OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PHILIPPE'A LÉGERA
przedstawiona w dniu 18 maja 2006 r. [1]

1. Celem niniejszego postępowania w trybie prejudycjalnym jest ocena zgodności z prawem wspólnotowym krajowych przepisów podatkowych, zgodnie z którymi emerytura wypłacana przez jedno państwo członkowskie podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim jest w pewnych przypadkach opodatkowana wyżej niż w przypadku, gdyby ten podatnik miał miejsce zamieszkania w państwie zobowiązanym do wypłaty tego świadczenia emerytalnego.

2. U podstaw tego postępowania leży spór między obywatelką fińską, która po uzyskaniu prawa do emerytury postanowiła zamieszkać w Hiszpanii, a fińską administracją podatkową, dotyczący stawki opodatkowania jej emerytury.

3. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny Finlandii) pragnie ustalić, czy przedmiotowe ustawodawstwo jest zgodne z art. 18 WE, art. 39 WE oraz z dyrektywą Rady 90/365/EWG [2].

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie prawa pobytu pracowników i osób prowadzących działalność na własny rachunek, które zakończyły działalność zawodową (Dz.U. L 180, str. 28).

I — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

4. Przewidziana w traktacie WE swoboda przepływu osób była pierwotnie ograniczona do przemieszczania się do innego państwa członkowskiego w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

5. Artykuł 39 WE, który w ust. 1 przewiduje swobodny przepływ pracowników wewnątrz Wspólnoty, stanowi w ust. 3 lit. c) i d), że to prawo do przemieszczania się obejmuje odpowiednio prawo do przebywania w jednym z państw członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa, oraz prawo do pozostawania na terytorium państwa członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych w rozporządzeniach wykonawczych.

6. Dyrektywa 90/365 rozszerzyła to prawo pobytu na osoby, które zakończyły działalność zawodową. Artykuł 1 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie przyznają prawo pobytu obywatelom państw członkowskich, którzy prowadzili we Wspólnocie działalność zawodową w charakterze pracowników najemnych lub osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz członkom ich rodzin. Jak wskazano w motywie trzecim tej dyrektywy, to prawo pobytu powinno być przyznane także osobom, które nie korzystały z prawa do swobodnego przepływu podczas swego życia zawodowego.

7. Jednakże art. 1 dyrektywy 90/365 uzależnia korzystanie z tego prawa od warunku, aby osoba korzystająca z tego prawa posiadała wystarczające środki. I tak art. 1 ust. 1 akapit pierwszy przewiduje, że osoba ta powinna korzystać ze świadczeń z tytułu inwalidztwa, wcześniejszej emerytury albo emerytury lub z renty z tytułu wypadku przy pracy albo choroby zawodowej w wysokości wystarczającej, by nie stać się obciążeniem dla systemu zabezpieczenia społecznego przyjmującego państwa członkowskiego w okresie jej pobytu oraz powinna być objęta ubezpieczeniem zdrowotnym w odniesieniu do wszelkich rodzajów ryzyka w przyjmującym państwie członkowskim [3].

3 — Dyrektywa 90/365 została uchylona, ze skutkiem od dnia 30 kwietnia 2006 r., dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/38/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich, zmieniającą rozporządzenie (EWG) nr 1612/68 i uchylającą dyrektywy 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG i 93/96/EWG (Dz.U. L 158, str. 77).

8. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy prawo pobytu jest dokumentowane poprzez wystawienie dokumentu zwanego „zezwoleniem na pobyt obywatela [kartą pobytową]", którego okres ważności jest określony w tym samym przepisie.

9. Traktat UE, który został podpisany w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r. i wszedł w życie w dniu 1 listopada 1993 r., stworzył nowe pojęcie „obywatelstwa Unii". Zgodnie z art. 17 ust. 1 WE obywatelem Unii jest każda osoba mająca przynależność państwa członkowskiego.

10. Artykuł 18 ust. 1 WE przyznaje każdemu obywatelowi Unii prawo do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, z zastrzeżeniem ograniczeń i warunków przewidzianych w traktacie WE i środkach przyjętych w celu jego wykonania.

B — *Prawo krajowe*

1. Przepisy krajowe dotyczące opodatkowania dochodów

11. Zgodnie z fińską ustawą podatkową mającą zastosowanie w okresie zaistnienia

okoliczności faktycznych osoba, która zamieszkiwała przez okres roku podatkowego w Finlandii, jest podatnikiem podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a mianowicie osobą, której wszystkie dochody podlegają opodatkowaniu w tym państwie. Natomiast podatnik, który w roku podatkowym nie zamieszkiwał w Finlandii, podlega w tym państwie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza, że mogą być tam opodatkowane jedynie dochody, które uzyskał w tym państwie.

12. Zgodnie z tą samą ustawą obywatel fiński uważany jest za mającego miejsce zamieszkania w Finlandii, nawet jeśli nie przebywa tam nieprzerwanie przez okres powyżej sześciu miesięcy, aż do upływu trzech lat licząc od końca roku, w którym opuścił kraj.

13. Podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlega w Finlandii podatkowi dochodowemu i podatkowi od majątku, chyba że inaczej stanowi przepis wiążącej to państwo umowy dwustronnej lub międzynarodowej. Jeżeli przepis taki nie istnieje, podatki należne od podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od dochodów pochodzących z zarobków podlegających opodatkowaniu, do których zalicza się w szczególności emerytury, są potrącane u źródła, z zastosowaniem stawki w wysokości 35% kwoty tych dochodów.

14. Natomiast podatek należny od podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu obliczany jest na podstawie tabeli progresywnej, która przewiduje z jednej strony zastosowanie minimalnego podatku od każdej części dochodu, a z drugiej strony zastosowanie rosnącego odsetka od części dochodu powyżej dolnej granicy opodatkowanej części.

15. W ramach niniejszego postępowania rząd fiński wyjaśnił, że ustawodawstwo to zostało zmienione i począwszy od 1 stycznia 2006 r. podatnicy podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pobierający emeryturę w Republice Finlandii, są opodatkowani w tym państwie z tytułu tej emerytury w ten sam sposób jak podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, z zastosowaniem tabeli progresywnej i ulg osobistych i rodzinnych.

2. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z Królestwem Hiszpanii

16. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Królestwem Hiszpanii i Republiką Finlandii, wynagrodzenia, łącznie z emeryturami, które są wypłacane przez jedno z umawiających się państw lub jedną z ich jednostek lub wspólnot prawa publicznego, przez autonomiczny organ lub przez osobę prawną prawa publicznego, bądź to bezpośrednio, bądź z funduszy, jakie ustanowiły, osobie fizycznej z tytułu pracy świadczonej temu państwu,

jednostce terytorialnej, wspólnocie, organowi lub osobie prawnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie.

II — Stan faktyczny i odesłanie prejudycjalne

17. P.M. Turpeinen jest obywatelką fińską, która pracowała w Finlandii jako psychiatra dziecięcy w służbie publicznej. Po przejściu na emeryturę we wrześniu 1998 r. postanowiła ona zamieszkać w innym państwie członkowskim, najpierw w Belgii, a następnie, od 1999 r., w Hiszpanii.

18. Jedynym dochodem P.M. Turpeinen jest świadczenie emerytalne wypłacane przez Kuntien Eläkevakuutus (gminne zabezpieczenie emerytalne). Zgodnie z umową o zapobieganiu podwójnego opodatkowania zawartą z Hiszpanią świadczenie to podlega opodatkowaniu jedynie w Finlandii.

19. W latach 1999–2001 emerytura P.M. Turpeinen została opodatkowana przez urząd podatkowy w Uudenmaa z zastosowaniem stawki 28,5%, zgodnie z systemem progresywnego opodatkowania mającym zastosowanie do podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

20. Natomiast w odniesieniu do podatku należnego za rok 2002 ten sam urząd podatkowy uznał, że P.M. Turpeinen powinna być uznana za podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, ponieważ więcej niż trzy lata wcześniej opuściła ona terytorium kraju. Zastosował on zatem do świadczenia emerytalnego zainteresowanej metodę podatku potrącanego u źródła w wysokości 35%. W ten sposób P.M. Turpeinen zapłaciła podatek w wysokości 10 113,77 EUR, natomiast gdyby potraktowano ją jak podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, zapłaciłaby ona 8173,09 EUR podatku, oprócz 549,03 EUR tytułem składek na ubezpieczenie zdrowotne.

21. Decyzją z dnia 3 lipca 2002 r. urząd podatkowy w Uudenmaa oddalił żądanie P.M. Turpeinen, aby podatek od jej świadczenia emerytalnego za rok podatkowy 2002 był obliczany tak jak za trzy wcześniejsze lata.

22. Hallinto-oikeus (sąd administracyjny) oddalił skargę wniesioną przez P.M. Turpeinen na tę decyzję. Zainteresowana zaskarżyła decyzję hallinto-oikeus do Korkein hallinto-oikeus.

23. Ten ostatni sąd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

24. W postanowieniu odsyłającym sąd ten wyjaśnił, że ma wątpliwości co do skutków prawa wspólnotowego w tym przypadku, ponieważ, zgodnie z jego wiedzą, wyroki wydane przez Trybunał w dziedzinie podatków bezpośrednich nie dotyczyły emerytów, ale wyłącznie pracowników najemnych lub osób prowadzących działalność na własny rachunek, usługodawców lub studentów[4]. Wskazuje on również, że Komisja Wspólnot Europejskich, w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do rządu fińskiego w 2001 r., wskazała, że podatek potrącany u źródła, którego stawka wynosi 35%, może być niezgodny z art. 39 WE oraz, w odniesieniu do podatników emerytowanych, z dyrektywą 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus postanowił zatem przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 18 WE, dotyczący prawa obywateli Unii Europejskiej do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich, lub art. 39 WE, gwarantujący swobodny przepływ pracowników wewnątrz Wspólnoty, należy interpretować w ten sposób, iż jedno bądź też obydwa z powyższych postanowień stoją na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, mocą których zaliczka pobierana u źródła przychodu obywatela zamieszkałego za granicą, który podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym z państw członkowskich, na poczet emerytury objętej podatkiem pobieranym z tytułu stosunku pracy na podstawie mianowania w tym państwie członkowskim przekracza w określonych przypadkach wysokość podatku, któremu podlegałby podatnik mający tam miejsce zamieszkania, a zatem podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu?

