhody vyplývajúce z posúdenia jeho osobnej a rodinnej situácie (rozsudok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, bod 17 a citovaná judikatúra).

34 Pokiaľ totiž ide o nerezidenta, ktorý dosahuje v inom členskom štáte než v štáte svojho bydliska podstatnú časť svojich príjmov, diskriminácia spočíva v tom, že osobné a rodinné pomery tohto nerezidenta nie sú zohľadnené ani v štáte, kde má bydlisko, ani v štáte, kde pracuje, bez ohľadu na rôzne uplatňované daňové sadzby vyplývajúce z takých zákonov, o aké ide vo veci samej, teda zo zákona o osobitnom zdanení príjmu a zákona o dani z príjmu (pozri v tomto zmysle rozsudok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, bod 17).

35 Toto odôvodnenie sa podľa judikatúry Súdneho dvora uplatňuje na všetky daňové výhody spojené so schopnosťou nerezidenta platiť dane, ktoré nie sú zohľadnené ani v štáte bydliska, ani v štáte zamestnania (pozri v tomto zmysle rozsudok Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 34), a takisto *mutatis mutandis* v situácii, keď zdaniteľné príjmy predstavujú starobné dôchodky (rozsudok Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, bod 29).

36 V predmetnom prípade pani Hirvonen nedostávala v období, o ktoré ide vo veci samej, žiadny príjem zdaniteľný v štáte bydliska, keďže jej príjmy pozostávali najmä z jej starobného dôchodku vyplývajúceho z jej profesijných činností vo Švédsku. V zásade teda prináleží Švédsku, aby zohľadnilo osobnú a rodinnú situáciu pani Hirvonenovej.

37 Treba však konštatovať, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Švédske kráľovstvo v rámci zákona o osobitnom zdanení príjmu, ktorým sa vykonala adaptácia zdanenia daňovníkov nerezidentov tak, že stanovuje najmä nižšiu jednotnú sadzbu, než je tá, ktorá sa uplatňuje na daňovníkov rezidentov, zaručuje, že s daňovníkmi nerezidentmi sa nezaobchádza nevýhodnejším spôsobom ako s rezidentmi.

38 Podľa tohto rozhodnutia vnútroštátneho súdu teda daňovníci nerezidenti v prípade, keď si zvolia zdanenie príjmov v rámci režimu zrážkovej dane, podliehajú daňovému bremenu, ktoré je vo všeobecnosti menšie ako bremeno, ktoré znášajú daňovníci rezidenti, pokiaľ ide o ich porovnateľné príjmy.

39 Práve tento prvok odlišuje skutkové okolnosti veci samej od špecifických okolností veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 V uvedenej veci, kde bola spochybňovaná zlučiteľnosť daňovej výhody, ktorá môže pôsobiť v zásade v neprospech daňovníkov nerezidentov, s právom Únie, totiž išlo o otázku, či možnosť, aby si daňovníci nerezidenti zvolili daňový režim daňovníkov rezidentov, môže znamenať, že táto výhoda nemá diskriminačnú povahu.

41 Súdny dvor na účely zápornej odpovede vysvetlil, že možnosť voľby medzi diskriminačným daňovým režimom a iným režimom, ktorý diskriminačný údajne nie je, nemôže vylúčiť diskriminačné účinky prvého z týchto dvoch daňových režimov. Pripustiť opak by znamenalo podľa Súdneho dvora uznať zákonnosť daňového režimu, ktorého existencia predstavuje stále sama osebe porušenie článku 49 ZFEÚ z dôvodu, že má diskriminačnú povahu. Súdny dvor okrem toho uviedol, že vnútroštátny režim, ktorý obmedzuje slobodu usadiť sa, je stále nezlučiteľný s právom Únie, aj keby bolo jeho uplatnenie fakultatívne (rozsudok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, body 50 až 53).

42 Súdny dvor tak dospel k záveru, že možnosť ponechaná daňovníkom nerezidentom zvoliť si režim uplatniteľný na daňovníkov rezidentov nemá neutralizačný účinok, pokiaľ ide o diskrimináciu v zmysle článku 49 ZFEÚ (rozsudok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, bod 54).

43 Na rozdiel od toho vo veci samej, hoci je pravda, že daňovníci nerezidenti majú možnosť zvoliť si všeobecný systém dane z príjmu, určený primárne daňovníkom rezidentom, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že režim zrážkovej dane je celkovo výhodnejší ako všeobecný systém dane z príjmu a že v rámci neho musia daňovníci nerezidenti vynaložiť menšie úsilie ako úsilie, ktoré musia vynaložiť daňovníci rezidenti.

