NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 18. mája 2006 [1]

1. Predmetom tohto prejudiciálneho konania je posúdiť, či je s právom Spoločenstva zlučiteľná vnútroštátna daňová právna úprava, podľa ktorej je starobný dôchodok vyplácaný členským štátom daňovníkovi s bydliskom v inom členskom štáte predmetom dane, ktorá je v niektorých prípadoch vyššia ako daň, ktorú by bol tento daňovník povinný zaplatiť, ak by bol rezidentom v štáte vyplácajúcom tento dôchodok.

2. Toto konanie vychádza zo sporu medzi fínskou štátnou príslušníčkou, ktorá sa rozhodla po tom, čo uplatnila svoj nárok na dôchodok, zdržiavať sa v Španielsku, a fínskou daňovou správou s súvislosti s výškou sadzby dane z jej starobného dôchodku.

3. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd Fínska) sa pýta, či predmetná právna úprava je zlučiteľná s článkom 18 ES alebo s článkom 39 ES, alebo so smernicou Rady 90/365/EHS [2].

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica z 28. júna 1990 o práve pobytu pre zamestnané osoby a samostatne zárobkovo činné osoby po skončení ich pracovnej činnosti (Ú. v. ES L 180, s. 28; Mim. vyd. 20/001, s. 5).

I — **Právny rámec**

A — *Právna úprava Spoločenstva*

4. Voľný pohyb osôb stanovený Zmluvou ES sa pôvodne obmedzoval na premiestnenie do iného členského štátu na účely výkonu hospodárskej činnosti.

5. Článok 39 ES, ktorý vo svojom odseku 1 upravuje voľný pohyb pracovníkov v rámci Spoločenstva, vo svojom odseku 3 písm. c) a d) stanovuje, že toto právo pohybu zahŕňa právo na pobyt v niektorom z členských štátov na účely zamestnania v súlade s ustanoveniami zákonov, iných právnych predpisov alebo správnych aktov, ktorými sa upravuje zamestnávanie vlastných štátnych príslušníkov tohto štátu, a právo zostať po ukončení zamestnania na území členského štátu za podmienok stanovených vo vykonávacích nariadeniach.

6. Smernica 90/365 rozšírila toto právo pobytu na osoby, ktoré prestali vykonávať svoju pracovnú činnosť. Článok 1 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice uvádza, že členské štáty udelia právo pobytu štátnym príslušníkom členských štátov, ktorí vykonávali činnosť ako zamestnanci alebo samostatne zárobkovo činné osoby, ako aj ich rodinným príslušníkom. Ako sa uvádza v treťom odôvodnení uvedenej smernice, toto právo na pobyt by sa malo zaručiť aj osobám, ktoré počas svojho pracovného života prestali vykonávať svoju pracovnú činnosť.

7. Článok 1 smernice 90/365 však výkon uvedeného práva podmieňuje tým, že jeho držiteľ musí mať dostatočné finančné prostriedky. Vo svojom odseku 1 prvom pododseku tak stanovuje, že tento držiteľ je poberateľom invalidného alebo predčasného starobného dôchodku alebo dôchodkových dávok alebo dôchodku z dôvodu pracovného úrazu alebo choroby z povolania v dostatočnej výške, ktorá zabráni, aby sa stal záťažou pre systém sociálnej pomoci hostiteľského členského štátu v priebehu svojho pobytu a za predpokladu, že má uzavreté nemocenské poistenie voči všetkým rizikám v hostiteľskom členskom štáte. [3]

3 — Smernica 90/365 bola s účinnosťou od 30.apríla 2006 zrušená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2004/38/ES z 29. apríla 2004 o práve občanov Únie a ich rodinných príslušníkov voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v rámci územia členských štátov, ktorá mení a dopĺňa nariadenie (EHS) č. 1612/68 a ruší smernice 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 (Ú. v. EÚ L 158, s. 77; Mim. vyd. 05/005, s. 46).

8. Podľa článku 2 tejto smernice sa právo pobytu doloží vydaním dokladu označovaného ako „povolenie k pobytu", ktorého doba platnosti je definovaná v tom istom ustanovení.

9. Zmluva EÚ, ktorá bola podpísaná v Maastrichte 7. februára 1992 a nadobudla platnosť 1. novembra 1993, zaviedla pojem „občianstvo Únie". Podľa článku 17 ods. 1 ES je občanom Únie každá osoba, ktorá má štátnu príslušnosť členského štátu.

10. Článok 18 ods. 1 ES priznáva každému občanovi Únie právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území ktoréhokoľvek členského štátu, pričom podlieha obmedzeniam a podmienkam stanoveným v Zmluve ES a v predpisoch prijatých na jej vykonanie.

B — *Vnútroštátne právo*

1. Právna úprava týkajúca sa zdanenia príjmov

11. Podľa fínskeho daňového zákona uplatniteľného v čase skutkových okolností je

osoba, ktorá má v priebehu daňového roka bydlisko vo Fínsku, daňovníkom „na ktorého sa daňová povinnosť vzťahuje v plnom rozsahu“, teda sú v tomto členskom štáte zdanené všetky jej príjmy. Naopak daňovník, ktorý v priebehu daňového roka nemá bydlisko vo Fínsku, je v tomto členskom štáte iba daňovníkom, „na ktorého sa vzťahuje daňová povinnosť čiastočne“, čo znamená, že tam môžu byť zdanené iba príjmy, ktoré v uvedenom štáte dosiahol.

