Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 28. siječnja 2016.[1]

Predmet C-122/15

C

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska))

„Porezno pravo – Nacionalni propisi o porezu na dohodak – Članak 21. stavak 1. Povelje o temeljnim pravima – Direktiva 2000/78/EZ – Diskriminacija na temelju dobi – Dodatni porez na primitke od starosne mirovine“

I – **Uvod**

1. Ovim se predmetom možda otvara novo poglavlje utjecaja prava Unije na pravno uređenje poreza na dohodak država članica. Povodom zahtjeva za prethodnu odluku koji je uputio najviši finski upravni sud, valja pojasniti važno pitanje ima li zabrana diskriminacije na temelju dobi, koja proizlazi iz prava Unije, učinka i u nacionalnim propisima o porezu na dohodak.

2. Naime, na tu se zabranu poziva finski porezni obveznik koji podliježe dodatnom porezu koji se u Finskoj ubire samo na primitke od starosnih mirovina. Je li u takvom slučaju zabrana diskriminacije na temelju dobi, koja proizlazi iz prava Unije i koja je uređena Poveljom Europske unije o temeljnim pravima i direktivom, uopće primjenjiva, i ako jest, zabranjuje li ona državi članici veće oporezivanje primitaka od starosne mirovine?

3. Pred Sudom je sada u tijeku još jedan daljnji spor o tome važi li u nacionalnim propisima o porezu na dohodak zabrana diskriminacije na temelju dobi koja proizlazi iz prava Unije[2]. Iako se taj nizozemski postupak odnosi na jednu potpuno drukčiju odredbu propisa o porezu na dohodak, njime se ipak naglašava važnost smjernica koje Sud treba dati u ovom predmetu.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Članak 21. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima od 7. prosinca 2000., u verziji prilagođenoj u Strasbourgu 12. prosinca 2007.[3] (u daljnjem tekstu: Povelja), uređuje, među ostalim, sljedeće:

„1. Zabranjuje se svaka diskriminacija na bilo kojoj osnovi kao što je […] dob […].”

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — Predmet de Lange (C-548/15)

3 — SL 2012., C 326, str. 391.

5. Članak 51. stavak 1. Povelje određuje u pogledu njezina „Područja primjene”:

„1. Odredbe ove Povelje odnose se na […] države članice samo kada provode pravo Unije. […]”

6. Člankom 13. Ugovora o osnivanju Europske zajednice u verziji Ugovora iz Amsterdama [4] (u daljnjem tekstu: UEZ), sada članak 19. UFEU-a [5], Vijeću je dano sljedeće ovlaštenje:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe ovog Ugovora, Vijeće može u okviru nadležnosti koje su Ugovorom dodijeljene Zajednici […] poduzeti odgovarajuće radnje radi suzbijanja diskriminacije na temelju […] dobi […]”.

7. Na temelju članka 13. UEZ-a donesena je Direktiva Vijeća 2000/78/EZ od 27. studenoga 2000. o uspostavi općeg okvira za jednako postupanje pri zapošljavanju i obavljanju zanimanja [6] (u daljnjem tekstu: Direktiva 2000/78).

8. U pogledu „Područja primjene” Direktive 2000/78 u njezinu članku 3. navodi se:

„1. U granicama nadležnosti prenesenih na Zajednicu, ova se Direktiva primjenjuje na sve osobe, bilo u javnom ili privatnom sektoru, uključujući javna tijela, u odnosu na:

[…]

(c) zapošljavanje i uvjete rada, uključujući otkaze i plaće;

[…]

2. […]

3. Ova se Direktiva ne primjenjuje na isplate bilo koje vrste koje se provode iz javnih ili sličnih sustava, uključujući javne sustave socijalne sigurnosti i socijalne zaštite.

[…]”

9. Članak 16. Direktive 2000/78 određuje:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi se:

(a) ukinuli svi zakoni i drugi propisi koji su protivni načelu jednakog postupanja;

[…]”

10. Članak 2. Direktive 2000/78 sadržava sljedeće definicije:

„1. Za potrebe ove Direktive ‚načelo jednakog postupanja’ znači nepostojanje bilo kakve izravne ili neizravne diskriminacije na temelju bilo kojeg od razloga iz članka 1.

4 — SL 1997., C 340, str. 173.

5 — Ugovor o funkcioniranju Europske unije (SL 2012., C 326, str. 47.).

6 — SL L 303, str. 16. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku., poglavlje 5., svezak 1., str. 69.)

