

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

9 ноември 2006 г.*

(Свободно движение на хора - данък върху доходите - пенсия за прослужено време - по-висока данъчна ставка за пенсионирани лица, пребиваващи в друга държава-членка)

По дело C-520/04

с предмет преюдициално запитване, отправено с Решение от 20 декември 2004 г. на основание член 234 ЕО от Korkein hallinto-oikeus (Финландия), постъпило в Съда на 22 декември 2004 г., по производството, образувано от

Pirkko Marjatta Turpeinen,

СЪДЪТ (първи състав),

в състав: г-н P. Jann (докладчик), председател на състава, г-н K. Lenaerts, г-н J.N. Cunha Rodrigues, г-н M. Pešić и г-н E. Levits, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Léger,

секретар: г-н H. von Holstein, Deputy Registrar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание на 9 март 2006 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за г-жа Turpeinen, от г-жа K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- за финландското правителство, от г-жа T. Pynnä и г-жа E. Bygglin, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от г-н I. del Cuvillo Contreras и г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от г-н I.M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,
- за Комисията на Европейските общности, от г-жа M. Condox, г-н G. Rozet и г-н P. Aalto, в качеството на представители,

* Език на производството: фински.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание на 18 май 2006 г.,

постанови настоящото

Решение

1. Преюдициалното запитване са отнася до тълкуването на членове 18 и 39 от ЕО и Директива 90/365/ЕИО на Съвета от 28 юни 1990 г. относно правото на пребиваване на наемните работници и на самостоятелно заетите лица, които са преустановили професионалната си дейност (ОВ L 180, 1990 г. стр. 28).
2. Запитването е отправено в хода на производство, образувано от г-жа Turpeinen, пенсионирана финландска гражданка, пребиваваща в Испания към момента на образуване на главното производство, по повод данъчното облагане във Финландия на изплащаната Ж от финландска институция пенсия за прослужено време.

Спор по главното производство и правна уредба

3. До 1998 г. г-жа Turpeinen е имала постоянно местожителство във Финландия и е работила като детски психиатър в сферата на финландските обществени служби. През 1998 г. същата се възползвала от правото на ранно пенсиониране и се преместила в Белгия. През 1999 г., когато е била окончателно пенсионирана, се установила трайно в Испания.
4. Единственият доход на г-жа Turpeinen е пенсия за прослужено време, която Ж се изплаща от Kuntien Eläkevakuutus (общински пенсионно-осигурителен фонд). По силата на сключеното между Република Финландия и Кралство Испания споразумение относно данъчното облагане пенсията за прослужено време, която се изплаща вследствие на трудова дейност в публичния сектор, подлежи на данъчно облагане само във Финландия.
5. До 2001 г. г-жа Turpeinen е била субект на данъчния режим за изцяло данъчно задължените постоянно пребиваващи лица, който се прилага за всички доходи по света на данъчно задълженото лице. Въпросният режим предвижда прогресивно данъчно облагане, според което приложимата данъчна ставка за дохода, съставляван от пенсията за прослужено време на г-жа Turpeinen, е била в размер на 28,5 %.
6. През данъчната 2002 г., година, за която се отнася спорът по главното производство, от Uudenmaan verovirasto (данъчна служба Uusimaa) са уведомили г-жа Turpeinen, че от този момент нататък тя следва да бъде

субект на режима за частично данъчно облагане, който обхваща единствено доходите, получени във Финландия, и се прилага спрямо финландски граждани, които в продължение на три последователни години не са имали постоянно местожителство във Финландия, съгласно членове 9 и 11 от финландския закон за данъка върху доходите (Tuloverolaki, Закон № 1535/1992). Съгласно този режим пенсията за прослужено време на г-жа Turpeinen е подлежала на данъчна удържака при източника в размер на 35 % съгласно член 1, параграф 1, член 2, параграф 1, член 3, параграф 1 и член 7 от финландския закон за данъчното облагане на доходите и имуществото на частично данъчно задължени лица (Lähdeverolaki, Закон № 627/1978).

7. Считаючи, че следва да бъде данъчно облагана като изцяло данъчно задължено лице във Финландия, т.е. с прогресивен данък, г-жа Turpeinen е депозирала жалба срещу решението на данъчна служба Uusimaa. В жалбата си тя заявява, че в рамките на Европейския съюз данъчното облагане на физическо лице не трябва да се променя, когато не се променят данъчният орган и всички други обстоятелства, освен мястото на пребиваване. Тъй като жалбата Ж не е била удовлетворена, тя е обжалвала решението пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд, Helsinki).
8. Тъй като hallinto-oikeus е отхвърлил жалбата на г-жа Turpeinen, същата е обжалвала решението пред съда, отправил преюдициалното запитване.

