

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)  
z dnia 9 listopada 2006 r.\*

W sprawie C-520/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 grudnia 2004 r., w postępowaniu wszczętym przez:

**Pirkko Marjattę Turpeinen,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,  
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 marca 2006 r.,

\* Język postępowania: fiński.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu P.M. Turpeinen przez K. Äimę, oikeustieteen lisensiaatti,
- w imieniu rządu fińskiego przez T. Pynnę i E. Bygglin, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez I. del Cuvilla Contrerasa i M. Muñoz Péreza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Condou, G. Rozeta i P. Aalta, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 maja 2006 r.,

wydaje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 WE i art. 39 WE, a także dyrektywy Rady 90/365/EWG 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).

- 2 Wniosek ten został przedłożony w ramach postępowania wszczętego przez P.M. Turpeinen, emerytowaną obywatelkę fińską, która czasie wystąpienia zdarzeń, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, miała miejsce zamieszkania w Hiszpanii. Przedmiotem postępowania było opodatkowanie w Finlandii emerytury wypłacanej jej przez instytucję fińską.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i ramy prawne**

- 3 P.M. Turpeinen miała do 1998 r. miejsce zamieszkania w Finlandii i pracowała jako psychiatra dziecięcy w fińskiej służbie publicznej. W 1998 r. przeszła na wcześniejszą emeryturę i przeprowadziła się do Belgii. W 1999 r., gdy ostatecznie nabyła prawo do emerytury, zamieszkała na stałe w Hiszpanii.
- 4 Dochód P.M. Turpeinen stanowi jedynie świadczenie emerytalne wypłacane jej przez Kuntien Eläkevakuutus (gminne zabezpieczenie emerytalne). Na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania łączącej Finlandię i Królestwo Hiszpanii świadczenie to, wypłacane z tytułu pracy w służbie publicznej, podlega opodatkowaniu jedynie w Finlandii.
- 5 Do 2001 r. P.M. Turpeinen była dla celów podatkowych rezydentem polegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza, że całość światowych dochodów podatnika podlega opodatkowaniu. System ten przewiduje opodatkowanie progresywne, zgodnie z którym dochody z emerytury P.M. Turpeinen były objęte podatkiem w wysokości 28,5%.
- 6 W 2002 r., to jest roku podatkowym, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, Uudenmaan verovirasto (urząd podatkowy Uudenmaa) poinformował

P.M. Turpeinen, że od tego czasu podlega ona przepisom o ograniczonym obowiązku podatkowym, któremu podlegają jedynie dochody pochodzenia fińskiego, a które zgodnie z art. 9 i 11 fińskiej ustawy nr 1535/1992 o podatku dochodowym (tuloverolaki, ustawa nr 1535/1992) stosują się do obywateli fińskich, którzy nie mają miejsca zamieszkania w Finlandii przez okres trzech kolejnych lat. Zgodnie z tym uregulowaniem dochód P.M. Turpeinen został objęty podatkiem potrącanym u źródła, którego stawka ryczałtowa, na podstawie art. 1 ust. 1, art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1 i art. 7 fińskiej ustawy o opodatkowaniu dochodów i majątku podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (lähdeverolaki, ustawa nr 627/1978) wynosiła 35%.

- 7 P.M. Turpeinen, uważając, że jej dochód powinien być opodatkowany na zasadach obejmujących podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, to jest w sposób progresywny, odwołała się od wyżej wskazanej decyzji Uudenmaan verovirasto. Jej zdaniem w Unii Europejskiej dana osoba nie powinna nie powinna doznawać zmiany w traktowaniu jej przez ten sam organ, gdy wszystkie pozostałe okoliczności, z wyjątkiem miejsca zamieszkania, pozostają bez zmian. Odwołanie to nie przyniosło rezultatu, w związku z czym P.M. Turpeinen wniosła skargę Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach).
- 8 Po oddaleniu jej skargi przez hallinto-oikeus P.M. Turpeinen wniosła odwołanie do sądu odsyłającego.

