



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 28 januari 2016¹

Mål C-122/15

C

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Finland))

”Skattelagstiftning — Nationell lagstiftning om inkomstskatt — Artikel 21.1 i stadgan om de grundläggande rättigheterna — Direktiv 2000/78/EG — Åldersdiskriminering — Tilläggsskatt för pensionsinkomst”

I – Inledning

1. Förevarande mål medför eventuellt en ny dimension i unionsrättens inflytande på medlemsstaternas lagstiftning om inkomstbeskattning. Efter begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen i Finland ska det klargöras huruvida det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering även har effekt i den nationella lagstiftningen om inkomstskatt.
2. Detta förbud åberopas nämligen av en finländsk beskattningsbar person som omfattas av en tilläggsskatt som i Finland endast uttas på pensionsinkomster. Är det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering, vilket regleras i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, över huvud taget tillämpligt i ett sådant fall och innebär det i så fall att en medlemsstat inte får ta ut en högre skatt på pensionsinkomster?
3. För närvarande pågår ett ytterligare förfarande vid domstolen som rör frågan huruvida det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering är tillämpligt i medlemsstaternas lagstiftning om inkomstskatt.² Fastän detta nederländska mål rör en helt annan bestämmelse om inkomstskatt, understryker detta dock betydelsen av det vägval som domstolen ska göra i förevarande mål.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. I artikel 21.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000, anpassad i Strasbourg den 12 december 2007³ (nedan kallad stadgan), föreskrivs i tillämpliga delar följande:

”1. All diskriminering på grund av bland annat ... ålder ... ska vara förbjuden.”

¹ — Originalspråk: tyska.

² — Målet *de Lange* (C-548/15).

³ — EUT C 326, 2012, s. 391.

5. I artikel 51.1 i stadgan fastställs följande med avseende på dess tillämpningsområde:

”1. Bestämmelserna i denna stadga riktar sig ... till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten. ...”

6. Artikel 13 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i dess lydelse enligt Amsterdamfördraget⁴ (nedan kallad FEG), numera artikel 19 FEUF⁵, gav rådet följande bemyndigande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de övriga bestämmelserna i detta fördrag och inom ramen för de befogenheter som fördraget ger gemenskapen, kan rådet ... vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa diskriminering på grund av ... ålder ...”.

7. Rådets direktiv 2000/78/EG av den 27 november 2000 om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet⁶ antogs på grundval av artikel 13 EG (nedan kallat direktiv 2000/78).

8. Vad gäller tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 anges följande i artikel 3 i nämnda direktiv:

”(1) Inom ramen för gemenskapens befogenheter skall detta direktiv tillämpas på alla personer, såväl inom den offentliga som den privata sektorn, inklusive offentliga organ, i fråga om följande:

...

c) Anställnings- och arbetsvillkor, inklusive avskedande och löner.

...(2) ...

(3) Detta direktiv skall inte tillämpas på utbetalningar från offentliga system eller liknande, däribland offentliga system för social trygghet eller socialt skydd.

...”

9. I artikel 16 i direktiv 2000/78 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att

a) lagar och andra författningar som strider mot principen om likabehandling upphävs,

...”

10. Artikel 2 i direktiv 2000/78 innehåller följande definitioner:

”1. I detta direktiv avses med principen om likabehandling att det inte får förekomma någon direkt eller indirekt diskriminering på någon av de grunder som anges i artikel 1.

(2) Enligt punkt 1 skall

a) direkt diskriminering anses förekomma när en person på någon av de grunder som anges i artikel 1 behandlas mindre förmånligt än en annan person behandlas, har behandlats eller skulle ha behandlats i en jämförbar situation,

4 — EGT C 340, 1997, s. 173.

5 — Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 326, 2012, s. 47).

6 — EGT L 303, s. 16.

- b) indirekt diskriminering anses förekomma när en skenbart neutral bestämmelse eller ett skenbart neutralt kriterium eller förfaringssätt särskilt missgynnar personer ... med en viss ålder ... jämfört med andra personer, om inte
 - i) bestämmelsen, kriteriet eller förfaringssättet objektivt motiveras av ett berättigat mål och om medlen för att uppnå detta mål är lämpliga och nödvändiga, eller
 - ii) ...

...”