2) Czy dyrektywę 90/365 [...] należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych opisanych powyżej?".

III — Analiza

26. Poprzez te pytania prejudycjalne sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie istnieniu ustawodawstwa krajowego, zgodnie z którym podatek mający zastosowanie do świadczenia emerytalnego wypłacanego podatnikowi zamieszkującemu w innym państwie członkowskim przekracza w niektórych przypadkach wysokość podatku, jaki podatnik ten musiałby płacić, gdyby był rezydentem.

4 — Sąd odsyłający cytuje wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacher, Rec. str. I-225; z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493; z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234//01 Gerritse, Rec. str. I-5933, i z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443.

27. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że o ile dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Wspólnoty, to jednak państwa członkowskie powinny wykonywać zachowane kompetencje w tej dziedzinie w poszanowaniu prawa wspólnotowego [5].

28. W tym przypadku sąd odsyłający zadaje pytanie o zgodność spornych przepisów z art. 18 WE lub art. 39 WE, z oboma tymi przepisami lub z dyrektywą 90/365. Rozpocznę od sprawdzenia, czy odpowiedź na postawione pytanie można znaleźć w prawie wtórnym.

A — *Prawo wtórne*

29. Komisja uważa, że sporne przepisy podatkowe mogą być niezgodne z dyrektywą 90/365. Rząd hiszpański utrzymuje ze swojej strony, że przepisy te naruszają art. 10 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1408/71 [6].

1. Dyrektywa 90/365

30. Jak wskazałem, dyrektywa 90/365 rozszerzyła prawo do przebywania w innym państwie członkowskim, przewidziane w traktacie WE do celów gospodarczych, na osoby, które zakończyły działalność zawodową, włącznie z osobami, które nie prowadziły działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim podczas swego życia zawodowego. Jednakże to prawo pobytu podlega warunkowi, aby zainteresowana osoba dysponowała wystarczającymi środkami, by nie stać się obciążeniem dla systemu zabezpieczenia społecznego przyjmującego państwa członkowskiego.

31. Komisja utrzymuje, że fińskie ustawodawstwo podatkowe może okazać się niezgodne z dyrektywą 90/365, jako że wyższe opodatkowanie emerytów mających miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim może utrudniać dotrzymanie przez tych emerytów warunku dysponowania wystarczającymi środkami.

32. Z pewnością — jak wydaje się wynikać z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający — obywatelka fińska P.M. Turpeinen, która zakończyła działalność zarobkową i postanowiła w okresie emerytalnym zamieszkać w Hiszpanii, może powołać się na przepisy dyrektywy 90/365 w celu uzyskania pozwolenia na pobyt na terytorium tego państwa członkowskiego, i to nawet jeśli

5 — Wyroki z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 12, i z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — Rozporządzenie z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. L 149, str. 2), zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 307/1999 z dnia 8 lutego 1999 r. (Dz.U. L 38, str. 1) (zwane dalej „rozporządzeniem nr 1408/71").

nie korzystała z prawa do przemieszczania się podczas swego życia zawodowego. Jednakże nie uważam, aby dyrektywa ta miała znaczenie w tym przypadku.

33. W istocie celem dyrektywy 90/365, jak to wynika z jej brzmienia, jest zagwarantowanie, by przyjmujące państwo członkowskie zezwoliło na pobyt na swoim terytorium każdemu obywatelowi innego państwa członkowskiego, który zakończył działalność pracowniczą lub działalność prowadzoną na własny rachunek, w szczególności poprzez określenie, w jakich warunkach uzasadnione interesy państwa przyjmującego mogą uzasadniać odmowę, oraz poprzez ustalenie praktycznego trybu konkretyzowania tego prawa pobytu. W sposób wyraźny określa ona zatem jedynie obowiązek przyjmującego państwa członkowskiego i odnosi się tylko do prawa pobytu w tym państwie.

34. Nie widzę powodu, dla którego zakres zastosowania tej dyrektywy miałby być rozszerzony na przepisy pochodzące od państwa pochodzenia, takie jak sporne ustawodawstwo fińskie. Od czasu wejścia w życie traktatu UE prawo do przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim obywateli Wspólnoty, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej, zostało im przyznane bezpośrednio art. 18 ust. 1 WE [7]. Celem tego właśnie przepisu jest zapobieganie „przeszkodom w wyjeździe".

35. To w istocie ten przepis pozwala obywatelowi Wspólnoty na korzystanie, w zakresie zastosowania traktatu WE, z takiego samego traktowania prawnego jak obywatele znajdujący się w takiej samej jak on sytuacji i stoi na przeszkodzie istnieniu przepisów jego państwa pochodzenia, które karzą go za korzystanie z prawa do swobodnego przemieszczania się [8].

36. Chciałbym zauważyć, że w ww. wyroku w sprawie Pusa, którego ramy prawne i stan faktyczny były bardzo podobne do ram prawnych i stanu faktycznego niniejszej sprawy [9], zgodność spornych przepisów z prawem wspólnotowym została zbadana jedynie w odniesieniu do art. 18 WE.