12. Podľa tohto istého zákona sa fínsky štátny príslušník považuje za rezidenta vo Fínsku, aj keď sa tam nepretržite nezdržiava viac ako šesť mesiacov, a to až do uplynutia troch rokov od konca roku, v priebehu ktorého krajinu opustil.

13. Daňovník, na ktorého sa čiastočne vzťahuje daňová povinnosť, podlieha vo Fínsku dani z príjmu a majetku, pokiaľ nie je v dvojstrannej alebo medzinárodnej dohode, ktorou je tento členský štát viazaný, stanovené inak. V prípade neexistencie takéhoto ustanovenia sú dane, ktoré má zaplatiť daňovník, na ktorého sa čiastočne vzťahuje daňová povinnosť z jeho zdaniteľných mzdových príjmov zahŕňajúcich najmä starobný dôchodok, vyberané zrážkovou daňou vo výške 35 % zo sumy týchto príjmov.

14. Naopak daň, ktorú má povinnosť zaplatiť daňovník, na ktorého sa daňová povinnosť vzťahuje v plnom rozsahu, sa vypočíta na základe progresívnej sadzby, podľa ktorej sa pre každé pásmo stanovuje na jednej strane minimálna daň a na druhej strane rastúci percentuálny podiel z časti príjmov, ktorá presahuje spodnú hranicu daňového pásma.

15. V rámci tohto konania fínska vláda uviedla, že táto právna úprava bola zmenená a doplnená a že od 1. januára 2006 je daňovníkom, na ktorých sa čiastočne vzťahuje daňová povinnosť a ktorí poberajú starobný dôchodok z Fínskej republiky, tento dôchodok zdanený v tomto štáte rovnakým spôsobom ako daňovníkom, na ktorých sa vzťahuje daňová povinnosť v plnom rozsahu s uplatnením progresívnej sadzby a osobných a rodinných úľav.

2. Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená so Španielskym kráľovstvom

16. V súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenou medzi Španielskym kráľovstvom a Fínskou republikou sú odmeny, vrátane dôchodkov, vyplácané jedným zo zmluvných štátov alebo jeho verejnoprávnou inštitúciou alebo spoločenstvom, autonómnym subjektom alebo právnickou osobou verejného práva, a to buď priamo, alebo prostredníctvom nimi zriadených fondov fyzickej osobe na základe služieb poskyt-

nutých tomuto štátu, inštitúcii, spoločenstvu, subjektu alebo právnickej osobe zdaniteľné iba v tomto štáte.

II — Skutkový rámec a prejudiciálny návrh

17. Pani Turpeinen je fínska štátna príslušníčka, ktorá vo Fínsku pracovala ako detská psychiatrička vo verejnej službe. Po tom, čo v septembri 1998 odišla do dôchodku, sa rozhodla zdržiavať sa v inom členskom štáte, najskôr v Belgicku a potom od roku 1999 v Španielsku.

18. Jediný príjem, ktorý pani Turpeinen poberá, je jej starobný dôchodok, ktorý jej vypláca Kuntien Eläkevakuutus (komunálna starobná poisťovňa). V súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenou so Španielskym kráľovstvom je tento dôchodok zdaniteľný len vo Fínsku.

19. V priebehu rokov 1999 až 2001 bol dôchodok pani Turpeinen zdaňovaný daňovým ústredím Uudenmaa sadzbou 28,5 % v súlade s progresívnym režimom zdanenia uplatniteľným na daňovníkov, na ktorých sa daňová povinnosť vzťahuje v plnom rozsahu.

20. Naopak, pokiaľ ide o daň za rok 2002, to isté ústredie usúdilo, že pani Turpeinen sa má považovať za daňovníčku, na ktorú sa čiastočne vzťahuje daňová povinnosť, pretože opustila štátne územie už pred viac ako tromi rokmi. Na starobný dôchodok dotknutej osoby teda uplatnilo zrážkovú daň so sadzbou vo výške 35 %. Pani Turpeinen tak odviedla daň vo výške 10 113,77 eur, zatiaľ čo, ak by bola zdanená ako daňovník, na ktorého sa daňová povinnosť vzťahuje v plnom rozsahu vo Fínsku, platila by daň 8 173,09 eur okrem 549,03 eur z dôvodu poistného na nemocenské poistenie.

21. Daňové ústredie Uudenmaa zamietlo rozhodnutím z 3. júla 2002 sťažnosť pani Turpeinen, ktorou požadovala, aby za daňový rok 2002 bola daň z jej dôchodku vypočítaná tak, ako za predchádzajúce tri roky.

22. Hallinto-oikeus (správny súd) zamietol žalobu, ktorú podala pani Turpeinen proti tomuto rozhodnutiu. Dotknutá osoba namietala rozhodnutie hallinto-oikeus na Korkein hallinto-oikeus.

