STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 18. května 2006 [1]

1. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce je posoudit, zda je s právem Společenství slučitelná vnitrostátní daňová právní úprava, podle které je starobní důchod vyplácený členským státem poplatníkovi, který je rezidentem v jiném členském státě, předmětem daně, jež se v některých případech jeví vyšší než daň, jaká by byla dlužná, pokud by byl tento poplatník rezidentem ve státě vyplácejícím tento důchod.

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

2. Toto řízení má základ ve sporu, kde proti sobě stojí finská státní příslušnice, která se rozhodla pobývat ve Španělsku poté, co uplatnila svůj nárok na důchod, a finská daňová správa, a který se týká sazby daně z jejího starobního důchodu.

3. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud Finska) se táže, zda je dotčená právní úprava slučitelná s článkem 18 ES nebo článkem 39 ES, anebo se směrnicí Rady 90/365/EHS [2].

4. Svoboda pohybu osob upravená Smlouvou o ES se původně omezovala na přemístění do jiného členského státu za účelem výkonu hospodářské činnosti.

5. Článek 39 ES, který ve svém odstavci 1 upravuje volný pohyb pracovníků uvnitř Společenství, ve svém odstavci 3 písm. c) a d) stanoví, že toto právo pohybu zahrnuje právo pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků, respektive právo zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které stanoví prováděcí nařízení.

1 — Původní jazyk: francouzština.

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

6. Směrnice 90/365 rozšířila toto právo pobytu na osoby, které ukončily pracovní činnost. Článek 1 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví, že členské státy udělí právo pobytu státním příslušníkům členských států, kteří vykonávali činnost jako zaměstnané osoby nebo osoby samostatně výdělečně činné, a jejich rodinným příslušníkům. Jak se uvádí ve třetím bodě odůvodnění uvedené směrnice, toto právo pobytu by mělo být též udělováno osobám, které během svého pracovního života neuplatňovaly své právo na volný pohyb.

7. Článek 1 směrnice 90/365 však výkon uvedeného práva podmiňuje tím, že jeho nositel musí mít dostačující prostředky. V odstavci 1 prvním pododstavci tak stanoví, že nositel tohoto práva musí být příjemcem invalidního, předčasného starobního nebo starobního důchodu nebo důchodu z pracovního úrazu nebo nemoci z povolání v dostatečné výši, jež zabrání, aby se stal během svého pobytu břemenem pro systém sociálního zabezpečení hostitelského členského státu, a musí mít v hostitelském členském státě uzavřeno nemocenské pojištění pro všechna rizika [3].

3 — Směrnice 90/365 byla s účinností od 30. dubna 2006 zrušena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2004/38/ES ze dne 29. dubna 2004 o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, o změně nařízení (EHS) č. 1612/68 a o zrušení směrnic 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS (Úř. věst. L 158, s. 77; Zvl. vyd. 05/05, s. 46).

8. Podle článku 2 této směrnice se právo pobytu prokazuje předložením dokladu s názvem „povolení k pobytu“, jehož doba platnosti je stanovena v témže ustanovení.

9. Smlouva o EU, která byla podepsána v Maastrichtu dne 7. února 1992 a vstoupila v platnost dne 1. listopadu 1993, zavedla pojem „občanství Unie“. Podle čl. 17 odst. 1 ES každá osoba, která má státní příslušnost členského státu, je občanem Unie.

10. Článek 18 odst. 1 ES přiznává každému občanu Unie právo svobodně se pohybovat a pobývat na území kteréhokoli členského státu s výhradou omezení a podmínek stanovených ve smlouvě o ES a v opatřeních přijatých k jejímu provedení.

B – *Vnitrostátní právo*

1. Právní úprava daně z příjmů

11. Podle finského daňového zákona platného v rozhodné době je osoba, která má

v průběhu daňového roku bydliště ve Finsku, poplatníkem „plně podléhajícím daňové povinnosti", to znamená, že jsou v tomto členském státě zdaněny všechny její příjmy. Naproti tomu poplatník, který nemá v průběhu daňového roku bydliště ve Finsku, je v tomto členském státě pouze poplatníkem „částečně podléhajícím daňové povinnosti", což znamená, že tam mohou být zdaněny pouze příjmy, jichž v uvedeném státě dosáhl.

12. Podle téhož zákona se finský státní příslušník považuje za rezidenta ve Finsku, i když tam nepobývá nepřetržitě déle než šest měsíců, a to až do uplynutí tří let od konce roku, v jehož průběhu zemi opustil.

13. Poplatník částečně podléhající daňové povinnosti podléhá ve Finsku dani z příjmů a z majetku, ledaže dvojstranná nebo mezinárodní smlouva, kterou je tento členský stát vázán, nestanoví jinak. Není-li takového ustanovení, je daň dlužná poplatníkem částečně podléhajícím daňové povinnosti z jeho zdanitelných mzdových příjmů, které zahrnují zejména starobní důchod, vybírána srážkovou daní ve výši 35% z částky těchto příjmů.

