SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PHILIPPA LÉGERJA,

predstavljeni 18. maja 2006 [1]

1. Predmet tega postopka predhodnega odločanja je presoditi, ali je s pravom Skupnosti združljiva nacionalna davčna ureditev, po kateri je pokojnina, ki jo država članica izplača davčnemu zavezancu, ki prebiva v drugi državi članici, predmet davka, ki je v določenih primerih višji od davka, ki bi ga davčni zavezanec moral plačati, če bi prebival v državi, ki izplačuje to pokojnino.

I – Pravni okvir

A – *Zakonodaja Skupnosti*

2. Razlog za ta postopek je spor med finsko državljanko, ki se je, potem ko je uveljavila pravico do upokojitve, odločila prebivati v Španiji, in finsko davčno upravo v zvezi s stopnjo obdavčitve pokojnine te državljanke.

4. Svoboda gibanja oseb, določena v Pogodbi ES, je bila prvotno omejena na potovanje v drugo državo članico zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti.

3. Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče na Finskem) sprašuje, ali je zadevna zakonodaja združljiva s členom 18 ES ali členom 39 ES ter z Direktivo Sveta 90/365/EGS. [2]

5. Člen 39 ES, ki v odstavku 1 določa prosto gibanje delavcev v Skupnosti, v odstavku 3(c) in (d) določa, da ta pravica do gibanja zajema pravico bivati v državi članici zaradi zaposlitve skladno z določbami zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo zaposlovanje državljanov te države, in pravico ostati na ozemlju države članice po prenehanju zaposlitve v tej državi pod pogoji, določenimi v izvedbenih predpisih.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Direktiva Sveta z dne 28. junija 1990 o pravici do prebivanja za zaposlene in samozaposlene osebe, ki so prenehale opravljati poklicno dejavnost (UL L 180, str. 28).

6. Z Direktivo 90/365 je bila ta pravica do prebivanja razširjena na osebe, ki so prenehale opravljati poklicno dejavnost. Člen 1(1), prvi pododstavek, te direktive določa, da države članice priznajo pravico do prebivanja državljanom držav članic, ki so v Skupnosti opravljali dejavnost kot zaposlene ali samozaposlene osebe, in njihovim družinskim članom. Kot je navedeno v tretji uvodni izjavi navedene direktive, se ta pravica do prebivanja prizna tudi osebam, ki niso uveljavljale pravice do prostega gibanja v svojem delovnem življenju.

7. V členu 1 Direktive 90/365 je za uveljavljanje te pravice določen pogoj, da ima njen imetnik dovolj sredstev. Tako je v odstavku 1, prvi pododstavek, tega člena določeno, da mora ta imetnik prejemati invalidsko, predčasno ali starostno pokojnino ali pokojnino zaradi nesreče pri delu ali poklicne bolezni v taki višini, da v času prebivanja ne obremenjuje sistema socialne pomoči v državi članici gostiteljici, in pod pogojem, da ima zdravstveno zavarovanje, ki pokriva vsa tveganja v državi gostiteljici. [3]

3 – Direktiva 90/365 je bila z učinkom od 30. aprila 2006 razveljavljena z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2004/38/ES z dne 29. aprila 2004 o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, ki spreminja Uredbo (EGS) št. 1612/68 in razveljavlja Direktive 64/221/EGS, 68/360/EGS, 72/194/EGS, 73/148/EGS, 75/34/EGS, 75/35/EGS, 90/364/EGS, 90/365/EGS in 93/96/EEC (UL L 158, str. 77).

8. V skladu s členom 2 te direktive se pravica do prebivanja dokaže z izdajo potrdila, t. i. „dovoljenja za prebivanje“, katerega veljavnost je določena v tej določbi.

9. S Pogodbo EU, ki je bila podpisana v Maastrichtu 7. februarja 1992 in je začela veljati 1. novembra 1993, je bilo uvedeno „državljanstvo Unije“. V skladu s členom 17(1) ES so državljani Unije vse osebe z državljanstvom ene od držav članic.

10. Člen 18(1) ES podeljuje vsakemu državljanu Unije pravico do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic ob upoštevanju omejitev in pogojev, določenih s to pogodbo in ukrepi, ki so bili sprejeti za njeno uveljavitev.

B – *Nacionalno pravo*

1. Zakonodaja o obdavčitvi dohodkov

11. V skladu s finsko davčno zakonodajo, ki je veljala v času dejstev, je oseba, ki je

v davčnem letu stalno prebivala na Finskem, „neomejeno davčno zavezana“, to pomeni, da so v tej državi obdavčeni vsi njeni dohodki. Nasprotno pa je davčni zavezanec, ki v davčnem letu nima stalnega prebivališča na Finskem, samo „delno davčno zavezan“ v tej državi, kar pomeni, da so v tej državi lahko obdavčeni samo dohodki, ki jih je prejel v tej državi.