37. Jestem zatem zdania, że dyrektywa 90/365 nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy.

7 — Wyrok z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-413/99 Baumbast i R., Rec. str. I-7091, pkt 81–84.

8 — Wyroki z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 30, i z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763, pkt 18.

9 — Sprawa dotyczyła obywatela fińskiego, otrzymującego fińską rentę inwalidzką, który mieszkał i płacił podatek dochodowy w Hiszpanii. Ze względu na dług zaciągnięty przez niego w Finlandii jego renta została zajęta. Na mocy obowiązującego ustawodawstwa fińskiego zajęta kwota została wyliczona w taki sposób, aby zapewnić mu minimalny dochód, ale wyliczenie to nie uwzględniało podatku dochodowego, jaki płacił w Hiszpanii.

2. Rozporządzenie nr 1408/71

38. Jak słusznie zauważył rząd hiszpański, w ramach postępowania w trybie prejudycjalnym Trybunał może wypowiedzieć się na temat przepisu prawa wspólnotowego, który nie został wymieniony w pytaniach sądu krajowego, jeżeli uzna, że przepis ten jest przydatny do rozwiązania sporu będącego przedmiotem postępowania przed tym sądem [10]. Okoliczność, że Korkein hallintooikeus nie wymienił tego rozporządzenia w postanowieniu odsyłającym, nie może zatem przeszkodzić Trybunałowi w zbadaniu jego skutków, jeśli, jak utrzymuje ten rząd, ma ono znaczenie w tej sprawie.

39. Rozporządzenie nr 1408/71 ma na celu ułatwienie swobodnego przepływu pracowników i osób prowadzących działalność na własny rachunek, jak również członków ich rodzin we Wspólnocie, poprzez skoordynowanie krajowych systemów zabezpieczenia społecznego.

40. Celem art. 10 ust. 1 tego rozporządzenia jest to, aby świadczenia w nim wymienione były wypłacane osobie uprawnionej, jeżeli korzysta ona ze swojego prawa do przemieszczania się. Przewiduje on zatem, że — o ile rozporządzenie to nie stanowi inaczej — świadczenia pieniężne, w szczególności emerytury uzyskane na podstawie ustawodawstwa jednego z państw członkowskich, nie podlegają zmniejszeniu, zmianie, zawieszeniu, zniesieniu ani przepadkowi z tego powodu, że uprawniony zamieszkuje na terytorium innego państwa członkowskiego niż to, gdzie znajduje się instytucja zobowiązana do wypłaty świadczeń.

41. Rząd hiszpański utrzymuje, że sporne ustawodawstwo podatkowe jest sprzeczne z tym przepisem, ponieważ uzależnia ono kwotę świadczenia emerytalnego należnego P.M. Turpeinen od jej miejsca zamieszkania. Na poparcie swojego stanowiska rząd ten wskazuje wyrok w sprawie Imbernon Martínez [11]. Zainspirowany stanowiskiem przyjętym przez Trybunał w tym wyroku twierdzi on, że art. 10 ust. 1 rozporządzenia nr 1408/71 byłby pozbawiony skuteczności, jeśli państwo członkowskie, stosując przepisy podatkowe, mogłoby dokonywać lub odliczeń ze względu na fakt, iż uprawniony ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim.

42. Nie podzielam poglądu rządu hiszpańskiego z następujących względów.

43. Artykuł 10 rozporządzenia nr 1408/71 przyczynia się do ustanowienia swobodnego przepływu pracowników poprzez zakaz sto-

10 — Zobacz, w szczególności, wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 — Wyrok z dnia 5 października 1995 r. w sprawie C-321/93, Rec. str. I-2821.

sowania „klauzul zamieszkania". Ma on na celu zapewnienie, aby wymienione w nim świadczenia, takie jak świadczenia emerytalne, były wypłacane uprawnionej do nich osobie korzystającej ze swojego prawa do swobodnego przemieszczania się na takich samych warunkach, jakie miałyby zastosowanie, gdyby pozostała ona na terytorium krajowym. Stoi on zatem na przeszkodzie temu, aby kwota tego świadczenia emerytalnego podlegała zmniejszeniu ze względu na fakt, że uprawniona do niego osoba ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim.

44. W tym przypadku sporne przepisy nie przewidują zmniejszenia świadczenia emerytalnego wypłacanego P.M. Turpeinen ze względu na fakt, że ma ona miejsce zamieszkania za granicą. Przepisy te nie dotyczą warunków przyznawania i ustalania wysokości tego świadczenia emerytalnego.

45. Przepisy te są zatem odmienne od przepisów rozpatrywanych w sprawie, w której zapadł wyrok ww. sprawie Imbernon Martínez, do której odnosi się rząd hiszpański. W istocie w sprawie tej sporny przepis Bundeskindergeldgesetz (niemiecka ustawa dotycząca zasiłków na dzieci) uzależnia przyznanie i kwotę świadczenia dla dzieci od warunków zamieszkania przewidzianych w niemieckich przepisach podatkowych. Sporne przepisy socjalne odsyłały do warunków wymienionych w ustawodawstwie podatkowym. To w tym kontekście Trybunał orzekł, że właściwy przepis rozporządzenia nr 1408/71 byłby w znacznej mierze pozbawiony effet utile, jeśli zwykłe odesłanie do przepisów podatkowych mogłoby pozwalać na uchylenie się od jego stosowania [12]. Jednakże moim zdaniem pogląd ten nie ma przełożenia na niniejszą sprawę.