14. Naproti tomu daň dlužná poplatníkem plně podléhajícím daňové povinnosti se vypočte na základě progresivní stupnice, přičemž se pro každé pásmo stanoví minimální daň a dále rostoucí procentní podíl z části příjmů, která převyšuje spodní hranici daňového pásma.

15. V rámci tohoto řízení finská vláda uvedla, že tato právní úprava byla změněna a že počínaje 1. lednem 2006 je poplatníkům částečně podléhajícím daňové povinnosti, kteří pobírají starobní důchod z Finské republiky, tento důchod zdaněn v tomto členském státě stejným způsobem jako poplatníkům plně podléhajícím daňové povinnosti, přičemž se uplatní progresivní stupnice a osobní a rodinné úlevy.

2. Úmluva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená se Španělským královstvím

16. Úmluva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Španělským královstvím a Finskou republikou stanoví, že odměny, včetně důchodů, vyplácené jedním ze smluvních států nebo jeho veřejnoprávní korporací nebo společenstvím, autonomním subjektem nebo právnickou osobou veřejného práva, a to buď přímo, nebo z jimi zřízených fondů fyzické osobě z titulu služeb poskytnutých

tomuto státu, korporaci, společenství, subjektu nebo právnické osobě, jsou zdanitelné pouze v tomto státě.

II – Skutkový rámec a řízení o předběžné otázce

17. P. M. Turpeinen je finská státní příslušnice, která pracovala ve Finsku jako dětská psychiatrička ve veřejné službě. V září roku 1998 nastoupila do důchodu a následně se rozhodla pobývat v jiném členském státě, a to nejprve v Belgii a posléze od roku 1999 ve Španělsku.

18. Jediným příjmem P. M. Turpeinen je její starobní důchod, který jí vyplácí Kuntien Eläkevakuutus (obecní důchodová pojišťovna). V souladu s úmluvou o zamezení dvojímu zdanění uzavřenou se Španělským královstvím je tento důchod zdanitelný pouze ve Finsku.

19. V letech 1999 až 2001 byl důchod P. M. Turpeinen zdaňován finančním úřadem Uudenmaa sazbou 28,5% v souladu s progresivním režimem zdanění vztahujícím se na poplatníky plně podléhající daňové povinnosti.

20. Co se naopak týče daně dlužné za rok 2002, měl tentýž finanční úřad za to, že P. M. Turpeinen musí být považována za poplatníka částečně podléhajícího daňové povinnosti, protože opustila státní území již před více než třemi roky. Na starobní důchod dotyčné osoby tedy uplatnil srážkovou daň ve výši 35%. P. M. Turpeinen tedy odvedla daň ve výši 10 113,77 eur, zatímco kdyby byla zdaněna jako poplatník plně podléhající daňové povinnosti ve Finsku, platila by daň ve výši 8 173,09 eur, a to vedle 549,03 eur na pojistném na zdravotní pojištění.

21. Rozhodnutím ze dne 3. července 2002 finanční úřad Uudenmaa zamítl stížnost P. M. Turpeinen, aby daň z jejího důchodu za daňový rok 2002 byla vypočtena tak jako za předcházející tři roky.

22. Hallinto-oikeus (správní soud) zamítl žalobu podanou P. M. Turpeinen proti tomuto rozhodnutí. Dotyčná napadla rozhodnutí hallinto-oikeus před Korkein hallinto-oikeus.

23. Posledně uvedený soud se rozhodl přerušit řízení a podat Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

24. Ve svém předkládacím rozhodnutí uvedl, že má pochybnosti o účincích práva Společenství v projednávané věci, neboť rozsudky vydané Soudním dvorem v oblasti přímého zdanění se dle jeho vědomostí netýkaly důchodců, ale pouze zaměstnaných osob nebo osob samostatně výdělečně činných, poskytovatelů služeb nebo studentů [4]. Dále uvádí, že Komise Evropských společenství ve výzvě zaslané finské vládě v roce 2001 oznámila, že srážková daň ve výši 35% by mohla být v rozporu s článkem 39 ES, a jde-li o poplatníka-důchodce, se směrnicí 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus se tedy rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být článek 18 ES týkající se práva občanů Společenství svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nebo článek 39 ES, který zajišťuje volný pohyb pracovníků ve Společenství, vykládány v tom smyslu, že jeden z těchto článků, ba dokonce oba brání vnitrostátní právní úpravě, podle které srážková daň odváděná ze starobního důchodu vypláceného z důvodu veřejnoprávního pracovního poměru členským státem, ve kterém je tento důchod zdanitelný, poplatníkovi částečně podléhajícímu daňové povinnosti v členském státě s bydlištěm v zahraničí v některých případech přesahuje daň, kterou by musel zaplatit poplatník jako rezident v tomto členském státě, a tedy jako poplatník plně podléhající daňové povinnosti?