12. Po tej zakonodaji se za finskega državljana šteje, da prebiva na Finskem, čeprav v tej državi ne prebiva neprekinjeno več kot šest mesecev, do izteka treh let od konca leta, v katerem je zapustil državo.

13. Delni davčni zavezanec je na Finskem obdavčen z davkom na dohodek in premoženje, razen če je drugače določeno v dvostranski ali mednarodni konvenciji, ki zavezuje to državo članico. Če take določbe ni, se davki, ki jih mora delni davčni zavezanec plačevati iz naslova svojih obdavčljivih dohodkov iz plače, ki zajemajo zlasti pokojnine, pobirajo s pri viru odtegnjenim davkom v višini 35 % zneska teh dohodkov.

14. Nasprotno pa se davek, ki ga mora plačati neomejeni davčni zavezanec, izračuna po progresivni lestvici, ki predvideva po eni strani uporabo minimalnega davka za vsak razred in po drugi strani uporabo naraščajočega odstotka za del dohodka, ki presega spodnjo mejo davčnega razreda.

15. Finska vlada je v tem postopku pojasnila, da je bila ta zakonodaja spremenjena in da imajo od 1. januarja 2006 delni davčni zavezanci, ki prejemajo pokojnino od Republike Finske, v tej državi to pokojnino obdavčeno enako kot neomejeni davčni zavezanci na podlagi progresivne lestvice ter osebnih in družinskih olajšav.

2. Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena s Kraljevino Španijo

16. V skladu s to konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo sklenili Kraljevina Španija in Republika Finska, so osebni prejemki – skupaj s pokojninami, ki jih ena od držav pogodbenic ali ena od skupnosti javnega prava, neodvisni organ ali pravna oseba javnega prava neposredno ali iz sredstev, ki so bila oblikovana, izplačuje fizični osebi za storitve, opravljene za to

državo, skupnost, organ ali pravno osebo – obdavčljivi samo v tej državi.

II – Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odločbe

17. P. M. Turpeinen je finska državljanska in je na Finskem delala kot otroška psihiatrinja v javni službi. Po upokojitvi septembra 1998 se je odločila za bivanje v drugi državi članici, naprej v Belgiji in nato od leta 1999 v Španiji.

18. P. M. Turpeinen kot edine dohodke prejema pokojnino, ki ji jo izplačuje Kuntien Eläkevakuutus (občinski nosilec pokojninskega zavarovanja). V skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno s Kraljevino Španijo, je ta pokojnina obdavčljiva samo na Finskem.

19. Urad za davke Uudenmaa je v letih od 1999 do 2001 P. M. Turpeinen obdavčil za to pokojnino po stopnji 28,5 % v skladu s progresivnim davčnim sistemom, ki se uporablja za neomejene davčne zavezance.

20. Nasprotno pa je isti urad za obdavčitev za leto 2002 menil, da je treba P. M. Turpeinen obravnavati kot delno davčno zavezanko, ker že več kot tri leta ne prebiva na nacionalnem ozemlju. Torej je za pokojnino zadevne stranke uporabil pri viru odtegnjeni davek v višini 35 %. P. M. Turpeinen je tako plačala davek v višini 10.113,77 EUR, medtem ko bi, če bi bila kot neomejeni davčni zavezanec obdavčena na Finskem, plačala 8.173,09 EUR davkov, poleg 549,03 EUR prispevkov za zdravstveno zavarovanje.

21. Urad za davke Uudenmaa je z odločbo z dne 3. julija 2002 zavrnil pritožbo P. M. Turpeinen, ki je želela, da se obdavčitev njene pokojnine za davčno leto 2002 izračuna, kot se je v prejšnjih treh letih.

22. Hallinto-oikeus (upravno sodišče) je zavrnilo pritožbo P. M. Turpeinen zoper to odločbo. Zadevna stranka je izpodbijala odločbo Hallinto-oikeus pred Korkein hallinto-oikeus.

23. Zadnjenavedeno sodišče je odločilo prekiniti postopek in Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

24. V predložitveni odločbi je izrazilo dvom o učinkih prava Skupnosti v tej zadevi, ker – kolikor ve – sodbe, ki jih je Sodišče izreklo na področju neposrednega obdavčevanja, niso zadevale upokojencev, ampak samo zaposlene ali nezaposlene osebe, izvajalce storitev ali študente.[4] Trdi še, da je Komisija Evropskih skupnosti v pisnem opominu, poslanem finski vladi leta 2001, navedla, da bi bil lahko pri viru odtegnjeni davek v višini 35 % v nasprotju s členom 39 ES in, kar zadeva upokojenega davčnega zavezanca, z Direktivo 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus je zato prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 18 ES, ki se nanaša na pravico do prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije na ozemlju držav članic, ali člen 39 ES, ki zagotavlja prosto gibanje delavcev v Skupnosti, razlagati tako, da ena od teh določb ali obe določbi nasprotuje ali nasprotujeta nacionalni zakonodaji države članice, v skladu s katero v primeru davčnega zavezanca, ki je delno davčno zavezan v državi članici in prebiva v tujini, pri viru odtegnjeni davek, odmerjen od starostne pokojnine, ki jo izplača na podlagi javnopravnega delovnega razmerja država članica, v kateri je ta pokojnina obdavčljiva, v določenih primerih preseže davek, ki bi ga moral davčni zavezanec plačati, če bi bil rezident te države članice in torej neomejeno davčno zavezan?