11. Artikel 1 i direktiv 2000/78, som artikel 2.1 hänvisar till, har i tillämpliga delar följande lydelse:

”Syftet med detta direktiv är att fastställa en allmän ram för bekämpning av diskriminering i arbetslivet på grund av ... ålder ..., för att principen om likabehandling skall kunna genomföras i medlemsstaterna.”

12. I artikel 6 i direktiv 2000/78 föreskrivs följande under rubriken ”Befogad särbehandling på grund av ålder”:

”1. Utan hinder av artikel 2.2 får medlemsstaterna föreskriva att särbehandling på grund av ålder inte skall utgöra diskriminering om särbehandlingen på ett objektivt och rimligt sätt inom ramen för nationell rätt kan motiveras av ett berättigat mål som rör särskilt sysselsättningspolitik, arbetsmarknad och yrkesutbildning, och sätten för att genomföra detta syfte är lämpliga och nödvändiga.

...”

B – Nationell lagstiftning

13. I Finland tas inkomstskatt ut enligt inkomstskattelagen. I dess lydelse enligt lag 785/2012 om ändring av inkomstskattelagen från och med den 1 januari 2013 (nedan kallad inkomstskattelagen) föreskrivs i 124 § 1 och 4 mom. en tilläggsskatt för pensionsinkomster.

14. Tilläggsskatten uppgår till 6 procent om denna överstiger 45 000 euro efter grundavdrag. Den ska betalas utöver den inkomstskatt som ska betalas på dessa inkomster enligt den allmänna progressiva inkomstskattesatsen.

III – Målet vid den nationella domstolen

15. Målet vid den nationella domstolen avser fastställande av inkomstskatt för C för beskattningsperioden 2013.

16. C är finländsk medborgare och bosatt i Finland. År 2013 hade han pensionsinkomster på ungefär 460 000 euro som han erhöll från ett finländskt bolag. Storleken på hans pension beräknades på grundval av de sista tio yrkesverksamma åren. Under denna period hade C arbetat för ett svenskt bolag, såväl i Sverige som i Finland. C:s pension finansierades delvis av en pensionsfond som hans arbetsgivare innehar.

17. Den finländska skattemyndigheten tog ut en tilläggsskatt på 6 procent enligt 124 § 1 och 4 mom. inkomstskattelagen. C överklagade detta beslut, eftersom han ansåg att detta utgjorde förbjuden åldersdiskriminering.

IV – Förfarandet vid domstolen

18. Högsta förvaltningsdomstolen, vid vilken målet numera är anhängigt, anser att det krävs en tolkning av unionsrätten och hänsköt därför, den 10 mars 2015, följande frågor till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

- ”1. Ska artikel 3.1 c i direktiv 2000/78/EG tolkas så, att nationell lagstiftning såsom 124 § 1 och 4 mom. inkomstskattelagen om tilläggsskatt för pensionsinkomst omfattas av tillämpningsområdet för unionsrätten och därmed av förbudet mot diskriminering på grund av ålder i den mening som avses i artikel 21.1 i stadgan?
2. Om den första frågan besvaras jakande: Ska artikel 2.1 och 2.2 a eller b i direktiv 2000/78/EG och artikel 21.1 i stadgan tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning såsom 124 § 1 och 4 mom. inkomstskattelagen om tilläggsskatt för pensionsinkomst, enligt vilken det i vissa fall utkrävs skatt på en fysisk persons pensionsinkomster, vilka åtminstone indirekt är kopplade till personens ålder, som är högre än för arbetsinkomster av motsvarande storlek?
3. För det fall att bestämmelserna i direktiv 2000/78/EG och i stadgan utgör hinder för en nationell lagstiftning som den om tilläggsskatt för pensionsinkomst, behöver det i detta fall prövas huruvida artikel 6.1 i nämnda direktiv ska tolkas så, att en sådan nationell lagstiftning på ett objektivt och rimligt sätt kan anses motiveras av ett berättigat mål, i den mening som avses i den bestämmelsen, som rör särskilt sysselsättningspolitik, arbetsmarknad och yrkesutbildning, med tanke på att tilläggsskatten för pensionsinkomst, som framgår av förarbetena till inkomstskattelagen, syftar till att uppbära skatt från pensionärer med hög bärkraft, minska skillnaderna i beskattning mellan pensionsinkomster och arbetsinkomster och stärka incitamenten för äldre att förbli aktiva på arbetsmarknaden?”