2. Za potrebe stavka 1.:

(a) smatra se da se radi o izravnoj diskriminaciji u slučaju kada se prema jednoj osobi postupa lošije nego prema drugoj osobi ili je došlo do takvog postupanja ili je moglo doći do takvog postupanja u sličnim situacijama, zbog bilo kojeg od razloga iz članka 1.;

(b) smatra se da se radi o neizravnoj diskriminaciji u slučaju kada kakva naizgled neutralna odredba, mjerilo ili postupanje dovede u neravnopravan položaj osobe određene […] dobi […], u usporedbi s ostalim osobama, osim u sljedećim slučajevima:

i. ako su ta odredba, mjerilo ili postupanje objektivno opravdani legitimnim ciljem, a sredstva za postizanje tog cilja su primjerena i nužna; ili

ii. […]

[…]”

11. Članak 1. Direktive 2000/78, na koji se upućuje u članku 2. stavku 1., glasi, među ostalim, kako slijedi:

„Svrha ove Direktive je utvrditi opći okvir za borbu protiv diskriminacije na temelju […] dobi […] u vezi sa zapošljavanjem i obavljanjem zanimanja, kako bi se u državama članicama ostvarila primjena načela jednakog postupanja.”

12. U članku 6. Direktive 2000/78, naslovljenom „Opravdano različito postupanje na temelju dobi”, navodi se sljedeće:

„1. Neovisno o članku 2. stavku 2., države članice mogu predvidjeti da se različito postupanje na temelju dobi neće smatrati diskriminacijom, ako su, u kontekstu nacionalnog prava, te razlike objektivno i razumno opravdane legitimnim ciljem, uključujući legitimnu politiku zapošljavanja, tržište rada i strukovno obrazovanje te ako su načini ostvarivanja tog cilja primjereni i nužni.

[…]”

B – *Nacionalno pravo*

13. U Finskoj se porez na dohodak ubire prema Tuloverolakiju; u svojoj izmijenjenoj verziji Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012) od 1. siječnja 2013. (u daljnjem tekstu: finski Zakon o porezu na dohodak) određuje u članku 124. stavcima 1. i 4. dodatni porez na primitke od starosne mirovine.

14. Dodatni porez iznosi 6 % ako primici od mirovine umanjeni za osobni odbitak mirovine prelaze iznos od 45 000 eura. On se dodatno uz porez na dohodak mora platiti na te primitke prema općevažećoj progresivnoj skali poreza na dohodak.

III – **Glavni postupak**

15. Spor u glavnom postupku odnosi se na utvrđivanje poreza na dohodak osobe C (u daljnjem tekstu: porezni obveznik) za porezno razdoblje 2013.

16. Porezni obveznik je finski državljanin i živi u Finskoj. U 2013. imao je primitke od starosne mirovine u visini od oko 460 000 eura koje je primio od jednog finskog društva. Visina njegove mirovine obračunata je na osnovi zadnjih deset godina njegove djelatnosti. Tijekom tog vremena porezni obveznik radio je za jedno švedsko društvo i u Švedskoj i u Finskoj. Mirovina poreznog obveznika djelomično se financirala iz mirovinskog fonda njegova poslodavca.

17. Finska porezna uprava obračunala je dodatni porez od 6 % na primitke od mirovine poreznog obveznika, u skladu s člankom 124. stavcima 1. i 4. finskog Zakona o porezu na dohodak. Protiv toga je porezni obveznik pokrenuo sudski postupak jer prema njegovu stajalištu dodatni porez predstavlja zabranjenu diskriminaciju na temelju dobi.

IV – **Postupak pred Sudom**

18. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud), pred kojim se u međuvremenu vodi spor, smatra da je tumačenje prava Unije odlučujuće za spor te je Sudu 10. ožujka 2015. u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja:

1. Treba li članak 3. stavak 1. točku (c) Direktive 2000/78 tumačiti na način da nacionalni propis, kao što su odredbe članka 124. stavaka 1. i 4. finskog Zakona o porezu na dohodak koje se odnose na dodatni porez na primitke od starosne mirovine, ulazi u područje primjene prava Unije te da se uslijed toga na ovaj slučaj primjenjuje zabrana diskriminacije na temelju dobi u smislu članka 21. stavka 1. Povelje?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan: treba li članak 2. stavak 1. i članak 2. stavak 2. točke (a) ili (b) Direktive 2000/78 kao i članak 21. stavak 1. Povelje tumačiti na način da se oni protive nacionalnom propisu, kao što je članak 124. stavci 1. i 4. finskog Zakona o porezu na dohodak, koji se odnosi na dodatni porez na primitke od starosne mirovine, a na temelju kojeg se primici od mirovine fizičke osobe, plaćanje koje je barem neizravno vezano uz dob, u određenim situacijama oporezuju porezom na dohodak višim od onoga koji bi se plaćao na primitke od rada iste visine?