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

III – Analiza

26. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali pravo Skupnosti nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek, ki se uporablja za pokojnino, izplačano davčnemu zavezancu, ki prebiva v drugi državi članici, v določenih primerih preseže davek, ki bi ga moral ta davčni zavezanec plačati, če bi bil rezident.

4 – Predložitveno sodišče navaja sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493); z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089); z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819); z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933) in z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443).

27. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki kot taki niso v pristojnosti Skupnosti, morajo države članice vseeno izvajati pristojnosti, ki so jih obdržale na tem področju, ob upoštevanju prava Skupnosti. [5]

28. Predložitveno sodišče se v tej zadevi sprašuje o združljivosti zadevne zakonodaje s členom 18 ES ali členom 39 ES ali obema določbama oziroma Direktivo 90/365. Naprej bom preučil, ali lahko odgovor na postavljeno vprašanje najdemo v sekundarnem pravu.

A – *Sekundarno pravo*

29. Komisija meni, da bi bil sporni davčni sistem lahko v nasprotju z Direktivo 90/365. Španska vlada pa trdi, da ta sistem krši člen 10(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 1408/71. [6]

1. Direktiva 90/365

30. Kot smo videli, je bila pravica do prebivanja v drugi državi članici, določena v Pogodbi ES, iz gospodarskih razlogov razširjena na osebe, ki so prenehale opravljati poklicno dejavnost, skupaj z osebami, ki niso opravljale gospodarske dejavnosti v drugi državi članici v svojem delovnem življenju. Za to pravico do prebivanja vseeno velja pogoj, da ima zadevna oseba dovolj sredstev, da ne obremenjuje sistema socialne pomoči v državi članici gostiteljici.

31. Komisija trdi, da bi se lahko finska davčna zakonodaja zdela v nasprotju z Direktivo 90/365, ker bi lahko zaradi višje obdavčitve upokojencev, ki prebivajo v drugi državi članici, ti težje izpolnjevali pogoj, da imajo dovolj sredstev.

32. Seveda se P. M. Turpeinen, finska državljanka, ki je prenehala opravljati poklicno dejavnost in se je odločila po upokojitvi prebivati v Španiji, lahko sklicuje na določbe Direktive 90/365, da se ji dovoli prebivanje na ozemlju te države članice, in to celo, če ni uveljavljala pravice do prostega gibanja v svojem delovnem življenju, kot izhaja iz navedb predložitvenega sodišča. Vendar ne

5 – Sodbi z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-246/89, Recueil, str. I-4585, točka 12) in z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 44 in navedena sodna praksa).

6 – Uredba z dne 14. junija 1971 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti (UL L 149, str. 2), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 307/1999 z dne 8. februarja 1999 (UL L 38, str. 1, v nadaljevanju: Uredba št. 1408/71).

verjamem, da je ta direktiva upoštevna v tej zadevi.

33. Namen Direktive 90/365, kot izhaja iz njenega besedila, je zagotoviti, da država članica gostiteljica dovoli prebivanje na svojem ozemlju vsakemu državljanu druge države članice, ki je prenehal opravljati dejavnost kot zaposlena ali samozaposlena oseba, zlasti z določitvijo pogojev, pod katerimi je z zakonitimi interesi države gostiteljice mogoče utemeljiti zavrnitev, in praktičnih postopkov, po katerih se ta pravica do prebivanja lahko uveljavlja. Direktiva torej izrecno določa obveznost samo za državo članico gostiteljico in se nanaša samo na pravico do prebivanja v tej državi.

34. Ne vem, zakaj bi bilo treba področje uporabe te direktive razširiti na ukrepe, ki se pripisujejo matični državi, kot je sporna finska zakonodaja. Pravica do prostega gibanja in prebivanja državljanov Skupnosti, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti, v drugi državi članici je od začetka veljavnosti Pogodbe ES tem državljanom podeljena neposredno s členom 18(1) ES.[7] Namen te določbe je nasprotovati „oviram pri izhodu“.

7 – Sodba z dne 17. septembra 2002 v zadevi Baumbast in R (C-413/99, Recueil, str. I-7091, točke od 81 do 84).