19. I dessa frågor har C, Irland, Republiken Portugal, Republiken Finland, Konungariket Sverige och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen den 10 december 2015 yttrade sig C, Republiken Finland, Konungariket Sverige och kommissionen.

V – Rättslig bedömning

20. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak hänskjutit sin första fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2000/78 respektive artikel 21.1 i stadgan är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

21. Jag anser att denna fråga ska besvaras nekande. En nationell bestämmelse, i vilken skattesatsen för beskattning av pensionsinkomster fastställs, omfattas varken av tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 (se avsnitt A nedan) eller av stadgans tillämpningsområde (se avsnitt B nedan). Mot denna bakgrund behöver den andra och den tredje tolkningsfrågan inte besvaras.

A – Tillämpningsområdet för direktiv 2000/78

22. Enligt domstolens praxis preciseras det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering⁷ i direktiv 2000/78. Nämda förbud följer av stadgan respektive de allmänna principerna⁸ som enligt artikel 6.3 FEU⁹ utgör del av unionsrätten. Inom tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 är medlemsstaterna således skyldiga att uppfylla villkoren i nämnda direktiv.¹⁰

23. Tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 fastställs i artikel 3 i nämnda direktiv. I förevarande mål uppkommer frågan huruvida beskattningen av pensionsinkomster i samband med en tidigare anställning omfattas av artikel 3.1 c. Enligt nämnda bestämmelse ska direktivet tillämpas ”i fråga om ... [a]nställnings- och arbetsvillkor, inklusive ... löner”.

24. Således uppkommer två frågor, nämligen huruvida den pension som C erhåller i förevarande mål utgör ”lön” och huruvida *beskattningen* av denna pension kan anses utgöra en bestämmelse om lönen i den mening som avses i artikel 3.1 c i direktiv 2000/78.

1. Pension som lön

25. Enligt fast rättspraxis definieras begreppet lön i den mening som avses i artikel 3.1 c i direktiv 2000/78 med beaktande av skäl 13 i nämnda direktiv i linje med artikel 157 FEUF (tidigare artikel 141 EG), i vilken principen om lika lön för kvinnor och män fastställs. Därigenom beaktas samtidigt begränsningen i artikel 3.3 i direktivet, enligt vilken detta inte ska tillämpas på utbetalningar från offentliga system.¹¹

26. I artikel 157.2 första stycket FEUF definieras ”lön” bland annat som ”alla övriga förmåner [...] som arbetstagaren, direkt eller indirekt, får av arbetsgivaren på grund av anställningen”. Domstolen har preciserat att denna definition omfattar alla kontant- och naturaförmåner, aktuella eller framtida, som arbetstagaren, direkt eller indirekt, får från arbetsgivaren på grund av anställningen.¹² Även förmåner som betalas ut efter anställningsförhållandets upphörande kan således omfattas av denna definition.¹³

27. Ovannämnda villkor är i alla händelser uppfyllda om arbetsgivaren – såsom uppenbarligen är fallet i förevarande mål – beviljas förmåner från en pensionsfond som tillhör företaget. Det följer även av artikel 6.2 i direktiv 2000/78 att uppbärande av pension från företags- eller yrkesbaserade system för social trygghet omfattas av direktivets tillämpningsområde.

28. I vilken utsträckning de övriga delarna av C:s pension även kan anses omfattas av begreppet lön i den mening som avses i artikel 157.2 första stycket FEUF kan inte med säkerhet fastställas på grundval av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat. I förekommande fall är den hänskjutande domstolen således skyldig att pröva denna fråga själv.

29. Vid den vidare prövningen av tolkningsfrågan ska det emellertid fastställas att den pension som C uppbär i förevarande mål åtminstone delvis kan anses utgöra lön i den mening som avses i artikel 3.1 c i direktiv 2000/78.

7 — Se, bland annat, dom Küçükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 21), dom Prigge m.fl. (C-447/09, EU:C:2011:573, punkt 38), dom Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punkterna 22 och 23) och dom O (C-432/14, EU:C:2015:643, punkt 21).

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punkterna 74 och 75).

9 — Fördraget om Europeiska unionen (EUT C 326, 2012, s. 13).

10 — Se dom Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punkt 23) och dom Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 16).

11 — Se, bland annat, dom Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punkterna 40 och 41), dom HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punkt 25) och dom Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 20).