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

III – Analýza

26. Podstatou těchto předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda právo Společenství brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž daň ze starobního důchodu vypláceného poplatníkovi, který pobývá v jiném členském státě, v některých případech přesahuje daň, kterou by tento poplatník platil, kdyby byl rezidentem.

4 — Předkládající soud cituje rozsudky 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); ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089); ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819); ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933), a ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443).

27. Podle ustálené judikatury platí, že i když přímé daně jako takové nepatří do oblasti pravomoci Společenství, je nicméně pravdou, že členské státy musí pravomoc, kterou si v této oblasti ponechaly, vykonávat v souladu s právem Společenství [5].

28. V projednávané věci si předkládající soud klade otázku ohledně slučitelnosti dotčené právní úpravy s článkem 18 ES nebo článkem 39 ES nebo s oběma těmito ustanoveními, anebo se směrnicí 90/365. Nejdříve posoudím, zda lze nalézt odpověď na položenou otázku v sekundárním právu.

A – *Sekundární právo*

29. Komise se domnívá, že by sporný daňový režim mohl být v rozporu se směrnicí 90/365. Španělská vláda tvrdí, že tento režim je v rozporu s čl. 10 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 [6].

1. Směrnice 90/365

30. Jak již bylo uvedeno, směrnice 90/365 rozšířila právo pobytu v jiném členském státě, které Smlouva o ES upravila pro hospodářské účely, i na osoby, které ukončily svou pracovní činnost, včetně osob, které během svého pracovního života nevykonávaly v jiném členském státě žádnou hospodářskou činnost. Toto právo pobytu je však podmíněno tím, že dotčená osoba má dostačující prostředky, aby se nestala břemenem pro systém sociálního zabezpečení hostitelského státu.

31. Komise tvrdí, že by se finská daňová právní úprava mohla jevit v rozporu se směrnicí 90/365 v tom směru, že vyšší zdanění důchodců pobývajících v jiném členském státě by mohlo těmto důchodcům ztížit splnění podmínky dostačujících prostředků.

32. P. M. Turpeinen, finská státní příslušnice, která ukončila svou činnost jako zaměstnaná osoba a rozhodla se v důchodu pobývat ve Španělsku, se zajisté může dovolávat ustanovení směrnice 90/365 za tím účelem, aby jí byl povolen pobyt na území tohoto členského státu, a to i když během svého pracovního života neuplatnila svá práva pohybu, jak to, zdá se, vyplývá

5 — Rozsudky ze dne 4. října 1991, Komise v. Spojené království (C-246/89, Recueil, s. I-4585, bod 12), a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 44 a uvedená judikatura).

6 — Nařízení ze dne 14. června 1971 o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, samostatně výdělečně činné osoby a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství (Úř. věst. L 149, s. 2; Zvl. vyd. 05/01, s. 35), ve znění nařízení Rady (ES) č. 307/1999 ze dne 8. února 1999 (Úř. věst. L 38, s. 1; Zvl. vyd. 05/03, s. 335, dále jen „nařízení č. 1408/71“).

z údajů poskytnutých předkládajícím soudem. Nedomnívám se však, že by tato směrnice byla v projednávaném případě relevantní.

33. Účelem směrnice 90/365 totiž je, jak to vyplývá z jejích ustanovení, zaručit, aby hostitelský členský stát povolil na svém území pobyt každému státnímu příslušníku jiného členského státu, který ukončil svou činnost jako zaměstnaná osoba nebo jako osoba samostatně výdělečně činná, přičemž zejména upřesňuje, za jakých podmínek mohou být legitimní zájmy hostitelského státu důvodem pro odmítnutí, a stanoví praktické způsoby, jak má být toto právo pobytu konkretizováno. Povinnosti tedy výslovně ukládá pouze hostitelskému členskému státu a týká se pouze práva pobytu v tomto státě.

34. Nevím, proč by rozsah působnosti této směrnice měl být rozšiřován i na opatření přičitatelná státu původu, jako je sporná finská právní úprava. Od vstupu v platnost Smlouvy o EU je příslušníkům Společenství, kteří nevykonávají hospodářskou činnost, přiznáno právo pohybu a pobytu v jiném členském státě přímo čl. 18 odst. 1 ES [7]. Právě toto ustanovení je předurčeno k tomu, aby bránilo „překážkám v pohybu".

7 — Rozsudek ze dne 17. září 2002, Baumbast a R (C-413/99, Recueil, s. I-7091, body 81 až 84).