35. Prav ta določba namreč omogoča državljanu Skupnosti, da je na področju uporabe Pogodbe ES deležen enake pravne obravnave kot državljani, ki so v enakem položaju kot on, in nasprotuje zakonodaji njegove matične države, ki ga kaznuje zaradi uveljavljanja pravice do prostega gibanja.[8]

36. Opažam, da je bila v zgoraj navedeni sodbi Pusa, v kateri je bil pravni in dejanski okvir položaj, ki je bil zelo podoben položaju v tej zadevi, združljivost zadevne ureditve s pravom Skupnosti preučena samo z vidika člena 18 ES.[9]

37. Menim torej, da Direktiva 90/365 v tej zadevi ni upoštevna.

8 – Sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop (C-224/98, Recueil, str. I-6191, točka 30) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Pusa (C-224/02, Recueil, str. I-5763, točka 18).

9 – Ta zadeva se je nanašala na finskega državljana, prejemnika finske invalidske pokojnine, ki je živel in plačeval davke na dohodek v Španiji. Zaradi dolga, ki ga je ustvaril na Finskem, je bila njegova pokojnina zasežena. V skladu z veljavno finsko zakonodajo se je zaseženi znesek izračunal tako, da mu je zagotavljal minimalen dohodek, vendar se pri tem izračunu ni upošteval davek na dohodek, ki ga je plačeval v Španiji.

2. Uredba št. 1408/71

38. Kot je pravilno opozorila španska vlada, se lahko zgodi, da mora Sodišče v postopku predhodnega odločanja odločiti o določbi prava Skupnosti, na katero se nacionalno sodišče v svojih vprašanjih ni sklicevalo, če se mu zdi, da je ta določba koristna za rešitev spora o glavni stvari. [10] Okoliščina, da se Korkein hallinto-oikeus v predložitveni odločbi ni sklicevalo na to uredbo, torej ne more preprečiti, da Sodišče preuči njene učinke, če je to pomembno, kot trdi ta vlada.

39. Cilj Uredbe št. 1408/71 je olajšati prosto gibanje zaposlenih in samozaposlenih oseb ter njihovih družinskih članov v Skupnosti z uskladitvijo nacionalnih sistemov socialne varnosti.

40. Člen 10(1) te uredbe določa, da se v njem navedene dajatve izplačajo prejemniku, kadar ta uveljavlja pravico do prostega gibanja. Tako je določeno, da se, kadar ta uredba ne določa drugače, denarne dajatve, zlasti za invalidnost, pridobljene po zakonodaji ene ali več držav članic, ne morejo zmanjšati, spremeniti, začasno ustaviti, odvzeti ali zapleniti zaradi tega, ker prejemnik stalno prebiva na ozemlju druge države članice, kot je tista, v kateri je nosilec, odgovoren za plačilo.

41. Španska vlada trdi, da je sporna davčna zakonodaja v nasprotju s to določbo, ker naj bi bila posledica te zakonodaje, da je znesek pokojnine P. M. Turpeinen odvisen od njenega prebivališča. V podporo analizi se sklicuje na sodbo Imbernon Martínez. [11] Po zgledu stališča Sodišča v tej sodbi trdi, da člen 10(1) Uredbe št. 1408/71 ne bi imel učinka, če bi lahko država članica z davčnimi ukrepi pri viru odtegovala davek ali uporabljala olajšave na podlagi prejemnikovega prebivališča v drugi državi članici.

42. Ne strinjam se z analizo španske vlade, in sicer iz naslednjih razlogov.

43. Člen 10 Uredbe št. 1408/71 prispeva k uvedbi prostega gibanja delavcev, saj prepoveduje „pogoje stalnega prebivališča“. Njegov

10 – Glej zlasti sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 26 in navedena sodna praksa).

11 – Sodba z dne 5. oktobra 1995 (C-321/93, Recueil, str. I-2821).

namen je zagotoviti, da se naštete dajatve, kot je pokojnina, izplačajo prejemniku, ki je uveljavljal pravico do prostega gibanja, pod enakimi pogoji, kot če bi ostal na nacionalnem ozemlju. Tako nasprotuje temu, da bi se znesek te pokojnine znižal, ker prejemnik prebiva v drugi državi članici.

44. Sporna zakonodaja v tej zadevi ne določa znižanja pokojnine, izplačane P. M. Turpeinen, zato ker prebiva v tujini. Ta zakonodaja ne zadeva pogojev za odobritev in izplačilo te pokojnine.

45. Navedena zakonodaja je torej drugačna od zakonodaje, ki je bila obravnavana v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Imbernon Martínez, na katero se sklicuje španska vlada. Sporna določba nemškega zakona o otroških dodatkih (Bundeskindergeldgesetz) je v tej zadevi za podelitev in znesek dajatve za vzdrževane otroke zahtevala izpolnjevanje pogojev stalnega prebivališča, določene v nemški davčni zakonodaji. Zadevna socialna zakonodaja se je tako sklicevala na pogoje, določene v davčni zakonodaji. Sodišče je v tem okviru razsodilo, da bi upoštevna določba Uredbe št. 1408/71 izgubila velik del svojega polnega učinka, če bi jo bilo mogoče onemogočiti že samo s sklicevanjem na davčne določbe.[12] Vendar te analize po mojem mnenju ni mogoče prenesti na to zadevo.

