

## NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 11. marca 2004<sup>1</sup>

1. Táto vec sa opäť týka vymedzení, v ktorých základná sloboda voľného pohybu pracovníkov patrí v oblasti priamych daní do pôsobnosti členských štátov. V danom prípade ide o určenie, či článku 39 ES odporuje skutočnosť, že študent, poberajúci študijné štipendium a príspevok od svojich rodičov a ktorý počas letných prázdnin vykonával platenú prácu v členskom štáte, však inom, ako je ten, kde má bydlisko a kde študuje, je zdanený v členskom štáte, kde pracoval bez nároku na zníženie, ktoré je priznané osobám s bydliskom v tomto členskom štáte.

2. Táto otázka položená Regeringsrätten (Najvyšším správny súdom) (Švédsko) sa týka sporu, v ktorom nemecký študent napáda zdanenie svojho príjmu, ktorý získal za prácu vykonávanú vo Švédsku v lete 1996, švédskou daňovou správou.

### I — Vnútroštátna právna úprava

3. Švédsky všeobecný systém v oblasti zdaňovania fyzických osôb je upravený v kommunalskattelagen (1928:370) (zákon o obecných daniach) a lagen (1947:576) om statlig inkomstskat (zákon o dani z príjmu vyberanej štátom). Podľa týchto zákonov všetky zahraničné príjmy každej osoby s bydliskom vo Švédsku sú zdaňované v tomto štáte v prospech obcí a štátu. Obecná daň je pomerná a jej sadzba je vo všeobecnosti 30 %. Daň patriaca štátu sa vyberá iba nad určitú hranicu a je progresívna. Daňová sadzba v prvom pásme je 20 %.

4. Osoby s bydliskom vo Švédsku počas celého daňového roka majú právo na zníženie daňového základu, na základe ktorého ich príjmy nachádzajúce sa v rozmedzí tohto zníženia, nie sú zdaňované. V roku 1996 toto zníženie predstavovalo sumu 8 600 SEK.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: francúzština.

5. Daňoví poplatníci, ktorí sa zdržiavali vo Švédsku menej ako jeden rok, ale najmenej šesť mesiacov a viac, majú pomerný nárok na toto zníženie v závislosti od dĺžky ich pobytu na území Švédska. Jeho výška predstavuje sumu 700 SEK za každý mesiac počas príslušného roka.

je zdanenie ukončené, akonáhle sa mzda vyplatí a daň vyberaná zrážkou odvedie daňovej správe.

## II — Skutkový stav a konanie

6. Zvláštny režim platí pre osoby, ktoré vo Švédsku nemajú bydlisko a zdržiavajú sa v tomto štáte po dobu kratšiu ako 6 mesiacov. Tento režim upravuje lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (zákon o osobitnej dani z príjmu osôb s bydliskom v zahraničí, ďalej len „zákon SINK“). Podľa zákona SINK je fyzická osoba s bydliskom v zahraničí majúca vo Švédsku zdaniteľné príjmy v zmysle tohto zákona povinná zaplatiť osobitnú národnú daň z príjmu so sadzbou 25 %. Táto daň vyberaná zrážkou je konečná. Žiadne právo na odpočet alebo zníženie sa nepriznáva. Podľa vnútroštátneho súdu švédska právna úprava tento aspekt zohľadnila v tom, že sadzba 25 % je nižšia ako pri dani z príjmu osôb s bydliskom vo Švédsku<sup>2</sup>.

8. Pán Florian W. Wallentin, nemecký štátny príslušník, mal v čase skutkového stavu vo veci samej svoje bydlisko v Nemecku, kde študoval. Jeho rodičia mu mesačne vyplácali sumu 650 DEM a súčasne poberal štípendium od nemeckého štátu vo výške 350 DEM na pokrytie výdavkov na ubytovanie a živobytie. Podľa nemeckého daňového práva tieto sumy svojou povahou nepredstavujú zdaniteľný príjem.

9. Pán Wallentin sa zdržiaval vo Švédsku od 1. júla do 20. augusta 1996. Od 3. do 25. júla 1996 absolvoval platenú stáž pri Švédskej cirkvi. Z titulu tejto stáže mu bolo vyplatených 8 724 SEK ako peňažná odmena.

7. Z prípravných prác na zákone SINK vyplýva, že tento systém bol zavedený s cieľom zjednodušenia ako pre dotknutých daňových poplatníkov, tak aj pre švédsku daňovú správu. Takto vďaka tomuto systému

10. Pán Wallentin požiadal švédsku daňovú správu o oslobodenie tejto čiastky od dane z príjmu. Daňová správa jeho žiadosť zamietla s uvedením, že predmetná náhrada podlieha 25 % daňovému odvodu podľa zákona SINK.

2 — Rozhodnutie o podaní návrhu na začatie konania o prejudiciálnej otázke (bod 4).

11. V rámci rozhodovania o žalobe podanej pánom Wallentinom länsrätten i Norrbottens (Švédsko) zrušil rozhodnutie daňovej správy. Tento súd určil, že výber predmetnej dane zakladá diskrimináciu odporujúcu ustanoveniu článku 39 ES, pretože nie je rozdiel v postavení, v akom sa nachádza účastník konania a v akom sa nachádza daňový poplatník s bydliskom vo Švédsku.