46. W tym przypadku mamy do czynienia z ustawodawstwem krajowym, które określa warunki opodatkowania podatników niebędących rezydentami i które obciąża świadczenie emerytalne P.M. Turpeinen tylko dlatego, że świadczenie to jest zrównane z dochodem. Oznacza to zatem, że w sposób pośredni ustawodawstwo to prowadzi do zmniejszenia dostępnej kwoty jej emerytury w stosunku do kwoty po opodatkowaniu, którą mogłaby dysponować, gdyby w roku podatkowym 2002 miała miejsce zamieszkania w Finlandii.

47. Ponadto należy podkreślić, że gdyby kwota świadczenia emerytalnego P.M. Turpeinen była wyższa, zastosowanie ryczałtowego potrącenia u źródła w wysokości 35% mogłoby wywołać odwrotny skutek, to znaczy zostawić jej większą kwotę niż kwota, którą dysponowałaby w Finlandii, po opodatkowaniu zgodnie z tabelą progresywną. Oznacza to, że sporne przepisy fińskie nie przewidują zmniejszenia świadczenia emerytalnego wypłacanego P.M. Turpeinen ze względu na okoliczność, iż ma ona miejsce zamieszkania za granicą.

12 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Imbernon Martínez, pkt 23.

48. Z tych właśnie względów uważam, że fińskie przepisy podatkowe nie są sprzeczne z przepisami art. 10 ust. 1 rozporządzenia nr 1408/71. Zatem zgodność tego ustawodawstwa z prawem wspólnotowym należy ocenić w świetle postanowień traktatu WE.

B — *Postanowienia traktatu WE*

49. W pierwszej kolejności sprawdzę, jakim przepisem traktatu WE objęta jest sytuacja P.M. Turpeinen, a następnie czy fińskie przepisy podatkowe stanowią przeszkodę dla swobodnego przepływu, a jeśli tak to, czy przeszkoda ta może być uzasadniona.

1. Właściwy przepis

50. Sąd odsyłający pyta Trybunał o zgodność spornych przepisów podatkowych z art. 18 WE i art. 39 WE lub z tymi dwoma przepisami łącznie.

51. Rząd fiński wyjaśnia, że sytuacja P.M. Turpeinen wchodzi jednocześnie w zakres zastosowania art. 18 WE i art. 39 WE. W świetle wyroku z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawie Sehrer [13] uważa on, że przepis ten ma również zastosowanie w tym przypadku.

52. Nie podzielam tego poglądu. Podobnie jak rząd włoski i Komisja uważam, że sytuacja P.M. Turpeinen nie wchodzi w zakres zastosowania art. 39 WE, a zatem może ona powoływać się jedynie na postanowienia art. 18 WE.

53. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem status obywatela Unii, przyznany każdemu obywatelowi państwa członkowskiego, ma być podstawowym statusem tego obywatela [14]. Ponadto art. 18 ust. 1 WE bezpośrednio przyznaje każdemu obywatelowi Unii prawo do swobodnego przemieszczania się i pobytu w państwie, które wybierze we Wspólnocie [15]. P.M. Turpeinen może zatem jako obywatelka fińska korzystać z postanowień art. 18 ust. 1 WE, aby móc korzystać z prawa pobytu w Hiszpanii.

54. Jednakże status obywatela Unii i związane z nim prawa do przemieszczania

13 — Sprawa C-302/98, Rec. str. I-4585.

14 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Pusa, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo i wyrok z dnia 19 października 2004 r. w sprawie C-200/02 Zhu i Chen, Zb.Orz. str. I-9925, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Baumbast i R, pkt 84.

się, ustanowione traktatem UE, nie zastępują innych przepisów traktatu, które odnoszą się do innych szczególnych kategorii osób. Nie czynią one niepotrzebną swobody przepływu, która została już przyznana traktatem WE i która jest przewidziana dla sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej. Ponieważ prawo do swobodnego przemieszczania się w celach gospodarczych stanowi szczególny wyraz praw przyznanych w sposób ogólny w art. 18 WE [16], jeżeli obywatel Wspólnoty korzystał z jednej z tych swobód, to przede wszystkim pod względem tego prawa Trybunał bada w pierwszej kolejności zgodność z prawem wspólnotowym spornego przepisu krajowego [17].

55. Nie sądzę jednak, aby P.M. Turpeinen mogła powoływać się na postanowienia art. 39 WE.

56. Za pracownika w rozumieniu art. 39 WE uznaje się bowiem osobę, która wykonuje przez pewien okres na rzecz innej osoby i pod jej kierownictwem świadczenia, za które w zamian otrzymuje wynagrodzenie [18]. Prawo do przebywania lub pozostawania w innym państwie członkowskim, przyznane w ust. 3 lit. c) i d) tego artykułu, podlega — zgodnie z brzmieniem tego przepisu — warunkowi, aby zainteresowany prowadził tam aktualnie lub w przeszłości taką działalność.