23. Hallinto-oikeus rozhodol o prerušení konania a podal Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

24. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania tento súdny orgán uviedol, že má pochybnosť o účinkoch práva Spoločenstva v prejednávanej veci, pretože rozsudky, ktoré vyhlásil Súdny dvor v oblasti priameho zdanenia sa podľa jeho vedomostí netýkali dôchodcov, ale výlučne zamestnaných osôb alebo samostatne zárobkovo činných osôb, poskytovateľov služieb alebo študentov.[4] Rovnako uvádza, že Komisia Európskych spoločenstiev vo výzve zaslanej fínskej vláde v roku 2001 uviedla, že zrážková daň vo výške 35 % by mohla byť v rozpore s článkom 39 ES a ak ide o daňovníka, ktorý je dôchodca, so smernicou 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus sa teda rozhodol položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 18 ES o práve občana Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území členských štátov alebo článok 39 ES zabezpečujúci voľný pohyb pracovníkov v rámci Spoločenstva vykladať tak, že jednému z týchto článkov alebo aj obom odporujú vnútroštátne právne predpisy, podľa ktorých v určitých prípadoch daň daňovníka, na ktorého sa čiastočne vzťahuje daňová povinnosť v členskom štáte a ktorý sa zdržiava v zahraničí, zrazená pri zdroji vo vzťahu k starobnému dôchodku vyplácanému na základe verejnoprávneho pracovného vzťahu členským štátom, v ktorom je tento dôchodok zdaniteľný, presahuje v niektorých prípadoch daň, ktorú by tento daňovník musel platiť v tomto členskom štáte ako rezident, a teda ako daňovník, na ktorého sa daňová povinnosť vzťahuje v plnom rozsahu?

2. Je vhodné vykladať smernicu 90/365... tak, že jej odporuje taký vnútroštátny právny predpis, ako je ten, ktorý je opísaný vyššie?“

III — Posúdenie

26. Prostredníctvom svojich prejudiciálnych otázok chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či právu Spoločenstva odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej daň zo starobného dôchodku vyplácaného daňovníkovi, ktorý sa zdržiava v inom členskom štáte, presahuje v niektorých prípadoch daň, ktorú by tento daňovník musel zaplatiť, ak by bol rezidentom.

4 — Vnútroštátny súd cituje rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089; z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819; z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, a z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443.

27. Podľa ustálenej judikatúry, ak aj oblasť priamych daní ako taká nepatrí medzi právomoci Spoločenstva, naďalej zostáva pravdou, že členské štáty sú povinné vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, v súlade s právom Spoločenstva. [5]

28. V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd pýta na zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy s článkom 18 ES, s článkom 39 ES, alebo s obomi týmito ustanoveniami, alebo so smernicou 90/365. Najskôr preskúmam, či možno nájsť odpoveď na položenú otázku v sekundárnom práve.

A — *Sekundárne právo*

29. Komisia sa domnieva, že by sporný daňový režim mohol byť v rozpore so smernicou 90/365. Španielska vláda tvrdí, že tento režim je v rozpore s článkom 10 ods. 1 nariadenia Rady (EHS) č. 1408/71 [6].

1. Smernica 90/365

30. Ako už bolo uvedené, smernica 90/365 rozšírila právo pobytu v inom členskom štáte, ktoré Zmluva ES upravila na hospodárske účely, na osoby, ktoré prestali vykonávať svoju pracovnú činnosť, vrátane osôb, ktoré počas svojho pracovného života nevykonávali v inom členskom štáte žiadnu hospodársku činnosť. Toto právo pobytu však podlieha podmienke, že dotknutá osoba má dostatočné finančné prostriedky na to, aby sa nestala záťažou pre systém sociálnej pomoci hostiteľského štátu.

31. Komisia tvrdí, že by sa fínska daňová právna úprava mohla zdať ako odporujúca smernici 90/365 v tom, že by vyššie zdanenie dôchodcov s bydliskom v inom členskom štáte mohlo týmto dôchodcom sťažiť splnenie podmienky mať dostatočné finančné prostriedky.

32. Pani Turpeinen, fínska štátna príslušníčka, ktorá ukončila svoju činnosť ako zamestnaná osoba a rozhodla sa počas svojho dôchodku zdržiavať v Španielsku, sa istotne môže dovolávať ustanovenia smernice 90/365, aby jej bol povolený pobyt na území tohto členského štátu, a to aj keď počas svojho pracovného života neuplatnila svoje práva na pohyb, ako sa zdá, že to

5 — Rozsudky zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s. I-4585, bod 12, a z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 44 a citovaná judikatúra.

6 — Nariadenie zo 14. júna 1971 o uplatňovaní systémov sociálneho zabezpečenia na zamestnancov, samostatne zárobkovo činné osoby a ich rodinných príslušníkov, ktorí sa pohybujú v rámci spoločenstva (Ú. v. ES L 149, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 35), zmenené a doplnené nariadením Rady (ES) č. 307/1999 z 8. februára 1999 (Ú. v. ES L 38, s. 1; Mim. vyd. 05/003, s. 335, ďalej len „nariadenie č. 1408/71").

vyplýva z údajov, ktoré poskytol vnútroštátny súd. Nedomnievam sa však, že by táto smernica bola v prejednávanej veci relevantná.

33. Cieľom smernice 90/365, ako to vyplýva z jej znenia, je totiž zabezpečiť, aby hostiteľský členský štát povolil na svojom území pobyt každému štátnemu príslušníkovi iného členského štátu, ktorý prestal vykonávať svoju činnosť ako zamestnaná osoba alebo ako samostatne zárobkovo činná osoba, pričom najmä spresňuje podmienky, keď môžu byť legitímne záujmy hostiteľského štátu dôvodom pre odmietnutie, a stanovuje praktické spôsoby, podľa ktorých sa má toto právo pobytu konkretizovať. Výslovne teda stanovuje povinnosti len hostiteľskému štátu a týka sa iba práva pobytu v tomto štáte.

