Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 28 януари 2016 година[1]

Дело C-122/15

C

(Преюдициално запитване, отправено от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия)

„Данъчно законодателство — Национална уредба на данъка върху доходите — Член 21, параграф 1 от Хартата на основните права — Директива 2000/78/ЕО — Дискриминация, основана на възраст — Допълнителен данък върху доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст“

I – **Въведение**

1. Настоящото дело вероятно отваря нова глава в процеса на въздействие, което правото на Съюза има върху правото на държавите членки в областта на данъка върху доходите. Върховният финландски административен съд е отправил преюдициално запитване относно важния въпрос дали установената в правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст, има действие и по отношение на националното право в областта на данъка върху доходите.

2. Тъкмо на тази забрана се позовава и финландско данъчнозадължено лице, на което е наложен допълнителен данък, с който във Финландия се облагат само доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст. Приложима ли е въобще в подобен случай установената в правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст, която се урежда в Хартата на основните права на Европейския съюз и в една директива, а при утвърдителен отговор на този въпрос, забранено ли е на държава членка да въвежда по-високо данъчно облагане на доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст?

3. Понастоящем Съдът е сезиран с още едно дело относно действието, което установената от правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст, произвежда по отношение на правото на държавите членки в областта на данъка върху доходите[2]. Макар че въпросното дело е свързано със съвсем други разпоредби от правото в областта на данъка върху доходите, то все пак подчертава значението на принципите, които Съдът следва да установи при решаването на настоящото дело.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Дело de Lange (C-548/15).

II – **Правна рамка**

A – *Право на Съюза*

4. Член 21, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз от 7 декември 2000 година в редакцията, адаптирана на 12 декември 2007 г. в Страсбург[3] (наричана по-нататък „Хартата“), установява по-специално следното правило:

„(1) Забранена е всяка форма на дискриминация, основана по-специално на […] възраст […]“.

5. Член 51, параграф 1 от Хартата предвижда следното относно нейното „приложно поле“:

„(1) Разпоредбите на настоящата харта се отнасят за […] държавите членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза. […]“.

6. Член 13 от Договора за създаване на Европейската общност в редакцията му съгласно Договора от Амстердам[4] (наричан по-нататък „ЕО“), а понастоящем член 19 ДФЕС[5], предостави следното правомощие на Съвета:

„Без да се засягат останалите разпоредби от настоящия договор и в рамките на правомощията, които той поверява на Общността, Съветът може […] да приема необходимите действия за борба с всяка дискриминация, основана на […] възраст […]“.

7. На основание на член 13 ЕО беше приета Директива 2000/78/ЕО на Съвета от 27 ноември 2000 година за създаване на основна рамка за равно третиране в областта на заетостта и професиите[6] (наричана по-нататък „Директива 2000/78“).

8. Член 3 от Директива 2000/78 относно приложното поле гласи:

„1. В границите на сферите на компетентност, поверени на Общността, настоящата директива се прилага към всички лица от публичния и частния сектор, включително публични органи, във връзка с:

[…]

в) условия за наемане и условия на труд, включително условията за уволнение и заплащане;

[…]

2. […]

3. Настоящата директива не се прилага към каквито и да било видове плащания, правени по държавни схеми и други подобни, включително държавно социално осигуряване и социална закрила.

[…]“.

3 — ОВ C 326, 2012 г., стр. 391.

4 — ОВ C 340, 1997 г., стр. 173.

5 — Договор за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 326, 2012 г., стр. 47).

6 — ОВ L 303, стр. 16; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, стр. 7.

9. Член 16 от Директива 2000/78 предвижда:

„Държавите членки вземат необходимите мерки, за да гарантират, че:

а) всички закони, подзаконови актове и административни разпоредби, противоречащи на принципа за равно третиране, са отменени;

[…]“.

10. Член 2 от Директива 2000/78 съдържа следните определения:

„1. За целите на настоящата директива, „принципът за равно третиране“ означава, че няма да има пряка или непряка дискриминация въз основа, на който и да е от признаците, посочени в член 1.

2. За целите на параграф 1:

а) проява на пряка дискриминация има, когато едно лице е, било е, или би било третирано по-малко благоприятно от друго в сравнима ситуация въз основа на един от признаците, упоменати в член 1;

б) проява на непряка дискриминация има, когато видимо неутрална разпоредба, критерий или практика биха поставили лицата от определена […] възраст […] в сравнение с други лица в неблагоприятно положение, освен ако:

i) тази разпоредба, критерий или практика е обективно оправдана от законната си цел и средствата за постигане на тази цел са подходящи и необходими, или

ii) […]

[…]“.

