



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

30. april 2020 *

[Tekst berigtiget ved kendelse af 8. juni 2020]

»Præjudiciel forelæggelse – fri bevægelighed for personer – artikel 21 TEUF – princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet – artikel 18 TEUF – dobbeltbeskatningsoverenskomst – arbejdstagere i den offentlige sektor – pensionsmodtager med bopæl i en anden medlemsstat end den, der udbetaler en pension til vedkommende, som ikke er statsborger i bopælsmedlemsstaten – indkomstskat – hævdet tab af skattefordele – hævdet hindring for den frie bevægelighed og hævdet forskelsbehandling«

I de forenede sager C-168/19 og C-169/19,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia (revisionsret – judiciel afdeling for regionen Puglia, Italien) ved afgørelser af 10. juli 2018, indgået til Domstolen den 25. februar 2019, i sagerne:

HB (C-168/19),

IC (C-169/19)

mod

Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS),

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne J. Malenovský (refererende dommer) og N. Wahl,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato E. De Bonis,

* Processprog: italiensk.

- den belgiske regering ved P. Cottin og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved R. Kanitz og J. Möller, som befuldmægtigede,
- [Som berigtiget ved kendelse af 8. juni 2020] den græske regering ved E.-M. Mamouna, A. Magrippi og K. Georgiadis, som befuldmægtigede,
- den franske regering ved E. de Moustier, A. Alidière og D. Colas, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. Noort, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg og H. Eklinder, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF og 21 TEUF.
- 2 Disse anmodninger er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem henholdsvis HB og IC på den ene side og Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) (det nationale institut for social sikring, Italien) på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på at udbetale de førstnævntes respektive pensioner uden indeholdelse af italienske skatter.

Retsforskrifter

- 3 Artikel 18 i convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito (overenskomst mellem Den Italienske Republik og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning samt skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter), undertegnet i Rom den 14. maj 1980, ratificeret af Den Italienske Republik ved legge n. 562 (lov nr. 562) af 10. juli 1982 (almindeligt tillæg til GURI nr. 224 af 16.8.1982) (herefter »den italiensk-portugisiske overenskomst«), fastsætter:

»Med forbehold af bestemmelserne i artikel 19, stk. 2, kan pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere udført beskæftigelse til en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat.«
- 4 Den italiensk-portugisiske overenskomsts artikel 19, stk. 2, bestemmer:

»a) Pensioner, der udbetales direkte af, eller fra midler tilvejebragt af, en kontraherende stat eller dens politiske eller administrative underafdelinger eller lokale organer til en fysisk person for udøvelse af hverv for denne stat eller dette lokale organ, beskattes kun i den pågældende stat.

- b) Disse pensioner kan imidlertid kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis den fysiske person er hjemmehørende i og statsborger i denne stat.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 5 HB og IC er italienske statsborgere og tidligere ansatte i den italienske offentlige sektor. De modtager begge en pension, der udbetales af INPS. Efter at have flyttet deres bopæl til Portugal anmodede de i 2015 INPS om i henhold til artikel 18 og artikel 19, stk. 2, i den italiensk-portugisiske overenskomst at modtage deres månedlige bruttopension uden indeholdelse af kildeskat fra Den Italienske Republiks side. INPS afslog disse anmodninger under henvisning til, at pensionerede ansatte i den italienske offentlige sektor til forskel fra italienske pensionsmodtagere inden for den private sektor i henhold til den italiensk-portugisiske overenskomsts artikel 19 skal beskattes i Italien og udelukkende i denne kontraherende stat. HB og IC anlagde begge søgsmål til prøvelse af disse afgørelser ved den forelæggende ret, Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia (revisionsret – judiciel afdeling for regionen Puglia, Italien).
- 6 Den forelæggende ret har anført, at det er åbenbart, at den italiensk-portugisiske overenskomst indfører en ulige behandling af italienske pensionsmodtagere inden for den private sektor og inden for den offentlige sektor med bopæl i Portugal, for så vidt som de førstnævnte indirekte drager fordel af en gunstigere skattemæssig behandling end de sidstnævnte, hvilket ifølge denne ret udgør en hindring for den frie bevægelighed, som er sikret enhver unionsborger i medfør af artikel 21 TEUF.
- 7 Den forelæggende ret har endvidere anført, at den forskellige skattemæssige behandling af pension, der udbetales til italienske statsborgere, der flytter deres bopæl til Portugal, alt efter, om der er tale om tidligere ansatte i den offentlige sektor eller tidligere lønmodtagere i den private sektor, udgør forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er forbudt i henhold til artikel 18 TEUF, eftersom betingelsen om at være hjemmehørende er tilstrækkelig for de sidstnævnte for at kunne beskattes i Portugal, mens de førstnævnte ydermere skal erhverve portugisisk statsborgerskab.
- 8 Under disse omstændigheder har Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia (revisionsret – judiciel afdeling for regionen Puglia), besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er formuleret ens i de to forenede sager:

»Skal artikel 18 TEUF og 21 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats bestemmelser foreskriver, at en person, som har bopæl i en anden medlemsstat, som har oppebåret hele sin indkomst i den første medlemsstat, men som ikke har statsborgerskab i den anden medlemsstat, beskattes uden de skattemæssige fordele i den sidstnævnte medlemsstat?«

Det præjudicielle spørgsmål

- 9 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 18 TEUF og 21 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indkomst, som oppebæres af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, og som har erhvervet hele sin indkomst i den førstnævnte medlemsstat, men som ikke er statsborger i den sidstnævnte medlemsstat, udelukkende beskattes i den førstnævnte medlemsstat, og denne person derfor udelukkes fra de skattemæssige fordele, som den sidstnævnte medlemsstat yder.
- 10 Indledningsvis skal der henvises til, at det følger af Domstolens faste praksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre

den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (dom af 3.3.2020, Gómez del Moral Guasch, C-125/18, EU:C:2020:138, præmis 27).

- 11 I denne henseende bemærkes for det første, at den forelæggende ret, selv om den ikke har præciseret, om sagsøgerne i hovedsagen flyttede deres bopæl til Portugal efter at være ophørt med enhver erhvervsmæssig beskæftigelse, er af den opfattelse, at deres situation er reguleret af artikel 21 TEUF om unionsborgernes frie bevægelighed. Ved at støtte sig på denne bestemmelse i EUF-traktaten synes den forelæggende ret at angive over for Domstolen, at flytningen af bopælen fandt sted, efter at sagsøgerne i hovedsagerne var ophørt med enhver erhvervsmæssig beskæftigelse. Domstolen vil derfor udelukkende behandle det forelagte spørgsmål i lyset af denne omstændighed.
- 12 For det andet finder artikel 18 TEUF, der fastslår princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, i modsætning til, hvad den belgiske og den svenske regering har gjort gældende i deres skriftlige bemærkninger, anvendelse på en situation som den i hovedsagerne omhandlede.
- 13 Det fremgår således af Domstolens faste praksis, at enhver unionsborger kan påberåbe sig forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er indeholdt i artikel 18 TEUF, i en situation, hvor den pågældende har udøvet den grundlæggende ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område i henhold til artikel 21 TEUF (jf. i denne retning dom af 13.11.2018, Raugevicius, C-247/17, EU:C:2018:898, præmis 27 og 44 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.6.2019, TopFit og Biffi, C-22/18, EU:C:2019:497, præmis 29).
- 14 Endelig bemærkes for det tredje, at det af de for Domstolen fremlagte sagsakter fremgår, at artikel 18 og artikel 19, stk. 2, i den italiensk-portugisiske overenskomst, som er affattet med samme ordlyd som de tilsvarende bestemmelser i den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modeloverenskomst vedrørende skatter af indkomst og formue, som affattet i 2014, tager sigte på at fordele beskatningskompetencen mellem Den Italienske Republik og Den Portugisiske Republik for så vidt angår pensioner, og i denne henseende indeholder forskellige tilknytningsmomenter alt efter, om de skattepligtige personer har været beskæftiget i den private eller i den offentlige sektor. Hvad angår den sidstnævnte kategori af skattepligtige beskattes disse principielt i den medlemsstat, som det påhviler at udbetale pensionen, medmindre de er statsborgere i den anden kontraherende stat, hvor de er bosiddende.
- 15 Det fremgår af disse indledende betragtninger, at den forelæggende ret med spørgsmålet nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 18 TEUF og 21 TEUF er til hinder for en beskatningsordning, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem to medlemsstater, hvorefter beskatningskompetencen for så vidt angår skatter af pension fordeles mellem disse stater alt efter, om modtagerne af disse pensioner har udøvet beskæftigelse i den private sektor eller i den offentlige sektor, og i sidstnævnte tilfælde alt efter, om de er statsborgere i bopælsmedlemsstaten.
- 16 I denne henseende skal der henvises til, at Domstolen, når den er blevet forelagt anmodninger om præjudiciel afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået mellem EU-medlemsstater skal være forenelige med ligebehandlingsprincippet og generelt med den frie bevægelighed, der er sikret i den primære EU-ret, allerede har fastslået, at medlemsstaterne har frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på den indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 17 Det bemærkes endvidere, at formålet med en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst som den italiensk-portugisiske overenskomst er at undgå, at samme indtægter beskattes i begge kontraherende parter i overenskomsten, og ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige person er