35. Právě shora uvedené ustanovení totiž umožňuje příslušníku Společenství těšit se v oblasti působnosti Smlouvy o ES témuž právnímu zacházení jako příslušníci nacházející se ve stejné situaci jako on a brání právním předpisům státu jeho původu, které jej postihují za výkon jeho práv pohybu [8].

36. Podotýkám, že ve výše uvedeném rozsudku Pusa, jehož právní a skutkový rámec vycházel ze situace velmi blízké situaci v projednávané věci [9], byla slučitelnost dotčené právní úpravy s právem Společenství zkoumána pouze z hlediska článku 18 ES.

37. Domnívám se tedy, že směrnice 90/365 není v projednávané věci relevantní.

8 — Rozsudky ze dne 11. července 2002, D'Hoop (C-224/98, Recueil, s. I-6191, bod 30), a ze dne 29. dubna 2004, Pusa (C-224/02, Recueil, s. I-5763, bod 18).

9 — Věc se týkala finského státního příslušníka, který pobíral finský invalidní důchod a žil a odváděl daň z příjmu ve Španělsku. Z důvodu závazku, který sjednal ve Finsku, mu byl důchod obstaven. Podle použitelné finské právní úpravy byla obstavená částka vypočtena tak, aby mu byl zajištěn minimální příjem, tento výpočet však nezohledňoval daň z příjmu, kterou odváděl ve Španělsku.

2. Nařízení č. 1408/71

38. Jak již právem připomněla španělská vláda, Soudní dvůr se může vyslovit k ustanovení práva Společenství, kterého se vnitrostátní soud ve svých otázkách nedovolával, jestliže má za to, že toto ustanovení je užitečné pro vyřešení sporu v původním řízení [10]. Skutečnost, že se Korkein hallinto-oikeus tohoto nařízení ve svém předkládacím rozhodnutí nedovolával, tedy nemůže Soudnímu dvoru bránit v tom, aby zkoumal jeho účinky, je-li relevantní, jak to tvrdí tato vláda.

39. Nařízení č. 1408/71 má za cíl usnadnit volný pohyb zaměstnaných osob a osob samostatně výdělečně činných, jakož i jejich rodinných příslušníků v rámci Společenství koordinací vnitrostátních systémů sociálního zabezpečení.

40. Cílem čl. 10 odst. 1 tohoto nařízení je, aby dávky, které jsou v něm uvedeny, byly vypláceny jejich příjemci, jakmile uplatní své právo pohybu. V tomto směru stanoví, že není-li v tomto nařízení stanoveno jinak, peněžní dávky, zejména starobní, získané podle právních předpisů členského státu nepodléhají žádnému snížení, úpravám, pozastavení, odnětí ani konfiskaci z důvodu skutečnosti, že příjemce má bydliště na území jiného členského státu, než ve kterém má sídlo instituce příslušná pro jejich vyplácení.

41. Španělská vláda tvrdí, že sporná daňová právní úprava je v rozporu s tímto ustanovením, protože tato právní úprava ve svém důsledku váže výši důchodu dlužného P. M. Turpeinen na její bydliště. Na podporu své analýzy odkazuje na rozsudek Imbernon Martínez [11]. S poukazem na postoj, jaký Soudní dvůr zaujal v tomto rozsudku, španělská vláda uvádí, že čl. 10 odst. 1 nařízení č. 1408/71 by byl zbaven svého účinku, kdyby členský stát s použitím daňových opatření mohl provést srážky nebo snížení na základě toho, že příjemce má bydliště v jiném členském státě.

42. S analýzou španělské vlády nesouhlasím z následujících důvodů.

43. Článek 10 nařízení č. 1408/71 přispívá k zavádění volného pohybu pracovníků tím, že zakazuje „ustanovení o bydlišti". Jeho

10 — Viz zejména rozsudek ze dne 23. února 2006, Van Hilten–van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 26 a uvedená judikatura).

11 — Rozsudek ze dne 5. října 1995 (C-321/93, Recueil, s. I-2821).

cílem je zaručit, aby dávky, které jsou v něm uvedeny, jako starobní důchod, byly vypláceny jejich příjemci, který uplatnil své právo na volný pohyb, a to za stejných podmínek, jako kdyby zůstal na státním území. Brání tedy tomu, aby částka tohoto důchodu byla snížena z důvodu, že její příjemce pobývá v jiném členském státě.

44. V projednávané věci sporná právní úprava nestanoví snížení starobního důchodu vypláceného P. M. Turpeinen z důvodu, že pobývá v zahraničí. Tato právní úprava se netýká podmínek poskytování a přiznávání tohoto důchodu.