11. Член 1 от Директива 2000/78, към който препраща член 2, параграф 1 от нея, гласи следното:

„Целта на настоящата директива е да регламентира основната рамка за борба с дискриминацията, основана на […] възраст […] по отношение на заетостта и упражняването на занятие, с оглед прилагането в държавите членки на принципа за равно третиране“.

12. Член 6 от Директива 2000/78, озаглавен „Оправдаване на разликите в третирането на основание възраст“, предвижда следното:

„1. Независимо от член 2, параграф 2, държавите членки могат да регламентират, че разлики в третирането на основание възраст не представлява дискриминация, ако в контекста на национално право, те са обективно и обосновано оправдани от законосъобразна цел, включително законосъобразна политика по заетостта, трудов пазар и цели на професионалното обучение и, ако средствата за постигане на тази цел са подходящи и необходими.

[…]“.

Б – *Национално право*

13. Съгласно Tuloverolaki (Закон за данъка върху дохода) във Финландия се събира данък върху доходите, като член 124, параграфи 1 и 4 от този закон, в изменената му съгласно Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012) (Закон за изменение на Закона за данъка върху дохода) редакция от 1 януари 2013 г. (наричан по-нататък „финландският ЗДД“), въвежда допълнителен данък върху доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст.

14. Допълнителният данък е със ставка от 6 %, като с него се облагат доходите от пенсия в размер над 45 000 EUR след приспадане на необлагаемия размер на пенсията. Той се заплаща допълнително към данъка върху доходите, който се дължи на общо основание върху доходите от пенсия и се изчислява по действащата обща прогресивна данъчна скала.

III – **Спорът в главното производство**

15. Спорът в главното производство се отнася до установяването на данъка върху доходите на лицето C (наричано по-нататък „данъчнозадълженото лице“) за данъчната 2013 година.

16. Данъчнозадълженото лице е финландски гражданин и живее във Финландия. През 2013 г. доходите му от пенсия за осигурителен стаж и възраст са в размер на 460 000 EUR, които са получени от финландско дружество. Размерът на неговата пенсия е изчислен въз основа на последните десет години трудов стаж. В този период данъчнозадълженото лице е работело за шведско дружество както в Швеция, така и във Финландия. Част от пенсията на данъчнозадълженото лице се изплаща от пенсионен фонд на неговия работодател.

17. Съгласно член 124, параграфи 1 и 4 от финландския ЗДД финландската данъчна администрация налага допълнителен данък в размер на 6 % върху доходите на данъчнозадълженото лице от пенсия. От своя страна данъчнозадълженото лице обжалва акта за данъчно задължение, тъй като според него допълнителният данък представлява забранена дискриминация, основана на възраст.

IV – **Производството пред Съда**

18. Korkein hallinto-oikeus (Върховният административен съд), който междувременно е сезиран с делото, счита, че тълкуването на правото на Съюза е от значение за решаването на спора и на основание член 267 ДФЕС на 10 март 2015 г. отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

1. Трябва ли член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78 да се тълкува в смисъл, че национална уредба като член 124, параграфи 1 и 4 от финландския ЗДД, която се отнася до допълнителен данък върху доходите от пенсии, попада в приложното поле на правото на Съюза и следователно в този случай е приложима забраната за дискриминация, основана на възраст, по смисъла на член 21, параграф 1 от Хартата?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли член 2, параграф 1 и параграф 2, буква а) или б) от Директива 2000/78 и член 21, параграф 1 от Хартата да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална уредба като член 124, параграфи 1 и 4 от финландския ЗДД, която се отнася до допълнителен данък върху доходите от пенсии и предвижда, че в определени случаи доходите от пенсия на физическо лице, получаването на които е обвързано най-малкото непряко с възрастта му, се облагат с данък, по-висок от този, с който се облагат доходи от трудова дейност в същия размер?

3. В случай че посочените разпоредби от Директива 2000/78 и от Хартата не допускат национална уредба като тази относно допълнителния данък върху доходите от пенсии, следва ли в настоящия случай да се прецени дали член 6, параграф 1 от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че национална уредба като тази относно допълнителния данък върху доходите от пенсии все пак може да се счете, по смисъла на тази разпоредба, за обективно и обосновано оправдана от законосъобразна цел, включително законосъобразна политика по заетостта, трудов пазар и цели на професионалното обучение, тъй като, както става ясно от подготвителните материали по проекта на финландския ЗДД, този данък има за цел да се набират данъчни приходи от платежоспособни получатели на пенсии, да се намали разликата между данъчната тежест върху доходите от пенсии и от трудова дейност, както и да се засилят стимулите за възрастните хора да продължат да бъдат трудово активни?