44 Rozdielne zaobchádzanie medzi daňovníkmi nerezidentmi a daňovníkmi rezidentmi, spočívajúce v tom, že hrubé príjmy tých prvých podliehajú konečnému zdaneniu v jednotnej sadzbe prostredníctvom zrážkovej dane, kým čisté príjmy tých druhých sa zdaňujú progresívnou sadzbou s tým, že je možné základ dane znížiť, je zlučiteľné s právom Únie pod podmienkou, že jednotná sadzba nie je vyššia ako sadzba vyplývajúca z účinného uplatnenia progresívnej sadzby z čistých príjmov po znížení základu dane na dotknutú osobu (pozri v tomto zmysle rozsudok Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, bod 53 a nasl.).

45 Vo veci samej zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že pani Hirvonen by zaplatila vyššiu daň, keby si vybrala možnosť byť považovaná za daňovníka rezidenta, a teda by podliehala všeobecnému systému dane z príjmu. To je dôvod, pre ktorý sa rozhodla pre režim zrážkovej dane, ktorý je upravený zákonom o osobitnom zdanení príjmu. Keďže sa na pani Hirvonen vzťahovalo výhodnejšie zdanenie ako zdanenie, ktorému by podliehala, keby si vybrala všeobecný systém dane z príjmu, nemôže si navyše nárokovať daňovú výhodu, ktorá by jej bola poskytnutá v rámci všeobecného systému dane z príjmu.

46 Odmietnutie uznať odpočet týkajúci sa osobnej situácie, o ktoré ide vo veci samej, sa za okolností, o aké ide vo veci samej, musí, ako uvádza daňový orgán vo svojich pripomienkach, skôr akceptovať ako inherentný prvok režimu dane z príjmu, pretože jeho cieľom je jednak zjednodušiť úlohu tomuto daňovému orgánu a jednak odbremeniť daňovníka nerezidenta. Keď sa teda daňovník nerezident rozhodne pre takýto režim, uvedený orgán od neho nemusí vymáhať daň, takže nie je potrebné, aby mal tento orgán presný prehľad o osobnej a rodinnej situácii tohto daňovníka. Ten istý daňovník je zároveň zbavený povinnosti spolupráce, a to v tom zmysle, že nie je povinný podávať daňové priznanie vo švédčine, pokiaľ ide o príjmy, ktoré dosiahol vo Švédsku, a v dôsledku toho nie je povinný oboznámiť sa s daňovým systémom iného členského štátu, než je štát jeho bydliska.

47 Preto treba konštatovať, že je v súlade s podstatou režimu zrážkovej dane, keď všetky výdavky skutočne vynaložené daňovníkom nemôžu byť zohľadnené v rámci tohto typu zdanenia, keďže daň zrazí samotný orgán, ktorý vypláca dávky dôchodkového zabezpečenia, v štáte zdroja. Vo všeobecnosti nie je úlohou tohto orgánu zohľadňovať určité výdavky a celkové zohľadnenie týchto výdavkov by bolo v rozpore so zjednodušením, ktoré je cieľom tohto režimu.

48 Preto skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, odmieta priznať daňovníkovi nerezidentovi možnosť osobitných odpočtov, nie je relevantná vo vzťahu k prípadnému porušeniu práva Únie touto právnu úpravou, pokiaľ tento daňovník nepodlieha daňovému zaťaženiu, ktoré by bolo celkovo vyššie než zaťaženie daňovníkov rezidentov a osôb, ktoré sa za ne považujú a ktorých situácia je porovnateľná s tou jeho.

49 Zo všetkého vyššie uvedeného vyplýva, že odmietnutie v rámci zdanenia príjmov priznať daňovníkom nerezidentom, ktorí majú väčšinu svojich príjmov zo štátu zdroja a zvolili si režim zrážkovej dane, tie isté odpočty týkajúce sa osobnej situácie, ako sú odpočty poskytnuté daňovníkom rezidentom v rámci všeobecného postupu stanovenia základu dane, nepredstavuje diskrimináciu, ktorá by bola v rozpore s článkom 21 ZFEÚ, pokiaľ daňovníci nerezidenti nepodliehajú daňovému zaťaženiu, ktoré by bolo celkovo vyššie ako zaťaženie daňovníkov rezidentov a osôb, ktoré sa za ne považujú a ktorých situácia je s nimi porovnateľná.

O trovách

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Odmietnutie v rámci zdanenia príjmov priznať daňovníkom nerezidentom, ktorí majú väčšinu svojich príjmov zo štátu zdroja a zvolili si režim zrážkovej dane, tie isté odpočty týkajúce sa osobnej situácie ako odpočty poskytnuté daňovníkom rezidentom v rámci všeobecného postupu stanovenia základu dane, nepredstavuje diskrimináciu, ktorá by bola v rozpore s článkom 21 ZFEÚ, pokiaľ daňovníci nerezidenti nepodliehajú daňovému zaťaženiu, ktoré by bolo celkovo vyššie než zaťaženie daňovníkov rezidentov a osôb, ktoré sa za ne považujú a ktorých situácia je s nimi porovnateľná.

Podpisy