



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 28 stycznia 2016 r.¹

Sprawa C-122/15

C

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus
(najwyższy sąd administracyjny, Finlandia)]

Przepisy podatkowe — Krajowe przepisy o podatku dochodowym — Artykuł 21 ust. 1 karty praw
podstawowych — Dyrektywa 2000/78/WE — Dyskryminacja ze względu na wiek —
Dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa prawdopodobnie otwiera nowy rozdział dotyczący wpływu prawa Unii na przepisy państw członkowskich o podatku dochodowym. Na wniosek prejudycjalny Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) Sąd został poproszony o wyjaśnienie istotnej kwestii, czy unijny zakaz dyskryminacji ze względu na wiek oddziałuje również na krajowe przepisy o podatku dochodowym.

2. Na zakaz ten powołuje się bowiem fiński podatnik podlegający dodatkowemu podatkowi, który pobierany jest w Finlandii wyłącznie od dochodów emerytalnych. Czy w takim przypadku unijny zakaz dyskryminacji ze względu na wiek, który jest uregulowany w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej i w dyrektywie, ma w ogóle zastosowanie, a jeśli tak, to czy zakazuje on państwu członkowskiemu wyższego opodatkowania dochodów emerytalnych?

3. W przedmiocie obowiązywania unijnego zakazu dyskryminacji ze względu na wiek w przepisach państw członkowskich o podatku dochodowym toczy się obecnie przed Trybunałem jeszcze jedna sprawa². Mimo że tamta niderlandzka sprawa dotyczy całkowicie innej regulacji przepisów o podatku dochodowym, podkreśla ona jednak znaczenie stanowiska, które Trybunał musi zająć w niniejszej sprawie.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Sprawa de Lange, C-548/15.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Stosowny fragment art. 21 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r., w wersji zmienionej w dniu 12 grudnia 2007 r. w Strasburgu³, zawiera następującą regulację:

„1. Zakazana jest wszelka dyskryminacja w szczególności ze względu na [...] wiek [...]”.

5. Artykuł 51 ust. 1 karty stanowi w przedmiocie jej „Zakres[u] zastosowania”:

„1. Postanowienia niniejszej karty mają zastosowanie [...] do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii [...]”.

6. Artykuł 13 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zmienionego traktatem z Amsterdamu⁴ (zwanego dalej „WE”), obecnie art. 19 TFUE⁵, przyznawał Radzie Unii Europejskiej następujące uprawnienie:

„Bez uszczerbku dla innych postanowień traktatów i w granicach kompetencji, które traktaty powierzają Unii, Rada [...] może podjąć środki niezbędne w celu zwalczania wszelkiej dyskryminacji ze względu na [...] wiek”.

7. Na podstawie art. 13 WE wydana została dyrektywa Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiająca ogólne warunki ramowe w zakresie zatrudnienia i pracy⁶.

8. W przedmiocie zakresu zastosowania dyrektywy 2000/78 jej art. 3 stanowi:

„1. W granicach kompetencji Wspólnoty, niniejszą dyrektywę stosuje się do wszystkich osób, zarówno sektora publicznego jak i prywatnego, włącznie z instytucjami publicznymi, w odniesieniu do:

[...]

c) warunków zatrudnienia i pracy, łącznie z warunkami zwalniania i wynagradzania;

[...]

3. Niniejszej dyrektywy nie stosuje się do wszelkiego rodzaju płatności dokonanych z systemów publicznych lub podobnych, włączając w to systemy zabezpieczenia społecznego i ochrony socjalnej.

[...]”.

9. Artykuł 16 dyrektywy 2000/78 stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne działania, aby:

a) zniesione zostały przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne sprzeczne z zasadą równego traktowania;

3 — Dz.U. C 326, s. 391.

4 — Dz.U. 1997, C 340, s. 173.

5 — Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 326, s. 47).

6 — Dz.U. L 303, s. 16.

[...]”.

10. Artykuł 2 dyrektywy 2000/78 zawiera następujące definicje:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy »zasada równego traktowania« oznacza brak jakichkolwiek form bezpośredniej lub pośredniej dyskryminacji z przyczyn określonych w art. 1.

2. Do celów ust. 1:

- a) dyskryminacja bezpośrednia występuje w przypadku gdy osobę traktuje się mniej przychylnie niż traktuje się, traktowano lub traktowano by inną osobę w porównywalnej sytuacji, z jakiegokolwiek przyczyny wymienionej w art. 1;
- b) dyskryminacja pośrednia występuje w przypadku, gdy przepis, kryterium lub pozornie neutralna praktyka może doprowadzić do szczególnie niekorzystnej sytuacji dla osób dane[go] [...] wieku [...] w stosunku do innych osób, chyba że:
 - i) taki przepis, kryterium lub praktyka jest [są] obiektywnie uzasadnion[e] zgodnym z prawem celem, a środki mające służyć osiągnięciu tego celu są właściwe i konieczne, lub

[...]”.