3. Ako se navedene odredbe Direktive 2000/78 i Povelje protive nacionalnom propisu kao što je dodatni porez na primitke od mirovine, mora li se u ovom slučaju ispitati treba li članak 6. stavak 1. navedene direktive tumačiti na način da se nacionalni propis kao što je dodatni porez na primitke od mirovine ipak može u smislu te odredbe smatrati objektivno i razumno opravdanim legitimnim ciljem, osobito zakonitim ciljem iz područja politike zapošljavanja, tržišta rada i strukovnog obrazovanja, jer se cilj dodatnog poreza, kao što proizlazi iz pripremnih materijala finskog Zakona o porezu na dohodak, sastoji od ostvarivanja poreznih prihoda od korisnika starosnih mirovina koji imaju sposobnost plaćanja poreza, smanjivanja razlike između poreznog opterećenja primitaka od mirovina i primitaka od rada te boljeg poticanja starijih osoba na nastavak radnog vijeka?”

19. Pisana očitovanja o tim pitanjima Sudu su podnijeli porezni obveznik, Irska, Portugalska Republika, Republika Finska, Kraljevina Švedska i Europska komisija. Porezni obveznik, Republika Finska, Kraljevina Švedska i Komisija usmeno su se očitovali na raspravi od 10. prosinca 2015.

V – **Pravna ocjena**

20. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi u bitnome znati primjenjuje li se Direktiva 2000/78 odnosno članak 21. stavak 1. Povelje u slučaju spora u glavnom postupku.

21. Smatram da na to pitanje treba niječno odgovoriti. Propis države članice, kojim se utvrđuje visina porezne stope za oporezivanje prihoda od starosne mirovine, ne ulazi ni u područje primjene Direktive 2000/78 (o tome pod A) niti u područje primjene Povelje (o tome pod B). Iz tog razloga nije potreban ni odgovor na drugo i treće prethodno pitanje.

A – *Područje primjene Direktive 2000/78*

22. Prema sudskoj praksi Suda, Direktiva 2000/78 konkretizira zabranu diskriminacije na temelju dobi u skladu s pravom Unije[7], koja proizlazi iz Povelje odnosno općih načela[8], koja su u skladu s člankom 6. stavkom 3. UEU-a[9] dio prava Unije. U području primjene Direktive 2000/78 države članice moraju stoga ispunjavati njezine zahtjeve[10].

23. Područje primjene Direktive 2000/78 određeno je u njezinu članku 3. U ovom se slučaju postavlja pitanje je li oporezivanje primitaka od starosne mirovine u vezi s prethodnim zaposlenjem obuhvaćeno stavkom 1. točkom (d) te odredbe. U skladu s njim Direktiva se primjenjuje na sve osobe „u odnosu na […] zapošljavanje i uvjete rada, uključujući […] plaće”.

24. Time se postavljaju dva pitanja: radi li se, prvo, kod mirovine koju porezni obveznik prima u ovom slučaju o „plaći” i, drugo, treba li *oporezivanje* te mirovine smatrati propisom u odnosu na plaću u smislu članka 3. stavka 1. točke (c) Direktive 2000/78?

1. Starosna mirovina kao plaća

25. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, pojam plaće u smislu članka 3. stavka 1. točke (c) Direktive 2000/78 definiran je s obzirom na njezinu uvodnu izjavu 13. u vezi s člankom 157. UFEU-a (prije članak 141. UEZ-a) kojim je utvrđeno načelo o jednakim plaćama muškaraca i žena. Time se istodobno uzima u obzir ograničenje iz članka 3. stavka 3. zbog koje se Direktiva 2000/78 ne primjenjuje na pogodnosti iz državnih sustava[11].

26. Članak 157. stavak 2. podstavak 1. UFEU-a definira kao „plaću”, među ostalim, „svako drugo primanje […] [koje] radnik prima neposredno ili posredno od svojeg poslodavca u vezi s zaposlenjem”. Sud je tu definiciju tako sastavio da ona podrazumijeva sva primanja, sadašnja ili buduća, pod uvjetom da ih, makar i posredno, poslodavac plaća radniku u vezi sa zaposlenjem[12]. Stoga se tu mogu ubrojiti i plaćanja nakon okončanja zaposlenja[13].

27. Ako poslodavac, kao što je ovdje slučaj, vrši plaćanja iz vlastitog mirovinskog fonda, ispunjene su gore navedene pretpostavke. I iz članka 6. stavka 2. Direktive 2000/78 proizlazi da stjecanje prava na starosnu mirovinu iz sustava socijalne sigurnosti vezanog uz rad ulazi u područje primjene Direktive.

28. U kojoj se mjeri preostali sastavni dijelovi starosne mirovine poreznog obveznika također mogu podvesti pod pojam plaće u smislu članka 157. stavka 2. prvog podstavka UFEU-a ne može se nedvojbeno ocijeniti pomoću podataka suda koji je uputio zahtjev. Stoga bi sam sud koji je uputio zahtjev trebao još po potrebi ispitati to pitanje.