45. Uvedená právní úprava je tedy odlišná od právní úpravy, o niž šlo ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Imbernon Martínez, na který odkazuje španělská vláda. V této věci totiž sporné ustanovení německého zákona o přídavcích na dítě (Bundeskindergeldgesetz) vázalo poskytnutí a výši dávky na vyživované dítě na podmínky bydliště stanovené německou právní úpravou. Dotčená sociální právní úprava tak odkazovala na podmínky stanovené v daňové právní úpravě. V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že relevantní ustanovení nařízení č. 1408/71 by bylo do značné míry zbaveno svého užitečného účinku, kdyby bylo možné toto ustanovení obejít pouhým odkazem na daňové předpisy [12]. Tato analýza však dle mého názoru není použitelná na projednávanou věc.

46. V projednávané věci jde o vnitrostátní právní úpravu, která stanoví podmínky zdanění poplatníků nerezidentů a která se na starobní důchod P. M. Turpeinen vztahuje pouze v rozsahu, v jakém je tento důchod staven na roveň příjmu. Tato právní úprava tedy vede pouze nepřímo ke snížení částky jejího disponibilního důchodu v porovnání s částkou po zdanění, již by mohla získat, kdyby byla v průběhu daňového roku 2002 rezidentem ve Finsku.

47. Krom toho je třeba zdůraznit, že kdyby důchod P. M. Turpeinen byl vyšší, uplatnění paušální srážkové daně ve výši 35% by mohlo vést k opačnému výsledku, to znamená, že by jí byl ponechán větší zůstatek, než jaký by měla ve Finsku po zdanění na základě progresivní stupnice. To zřetelně dokazuje, že dotčená finská právní úprava nestanoví snížení starobního důchodu vypláceného P. M. Turpeinen z důvodu, že pobývá v zahraničí.

12 — Výše uvedený rozsudek Imbernon Martínez, bod 23.

48. Proto se s ohledem na tyto skutečnosti domnívám, že finská daňová právní úprava není v rozporu s ustanoveními čl. 10 odst. 1 nařízení č. 1408/71. Soulad této právní úpravy s právem Společenství je tedy třeba posuzovat ve vztahu k pravidlům Smlouvy o ES.

B – *Pravidla Smlouvy o ES*

49. Nejprve posoudím, jaké ustanovení Smlouvy o ES se vztahuje na situaci P. M. Turpeinen, a poté, zda finská daňová právní úprava představuje překážku svobodě pohybu, zakázanou tímto ustanovením, a zda případně tato překážka může být odůvodněna.

1. Použitelné ustanovení

50. Předkládající soud klade Soudnímu dvoru otázku ohledně slučitelnosti sporného daňového režimu s článkem 18 ES nebo článkem 39 ES nebo s oběma těmito ustanoveními společně.

51. Finská vláda uvádí, že na situaci P. M. Turpeinen se vztahuje jak článek 18 ES, tak článek 39 ES. Domnívá se, že posledně uvedené ustanovení je použitelné na projednávanou věc rovněž s ohledem na rozsudek ze dne 15. června 2000, Sehrer [13].

52. S tímto názorem se neztotožňuji. Stejně jako italská vláda a Komise mám za to, že situace P. M. Turpeinen nespadá do rozsahu působnosti článku 39 ES, a že se tedy dotyčná může dovolávat pouze ustanovení článku 18 ES.

53. Podle ustálené judikatury platí, že statut občana Unie, přiznaný každému státnímu příslušníkovi členského státu, je předurčen k tomu, aby byl základním statutem tohoto příslušníka [14]. Mimoto čl. 18 odst. 1 ES přiznává přímo každému občanovi Unie právo volně se pohybovat a pobývat ve státě jeho výběru v rámci Společenství [15]. P. M. Turpeinen jakožto finská státní příslušnice se tedy může dovolávat ustanovení čl. 18 odst. 1 ES za tím účelem, aby jí bylo přiznáno právo pobývat ve Španělsku.

54. Statut občana Unie a s ním spojená práva pohybu, které byly zavedeny Smlouvou

13 — C-302/98, Recueil, s. I-4585.

14 — Rozsudky Pusa, uvedený výše, bod 16 a uvedená judikatura, a ze dne 19. října 2004, Zhu a Chen (C-200/02, Sb. rozh. s. I-9925, bod 25 a uvedená judikatura).

15 — Výše uvedený rozsudek Baumbast a R, bod 84.

o EU, však nenahrazují ostatní ustanovení Smlouvy, která se vztahují na zvláštní kategorie osob. Neznamenají také, že by svobody pohybu, které již byly přiznány Smlouvou o ES a které jsou určeny pro výkon hospodářské činnosti, byly zbaveny své užitečnosti. Vzhledem k tomu, že tyto svobody pohybu pro hospodářské účely jsou zvláštním výrazem práv přiznaných obecně článkem 18 ES [16], jakmile příslušník Společenství využil některé z těchto svobod, Soudní dvůr zkoumá slučitelnost dotčené vnitrostátní právní úpravy přednostně podle tohoto ustanovení [17].