34. Neviem, prečo by sa mala pôsobnosť tejto smernice rozšíriť aj na opatrenia prijaté štátom pôvodu, akým je sporná fínska právna úprava. Od nadobudnutia účinnosti Zmluvy EÚ je príslušníkom Spoločenstva, ktorí nevykonávajú hospodársku činnosť, priznané právo pohybu a pobytu v inom členskom štáte priamo článkom 18 ods. 1 ES.[7] Práve toto ustanovenie je predurčené na to, aby bránilo „prekážkam odchodu".

7 — Rozsudok zo 17. septembra 2002, Baumbast a R, C-413/99, Zb. s. I-7091, body 81 až 84.

35. Práve uvedené ustanovenie totiž umožňuje, aby sa so štátnym príslušníkom Spoločenstva v oblasti pôsobnosti Zmluvy ES zaobchádzalo z právneho hľadiska rovnakým spôsobom ako so štátnymi príslušníkmi, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii ako on, a bráni právnym predpisom štátu jeho pôvodu, ktoré ho penalizujú za výkon jeho práv pohybu.[8]

36. Podotýkam, že v už citovanom rozsudku Pusa, ktorého právny a skutkový rámec vychádzal z veľmi podobnej situácie, ako je situácia v tejto veci[9], sa zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy s právom Spoločenstva skúmala len vzhľadom na článok 18 ES.

37. Domnievam sa teda, že smernica 90/365 nie je v prejednávanej veci relevantná.

8 — Rozsudky z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, Zb. s. I-6191, bod 30, a z 29. apríla 2004, Pusa, C-224/02, Zb. s. I-5763, bod 18.

9 — Vec sa týkala fínskeho štátneho príslušníka, ktorý poberal fínsky invalidný dôchodok a žil a odvádzal daň z príjmov v Španielsku. Z dôvodu dlhu, ktorý mal vo Fínsku, mu bol jeho dôchodok zadržaný. Podľa uplatniteľnej fínskej právnej úpravy bola zadržaná suma vypočítaná tak, aby sa mu zaistil minimálny príjem, tento výpočet však nezohľadňoval daň z príjmov, ktorú odvádzal v Španielsku.

2. Nariadenie č. 1408/71

predpisov členského štátu, nepodliehajú žiadnemu znižovaniu, upravovaniu, pozastaveniu, odňatiu alebo odobratiu z dôvodu, že príjemca má bydlisko na území iného členského štátu, ako je štát, kde sa nachádza inštitúcia zodpovedná za vyplácanie.

38. Ako to už správne uviedla španielska vláda v rámci prejudiciálneho konania, Súdny dvor sa môže vyjadriť k ustanoveniu práva Spoločenstva, ktorého sa vnútroštátny súd vo svojich otázkach nedovolával, ak sa zdá, že toto ustanovenie je potrebné na vyriešenie sporu vo veci samej. [10] Skutočnosť, že sa Korkein hallinto-oikeus tohto nariadenia vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania nedovolával, teda nemôže Súdnemu dvoru brániť v tom, aby preskúmal jeho účinky, ak sú, ako to tvrdí táto vláda, relevantné.

41. Španielska vláda tvrdí, že sporná daňová právna úprava je v rozpore s týmto ustanovením, pretože v dôsledku tejto právnej úpravy je výška dôchodku pani Turpeinen závislá od jej bydliska. Na podporu svojej analýzy odkazuje na rozsudok Imbernon Martínez [11]. S odkazom na stanovisko Súdneho dvora v tomto rozsudku španielska vláda tvrdí, že článok 10 ods. 1 nariadenia č. 1408/71 by bol zbavený svojho účinku, ak by členský štát uplatnením daňových opatrení mohol vykonať zrážky alebo zníženie na základe toho, že príjemca má bydlisko v inom členskom štáte.

39. Nariadenie č. 1408/71 má za cieľ uľahčiť voľný pohyb zamestnancov, samostatne zárobkovo činných osôb, ako aj ich rodinných príslušníkov v rámci Spoločenstva koordináciou vnútroštátnych systémov sociálneho zabezpečenia.

42. S analýzou španielskej vlády nesúhlasím z týchto dôvodov.

40. Cieľom článku 10 ods. 1 tohto nariadenia je, aby sa dávky, ktoré cituje, vyplácali ich príjemcovi v prípade, ak uplatní svoje právo pohybu. Stanovuje, že pokiaľ nie je v tomto nariadení ustanovené inak, peňažné dávky, najmä dávky v starobe, nadobudnuté podľa

43. Článok 10 nariadenia č. 1408/71 prispieva k zavedeniu voľného pohybu pracovníkov tým, že zakazuje „podmienky bydlis-

10 — Pozri najmä rozsudok z 23. februára 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 26 a citovaná judikatúra.

11 — Rozsudok z 5. októbra 1995, C-321/93, Zb. s. I-2821.

ka". Jeho cieľom je zaručiť, aby dávky, ktoré sú v ňom uvedené, ako je starobný dôchodok, boli vyplácané ich príjemcovi, ktorý uplatnil svoje právo na voľný pohyb, a to za rovnakých podmienok, ako kedy zostal na štátnom území. Bráni teda tomu, aby sa suma tohto dôchodku znížila z dôvodu, že sa jej príjemca zdržiava v inom členskom štáte.