12 — Se, till exempel, dom HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punkt 26), dom Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punkt 26) och dom Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 21).

13 — Se, till exempel, dom Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punkt 12) och dom Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punkt 44).

2. Beskattning av lönen

30. Således uppkommer den avgörande frågan huruvida även *beskattningen* av denna lön enligt artikel 3.1 c omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2000/78.

a) Ordalydelse

31. I vart fall är ordalydelsen i den tyska språkversionen mycket vid. Enligt artikel 16 a jämförd med artikel 3.1 c är medlemsstaterna skyldiga att upphäva alla diskriminerande lagbestämmelser ”i fråga om” bland annat lön.¹⁴ En nationell bestämmelse enligt vilken en sådan lön beskattas uppvisar utan vidare ett sådant samband.

b) Jämförelse med andra diskrimineringsförbud

32. Dessutom har domstolen beträffande andra unionsrättsliga bestämmelser i vilka det fastställs ett diskrimineringsförbud med avseende på arbetsvillkor, antagit att deras tillämpningsområde även omfattar beskattningen av lönen.

33. Enligt artikel 45.2 FEUF föreskrivs med den avseende på den fria rörligheten för arbetstagare att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas, i synnerhet vad gäller lön. Domstolen har i sin fasta praxis fastställt att principen om likabehandling vad gäller lön skulle fråntas sin verkan om den kunde begränsas av diskriminerande nationella inkomstskatteregler.¹⁵ Denna utvidgning av diskrimineringsförbudet vad gäller den fria rörligheten för arbetstagare till beskattningen av lönen stöds visserligen av en uttrycklig bestämmelse i artikel 7.2 i förordning (EU) nr 492/2011,¹⁶ men förefaller enligt rättspraxis även följa direkt av tolkningen av begreppet lön i artikel 45.2 FEUF.¹⁷

34. Även vad gäller förbudet mot könsdiskriminering har domstolen fastställt att arbetsvillkoren även ska anses omfatta en beskattning av yrkesverksamheten. Således fastslog domstolen med avseende på den då gällande artikel 5.1 i direktiv 76/207/EEG¹⁸ att till arbetsvillkoren – särskilt villkoren för att ett anställningsförhållande ska upphöra, där medlemsstaterna ska beakta förbudet mot könsdiskriminering – hör även en nationell skattelagstiftning enligt vilken olika skattefördelar beviljas för avgångsvederlag vid frivillig uppsägning.¹⁹

c) Syfte

35. En utvidgning av tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 till beskattning av lön skulle mycket väl vara förenligt med målen med nämnda direktiv.

14 — Den franska språkversionen av artikel 3.1 c i direktiv 2000/78 har en något snävare ordalydelse, eftersom det där talas om *villkoren* för lönen (”les conditions [...] de rémunération”). Men även detta kan anses omfatta en beskattning av lön.

15 — Se, bland annat, dom Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 12), dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 23) och dom Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 20).

16 — Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 492/2011 av den 5 april 2011 om arbetskraftens fria rörlighet inom unionen (kodifiering) (EUT L 141, 2011, s. 1). Dessförinnan gällde rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

17 — Se, till exempel, dom Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 22), som det i detta hänseende inte längre hänvisar till förordning (EU) nr 492/2011.

18 — Rådets direktiv 76/207/EEG av den 9 februari 1976 om genomförandet av principen om likabehandling av kvinnor och män i fråga om tillgång till anställning, yrkesutbildning och befordran samt arbetsvillkor (omarbetning) (EGT L 39, s. 40; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 191). Numera gäller på detta område Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/54/EG av den 5 juli 2006 om genomförandet av principen om lika möjligheter och likabehandling av kvinnor och män i arbetslivet (omarbetning) (EUT L 204, s. 23).

19 — Dom Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, punkterna 25–29).