55. Nedomnívám se však, že se P. M. Turpeinen může dovolávat ustanovení článku 39 ES.

56. Za pracovníka ve smyslu článku 39 ES se totiž považuje osoba, která vykonává po určitou dobu ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením činnosti, za které protihodnotou pobírá odměnu [18]. Práva pobývat nebo zůstat v jiném členském státě přiznaná tímto článkem v jeho odstavci 3 písm. c) a d) jsou v souladu se zněním těchto ustanovení podmíněna tím, že tam dotyčná osoba vykonává nebo vykonávala takovou činnost.

57. Rozsah působnosti článku 39 ES má být zajisté vykládán široce, aby se neomezoval jen na osoby, které jsou skutečně zaměstnány v právě probíhajícím pracovněprávním vztahu. Jak uvádí finská vláda, ve výše uvedeném rozsudku Sehrer bylo tedy rozhodnuto, že není-li již příslušník Společenství zaměstnán v pracovněprávním vztahu, nezbavuje ho to záruky určitých práv, která jsou spojena se situací pracovníka [19]. V posledně uvedeném případě je však ještě zapotřebí, aby dotčená osoba využila práva na volný pohyb upraveného tímto ustanovením.

58. V tomto rozsudku se tedy spor v původním řízení týkal důchodce s bydlištěm v Německu, který svou činnost vykonával současně v tomto členském státě a ve Francii a pobíral důchod z obou těchto států. Německé právní předpisy stanovily, že pojistné na zdravotní pojištění dotčené osoby

16 — Viz, pokud jde o svobodu usazování, rozsudek ze dne 29. února 1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil, s. I-929, bod 22), pokud jde o svobodu pohybu pracovníků, rozsudek ze dne 26. listopadu 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, s. I-10981, bod 26), a pokud jde o volný pohyb služeb, rozsudek ze dne 6. února 2003, Stylianakis (C-92/01, Recueil, s. I-1291, bod 18).

17 — V rozsudku ze dne 12. května 1998, Martínez Sala (C-85/96, Recueil, s. I-2691), tak Soudní dvůr zkoumá práva, jichž se dotčená osoba může dovolávat jakožto občan, pouze proto, že panovaly pochybnosti o jejím postavení pracovníka. Viz také rozsudek ze dne 16. prosince 2004, My (C-293/03, Sb. rozh. s. I-12013, bod 33).

18 — Rozsudky Martínez Sala, uvedený výše, bod 32 a uvedená judikatura, a ze dne 19. listopadu 2002, Kurz (C-188/00, Recueil, s. I-10691, bod 32 a uvedená judikatura).

19 — Výše uvedený rozsudek Sehrer, bod 30.

mělo být vypočteno také na základě francouzského důchodu bez zohlednění skutečnosti, že významná část tohoto důchodu již byla sražena z titulu pojistného na zdravotní pojištění ve Francii.

59. V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že právo pobírat takový důchod je těsně spjato s objektivním postavením pracovníka a že německé právní předpisy tím, že ukládaly dvojí výběr pojistného na zdravotní pojištění pracovníkům, kteří vykonávali svou činnost v jiném členském státě, představovaly překážku zakázanou článkem 39 ES [20]. V takovém případě tyto německé právní předpisy tím, že znevýhodňovaly důchodce, který vykonával svou pracovní činnost v jiném členském státě, skutečně mohly odradit pracovníka od výkonu jeho práv pohybu přiznaných Smlouvou.

60. Výše uvedený rozsudek Sehrer tedy dle mého názoru nezpochybňuje analýzu, podle které se článek 39 ES uplatní pouze ve prospěch osob, které se přemístily do jiného členského státu, aby tam vykonávaly činnost jako zaměstnané osoby. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, které stejně, jako se to jeví v případě P. M. Turpeinen, vykonávaly veškerou svou pracovní činnost ve svém členském státě a práva pobytu v jiném členském státě využily teprve po nástupu do důchodu, aniž měly v úmyslu tam vykonávat závislou činnost [21].

61. Jsem tedy toho názoru, že v projednávané věci jsou relevantní ustanovení článku 18 ES a P. M. Turpeinen se jich může dovolávat jako základu pro svá práva pohybu a pobytu ve Španělsku.

2. Existence překážky svobodě pohybu

62. Nejdříve je třeba uvést, že práva pobytu a pohybu přiznaná všem občanům Unie v čl. 18 odst. 1 ES brání nejen omezením výkonu těchto práv, která stanoví hostitelský stát. Jak jsem již uvedl výše, vylučují též omezení přičitatelná státu původu.

20 — Tamtéž, body 30 až 35.

21 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. března 1992, Batista Morais (C-60/91, Recueil, s. I-2085, bod 7); ze dne 16. ledna 1997, USSL č. 47 di Biella (C-134/95, Recueil, s. I-195, bod 19), a ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve (C-18/95, Recueil, s. I-345, body 26 a 27).