### **Pytania prejudycjalne**

- 9 Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 obydwie 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?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- <sup>10</sup> Poprzez pytania te sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 18 WE i 39 WE oraz dyrektywa 90/365 stoją na przeszkodzie istnieniu takich przepisów krajowych, zgodnie z którymi, jak w sprawie głównej, podatek od świadczenia emerytalnego wypłacanego w jednym państwie członkowskim osobie mającej miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przekracza w niektórych przypadkach wysokość podatku, jaki byłby należny w sytuacji, gdyby osoba ta miała miejsce zamieszkania w pierwszym z tych państw członkowskich.
- <sup>11</sup> Na wstępie należy przypomnieć, że nawet jeśli na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, tym niemniej państwa te są zobowiązane do wykonywania tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego, w szczególności postanowień traktatu WE

dotyczących przyznanego każdemu obywatelowi Unii Europejskiej prawa do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, a w konsekwencji do powstrzymania się od wszelkiej dyskryminacji, jawnej lub ukrytej, ze względu na przynależność państwową (wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. str. I-6421, pkt 19 i cytowane tam orzecznictwo).

- 12 W tej sytuacji w pierwszej kolejności należy ustalić, czy art. 18 WE i 39 WE stoją na przeszkodzie istnieniu takich przepisów krajowych, jakich dotyczy postępowanie główne.

#### *Artykuły 18 WE i 39 WE*

- 13 Artykuł 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swoje uszczegółowienie w art. 39 WE, dotyczącym swobodnego przepływu pracowników (zob. wyrok z dnia 26 listopada 2002 r. w sprawie C-100/01 Oteiza Olazabal, Rec. str. I-10981, pkt 26). Należy więc najpierw ustalić, czy sprawa przed sądem krajowym mieści się w zakresie stosowania art. 39 WE.
- 14 Trybunał wielokrotnie orzekał, że przepisy traktatu dotyczące swobody przepływu osób służą ułatwieniu obywatelom Wspólnoty wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na obszarze Wspólnoty oraz sprzeciwiają się działaniom, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnej sytuacji, gdyby pragnęli oni wykonywać działalność gospodarczą na obszarze innego państwa członkowskiego (wyroki z dnia 26 stycznia 1999 r. w sprawie C-18/95 Terhoeve, Rec. str. I-345, pkt 37; z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawie C-302/98 Seher, Rec. str. I-4585, pkt 32; z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-109/04 Kranemann, Zb.Orz. str. I-2421, pkt 25).

- 15 Przepisy krajowe utrudniające pracownikowi będącemu obywatelem państwa członkowskiego opuszczenie jego państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przepływu lub powstrzymujące go od tego stanowią przeszkodę dla tego prawa nawet wtedy, gdy są stosowane niezależnie od obywatelstwa pracowników, których to dotyczy (ww. wyroki w sprawach Terhoeve, pkt 39; Seher, pkt 33; Kranemann, pkt 26).
- 16 Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 60 opinii, na swobodę przepływu gwarantowaną w art. 39 WE nie mogą powoływać się osoby, które swą działalność zawodową wykonywały w całości na terenie tego państwa członkowskiego, którego są obywatelami, a dopiero po przejściu na emeryturę skorzystały z prawa pobytu w innym państwie członkowskim, nie mając zamiaru wykonywania tam jakiegokolwiek pracy najmnej. W świetle przedstawionego przed sąd odsyłający stanu faktycznego sprawy głównej tak jest właśnie w przypadku P.M. Turpeinen.
- 17 Skoro sprawa przed sądem krajowym nie wchodzi w zakres stosowania art. 39 WE, należy ustosunkować się do kwestii zastosowania art. 18 WE.
- 18 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału status obywatela Unii powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie właściwej *ratione materiae* — z zastrzeżeniem wyjątków wyraźnie w tym względzie przewidzianych — z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 31; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763, pkt 16).
- 19 Wśród sytuacji, które pozostają we właściwości prawa wspólnotowego, znajdują się i te, które dotyczą korzystania z podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie, w szczególności w zakresie swobody przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich, o której mowa w art. 18 WE (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Grzelczyk, pkt 33; w sprawie Pusa, pkt 17).