11. Stosowny fragment art. 1 dyrektywy 2000/78, do którego odnosi się art. 2 ust. 1, ma następujące brzmienie:

„Celem niniejszej dyrektywy jest wyznaczenie ogólnych ram dla walki z dyskryminacją ze względu na [...] wiek [...] w odniesieniu do zatrudnienia i pracy, w celu realizacji w państwach członkowskich zasady równego traktowania”.

12. Artykuł 6 dyrektywy 2000/78 stanowi pod nagłówkiem „Uzasadnienie odmiennego traktowania ze względu na wiek”, co następuje:

„1. Niezależnie od przepisów art. 2 ust. 2, państwa członkowskie mogą uznać, że odmierne traktowanie ze względu na wiek nie stanowi dyskryminacji, jeżeli w ramach prawa krajowego zostanie to obiektywnie i racjonalnie uzasadnione zgodnym z przepisami celem, w szczególności celami polityki zatrudnienia, rynku pracy i kształcenia zawodowego, i jeżeli środki mające służyć realizacji tego celu są właściwe i konieczne.

[...]”.

B – Prawo fińskie

13. W Finlandii podatek dochodowy jest pobierany zgodnie z tuloverolaki (ustawą o podatku dochodowym). W brzmieniu zmienionym od dnia 1 stycznia 2013 r. przez laki tuloverolain muuttamisesta – 785/2012 (ustawę 785/2012 o zmianie ustawy o podatku dochodowym) (zwaną dalej „fińską ustawą o podatku dochodowym”) ustanawia ona w § 124 ust. 1 i 4 dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych.

14. Dodatkowy podatek wynosi 6%, jeżeli dochody emerytalne po odliczeniu zwolnionej kwoty emerytury przekraczają 45 000 EUR. Podatek ten podlega uiszczaniu obok podatku dochodowego, który jest ustalany od tych dochodów według progresywnych stawek podatku dochodowego.

III – Postępowanie główne

15. Postępowanie główne dotyczy ustalenia podatku dochodowego należnego od C (zwanego dalej „podatnikiem”) za rok podatkowy 2013.

16. Podatnik posiada obywatelstwo fińskie i mieszka w Finlandii. W 2013 r. uzyskał on w Finlandii dochody emerytalne w zaokrągleniu w wysokości 460 000 EUR, które wypłacała mu spółka fińska. Wysokość jego emerytury została obliczona na podstawie ostatnich dziesięciu lat jego działalności. W tym czasie podatnik pracował dla szwedzkiej spółki, zarówno w Szwecji, jak i Finlandii. Emerytura podatnika była częściowo finansowana z kasy emerytalnej jego pracodawcy.

17. Fińska administracja skarbową pobrała od dochodów emerytalnych podatnika dodatkowy podatek w wysokości 6%, zgodnie z § 124 ust. 1 i 4 fińskiej ustawy o podatku dochodowym. Podatnik kwestionuje to działanie na drodze sądowej, albowiem jego zdaniem dodatkowy podatek stanowi zakazaną dyskryminację ze względu na wiek.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

18. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny), do którego tymczasem wniesiono spór, uważa, że decydująca w sporze jest wykładnia prawa Unii, i na podstawie art. 267 TFUE przedłożył Trybunałowi w dniu 10 marca 2015 r. następujące pytania:

- „1) Czy art. 3 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2000/78 należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie krajowe takie jak przepisy § 124 ust. 1 i 4 fińskiej ustawy o podatku dochodowym, dotyczące dodatkowego podatku od dochodów emerytalnych, jest objęte zakresem stosowania prawa Unii i tym samym ma w tej sprawie zastosowanie zakaz dyskryminacji ze względu na wiek ustanowiony w art. 21 ust. 1 karty?
- 2) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 2 ust. 1 i art. 2 ust. 2 lit. a) lub b) dyrektywy 2000/78 i art. 21 ust. 1 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak § 124 ust. 1 i 4 fińskiej ustawy o podatku dochodowym, dotyczącemu dodatkowego podatku od dochodów emerytalnych, zgodnie z którym od dochodów emerytalnych osoby fizycznej, których uzyskiwanie wiąże się przynajmniej pośrednio z wiekiem tej osoby, w określonych sytuacjach pobierany jest wyższy podatek dochodowy niż od odpowiednio wysokich dochodów z działalności zarobkowej?
- 3) Jeżeli wspomniane przepisy dyrektywy 2000/78 i postanowienia karty stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych, w niniejszej sprawie należy również zbadać, czy art. 6 ust. 1 wspomnianej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie krajowe takie jak dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych może jednak być postrzegane w rozumieniu tego przepisu jako obiektywne i odpowiednio uzasadnione ze względu na swój cel, w szczególności zgodny z prawem cel z zakresu polityki zatrudnienia, rynku pracy i kształcenia zawodowego, gdyż dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych, jak wynika z materiałów przygotowawczych do fińskiej ustawy o podatku dochodowym, zmierza do uzyskania wpływów podatkowych od osób uzyskujących dochody emerytalne, które mają zdolności płatnicze, do zmniejszenia różnicy między obciążeniem podatkowym dochodów emerytalnych i dochodów z działalności zarobkowej oraz do wzmocnienia zachęty dla osób starszych, by pozostały aktywne zawodowo?”.