44. V prejednávanej veci sporná právna úprava nestanovuje zníženie starobného dôchodku vyplácaného pani Turpeinen z dôvodu, že sa zdržiava v zahraničí. Táto právna úprava sa netýka podmienok poskytovania a priznávania tohto dôchodku.

45. Uvedená právna úprava je teda odlišná od predmetnej právnej úpravy, o ktorú išlo vo veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Imbernon Martínez, na ktorý odkazuje španielska vláda. V tejto veci totiž sporné ustanovenie nemeckého zákona o prídavkoch na deti (Bundeskindergeldgesetz) viazalo poskytnutie a výšku dávky na dieťa na podmienky bydliska stanovené v nemeckej daňovej právnej úprave. Predmetná sociálna právna úprava tak odkazovala na podmienky stanovené v daňovej právnej úprave. V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že relevantné ustanovenie nariadenia č. 1408/71 by bolo do značnej miery zbavené svojho potrebného účinku, ak by bolo možné toto ustanovenie obísť samotným odkazom na daňové predpisy.[12] Táto analýza však podľa môjho názoru nie je v tejto veci uplatniteľná.

46. V prejednávanej veci ide o vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá stanovuje podmienky zdaňovania daňovníkov nerezidentov a ktorá sa na starobný dôchodok pani Turpeinen vzťahuje iba v rozsahu, v akom je tento dôchodok porovnateľný s príjmom. Táto právna úprava teda vedie iba nepriamo k zníženiu sumy jej disponibilného dôchodku v porovnaní so sumou po zdanení, ktorú by mohla získať, ak by bola v priebehu daňového roku 2002 rezidentom vo Fínsku.

47. Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že ak by bol dôchodok pani Turpeinen vyšší, uplatnenie paušálnej zrážkovej dane vo výške 35 % by mohlo viesť k opačnému výsledku, to znamená, že by sa jej ponechal väčší zostatok, ako je zostatok, ktorý by mala vo Fínsku po zdanení na základe progresívnej sadzby. To dokazuje, že predmetná fínska právna úprava nestanovuje zníženie starobného dôchodku vyplácaného pani Turpeinen z dôvodu, že má bydlisko v zahraničí.

12 — Tamže, bod 23.

48. Preto sa s ohľadom na tieto skutočnosti domnievam, že fínska daňová právna úprava nie je v rozpore s ustanoveniami článku 10 ods.1 nariadenia č. 1408/71. Súlad tejto právnej úpravy s právom Spoločenstva je teda potrebné posudzovať vo vzťahu k pravidlám Zmluvy ES.

B — *Pravidlá Zmluvy ES*

49. Najskôr preskúmam, aké ustanovenie Zmluvy ES sa vzťahuje na situáciu pani Turpeinen, a potom, či fínska daňová právna úprava predstavuje prekážku slobody pohybu, ktorú zakazuje toto ustanovenie, a prípadne, či je táto prekážka odôvodnená.

1. Uplatniteľné ustanovenie

50. Vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru otázku o zlučiteľnosti sporného daňového režimu s článkom 18 ES alebo článkom 39 ES alebo s obomi týmito ustanoveniami spoločne.

51. Fínska vláda uvádza, že na situáciu pani Turpeinen sa vzťahuje tak článok 18 ES, ako aj článok 39 ES. Domnieva sa, že článok 39 ES je tiež uplatniteľný v prejednávanej veci s ohľadom na rozsudok z 15. júna 2000, Sehrer [13].

52. Nesúhlasím s tým. Rovnako ako talianska vláda a Komisia sa domnievam, že situácia pani Turpeinen nepatrí do pôsobnosti článku 39 ES, a teda že pani Turpeinen sa môže dovolávať len ustanovení článku 18 ES.

53. V súlade s ustálenou judikatúrou je poslaním štatútu občana Únie, ktorý sa priznáva každému štátnemu príslušníkovi členského štátu, byť základným štatútom tohto štátneho príslušníka. [14] Okrem toho, článok 18 ods. 1 ES priznáva priamo každému občanovi Únie právo voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v štáte podľa svojho výberu v rámci Spoločenstva. [15] Pani Turpeinen ako fínska štátna príslušníčka sa teda môže dovolávať ustanovení článku 18 ods. 1 ES na účely toho, aby jej bolo priznané právo pobytu v Španielsku.

54. Štatút občana Únie a s ním spojené práva pohybu, ktoré boli zavedené Zmluvou

13 — Rozsudok C-302/98, Zb. s. I-4585.

14 — Rozsudok Pusa, už citovaný, bod 16 a citovaná judikatúra, a rozsudok z 19. októbra 2004, Zhu a Chen, C-200/02, Zb. s. I-9925, bod 25 a citovaná judikatúra.

15 — Rozsudok Baumbast a R, už citovaný, bod 84.