12. Kamarrätten i Sundsvall (Švédsko) na základe odvolania daňovej správy zrušil rozsudok länsrätten i Norrbottens. Toto zrušenie odôvodnil nasledujúcimi skutočnosťami. Na jednej strane pán Wallentin mal svoje hlavné záujmy v Nemecku, kde poberal väčšinu prostriedkov na svoje živobytie, čím jeho situácia nie je porovnateľná so situáciou osoby s bydliskom vo Švédsku. Na druhej strane, ak by sa na pána Wallentina uplatnila všeobecná daňová právna úprava a mal by prospech z pomerného zníženia daňového základu v závislosti na dĺžke jeho pobytu vo Švédsku, zdanenie by bolo vyššie. Napokon, švédsky zákonodarca odôvodnil 25 % sadzbu, ktorá je na švédske pomery relatívne nízka, absenciou nároku na zníženie základu dane. V danom prípade teda nejde o diskrimináciu, či už priamu alebo nepriamu.

13. Pán Wallentin podal proti rozhodnutiu Kamarrätten i Sundsvall odvolanie na Regeringsrätten.

### III — Prejudiciálna otázka

14. Regeringsrätten sa rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 39 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto štáte, ale ktoré tam majú príjem z dôvodu výkonu pracovnej činnosti (obmedzená daňová povinnosť), podliehajú priamemu odvodu z príjmu bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu dane alebo akékoľvek iné zníženia alebo odpočty viažuce sa na osobnú situáciu poplatníka, zatiaľ čo poplatníci s trvalým bydliskom v tomto istom štáte majú právo na tieto zníženia základu dane alebo odpočty pri celkovom zdanení ich príjmu poberaného v tomto členskom štáte a i v zahraničí (neobmedzená daňová povinnosť), avšak v prípade absencie práva na zníženie základu dane atď. je im vyrubovaná nižšia sadzba dane ako poplatníkom, ktorí majú v tomto členskom štáte daňové bydlisko?“

### IV — Posúdenie

15. Na rozdiel od fínskej vlády a zhodne s ostatnými vedľajšími účastníkmi konania nevidím dôvod pochybovať o opodstatne-

nosti analýzy Regeringsrätten, podľa ktorej situácia pána Wallentina patrí pod ustanovenie článku 39 ES. Z rozhodnutia, ktorým bola položená prejudiciálna otázka, totiž vyplýva, že tento účastník konania vykonával pri Švédskej cirkvi od 3. do 25. júla 1996 platenú stáž, za ktorú mu bola vyplatená peňažná odmena vo výške 8 724 SEK. Nič nenasvedčuje tomu, že by tento pracovný vzťah nespĺňal podmienky definované Súdnym dvorom na priznanie postavenia „pracovníka“ pánovi Wallentinovi v zmysle článku 39 ES<sup>3</sup>. Z tohto pohľadu treba pripomenúť, že preskúmanie týchto podmienok prináleží sudcovi vnútroštátneho súdu<sup>4</sup>. V každom prípade okolnosť, že pán Wallentin študoval v Nemecku a do Švédska prišiel pracovať na krátke obdobie počas letných prázdnin, rovnako ako viac alebo menej úzka súvislosť medzi jeho štúdiom a platenou stážou pri Švédskej cirkvi, nemôžu ako také zbaviť pána Wallentina postavenia „pracovníka“, ak sú splnené vyššie uvedené podmienky<sup>5</sup>. Budeme teda pokračovať v našej

analýze s predpokladom, že ustanovenia článku 39 ES sa vzťahujú na daný prípad.

16. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článku 39 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej osobám bez bydliska v tomto štáte, ktoré tu mali príjmy, sú tieto príjmy zdaňované v tomto štáte paušálnou sadzbou bez toho, aby im bolo priznané zníženie základu dane, na aké tu majú nárok osoby s bydliskom, ak tieto osoby bez bydliska mali vo svojom vlastnom štáte, kde majú bydlisko, len príjmy, ktoré svojou povahou nepodliehajú dani z príjmu. Inými slovami ide vnútroštátnemu súdu o určenie, či predmetná právna úprava má pre takúto osobu bez bydliska v danom členskom štáte diskriminačný účinok, ktorý článok 39 ES zakazuje.

17. Francúzska a fínska vláda, ako aj švédska daňová správa tvrdia, že predmetná právna úprava nemá diskriminačný charakter. Zdôrazňujú, že počas roku 1996 pán Wallentin poberal podstatnú časť svojich príjmov vo svojom štáte, kde má bydlisko, teda v Nemecku, a že mzda, ktorú dostal vo Švédsku, predstavuje len malú časť jeho celkových príjmov. Pán Wallentin sa teda nenachádza v rovnakej situácii, v akej sa nachádzajú osoby s bydliskom vo Švédsku. Okolnosť, že príjmy, ktoré mal v Nemecku, nepodliehajú v tomto štáte zdaneniu, nespochybňuje túto analýzu. Pán Wallentin sa teda nemôže domáhať zníženia základu dane, ktoré švédska právna úprava priznáva oso-

3 — Pojem „pracovník“ v zmysle článku 39 ES bol častým predmetom judikatúry a Súdny dvor podal súhrnnú definíciu tohto pojmu v rozsudku z 19. novembra 2002, Kurz, C-188/00, Zb. s. I-10691, bod 32. Podľa tejto definície možno určitú osobu považovať za „pracovníka“ za predpokladu, že vykonáva skutočnú a faktickú pracovnú činnosť s vylúčením činností, ktoré sú tak obmedzené, že ich možno považovať za čisto okrajové a doplnkové. Základnou charakteristikou pracovného vzťahu je okolnosť, že jedna osoba počas určitého času v prospech inej osoby a pod jej vedením vykonáva prácu, za ktorú poberá peňažnú odmenu. Zato právna povaha *sui generis* pracovného vzťahu z pohľadu vnútroštátneho práva a napokon ani viac alebo menej zvýšená výkonnosť pracovníka, pôvod prostriedkov, z ktorých pochádza vyplácaná peňažná odmena alebo jej obmedzená výška, nemôžu mať žiadny vplyv na postavenie „pracovníka“ v zmysle práva Spoločenstva.