Преюдициални въпроси

9. Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд) е взел решение за спиране на производството и за отправяне на запитване до Съда на Европейските общности по следните преюдициални въпроси:

„1. Следва ли член 18 ЕО относно правото на гражданите на Съюза да се движат и пребивават свободно на територията на държавите-членки или член 39 ЕО, който гарантира свободното движение на работници в рамките на Общността, да се тълкуват, един от тях или и двата, в смисъл, че възпрепятстват прилагането на национално законодателство, според което, в случай на лице, което пребивава в чужбина и е частично данъчно задължено лице в държавата-членка, начисленият при източника данък върху изплащаната от същата държава-членка пенсия за прослужено време, въз основа на публичноправно служебно правоотношение, на данъчно задълженото лице надвишава в някои случаи данъка, с който би било облагано данъчно задълженото лице в качеството му на постоянно пребиваващо лице, т.е. в качеството на изцяло данъчно задължено лице в държавата-членка?

2. Следва ли Директива 90/365 на Съвета да се тълкува в смисъл, че възпрепятства прилагането на национално законодателство като описаното във въпрос 1?”

По преюдициалните въпроси

10. С въпросите си националният съд пита по същество дали разпоредбите на членове 18 и 39 ЕО и Директива 90/365 възпрепятстват прилагането на национално законодателство като това, което е предмет на спора по главното производство, според което данъкът върху изплащана в съответната държава-членка пенсия за прослужено на лице, пребиваващо в друга държава-членка, надвишава в някои случаи данъка, с който би било облагано лицето, ако пребивава в първата държава-членка.
11. Още в началото следва да се припомни, че въпреки че според действащото право на Общността прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите-членки, последните трябва да упражняват тази компетентност в съответствие с правото на Общността, по-специално с разпоредбите на Договора за ЕО относно правото на всеки гражданин на Европейския съюз да се движи и пребивава свободно на територията на държавите-членки (Решение от 12 юли 2005 г., дело С-403/03, *Schempp*, сборник, стр. I-6421, точка 19 и посочената в решението съдебна практика).
12. При тези обстоятелства е целесъобразно да се провери преди всичко дали разпоредбите на членове 18 и 39 от ЕО възпрепятстват прилагането на национално законодателство като това, което е предмет на спора по главното производство.

Членове 18 и 39 ЕО

13. Член 18 ЕО, в който общо се определя правото на всеки гражданин на Съюза свободно да се движи и пребивава на територията на държавите-членки, намира конкретен израз в член 39 ЕО във връзка със свободното движение на работници (вж. Решение от 26 ноември 2002 г., С-100/01, *Oteiza Olazabal*, сборник, стр. I-10981, точка 26). Следователно е необходимо първо да се установи дали спорът по главното производство попада в приложното поле на член 39 ЕО.
14. Съдът многократно е потвърждавал, че разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на хора имат за цел да улесняват упражняването от граждани на Общността на всякакъв род професионална дейност на територията на Общността и възпрепятстват прилагането на мерки, които биха могли да поставят в неравностойно положение граждани на Общността, когато същите желаят да упражняват стопанска дейност на територията на друга държава-членка (Решения от 26 януари 1999 г., дело С-18/95, *Terhoeve*, сборник, стр. I-345, точка 37; от 15 юни 2000 г., дело С-302/98, *Sehrer*, сборник, стр. I-4585, точка 32; и от 17 март 2005 г., дело С-109/04, *Kranemann*, сборник, стр. I-2421, точка 25).
15. Следователно национални разпоредби, които възпрепятстват или възпират гражданин на държава-членка да напусне държавата си на произход, за да упражни правото си на свободно движение, съставляват пречка за тази свобода, дори и ако се прилагат без оглед на гражданството на

заинтересованите работници (вж. посочените по-горе решения по дело Terhoeve, точка 39; дело Sehrer, точка 33; и дело Kranemann, точка 26).