46. V tej zadevi se obravnava nacionalna zakonodaja, ki določa pogoje za obdavčitev davčnih zavezancev nerezidentov in velja za pokojnino P. M. Turpeinen samo, če se ta pokojnina izenačuje z dohodkom. Ta zakonodaja torej samo posredno znižuje znesek njene razpoložljive pokojnine glede na znesek po obdavčitvi, s katerim bi lahko razpolagala, če bi v davčnem letu 2002 prebivala na Finskem.

47. Poleg tega je treba poudariti, da bi bil lahko rezultat uporabe pavšalnega, pri viru odtegnjenega davka v višini 35 %, če bi bil znesek pokojnine P. M. Turpeinen višji, obrnjen, to pomeni, da bi dobila višji znesek, kot bi ga dobila na Finskem, potem ko bi bila obdavčena po progresivni lestvici. To dokazuje, da zadevna finska zakonodaja ne določa znižanja pokojnine, izplačane P. M. Turpeinen, zato ker prebiva v tujini.

12 – Zgoraj navedena sodba Imbernon Martínez, točka 23.

48. Zato na podlagi teh dejstev menim, da finska davčna zakonodaja ni v nasprotju z določbami člena 10(1) Uredbe št. 1408/71. Torej je treba skladnost te zakonodaje s pravom Skupnosti presojati z vidika pravil Pogodbe ES.

B – *Pravila Pogodbe ES*

49. Najprej bom preučil, katera določba Pogodbe ES velja za položaj P. M. Turpeinen, ali finska davčna zakonodaja pomeni oviro prostega gibanja, prepovedano s to določbo, in po potrebi, ali je to oviro mogoče utemeljiti.

1. Veljavna določba

50. Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče o združljivosti spornega davčnega sistema s členoma 18 ES ali 39 ES ali obema tema določbama.

51. Finska vlada navaja, da položaj P. M. Turpeinen spada hkrati na področje uporabe členov 18 ES in 39 ES. Meni, da se zadnjenavedena določba uporablja tudi v tej zadevi z vidika sodbe z dne 15. junija 2000 v zadevi Sehrer. [13]

52. S tem se ne strinjam. Strinjam se z italijansko vlado in Komisijo, da položaj P. M. Turpeinen ne spada na področje uporabe člena 39 ES in da se P. M. Turpeinen torej lahko sklicuje samo na določbe člena 18 ES.

53. V skladu z ustaljeno sodno prakso je status državljana Unije, priznan vsakemu državljanu države članice, namenjen temu, da bi postal temeljni status tega državljana. [14] Poleg tega člen 18(1) ES vsakemu državljanu Unije neposredno podeljuje pravico do prostega gibanja in prebivanja v državi po njegovi izbiri v Skupnosti. [15] P. M. Turpeinen se torej kot finska državljanka lahko sklicuje na določbe člena 18(1) ES, da bi se ji priznala pravica do prebivanja v Španiji.

54. Vendar status državljana Unije in s tem povezana pravica do prostega gibanja,

13 – C-302/98, Recueil, str. I-4585.

14 – Zgoraj navedena sodba Pusa, točka 16 in navedena sodna praksa, ter sodba z dne 19. oktobra 2004 v zadevi Zhu in Chen (C-200/02, ZOdl., str. I-9925, točka 25 in navedena sodna praksa).

15 – Zgoraj navedena sodba Baumbast in R, točka 84.

uvedena s Pogodbo ES, ne nadomeščata drugih določb Pogodbe, ki se nanašajo na posebne kategorije oseb. Ne odvzemata koristnosti pravici do prostega gibanja, ki je bile podeljena že s Pogodbo ES in je namenjena opravljanju gospodarske dejavnosti. Ker je ta pravica do prostega gibanja za gospodarske namene poseben izraz pravic, ki so na splošno podeljene s členom 18 ES [16], Sodišče, kadar državljan Skupnosti uveljavlja eno od njih, prav s stališča te pravice prednostno preučuje združljivost zadevne nacionalne zakonodaje. [17]

55. Vendar ne verjamem, da se P. M. Turpeinen lahko sklicuje na določbe člena 39 ES.

56. Kot delavec v smislu člena 39 ES se namreč šteje oseba, ki v nekem obdobju v korist druge osebe ali pod njenim vodstvom opravlja storitve, za katere prejema plačilo. [18] Pravica prebivati ali ostati v drugi državi članici, podeljena s členom 39(3)(c) in (d) ES, je glede na besedilo teh določb odvisna od pogoja, da zadevna oseba v tej državi opravlja ali je opravljala tako dejavnost.

