

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

9. studenoga 2006. (*)

„Sloboda kretanja osoba – Porez na dohodak – Starosna mirovina – Viša porezna stopa za umirovljenike koji borave u drugoj državi članici”

U predmetu C-520/04,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska), odlukom od 20. prosinca 2004., koju je Sud zaprimio 22. prosinca 2004., u postupku koji je pokrenula

Pirkko Marjatta Turpeinen

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: P. Jann (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič i E. Levits, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: H. von Holstein, zamjenik tajnika,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. ožujka 2006.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za P. M. Turpeinen, K. Äimä, *oikeustieteen lisensiaatti*,
- za finsku vladu, T. Pynnä i E. Bygglin, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, I. del Cuvillo Contreras i M. Muñoz Pérez, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, I. M. Braguglia, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Gentilija, *avvocato dello Stato*,
- za Komisiju Europskih zajednica, M. Condou, G. Rozet i P. Aalto, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 18. svibnja 2006.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 18. UEZ-a i 39. UEZ-a i Direktive Vijeća 90/365/EEZ od 28. lipnja 1990. o pravu boravišta [boravka] zaposlenih i samozaposlenih osoba koje su se prestale baviti profesionalnom djelatnošću (SL L 180, str. 28.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenula P. M. Turpeinen, umirovljena finska državljanica, koja je imala boravište u Španjolskoj u razdoblju relevantnom za predmet u glavnom postupku, u vezi s oporezivanjem starosne mirovine u Finskoj koju isplaćuje finska institucija.

Glavni postupak i pravni okvir

- 3 Do 1998. P. M. Turpeinen imala je prebivalište u Finskoj i radila je kao dječja psihijatrica u finskoj javnoj službi. Godine 1998. otišla je u prijevremenu mirovinu i preselila se u Belgiju. Kada je 1990. otišla u konačnu mirovinu, trajno se nastanila u Španjolskoj.
- 4 Jedini je dohodak P. M. Turpeinen starosna mirovina koju joj isplaćuje Kuntien Eläkevakuutus (općinsko mirovinsko osiguranje). Na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Republike Finske i Kraljevine Španjolske, ta starosna mirovina koja se isplaćuje na temelju djelatnosti u javnom sektoru oporeziva je samo u Finskoj.
- 5 P. M. Turpeinen je do 2001. bila obuhvaćena poreznim sustavom za rezidentne koji potpuno podliježu oporezivanju, odnosno sustavu kojim je obuhvaćen sav dohodak poreznog obveznika diljem svijeta. Njime je predviđeno progresivno oporezivanje u skladu s kojim se na dohodak od starosne mirovine P. M. Turpeinen primjenjivala porezna stopa od 28,5 %.
- 6 Uudenmaan verovirasto (Porezni ured Uudenmaa) obavijestio je P. M. Turpeinen u 2002., poreznoj godini relevantnoj za predmet u glavnom postupku, da se od tog trenutka na nju primjenjuje sustav djelomičnog oporezivanja, kojim je obuhvaćen samo dohodak iz Finske i koji se primjenjuje na finske državljanice koji već tri uzastopne godine nemaju prebivalište u Finskoj u skladu s člancima 9. i 11. finskog Zakona o porezu na dohodak (Tuloverolaki, Zakon br. 1535/1992). U okviru tog sustava na starosnu se mirovinu P. M. Turpeinen primjenjivao porez po odbitku s paušalnom stopom od 35 % na temelju članka 1. stavka 1., članka 2. stavka 1., članka 3. stavka 1. i članka 7. finskog Zakona o oporezivanju dohotka i imovine djelomičnih poreznih obveznika (Lähdeverolaki, Zakon br. 627/1978).
- 7 Budući da je smatrala da bi je trebalo oporezivati kao poreznog obveznika koji u cijelosti podliježe općem porezu u Finskoj, odnosno progresivno, P. M. Turpeinen izjavila je prigovor protiv odluke Uudenmaan verovirasto. Tvrdila je da se postupanje prema pojedincu u Europskoj uniji ne bi trebalo promijeniti ako je služba nadležna za to postupanje ista i ako se nije promijenio ni jedan drugi čimbenik osim prebivališta. Budući da je njezin prigovor bio neuspješan, podnijela je tužbu pred Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju).