7 — Vidjeti osobito presude Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, t. 21.), Prigge i dr. (C-447/09, EU:C:2011:573, t. 38.), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, t. 22. i 23.) i O (C-432/14, EU:C:2015:643, t. 21.).

8 — Vidjeti u tom smislu presudu Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, t. 74. i 75.).

9 — Ugovor o Europskoj uniji (SL 2012., C 326, str. 13.).

10 — Vidjeti presude Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, t. 23.) i Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, t. 16.).

11 — Vidjeti osobito presude Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, t. 40. i 41.), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, t. 25.) i Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, t. 20.).

12 — Vidjeti među ostalim presude HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, t. 26.), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, t. 26.) i Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, t. 21.).

13 — Vidjeti osobito presude Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, t. 12.) i Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, t. 44.).

29. Radi daljnjeg ispitivanja prethodnog pitanja mora se ipak utvrditi da se kod starosne mirovine koju porezni obveznik prima u ovom slučaju radi barem djelomično o plaći u smislu članka 3. stavka 1. točke (c) Direktive 2000/78.

2. Oporezivanje plaće

30. Potom se postavlja odlučno pitanje je li u skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (c) i oporezivanje te plaće obuhvaćeno područjem primjene Direktive 2000/8.

a) Tekst

31. Barem je njemački tekst odredbe široko određen. Države članice su prema članku 16. točki (a) u vezi s člankom 3. stavkom 1. točkom (c) dužne ukinuti sve diskriminirajuće zakone „u odnosu na", među ostalim, plaću [14]. Propis države članice, kojim se oporezuje takva plaća, bez daljnjeg ukazuje na takav odnos.

b) Usporedba s drugim zabranama diskriminacije

32. Osim toga je Sud kod drugih odredbi prava Unije kojima su predviđene zabrane diskriminacije u odnosu na uvjete rada prihvatio proširenje njihova područja primjene na oporezivanje plaće.

33. Tako u okviru slobode kretanja radnika članak 45. stavak 2. UFEU-a određuje ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među radnicima iz država članica u vezi s, među ostalim, primicima od rada. U ustaljenoj sudskoj praksi Sud je smatrao da načelo jednakog postupanja u području primitaka od rada ne bi imalo učinak ako bi moglo biti povrijeđeno nacionalnim diskriminatornim odredbama u području poreza na dohodak [15]. Ovo proširenje zabrane diskriminacije u pogledu slobode kretanja radnika na oporezivanje plaće poduprto je doduše izričitom odredbom članka 7. stavka 2. Uredbe (EU) br. 492/2011 [16], ali prema sudskoj praksi čini se da neposredno proizlazi i iz tumačenja pojma „primici od rada" u članku 45. stavku 2. UFEU-a [17].

34. I kod zabrane diskriminacija na temelju spola Sud se odlučio za tumačenje prema kojem uvjeti rada obuhvaćaju i oporezivanje djelatnosti. Tako je on s obzirom na ranije važeći članak 5. stavak 1. Direktive 76/207/EEZ [18] presudio da u uvjete rada, a osobito uvjete za otkaz, kod kojih države članice moraju poštovati zabranu diskriminacije na temelju spola, ulazi i porezni propis države članice kojim se daju različite porezne olakšice za otpremnine prilikom prestanka radnog odnosa [19].

14 — Francuska jezična verzija članka 3. stavka 1. točke (c) Direktive 2000/78 ima nešto uži tekst jer je tamo riječ o *uvjetima* plaće („les conditions […] de rémunération"); no niti pod to se još ne bi moglo podvesti oporezivanje plaće.

15 — Vidjeti, među ostalim, presude Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, t. 12.), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 23.) i Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, t. 20.).

16 — Uredba (EU) br. 492/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. travnja 2011. o slobodi kretanja radnika u Uniji (kodifikacija) (SL L 257, str. 2.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 2., str. 264.); prije je važila Uredba (EEZ) br. 1612/68 Vijeća od 15. listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (SL L 257, str. 2.).

17 — Vidjeti primjerice presudu Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, t. 22.) koja u tom pogledu više ne upućuje na Uredbu (EU) br. 492/2011.

18 — Direktiva Vijeća 76/207/EEZ od 9. veljače 1976. o provedbi načela jednakog postupanja prema muškarcima i ženama u pogledu pristupa zapošljavanju, strukovnom osposobljavanju i napredovanju te uvjeta rada (SL L 39, str. 40.); u međuvremenu se na tom području primjenjuje Direktiva 2006/54/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2006. o provedbi načela jednakih mogućnosti i jednakog postupanja prema muškarcima i ženama u pitanjima zapošljavanja i rada (preinaka) (SL L 204, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 1., str. 246.).