19. Писмени становища по тези въпроси пред Съда са представили данъчнозадълженото лице, Ирландия, Португалската република, Република Финландия, Кралство Швеция и Европейската комисия. На съдебното заседание на 10 декември 2015 г. изявления са направили данъчнозадълженото лице, Република Финландия, Кралство Швеция и Комисията.

V – **Правна преценка**

20. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 2000/78, съответно член 21, параграф 1 от Хартата са приложими към спора в главното производство.

21. Смятам, че на този въпрос следва да се отговори отрицателно. Уредба на държава членка, която установява размера на данъчната ставка при облагането на доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст, не попада нито в приложното поле на Директива 2000/78 (по този въпрос вж. раздел А по-долу), нито в това на Хартата (по този въпрос вж. раздел Б по-долу). Поради това отпада необходимостта да се отговори на втория и третия преюдициален въпрос.

A – *По приложното поле на Директива 2000/78*

22. Според практиката на Съда Директива 2000/78 конкретизира установената от правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст[7], която произтича от Хартата, съответно от основните принципи[8], които съгласно член 6, параграф 3 от ДЕС[9] са част от правото на Съюза. Следователно, когато приемат мерки, попадащи в приложното поле на Директива 2000/78, държавите членки трябва да спазват изискванията, произтичащи от тези принципи[10].

23. Приложното поле на Директива 2000/78 е определено в член 3 от нея. В настоящия случай се поставя въпросът дали данъчното облагане на доходи от пенсия за осигурителен стаж и възраст във връзка с осъществявана минала трудова дейност попада в обхвата на параграф 1, буква в) от този член. Според тази разпоредба посочената директива се прилага към всички лица „[…] във връзка с условия за наемане и условия на труд, включително условията за […] заплащане“.

7 — Вж. по-специално решения Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, т. 21), Prigge и др. (C-447/09, EU:C:2011:573, т. 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, т. 22 и 23) и O (C-432/14, EU:C:2015:643, т. 21).

8 — Вж. в този смисъл решение Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, т. 74 и 75).

9 — Договор за Европейския съюз (ОВ C 326, 2012 г., стр. 13).

10 — Вж. решения Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, т. 23) и Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, т. 16).

24. С оглед на това се поставят два въпроса. Първо, представлява ли пенсията, която данъчнозадълженото лице получава в настоящия случай, „заплащане“ на труд и второ, трябва ли *данъчното облагане* на тази пенсия да се счита за уредба във връзка със „заплащането“ по смисъла на член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78?

1. Пенсията за осигурителен стаж и възраст като заплащане на труд

25. В постоянната съдебна практика терминът „заплащане“ по смисъла на член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78 се дефинира във връзка по-специално със съображение 13 от тази директива и с оглед на целите на член 157 ДФЕС (предишен член 141 ЕО), който установява принципа за равно заплащане на мъжете и жените. По този начин се отчита и ограничението по член 3, параграф 3 от тази директива, съгласно който Директива 2000/78 не се прилага към плащания, правени по държавни схеми [11].

26. Член 157, параграф 2, първа алинея ДФЕС определя, че под „заплащане“ се разбира и „всяка друга придобивка […], изплатена пряко или непряко от работодателя на работника за неговия труд“. Съдът прецизира това определение, като приема, че то обхваща всички настоящи или бъдещи придобивки, при положение че същите са предоставени, включително непряко, от работодателя на работника за неговия труд [12]. Следователно към „заплащането“ могат да се отнасят и обезщетения след прекратяване на трудовото правоотношение [13].

27. Безспорно горепосочените предпоставки са изпълнени, когато работодателят, както е очевидно в настоящия случай, предоставя обезщетения от пенсионен фонд на своето предприятие. Обстоятелството, че получаването на пенсия за осигурителен стаж и възраст по професионална социално-осигурителна схема попада в приложното поле на Директива 2000/78, произтича и от член 6, параграф 2 от нея.

28. Що се отнася до въпроса доколко останалите елементи на пенсията за осигурителен стаж и възраст на данъчнозадълженото лице също могат да се подведат под понятието „заплащане“ по смисъла на член 157, параграф 2, първа алинея ДФЕС, не може да се направи категорична преценка въз основа на представените от запитващата юрисдикция обстоятелства. Поради това при необходимост самата запитваща юрисдикция следва да разгледа този въпрос.