19. W przedmiocie tych pytań podatnik, Irlandia, Republika Portugalska, Republika Finlandii, Królestwo Szwecji oraz Komisja Europejska przedstawili przed Trybunałem uwagi na piśmie. W trakcie rozprawy w dniu 10 grudnia 2015 r. uwagi przedstawili podatnik, Republika Finlandii, Królestwo Szwecji oraz Komisja.

V – Ocena prawna

20. Sąd odsyłający w swoim pierwszym pytaniu prejudycjalnym zasadniczo dąży do ustalenia, czy dyrektywa 2000/78 i art. 21 ust. 1 karty mają zastosowanie w postępowaniu głównym.

21. Moim zdaniem na pytanie to należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Uregulowanie państwa członkowskiego, które ustala wysokość stawki podatkowej w odniesieniu do dochodów emerytalnych, nie jest objęte ani zakresem zastosowania dyrektywy 2000/78 (w tym względzie pkt A), ani zakresem zastosowania karty (w tym względzie pkt B). Z tego powodu zbędne jest udzielanie odpowiedzi na pytania prejudycjalne drugie i trzecie.

A – W przedmiocie zakresu zastosowania dyrektywy 2000/78

22. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dyrektywa 2000/78 konkretyzuje unijny zakaz dyskryminacji ze względu na wiek⁷, który wynika z karty lub ogólnych zasad⁸ stanowiących zgodnie z art. 6 ust. 3 TUE⁹ część prawa Unii. W zakresie zastosowania dyrektywy 2000/78 państwa członkowskie muszą więc spełniać wynikające z niej wymogi¹⁰.

23. Zakres zastosowania dyrektywy 2000/78 jest określony przez jej art. 3. W niniejszym przypadku powstaje pytanie, czy opodatkowanie dochodów emerytalnych w związku z uprzednio wykonywaną pracą jest objęte ust. 1 lit. c) tego artykułu. Zgodnie z tym przepisem dyrektywę stosuje się do wszystkich osób „w odniesieniu do [...] warunków zatrudnienia i pracy, łącznie z warunkami [...] wynagradzania”.

24. Powstają zatem dwa zagadnienia: po pierwsze, czy emerytura, którą w niniejszej sprawie otrzymuje podatnik, stanowi „wynagrodzenie”, i po drugie, czy *opodatkowanie* tej emerytury należy uznać za uregulowanie w odniesieniu do wynagrodzenia w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2000/78.

1. Emerytura jako wynagrodzenie

25. W świetle utrwalonego orzecznictwa pojęcie „wynagrodzenia” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2000/78 jest definiowane z uwzględnieniem motywu 13 tej dyrektywy w nawiązaniu do art. 157 TFUE (dawniej art. 141 WE), który ustanawia zasadę równości wynagrodzeń dla pracowników płci męskiej i żeńskiej. W ten sposób uwzględniane jest jednocześnie ograniczenie przewidziane w art. 3 ust. 3, zgodnie z którym dyrektywy 2000/78 nie stosuje się do płatności dokonanych z systemów publicznych¹¹.

26. Artykuł 157 ust. 2 akapit pierwszy TFUE definiuje jako „wynagrodzenie” w szczególności „wszystkie inne korzyści [...] otrzymywane przez pracownika bezpośrednio lub pośrednio, z racji zatrudnienia, od pracodawcy”. Trybunał sprecyzował tę definicję w ten sposób, że obejmuje ona wszystkie korzyści, obecne lub przyszłe, wypłacane pracownikowi przez pracodawcę, również w sposób pośredni, z tytułu zatrudnienia¹². Również świadczenia wypłacone po ustaniu stosunku pracy mogą więc stanowić owe korzyści¹³.

7 — Zobacz w szczególności wyroki: Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, pkt 21; Prigge i in., C-447/09, EU:C:2011:573, pkt 38; Schmitzer, C-530/13, EU:C:2014:2359, pkt 22, 23; a także O, C-432/14, EU:C:2015:643, pkt 21.

8 — Zobacz podobnie wyrok Mangold, C-144/04, EU:C:2005:709, pkt 74, 75.

9 — Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. C 326, s. 13).

10 — Zobacz wyroki: Schmitzer, C-530/13, EU:C:2014:2359, pkt 23; Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, pkt 16.

11 — Zobacz między innymi wyroki: Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, pkt 40, 41; HK Danmark, C-476/11, EU:C:2013:590, pkt 25; Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, pkt 20.