- 8 Nakon što je hallinto-oikeus odbio njezinu tužbu, P. M. Turpeinen podnijela je žalbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

Prethodna pitanja

- 9 Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 18. UEZ-a, koji se odnosi na pravo slobodnog kretanja i boravka na državnom području država članica građanina Unije, ili članak 39. UEZ-a, kojim se osigurava sloboda kretanja radnika unutar Zajednice, tumačiti u smislu da je jednoj od tih odredaba ili objema protivno nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg, u slučaju djelomičnog poreznog obveznika u državi članici koji boravi u inozemstvu, porez po odbitku koji se naplaćuje na starosnu mirovinu koju na temelju javnopravnoga radnog odnosa isplaćuje država članica u kojoj je ta mirovina oporeziva, u određenim slučajevima prelazi porez koji bi porezni obveznik plaćao da je rezident te države članice te time i njezin porezni obveznik bez ograničenja?
2. Treba li Direktivu Vijeća [90/365] tumačiti tako da joj je protivno nacionalno zakonodavstvo koje je opisano iznad?”

O prethodnim pitanjima

- 10 Svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li člancima 18. i 39. UEZ-a i Direktivi 90/365 protivan nacionalni propis, kao što je onaj u glavnom postupku, u skladu s kojim porez na starosnu imovinu koju predmetna država članica isplaćuje osobi koja boravi u drugoj državi članici u određenim slučajevima prelazi porez koji bi trebalo platiti kada bi dotična osoba boravila u prvoj državi članici.
- 11 Najprije valja podsjetiti da iako je s obzirom na sadašnje stanje prava Zajednice izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one je ipak moraju izvršavati u skladu s pravom Zajednice, osobito s odredbama Ugovora o EZ-u koje se odnose na pravo svakog građanina Europske unije na slobodno kretanje i boravak na državnom području država članica (presuda od 12. srpnja 2005., Schempp, C-403/03, Zb., str. I-6421., t. 19., i navedena sudska praksa).
- 12 U tim okolnostima prvo valja provjeriti je li člancima 18. UEZ-a i 39. UEZ-a protivan nacionalni propis kao što je onaj u glavnom postupku.

Članci 18. i 39. UEZ-a

- 13 Članak 18. UEZ-a, kojim je općenito utvrđeno da svaki građanin Unije ima pravo slobodno se kretati i boraviti na državnom području država članica, posebno je izražen u članku 39. UEZ-a u vezi sa slobodom kretanja radnika (vidjeti presudu od 26. studenoga 2002., Oteiza Olazabal, C-100/01, Zb., str. I-10981., t. 26.). U tim okolnostima prvo valja provjeriti je li predmet u glavnom postupku obuhvaćen područjem primjene članka 39. UEZ-a.

- 14 Sud je više puta presudio da odredbe Ugovora koje se odnose na slobodu kretanja osoba imaju za cilj državljanima Zajednice olakšati obavljanje profesionalnih aktivnosti bilo koje vrste na području Zajednice, te se protive mjerama koje bi mogle te državljanke stavljati u nepovoljniji položaj ako žele neku gospodarsku djelatnost obavljati na području neke druge države članice (presude od 26. siječnja 1999., Terhoeve, C-18/95, Zb., str. I-345., t. 37., od 15. lipnja 2000., Sehrer, C-302/98, Zb., str. I-4585., t. 32., i od 17. ožujka 2005., Kranemann, C-109/04, Zb., str. I-2421., t. 25.).
- 15 Nacionalne odredbe koje sprečavaju ili demotiviraju radnika državljanina neke države članice da s ciljem izvršavanja svog prava na slobodu kretanja napusti svoju državu podrijetla, predstavljaju prepreke toj slobodi, čak i ako se primjenjuju bez obzira na državljanstvo odnosnih radnika (gore navedene presude Terhoeve, t. 39., Sehrer, t. 33., u Kranemann, t. 26.).
- 16 Međutim, kako je nezavisni odvjetnik naveo u točki 60. svojeg mišljenja, osobe koje su svoju cjelokupnu profesionalnu djelatnost obavljale u državi članici čiji su državljani i koje su ostvarile svoje pravo boravka u drugoj državi članici tek nakon svojeg umirovljenja bez ikakve namjere obavljanja plaćene djelatnosti u toj državi ne mogu se pozvati na slobodu kretanja zajamčenu člankom 39. UEZ-a. Čini se da je to slučaj kod P. M. Turpeinen s obzirom na činjenice u glavnom postupku kako proizlaze iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.
- 17 Budući da predmet u glavnom postupku nije obuhvaćen člankom 39. UEZ-a, valja odlučiti o primjenjivosti članka 18. UEZ-a.
- 18 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, status građanina Unije predodređen je da bude temeljni status državljanina država članica, koji onima od tih državljanina koji se nalaze u istoj situaciji omogućava da se, neovisno o njihovom državljanstvu i ne dovodeći u pitanje iznimke izričito predviđene s tim u vezi, prema njima primjenjuje isti pravni postupak (vidjeti osobito presude od 20. rujna 2001., Grzelczyk, C-184/99, Zb., str. I-6193., t. 31., i od 29. travnja 2004., Pusa, C-224/02, Zb., str. I-5763., t. 16.).
- 19 Među situacije koje pripadaju u područje primjene prava Zajednice ubrajaju se one koje se tiču ostvarivanja temeljnih prava zajamčenih Ugovorom, a posebno one u vezi sa slobodom kretanja i boravka na državnom području država članica iz članka 18. UEZ-a (osobito vidjeti gore navedene presude Grzelczyk, t. 33., i Pusa, t. 17.).
- 20 U mjeri u kojoj se građaninu Unije u svim državama članicama mora omogućiti primjena jednakoga pravnog postupka kao i državljanima tih država članica koji se nalaze u istoj situaciji, ne bi bilo u skladu s pravom slobode kretanja kada bi se u državi članici prema građaninu koji ima državljanstvo te države članice primjenjivalo nepovoljno postupanje u odnosu na ono koje bi se primjenjivalo kada se on ne bi koristio mogućnostima koje mu nudi Ugovor u vezi sa slobodom kretanja (vidjeti presudu od 11. srpnja 2002., D'Hoop, C-224/98, Zb., str. I-6191., t. 30., i gore navedenu presudu Pusa, t. 18.).
- 21 Te mogućnosti ne bi naime mogle razviti svoj puni učinak ako bi se državljanina neke države članice moglo odvratiti od njihova korištenja preprekama koje su nastale zbog njegovog boravka u državi članici domaćinu, zbog pravnog propisa države njegovog