63. Soudní dvůr totiž rozhodl, že by bylo neslučitelné se statutem občana Unie a s právy pohybu a pobytu, která mu jsou v rámci tohoto postavení přiznána, aby se na příslušníka Společenství, který těchto práv využil, použilo méně příznivé zacházení v členském státě, jehož je státním příslušníkem, než jakého by požíval, kdyby těchto práv nevyužil [22].

64. Podle Soudního dvora by možnosti nabízené Smlouvou v oblasti volného pohybu nemohly být plně účinné, pokud by státní příslušník členského státu mohl být odrazen od jejich využití překážkami kladenými jeho pobytu v hostitelském členském státě z důvodu právní úpravy svého státu původu trestající skutečnost, že je využil [23].

65. P. M. Turpeinen, finská státní příslušnice, která využila práva pohybu a pobytu přiznaná čl. 18 odst. 1 ES, se tedy může dovolávat tohoto ustanovení vůči svému státu původu.

66. Z judikatury dále vyplývá, že statut občana Unie dává státním příslušníkům členských států, kteří se nacházejí ve stejné situaci, právo požívat v oblasti působnosti *ratione materiae* Smlouvy o ES stejného právního zacházení, bez ohledu na jejich státní příslušnost, s výhradou výjimek, které jsou výslovně stanoveny [24].

67. V projednávané věci není sporu o tom, že na základě sporné daňové právní úpravy bylo zdanění P. M. Turpeinen jakožto nerezidenta vyšší, než kdyby byla rezidentem ve Finsku.

68. Jak uvádí finská vláda, uznává se, že v oblasti přímých daní situace poplatníků rezidentů a situace poplatníků nerezidentů nejsou zpravidla srovnatelné [25]. Tyto situace totiž mohou vykazovat objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmů, tak z hlediska osobní daňové schopnosti nebo zohlednění osobní a rodinné situace.

69. Příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je tak nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě

22 — Výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 30, a Pusa, bod 18.

23 — Výše uvedený rozsudek Pusa, bod 19.

24 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Pusa, bod 16 a uvedená judikatura.

25 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 31.

bydliště. Krom toho jeho osobní daňová schopnost, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě jeho bydliště, kde jsou zpravidla soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy [26].

70. Z toho vyplývá, že skutečnost, že členský stát neposkytuje nerezidentům určité daňové výhody, které poskytuje rezidentům, není nutně diskriminační [27].

71. Takové zacházení rozlišující podle bydliště musí být naopak kvalifikováno jako diskriminační, neexistuje-li mezi danými situacemi objektivní rozdíl z hlediska dotčené daňové výhody, která by mohla takové rozdílné zacházení zakládat. V takovém případě je třeba mít za to, že se obě tyto kategorie poplatníků nacházejí ve stejné situaci, pokud jde o tuto výhodu [28].

72. Bylo tedy rozhodnuto, že když poplatník nerezident, a to ať se jedná o zaměstnance, nebo o samostatně výdělečně činnou osobu, pobírá veškeré nebo téměř veškeré příjmy ve státě, kde vykonává své profesní činnosti, objektivně se nachází v téže situaci, pokud jde o daň z příjmů, jako rezident tohoto státu. Oba jsou zdaněni v tomto jediném státě a jejich daňový základ je totožný [29].

73. Předkládající soud si klade otázku, zda je tato judikatura použitelná na případ, kdy jsou tak jako v projednávané věci zdanitelné příjmy tvořeny starobním důchodem.

74. Domnívám se, že tomu tak je. Finská daňová právní úprava totiž stanoví, že starobní důchod, jaký je vyplácen P. M. Turpeinen, je zdaněn jako jakýkoli jiný příjem pocházející přímo z hospodářské činnosti, s použitím progresivní stupnice a úlev, které mají za cíl zohlednit daňovou schopnost poplatníka, jakož i jeho osobní a rodinnou situaci. V projednávané věci se tedy jedná o režim přímého zdanění, v jehož rámci je daňové zatížení určeno podle daňové schopnosti žalobce.

26 — Výše uvedený rozsudek Gerritse, bod 43 a uvedená judikatura.

27 — Tamtéž, bod 44 a uvedená judikatura.

28 — Výše uvedený rozsudek Asscher, bod 42.

29 — Výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 20.

75. Krom toho, jak uvádí finská vláda, režim paušální srážkové daně ve výši 35%, stanovený pro poplatníky nerezidenty, vychází z postulátu, že jejich situace není srovnatelná se situací poplatníků rezidentů, protože mohou pobírat další příjem ve státě, kde mají bydliště, včetně dalších starobních důchodů.