57. Z pewnością zakres zastosowania art. 39 WE podlega szerokiej wykładni, w związku z czym nie ogranicza się do osób, które w momencie jego zastosowania pozostają rzeczywiście w stosunku pracy. A zatem jak zauważa rząd fiński, w ww. wyroku w sprawie Sehrer orzeczono, iż okoliczność, że obywatel Wspólnoty nie pozostaje już w stosunku pracy, nie pozbawia go gwarancji pewnych praw związanych z sytuacją pracownika [19]. Jednakże w tym drugim przypadku konieczne jest jeszcze, aby zainteresowany korzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się, które przewiduje ten przepis.

58. I tak w wyroku tym postępowanie przed sądem krajowym dotyczyło emeryta mającego miejsce zamieszkania w Niemczech, który prowadził działalność jednocześnie w tym państwie członkowskim i we Francji oraz pobierał świadczenie emerytalne

16 — Zobacz, w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości, wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-193/94 Skanavi i Chryssanthakopoulos, Rec. str. I-929, pkt 22, w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników — wyrok z dnia 26 listopada 2002 r. w sprawie C-100/01 Oteiza Olazabal, Rec. str. I-10981, pkt 26 i w odniesieniu do swobodnego świadczenia usług — wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. str. I-1291, pkt 18.

17 — W wyroku z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-85/96 Martínez Sala, Rec. str. I-2691, Trybunał analizuje prawa, z których osoba zainteresowana może korzystać jako obywatel tylko dlatego, że istnieją wątpliwości co do tego, czy jest on pracownikiem. Zobacz również wyrok z dnia 16 grudnia 2004 r. w sprawie C-293/03 My, Zb.Orz. str. I-12013, pkt 33.

18 — Wyroki: ww. w sprawie Martínez Sala, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo, i z dnia 19 listopada 2002 r. w sprawie C-188/00 Kurz, Rec. str. I-10691, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Sehrer, pkt 30.

w każdym z tych państw. Ustawodawstwo niemieckie przewidywało, że składki na ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego powinny być obliczane również na podstawie emerytury francuskiej, bez uwzględnienia okoliczności, że znaczna część tego świadczenia została już odliczona tytułem składek na ubezpieczenie zdrowotne we Francji.

59. To w tym kontekście Trybunał orzekł, że prawo do otrzymywania takiego świadczenia emerytalnego jest nierozłącznie związane z obiektywnym statusem pracownika i że ustawodawstwo niemieckie, poddając pracowników, którzy prowadzili działalność w innym państwie członkowskim, podwójnemu poborowi składek na ubezpieczenie zdrowotne, stanowi przeszkodę zabronioną w art. 39 WE [20]. W takim przypadku to ustawodawstwo niemieckie, stawiając w mniej korzystnej sytuacji emeryta, który prowadził działalność zawodową w innym państwie członkowskim, mogło zniechęcić pracownika do korzystania z przyznanego traktatem prawa do przemieszczania się.

60. Moim zdaniem ww. wyrok w sprawie Sehrer nie podaje zatem w wątpliwość poglądu, zgodnie z którym z art. 39 WE mogą korzystać jedynie osoby, które przeniosły miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, aby prowadzić tam działalność zawodową. Przepis ten nie obejmuje osób, które — tak jak w przypadku P.M. Turpeinen — prowadziły całą swoją działalność zawodową w swoim państwie członkowskim i korzystały z prawa pobytu w innym państwie członkowskim dopiero po przejściu na emeryturę, nie mając najmniejszego zamiaru prowadzenia tam działalności zawodowej [21].

61. Uważam zatem, że w tym przypadku właściwymi przepisami są przepisy art. 18 WE i P.M. Turpeinen może się na nie powoływać jako na przepisy będące podstawą jej prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu w Hiszpanii.

2. Istnienie przeszkody w swobodnym przemieszczaniu się

62. Należy najpierw wskazać, że prawo pobytu i przemieszczania się przyznane każdemu obywatelowi Unii w art. 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie nie tylko istnieniu ograniczeń w korzystaniu z tych praw, jakie są przewidziane w państwie przyjmującym. Jak już wcześniej wskazałem, zakazują one również ograniczeń związanych z państwem pochodzenia.

20 — Tamże, pkt 30–35.

21 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 19 marca 1992 r. w sprawie C-60/91 Batista Morris, Rec. str. I-2085, str. 7, z dnia 16 stycznia 1997 r. w sprawie C-134/95 USSL nr 47 di Biella, Rec. str. I-195, pkt 19, i z dnia 26 stycznia 1999 r. w sprawie C-18/95 Terhoeve, Rec. str. I-345, pkt 26 i 27.

63. Trybunał orzekł w istocie, że niezgodne ze statusem obywatela Unii i prawem do swobodnego przemieszczania się i pobytu, przysługującym mu jako obywatelowi Wspólnoty korzystającemu z tych praw, byłoby traktowanie go w państwie członkowskim, którego jest obywatelem, mniej korzystne od traktowania, któremu podlegałby, gdyby nie korzystał z takich praw [22].