- 20 Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie, którego obywatelstwo posiada, w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu (wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/02 D'Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 18).
- 21 Te ułatwienia 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 ustawodawstwo państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, że z nich skorzysta (ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 19).
- 22 Uregulowanie krajowe, które stawia w mniej korzystnej sytuacji niektórych swoich obywateli z tego tylko powodu, że korzystają oni ze swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowiłoby źródło nierównego traktowania, sprzecznego z zasadami leżącymi u podstaw statusu obywatela Unii, to jest z gwarancją takiego samego traktowania względem prawa przy korzystaniu ze swobody przemieszczania się (ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 20).
- 23 P.M. Turpeinen może więc powołać się na art. 18 ust. 1 WE przeciwko swojemu państwu pochodzenia, skoro skorzystała z prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu przyznanego w tym postanowieniu.
- 24 Jest oczywiste, że przepisy fińskie, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, wprowadziły różnicę w traktowaniu między obywatelami fińskimi nadal zamieszkującymi w Finlandii a tymi, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania do innego kraju członkowskiego, i to różnicę na niekorzyść tych ostatnich, wynikającą z samego tylko faktu, że skorzystali oni z przysługującego im prawa do swobodnego przemieszczania się.

- 25 O ile bowiem stawki opodatkowania progresywnego stosowane w przypadku emerytów będących rezydentami — w zależności od kwoty brutto świadczenia emerytalnego wypłacanego przez organ fiński — pozostają niższe niż stawka ryczałtowa stosowana w przypadku emerytów niebędących rezydentami, to emeryci, którzy przez okres trzech kolejnych lat mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim i otrzymują identyczne świadczenie, muszą znosić poważniejsze obciążenia podatkowe.
- 26 Prawdą jest, że w dziedzinie podatków bezpośrednich Trybunał przyjął, że sytuacja rezydentów i nierezydentów co do zasady nie jest porównywalna (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 31).
- 27 W odniesieniu do podatku dochodowego Trybunał orzekł, że sytuacja rezydentów jest odmienna od sytuacji nierezydentów o tyle, że w przypadku tych pierwszych zasadnicza część ich dochodów jest skoncentrowana w państwie, w którym na stałe zamieszkują. Ponadto państwo to zwykle dysponuje wszelkimi niezbędnymi informacjami dla oceny ogólnej zdolności podatkowej podatnika z uwagi na jego sytuację osobistą i rodzinną (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 33; wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03, Zb.Orz. str. I-5821, pkt 27).
- 28 Trybunał przyjął jednak również, że kiedy 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, który wykonuje tam taką samą działalność. Dochody obu są opodatkowane tylko w tym państwie, a podstawa opodatkowania jest taka sama (wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 20).
- 29 Rozumowanie powyższe znajduje zastosowanie *mutatis mutandis* w sytuacji, z jaką mamy do czynienia w sprawie przed sądem krajowym, gdzie dochód podlegający opodatkowaniu pochodzi ze świadczenia emerytalnego.