19 — Presuda Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, t. 25. do 29.)

c) Smisao i svrha

35. Proširenje područja primjene Direktive 2000/78 na oporezivanje bilo bi u potpunosti u skladu i s njezinim ciljevima.

36. Direktiva zabranu različitih diskriminacija [20] ne vidi kao vrijednost samu po sebi koja je glavni element koji snažno doprinosi jednakim mogućnostima, punom sudjelovanju građana u gospodarskome, kulturnom i društvenom životu te ostvarenju njihovih osobnih potencijala [21]. Osim toga bi se zabranama diskriminacija utvrđenih u okviru Direktive 2000/78 trebalo spriječiti ugrožavanje određenih ciljeva Unije, to jest visoke razine zaposlenosti i socijalne zaštite, podizanja životnog standarda i kvalitete života, gospodarske i društvene kohezije i solidarnosti te slobodnog kretanja osoba [22].

37. Sve se te ciljeve može ugroziti i diskriminirajućim oporezivanjem plaće. Naime, koliko radniku na kraju ostane od plaće, ovisi uvelike o njezinu oporezivanju.

d) Ograničenje na nadležnosti Zajednice

38. Članak 3. stavak 1., kojim se utvrđuje područje primjene Direktive 2000/78, odmah na početku sadrži ograničenje da se Direktiva primjenjuje samo „[u] granicama nadležnosti prenesenih na Zajednicu”. Ovo se ograničenje zasniva na upravo takvom ograničenju koje se nalazi u pravnoj osnovi Direktive, to jest članku 13. UEZ-a.

39. Stoga se područje primjene Direktive 2000/78 ne može protezati dalje od nadležnosti Zajednice. S obzirom na to ograničenje, postavlja se u ovom slučaju pitanje ulazi li oporezivanje mirovina u nadležnosti prenesene Zajednici, a sada Uniji.

40. Sud ponavlja, i to u ustaljenoj sudskoj praksi, da izravno oporezivanje, u koje se, među ostalim, ubraja porez na dohodak koji se ubire od mirovina kao u ovom slučaju – ulazi u nadležnost *država članica* [23].

41. Međutim, to nije cijela istina.

– Posebne nadležnosti u području izravnog oporezivanja

42. U Ugovoru se nalazi čitav niz odredbi kojima su Zajednici dodijeljene i određene posebne nadležnosti na području izravnog oporezivanja.

43. Tako je, na primjer, u okviru politike u području okoliša postojala u skladu s člankom 175. stavkom 2. prvom alinejom UEZ-a (sada članak 192. stavak 2. točka (a) UFEU-a) zakonodavna ovlast Zajednice za „odredbe prvenstveno fiskalne prirode” koja obuhvaća i izravno oporezivanje. Isto vrijedi sada prema članku 194. stavku 3. UFEU-a i za energetsku politiku Unije.

20 — Vidjeti uvodnu izjavu 5. Direktive 2000/78.

21 — Vidjeti uvodnu izjavu 9. Direktive 2000/78.

22 — Vidjeti uvodnu izjavu 11. Direktive 2000/78.

23 — Vidjeti osobito presude Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21.), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 19.) i Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, t. 28.).

44. Ove i druge posebne nadležnosti Zajednice odnosno Unije na području izravnog oporezivanja [24] nisu, međutim, relevantne u ovom slučaju jer nijedna ne daje općenitu ovlast za donošenje propisa u području oporezivanja primitaka od mirovina, a osobito ne s obzirom na općenitu visinu porezne stope [25]. Utoliko je situacija drukčija nego kod neizravnog oporezivanja, za koje je člankom 93. UEZ-a (sada članak 113. UFEU-a) bila predviđena opća nadležnost Zajednice, i nego kod isplata socijalnog osiguranja koji su obuhvaćeni općom nadležnošću Zajednice na području socijalne sigurnosti u skladu s člankom 137. stavkom 3. prvom alinejom UEZ-a (sada članak 153. stavak 1. točka (c) UFEU-a) [26].

– Opća nadležnost u području unutarnjeg tržišta

45. Osim navedenih posebnih nadležnosti na području izravnog oporezivanja Zajednica je u skladu s člankom 94. UEZ-a (sada članak 115. UFEU-a) mogla donositi direktive u svakom pravnom području „koj[e] neposredno utječe na uspostavu ili funkcioniranje zajedničkog tržišta”. Na toj osnovi doneseno je već više direktiva kojima su uređeni određeni aspekti izravnog oporezivanja država članica, ali ne i oporezivanja mirovina [27].

46. Međutim, pod pretpostavkom da oporezivanje primitaka od mirovine od strane država članica u smislu članka 94. UEZ-a ima neposredan učinak na funkcioniranje zajedničkog tržišta, Zajednica je i u tom području mogla donositi direktive. Osobito bi oporezivanje mirovina u vezi s prekograničnim situacijama moglo imati takav učinak. Usklađivanje oporezivanja mirovina koje bi išlo iznad toga, radi stvaranja jednakih uvjeta za tržišno natjecanje, moglo je eventualno biti doneseno na osnovi članka 94. UEZ-a.