29. За целите на по-нататъшното обсъждане на преюдициалния въпрос следва обаче да се отбележи, че най-малкото част от пенсията, която данъчнозадълженото лице получава в настоящия случай, представлява „заплащане“ по смисъла на член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78.

2. Данъчно облагане на заплащането

30. На следващо място се поставя решаващият въпрос дали съгласно член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78 и самото *данъчно облагане* на това заплащане попада в приложното поле на Директивата.

11 — Вж. по-специално решения Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, т. 40 и 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, т. 25) и Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, т. 20).

12 — Вж. само решения HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, т. 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, т. 26) и Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, т. 21).

13 — Вж. само решения Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, т. 12) и Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, т. 44).

а) Текст

31. Що се отнася поне до текста на немски език на тази разпоредба, той е формулиран в широк смисъл. Съгласно член 16, буква а) във връзка с член 3, параграф 1, буква в) от тази директива държавите членки са длъжни до отменят всички дискриминационни разпоредби включително и „във връзка със“ заплащането [14]. Разпоредба на държава членка, която предвижда данъчно облагане на подобно заплащане, безспорно показва такава връзка.

б) Съпоставка със забраната на дискриминацията по други признаци

32. Освен това по отношение на други разпоредби от правото на Съюза, които предвиждат забрана на дискриминацията във връзка с условията на труд, Съдът приема, че приложното им поле се разпростира и върху данъчното облагане на заплащането на труда.

33. Съгласно член 45, параграф 2 ДФЕС свободата на движение на работниците налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки, що се отнася в частност до възнаграждението. В постоянната си практика Съдът приема, че принципът на равно третиране във връзка с възнагражденията би се обезсмислил, ако се допуска нарушаването му чрез дискриминационни национални разпоредби относно облагането на доходите [15]. Обстоятелството, че действието на забраната за дискриминация в областта на свободното движение на работниците се разпростира и върху данъчното облагане на възнагражденията, безспорно намира подкрепа в изричната разпоредба на член 7, параграф 2 от Регламент (ЕС) № 492/2011 [16], като освен това съгласно съдебната практика изглежда, че тази забрана произтича и непосредствено от тълкуването на понятието „възнаграждение“ по член 45, параграф 2 ДФЕС [17].

34. Съдът възприема тълкуването, че „условията на труд“ обхващат също така и данъчното облагане на трудовата дейност, и по повод на въпроса за забраната на дискриминацията, основана на пол. Така във връзка с действащия в миналото член 5, параграф 1 от Директива 76/207/ЕИО [18] Съдът приема, че към условията на труд, и в частност условията за уволнение, във връзка с които държавите членки са длъжни да спазват забраната на дискриминацията, основана на пол, се отнася и данъчната уредба на държава членка, която предоставя различни данъчни предимства по отношение на обезщетенията при прекратяването на трудово правоотношение [19].

14 — Текстът на френски език на член 3, параграф 1, буква в) от Директива 2000/78 има малко по-тясна формулировка, тъй като в нея се говори за *условия* на заплащането („les conditions […] de rémunération“), но данъчното облагане на заплащането би могло да се подведе и под така формулираната хипотеза.

15 — Вж. по-специално решения Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, т. 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 23) и Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 20).

16 — Регламент (ЕС) № 492/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 5 април 2011 година относно свободното движение на работници в Съюза (кодифициран текст) (ОВ L 141, стр. 1), като преди това действаше Регламент (ЕИО) № 1612/68 на Съвета от 15 октомври 1968 година относно свободното движение на работниците в рамките на Общността (ОВ L 257, стр. 2; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 1, стр. 11).

17 — Вж. например решение Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, т. 22), което в тази връзка повече не препраща към Регламент (ЕС) № 492/2011.

18 — Директива 76/207/ЕИО на Съвета от 9 февруари 1976 година относно прилагането на принципа на равното третиране на мъжете и жените по отношение на достъпа до заетост, професионалната квалификация и развитие, и на условията на труд (ОВ L 39, стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 1, стр. 164), като междувременно в тази област вече действа Директива 2006/54/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 5 юли 2006 година за прилагането на принципа на равните възможности и равното третиране на мъжете и жените в областта на заетостта и професиите (преработена) (ОВ L 204, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 8, стр. 262).

19 — Решение Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, т. 25—29).