- 30 Jak bowiem słusznie zauważył rzecznik generalny w pkt 74 opinii, fińskie przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku podatników będących rezydentami świadczenia emerytalne takie jak wypłacane P.M. Turpeinen są opodatkowane jak każdy dochód pochodzący bezpośrednio z działalności gospodarczej, przy zastosowaniu tabeli progresywnej oraz ulg uwzględniających zdolność podatkową podatnika oraz jego sytuację osobistą i rodzinną.
- 31 Należy więc stwierdzić, że podatnicy niebędący rezydentami, jak P.M. Turpeinen, o ile świadczenie emerytalne wypłacane w Finlandii stanowi całość lub prawie całość ich dochodów, znajdują się obiektywnie — w zakresie podatku dochodowego — w takiej samej sytuacji jak emeryci mający miejsce zamieszkania w Finlandii, którzy otrzymują identyczne świadczenie emerytalne.
- 32 Różnica w traktowaniu wynikająca z przepisów takich jak te, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, mogłaby być uznana za uzasadnioną jedynie wtedy, gdyby była oparta na obiektywnych przesłankach proporcjonalnych do słusznego celu realizowanego przez prawo krajowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 20).
- 33 Żaden z argumentów przytoczonych przed Trybunałem przez rząd fiński w celu uzasadnienia różnicy w traktowaniu nie zasługuje na uwzględnienie.
- 34 Jak bowiem wskazuje rzecznik generalny w pkt 78 opinii, cele polegające na uproszczeniu i jasności fińskiego systemu podatkowego w stosunku do podatników niebędących rezydentami mogą być osiągnięte przy użyciu środków mniej ograniczających swobodę przemieszczania się obywateli Unii niż takie opodatkowanie, które w niektórych przypadkach może okazać wyższe niż to, które jest stosowane względem podatników będących rezydentami, a uzyskujących identyczne dochody.

- 35 Co do podnoszonych trudności w pobieraniu ostatecznej kwoty podatku od podatników niebędących rezydentami należy stwierdzić, że przepisy podatkowe w sprawie przed sądem krajowym wykraczają poza to, co niezbędne dla zagwarantowania skutecznego poboru podatku.
- 36 W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) zezwala na uzyskanie przez państwo członkowskie od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszelkich informacji, które mogą mu umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu, bądź wszelkich informacji, które uważa ona za niezbędne dla ustalenia dokładnej kwoty podatku należnej od dłużnika w zależności od stosowanego ustawodawstwa (wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42 i cytowane tam orzecznictwo).
- 37 Ponadto zgodnie z dyrektywą Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków (Dz.U. L 73, str. 18), w wersji wynikającej z dyrektywy Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, str. 17), państwo członkowskie może domagać się pomocy innego państwa członkowskiego w zakresie windykacji podatku dochodowego należnego od podatnika mającego miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.
- 38 Ponadto rząd fiński potwierdził na rozprawie, że od dnia 1 stycznia 2006 r. sporne przepisy podatkowe zostały zmienione w ten sposób, że od tej pory świadczenie emerytalne osoby podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest

opodatkowane w taki sam sposób, jak świadczenie emerytalne osoby podlegającej w Finlandii nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, to jest według tabeli progresywnej, z tymi samymi ulgami oraz zgodnie z tą samą procedurą składania deklaracji podatkowej. Rozwiązanie to zdaniem rządu fińskiego wynika z przesłanek natury praktycznej oraz z wyboru politycznego, zmierzającego do zmniejszenia obciążeń podatkowych osób pobierających niewielkie emerytury.

39 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć następująco: wykładni art. 18 WE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi podatek od świadczenia emerytalnego wypłacanego w jednym państwie członkowskim osobie mającej miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przekracza w niektórych przypadkach wysokość podatku, jaki byłby należny w sytuacji, gdyby osoba ta miała miejsce zamieszkania w pierwszym z tych państw członkowskich, o ile świadczenie to stanowi całość lub niemal całość dochodów tej osoby.

40 W tej sytuacji dokonywanie wykładni art. dyrektywy 90/365 nie jest konieczne.

### **W przedmiocie kosztów**

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Wykładni art. 18 WE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi podatek od świadczenia emerytalnego wypłacanego w jednym państwie członkowskim osobie mającej miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim przekracza niekiedy wysokość podatku, jaki byłby należny w sytuacji, gdyby osoba ta miała miejsce zamieszkania w pierwszym z tych państw członkowskich, o ile świadczenie to stanowi całość lub niemal całość dochodów tej osoby.**

Podpisy