36. I direktivet anses förbudet mot olika slags diskriminering inte enbart ha ett värde i sig²⁰ genom att i hög grad bidra till lika möjligheter, till ett deltagande fullt ut i det ekonomiska, kulturella och sociala livet och till den personliga utvecklingen.²¹ Genom de diskrimineringsförbud som föreskrivs i direktiv 2000/78 ska dessutom förhindras att vissa unionsrättsliga mål undergrävs, nämligen en hög sysselsättningsnivå, en hög nivå på det sociala skyddet, en höjning av levnadsstandarden och livskvaliteten, ekonomisk och social sammanhållning och solidaritet samt fri rörlighet för personer.²²

37. Alla dessa syften kan påverkas negativt genom en diskriminerande beskattning av lönen. Hur mycket av lönen som arbetstagarens i slutänden kan förfoga över är helt beroende av dess beskattning.

d) Begränsning till gemenskapens befogenheter

38. Emellertid innehåller artikel 3.1, i vilken tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 fastställs, redan från början inskränkningen att direktivet endast "[ska tillämpas] [i]nom ramen för gemenskapens befogenheter [...]". Denna inskränkning grundas just på en sådan begränsning som återfinns i direktivets rättsliga grund, artikel 13 EG.

39. Tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 kan således inte sträcka sig längre än gemenskapens befogenheter. Med hänsyn till denna begränsning uppkommer i förevarande mål frågan huruvida beskattning av pension hör till gemenskapens, numera unionens, befogenheter.

40. Domstolen har i fast praxis visserligen upprepat att direkta skatter – till vilka såsom i förevarande mål även en inkomstskatt på bland annat pensioner hör – omfattas av *medlemsstaternas* befogenheter.²³

41. Detta är emellertid inte hela sanningen.

– Särskilda befogenheter inom området för direkta skatter

42. Utspritt i fördraget återfinns en hel rad bestämmelser som även ger gemenskapen vissa särskilda befogenheter när det gäller direkta skatter.

43. Inom miljöpolitiken föreligger exempelvis enligt artikel 175.2 första strecksatsen EG (numera artikel 192.2 a FEUF) en lagstiftningsbefogenhet för gemenskapen för "bestämmelser av främst skattekaraktär" som även omfattar direkta skatter. Samma sak gäller numera enligt artikel 194.3 FEUF även för unionens energipolitik.

44. Dessa och andra särskilda befogenheter för gemenskapen, respektive unionen, inom området för direkta skatter²⁴ saknar emellertid betydelse i förevarande mål, eftersom ingen av dem medför någon allmän befogenhet att anta rättsakter inom området för beskattning av pensionsinkomster, särskilt inte med avseende på skattesatsens generella storlek.²⁵ I detta avseende skiljer sig situationen från den vid

20 — Se skäl 5 i direktiv 2000/78.

21 — Se skäl 9 i direktiv 2000/78.

22 — Se skäl 11 i direktiv 2000/78.

23 — Se, till exempel, dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21), dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 19) och dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 28).

24 — Se artikel 182.5 FEUF jämförd med artikel 179.2 FEUF om undanröjande av hinder vid forskningssamarbete, artikel 223.2 FEUF med avseende på beskattning av ledamöter vid Europaparlamentet samt artikel 12.1 i protokoll (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier, vilket är bifogat till EU-fördraget, EUF-fördraget och Euratomfördraget (EUT C 326, s. 266) med avseende på beskattning av unionens anställda.

25 — Det saknar i detta avseende betydelse huruvida hänvisningen i artikel 3.1 i direktiv 2000/78 till "gemenskapens" befogenheter över huvud taget – exempelvis på grund av en dynamisk tolkning – omfattar unionens befogenheter såsom de regleras i EUF-fördraget.

indirekta skatter för vilka det i artikel 93 EG (numera artikel 113 FEUF) föreskrivs en allmän befogenhet för gemenskapen, och även från socialförsäkringsförmåner som omfattas av gemenskapens allmänna behörighet inom området för social trygghet enligt artikel 137.3 första strecksatsen EG (numera artikel 153.1 c FEUF).²⁶

– Allmän behörighet på den inre marknaden

45. Utöver nämnda speciella behörighet på området för direkta skatter kunde gemenskapen emellertid enligt artikel 94 EG (numera artikel 115 FEUF) utfärda direktiv som ”direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion”. Flera direktiv har även antagits på grundval av nämnda bestämmelse som reglerar delaskatter av medlemsstaternas direkta skatter, men dock inte beskattning av pensioner.²⁷

46. Under förutsättning att medlemsstaternas beskattning av pensionsinkomster direkt inverkar på den inre marknads funktion i den mening som avses i artikel 94 EG, skulle gemenskapen även ha kunnat anta direktiv inom detta område. Särskilt beskattning av pensioner i samband med gränsöverskridande situationer kan antas ha en sådan inverkan. En ytterligare harmonisering av beskattning av pensioner skulle dessutom eventuellt ha kunnat antas för att skapa likvärdiga konkurrensvillkor på grundval av artikel 94 EG.