podrijetla koji negativne posljedice za tog građanina veže uz samu činjenicu korištenja tih mogućnosti (gore navedena presuda Pusa, t. 19.).

- 22 Nacionalni propis kojim se vlastiti državljani stavljaju u nepovoljan položaj samo zbog toga što su oni ostvarili slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici doveo bi do nejednakog postupanja, što je u suprotnosti s načelima na kojima se temelji status građanina Unije, odnosno s jamstvom primjene istoga pravnog postupka u ostvarivanju slobode kretanja građanina (gore navedena presuda Pusa, t. 20.).
- 23 Budući da je P. M. Turpeinen ostvarila svoje pravo slobode kretanja i boravka predviđeno člankom 18. stavkom 1. UEZ-a, može se pozvati na tu odredbu protiv svoje države podrijetla.
- 24 Nije sporno da se finskim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku u određenim slučajevima u biti uvodi različito postupanje prema finskim državljanima koji i dalje borave u Finskoj u odnosu na one koji su svoje boravište uspostavili u drugoj državi članici, koje je nepovoljno za potonje samo zato što su ostvarili svoje pravo slobode kretanja.
- 25 Ako je stopa progresivnog oporezivanja koja se primjenjuje na umirovljenike rezidente na temelju bruto iznosa starosne mirovine koju isplaćuje javno tijelo u Finskoj manja od paušalne stope od 35 % koja se primjenjuje na umirovljenike nerezidente, umirovljenici koji tri uzastopne godine borave u drugoj državi članici i primaju jednaku mirovinu moraju snositi veće porezno opterećenje.
- 26 Točno je da je u pogledu izravnih poreza Sud prihvatio da situacije rezidenata i nerezidenata u pravilu nisu usporedive (presuda od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, Zb., str. I-225., t. 31.).
- 27 Dakle, u vezi s porezom na dohodak Sud je presudio da se situacija rezidenta razlikuje od situacije nerezidenta jer je najveći dio dohotka rezidenta u pravilu u državi u kojoj boravi. Osim toga, ta država općenito raspolaže svim informacijama potrebnima za ocjenu cjelokupne sposobnosti poreznog obveznika za plaćanje poreza, uzimajući pritom u obzir njegove osobnu i obiteljsku situaciju (gore navedena presuda Schumacker, t. 33., i presuda od 5. srpnja 2005., D., C-376/03, Zb., str. I-5821., t. 27.).
- 28 Međutim, Sud je također prihvatio da je nerezidentni porezni obveznik, bez obzira je li zaposlen ili samozaposlen, koji prima sav ili gotovo sav svoj dohodak u državi u kojoj radi, objektivno u jednakoj situaciji u pogledu poreza na dohodak kao i rezident te države koji tamo obavlja jednaku djelatnost. Oba se oporezuju samo u toj državi i njihov je oporezivi dohodak jednak (presuda od 11. kolovoza 1995., Wielockx, C-80/94, Zb., str. I-2493., t. 20.).
- 29 Navedeno se obrazloženje primjenjuje *mutatis mutandis* u situaciji kao što je ona u glavnom postupku ako starosna mirovina predstavlja oporezivi dohodak.
- 30 Kao što je nezavisni odvjetnik točno istaknuo u točki 74. svojeg mišljenja, finskim je poreznim propisima predviđeno da se u slučaju rezidentnih poreznih obveznika starosne mirovine, kao što je ona koja se isplaćuje P. M. Turpeinen, oporezuju na jednak način kao i svaki dohodak koji izravno proizlazi iz obavljanja gospodarske djelatnosti, po

progresivnoj ljestvici i s olakšicama kojima se u uzima u obzir sposobnost poreznog obveznika za plaćanje poreza te njegove osobna i obiteljska situacija.