47. Međutim, mišljenja sam da sama zakonodavna ovlast Zajednice u okviru zajedničkog tržišta u skladu s člankom 94. UEZ-a nije dostatna da bi se moglo govoriti o nadležnosti Zajednice u smislu članka 13. UEZ-a i članka 3. Direktive 2000/78.

48. Člankom 94. UEZ-a potencijalno su obuhvaćena, naime, sva pravna područja. Ako bi stoga članak 94. UEZ-a mogao biti dostatna pravna osnova za nadležnost Zajednice u okviru članka 13. UEZ-a, tada bi Unija smjela i u svim pravnim područjima određivati zabrane diskriminacije. Međutim, time bi se dodatku „u okviru nadležnosti koje su Ugovorima dodijeljene Uniji”, koji je sadržan u članku 13. UEZ-a i članku 19. stavku 1. UFEU-a, oduzela njegova praktična učinkovitost jer više ne bi proizvodio nikakav učinak.

49. Naša sudska praksa već sadržava uporišta za tumačenje članka 13. UEZ-a kojima se u tom pogledu članak 94. UEZ-a smatra nadležnošću Zajednice samo u ograničenom obujmu.

24 — Vidjeti članak 182. stavak 5. u vezi s člankom 179. stavkom 2. UFEU-a za uklanjanje poreznih prepreka suradnji na području istraživanja, članak 223. stavak 2. UFEU-a s obzirom na oporezivanje članova Europskog parlamenta kao i članak 12. stavak 1. Protokola (br. 7) o povlasticama i imunitetima Europske unije koji je priložen UEU-u i UFEU-u (SL 2012., C 326, str. 266.) s obzirom na oporezivanje službenika Unije.

25 — Pri tome nije potrebno razmotriti obuhvaća li upućivanje u članku 3. stavku 1. Direktive 2000/78 na nadležnosti „Zajednice”, na primjer na temelju dinamičkog razumijevanja, uopće nadležnosti Unije koje su uređene tek UFEU-om.

26 — Iako pojedinosti određivanja tih plaćanja ulaze u nadležnost država članica, vidjeti u tom smislu presudu Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, t. 59.).

27 — Direktiva Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i razmjenu dionica društava različitih država članica (SL L 225, str. 1.) (sada Direktiva 2009/133/EZ), Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL L 225, str. 6.) (sada Direktiva 2011/96/EU), Direktiva Vijeća 2003/48/EZ od 3. lipnja 2003. o oporezivanju dohotka od kamate na štednju (SL L 157, str. 38.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 65.) i Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku., poglavlje 9., svezak 1., str. 76.).

50. Tako je Sud u presudi Specht ispitao izlazi li Direktiva 2000/78 izvan granica nadležnosti Unije jer je člankom 153. stavkom 5. UFEU-a (prije članak 137. stavak 6. UEZ-a) uređivanje plaća isključeno iz nadležnosti Unije u području socijalne politike [28]. Pri tome u okviru obrazloženja presude Sud nije, međutim, odvagnuo ne proizvodi li ograničenje sadržano u članku 153. stavku 5. UFEU-a uopće ikakav učinak na područje primjene Direktive 2000/78 [29] jer nadležnost Unije za pravna područja koja su isključena u okviru socijalne politike može proizlaziti iz nadležnosti na području unutarnjeg tržišta iz članaka 114. i 115. UFEU-a (prije članci 95. i 94. UEZ-a).

51. Sud se osim toga nedavno u presudi CHEZ Razpredelenie Bulgaria morao baviti usporedivim pitanjem kako valja tumačiti ograničenje područja primjene Direktive 2000/43/EZ [30] na nadležnosti Zajednice. U obrazloženju presude Sud je naveo da je u tom slučaju ta nadležnost izvan sumnje jer je u predmetnom pravnom području već postojalo zakonodavstvo Unije koje je bilo doneseno, među ostalim, na temelju nadležnosti u području unutarnjeg tržišta iz članka 95. UEZ-a (sada članak 114. UFEU-a) [31]. Čini se da za Sud u tom pogledu nije bilo odlučujuće je li nadležnost Zajednice odnosno Unije postojala apstraktno na temelju nadležnosti u području unutarnjeg tržišta, nego je li se ona i konkretno izvršavala putem pravnih akata.