underlagt i den ene kontraherende part, ikke er højere end beskatningen i den anden kontraherende part (jf. analogt dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

- 18 Med henblik herpå er det ikke urimeligt, hvis medlemsstaterne anvender de kriterier, som følges i praksis ved international beskatning, og nærmere bestemt, som Den Italienske Republik og Den Portugisiske Republik, således som det fremgår af denne doms præmis 14, har gjort i det foreliggende tilfælde, den af OECD udarbejdede modeloverenskomst vedrørende skatter af indkomst og formue, hvis artikel 19, stk. 2, som affattet i 2014, fastsætter tilknytningsmomenter såsom udbetalingsstat og statsborgerskab (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 31, og af 24.10.2018, Sauvage og Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, præmis 23).
- 19 Det følger heraf, at når et nationalitetskriterium er fastsat i en bestemmelse, hvis formål er at fordele beskatningskompetencen i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem medlemsstater, er det ikke begrundet at anse denne sondring på grundlag af nationalitet for at udgøre forbudt forskelsbehandling (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 38 og den deri anførte retspraksis).
- 20 Endvidere kan alene den omstændighed, at det er den stat, som det påhviler at udbetale pensionen (»udbetalingsstaten«), der har fået tillagt kompetencen med hensyn til beskatningen af pensioner, der stammer fra den offentlige sektor, i og for sig ikke få negative følger for de berørte skattepligtige personer, for så vidt som den skattemæssigt mere eller mindre gunstige stilling for de pågældende skattepligtige personer ikke i snæver forstand beror på det tilknytningselement, der vælges, men på beskatningsprocenten i den kompetente stat, således som denne følger af skalaerne for direkte skatter, når der ikke på fællesskabsplan er sket en harmonisering (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 34).
- 21 Det følger af anvendelsen af de principper, som er udviklet i den retspraksis fra Domstolen, der er henvist til i denne doms præmis 16-20, på omstændighederne i hovedsagerne, at den forskellige behandling, som sagsøgerne i hovedsagerne gør gældende at have været udsat for, følger af fordelingen af beskatningskompetencen mellem parterne i den italiensk-portugisiske overenskomst og forskellene mellem disse kontraherende parters respektive skattesystemer. De nævnte parters valg af forskellige tilknytningsfaktorer med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem dem, såsom i det foreliggende tilfælde den stat, som det påhviler at udbetale pensionen, og statsborgerskab, kan imidlertid ikke som sådan udgøre forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 18 TEUF og 21 TEUF (jf. analogt dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 45).
- 22 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 18 TEUF og 21 TEUF ikke er til hinder for en beskatningsordning, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem to medlemsstater, hvorefter beskatningskompetencen for så vidt angår skatter af pension fordeles mellem disse stater alt efter, om modtagerne af disse pensioner har udøvet beskæftigelse i den private sektor eller i den offentlige sektor, og i sidstnævnte tilfælde alt efter, om de er statsborgere i bopælsmedlemsstaten.

Sagsomkostninger

- 23 Da sagen i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 18 TEUF og 21 TEUF er ikke til hinder for en beskatningsordning, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem to medlemsstater, hvorefter beskatningskompetencen for så vidt angår skatter af pension fordeles mellem disse stater alt efter, om modtagerne af disse pensioner har udøvet beskæftigelse i den private sektor eller i den offentlige sektor, og i sidstnævnte tilfælde alt efter, om de er statsborgere i bopælsmedlemsstaten.

Underskrifter