16. Въпреки това, както е отбелязал генералният адвокат в точка 60 от своето заключение, лица, които са упражнявали цялата си професионална дейност в държавата-членка, чиито граждани са, и които са упражнили правото да пребивават в друга държава-членка едва след пенсионирането си, без намерение да работят в тази държава, не могат да се позовават на свободното движение, гарантирано от член 39 ЕО. Предвид фактите по главното производство, изложени в решението за отправяне на преюдициално запитване, положението на г-жа Tugreinen изглежда именно такава.
17. Тъй като спорът по главното производство не попада в приложното поле на член 39 ЕО, е целесъобразно Съдът да се произнесе относно приложимостта на член 18 ЕО.
18. Според съдебната практика на Съда, статусът на гражданин на Съюза е предназначен да бъде основният статус на гражданите на държавите-членки, който позволява на онези от тях, които се намират в еднакво положение да бъдат третираны еднакво по закон, независимо от тяхната националност, при условията на изрично предвидените в тази връзка изключения (вж., по-специално Решения от 20 септември 2001 г., дело C-184/99, Grzelczyk, сборник, стр. I-6193, точка 31, и от 29 април 2004 г., дело C-224/02, Pusa, сборник, стр. I-5763, точка 16).
19. Положенията, попадащи в приложното поле на законодателството на Общността, включват положения, свързани с упражняването на гарантираните от Договора основни свободи, по-специално правото на свободно движение и пребиваване на територията на държавите-членки, предоставено от член 18 ЕО (вж. по-специално посочените по-горе решения по дело Grzelczyk, точка 33 и дело Pusa, точка 17).
20. Доколкото гражданин на Съюза трябва да бъде третиран по закон във всички държави-членки по същия начин, както гражданите на тези държави-членки, които се намират в еднакво положение, би било несъвместимо с правото на свободно движение спрямо гражданин на определена държава-членка да се прилагат в същата държава-членка по-неблагоприятни условия от условията, които биха били приложими спрямо него, ако се ползва от възможностите, предлагани от Договора във връзка със свободното движение (вж. Решения от 11 юли 2002 г., дело C-224/98, D'Hoop, сборник, стр. I-6191, точка 30, и по посоченото по-горе дело Pusa, точка 18).
21. Тези възможности не биха били напълно действени, ако гражданин на държава-членка може да бъде възпрян да ги използва заради пречки във връзка с пребиваването му в приемащата държава-членка, създадени от законодателството в държавата му на произход, което определя санкции

заради факта, че същият се е възползвал от тези възможности (посоченото по-горе Решение по дело Pusa, точка 19).

22. Национално законодателство, което поставя някои от гражданите, които са субекти на това законодателство, в неравностойно положение само заради това, че са упражнили правото си на свободно движение и пребиваване в друга държава-членка би породило неравно третиране в противоречие с принципите, стоящи в основата на статуса на гражданин на Съюза, т.е. гаранцията за еднакво третиране по закон при упражняване на правото на свободно движение на гражданите (Решение по дело Pusa, точка 20).
23. Тъй като г-жа Turpeinen е упражнила правото си на свободно движение и пребиваване, предоставено от член 18, параграф 1 от ЕО, тя може да се позове на тази разпоредба в спора срещу нейната държава на произход.
24. Безспорно финландското законодателство, предмет на спора по главното производство, в някои случаи въвежда разлика в третирането на финландски граждани, които продължават да пребивават във Финландия, и такива, които са се установили в друга държава-членка, като третирането на последните е неблагоприятно вследствие единствено на обстоятелството, че същите са упражнили правото си на свободно движение.
25. Доколкото ставката за прогресивно данъчно облагане, приложима спрямо пенсионирани постоянно пребиваващи лица въз основа на брутния размер на пенсията за прослужено време, изплащана от публичния орган във Финландия, е по-ниска от удържания при източника данък в размер на 35 %, приложим спрямо пенсионирани лица, които не са постоянно пребиваващи лица, пенсионирани лица, които пребивават в продължение на три последователни години в друга държава-членка и получават същата пенсия, трябва да носят по-голямо данъчно бреме.
26. Вярно е, че по отношение на преките данъци Съдът е приел, че положението на постоянно и временно пребиваващи лица по правило е несъпоставимо (Решение от 14 февруари 1995 г., дело C-279/93, Schumacker, сборник, стр. I-225, точка 31).
27. В този смисъл, във връзка с данъка върху доходите, Съдът е потвърдил, че положението на постоянно пребиваващо лице се различава от това на временно пребиваващо лице доколкото по-голямата част от доходите на временно пребиваващото лице обичайно са съсредоточени в държавата на пребиваване. Освен това, държавата обикновено разполага с всички необходими сведения, за да прецени цялостната данъчна платежоспособност на данъчно задълженото лице, като се вземат предвид личните и семейни обстоятелства на лицето (посочено по-горе решение по дело Schumacker, точка 33 и Решение по дело Case C-376/03, D, сборник, стр. I-5821, точка 27).