57. Seveda se področje uporabe člena 39 ES razlaga široko, tako da ni omejeno na osebe, ki so v dejanskem delovnem razmerju, ki še traja. Kot opozarja finska vlada, je bilo v zgoraj navedeni sodbi Sehrer razsojeno, da okoliščina, da državljan Skupnosti ni več v delovnem razmerju, temu državljanu ne odvzema nekaterih zagotovljenih pravic, povezanih s položajem delavca. [19] Vendar je v zadnjenavedenem primeru potrebno še, da zadevna oseba uveljavlja pravico do prostega gibanja, določeno v tej določbi.

58. Tako se je spor o glavni stvari v tej zadevi nanašal na upokojenca, ki je prebival v Nemčiji in dejavnost opravljal hkrati v tej državi in v Franciji ter je prejemal pokojnino

16 – V zvezi s svobodo ustanavljanja glej sodbo z dne 29. februarja 1996 v zadevi Skanavi in Chryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil, str. I-929, točka 22), v zvezi s prostim gibanjem delavcev sodbo z dne 26. novembra 2002 v zadevi Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, str. I-10981, točka 26), o svobodi opravljanja storitev pa sodbo z dne 6. februarja 2003 v zadevi Stylianakis (C-92/01, Recueil, str. I-1291, točka 18).

17 – Sodišče je tako v sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Martínez Sala (C-85/96, Recueil, str. I-2691) preučilo pravice, ki jih zadevna stranka lahko uveljavlja kot državljan, samo ker je obstajal dvom o njenem statusu delavca. Glej tudi sodbo z dne 16. decembra 2004 v zadevi My (C-293/03, ZOdl., str. I-12013, točka 33).

18 – Zgoraj navedena sodba Martínez Sala, točka 32 in navedena sodna praksa, ter sodba z dne 19. novembra 2002 v zadevi Kurz (C-188/00, Recueil, str. I-10691, točka 32 in navedena sodna praksa).

19 – Navedena sodna praksa Sehrer, točka 30.

iz obeh držav. Nemška zakonodaja je določala, da je treba prispevke za zdravstveno zavarovanje zadevne stranke izračunati tudi na podlagi francoske pokojnine brez upoštevanja dejstva, da je bil velik del te pokojnine že odtegnjen za prispevke za zdravstveno zavarovanje v Franciji.

59. Sodišče je v tem okviru odločilo, da je pravica prejemati tako pokojnino tesno povezana z objektivnim položajem delavca in da nemška zakonodaja, s tem ko določa dvojno pobiranje prispevkov za zdravstveno zavarovanje delavcev, ki so dejavnost opravljali v drugi državi članici, ustvarja oviro, prepovedano s členom 39 ES. [20] V takem primeru je lahko ta nemška zakonodaja, s tem ko je upokojenca, ki je poklicno dejavnost opravljal v drugi državi, spravljala v manj ugoden položaj in ga odvračala od uveljavljanja pravice do prostega gibanja, podeljene s Pogodbo.

60. Zgoraj navedena sodba Sehrer torej po mojem mnenju ne izpodbija analize, po kateri so do uveljavljanja člena 39 ES upravičene samo osebe, ki so odšle v drugo državo članico, da bi tam delale kot zaposlene osebe. Ta določba ne pokriva oseb, ki so – kot v primeru P. M. Turpeinen – vso poklicno dejavnost opravljale v svoji državi članici in so pravico do prebivanja v drugi državi članici uveljavljale šele po upokojitvi, ne da bi nameravale v tej državi delati kot zaposlene osebe. [21]

61. Torej menim, da so določbe člena 18 ES tiste, ki so upoštevne v tej zadevi in na katere se P. M. Turpeinen lahko sklicuje kot na temelj svoje pravice do prostega gibanja in prebivanja v Španiji.

2. Obstoj ovire za prosto gibanje

62. Najprej je treba navesti, da pravica do prebivanja in prostega gibanja, podeljena vsem državljanom Unije s členom 18(1) ES, ne nasprotuje samo omejitvam za uveljavljanje te pravice, ki jih določi država gostiteljica. Kot sem navedel zgoraj, ta pravica prepoveduje tudi omejitve, ki se lahko pripišejo matični državi.

20 – *Ibidem*, točke od 30 do 35.

21 – Glej v tem smislu sodbe z dne 19. marca 1992 v zadevi Batista Morais (C-60/91, Recueil, str. I-2085, točka 7); z dne 16. januarja 1997 v zadevi USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Recueil, str. I-195, točka 19) in z dne 26. januarja 1999 v zadevi Terhoeve (C-18/95, Recueil, str. I-345, točki 26 in 27).