52. Ovaj pristup smatram primjerenim i kod nadležnosti u području unutarnjeg tržišta iz članka 94. UEZ-a (sada članak 115. UFEU-a). Nadležnost Zajednice odnosno Unije prema toj odredbi skoro da i nije ograničena. Beskrajno mnogo pravnih područja može neposredno utjecati na unutarnje tržište. Osim toga, utvrđenje postojanja takvog učinka moglo bi većim dijelom biti obuhvaćeno diskrecijskim pravom zakonodavca. Međutim, taj materijalni opseg nadležnosti u području unutarnjeg tržišta iz članka 94. UEZ-a ograničen je na postupovnoj razini zahtjevom za jednoglasnost u Vijeću. Države članice okupljene u Vijeću mogu na taj način djelomično urediti pravna područja koja načelno ne ulaze u nadležnost Unije. Ograničenje nadležnosti u području unutarnjeg tržišta zahtjevom za jednoglasnost ne može, međutim, doći do izražaja u okviru članka 13. UEZ-a (sada članak 19. UFEU-a). Stoga bi u tom pogledu trebalo smatrati da postoji nadležnost Zajednice s obzirom na članak 94. UEZ-a ako je u određenom pravnom području Vijeće već djelovalo na toj osnovi.

53. Međutim, budući da ni u vrijeme donošenja Direktive 2000/78 niti danas ne postoji direktiva u području oporezivanja mirovina, ono ni na koji način ne ulazi u nadležnosti prenesene na Zajednicu u smislu članka 3. stavka 1. Direktive 2000/78. Stoga se područje primjene Direktive ne proteže na oporezivanje mirovina.

e) Volja zakonodavca

54. Osim toga valja ustvrditi da donošenjem Direktive 2000/78 zakonodavac Unije nije želio urediti nikakve zabrane diskriminacije u području poreznog prava, čak i da je za to bio ovlašten u skladu s člankom 13. UEZ-a.

55. Prvo, to dolazi malo do izražaja već u naslovu Direktive 2000/78, prema kojem se protiv diskriminacije treba boriti samo „pri” zapošljavanju i obavljanju zanimanja.

56. Drugo, ukupno 37 uvodnih izjava ne sadržava nijednu naznaku o tome da Direktiva treba imati učinka i u području oporezivanja država članica. Takva bi se šutnja teško mogla shvatiti da je tako dalekosežne posljedice po izravno oporezivanje država članica zakonodavac Unije stvarno želio povezati s Direktivom.

28 — Presuda Specht i dr. (C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, t. 32. do 35.)

29 — Tako i Komisijin Prijedlog od 6. siječnja 2000. Direktive Vijeća o uspostavi općeg okvira za jednako postupanje pri zapošljavanju i obavljanju zanimanja (COM [1999] 565 *final*), objašnjenja koja se odnose na članak 3.

30 — Direktiva Vijeća 2000/43/EZ od 29. lipnja 2000. o provedbi načela jednakog postupanja prema osobama bez obzira na njihovo rasno ili etničko podrijetlo (SL L 180, str. 22.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 20., svezak 1., str. 19.).

31 — Presuda CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, t. 44.)

57. Treće, ni u objašnjenjima prijedloga direktive ne upućuje se na porezno pravo. U mjeri u kojoj Komisija tamo upućuje na nadležnosti Zajednice, radi se samo o ovlastima u okviru socijalne politike u skladu s člankom 137. UEZ-a (sada članak 153. UFEU-a) [32].

58. Četvrto, u okviru zakonodavnog postupka Odbor za građanske slobode, pravosuđe i unutarnje poslove Europskog parlamenta iznio je čak želju da se posrednom diskriminacijom obuhvati i oporezivanje osoba [33]. Međutim, ni nadležni Odbor za zapošljavanje i socijalna pitanja [34] niti plenarna sjednica Europskog parlamenta [35] nisu uvrstili odgovarajući amandman u odnosno stajalište o prijedlogu direktive.

f) Zaključak

59. Shodno tome, u ovom slučaju se Direktiva 2000/78 ne primjenjuje na oporezivanje primitaka od mirovine.

B – *Područje primjene Povelje*

60. Ako stoga Direktiva 2000/78 ne igra nikakvu ulogu u sporu u glavnom postupku, ipak se postavlja pitanje primjenjuje li se izravno zabrana diskriminacije sadržana u članku 21. stavku 1. Povelje. Naime, ta zabrana obvezuje države članica i izvan područja primjene Direktive 2000/78 ako je u skladu s člankom 51. Povelje otvoreno njezino područje primjene.

61. U skladu s člankom 51. stavkom 1. prvom rečenicom Povelje, Republika Finska mora poštivati zabranu diskriminacije na temelju dobi, koja proizlazi iz prava Unije, uvijek „kada provodi pravo Unije". U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, ta formulacija znači da se temeljna prava koja se jamče u pravnom sustavu Unije primjenjuju na sve situacije *uređene* pravom Unije, ali ne i izvan njih [36].