EÚ, však nenahradzujú ostatné ustanovenia Zmluvy, ktoré sa vzťahujú na osobitné kategórie osôb. Nezbavujú potrebného účinku slobody pohybu, ktoré už boli priznané Zmluvou ES a ktoré sú určené na výkon hospodárskej činnosti. Vzhľadom na to, že tieto slobody pohybu na hospodárske účely sú osobitným výrazom práv všeobecne priznaných článkom 18 ES [16] v prípade, ak štátny príslušník Spoločenstva využil niektoré z týchto slobôd, Súdny dvor skúma zlučiteľnosť predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy prednostne podľa tohto ustanovenia. [17]

55. Nedomnievam sa však, že sa pani Turpeinen môže dovolávať ustanovení článku 39 ES.

56. Za pracovníka sa v zmysle článku 39 ES totiž považuje osoba, ktorá počas určitej doby vykonáva v prospech inej osoby a pod jej vedením činnosti, za ktoré ako protihodnotu poberá odmenu. [18] Právo pobytu v inom členskom štáte alebo právo v ňom zostať priznané v tomto článku v odseku 3 písm. c) a d) sú podľa znenia týchto ustanovení podmienené tým, že dotknutá osoba tam vykonáva alebo vykonávala takúto činnosť.

57. Pôsobnosť článku 39 ES sa má istotne vykladať široko, aby sa neobmedzovala iba na osoby, ktoré sú skutočne zamestnané v práve prebiehajúcom pracovnoprávnom vzťahu. Ako uvádza fínska vláda, v už citovanom rozsudku Sehrer sa rozhodlo, že skutočnosť, že štátny príslušník Spoločenstva nie je zamestnaný v pracovnoprávnom vzťahu, ho nezbavuje záruky určitých práv, ktoré sú spojené so situáciou pracovníka. [19] V poslednom uvedenom prípade však ešte treba, aby dotknutá osoba využila právo na voľný pohyb, ktoré je stanovené v tomto ustanovení.

58. V uvedenom rozsudku sa spor vo veci samej týkal dôchodcu s bydliskom v Nemecku, ktorý svoju činnosť vykonával súčasne v tomto členskom štáte a vo Francúzsku a poberal dôchodok z obidvoch týchto štátov. Nemecké právne predpisy

16 — Pozri, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudok z 29. februára 1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos, C-193/94, Zb. s. I-929, bod 22; pokiaľ ide o slobodu pohybu pracovníkov, rozsudok z 26. novembra 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Zb. s. I-10981, bod 26, a pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, rozsudok zo 6. februára 2003, Stylianakis, C-92/01, Zb. s. I-1291, bod 18.

17 — V rozsudku z 12. mája 1998, Martínez Sala (C-85/96, Zb. s. I-2691), Súdny dvor preto neskúmal práva, ktorých sa dotknutá osoba môže dovolávať ako občan, pretože existovali pochybnosti o jej postavení pracovníka. Pozri tiež rozsudok zo 16. decembra 2004, My, C-293/03, Zb. s. I-12013, bod 33.

18 — Rozsudok Martínez Sala, už citovaný, bod 32 a citovaná judikatúra, a rozsudok z 19. novembra 2002, Kurz, C-188/00, Zb. s. I-10691, bod 32 a citovaná judikatúra.

19 — Rozsudok Sehrer, už citovaný, bod 30.

stanovili, že poistné na nemocenské poistenie dotknutej osoby sa malo vypočítať na základe francúzskeho dôchodku bez ohľadu na skutočnosť, že z významnej časti tohto dôchodku sa už zaplatilo poistné na nemocenské poistenie vo Francúzsku.

59. V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že právo poberať takýto dôchodok je tesne spojené s objektívnym postavením pracovníka a že nemecké právne predpisy tým, že podrobili pracovníkov, ktorí vykonávali svoje činnosti v inom členskom štáte, dvojitému výberu poistného na nemocenské poistenie, predstavovali prekážku, ktorú zakazuje článok 39 ES.[20] V takomto prípade tieto nemecké právne predpisy tým, že znevýhodňovali dôchodcu, ktorý vykonával svoju zárobkovú činnosť v inom členskom štáte, skutočne mohli odradiť pracovníka od výkonu práv pohybu priznaných Zmluvou.

60. Už citovaný rozsudok Sehrer teda podľa môjho názoru nespochybňuje analýzu, podľa ktorej sa článok 39 ES uplatní iba v prospech osôb, ktoré sa premiestnili do iného členského štátu, aby tam vykonávali činnosť ako zamestnané osoby. Toto ustanovenie sa nevzťahuje na osoby, ktoré rovnako, ako sa zdá, že to platí v prípade pani Turpeinen, celú svoju zárobkovú činnosť vo svojom členskom štáte a právo pobytu v inom členskom štáte využili až po tom, čo odišli do dôchodku bez toho, aby tam mali v úmysle vykonávať závislú zárobkovú činnosť.[21]

61. Zastávam teda názor, že v prejednávanej veci sú relevantné ustanovenia článku 18 ES a že sa ich pani Turpeinen môže dovolávať ako základu pre svoje práva pohybu a pobytu v Španielsku.

2. Existencia prekážky slobody pohybu

62. Najskôr je potrebné uviesť, že práva pobytu a pohybu priznané všetkým občanom Únie v článku 18 ods. 1 ES bránia nielen obmedzeniam výkonu týchto práv, ktoré stanoví hostiteľský štát. Ako som už vyššie uviedol, vylučujú tiež obmedzenia, ktoré prijme štát pôvodu.

20 — Tamže, body 30 až 35.

21 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. marca 1992, Batista Morais, C-60/91, Zb. s. I-2085, bod 7; zo 16. januára 1997, USSL n°47 di Biella, C-134/95, Zb. s. I-195, bod 19, a z 26. januára 1999, Terhoeve, C-18/95, Zb. s. I-345, body 26 a 27.