4 — Pokiaľ ide o novšiu judikatúru, pozri rozsudok z 6. novembra 2003, Ninni-Orasche, C-413/01, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 32.

5 — V tomto zmysle pozri rozsudok z 21. júna 1988, Brown, 197/86, Zb. s. 3205, body 21 až 23, a rozsudok z 26. februára 1992, Raulin, C-357/89, Zb. s. I-1027, bod 19. Rovnako v tomto zmysle pozri už citovaný rozsudok Ninni-Orasche, bod 28.

bám, ktoré tu majú bydlisko, pretože nepri-slúcha Švédsku zohľadniť jeho rodinné a osobné pomery, ale štátu, kde má bydlisko. V tomto ohľade francúzska vláda zdôrazňuje, že oslobodenie od dane podľa nemeckého daňového práva, pokiaľ ide o príjmy, ktoré mal pán Wallentin v Nemecku, je dôkazom, že v tomto štáte bola zohľadnená jeho rodinná a osobná situácia.

18. Švédska daňová správa dodáva, že na určenie, či je zákon SINK diskriminačný, treba porovnať situáciu pána Wallentina nie so situáciou osôb, ktoré majú vo Švédsku bydlisko, ale so situáciou osôb, ktoré tam určitú časť roka pracovali. Daňová správa pripomína, že podľa švédskeho práva tieto osoby majú nárok na pomerné zníženie daňového základu v závislosti na dĺžke ich pobytu vo Švédsku. Uplatnenie tohto režimu na pána Wallentina by však pre neho znamenalo vyššie zdanenie, než aké vyplýva zo zákona SINK.

19. Nezdieľam stanovisko týchto vedľajších účastníkov konania. Zhodne s pánom Wallentinom a Komisiou Európskych spoločenstiev sa domnievam, že právna úprava, ako je zákon SINK, má diskriminačnú povahu voči osobe bez bydliska v danom štáte, ktorá mala vo svojom vlastnom štáte, kde má bydlisko, iba príjmy, ktoré svojou povahou nepodliehajú dani z príjmu. Táto analýza je podľa mňa opodstatnená z pohľadu judikatúry Súdneho dvora v oblasti priameho zdaňovania fyzických osôb.

20. Podľa ustálenej judikatúry platí, že oblasť priamych daní ako taká síce nepatrí do právomoci Spoločenstva, členské štáty však musia právomoci, ktoré si v tejto oblasti ponechali, vykonávať v súlade s právom Spoločenstva<sup>6</sup>. V tomto ohľade článok 39 ods. 2 ES zahŕňa zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, najmä pokiaľ ide o odmenu za prácu. V rozsudku z 8. mája 1990, Biehl<sup>7</sup>, Súdny dvor rozhodol, že zásada rovnakého zaobchádzania v oblasti odmeňovania by bola zbavená účinku, ak by bolo možné uvedenú zásadu porušiť v oblasti dane z príjmu.

21. Taktiež platí, že pravidlá rovnakého zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale tiež všetky skryté formy diskriminácie, ktoré uplatňovaním iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k rovnakému výsledku<sup>8</sup>. Súdny dvor rozhodol, že právna úprava členského štátu, ktorá priznáva daňové zvýhodnenie len osobám, ktoré majú bydlisko na jeho území, môže mať nepriaznivý dosah hlavne na štátnych príslušníkov iných členských štátov, pretože osoby bez bydliska

6 — Pozri najmä rozsudok zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s I-4585, bod 12, a rozsudok z 13. novembra 2003, Schilling, C-209/01, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 22.

7 — C-175/88, Zb. s. I-1779, bod 12.

8 — Pozri najmä rozsudok z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11, a rozsudok z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 9.

na jeho území najčastejšie nie sú jeho štátnymi príslušníkmi, takže takáto právna úprava môže predstavovať nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti<sup>9</sup>.

rozdelení daňovej právomoci medzi štátmi v prípade situácie s medzinárodným prvkom. Z toho vyplýva, že ak členský štát nepriznáva osobe, ktorá na jeho území nemá bydlisko, nárok na určité daňové zvýhodnenie, vo všeobecnosti nejde o diskrimináciu vzhľadom na objektívne rozdiely v situáciách týchto dvoch kategórií poplatníkov<sup>11</sup>.

22. Diskriminácia však môže spočívať iba v uplatňovaní odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatňovaní toho istého pravidla na rozdielne situácie. Súdny dvor rozhodol, že v oblasti priamych daní situácia osôb s bydliskom v danom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľná so situáciou osôb bez bydliska. Podľa Súdného dvora totiž príjem poberaný na území daného štátu osobou, ktorá tam nemá bydlisko, je najčastejšie iba jednou časťou jeho celkového príjmu sústredeného v mieste jeho bydliska. Navyše osobná daňová schopnosť osoby bez bydliska v danom štáte, ktorá vyplýva zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde sú sústredené jeho osobné a majetkové záujmy, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá obvyklému bydlisku dotknutej osoby<sup>10</sup>. Bydlisko je okrem toho určujúcim faktorom, z ktorého spravidla vychádza súčasné medzinárodné daňové právo a najmä vzorová zmluva Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) v oblasti dvojitého zdanenia pri

23. Súdny dvor však v už citovanom rozsudku Schumacker rozhodol, že osoba bez bydliska a osoba s bydliskom v danom štáte sa nenachádzajú v objektívne rozdielnej situácii v prípade, keď osoba, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, nemá významnejší príjem v štáte svojho bydliska a podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov má práve v tomto štáte, kde pracuje. V takom prípade mu totiž štát, v ktorom má bydlisko, nie je schopný priznať zvýhodnenie vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie<sup>12</sup>. Rozdielne zaobchádzanie sa takto stáva diskriminačným voči osobe, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, pretože jej

9 — Rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 28; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 38, a zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, body 19 a 20.