12 — Zobacz między innymi wyroki: HK Danmark, C-476/11, EU:C:2013:590, pkt 26; Dansk Jurist- og Økonomforbund, C-546/11, EU:C:2013:603, pkt 26; Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, pkt 21.

13 — Zobacz w szczególności wyroki: Barber, C-262/88, EU:C:1990:209, pkt 12; Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, pkt 44.

27. W każdym razie jeżeli pracodawca – tak jak ewidentnie w niniejszym przypadku – wypłaca świadczenia z własnej zakładowej kasy emerytalnej, wyżej wymienione przesłanki są spełnione. Również z art. 6 ust. 2 dyrektywy 2000/78 wynika, że uzyskiwanie świadczeń emerytalnych z systemów zabezpieczenia społecznego pracowników jest objęte zakresem zastosowania tej dyrektywy.

28. W świetle informacji przedstawionych przez sąd odsyłający nie da się jednoznacznie ocenić, w jakim zakresie można dokonać subsumpcji pod pojęcie „wynagrodzenia” w rozumieniu art. 157 ust. 2 akapit pierwszy TFUE pozostałych składników emerytury podatnika. Ewentualnie kwestię tę musiałby więc jeszcze zbadać sam sąd odsyłający.

29. W odniesieniu do dalszej analizy pytania prejudycjalnego pozostaje jednakże stwierdzić, że emerytura uzyskiwana w niniejszym przypadku przez podatnika przynajmniej częściowo stanowi wynagrodzenie w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2000/78.

2. Opodatkowanie wynagrodzenia

30. Następnie powstaje decydujące pytanie, czy *opodatkowanie* tego wynagrodzenia zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. c) również jest objęte zakresem zastosowania dyrektywy 2000/78.

a) Treść

31. W każdym razie rzeczony przepis został w wersji niemieckiej ujęty szeroko. Zgodnie z art. 16 lit. a) w związku z art. 3 ust. 1 lit. c) państwa członkowskie są zobowiązane do zniesienia wszystkich dyskryminujących przepisów prawnych w szczególności „w odniesieniu do” wynagrodzenia¹⁴. Przepis krajowy, który opodatkowuje takie wynagrodzenie, automatycznie ma takie odniesienie.

b) Porównanie z innymi zakazami dyskryminacji

32. Ponadto w przypadku innych przepisów prawa Unii przewidujących zakazy dyskryminacji w odniesieniu do warunków wynagrodzenia Trybunał przyjął rozszerzenie zakresu zastosowania na opodatkowanie wynagrodzenia.

33. I tak, art. 45 ust. 2 TFUE nakazuje w ramach swobody przepływu pracowników zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich, w szczególności w zakresie wynagrodzenia. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał uznawał tę zasadę równego traktowania w zakresie wynagrodzenia za pozbawioną skuteczności, gdyby mogła ona zostać naruszona przez dyskryminujące krajowe przepisy o podatku dochodowym¹⁵. To rozszerzenie zakazu dyskryminacji swobodnego przepływu pracowników na opodatkowanie wynagrodzenia jest wprawdzie poparte wyraźnym przepisem znajdującym się w art. 7 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 492/2011¹⁶, niemniej jednak wydaje się również wynikać bezpośrednio z wykładni pojęcia „wynagrodzenia” w art. 45 ust. 2 TFUE¹⁷.

14 — Francuska wersja językowa art. 3 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2000/78 ma nieco węższe brzmienie, albowiem mówi o *warunkach* wynagrodzenia („les conditions [...] de rémunération”); jednakże opodatkowanie wynagrodzenia da się subsumować także pod te warunki.

15 — Zobacz w szczególności wyroki: Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 12; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 23; Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 20.

16 — Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii (Dz.U. L 141, s. 1), uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty (Dz.U. L 257, s. 2).

17 — Zobacz w szczególności wyrok Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 22, w którym Trybunał już w ogóle nie odnosi się w tym zakresie do rozporządzenia nr 492/2011.

34. Również w przypadku zakazu dyskryminacji ze względu na płeć Trybunał zdecydował się na wykładnię, w myśl której warunki pracy obejmują również opodatkowanie działalności. I tak, w odniesieniu do obowiązującego wówczas art. 5 ust. 1 dyrektywy 76/207/EWG¹⁸ orzekł on, że do warunków pracy, w szczególności warunków wypowiedzenia, w przypadku których państwa członkowskie są zobowiązane przestrzegać zakazu dyskryminacji ze względu na płeć, zalicza się również uregulowanie podatkowe państwa członkowskiego, które przyznaje odmienne ulgi podatkowe w zakresie opodatkowania odpłaty pieniężnej w związku z odejściem z pracy¹⁹.

c) Ratio legis

35. Rozszerzenie zakresu zastosowania dyrektywy 2000/78 na opodatkowanie wynagrodzenia odpowiadałoby bezspornie również celom tej dyrektywy.