28. Въпреки това, Съдът е приел също, че данъчно задължено временно пребиваващо лице, независимо дали е наето или самостоятелно заето лице, което получава всички или почти всички свои доходи в държавата, в която работи, обективно се намира в същото положение, доколкото се отнася до данъка върху доходите, както постоянно пребиваващо лице, което извършва същата работа в тази държава. И двата вида лица се облагат данъчно единствено в тази държава и имат един и същ данъчно облагаем доход (Решение от 11 август 1995 г., дело C-80/94, *Wielockx*, сборник, стр. I-2493, точка 20).
29. Този аргумент важи, *mutatis mutandis*, в положение като това, което е предмет на спора по главното производство, при което данъчно облагаемият доход се съставява от пенсия за прослужено време.
30. Както генералният адвокат правилно е изтъкнал в точка 74 от своето становище, финландското данъчно законодателство предвижда, че в случай на данъчно задължени постоянно пребиваващи лица пенсиите за прослужено време, като изплащаната на г-жа Turpeinen, се облагат по същия начин, както всеки пряк доход от стопанска дейност, с прогресивен данък и спрямо тях се прилагат отстъпки в зависимост от данъчната платежоспособност и личните и семейни обстоятелства на данъчно задълженото лице.
31. Вследствие на това трябва да се констатира, че, доколкото изплащаната във Финландия пенсия за прослужено време съставлява целия или почти целия доход, временно пребиваващи пенсионирани лица като г-жа Turpeinen обективно се намират в еднакво положение, по отношение на данъка върху доходите, като пребиваващите във Финландия пенсионирани лица, които получават същата пенсия за прослужено време.
32. Различното третиране вследствие на норми като тези, които са предмет на спора по главното производство, биха могли да бъдат обосновани от обективни съображения, съразмерни на законната цел на националните разпоредби (вж. в този смисъл посоченото по-горе решение по делото Pusa, точка 20).
33. Нито един от изтъкнатите пред Съда аргументи от финландското правителство с оглед обосноваване на различното третиране, предмет на спора по главното производство, не може да бъде приет.
34. Както генералният адвокат отбелязва в точка 78 от своето становище, целите за опростяване и прозрачност на финландската данъчна система за временно пребиваващи данъчно задължени лица биха могли да бъдат постигнати чрез мерки, които в по-малка степен ограничават свободното движение на гражданите на Съюза в сравнение с данък, който в някои случаи би могъл да бъде по-висок от приложимия данък спрямо постоянно пребиваващите данъчно задължени лица, получаващи същия доход.

35. Колкото до твърденията за затруднения при събирането на окончателния данък от временно пребиваващите данъчно задължени лица, данъчният режим, предмет на спора по главното производство, излиза извън пределите на необходимото за гарантиране на ефективна данъчна събираемост.
36. В тази връзка следва да се припомни, че Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15) предоставя възможност държава-членка да получава от компетентните органи на друга държава-членка всички сведения, позволяващи ѝ да определи точния размер на данъка върху доходите, или всички сведения, които тя счита за необходими, за да бъде установен точният размер на дължимия от данъчно задълженото лице данък върху доходите съгласно законодателството на тази държава-членка (Решение от 26 юни 2003 г., дело C-422/01, Skandia and Ramstedt, сборник, стр. I-6817, точка 42 и посочената в решението съдебна практика).
37. Освен това, съгласно Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 г. относно взаимопомощта при изплащането на вземания, произтичащи от някои такси, мита, данъци и други мерки (ОВ L 73, 1976 г., стр. 18), в редакцията, произтичаща от Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г. (ОВ L 175, 2001 г., стр. 17), държава-членка може да иска помощ от друга държава-членка във връзка с възстановяването на дължим данък върху доходите от данъчно задължено лице, пребиваващо във втората държава-членка.
38. Впрочем, финландското правителство е потвърдило по време на заседанието, че данъчният режим, предмет на спора по главното производство, е променен, считано от 1 януари 2006 г., така че от тази дата нататък пенсията за прослужено време на частично данъчно задължено лице се облага по същия начин, както пенсията на изцяло данъчно задължено лице във Финландия, т.е. по същата таблица за прогресивно данъчно облагане, със същите данъчни отстъпки и по същата процедура за подаване на данъчна декларация. Според финландското правителство този подход е продиктуван от практически съображения и политическо решение за намаляване на данъчното облагане на лица с ниски пенсии.
39. Поради горните съображения отговорът на поставените преюдициални въпроси трябва да гласи, че член 18 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че възпрепятства прилагането на национално законодателство, съгласно което подоходният данък върху пенсия за прослужено време, изплащана от институция на заинтересованата държава-членка на лице, пребиваващо в друга държава-членка, в някои случаи надвишава данъка, който би бил дължим, ако лицето пребивава в първата държава-членка, когато пенсията съставлява целия или почти целия доход на въпросното лице.
40. При тези обстоятелства не е необходимо Съдът да се произнася относно тълкуването на Директива 90/365.

По съдебните разноси

41. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск, предявен пред препращащия съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноси. Разноските, направени за представяне на становища пред Съда, различни от разноските на страните, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 18 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че възпрепятства прилагането на национално законодателство, съгласно което подходният данък върху пенсия за прослужено време, изплащана от институция на заинтересованата държава-членка на лице, пребиваващо в друга държава-членка, в някои случаи надвишава данъка, който би бил дължим, ако лицето пребивава в първата държава-членка, когато пенсията съставлява целия или почти целия доход на въпросното лице.

Подписи