10 — Pozri najmä už citovaný rozsudok Schumacker, body 31 a 32, a rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43.

11 — Pozri už citovaný rozsudok Schumacker, bod 34; rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 23, a už citovaný rozsudok Gerritse, bod 44.

12 — Pán Schumacker, belgický štátny príslušník, ktorý mal spolu so svojou manželkou a deťmi bydlisko v Belgicku, poberal v Nemecku všetku svoju mzdu, ktorá predstavovala podstatnú časť príjmov domácnosti, pričom pani Schumacker bola nezamestnaná. Na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko mali byť príjmy pána Schumacker zdanené v Nemecku. Pán Schumacker požiadal o priznanie daňového zvýhodnenia podľa nemeckého práva pre ženatých zamestnancov, tzv. „de splitting“, ktorého účelom je zmiernenie progresívneho charakteru dane z príjmu a ktoré pozostáva v sčítaní celkových príjmov oboch manželov a ich ďalšom rozdelení na rovnaké polovice medzi oboch manželov na účely ich oddeleného zdanenia. Jeho žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že toto zvýhodnenie podlieha podmienke, že obaja manželia majú bydlisko v Nemecku a v celom rozsahu tu podliehajú daňovej povinnosti.

osobná a rodinná situácia nie je zohľadnená ani v štáte jej bydliska, ani v štáte, kde pracuje<sup>13</sup>.

24. Z pripomenutých zásad uplatnených na okolnosti daného prípadu možno vyvodiť tieto dôsledky. Vnútroštátna právna úprava, ako je zákon SINK, ktorá stanovuje pre príjmy osôb, ktoré v tomto štáte nemajú bydlisko, paušálnu a konečnú daňovú sadzbu vo výške 25 %, zatiaľ čo príjmy osôb, ktoré tam majú bydlisko, sú zdaňované progresívnou sadzbou zahŕňajúcou základné nezdaniiteľné pásmo, predstavuje rozdiel v zaobchádzaní, ktorý znevýhodňuje osoby bez bydliska v tomto štáte, ktoré vo všeobecnosti nie sú jeho štátnymi príslušníkmi. Takýto rozdiel v zaobchádzaní však nepredstavuje diskrimináciu zakázanú Zmluvou o ES, keďže osoby s bydliskom a osoby bez bydliska v danom štáte sa v zásade nachádzajú v objektívne rozdielnych situáciách. Keďže teda účelom zníženia základu dane, o aké ide v danom prípade, je v zásade zaručiť poplatníkovi životné minimum nepodliehajúce dani, je oprávnené, keď štát vyhradí takéto zvýhodnenie osobám, ktoré majú v tomto štáte bydlisko a ktoré vo všeobecnosti poberali podstatnú časť svojich príjmov na jeho území a podliehajú tu zdaneniu súhrnom svojich príjmov, zatiaľ čo osoby, ktoré v tomto štáte nemajú bydlisko, majú porovnateľné zvýhodnenie získať v ich vlastnom štáte, kde majú bydlisko, ktorému náleží zohľadnenie ich osobnej a rodinnej situácie.

25. V prejednávacom prípade však vzniká otázka, či judikatúra vyvodená Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku Schumacker je použiteľná na situáciu pána Wallen-

tina. Inými slovami, či je možné sa domnievať, že pán Wallentin, napriek tomu, že počas predmetného roku poberal v Nemecku štátne štipendium a príspevok na bežné výdavky od svojich rodičov, sa nachádza vo Švédsku v rovnakej situácii ako osoba, ktorá tu má bydlisko, pokiaľ ide o nárok na sporné zníženie základu dane.

26. Domnievam sa, že na túto otázku treba odpovedať kladne vzhľadom na to, ako ďalej Súdny dvor uplatňoval judikatúru, ktorá bola použitá v už citovanom rozsudku Schumacker. Na základe skúmania rozsudkov v oblasti priameho zdanenia fyzických osôb vydaných Súdnym dvorom v nadväznosti na tento rozsudok možno podľa môjho názoru vyvodiť dva závery, ktoré sú relevantné pre zodpovedanie prejudiciálnej otázky.

27. Prvým záverom je, že ak daňový poplatník vykonal svoje právo voľného pohybu, jeho vlastnému štátu, v ktorom má bydlisko, síce prináleží zohľadnenie jeho osobnej a rodinnej situácie, takisto je však potrebné, aby tento poplatník v tomto štáte podliehal dani, aby toto zohľadnenie bolo vôbec možné<sup>14</sup>. Zohľadnenie osobnej a rodinnej

14 — Už citovaný rozsudok Gschwind sa týkal sporu, v ktorom išlo o rovnaké daňové zvýhodnenie ako v už citovanej veci Schumacker. Pán Gschwind, holandský štátny príslušník, ktorý mal spolu s rodinou bydlisko v Holandsku, žiadal nemecké daňové úrady o priznanie tohto zvýhodnenia pri zdanení jeho príjmov, ktoré mal v Nemecku. Tieto príjmy predstavovali 58 % celkových príjmov domácnosti, pretože jeho manželka vykonávala platenú pracovnú činnosť v Holandsku. Súdny dvor dospel k názoru, že s ohľadom na to, že takmer 42 % celkových príjmov manželov Gschwind pochádza zo štátu, kde majú bydlisko, tento štát môže zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu pána Gschwind spôsobom upraveným jeho právnymi predpismi, pretože *zdaniteľný základ je tu dostatočný nato, aby toto zohľadnenie bolo možné uskutočniť*, body 29 a 30 (kurzívou zdôraznil generálny advokát).

13 — Tamže, body 36 až 38.

situácie tohto poplatníka štátom, v ktorom má bydlisko, je teda podmienené poberaním zdaniteľných príjmov v tomto štáte.

28. Táto podmienka je celkom logická vzhľadom na to, o čo v tomto type sporov ide. Sú to totiž spory, v ktorých proti sebe stoja osoba, ktorá v danom štáte nemá bydlisko, a daňová správa štátu, v ktorom táto osoba pracuje a v rámci ktorých táto osoba požaduje podľa práva tohto štátu priznanie daňového zvýhodnenia príjmov, ktoré tam mal. Súdny dvor pripúšťa, že tejto osobe možno odmietnuť priznanie takéhoto zvýhodnenia bez toho, aby takéto rozdielne zaobchádzanie predstavovalo diskrimináciu zakázanú Zmluvou, pretože sa domnieval, že situácia osoby, ktorá v tomto štáte nemá bydlisko, a situácia osoby, ktorá tam bydlisko má, nie sú vo všeobecnosti porovnateľné, pretože príjem poberaný osobou v štáte, kde nemá bydlisko, „najčastejšie predstavuje len jednu časť jej celkových príjmov, ktoré sú sústredené v mieste jej bydliska“<sup>15</sup>, a práve v mieste jej bydliska môže byť najlepšie posúdená jej osobná daňová schopnosť vyplývajúca zo zohľadnenia všetkých jej príjmov a jej osobnej a rodinnej situácie<sup>16</sup>. Za týchto okolností môže byť osobám bez bydliska v štáte, kde pracujú, odmietnuté priznanie daňových zvýhodnení podľa vnútroštátneho práva tohto štátu, pretože porovnateľné zvýhodnenia sa im môžu priznať v ich vlastnom štáte, kde majú bydlisko, za podmienok a spôsobom, ktoré sú upravené

právom toho štátu<sup>17</sup>. Priznanie zvýhodnení porovnateľných s odpočtom alebo znížením základu pri zdaniteľných príjmoch v štáte, kde dotknutá osoba pracuje, teda nevyhnutne predpokladá existenciu zdaniteľných príjmov v štáte jej bydliska.

29. Druhým záverom vyplývajúcim zo skúmania judikatúry je nutnosť skutočného a efektívneho zohľadnenia osobnej a rodinnej situácie poplatníka, ktorý vykonal svoje právo voľného pohybu. Členským štátom prislúcha prijať potrebné opatrenia na tento účel. Na základe predchádzajúceho výkladu vidno, že táto povinnosť v zásade spočíva na štáte, kde sa nachádza bydlisko dotknutej osoby<sup>18</sup>. Súdny dvor spresnil, že rozsah tejto povinnosti nemožno zúžiť, ak je štát, v ktorom má dotknutá osoba svoje bydlisko, zmluvnou stranou zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia<sup>19</sup>. Ak však

17 — Už citované rozsudky Asscher, bod 44, a Gschwind, bod 29.

18 — V už citovanom rozsudku Zurstrassen teda Súdny dvor rozhodol, že rozhodnutie luxemburských úradov o tom, že pán Zurstrassen, ktorého takmer všetky príjmy pochádzali z Luxemburska, kde mal bydlisko, sa považuje za slobodného poplatníka bez rodinných výdavkov, hoci bol ženatý a mal deti, a to z dôvodu, že jeho manželka, ktorá nemala vlastné príjmy, si ponechala bydlisko v inom členskom štáte, nie je odôvodnené a že Luxemburské veľkovoľvodstvo je jediným štátom, ktorý môže zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby (bod 23).

19 — V rozsudku z 12. decembra 2002, De Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819), Súdny dvor rozhodol, že štát, kde má dotknutá osoba bydlisko a ktorý je zmluvnou stranou zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, sa nemôže uspokojiť so zohľadnením rodinných výdavkov tohto poplatníka v pomere k zdaňovaným príjmom bez toho, aby sa vopred uistil, že zvyšná časť týchto výdavkov bude zohľadnená v štátoch, kde tento poplatník pracuje a ktoré sú zmluvnými stranami uvedenej zmluvy (body 90 až 95).

15 — Už citované rozsudky Schumacker, body 31 a 32; Gschwind, bod 22; Zurstrassen, bod 21, a Gerritse, bod 43.

16 — Tamže.

poplatník nemá v štáte svojho bydliska dostatočné zdaniteľné príjmy nato, aby bolo možné uskutočniť toto zohľadnenie, táto povinnosť nevyhnutne prechádza na štát, kde táto osoba pracuje<sup>20</sup>. V každom prípade to znamená, že v konečnom dôsledku pri zdanení tohto poplatníka v štáte alebo štátoch, kde pracuje, a v štáte, kde má svoje bydlisko, nesmie dôjsť k tomu, že jeho osobná a rodinná situácia nebude vôbec zohľadnená alebo bude zohľadnená len sčasti<sup>21</sup>.

30. Vzhľadom na tieto skutočnosti sa domnievam, že judikatúru použitú Súdnym dvorom v citovanom rozsudku Schumacker možno uplatniť na skutkové okolnosti sporu vo veci samej.

31. V danom prípade je nesporné, že pán Wallentin v priebehu fiskálneho roku 1996 poberal všetky svoje zdaniteľné príjmy vo

Švédsku. Z rozhodnutia, ktorým bola položená prejudiciálna otázka, a z písomných pripomienok Komisie totiž vyplýva, že príspevok na pokrytie bežných výdavkov, ktorý mu poukazovali jeho rodičia, ako aj štátom poskytované štipendium, predstavujú príjmy, ktoré svojou povahou v Nemecku nepodliehajú dani<sup>22</sup>. Hoci teda pán Wallentin má v tomto členskom štáte svoje bydlisko a takisto sú tu sústredené jeho osobné záujmy, treba skonštatovať, že nemecké daňové úrady nemohli zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu v rámci zdanenia jeho príjmov, pretože v štáte svojho bydliska nemal žiadny zdaniteľný príjem.

32. Na rozdiel od francúzskej vlády sa teda domnievam, že oslobodenie štipendia a príspevku poberaných pánom Wallentinom v Nemecku od dane v súlade s nemeckým daňovým právom nemožno považovať za zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie dotknutej osoby v zmysle judikatúry Súdného dvora v oblasti priameho zdaňovania fyzických osôb. Účelom tohto oslobodenia totiž nie je priznať dotknutej osobe zníženie miery

20 — V rozsudku z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493), Súdny dvor stanovil, že holandská daňová právna úprava, ktorá neumožňuje osobám, ktoré nemajú v Holandsku bydlisko, odpočítať od ich zdaniteľného príjmu poistné na dôchodok, pričom osoby, ktoré majú v Holandsku bydlisko, také právo mali, je diskriminačná, ak osoba, ktorá nemá v Holandsku svoje bydlisko, poberá všetky alebo skoro všetky príjmy v tomto štáte. Súdny dvor sa v tomto prípade domnieval, že osoba bez bydliska, ako aj osoba s bydliskom sú zdaňované v tom istom štáte, základ ich dane je rovnaký, takže ak sa na osobu bez bydliska nebude v prípade odpočtu zo zdaniteľného príjmu uplatňovať rovnaké daňové zaobchádzanie ako s osobou, ktorá má v tomto štáte bydlisko, jej osobná situácia nebude zohľadnená ani daňovou správou štátu, kde vykonáva zárobkovú činnosť, pretože tu nemá bydlisko, a ani štátom, kde má bydlisko, pretože tam nemá žiaden príjem.

21 — V už citovanom rozsudku De Groot, Súdny dvor túto povinnosť vymedzil ako povinnosť dosiahnutia výsledku. Úviedol, že „mechanizmy využívané na zamedzenie dvojitého zdanenia alebo vnútroštátne daňové systémy, ktorých cieľom je odstránenie či zmiernenie dvojitého zdanenia, musia však poplatníkom dotknutých štátov zaistiť, že v súhrne bude ich osobná a rodinná situácia riadne a v plnom rozsahu zohľadnená bez ohľadu na spôsob, akým si dotknuté členské štáty túto povinnosť medzi sebou rozdelia, pretože v opačnom prípade by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlučiteľnému s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe pracovníkov, ktoré by nevyplývalo z rozdielnosti medzi vnútroštátnymi daňovými predpismi“ (bod 101).

22 — Rovnakým spôsobom vykladám aj ja nemecké daňové právo. Podľa článku 3 bodu 11 Einkommensteuergesetz (zákona o dani z príjmu) príspevky štátu alebo iného verejnoprávneho subjektu určené na podporu odborného vzdelávania, akými sú najmä študijné štipendia vyplácané na základe Bundesausbildungsförderungsgesetz (spolkového zákona o študijných štipendiách), sa nezdaňujú (pozri Heinicke, W., v Schmidt, L., *Einkommensteuergesetz*, 21. vyd., 2002, s. 83). Pokiaľ ide o príspevky poukazované rodičmi deťom ako oprávneným osobám na pokrytie ich bežných výdavkov, tieto tiež vo všeobecnosti nepredstavujú zdaniteľný príjem, pretože nie sú zahrnuté medzi zdaniteľné príjmy podľa článku 2 ods. 1 Einkommensteuergesetz, a ani medzi ostatné druhy zdaniteľných príjmov uvedené v článku 22 tohto zákona.

zdanenia jej zdaniteľných príjmov na základe celkového posúdenia jej daňovej schopnosti vzhľadom na jej osobnú a rodinnú situáciu.

zrejme budú vyššie ako zárobok počas leta. Veľkému počtu študentov by potom mohol štát, kde pracovali, systematicky odmietat nárok na zníženie daňového základu, aký je priznaný osobám, ktoré majú v tomto štáte bydlisko, s odôvodnením, že v štáte, kde majú svoje bydlisko poberali príjem omnoho vyšší, než bol zárobok za ich prácu.

33. Z toho vyvodzujem, že z pohľadu spor-ného zníženia daňového základu sa pán Wallentin skutočne nachádza v rovnakej situácii ako osoba s bydliskom vo Švédsku, ktorá by vykonávala porovnateľnú prácu po rovnaký čas, pretože jediné zdaniteľné príjmy, ktoré získal a ktoré môžu byť predmetom takéhoto zníženia daňového základu, mu boli vyplatené vo Švédsku a v tomto štáte podliehajú dani. Z toho vyplýva, na rozdiel od toho, čo tvrdí švédska daňová správa, že situáciu pána Wallentina nemožno porovnávať ani so situáciou osoby, ktorá nemá vo Švédsku bydlisko, ale vykonávala tu zárobkovú činnosť po dobu v rozmedzí od šesť mesiacov do jedného roka.

34. Na podporu mojej analýzy musím zdôrazniť, že keby Súdny dvor zaujal stanovisko, ktoré obhajuje francúzska a fínska vláda, ako aj švédska daňová správa, odradilo by to veľký počet študentov, ktorí sú štátnymi príslušníkmi členských štátov Spoločenstva, od výkonu práce počas leta v inom členskom štáte, než je štát, kde majú svoje bydlisko. Je totiž úplne zjavné, že študent nemôže po celý rok využiť zo zárobku za prácu vykonávanú počas letných prázdnin. Nevyhnutne ho musia pri pokrytí jeho bežných výdavkov podporovať jeho rodičia alebo štát, ibaže by si zobral pôžičku. Tieto čiastky takisto

35. Takéto stanovisko by napokon sotva bolo zlučiteľné s riešením, k akému dospel Súdny dvor v už citovanom rozsudku Gerritse, ktorý sa takisto týkal použitia paušálnej daňovej sadzby vo výške 25 % bez nároku na odpočet či zníženie v prípade osoby, ktorá v dotknutom štáte nemá bydlisko<sup>23</sup>. Súdny dvor určil, že pán Gerritse, ktorý má bydlisko v Holandsku, poberal na nemeckom území len malú časť svojho celkového príjmu<sup>24</sup>. Súdny dvor predsa však uviedol, že v Holandsku by mohol mať nárok na zvýhodnenie porovnateľné s tým, o aké žiadal v Nemecku, v tom zmysle, že by mohol využiť nezdaniteľné pásmo príjmov, ktoré by sa odpočítalo od jeho celkového príjmu. Súdny dvor ďalej uviedol, že v rámci uplatňovania zmluvy uzatvorenej medzi Holandským kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko, v súlade s pravidlom progresivity Holandsko zahŕňa príjmy pána Gerritse zdanené v Nemecku do daňového základu a vykonáva odpočet, aby bolo zohľadnené

23 — Pán Gerritse, holandský štátny príslušník s bydliskom v Holandsku, si roku 1996 zarobil v Nemecku hudobnými výkonmi približne 6 000 DEM. V tom istom roku dosiahli jeho príjmy v štáte jeho bydliska a v Belgicku výšku 55 000 DEM. V súlade so zmluvou uzatvorenou medzi Holandským kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko boli príjmy pána Gerritse dosiahnuté v Nemecku zdanené v tomto štáte podľa nemeckého práva, a to paušálnou sadzbou vo výške 25 %. Na základe sporu začatého pánom Gerritse sa Súdny dvor vyslovil najmä k tomu, či pravidlám týkajúcim sa voľného poskytovania služieb odporuje dotknutá právna úprava, keď čisté príjmy osôb, ktoré majú v dotknutom štáte bydlisko, sú zdaňované podľa progresívnej sadzby dane zahŕňajúcej základné nezdaniteľné pásmo.

24 — Tamže, bod 46.

zaplatenie dane v tomto štáte. Z toho Súdny dvor vyvodil, že vo vzťahu k pravidlu progresivity sa osoby bez bydliska a osoby s bydliskom v danom štáte nachádzajú v porovnateľnej situácii, takže uplatnenie vyššej sadzby dane z príjmu na osoby, ktoré nemajú v danom štáte bydlisko, ako je sadzba dane uplatnená na osoby, ktoré majú v tomto štáte bydlisko, predstavuje nepriamu diskrimináciu zakázanú právom Spoločenstva<sup>25</sup>.

36. Z toho vyplýva, že v tejto veci bolo uplatnenie paušálnej daňovej sadzby vo výške 25 % v prípade osôb bez bydliska v danom štáte považované za zlučiteľné s pravidlami Zmluvy, pokiaľ takáto osoba poberala vo svojom štáte, kde má bydlisko, prevažnú časť svojich zdaniteľných príjmov, ale s výhradou, že táto sadzba nie je vyššia ako sadzba, ktorá by sa na dotknutú osobu skutočne uplatnila, keby sa na ňu vzťahovala bežná progresívna daň štátu, kde pracuje.

37. Výklad obhajovaný francúzskou a fínskou vládou, ako aj švédskou daňovou správou by viedol k tomu, že na poplatníkov nachádzajúcich sa v situácii pána Wallentina by sa uplatňovalo riešenie porovnateľné s tým, aké bolo použité v prípade pána Gerritse. Tento výklad by staval štátne stipendium a finančnú podporu od rodičov, ktoré pán Wallentin poberal v štáte, kde má

bydlisko, a ktoré svojou povahou nepodliehajú dani a slúžia dotknutej osobe len na pokrytie bežných výdavkov počas štúdia, na úroveň významnejších zdaniteľných príjmov získaných v rámci výkonu zárobkovej činnosti. K tomuto riešeniu sa však nemôžem prikloniť<sup>26</sup>.

38. Preto sa domnievam, že zákon SINK je diskriminačný voči osobám, ktoré v danom štáte nemajú bydlisko a ktoré v ich štáte, kde majú bydlisko, poberali iba príjmy, ktoré svojou povahou nepodliehajú dani z príjmu.

39. Teraz treba posúdiť, či táto nepriama diskriminácia môže byť odôvodnená.

40. Regeringsrätten sa vo svojom rozhodnutí, ktorým bola položená prejudiciálna otázka, osobitne nepýta na prípadné odôvodnenie predmetnej diskriminácie. Švédská daňová správa, ktorá svoje tvrdenie sústredila na neexistenciu diskriminácie, k tomuto bodu takisto neuvádza žiadnu skutočnosť. Fínska vláda naproti tomu tvrdí, že predmetná diskriminácia môže byť odôvodnená potrebou zabezpečenia súdržnosti daňového

25 — Tamže, body 51 až 53. Súdny dvor dospel k záveru, že článkom 49 ES a 50 ES neodporuje právna úprava, podľa ktorej príjmy osôb bez bydliska v danom štáte podliehajú konečnej dani s jednotnou sadzbou vo výške 25 %, zatiaľ čo osoby, ktoré tu majú bydlisko, sú zdaňované progresívnou sadzbou dane zahŕňajúcou základné nezdaniteľné pásmo, pokiaľ sadzba vo výške 25 % nie je vyššia ako progresívna sadzba, ktorá by sa skutočne uplatnila na čisté príjmy dotknutej osoby, zvýšené o čiastku zodpovedajúcu základnému nezdaniteľnému pásmu.

26 — Takéto prirovnanie by bolo takisto sporné z hľadiska vzorovej zmluvy OECD v oblasti dvojitého zdanenia, ktorej cieľom bolo vyhradiť osobitné zaobchádzanie s prostriedkami študentov. Podľa článku 20 tejto vzorovej zmluvy čiastky, ktoré študenti alebo stážisti poberali na pokrytie svojich bežných výdavkov, štúdiu alebo vzdelávanie a ktoré pochádzajú zo zdrojov mimo štátu, kde sa nachádzajú, nemôžu byť v tomto štáte zdanené (Vzorová zmluva vzťahujúca sa na daň z príjmu a na daň v oblasti tvorby kapitálu, skrátená verzia, 28. januára 2003, OECD).

systému. Zníženie základu totiž nemôže byť uplatnené v rámci systému vyberania daní zrážkou, pretože by osobe bez bydliska v danom štáte poskytovalo neodôvodnené daňové zvýhodnenie.

v prípadoch, keď pripustil, že táto nevyhnutnosť môže zdôvodniť právnu úpravu obmedzujúcu základné slobody<sup>27</sup>, existoval priamy vzťah medzi odpočítateľnosťou poistného uhrádzaného na základe poistných zmlúv pre prípad staroby a pre prípad úmrtia, na jednej strane a zdanením čiastok vyplatených ako plnenie z týchto zmlúv na druhej strane<sup>28</sup>.

41. Toto tvrdenie sa sčasti zhoduje s dôvodmi, ktoré boli uplatnené počas prípravných prác na tvorbe zákona SINK a uvedené v rozhodnutí, ktorým bola položená prejudiciálna otázka. Podľa týchto dôvodov systém vyberania dane paušálnou zrážkou bol zavedený preto, lebo realizovanie zdanenia osôb usadených v cudzine prostredníctvom daňového priznania sa ukázalo ako príliš ťažké a švédske daňové orgány neboli schopné zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu pracovníkov prichádzajúcich do Švédska na krátky čas.

43. V danom prípade neexistuje takýto vzťah medzi systémom vyberania dane zrážkou a nezohľadnením osobnej a rodinnej situácie poplatníka. Navyše mi nie je zrejmé, ako by to mohlo poplatníkovi v situácii pána Walentina, ktorý nemal žiaden zdaniteľný príjem v svojom štáte, kde má bydlisko, poskytnúť neoprávnené daňové zvýhodnenie. V tomto ohľade treba pripomenúť, že Súdny dvor v už citovanom rozsudku Schumacker odmietol argumentáciu odvolávajúcu sa na nevyhnutnosť zachovania súdržnosti daňového systému, keď uviedol, že ak štát, v ktorom má poplatník bydlisko, nemôže zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu, pretože táto osoba tu má nedostatočnú daňovú povinnosť nato, aby toto zohľadnenie bolo možné vykonať, zásada Spoločenstva o rovnakom zaobchádzaní vyžaduje, aby štát, kde tento cudzinec pracuje, zohľadnil jeho osobnú a rodinnú situáciu rovnakým spôsobom ako u svojich štátnych príslušníkov, ktorí majú na jeho území svoje bydlisko, a aby mu boli priznané rovnaké daňové zvýhodnenia<sup>29</sup>.

42. Celkom iste netvrdím, že pri neexistencii harmonizácie v oblasti priameho zdaňovania fyzických osôb na úrovni Spoločenstva je pre vnútroštátne daňové orgány jednoduché stanoviť daňové systémy tak, aby v každom prípade zaistili dodržanie slobody pohybu zaručené Zmluvou. Je však zjavné, že keby obtiažnosť alebo administratívne prekážky mohli odôvodniť výnimky z dodržiavania tejto slobody, jej rozsah by tak bol veľmi zúžený. Súdny dvor preto pravidelne odmietal argumenty odvolávajúce sa na nevyhnutnosť zabezpečenia súdržnosti daňového systému, pričom pripomínal, že

27 — Išlo o rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21.

28 — Pozri napríklad už citovaný rozsudok De Groot, bod 108.

29 — Bod 41.

44. Domnievam sa teda, že nepriamu diskrimináciu, ktorú pripúšťa zákon SINK vo vzťahu k osobe, ktorá nemá v danom štáte bydlisko, nachádzajúcej sa v situácii pána Wallentina, nemožno odôvodniť. Navrhujem preto Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku odpovedal tak, že článku 39 ES

odporuje vnútroštátna právna úprava, ako je zákon SINK, pokiaľ osoby, ktoré v štáte zdanenia nemajú svoje bydlisko, mali vo svojom vlastnom štáte, kde majú bydlisko, iba príjmy, ktoré svojou povahou nepodliehajú dani z príjmu.

## V — Návrhy

45. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku položenú Regeringsrätten odpovedal nasledujúco:

„Článok 39 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej fyzické osoby, ktoré sa nepovažujú za osoby s daňovým bydliskom v tomto členskom štáte, ale ktoré tam majú príjem z titulu výkonu pracovnej činnosti, sú zdaňované priamou zrážkou dane z príjmu bez toho, aby im bolo priznané základné zníženie základu dane alebo akékoľvek iné zníženia alebo odpočty viažuce sa na osobnú situáciu poplatníka, zatiaľ čo poplatníci s bydliskom v tomto istom štáte majú právo uplatniť si toto zníženie alebo odpočty pri všeobecnom zdanení ich príjmov doma i v zahraničí, pokiaľ osoby, ktoré v štáte zdanenia nemajú svoje bydlisko, mali vo svojom vlastnom štáte, kde majú bydlisko, iba príjmy, ktoré svojou povahou nepodliehajú dani z príjmu.“