36. Dyrektywa ta uznaje w zakazie różnych dyskryminacji nie tylko wartość samą w sobie²⁰, która ma decydujące znaczenie dla równości szans, pełnego uczestnictwa w życiu gospodarczym, kulturalnym i społecznym oraz indywidualnego rozwoju²¹. Ustanowione w ramach dyrektywy 2000/78 zakazy dyskryminacji powinny też uniemożliwiać naruszanie określonych celów Unii, a mianowicie wysokiego poziomu zatrudnienia i ochrony socjalnej, podnoszenia poziomu i jakości życia, spójności gospodarczej i społecznej, solidarności i swobodnego przepływu osób²².

37. Wszystkie te cele mogą zostać naruszone również przez dyskryminujące opodatkowanie wynagrodzenia. To, jaką kwotą z wynagrodzenia pracownik ostatecznie dysponuje, zależy bowiem w istotnej mierze od opodatkowania tego wynagrodzenia.

d) Ograniczenie do kompetencji Wspólnoty

38. Jednakże art. 3 ust. 1, który określa zakres zastosowania dyrektywy 2000/78, przewiduje zaraz na początku ograniczenie, w myśl którego dyrektywę stosuje się tylko „[w] granicach kompetencji Wspólnoty”. Ograniczenie to jest oparte właśnie na takiej kompetencji, która znajduje się w podstawie prawnej rzeczowej dyrektywy, mianowicie w art. 13 WE.

39. Zakres zastosowania dyrektywy 2000/78 nie może więc być szerszy niż kompetencje Wspólnoty. Wobec tego ograniczenia powstaje, w odniesieniu do niniejszego przypadku, pytanie, czy opodatkowanie emerytur należy do kompetencji Wspólnoty, a obecnie Unii.

40. Trybunał powtarza w utrwalonym orzecznictwie, że podatki bezpośrednie – do których zalicza się również w szczególności podatek dochodowy nałożony na emerytury, taki jak ten w niniejszym przypadku – należą do kompetencji *państw członkowskich*²³.

41. Niemniej jednak nie jest to cała prawda.

18 — Dyrektywa Rady z dnia 9 lutego 1976 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn w zakresie dostępu do zatrudnienia, kształcenia i awansu zawodowego oraz warunków pracy (Dz.U. L 39, s. 40), zmieniona dyrektywą 2006/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy (Dz.U. L 204, s. 23).

19 — Wyrok Vergani, C-207/04, EU:C:2005:495, pkt 25–29.

20 — Zobacz motyw 5 dyrektywy 2000/78.

21 — Zobacz motyw 9 dyrektywy 2000/78.

22 — Zobacz motyw 11 dyrektywy 2000/78.

23 — Zobacz w szczególności wyroki: Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 19; Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765, pkt 28.

– Szczególne kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich

42. W traktacie znajduje się cały szereg postanowień, które przyznały Wspólnocie również pewne szczególne kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich.

43. I tak, przykładowo w ramach polityki w dziedzinie środowiska istniała, na podstawie art. 175 ust. 2 tiret pierwsze WE [obecnie art. 192 ust. 2 lit. a) TFUE], kompetencja ustawodawcza Wspólnoty w zakresie „przepis[ów] przede wszystkim o charakterze fiskalnym” obejmująca również podatki bezpośrednie. To samo dotyczy obecnie, zgodnie z art. 194 ust. 3 TFUE, również polityki Unii w dziedzinie energetyki.

44. Te i jeszcze inne szczególne kompetencje Wspólnoty lub Unii w dziedzinie podatków bezpośrednich²⁴ nie są jednakże istotne w niniejszym przypadku, ponieważ nie przyznają one in corpore ogólnej kompetencji do wydawania aktów prawnych w dziedzinie opodatkowania dochodów emerytalnych, w szczególności w odniesieniu do ogólnej wysokości stawki podatkowej²⁵. Pod tym względem sytuacja jest inna niż w przypadku podatków pośrednich, dla których art. 93 WE (obecnie art. 113 TFUE) przewidywał ogólną kompetencję Wspólnoty, i również inna niż w przypadku świadczeń z zabezpieczenia społecznego, które są objęte ogólną kompetencją Wspólnoty w dziedzinie zabezpieczenia społecznego zgodnie z art. 137 ust. 3 tiret pierwsze WE [obecnie art. 153 ust. 1 lit. c) TFUE]²⁶.

– Ogólna kompetencja w zakresie rynku wewnętrznego

45. Poza wymienionymi szczególnymi kompetencjami w dziedzinie podatków bezpośrednich Wspólnota mogła jednakże uchylać, zgodnie z art. 94 WE (obecnie art. 115 TFUE), również dyrektywy w dowolnych dziedzinach prawa, które „mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku”. Na tej podstawie zostało już również uchwalonych wiele dyrektyw, które regulują niektóre aspekty podatków bezpośrednich państw członkowskich, jednakże nie regulują opodatkowania emerytur²⁷.