63. Sodišče je namreč odločilo, da bi bilo nezdružljivo s statusom državljana Unije ter pravico do prostega gibanja in prebivanja, ki mu je kot takemu podeljena, če bi bil državljan Skupnosti, ki bi jo uveljavljal, v državi članici, katere državljan je, lahko manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi uveljavljal takih pravic. [22]

64. Po mnenju Sodišča ugodnosti, ki jih daje Pogodba v zvezi z gibanjem, ne bi polno učinkovale, če bi državljana neke države članice od njihove uporabe lahko odvrnile ovire, ki jih njegovemu bivanju v drugi državi članici postavlja pravna ureditev njegove države izvora, ki ga kaznuje zgolj zato, ker jih je uporabil. [23]

65. P. M. Turpeinen, finska državljanka, ki je uveljavila pravico do prostega gibanja in prebivanja, podeljeno s členom 18(1) ES, se torej lahko sklicuje na to določbo zoper svojo matično državo.

66. Iz sodne prakse še izhaja, da status državljana Unije podeljuje državljanom držav članic, ki so v enakem položaju, pravico, da so na področju uporabe *ratione materiae* Pogodbe ES neodvisno od državljanstva in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno predvidene, enako pravno obravnavani. [24]

67. V tej zadevi ni sporno, da je bila P. M. Turpeinen v skladu s sporno davčno zakonodajo kot nerezidentka bolj obdavčena, kot pa bi bila, če bi prebivala na Finskem.

68. Kot opozarja finska vlada, se seveda dopušča, da na področju neposredne obdavčitve položaja davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov na splošno nista primerljiva. [25] Med tema položajema so namreč lahko objektivne razlike tako s stališča vira dohodka kot osebne sposobnosti plačati davek ali upoštevanja osebnega in družinskega položaja.

69. Praviloma je dohodek, ki ga na ozemlju države prejme nerezident, najpogosteje samo del njegovih celotnih dohodkov, katerih

22 – Zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, točka 30, in Pusa, točka 18.

23 – Zgoraj navedena sodba Pusa, točka 19.

24 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Pusa, točka 16 in navedena sodna praksa.

25 – Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 31.

središče je v kraju njegovega stalnega prebivališča. Poleg tega se njegova osebna sposobnost plačati davek, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoja v kraju njegovega stalnega prebivališča, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov. [26]

70. Iz tega sledi, da dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih omogoča rezidentu, ni nujno diskriminatorno. [27]

71. Nasprotno, tako različno obravnavo glede na kraj stalnega prebivališča je treba šteti za diskriminatorno, kadar s stališča zadevne davčne ugodnosti ni nobene objektivne razlike v položaju, s katero je mogoče utemeljiti tako različno obravnavo. V takem primeru je treba za ti kategoriji davčnih zavezancev šteti, da sta v enakem položaju, kar zadeva to ugodnost. [28]

72. Tako je bilo odločeno, da je davčni zavezanec nerezident, ne glede na to, ali je zaposlen ali samozaposlen, kadar prejema vse ali skoraj vse dohodke v državi, v kateri opravlja poklicno dejavnost, objektivno v enakem položaju, kar zadeva davek na dohodek, kot rezident te države. Oba sta obdavčena v isti državi in njuna davčna osnova je enaka. [29]

73. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je to sodno prakso mogoče prenesti na primer, ko je – kot v tej zadevi – obdavčljivi dohodek pokojnina.

74. Menim, da je to mogoče. Finska davčna zakonodaja namreč določa, da so pokojnine, kakršna se izplačuje P. M. Turpeinen, obdavčene kot kateri koli neposredni dohodek od gospodarske dejavnosti, pri čemer se uporabijo progresivna lestvica in olajšave, katerih namen je upoštevanje sposobnosti davčnega zavezanca, da plača davek, ter njegovega osebnega in družinskega položaja. V tej zadevi torej obravnavamo sistem neposredne obdavčitve, v okviru katerega se davčno breme določi glede na sposobnost tožeče stranke, da plača davek.

26 – Zgoraj navedena sodba Gerritse, točka 43 in navedena sodna praksa.

27 – *Ibidem*, točka 44 in navedena sodna praksa.

28 – Zgoraj navedena sodba Asscher, točka 42.

29 – Zgoraj navedena sodba Wielockx, točka 20.

75. Poleg tega, kot navaja finska vlada, sistem pavšalnega pri viru odtegnjenega davka v višini 35 %, določen za davčne zavezance nerezidente, temelji na predpostavki, da njihov položaj ni primerljiv s položajem davčnih zavezancev rezidentov, ker lahko prejemajo druge dohodke v državi stalnega prebivališča, skupaj z drugimi pokojninami.