64. Zdaniem Trybunału wprowadzone traktatem ułatwienia w zakresie swobodnego przemieszczania nie mogłyby być w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego mógł zostać powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotyczące jego pobytu w przyjmującym państwie członkowskim ustanowione przez przepisy państwa członkowskiego jego pochodzenia, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, że z tych ułatwień korzysta [23].

65. Obywatelka fińska P.M. Turpeinen, która korzysta z prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu jakie przyznaje art. 18 ust. 1 traktatu WE, może zatem powoływać się na ten przepis w swoim państwie pochodzenia.

66. Następnie z orzecznictwa wynika, że status obywatela Unii pozwala obywatelom państw członkowskich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie stosowania ratione materiae traktatu — z zastrzeżeniem wyjątków wyraźnie w tym względzie przewidzianych — z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową [24].

67. W tym przypadku bezsporne jest, że P.M. Turpeinen, na mocy spornych przepisów podatkowych, została — jako osoba niebędąca rezydentką — obciążona wyższymi podatkami, niż gdyby była rezydentką w Finlandii.

68. Z pewnością, jak przypomina rząd fiński, w dziedzinie podatków bezpośrednich przyjmuje się, że sytuacja rezydentów i nierezydentów co do zasady nie jest porównywalna [25]. Sytuacje te mogą bowiem być, obiektywnie rzecz ujmując, odmienne zarówno z punktu widzenia źródła dochodu, jak i osobistej zdolności podatkowej, lub z uwagi na sytuację osobistą lub rodzinną.

69. Zatem dochód uzyskiwany na terytorium danego państwa przez osobę nie mającą w nim miejsca zamieszkania stanowi naj-

22 — Wyżej wymieniony wyroki w sprawach D'Hoop, pkt 30, i Pusa, pkt 18.

23 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Pusa, pkt 19.

24 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo.

25 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31.

częściej jedynie niewielką część jej całego dochodu, którego większa część jest uzyskiwana w miejscu jej zamieszkania. Ponadto można łatwiej dokonać oszacowania indywidualnej zdolności tej osoby do ponoszenia ciężarów podatkowych, wynikającej z wzięcia pod uwagę całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej w jej miejscu zamieszkania, gdzie przeważnie znajduje się centrum jej interesów osobistych i majątkowych [26].

70. Wynika z tego, że okoliczność, iż państwo członkowskie nie zezwala nierezydentowi na korzystanie z pewnych korzyści podatkowych przyznanych rezydentom, co do zasady nie stanowi przejawu dyskryminacji [27].

71. Natomiast takie odmienne traktowanie ze względu na miejsce zamieszkania należy uznać za dyskryminujące, w przypadku gdy, obiektywnie rzecz ujmując, nie ma żadnej różnicy sytuacji pod względem przedmiotowego uprzywilejowania podatkowego, która może być uzasadnieniem dla takiego odmiennego traktowania. W takim przypadku należy uznać, że obie kategorie podatników znajdują się w takiej samej sytuacji pod względem tego uprzywilejowania [28].

72. I tak Trybunał orzekł, że jeżeli podatnik niebędący rezydentem — czy to pracownik najemny, czy osoba prowadząca działalność na własny rachunek — uzyskuje całość lub niemal całość swych dochodów w państwie, w którym prowadzi działalność zawodową, w zakresie podatku dochodowego znajduje się on, obiektywnie rzecz ujmując, w takiej samej sytuacji jak rezydent tego państwa. Dochody obu są opodatkowane tylko w tym państwie, a podstawa opodatkowania jest tama sama [29].

73. Sąd krajowy zastanawia się nad tym, czy orzecznictwo to może mieć zastosowanie w sytuacji, w której — jak w niniejszym przypadku — dochód podlegający opodatkowaniu pochodzi ze świadczenia emerytalnego.

74. Uważam, że ma to miejsce w tym przypadku. Fińskie przepisy podatkowe przewidują bowiem, że świadczenia emerytalne, takie jak wypłacane P.M. Turpeinen, są opodatkowane tak samo jak jakikolwiek dochód pochodzący bezpośrednio z działalności gospodarczej, przy zastosowaniu tabeli progresywnej oraz ulg uwzględniających zdolność podatkową podatnika oraz jego sytuację osobistą i rodzinną. Niniejszy przypadek dotyczy zatem systemu podatków bezpośrednich, w ramach którego obciążenie podatkowe jest określane na podstawie zdolności podatkowej skarżącego.

26 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Gerritse, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

27 — Tamże, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

28 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Asscher, pkt 42.

29 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Wielockx, pkt 20.

75. Ponadto, jak wskazał rząd fiński, system ryczałtowego potrącania podatku u źródła w wysokości 35% przewidziany dla podatników niebędących rezydentami opiera się na przesłance, że ich sytuacja nie jest porównywalna z sytuacją podatników będących rezydentami, ponieważ mogą oni uzyskiwać inne dochody w państwie, w którym na stałe zamieszkują, włącznie z innymi świadczeniami emerytalnymi.