46. Pod warunkiem, że opodatkowanie dochodów emerytalnych przez państwa członkowskie ma bezpośredni wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku w rozumieniu art. 94 WE, Wspólnota mogłaby uchwalić dyrektywy również w tej dziedzinie. W szczególności taki wpływ mogłoby mieć opodatkowanie emerytur w związku z transgranicznymi stanami faktycznymi. Opodatkowanie emerytur wykraczające poza harmonizację mogłoby ponadto w stosownym przypadku zostać ustanowione na podstawie art. 94 WE w celu stworzenia równych warunków konkurencji.

47. Niemniej jednak uważam, że kompetencja ustawodawcza Wspólnoty w ramach wspólnego rynku na podstawie art. 94 WE sama nie wystarczy, aby móc mówić o kompetencji Wspólnoty w rozumieniu art. 13 WE i art. 3 dyrektywy 2000/78.

24 — Zobacz, w odniesieniu do znoszenia przeszkód podatkowych w zakresie współpracy w dziedzinie badań, art. 182 ust. 5 w związku z art. 179 ust. 2 TFUE; w odniesieniu do opodatkowania członków Parlamentu Europejskiego – art. 223 ust. 2 TFUE; a także, w odniesieniu do opodatkowania pracowników Unii, art. 12 ust. 1 protokołu (nr 7) w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej, który jest dołączony do Traktatu UE, Traktatu FUE i Traktatu EWEA (Dz.U. C 326, s. 266).

25 — Można przy tym nie rozstrzygać, czy znajdujące się w art. 3 ust. 1 dyrektywy 2000/78 odniesienie do kompetencji „Wspólnoty” obejmuje – przykładowo na podstawie dynamicznej interpretacji – kompetencje Unii uregulowane dopiero w traktacie FUE.

26 — Chociaż szczegółowe określenie tych świadczeń należy do kompetencji państw członkowskich; zob. podobnie wyrok Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, pkt 59.

27 — Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1), uchylona dyrektywą Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. (Dz.U. L 310, s. 34); dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), uchylona dyrektywą Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. (Dz.U. L 345, s. 8); dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38) oraz dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 157, s. 49).

48. Artykuł 94 WE obejmuje bowiem potencjalnie wszystkie obszary prawa. Gdyby więc uznać art. 94 WE za ustanawiający wystarczającą kompetencję Wspólnoty w ramach art. 13 WE, to Unia również mogłaby ustanawiać zakazy dyskryminacji we wszystkich obszarach prawa. To jednak pozbawiałoby zawarty w art. 13 WE i art. 19 ust. 1 TFUE zwrot „w granicach kompetencji, które traktaty powierzają Unii” jego praktycznej skuteczności, gdyż nie wywoływałby on w ogóle skutków.

49. Orzecznictwo Trybunału zawiera już również kryteria dla wykładni art. 13 WE, w świetle której art. 94 WE jedynie w ograniczonej formie uznawany jest za podstawę kompetencyjną Wspólnoty.

50. I tak, w wyroku *Specht i in.* Trybunał zbadał, czy dyrektywa 2000/78 mieści się poza granicami kompetencji Unii ze względu na to, że art. 153 ust. 5 TFUE (dawniej art. 137 ust. 6 WE) wyłącza uregulowania dotyczące wynagrodzenia z kompetencji Unii w dziedzinie polityki społecznej²⁸. Jednakże w ramach uzasadnienia wyroku Trybunał nie rozważył, czy ograniczenie zawarte w art. 153 ust. 5 TFUE nie ma żadnego skutku w odniesieniu do zakresu zastosowania dyrektywy 2000/78²⁹, z tego względu, że kompetencja Unii w zakresie obszarów prawa wyłączonych w ramach polityki społecznej może przecież wynikać z kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego określonych w art. 114 TFUE i 115 TFUE (dawniej art. 95 WE i 94 WE).

51. Ponadto niedawno w wyroku *CEZ Razpredelenie Byłgarija* Trybunał musiał zająć się podobną kwestią, dotyczącą tego, jak należy interpretować ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy 2000/43/WE³⁰ do kompetencji Wspólnoty. W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, że w każdym razie kompetencja ta nie ulega wątpliwości, ponieważ w spornej dziedzinie prawa istniały już uregulowania unijne, które zostały wydane w szczególności na podstawie kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego ustanowionej w art. 95 WE (obecnie art. 114 TFUE)³¹. Wydaje się, że dla Trybunału nie było więc w tym zakresie decydujące to, czy kompetencja Wspólnoty lub Unii istniała w sposób abstrakcyjny na podstawie kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego, lecz to, czy kompetencja ta była również konkretnie realizowana za pomocą aktów prawnych.