47. Jag anser emellertid att gemenskapens lagstiftningsbefogenhet inom ramen för den gemensamma marknaden enligt artikel 94 EG inte i sig räcker för att den ska anses ha en befogenhet i den mening som avses i artikel 13 EG och artikel 3 i direktiv 2000/78.

48. Artikel 94 EG omfattar nämligen potentiellt samtliga rättsområden. Om artikel 94 EG således anses tillräcklig som befogenhet för gemenskapen inom ramen för artikel 13 EG, skulle unionen även ha rätt att meddela diskrimineringsförbud inom samtliga rättsområden. Detta skulle emellertid innebära att tillägget i artikel 13 EG och artikel 19.1 FEUF ”inom ramen för de befogenheter som fördragen ger unionen” fräntas sin verkan i praktiken, eftersom det inte längre skulle ha någon effekt.

49. Det föreligger även redan omständigheter i rättspraxis som talar för en tolkning av artikel 13 EG, enligt vilka artikel 94 EG i detta avseende endast anses medföra en befogenhet för gemenskapen i begränsad form.

50. Således har domstolen i domen *Specht* prövat huruvida direktiv 2000/78 befinner sig utanför unionens befogenheter, eftersom artikel 153.5 FEUF (tidigare artikel 137.6 EG) medför att unionen inte har någon befogenhet att reglera lönen inom det socialpolitiska området.²⁸ Härvid har domstolen vid motiveringen av domen emellertid inte beaktat huruvida de begränsningar som föreskrivs i artikel 153.5 FEUF vad gäller tillämpningsområdet för direktiv 2000/78 helt saknar verkan,²⁹ av det skälet att en befogenhet för unionen för de rättsområden som är uteslagna inom ramen för socialpolitiken kan följa av behörigheten på den inre marknaden enligt artiklarna 114 och 115 FEUF (tidigare artiklarna 95 och 94 EG).

26 — Även om detaljerna vid fastställandet av dessa förmåner omfattas av medlemsstaternas befogenhet, se för ett liknande resonemang, dom *Maruko* (C-276/06, EU:C:2008:179, punkt 59).

27 — Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20) (nu direktiv 2009/133/EG), rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25) (nu direktiv 2011/96/EU), rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38) och rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

28 — Dom *Specht* m.fl. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 och C-541/12, EU:C:2014:2005, punkterna 32–35).

29 — Detta föreskrevs fortfarande i kommissionens förslag till rådets direktiv om inrättande av allmänna ramar för likabehandling i arbetslivet (KOM(1999) 565 slutlig), motivering till artikel 3.

51. Dessutom behandlade domstolen nyligen i domen CHEZ Razpredelenie Bulgaria den jämförbara frågan om hur begränsningen av tillämpningsområdet för direktiv 2000/43/EG³⁰ ska tolkas när det gäller gemenskapens befogenheter. I domskälen uppgav domstolen att det inte råder några tvivel om denna befogenhet, eftersom det redan föreligger unionsrättsliga bestämmelser på det aktuella rättsområdet som bland annat har meddelats på grundval av behörigheten på den inre marknaden i artikel 95 EG (numera artikel 114 FEUF).³¹ För domstolen förefaller det således inte avgörande huruvida det i abstrakt hänseende förelåg en befogenhet för gemenskapen, respektive unionen, utan huruvida denna även konkret utövades genom rättsakter.

52. Jag anser att denna utgångspunkt även är rimlig vad gäller behörigheten på den inre marknaden enligt artikel 94 EG (numera artikel 115 FEUF). Gemenskapens, respektive unionens, befogenhet enligt denna bestämmelse är knappt begränsad i materiellt hänseende. Överskådligt många rättsområden kan direkt påverka den inre marknaden. Dessutom kan fastställelsen av en sådan påverkan till stor del anses vara förbehållet lagstiftarens bedömningsföreträde. Denna materiella räckvidd för behörigheten på den inre marknaden i artikel 94 EG begränsas emellertid vad gäller förfarandet genom kravet på enhällighet i rådet. Medlemsstaterna i rådet kan på detta sätt delvis reglera rättsområden som i princip inte omfattas av unionens befogenheter. Begränsningen av behörigheten på den inre marknaden genom kravet på enhällighet kan emellertid inte komma till uttryck på något lämpligt sätt inom ramen för artikel 13 EG (nu artikel 19 FEUF). Därför ska en befogenhet för gemenskapen vad gäller 94 EG endast antas föreligga om rådet redan har vidtagit åtgärder inom ett visst rättsområde på denna grund.