63. Súdny dvor totiž rozhodol, že je nezlučiteľné so štatútom občana Únie a s právami pohybu a pobytu, ktoré sú mu v rámci tohto postavenia priznané, aby sa s príslušníkom Spoločenstva, ktorý tieto práva využil, zaobchádzalo menej priaznivo v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, ako v prípade, že by takéto práva nevyužil. [22]

64. Podľa Súdneho dvora by možnosti ponúkané Zmluvou v oblasti slobody pohybu nemohli mať plný účinok, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky jeho pobytu v prijímajúcom členskom štáte kladené právnou úpravou krajiny pôvodu, ktorá penalizuje skutočnosť, že tieto možnosti využil. [23]

65. Pani Turpeinen, fínska štátna príslušníčka, ktorá využila práva pohybu a pobytu priznané článkom 18 ods. 1 ES, sa teda môže dovolávať tohto ustanovenia voči svojmu štátu pôvodu.

66. Z judikatúry ďalej vyplýva, že štatút občana Únie priznáva štátnym príslušníkom členských štátov, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii, aby sa s nimi v rozsahu vecnej pôsobnosti Zmluvy ES zaobchádzalo rovnako bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť s výhradou výslovne stanovených výnimiek. [24]

67. V prejednávanej veci je nesporné, že na základe spornej daňovej právnej úpravy bolo zdanenie pani Turpeinen ako nerezidenta vyššie než v prípade, ak by bola vo Fínsku rezidentom.

68. Ako uvádza fínska vláda, platí, že v oblasti priamych daní sa daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti v zásade nenachádzajú v porovnateľnej situácii. [25] Tieto situácie sa totiž môžu objektívne odlišovať tak z hľadiska zdroja príjmu, ako aj z hľadiska osobnej daňovej schopnosti alebo zohľadnenia osobnej a rodinnej situácie.

69. Príjem nerezidenta dosahovaný na území jedného štátu tak tvorí najčastejšie iba jednu časť jeho celkového príjmu sústredeného do

22 — Rozsudky D'Hoop, už citovaný, bod 30, a Pusa, už citovaný, bod 18.

23 — Rozsudok Pusa, už citovaný, bod 19.

24 — Pozri najmä rozsudok Pusa, už citovaný, bod 16 a citovanú judikatúru.

25 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 31.

miesta jeho bydliska. Okrem toho jeho osobná schopnosť platiť dane, vychádzajúca z celkovej výšky jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdená v mieste jeho bydliska, kde sú vo všeobecnosti sústredené jeho osobné a rodinné záujmy. [26]

70. Z toho vyplýva, že nie je nevyhnutne diskriminujúce, keď členský štát nerezidentovi odoprie určité daňové zvýhodnenia, ktoré poskytuje rezidentom. [27]

71. Naopak, takéto rozdielne zaobchádzanie podľa bydliska sa musí kvalifikovať ako diskriminačné v prípade, ak medzi určitými situáciami neexistuje objektívny rozdiel z hľadiska predmetnej daňovej výhody, ktorá by mohla takéto rozdielne zaobchádzanie zakladať. V takomto prípade sa tieto obe kategórie daňovníkov musia, pokiaľ ide o túto výhodu, považovať za nachádzajúce sa v rovnakej situácii. [28]

72. Rozhodlo sa teda, že ak daňovník nerezident, ktorý je buď zamestnaný alebo samostatne zárobkovo činná osoba, dostáva všetky alebo takmer všetky príjmy v štáte, v ktorom vykonáva svoju zárobkovú činnosť, nachádza sa, pokiaľ ide o daň z príjmu, v objektívne rovnakej situácii ako rezident tohto štátu. Obaja sú zdanení len v tomto štáte a ich daňový základ je rovnaký. [29]

73. Vnútroštátny súd sa pýta, či je táto judikatúra uplatniteľná v prípade, v ktorom sú zdaniteľné príjmy, ako v prejednávanej veci, tvorené starobným dôchodkom.

74. Domnievam sa, že to platí. Fínska daňová právna úprava totiž stanovuje, že starobné dôchodky, akým je ten, ktorý sa vypláca pani Turpeinen, sú zdanené ako ktorýkoľvek príjem pochádzajúci priamo z hospodárskej činnosti uplatnením progresívnej sadzby a zníženia, aby sa zohľadnila daňová spôsobilosť daňovníka, ako aj jeho osobná a rodinná situácia. V prejednávanej veci teda ide o režim priameho zdanenia, v rámci ktorého je daňové zaťaženie určené podľa daňovej schopnosti žalobcu.

26 — Rozsudok Gerritse, už citovaný, bod 43 a citovaná judikatúra.

27 — Tamže, bod 44 a citovaná judikatúra.

28 — Rozsudok Asscher, už citovaný, bod 42.

29 — Rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 20.

75. Okrem toho, ako to uvádza fínska vláda, režim paušálnej zrážkovej dane vo výške 35 %, stanovený pre daňovníkov nerezidentov, vychádza z predpokladu, že ich situácia nie je porovnateľná so situáciou daňovníkov rezidentov, pretože môžu poberať ďalšie príjmy v štáte, v ktorom majú bydlisko, vrátane ďalších starobných dôchodkov.