в) Предназначение и цел

35. Ако се приеме, че приложното поле на Директива 2000/78 се разпростира и върху данъчното облагане на заплащането на труда, това положение безспорно би допринесло и за осъществяването на целите на тази директива.

36. С тази директива законодателят не само разглежда забраната на дискриминацията по различни признаци като ценност сама по себе си [20], която е от решаващо значение за равенството на възможностите, за пълноценно участие в икономическия, културния и социалния живот и за реализирането на личния потенциал [21]. Забраните на дискриминацията, предвидени в рамките на Директива 2000/78, имат за предназначение също така да не се допускат условия, които да възпрепятстват постигането на определени цели на Съюза, по-специално достигането на високо равнище на заетост и социална закрила, повишаване на жизнения стандарт и качеството на живота, икономическата и социална сплотеност и солидарност, както и на свободното движение на хора [22].

37. Всички тези цели могат да бъдат засегнати и от дискриминационно данъчно облагане на заплащането на труда. Въпросът каква част от заплащането в крайна сметка остава на разположение на работника зависи в решаваща степен от данъчното му облагане.

г) Ограничение до сферите на компетентност на Общността

38. Същевременно обаче още в самото начало на член 3, параграф 1 от Директива 2000/78, който определя нейното приложно поле, се съдържа ограничението, че тази директива „се прилага“ само „[в] границите на сферите на компетентност, поверени на Общността“. Това ограничение е въведено въз основа на аналогичното ограничение, вече установено в член 13 ЕО, който е и правното основание на тази директива.

39. Ето защо приложното поле на Директива 2000/78 не може да надхвърли обхвата, очертан от сферите на компетентност на Общността. Предвид на това ограничение в настоящия случай се поставя въпросът дали данъчното облагане на пенсиите се отнася към компетентностите, поверени на Общността, а понастоящем — предоставени на Съюза.

40. Действително в постоянната си практика Съдът многократно намира, че прякото данъчно облагане, към което се отнася по-специално и наложеният данък върху доходите от пенсия в настоящия случай, е от компетентността на *държавите членки* [23].

41. Тази констатация обаче не отразява цялостното действително положение.

– Специална компетентност в областта на прякото данъчно облагане

42. Макар и разпръснати из целия Договор, в него се намират голям брой разпоредби, с които на Общността са предоставени някои специални компетентности в областта на прякото данъчно облагане.

20 — Вж. съображение 5 от Директива 2000/78.

21 — Вж. съображение 9 от Директива 2000/78.

22 — Вж. съображение 11 от Директива 2000/78.

23 — Вж. само решения Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 19) и Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, т. 28).

43. Така например в рамките на политиката по околната среда член 175, втора алинея, първо тире ЕО (понастоящем член 192, параграф 2, буква а) ДФЕС) е предвиждал законодателна компетентност на Общността по отношение на „разпоредби от предимно данъчен характер“, която обхваща и прякото данъчно облагане. Понастоящем по силата на член 194, параграф 3 ДФЕС същото правило важи вече и по отношение на политиката на Съюза в областта на енергетиката.

44. Тази компетентност, както и други специални компетентности на Общността, съответно на Съюза в областта на прякото данъчно облагане [24] обаче не са релевантни в настоящия случай, тъй като всички те не съдържат обща компетентност за приемането на правни актове относно облагането на доходите от пенсии, и в частност относно общата ставка на данъка [25]. В този аспект уредбата се различава от тази относно косвеното данъчно облагане, в областта на което член 93 ЕО (понастоящем член 113 ДФЕС) предвиждаше обща компетентност на Общността, както и от уредбата в областта на социалноосигурителните обезщетения, които се включват в общата компетентност на Общността в областта на социалната сигурност съгласно член 137, параграф 3, първо тире ЕО (понастоящем член 153, параграф 1, буква в) ДФЕС) [26].

– Обща компетентност в областта на вътрешния пазар

45. По силата на член 94 ЕО (понастоящем член 115 ДФЕС) обаче Общността е могла да приема директиви и извън рамките на посочените специални компетентности в областта на прякото данъчно облагане, а именно в най-различни области на правото, които „пряко се отнасят до създаването или функционирането на общия пазар“. На това основание вече са приети няколко директиви, които уреждат отделни аспекти на преките данъци, налагани от държавите членки, но сред тях не фигурира данъчното облагане на пенсиите [27].