- 31 Slijedom toga valja zaključiti da ako starosna mirovina isplaćena u Finskoj predstavlja sav ili gotovo sav njihov dohodak, nerezidentni su umirovljenici kao P. M. Turpeinen objektivno u jednakoj situaciji u pogledu poreza na dohodak kao i umirovljenici koji su rezidenti Finske i koji primaju jednaku starosnu mirovinu.
- 32 Različito postupanje proizišlo iz propisa kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku može se opravdati samo ako se temelji na objektivnim razlozima koji su proporcionalni legitimnom cilju nacionalnog prava (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Pusa, t. 20.).
- 33 Ni jedan od argumenata koje je pred Sudom navela finska vlada kako bi opravdala različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku ne može se prihvatiti.
- 34 Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 78. svojeg mišljenja, ciljevi pojednostavljenja i transparentnosti finskoga poreznog sustava za nerezidentne porezne obveznike mogu se ostvariti mjerama kojima se manje ograničava sloboda kretanja građana Unije nego porezom koji bi u određenim slučajevima mogao biti viši od onoga koji se primjenjuje na rezidentne porezne obveznike koji primaju jednaki dohodak.
- 35 Što se tiče navodnih poteškoća u vezi s naplatom konačnog poreza od nerezidentnih poreznih obveznika, valja utvrditi da porezni sustav o kojem je riječ u glavnom postupku prelazi ono što je nužno za osiguravanje učinkovitog naplaćivanja poreza.
- 36 S tim u vezi valja podsjetiti da se Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja polica osiguranja (SL L 336, str. 15.) državi članici omogućuje da od nadležnih tijela druge države članice dobije sve informacije koje joj omogućavaju određivanje točnog iznosa poreza na dohodak ili sve informacije koje smatra potrebnima za provjeru točnog iznosa poreza na dohodak koji duguje porezni obveznik s obzirom na zakonodavstvo koje primjenjuje (presuda od 26. lipnja 2003., Skandia i Ramstedt, C-422/01, Zb., str. I-6817., t. 42., i navedena sudska praksa).
- 37 Osim toga, u skladu s Direktivom Vijeća 76/308/EEZ od 15. ožujka 1976. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja koja proizlaze iz poslova koji čine dio sustava financiranja Europskog fonda za smjernice i jamstva u poljoprivredi, poljoprivrednih pristojbi i carina (SL L 73, str. 18.), u verziji proizišloj iz Direktive Vijeća 2001/44/EZ od 15. lipnja 2001. (SL L 175, str. 17.), država članica može zatražiti pomoć od druge države članice kod naplate poreza na dohodak koji duguje porezni obveznik koji boravi u potonjoj državi članici.
- 38 U svakom slučaju, finska je vlada na raspravi potvrdila da je predmetni porezni sustav izmijenjen s učinkom od 1. siječnja 2006., tako da se od tada starosna mirovina djelomičnog poreznog obveznika oporezuje na jednak način kao i starosna mirovina osobe koja u potpunosti podliježe oporezivanju u Finskoj, odnosno po progresivnoj ljestvici, s jednakim poreznim olakšicama i u skladu s jednakim postupkom prijave poreza. To se rješenje po mišljenju finske vlade temelji na praktičnim razlozima i političkoj odluci o smanjenju oporezivanja za osobe sa skromnom mirovinom.

- 39 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 18. UEZ-a treba tumačiti u smislu da mu je protivan nacionalni propis u skladu s kojim porez na dohodak od starosne mirovine koju institucija predmetne države članice isplaćuje osobi koja boravi u drugoj državi članici u određenim slučajevima prelazi porez koji bi trebalo platiti kada bi dotična osoba boravila u prvoj državi članici, u kojoj predmetna mirovina predstavlja sav ili gotovo sav dohodak te osobe.
- 40 U tim okolnostima nije potrebno odlučiti o tumačenju Direktive 90/365.

Troškovi

- 41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 18. UEZ-a treba tumačiti u smislu da mu je protivan nacionalni propis u skladu s kojim porez na dohodak od starosne mirovine koju institucija predmetne države članice isplaćuje osobi koja boravi u drugoj državi članici u određenim slučajevima prelazi porez koji bi trebalo platiti kada bi dotična osoba boravila u prvoj državi članici, u kojoj predmetna mirovina predstavlja sav ili gotovo sav dohodak te osobe.

[Potpisi]

* Jezik postupka: finski