76. Z toho sa teda dá vyvodiť, že ak daňovník nerezident nemá iné príjmy než starobný dôchodok, ktorý mu vypláca iný štát, ako je štát, v ktorom má bydlisko, musí ho štát vyplácajúci tento starobný dôchodok považovať na účely jeho zdanenia za nachádzajúceho sa v rovnakej situácii, ako je situácia daňovníka rezidenta, na ktorého sa vzťahuje daňová povinnosť z jeho svetových príjmov. Daňovník, ktorý ako pani Turpeinen, nemá žiaden iný príjem než svoj starobný dôchodok vyplácaný vo Fínsku, sa teda musí považovať, pokiaľ ide o zdanenie jeho príjmov, za nachádzajúci sa v rovnakej situácii, ako keby bol rezidentom v tomto členskom štáte. Za týchto podmienok predstavuje uplatnenie vyššej daňovej sadzby na takéhoto daňovníka nerezidenta nepriamu diskrimináciu, ktorá je v rozpore so štatútom občana Únie a ktorá je prekážkou práva pohybu podľa článku 18 ods. 1 ES.

3. Odôvodnenie tejto prekážky

77. Podľa údajov uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nebol režim paušálnej zrážkovej dane uplatňovaný na príjmy daňovníkov rezidentov odôvodnený iba domnienkou, že daňovník nerezident poberá aj iné príjmy, ako sú príjmy zdaniteľné vo Fínsku. Tento režim mal tiež za cieľ splniť praktické požiadavky týkajúce sa jednoduchosti a účinnosti. Na jednej strane išlo o uľahčenie práce daňovníkov, o ktorých sa predpokladá, že majú nedostatočnú znalosť fínčiny a všeobecných vnútroštátnych daňových pravidiel. Na druhej strane bolo jeho cieľom zaručiť vyberanie daní.

78. Nedomnievam sa, že by nevýhoda uložená daňovníkom nerezidentom mohla byť odôvodnená jedným z týchto dôvodov. Opatrenie, ktorého dôsledkom je obmedzenie výkonu slobody pohybu zaručenej Zmluvou totiž možno odôvodniť iba vtedy, ak je schopné dosiahnuť legitímny cieľ, ktorý sleduje a ak nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie. [30] Zjednodušenie uplatňovania fínskeho daňového režimu na daňovníkov nerezidentov sa

30 — Pozri najmä rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 49 a citovanú judikatúru.

mohlo určite dosiahnuť menej znevýhodňujúcimi opatreniami než zdanením prevyšujúcim zdanenie daňovníkov rezidentov, ktorí poberajú rovnaké príjmy.

79. Rovnako sa režim paušálnej zrážkovej dane zdá tiež neprimeraný vo vzťahu k požiadavke zabezpečiť efektívne vyberanie dane od daňovníkov nerezidentov. Ako to uvádza Komisia, členský štát, ktorý má povinnosť vyplácať starobný dôchodok, môže podľa smernice Rady 77/799/EHS [31] požiadať príslušné orgány členského štátu, na území ktorého má dotknutý daňovník bydlisko, aby mu poskytli všetky údaje, ktoré by mu umožnili zistiť alebo overiť daňovú schopnosť, ako aj osobnú a rodinnú situáciu takéhoto daňovníka.

80. Dodatočné administratívne ťažkosti, ktoré môžu vzniknúť vnútroštátnemu daňovému úradu v dôsledku toho, že daňovník má bydlisko v inom členskom štáte, sa nemôžu ako také na základe judikatúry považovať za odôvodňujúce vyššie zdanenie tohto daňovníka, než v prípade, ak by bol rezidentom. Takáto argumentácia bola opakovane zamietnutá. [32] V prejednávanej veci sa zdá o to menej odôvodnená, že členské štáty majú na základe smernice Rady 2001/44/ES [33], ktorú mali vykonať najneskôr do 30. júna 2002, dodatočný nástroj, aby zabezpečili vyberanie dane z príjmov daňovníkov nerezidentov.

81. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor vnútroštátnemu súdu odpovedal, že článok 18 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej daň zo starobného dôchodku vyplácaného daňovníkovi, ktorý sa zdržiava v inom členskom štáte, presahuje v niektorých prípadoch daň, ktorú by tento daňovník musel zaplatiť, ak by bol rezidentom v prípade, ak sú príjmy tohto daňovníka tvorené výhradne alebo prevažne týmto dôchodkom a ak sa nenachádza v situácii, ktorá by bola objektívne odlišná od situácie daňovníkov rezidentov.

31 — Smernica z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 27).

32 — Pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný bod 45, a z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26. Pozri ako príklad nedávny rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 31.

33 — Smernica z 15. júna 2001, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 76/308/EHS o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok pochádzajúcich z operácií tvoriacich súčasť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a poľnohospodárskych odvodov a colných poplatkov a v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty a niektorými spotrebnými daňami (Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27).

IV — Návrh

82. Vzhľadom na tieto okolnosti navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal Korkein hallinto-oikeus takto:

Článok 18 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej daň zo starobného dôchodku vyplácaného daňovníkovi, ktorý sa zdržiava v inom členskom štáte, presahuje v niektorých prípadoch daň, ktorú by tento daňovník musel zaplatiť, ak by bol rezidentom v prípade, ak sú príjmy tohto daňovníka tvorené výhradne alebo prevažne týmto dôchodkom a ak sa nenachádza v situácii, ktorá by bola objektívne odlišná od situácie daňovníkov rezidentov.