46. Ако се допусне обаче, че по смисъла на член 94 ЕО данъчното облагане на доходите от пенсии от страна на държавите членки пряко се отнася до функционирането на общия пазар, Общността щеше да е могла да приема директиви и в тази област. Такова отражение вероятно би имало по-специално данъчното облагане на пенсии при фактически състави с международен елемент. Нещо повече, можело е на основание на член 94 ЕО да се приеме още по-широкообхватна хармонизация на данъчното облагане на пенсиите, която евентуално да доведе и до създаването на еднакви условия за конкуренция.

47. Считам обаче, че само законодателната компетентност на Общността в областта на общия пазар съгласно член 94 ЕО сама по себе си не е достатъчна, за да може още да се говори за компетентност на Общността по смисъла на член 13 ЕО и на член 3 от Директива 2000/78.

24 — Виж член 182, параграф 5 във връзка с член 179, параграф 2 ДФЕС относно премахването на данъчните пречки в областта на сътрудничеството при научните изследвания, член 223, параграф 2 ДФЕС относно данъчното облагане на членовете на Европейския парламент, както и член 12, параграф 1 от Протокол (№ 7) относно привилегиите и имунитетите на Европейския съюз, който е приложен към ДЕС, ДФЕС и ДЕОА (ОВ C 326, 2012 г., стр. 266), относно данъчното облагане на длъжностните лица на Съюза.

25 — Като при това остава открит въпросът дали позоваването в член 3, параграф 1 от Директива 2000/78 на сферите на компетентност на „Общността“ въобще обхваща — например въз основа на динамично разбиране — уредените впоследствие с ДФЕС компетентности на Съюза.

26 — Независимо че определянето на конкретните елементи на тези обезщетения се отнася към компетентността на държавите членки, вж. в този смисъл решение Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, т. 59).

27 — Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92) (понастоящем Директива 2009/133/ЕО), Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) (понастоящем Директива 2011/96/ЕС), Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64) и Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

48. Всъщност член 94 ЕО обхваща потенциално всички области на правото. Следователно, ако се приеме, че член 94 ЕО е достатъчно основание Общността да притежава компетентност в рамките на член 13 ЕО, в такъв случай Съюзът щеше да е приел и забрани на дискриминацията във всички области на правото. Подобна констатация обаче би обезсмислила практически формулировката „в рамките на правомощията, които [Договорите] предоставят на Съюза“ в текстовете на член 13 ЕО и на член 19, параграф 1 ДФЕС, тъй като тази формулировка повече не би пораждала действие.

49. В това отношение нашата съдебна практика съдържа вече насоки за тълкуване на член 13 ЕО, което разглежда член 94 ЕО като основание за компетентност на Общността, но само в ограничена степен.

50. Така в решение Specht Съдът е разгледал въпроса дали Директива 2000/78 не напуска границите на компетентността на Съюза, тъй като член 153, параграф 5 ДФЕС (предишен член 137, параграф 6 ЕО) предвижда изключение в компетенциите на Съюза в областта на социалната политика, доколкото той няма законодателни правомощия в областта на заплащането на труда [28]. В мотивите към решението си Съдът обаче не е обсъдил въпроса дали ограничението по член 153, параграф 5 ДФЕС въобще има ефект по отношение на приложното поле на Директива 2000/78 [29], тъй като в областите на правото, по отношение на които е изключена компетентността на Съюза в рамките на социалната политика, такава и без това може да произтече от компетентността на Съюза във връзка с вътрешния пазар, предвидена в членове 114 ДФЕС и 115 ДФЕС (предишни членове 95 ЕО и 94 ЕО).

51. Освен това неотдавна в решение ЧЕЗ Електроразпределение България Съдът е разгледал подобния въпрос как трябва да се тълкува ограничението на приложното поле на Директива 2000/78 [30], що се отнася до компетентностите на Общността. В мотивите към решението си Съдът приема, че тази компетентност е безспорна в разглеждания по въпросното дело случай, тъй като в разглежданата област на правото вече са били приети актове на Съюза, и то по-специално въз основа на компетентността му във връзка с вътрешния пазар по силата на член 95 ЕО (понастоящем член 114 ДФЕС) [31]. С други думи, изглежда, че в това отношение за Съда не е било решаващо дали абстрактно е съществувала компетентност на Общността, съответно на Съюза въз основа на компетентността им във връзка с вътрешния пазар, а дали тя е била и конкретно упражнена чрез приемането на правни актове.