76. Mogę zatem wyciągnąć z tego wniosek, że jeżeli podatnik niebędący rezydentem nie posiada innych dochodów niż świadczenie emerytalne, które wypłaca mu państwo członkowskie inne niż państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, państwo zobowiązane do wypłaty tego świadczenia emerytalnego musi traktować go, w odniesieniu do opodatkowania świadczenia, jako osobę znajdującą się w takiej samej sytuacji jak podatnik będący rezydentem, podlegający opodatkowaniu od swoich dochodów światowych. Podatnik, który jak P.M. Turpeinen nie posiada żadnego dochodu poza świadczeniem emerytalnym, powinien być uznawany, dla celów opodatkowania jego dochodów, za osobę znajdującą się w takiej samej sytuacji, jak gdyby miał miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim. W tych okolicznościach fakt stosowania wyższej stawki opodatkowania wobec podatnika niebędącego rezydentem stanowi dyskryminację pośrednią sprzeczną ze statusem obywatela Unii i będącą przeszkodą dla wykonywania prawa do swobodnego przemieszczania się przyznanego mu art. 18 ust. 1 WE.

3. Uzasadnienie tej przeszkody

77. Zgodnie ze wskazówkami dostarczonymi w orzeczeniu sądu odsyłającego system ryczałtowego potrącania podatku u źródła stosowany do podatników niebędących rezydentami był uzasadniony nie tylko domniemaniem, że podatnik niebędący rezydentem uzyskuje inne dochody niż dochody podlegające opodatkowaniu w Finlandii. Celem tego systemu było spełnienie praktycznych wymogów prostoty i skuteczności. A zatem chodziło z jednej strony o ułatwienie zadania podatnikom, których podejrzewano o niewystarczającą znajomość fińskiego i krajowych przepisów podatkowych prawa powszechnego, a z drugiej strony celem było zapewnienie poboru podatku.

78. Nie sądzę, aby mniej korzystną sytuację podatników niebędących rezydentami można było uzasadnić jednym z tych względów. W istocie środek powodujący ograniczenie w korzystaniu z zagwarantowanej w traktacie swobody przemieszczania się może być uzasadniony tylko wówczas, jeśli jest on właściwy dla osiągnięcia uzasadnionego celu jaki mu przyświeca i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [30]. Uproszczenie stosowania fińskiego systemu podatkowego w stosunku do podatników niebędących rezydentami można by osiągnąć z zastosowaniem środków mniej niekorzyst-

30 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

nych niż opodatkowanie wyższe od opodatkowania mającego zastosowanie do podatników będących rezydentami i uzyskujących identyczne dochody.

79. Podobnie system ryczałtowego potrącania podatku jest również nieproporcjonalny w stosunku do wymogu zapewnienia skutecznego poboru podatku należnego od podatników niebędących rezydentami. Jak zauważa Komisja, państwo członkowskie zobowiązane do wypłaty świadczenia emerytalnego może, na podstawie dyrektywy Rady 77/799/EWG [31], domagać się od właściwych organów państwa członkowskiego, na którego obszarze ma miejsce zamieszkania dany podatnik, przekazania wszystkich informacji, które mogą mu pomóc w poznaniu lub zweryfikowaniu zdolności podatkowej oraz sytuacji osobistej i rodzinnej takiego podatnika.

80. Trudności natury administracyjnej, jakie mogą wynikać dla krajowej administracji podatkowej z faktu, że podatnik posiada miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, nie są uznawane przez orzecznictwo za takie, które mogą uzasadniać, same w sobie obciążenie tego podatnika podatkiem wyższym niż podatek, jakiemu podlegałby, gdyby był rezydentem. Taka argumentacja była systematycznie odrzucana [32]. Wydaje się ona tym mniej uzasadniona w niniejszej sprawie, że od czasu przyjęcia dyrektywy Rady 2001/44/WE [33], którą państwa członkowskie powinny wprowadzić w życie do dnia 30 czerwca 2002 r., dysponują one dodatkowym narzędziem poboru podatku dochodowego należnego od podatnika niebędącego rezydentem.

81. W świetle całości tych rozważań proponuję Trybunałowi, aby udzielił sądowi odsyłającemu odpowiedzi, iż art. 18 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi podatek mający zastosowanie do świadczenia emerytalnego wypłacanego podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przekracza niekiedy wysokość podatku, jaki byłby należny w sytuacji, gdyby podatnik ten był rezydentem, o ile to świadczenie emerytalne stanowi całość lub niemal całość dochodów tego podatnika i nie znajduje się on, obiektywnie rzecz ujmując, w sytuacji odmiennej od sytuacji podatników będących rezydentami.

31 — Dyrektywa z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15).

32 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 45, i wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 26. Jako niedawny przykład zobacz wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 31.

33 — Dyrektywa z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniające dyrektywę 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych (Dz.U. L 175, str. 17).

IV — Wnioski

82. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby udzielił Korkein hallinto-oikeus następującej odpowiedzi:

Artykuł 18 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi podatek mający zastosowanie do świadczenia emerytalnego wypłacanego podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przekracza niekiedy wysokość podatku, jaki byłby należny w sytuacji, gdyby podatnik ten był rezydentem, o ile to świadczenie emerytalne stanowi całość lub niemal całość dochodów tego podatnika i nie znajduje się on, obiektywnie rzecz ujmując, w sytuacji odmiennej od sytuacji podatników będących rezydentami.