76. Iz tega torej lahko sklepamo, da se mora, kadar je edini dohodek davčnega zavezanca nerezidenta pokojnina, ki mu jo izplačuje država članica, v kateri ne prebiva, država, ki izplačuje to pokojnino, za njeno obdavčitev šteti, da je ta davčni zavezanec v enakem položaju kot davčni zavezanec rezident, ki je obdavčen za vse svoje svetovne dohodke. Za davčnega zavezanca, ki kot P. M. Turpeinen nima drugega prihodka kot pokojnino, ki se ji izplačuje na Finskem, je treba torej pri obdavčitvi njegovih dohodkov šteti, da je v enakem položaju, kot če bi prebival v tej državi članici. V teh okoliščinah dejstvo, da se za takega davčnega zavezanca nerezidenta uporablja višja davčna stopnja, pomeni posredno diskriminacijo, ki je v nasprotju s statusom državljana Unije in ovira pravico do prostega gibanja, ki mu je podeljena s členom 18(1) ES.

3. Utemeljitev te ovire

77. Glede na podatke, navedene v predložitveni odločbi, sistem pavšalnega pri viru odtegnjenega davka, uporabljenega za dohodke davčnih zavezancev nerezidentov, ni bil utemeljen samo s predpostavko, da davčni zavezanec nerezident prejema druge dohodke poleg teh, ki so obdavčeni na Finskem. Cilj tega sistema je bil tudi izpolniti praktični zahtevi po preprostosti in učinkovitosti. Tako je bilo treba po eni strani olajšati nalogo davčnih zavezancev, ki naj bi domnevno ne poznali dovolj finščine in nacionalnih davčnih predpisov splošnega prava. Po drugi strani je bil njegov namen zagotoviti izterjavo davka.

78. Ne verjamem, da je neugoden položaj, naložen davčnim zavezancem nerezidentom, mogoče utemeljiti z enim ali drugim od teh razlogov. Ukrep, katerega posledica je omejitev izvajanja pravice do prostega gibanja, zagotovljene s Pogodbo, je namreč mogoče utemeljiti samo, če lahko doseže zakonit interes, za katerega si prizadeva, in ne presega okvirov, ki so potrebni za njegovo doseganje. [30] Poenostavitev uporabe finskega davčnega sistema za davčne zavezance nerezidente bi bilo seveda mogoče doseči

30 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 49 in navedena sodna praksa.

z ukrepi, ki bi bili manj neugodni kot obdavčitev, višja od obdavčitve, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente, ki prejemajo enake dohodke.

79. Poleg tega se sistem pavšalnega pri viru odtegnjenega davka zdi tudi nesorazmeren s stališča zahteve zagotavljati učinkovito izterjavo dolgovanega davka pri davčnih zavezancih nerezidentih. Kot je opozorila Komisija, lahko država članica, ki izplačuje pokojnino, v skladu z Direktivo Sveta 77/799/EGS od pristojnih organov države članice, na ozemlju katere prebiva zadevni davčni zavezanec, zahteva vse informacije, na podlagi katerih bi lahko ugotovila ali preverila sposobnost plačati davek ter osebni in družinski položaj takega davčnega zavezanca. [31]

80. Dodatne upravne težave, ki jih ima lahko nacionalna davčna uprava, ker davčni zavezanec prebiva v drugi državi članici, se v sodni praksi ne obravnavajo tako, da bi lahko kot take utemeljile, da se za tega davčnega zavezanca uporabi višja obdavčitev, kot če bi bil rezident. Taka utemeljitev je bila vsakič zavrnjena. [32] Še toliko manj utemeljena se zdi v tem primeru, ker imajo države članice zaradi Direktive Sveta 2001/44/ES [33], ki so jo morale izvesti najpozneje do 30. junija 2002, dodatno orodje za zagotavljanje izterjave davka na dohodek, ki ga mora plačati davčni zavezanec nerezident.

81. Ob upoštevanju teh ugotovitev predlagam Sodišču, naj predložitvenemu sodišču odgovori, da je treba člen 18 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek, ki se uporablja za pokojnino, izplačano davčnemu zavezancu, ki prebiva v drugi državi članici, v nekaterih primerih preseže davek, ki bi ga ta davčni zavezanec moral plačati, če bi bil rezident, kadar dohodke tega davčnega zavezanca sestavlja izključno ali predvsem ta pokojnina in tako zavezanec ni v objektivno drugačnem položaju kot davčni zavezanci rezidenti.

31 – Direktiva z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15).

32 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 45, in sodbo z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard (C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 26). Za novejši primer glej sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 31).

33 – Direktiva z dne 15. junija 2001 o spremembah Direktive 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin, glede davka na dodano vrednost in določenih trošarin (UL L 175, str. 17).

IV – Predlog

82. Ob upoštevanju teh dejstev Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Korkein hallinto-oikeus, odgovori:

Člen 18 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero davek, ki se uporablja za pokojnino, izplačano davčnemu zavezancu, ki prebiva v drugi državi članici, v nekaterih primerih preseže davek, ki bi ga ta davčni zavezanec moral plačati, če bi bil rezident, kadar dohodke tega davčnega zavezanca sestavlja izključno ali predvsem ta pokojnina, in tako zavezanec ni v objektivno drugačnem položaju kot davčni zavezanci rezidenti.