52. Считам, че този подход е подходящ също и по отношение на компетентността във връзка с вътрешния пазар по член 94 ЕО (понастоящем член 115 ДФЕС). Компетентността на Общността, съответно на Съюза по силата на тази разпоредба почти не е ограничена по съдържание. Безбройно много области на правото биха могли да се отнасят пряко до вътрешния пазар. Освен това констатацията за наличие на такава връзка до голяма степен би била предоставена на преценката на законодателя. Тази широка по съдържанието си компетентност във връзка с вътрешния пазар по силата на член 94 ЕО обаче е ограничена на процесуална плоскост от изискването за единодушие в Съвета. По този начин представените в Съвета държави членки могат частично да уреждат области на правото, които по принцип не попадат в компетентността на Съюза. Ограничаването на компетентността във връзка с вътрешния пазар

28 — Решение Specht и др. (C-501/12—C-506/12, C-540/12 и C-541/12, EU:C:2014:2005, т. 32—35).

29 — Така още предложението на Комисията от 6 януари 2000 г. за директива на Съвета за определяне на обща рамка за постигането на равно третиране по отношение на заетостта и упражняването на занятие (COM(1999) 565 окончателен), бележки по член 3.

30 — Директива 2000/43/ЕО на Съвета от 29 юни 2000 година относно прилагане на принципа на равно третиране на лица без разлика на расата или етническия произход (ОВ L 180, стр. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 20, том 1, стр. 19).

31 — Решение ЧЕЗ Електроразпределение България (C-83/14, EU:C:2015:480, т. 44).

чрез изискването за единодушие не може обаче да получи подходящ израз в рамките на член 13 ЕО (понастоящем член 19 ДФЕС). По тези съображения следва да се приеме, че с оглед на член 94 ЕО Общността притежава компетентност в това отношение само когато Съветът вече е приел актове на това основание в определена област на правото.

53. Тъй като обаче към момента на приемането на Директива 2000/78 не е съществувала директива в областта на данъчното облагане на пенсиите, нито такава съществува към настоящия момент, компетентността в тази подобласт безспорно не се отнася до поверените на Общността компетентности по смисъла на член 3, параграф 1 от Директива 2000/78. Следователно приложното поле на тази директива не обхваща данъчното облагане на пенсиите.

д) Воля на законодателя

54. Освен това следва да се отбележи, че с приемането на Директива 2000/78 законодателят на Съюза всъщност не е имал намерение да установи забрани на дискриминацията в областта на данъчното право, дори и да беше овластен за това от член 13 ЕО.

55. Първо, това обстоятелство донякъде проличава още в заглавието на Директива 2000/78, според което цел на тази директива е борбата с дискриминацията само „по отношение на“ заетостта и упражняването на занятие.

56. Второ, тридесет и седемте съображения от тази директива не съдържат нито едно указание, че същата има за цел да породи действие и спрямо правната уредба на държавите членки в областта на данъчното облагане. Такова мълчание едва ли би било обяснимо, ако законодателят на Съюза действително имаше намерението да уреди в Директива 2000/78 толкова широкообхватни последици по отношение на прякото данъчно облагане в държавите членки.

57. Трето, от бележките към предложението за приемане на тази директива също не е видна връзка с данъчното право. Доколкото Комисията посочва правомощия на Общността в своя документ, става въпрос единствено за правомощията в рамките на социалната политика съгласно член 137 ЕО (понастоящем член 153 ДФЕС) [32].

58. Четвърто, в рамките на законодателната процедура Комисията по граждански свободи и права, правосъдие и вътрешни работи на Европейския парламент дори е изразила желание данъчното облагане на лица също да бъде включено като непряка дискриминация [33]. Съответното предложение за изменение обаче не е било подкрепено нито от водещата Комисия по заетост и социални въпроси [34], нито от пленарния състав на Европейския парламент [35] и не е намерило място в позицията на Парламента относно предложението за Директивата.

е) Резултат

59. Следователно в настоящия случай данъчното облагане на доходите от пенсия не попада в обхвата на Директива 2000/78.

32 — Виж изложението относно правното основание (в точка 4) и бележките (в точка 5) по член 3 от предложението (посочени в бележка под линия 29).

33 — Доклад на Комисията по заетост и социални въпроси на Европейския парламент от 21 септември 2009 г. относно предложението за директива на Съвета относно определяне на обща рамка за постигането на равно третиране по отношение на заетостта и упражняването на занятие (A5-0264/2000), стр. 63.

34 — Вж. пак там, стр. 1 и сл.

35 — Вж. законодателна резолюция на Европейския парламент от 5 октомври 2010 година относно предложението за директива на Съвета за определяне на обща рамка за постигането на равно третиране по отношение на заетостта и упражняването на занятие (ОВ C 178, стр. 270).