76. Z toho lze tedy vyvodit, že nemá-li poplatník nerezident jiné příjmy než starobní důchod, který je mu vyplácen jiným členským státem, než ve kterém má bydliště, musí na něj stát vyplácející tento důchod, pro účely jeho zdanění, pohlížet tak, že se nachází ve stejné situaci jako poplatník rezident podléhající daňové povinnosti ze svých světových příjmů. Na poplatníka, který tak jako P. M. Turpeinen nemá žádný jiný příjem než svůj starobní důchod vyplácený ve Finsku, je tedy třeba v souvislosti se zdaněním jeho příjmů pohlížet tak, že se nachází ve stejné situaci, jako by byl rezidentem v tomto členském státě. Za těchto podmínek představuje uplatnění vyšší sazby daně na takového poplatníka nerezidenta nepřímou diskriminaci, která je v rozporu se statutem občana Unie a která je na překážku právu pohybu, jež mu přiznává čl. 18 odst. 1 ES.

3. Odůvodnění této překážky

77. Podle údajů uvedených v předkládacím rozhodnutí nebyl režim paušální srážkové daně uplatňovaný na příjmy poplatníků nerezidentů odůvodněn pouze domněnkou, že poplatník nerezident pobírá i jiné příjmy než ty, které jsou zdanitelné ve Finsku. Tento režim měl též za cíl splnit praktické požadavky na jednoduchost a účinnost. Šlo tedy o to usnadnit práci poplatníkům, u nichž se přepokládá, že mají nedostatečnou znalost finštiny a obecných vnitrostátních daňových pravidel. Dále bylo jeho účelem zaručit výběr daně.

78. Nedomnívám se, že by nevýhoda stanovená poplatníkům nerezidentům mohla být podložena některým z těchto důvodů. Opatření, jehož důsledkem je omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou, totiž může být odůvodněno pouze tehdy, je-li způsobilé k dosažení legitimního cíle, jaký sleduje, a nepřekračuje-li meze toho, co je pro tento účel nezbytné [30]. Zjednodušení finského daňového režimu pro poplatníky

30 — Viz zejména výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant, bod 49 a uvedená judikatura.

nerezidenty mohlo být zajisté dosaženo méně znevýhodňujícími opatřeními než zdaněním převyšujícím zdanění poplatníků rezidentů, kteří pobírají totožné příjmy.

79. Stejně tak se režim paušální srážkové daně jeví též nepřiměřený ve vztahu k požadavku na zajištění účinného výběru dlužné daně od poplatníků nerezidentů. Jak uvádí Komise, členský stát vyplácející starobní důchod může na základě směrnice Rady 77/799/EHS [31] žádat příslušné orgány členského státu, na jehož území má dotčený poplatník bydliště, aby mu poskytly veškeré údaje, které by mu umožnily zjistit nebo ověřit daňovou schopnost, jakož i osobní a rodinnou situaci takového poplatníka.

80. Dodatečné administrativní obtíže, které mohou vnitrostátní daňové správě vzniknout tím, že poplatník má bydliště v jiném členském státě, nemohou jako takové v souladu s judikaturou odůvodňovat vyšší zdanění tohoto poplatníka, než kdyby byl rezidentem. Taková argumentace byla opakovaně odmítána [32]. V projednávaném případě se jeví o to méně opodstatněná, že členské státy mají na základě směrnice Rady 2001/44/ES [33], kterou měly provést nejpozději do 30. června 2002, k dispozici dodatečný nástroj pro zaručení výběru daně z příjmu dlužné poplatníkem nerezidentem.

81. S ohledem na veškeré tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr předkládajícímu soudu odpověděl, že článek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž daň ze starobního důchodu vypláceného poplatníkovi, který pobývá v jiném členském státě, v některých případech přesahuje daň, kterou by tento poplatník měl platit, kdyby byl rezidentem, jestliže jsou příjmy tohoto poplatníka tvořeny výhradně nebo převážně tímto důchodem a nenachází-li se tak v situaci, která by byla objektivně odlišná od situace poplatníků rezidentů.

31 — Směrnice ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

32 — Viz zejména rozsudky Schumacker, uvedený výše, bod 45, a ze dne 28. října 1999, Vestergaard (C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26). Pro nedávnější případ viz rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 31).

33 — Směrnice ze dne 15. června 2001, kterou se mění směrnice 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, daně z přidané hodnoty a některých spotřebních daní (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27).

IV – Závěry

82. S ohledem na tyto skutečnosti navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky Korkein hallinto-oikeus odpověděl následovně:

„Článek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž daň ze starobního důchodu vypláceného poplatníkovi, který pobývá v jiném členském státě, v některých případech přesahuje daň, kterou by tento poplatník měl platit, kdyby byl rezidentem, jestliže jsou příjmy tohoto poplatníka tvořeny výhradně nebo převážně tímto důchodem a nenachází-li se tak v situaci, která by byla objektivně odlišná od situace poplatníků rezidentů."