52. To podejście uważam również za właściwe w przypadku kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego ustanowionej w art. 94 WE (obecnie art. 115 TFUE). Zgodnie z tym przepisem kompetencja Wspólnoty lub Unii praktycznie nie jest ograniczona pod względem przedmiotowym. Niezliczenie wiele dziedzin prawa może mieć wpływ na rynek wewnętrzny. Ponadto stwierdzenie takiego wpływu mogłoby być w znacznej części zastrzeżone na rzecz prerogatywy ocennej prawodawcy. Ten przedmiotowy zakres kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego w art. 94 WE jest jednak ograniczony na szczeblu proceduralnym poprzez wymóg jednomyślności w Radzie. Państwa członkowskie zebrane w Radzie mogą w ten sposób częściowo regulować dziedziny prawa, które zasadniczo nie wchodzą w zakres kompetencji Unii. Ograniczenie kompetencji w zakresie rynku wewnętrznego przez wymóg jednomyślności nie może jednak znaleźć odpowiedniego wyrazu w ramach art. 13 WE (obecnie art. 19 TFUE). Dlatego też w tym względzie kompetencja Wspólnoty w odniesieniu do art. 94 WE powinna zostać uznana tylko wtedy, gdy Rada działała już na tej podstawie w określonym obszarze prawa.

53. Z uwagi jednak na to, że ani w chwili uchwalenia dyrektywy 2000/78, ani w chwili obecnej nie istniała i nie istnieje dyrektywa w dziedzinie opodatkowania emerytur, opodatkowanie to nie należy do kompetencji powierzonych Wspólnocie w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy 2000/78. Zatem zakres zastosowania tej dyrektywy nie obejmuje opodatkowania emerytur.

28 — Wyrok *Specht i in.*, od C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, pkt 32–35.

29 — Zobacz także wniosek Komisji z dnia 6 stycznia 2000 r. w sprawie dyrektywy Rady ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy [COM(1999) 565 wersja ostateczna], objaśnienia do art. 3.

30 — Dyrektywa Rady z dnia 29 czerwca 2000 r. wprowadzająca w życie zasadę równego traktowania osób bez względu na pochodzenie rasowe lub etniczne (Dz.U. L 180, s. 22).

31 — Wyrok *CEZ Razpredelenie Byłgarija*, C-83/14, EU:C:2015:480, pkt 44.

e) Zamiar prawodawcy

54. Ponadto należy stwierdzić, że prawodawca Unii nie zamierzał poprzez uchwalenie dyrektywy 2000/78 regulować również zakazów dyskryminacji w prawie podatkowym, mimo że byłby on do tego upoważniony zgodnie z art. 13 WE.

55. Po pierwsze, znajduje to już częściowo wyraz w tytule dyrektywy 2000/78, w myśl którego zwalczana ma być dyskryminacja tylko „w zakresie” zatrudnienia i pracy.

56. Po drugie, żaden z 37 motywów nie zawiera jakiegokolwiek wskazówki pozwalającej stwierdzić, że rzeczona dyrektywa ma oddziaływać również w dziedzinie podatków państw członkowskich. Takie milczenie byłoby praktycznie niezrozumiałe, gdyby prawodawca Unii rzeczywiście zamierzał wiązać z tą dyrektywą tak daleko idące konsekwencje dla bezpośredniego prawa podatkowego państw członkowskich.

57. Po trzecie, również objaśnienia do wniosku w sprawie dyrektywy nie zawierają żadnego odniesienia do prawa podatkowego. W zakresie, w jakim Komisja nawiązuje tam do kompetencji Wspólnoty, chodzi wyłącznie o uprawnienia w ramach polityki społecznej na podstawie art. 137 WE (obecnie art. 153 TFUE)³².

58. Po czwarte, w ramach procedury ustawodawczej Komisja Wolności Obywatelskich, Sprawiedliwości i Spraw Wewnętrznych Parlamentu Europejskiego wyraziła nawet życzenie, aby pojęciem pośredniej dyskryminacji objąć również opodatkowanie osób³³. Stosowny wniosek o zmianę nie został jednakże przejęty do odpowiedniej opinii w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy ani przez odgrywającą główną rolę Komisję ds. Zatrudnienia i Spraw Socjalnych³⁴, ani przez plenum Parlamentu Europejskiego³⁵.

f) Wnioski

59. Dyrektywy 2000/78 nie stosuje się zatem do opodatkowania dochodów emerytalnych w niniejszym przypadku.

B – W przedmiocie zastosowania karty

60. Jeżeli więc dyrektywa 2000/78 nie odgrywa żadnej roli w sporze w postępowaniu głównym, to powstaje pytanie, czy zawarty w art. 21 ust. 1 karty zakaz dyskryminacji znajduje bezpośrednie zastosowanie. Państwa członkowskie są bowiem związane tym zakazem również poza zakresem zastosowania dyrektywy 2000/78, o ile zastosowanie ma karta zgodnie z jej art. 51.

61. Republika Finlandii jest zobowiązana, zgodnie z art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze karty, do przestrzegania unijnego zakazu dyskryminacji ze względu na wiek „w zakresie, w jakim stosuje [ona] prawo Unii”. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowanie to oznacza, że prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach *podlegających* prawu Unii, ale nie poza takimi sytuacjami³⁶.