Б – *По приложното поле на Хартата*

60. Щом като с оглед на изложеното Директива 2000/78 не играе роля в спора по главното производство, все пак остава да се постави въпросът дали забраната на дискриминацията, установена в член 21, параграф 1 от Хартата, е непосредствено приложима. Всъщност държавите членки са обвързани от Хартата отвъд рамките на приложното поле на Директива 2000/78, доколкото съгласно член 51 от Хартата техните мерки попадат под действието ѝ.

61. Съгласно член 51, параграф 1, първо изречение от Хартата Република Финландия е длъжна да спазва установената в правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст, когато „прилага[…] правото на Съюза“. Според постоянната практика на Съда тази формулировка означава, че основните права, гарантирани в правния ред на Съюза, трябва да се прилагат във всички случаи, *уреждани* от правото на Съюза, но не и извън тези случаи [36].

62. Съгласно решение Pfleger към уредените от правото на Съюза случаи се отнасят и тези, в които националното право може да доведе до ограничаване на основните свободи, гарантирани от Договора. Държава членка може да обоснове такова ограничение само доколкото то съответства на основните права по Хартата [37].

63. В настоящия случай данъчното облагане на пенсията за осигурителен стаж и възраст на данъчнозадълженото лице би могло да представлява ограничение на основна свобода и поради това да предоставя възможност за прилагането на Хартата. Всъщност най-малкото част от пенсията, която данъчнозадълженото лице е получавало през 2013 г., произтича от дейност, която то е осъществявало по-рано в друга държава членка, различна от Република Финландия. В това отношение данъчното облагане на пенсията на данъчнозадълженото лице във Финландия води до ограничаване на неговото свободно движение в качеството на работник.

64. Член 45, параграф 1 ДФЕС предвижда, че свободното движение на работници се гарантира в рамките на Съюза. Според постоянната съдебна практика тази разпоредба не допуска никаква мярка, която, макар и приложима без дискриминация с оглед на гражданството, може да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването от гражданите на Съюза на тази гарантирана от Договора основна свобода [38].

65. При това положение, от една страна, няма пречка данъчнозадълженото лице като финландски гражданин да се позовава пред своята държава на повелята за свободно движение на работниците. От друга страна, пенсията за осигурителен стаж и възраст, получавана въз основа на минало трудово правоотношение, се ползва и от защитата по член 45 ДФЕС [39].

66. Макар че данъчното облагане на пенсията на данъчнозадълженото лице във Финландия, най-малкото част от която то е придобило въз основа на трудовата си дейност в Швеция, накърнява упражняването на неговата свобода на движение в качеството на работник, според досегашната съдебна практика не е налице обаче ограничение на тази основна свобода. В практиката всъщност се приема, че национална мярка в областта на данъчното облагане може да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването на основна свобода само ако в тази мярка се прокарва разлика между местна и трансгранична дейност. Друго е обаче

36 — Вж. по-специално решения Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 19), Pfleger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 33) и Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, т. 26).

37 — Вж. решение Pfleger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 35 и 36).

38 — Виж само решение Комисия/Белгия (C-317/14, EU:C:2015:63, т. 23 и цитираната съдебна практика).

39 — Решение Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, т. 29 и 30).

положението, когато по еднакъв начин се налага пряк данък при местни и трансгранични фактически състави, какъвто е и настоящият случай, в който се прилага еднаква данъчна ставка за всички доходи от пенсия за осигурителен стаж и възраст — това облагане не може да ограничи основните свободи [40].

67. Ето защо, като налага данък върху доходите от пенсия за осигурителен стаж и възраст, в настоящия случай Република Финландия не прилага правото на Съюза. Следователно съгласно член 51, параграф 1, първо изречение установената в правото на Съюза с член 21, параграф 1 от Хартата забрана на дискриминацията, основана на възраст, не е пряко приложима към спора по главното производство.

VI – **Заключение**

68. С оглед на всички гореизложени съображения на преюдициалния въпрос, отправен от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия), следва да се отговори по следния начин:

„Национална уредба като член 124, параграфи 1 и 4 от финландския ЗДД, която предвижда допълнителен данък върху доходите от пенсия, не следва да се преценява с оглед на установената в правото на Съюза забрана на дискриминацията, основана на възраст, както следва от член 21, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз и от Директива 2000/78“.

40 — Вж. представените от мен заключения по дела X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 83 и 84), както и X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40); възможно е да действа изключение за данък с цел намаляване на стимулите за определена дейност, вж. решение Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 40 и 41), както и представеното от мен заключение по дело Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, т. 63).