62. U situacije uređene pravom Unije, prema presudi Pfleger, ulaze i one u kojima su nacionalni propisi takve naravi da predstavljaju prepreku izvršavanju temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom. Takvo ograničenje država članica može opravdati samo ako istodobno poštuje temeljna prava iz Povelje [37].

63. U ovom bi slučaju oporezivanje starosne mirovine poreznog obveznika moglo predstavljati ograničenje temeljne slobode i time otvoriti područje primjene Povelje. Naime, mirovina koju je porezni obveznik primio u 2013. potječe barem djelomično od djelatnosti koju je prije izvršavao u državi članici različitoj od Republike Finske. Stoga bi zbog oporezivanja mirovine u Finskoj porezni obveznik mogao biti ograničen prilikom ostvarivanja slobode kretanja radnika.

64. U skladu s člankom 45. stavkom 1. UFEU-a sloboda kretanja radnika osigurava se unutar Unije. U skladu s ustaljenom sudskom praksom ta se odredba protivi svakoj mjeri koja je, iako primijenjena bez diskriminacije temeljem državljanstva, u mogućnosti otežati ili učiniti manje privlačnim uživanje temeljnih sloboda koje Ugovor jamči državljanima Unije [38].

32 — Vidjeti navode o pravnoj osnovi (pod 4.) i objašnjenja (pod 5.) koja se odnose na članak 3. prijedloga (navedeni u bilješci 29.).

33 — Izvješće Odbora za zapošljavanje i socijalna pitanja Europskog parlamenta od 21. rujna 2000. o Prijedlogu Direktive Vijeća o uspostavi općeg okvira za jednako postupanje pri zapošljavanju i obavljanju zanimanja (A5-0264/2000), str. 63.

34 — *Ibid*., str. 1. i sljedeće.

35 — Vidjeti Zakonodavnu rezoluciju Europskog parlamenta od 5. listopada 2010. o Prijedlogu Direktive Vijeća o uspostavi općeg okvira za jednako postupanje pri zapošljavanju i obavljanju zanimanja (SL C 178, str. 270.).

36 — Vidjeti, među ostalim, presude Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 19.), Pfleger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 33.) i Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, t. 26.).

37 — Vidjeti presudu Pfleger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 35. i 36.).

38 — Vidjeti presudu Komisija/Belgija (C-317/14, EU:C:2015:63, t. 23. i tamo navedena sudska praksa).

65. Pri tome, s jedne strane, poreznom obvezniku kao finskom državljaninu nije uskraćena mogućnost da se naspram vlastite države poziva na slobodu kretanja radnika. S druge strane, i starosna mirovina, koja se prima na temelju ranijeg radnog odnosa, potpada pod zaštitu članka 45. UFEU-a [39].

66. Iako oporezivanje mirovine poreznog obveznika u Finskoj, koju je barem djelomično stekao na temelju djelatnosti u Švedskoj, otežava ostvarivanje njegove slobode kretanja radnika, prema dosadašnjoj sudskoj praksi ipak ne postoji ograničenje te temeljne slobode. Naime, u skladu s njom, nacionalna mjera na području poreznog prava samo je onda prikladna da oteža ili učini manje privlačnim uživanje temeljne slobode ako se njome pravi razlika između tuzemne i prekogranične djelatnosti. Nasuprot tome, ubiranje izravnog poreza bez razlike u tuzemnim i prekograničnim situacijama, kao što u ovom slučaju postoji jedinstvena porezna stopa za sve primitke od starosne mirovine, ne može ograničiti temeljne slobode [40].

67. Stoga ubiranjem poreza na dohodak na primitke od starosne mirovine Republika Finska u ovom slučaju ne provodi pravo Unije. Slijedom toga se u sporu u glavnom postupku na temelju članka 51. stavka 1. prve rečenice zabrana diskriminacije na temelju dobi, koja proizlazi iz prava Unije odnosno iz članka 21. stavka 1. Povelje ne primjenjuje izravno.

VI – **Zaključak**

68. S obzirom na sve izneseno valja na prethodna pitanja Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska) odgovoriti kako slijedi:

Nacionalni propis kao što je članak 124. stavci 1. i 4. finskog Zakona poreza na dohodak, kojim je predviđen dodatni porez na primitke od mirovine, ne treba ocjenjivati s obzirom na zabranu diskriminacije na temelju dobi koja proizlazi iz prava Unije odnosno članka 21. stavka 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima i Direktive 2000/78.

39 — Vidjeti presudu Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, t. 29. i 30.).

40 — Vidjeti moja mišljenja u predmetima X (C-498/10, EU:C:2011:870, t. 28.), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 83. i 84.) kao i X (C-686/13, EU:C:2015:31, t. 40.); iznimka može vrijediti za prohibitivni porez, vidjeti presudu Berlington Hungary i dr. (C-98/14, EU:C:2015:386, t. 40. i 41.) kao i moje mišljenje u predmetu Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, t. 63.).