32 — Zobacz uwagi dotyczące podstawy prawnej (pkt 4) oraz objaśnienia (pkt 5) do art. 3 wniosku (przytoczone w przypisie 29).

33 — Sprawozdanie Komisji Parlamentu Europejskiego ds. Zatrudnienia i Spraw Socjalnych z dnia 21 września 2000 r. dotyczące wniosku w sprawie dyrektywy Rady ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (A5-0264/2000), s. 63.

34 — Ibidem, s. 1 i nast.

35 — Rezolucja legislacyjna Parlamentu Europejskiego z dnia 5 października 2010 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (Dz.U. C 178, s. 270).

36 — Zobacz w szczególności wyroki: Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19; Pfleger i in., C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 33; a także Delvigne, C-650/13, EU:C:2015:648, pkt 26.

62. Zgodnie z wyrokiem *Pfleger i in.* do sytuacji podlegających prawu Unii należą również takie, w których prawo krajowe może ograniczyć podstawowe swobody gwarantowane traktatem. Państwo członkowskie może uzasadnić takie ograniczenie tylko wtedy, gdy jednocześnie zapewnia zgodność z prawami podstawowymi karty³⁷.

63. W niniejszym przypadku opodatkowanie dochodów emerytalnych podatnika mogłoby stanowić ograniczenie podstawowej swobody i w konsekwencji otwierać zakres stosowania karty. Emerytura, którą podatnik otrzymał w roku 2013 r., pochodzi bowiem co najmniej częściowo z działalności, którą wcześniej wykonywał on w państwie członkowskim innym niż Republika Finlandii. W związku z tym wskutek opodatkowania emerytury w Finlandii możliwe jest ograniczenie pracowniczej swobody przepływu podatnika.

64. Zgodnie z art. 45 ust. 1 TFUE zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii. W świetle utrwalonego orzecznictwa postanowienie to stoi na przeszkodzie jakiegokolwiek przepisowi, który – nawet jeżeli jest stosowany bez dyskryminacji ze względu na przynależność państwową – może zakłócać lub czynić mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli Unii z podstawowych swobód zagwarantowanych traktatem³⁸.

65. Z jednej strony podatnik jako obywatel fiński nie jest przy tym pozbawiony możliwości powołania się wobec swojego własnego państwa na swobodę przepływu pracowników. Z drugiej strony również emerytura otrzymywana na podstawie wcześniejszego stosunku pracy jest objęta ochroną na mocy art. 45 TFUE³⁹.

66. Chociaż opodatkowanie w Finlandii emerytury podatnika, którą nabył on co najmniej częściowo na podstawie działalności w Szwecji, obciąża korzystanie przez tego pracownika ze swobody przepływu pracowników, to jednak, zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem, ograniczenie tej podstawowej swobody nie występuje. W myśl tego orzecznictwa przepis krajowy w dziedzinie prawa podatkowego jest bowiem w stanie utrudnić lub czynić mniej atrakcyjnym korzystanie z podstawowej swobody tylko wtedy, gdy dokonuje on rozróżnienia między działalnością krajową a transgraniczną. Jednakowy pobór podatku bezpośredniego w krajowych i transgranicznych stanach faktycznych – taki jaki ma miejsce w niniejszym przypadku jednolitej stawki podatkowej dla wszystkich dochodów emerytalnych – nie może natomiast stanowić ograniczenia podstawowych swobód⁴⁰.

67. Republika Finlandii poprzez pobór podatku dochodowego od dochodów emerytalnych nie wykonuje więc w niniejszym przypadku prawa Unii. W konsekwencji w postępowaniu głównym unijny zakaz dyskryminacji ze względu na wiek, określony w art. 21 ust. 1 karty, nie znajduje również bezpośredniego zastosowania na podstawie art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze karty.

37 — Wyrok *Pfleger i in.*, C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 35, 36.

38 — Zobacz w szczególności wyrok Komisja/Belgia, C-317/14, EU:C:2015:63, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

39 — Zobacz wyrok *Sehrer*, C-302/98, EU:C:2000:322, pkt 29, 30.

40 — Zobacz moje opinie w sprawach: X, C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 28; *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 83, 84; a także X, C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 40; wyjątek może dotyczyć podatku prohibicyjnego: zob. wyrok *Berlington Hungary i in.*, C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 40, 41; a także moja opinia przedstawiona w sprawie *Viacom Outdoor*, C-134/03, EU:C:2004:676, pkt 63.

VI – Wnioski

68. W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytania prejudycjalne Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) w sposób następujący:

Uregulowania krajowego takiego jak § 124 ust. 1 i 4 fińskiej ustawy o podatku dochodowym, które przewiduje dodatkowy podatek od dochodów emerytalnych, nie należy oceniać w świetle unijnego zakazu dyskryminacji ze względu na wiek, który wynika z art. 21 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz z dyrektywy Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy.