

**Zadeva C-520/04**

**Postopek, ki ga je sprožila**

**Pirkko Marjatta Turpeinen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus)

„Prosto gibanje oseb – Davek na dohodek – Pokojnina – Višja obdavčitev upokojenih oseb, ki prebivajo v drugi državi članici“

**Povzetek sodbe**

1. *Prosto gibanje oseb – Delavci – Določbe Pogodbe – Osebno področje uporabe*

(člen 39 ES)

2. *Državljanstvo Unije – Pravica do prostega gibanja in bivanja na ozemlju držav članic – Davčna zakonodaja*

(člen 18 ES)

1. Osebe, ki so opravljale vso poklicno dejavnost v državi članici, katere državljani so, in ki so izvajale pravico do bivanja v drugi državi članici šele po upokojitvi brez kakršnega koli namena delati v tej državi, se ne morejo sklicevati na svobodo gibanja, ki jo zagotavlja člen 39 ES.

(Glej točko 16.)

2. Člen 18 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek na dohodek na starostno pokojnino, ki jo izplača državni zavod zadevne države članice osebi, ki prebiva v drugi državi članici, v nekaterih primerih preseže davek, ki bi ga bilo treba plačati, če bi ta oseba prebivala v prvi državi članici, kadar je ta pokojnina ves ali skoraj ves dohodek te osebe.

Nacionalna zakonodaja, ki postavi svoje državljane v manj ugoden položaj samo zato, ker so izvajali pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, namreč vodi do neenakega obravnavanja, kar je v nasprotju z načeli, na katerih temelji status državljana Unije, to je jamstvom enakega pravnega obravnavanja pri izvajanju svobode gibanja.

Res je, da glede neposrednih davkov položaj rezidentov in položaj nerezidentov na splošno nista primerljiva. Vendar če je starostna pokojnina, izplačana v državi članici, ves ali skoraj ves njihov dohodek, so upokojenci nerezidenti glede davka na dohodek objektivno v enakem položaju kot upokojenci, ki so rezidenti v tej državi in prejemajo enako starostno pokojnino.

(Glej točke 22, 26, 31, 39 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 9. novembra 2006(\*)

„Prosto gibanje oseb – Davek na dohodek – Pokojnina – Višja obdavčitev upokojenih oseb, ki prebivajo v drugi državi članici“

V zadevi C-520/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 20. decembra 2004, ki je na Sodišču prispela 22. decembra 2004, v postopku, ki ga je sprožila

**Pirkko Marjatta Turpeinen,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. marca 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za P. M. Turpeinen K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- za finsko vlado T. Pynnä in E. Bygglin, zastopnici,
- za špansko vlado I. del Cuvillo Contreras in M. Muñoz Pérez, zastopnika,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. Condou, G. Rozet in P. Aalto, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. maja 2006

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18 ES in 39 ES ter Direktive Sveta 90/365/EGS z dne 28. junija 1990 o pravici do prebivanja za zaposlene in

samozaposlene osebe, ki so prenehale opravljati poklicno dejavnost (UL L 180, str. 28).

2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru postopka, ki ga je sprožila P. M. Turpeinen, upokojena finska državljanica, ki je imela stalno prebivališče v Španiji v času, upoštevno za postopek v glavni stvari, zaradi obdavčitve starostne pokojnine na Finskem, ki ji jo izplačuje finski zavod.

### **Postopek v glavni stvari in pravni okvir**

3 Do leta 1998 je imela P. M. Turpeinen prebivališče na Finskem in je delala kot otroška psihiatrinja v finski javni službi. Leta 1998 se je predčasno upokojila in se preselila v Belgijo. Leta 1999, ko se je dokončno upokojila, se je za stalno naselila v Španiji.

4 Edini dohodek P. M. Turpeinen je starostna pokojnina, ki ji jo izplačuje Kuntien Eläkevakuutus (obinski nosilec pokojninskega zavarovanja). Na podlagi konvencije, ki sta jo sklenili Republika Finska in Kraljevina Španija na področju dvojnega obdavčevanja, je navedena starostna pokojnina, ki se plačuje zaradi dejavnosti v javnem sektorju, obdavčljiva samo na Finskem.

5 Do leta 2001 je P. M. Turpeinen spadala v davčni sistem za rezidente, ki so v celoti davčno zavezani, to je sistem, ki zajema vse svetovne dohodke davčnega zavezanca. Navedeni sistem predvideva progresivno obdavčitev, v skladu s katero se je za starostno pokojnino P. M. Turpeinen uporabila davčna stopnja 28,5 %.

6 Leta 2002 – davčno leto, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari – je Uudenmaan verovirasto (urad za davke Uudenmaa) obvestil P. M. Turpeinen, da bo odslej obdavčena po sistemu delne obdavčitve, ki zajema samo dohodke iz Finske in ki v skladu s členoma 9 in 11 tuloverolaki št. 1535/1992 (finskega zakona o davku na dohodke) velja za finske državljanke, ki že tri zaporedna leta nimajo stalnega prebivališča na Finskem. V okviru tega sistema je bila starostna pokojnina P. M. Turpeinen predmet davka, odtegnjenega pri viru, po pavšalni stopnji 35 % na podlagi členov 1(1), 2(1), 3(1) in 7 lähdeverolaki št. 627/1978 (finskega zakona o obdavčitvi dohodkov in premoženja davčnih zavezancev, ki so delno davčno zavezani).

7 Ker je menila, da bi morala biti obdavčena kot davčni zavezanec, ki je v celoti davčno zavezan na Finskem, to pomeni progresivno, je P. M. Turpeinen vložila ugovor zoper odločbo Uudenmaan verovirasto. Navajala je, da se obravnavanje posameznika v Evropski uniji ne bi smelo spremeniti, kadar je za to pristojna služba ista in kadar se noben drug dejavnik, razen kraja prebivanja, ni spremenil. Ker je bil njen ugovor neuspešen, je vložila tožbo pri Helsingin hallinto-oikeus (upravnem sodišču Helsinki).

8 Ker je hallinto-oikeus zavrnil tožbo P. M. Turpeinen, je ta vložila pritožbo zoper to odločitev pri predložitvenem sodišču.

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

9 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člen 18 ES, ki se nanaša na pravico do prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije na ozemlju držav članic, ali člen 39 ES, ki zagotavlja prosto gibanje delavcev v Skupnosti, razlagati tako, da ena od teh določb ali obe določbi nasprotuje ali nasprotujeta nacionalni zakonodaji države članice, v skladu s katero v primeru davčnega zavezanca, ki je delno davčno zavezan v državi članici in prebiva v tujini, pri viru odtegnjen davek, odmerjen od starostne pokojnine, ki jo izplača na podlagi javnopravnega delovnega razmerja država članica, v kateri je ta

pokojnina obdavčljiva, v določenih primerih preseže davek, ki bi ga moral davčni zavezanec plačati, če bi bil rezident te države članice in torej neomejeno davčno zavezan?

2. Ali je treba Direktivo [90/365] razlagati tako, da nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, kot je opisana zgoraj?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

10 Z vprašanjema za predhodno odločanje predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 18 ES in 39 ES ter Direktiva 90/365 nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero davek na starostno pokojnino, izplačano v zadevni državi članici osebi, ki prebiva v drugi državi članici, v določenih primerih preseže davek, ki bi ga bilo treba plačati, če bi ta oseba prebivala v prvi državi članici.

11 Tudi če glede na sedanje stanje prava Skupnosti neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, morajo te vendarle svoje pristojnosti na tem področju izvrševati v skladu s pravom Skupnosti, še posebej z določbami Pogodbe ES glede pravice, priznane vsakemu državljanu Evropske unije, da se prosto giblje in prebiva na ozemlju držav članic, in da posledično ni izpostavljen nobeni očitni ali prikriti diskriminaciji glede na državljanstvo (sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 19 in navedena sodna praksa).

12 V teh okoliščinah je treba najprej preveriti, ali člena 18 ES in 39 ES nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari.

#### *Člena 18 ES in 39 ES*

13 Člen 18 ES, kjer je na splošno določena pravica do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic za vse državljane Unije, je še posebej izražen v členu 39 ES v zvezi s prostim gibanjem delavcev. V teh okoliščinah je torej treba najprej preveriti, ali zadeva v postopku v glavni stvari sodi v obseg člena 39 ES.

14 Sodišče je že večkrat razsodilo, da skušajo določbe Pogodbe o prostem pretoku oseb olajšati državljanom Skupnosti opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na ozemlju Skupnosti in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko postavili v slabši položaj tiste državljane, ki želijo opravljati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej sodbe z dne 26. januarja 1999 v zadevi Terhoeve, C-18/95, Recueil, str. I-345, točka 37; z dne 15. junija 2000 v zadevi Sehrer, C-302/98, Recueil, str. I-4585, točka 32, in z dne 17. marca 2005 v zadevi Kranemann, C-109/04, ZOdl., str. I-2421, točka 25).

15 Nacionalne določbe, ki preprečujejo delavcu, državljanu države članice, da bi zapustil matično državo zaradi izvajanja pravice do prostega gibanja, ali ga od tega odvračajo, ovirajo to svoboščino, čeprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev (zgoraj omenjene sodbe Terhoeve, točka 39; Sehrer, točka 33, in Kranemann, točka 26).

16 Vendar, kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 60 sklepnih predlogov, se osebe, ki so opravljale vso poklicno dejavnost v državi članici, katere državljani so, in ki so izvajale pravico do bivanja v drugi državi članici šele po upokojitvi brez kakršnega koli namena delati v tej državi, ne morejo sklicevati na svobodo gibanja, ki jo zagotavlja člen 39 ES. Zdi se, da gre za to pri P. M. Turpeinen glede na dejstva v postopku v glavni stvari, kot so bila podana v predložitveni odločbi.

17 Ker zadeva v postopku v glavni stvari ni zajeta s členom 39 ES, je treba razsoditi o uporabljivosti člena 18 ES.

18 V skladu s sodno prakso Sodišča ima status državljan Unije namen biti temeljni status

državljanov držav članic, ki omogoča tistim državljanom, ki so v enakem položaju, da so na področju uporabe *ratione materiae* Pogodbe neodvisno od njihovega državljanstva in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno predvidene v zvezi s tem, enako pravno obravnavani (glej zlasti sodbi z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk, C-184/99, Recueil, str. I-6193, točka 31, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Pusa, C-224/02, Recueil, str. I-5763, točka 16).

19 Med položaji, ki sodijo v področje uporabe prava Skupnosti, so tisti v zvezi z izvajanjem temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo, zlasti tiste v zvezi s prostim gibanjem in prebivanjem na ozemlju držav članic, kot ju podeljuje člen 18 ES (glej predvsem zgoraj navedeni sodbi Grzelczyk, točka 33, in Pusa, točka 17).

20 Ker ima državljan Unije v vseh državah članicah pravico do enakega pravnega obravnavanja, kot so ga deležni državljani teh držav članic, ki so v enakem položaju, bi bilo nezdržljivo s pravico do prostega gibanja, če bi bil državljan v državi članici, katere državljan je, manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih daje Pogodba v zvezi s svobodo gibanja (sodba z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop, C-224/98, Recueil, str. I-6191, točka 30, in zgoraj navedena sodba Pusa, točka 18).

21 Učinki teh ugodnosti ne bi mogli priti popolnoma do izraza, če bi se lahko državljana države članice odvrnilo od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v državi članici gostiteljici z zakonodajo njegove matične države, ki kaznuje dejstvo, da jih je uporabil (zgoraj navedena sodba Pusa, točka 19).

22 Nacionalna zakonodaja, ki postavi svoje državljane v manj ugoden položaj samo zato, ker so izvajali pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, bi vodila do neenakega obravnavanja, kar je v nasprotju z načeli, na katerih temelji status državljana Unije, to je jamstvom enakega pravnega obravnavanja pri izvajanju svobode gibanja (zgoraj navedena sodba Pusa, točka 20).

23 Ker je P. M. Turpeinen izvajala pravico do prostega gibanja in bivanja, ki ju podeljuje člen 18 ES, se lahko sklicuje na to določbo nasproti svoji matični državi.

24 Dejstvo je, da v določenih primerih sporna finska zakonodaja v bistvu uvaja različno obravnavanje za finske državljane, ki še naprej prebivajo na Finskem, in tiste, ki imajo prebivališče v drugi državi članici, ki je neugodno za zadnje samo zato, ker so ti izvajali pravico do prostega gibanja.

25 Če stopnja progresivne obdavčitve, ki velja za upokojene rezidente, ostane glede na bruto znesek starostne pokojnine, ki jo izplača javni organ na Finskem, nižja kot pri viru odtegnjeni davek v višini 35 %, ki velja za upokojene nerezidente, potem morajo upokojene osebe, ki prebivajo tri leta zaporedoma v drugi državi članici in prejemajo enako pokojnino, nositi večje davčno breme.

26 Res je, da je glede neposrednih davkov Sodišče sprejelo, da položaj rezidentov in položaj nerezidentov na splošno nista primerljiva (sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 31).

27 Glede davka na dohodek je Sodišče presodilo, da se položaj rezidenta razlikuje od položaja nerezidenta, saj je bistven del njegovih dohodkov praviloma v državi, katere rezident je. Poleg tega ta država na splošno razpolaga z vsemi informacijami, potrebnimi za presojo celotne sposobnosti davčnega zavezanca, da plača davek, upoštevajo njegovo osebno in družinsko stanje (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 33, in sodba z dne 5. julija 2005 v zadevi D., C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 27).

28 Vendar je Sodišče tudi sprejelo, da je davčni zavezanec nerezident, zaposlen ali samozaposlen, ki prejema ves ali skoraj ves dohodek v državi, kjer dela, objektivno v enakem položaju glede davka na dohodek kot rezident te države, ki tam izvršuje enako dejavnost. Oba sta obdavčena samo v tej državi in davčna osnova je za oba enaka (sodba z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 20).

29 To razlogovanje velja *mutatis mutandis* v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, kjer je obdavčljivi dohodek starostna pokojnina.

30 Dejansko, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 74 sklepnih predlogov, finska davčna zakonodaja določa, da so starostne pokojnine, kot je ta, izplačana P. M. Turpeinen, v primeru davčnih zavezancev rezidentov obdavčene enako kot kateri koli dohodek, ki neposredno izhaja iz gospodarske dejavnosti, po progresivni lestvici in z oprostitvami, s katerimi se upošteva sposobnost davčnega zavezanca, da plača davek, ter osebno in družinsko stanje.

31 Ugotoviti je torej treba, da je starostna pokojnina, izplačana na Finskem, ves ali skoraj ves njihov dohodek, so upokojenci nerezidenti, kot je P. M. Turpeinen, glede davka na dohodek objektivno v enakem položaju kot upokojenci, ki prebivajo na Finskem in prejemajo enako starostno pokojnino.

32 Različno obravnavanje, ki izhaja iz zakonodaje, kot je ta v postopku v glavni stvari, bi se lahko utemeljilo samo, če temelji na objektivnih preudarkih, ki so sorazmerni z zakonitim ciljem nacionalnih določb (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Pusa, točka 20).

33 Nobenega argumenta, ki ga je navedla finska vlada pred Sodiščem, da bi utemeljila različno obravnavanje, sporno v postopku v glavni stvari, ni mogoče sprejeti.

34 Dejansko, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 78 sklepnih predlogov, bi se lahko cilji poenostavitve in transparentnosti finskega davčnega sistema za davčne zavezance nerezidente dosegli z ukrepi, ki bi manj omejevali svobodo gibanja državljanov Unije kot pa obdavčitev, ki bi lahko bila v določenih primerih višja od tiste, ki velja za davčne zavezance rezidente, ki prejemajo enake dohodke.

35 Glede očitanih težav v zvezi s pobiranjem dokončnega davka davčnih zavezancev nerezidentov, je treba ugotoviti, da sporni davčni sistem v postopku v glavni stvari presega to, kar je nujno potrebno za zagotovitev učinkovite izterjave davkov.

36 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15) omogoča državi članici, da od pristojnih organov druge države članice pridobi vse informacije, ki ji lahko omogočijo pravilno ugotovitev davkov na dohodek, ali vse informacije, za katere meni, da so potrebne za oceno točnega zneska davka na dohodek, ki ga dolguje davčni zavezanec, glede na zakonodajo, ki jo uporabi (sodba z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42 in navedena sodna praksa).

37 Poleg tega v skladu z Direktivo Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (UL L 73, str. 18), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL L 175, str. 17), lahko država članica zaprosi za pomoč drugo državo članico v zvezi z izterjavo davka na dohodek, ki ga dolguje davčni zavezanec, ki prebiva v tej drugi državi članici.

38 V vsakem primeru je finska vlada na obravnavi potrdila, da se je od 1. januarja 2006 sporni davčni sistem spremenil, tako da je odslej starostna pokojnina davčnega zavezanca, ki je delno davčno zavezan, obdavčena enako kot starostna pokojnina osebe, ki je v celoti davčno zavezana na Finskem, to pomeni v skladu s progresivno lestvico z enakimi davčnimi olajšavami in v skladu z enakim postopkom oddaje davčne napovedi. Ta rešitev po mnenju navedene vlade temelji na praktičnih preudarkih in na politični odločitvi, da se zniža obdavčitev oseb s skromno pokojnino.

39 Glede na zgornje ugotovitve je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 18 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek na dohodek na starostno pokojnino, ki jo izplača državni zavod zadevne države članice osebi, ki prebiva v drugi državi članici, v nekaterih primerih preseže davek, ki bi ga bilo treba plačati, če bi ta oseba prebivala v prvi državi članici, kadar je ta pokojnina ves ali skoraj ves dohodek te osebe.

40 V teh okoliščinah se ni treba izreči glede razlage Direktive 90/365.

## **Stroški**

41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 18 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek na dohodek na starostno pokojnino, ki jo izplača državni zavod zadevne države članice osebi, ki prebiva v drugi državi članici, v nekaterih primerih preseže davek, ki bi ga bilo treba plačati, če bi ta oseba prebivala v prvi državi članici, kadar je ta pokojnina ves ali skoraj ves dohodek te osebe.**

Podpisi

\* Jezik postopka: finščina.