53. Eftersom det emellertid varken vid den tidpunkt då direktiv 2000/78 antogs fanns eller i nuläget finns något direktiv inom området för beskattning av pensioner, tillhör dessa inte på något sätt gemenskapens befogenheter i den mening som avses i artikel 3.1 i direktiv 2000/78. Således omfattar direktivets tillämpningsområde inte beskattning av pensioner.

e) Lagstiftarens avsikt

54. Det ska dessutom fastställas att unionslagstiftarens avsikt vid antagandet av direktiv 2000/78 inte heller var att reglera några diskrimineringsförbud inom skatterätten, även om denna hade haft en befogenhet att göra detta enligt artikel 13 EG.

55. Detta synsätt kommer till uttryck redan i titeln på direktiv 2000/78, enligt vilken enbart diskriminering i arbetslivet ska bekämpas.

56. Dessutom innehåller de sammanlagt 37 skälen inte en enda hänvisning till att direktivet även ska vara tillämpligt på medlemsstaternas beskattning. En sådan tystnad skulle vara svår att förstå om unionslagstiftaren faktiskt hade haft för avsikt att förena direktivet med så långtgående konsekvenser för medlemsstaternas direkta skattelagstiftning.

57. Vidare innehåller inte heller förklaringarna i förslaget till direktiv någon hänvisning till skatterätten. I den mån kommissionen hänvisar till gemenskapens befogenheter berörs enbart frågan om befogenheterna inom ramen för socialpolitiken enligt artikel 137 EG (nu artikel 153 FEUF).³²

30 — Rådets direktiv 2000/43/EG av den 29 juni 2000 om genomförandet av principen om likabehandling av personer oavsett deras ras eller etniska ursprung (EGT L 180, s. 22).

31 — Dom CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, punkt 44).

32 — Se resonemanget om den rättsliga grunden (under 4) och motiveringen (under 5) till artikel 3 i förslaget (ovan fotnot 29).

58. Slutligen framförde utskottet för medborgarliga fri- och rättigheter samt rättsliga och inrikes frågor vid Europaparlamentet under lagstiftningsförfarandet till och med önskemålet att indirekt diskriminering även skulle omfatta beskattning av personer.³³ Det motsvarande ändringsförslaget övertogs emellertid varken av det ansvariga utskottet för sysselsättning och sociala frågor³⁴ eller av Europaparlamentets plenarsammanträde³⁵ i det aktuella yttrandet om förslaget till direktiv.

f) Slutsats

59. Således är direktiv 2000/78 inte tillämpligt på beskattning av pensionsinkomster i förevarande mål.

B – *Stadgans tillämpningsområde*

60. Även om direktiv 2000/78 således inte är tillämpligt i målet vid den nationella domstolen uppkommer frågan huruvida förbudet mot diskriminering i artikel 21.1 i stadgan är direkt tillämpligt. Om stadgan kan tillämpas enligt artikel 51 i stadgan är medlemsstaterna nämligen bundna av den även utöver tillämpningsområdet för direktiv 2000/78.

61. Republiken Finland ska enligt artikel 51.1 första meningen i stadgan beakta det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering varje gång den ”tillämpar unionsrätten”. Denna formulering innebär enligt domstolens fasta praxis att de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som *regleras* av unionsrätten, men inte i andra fall.³⁶

62. Till de fall som regleras av unionsrätten hör enligt domen i målet *Pfleger* även sådana fall där nationell lagstiftning kan hindra utövandet av de grundläggande friheter som är garanterade i fördraget. En medlemsstat kan endast motivera en sådan inskränkning om den samtidigt beaktar de grundläggande rättigheterna i stadgan.³⁷

63. I förevarande mål kan beskattningen av C:s pension utgöra en inskränkning av en grundläggande frihet och därmed aktualisera en tillämpning av stadgan. Den pension som C erhöll år 2013 härstammar åtminstone delvis från en yrkesverksamhet som han dessförinnan utövade i en annan medlemsstat än Finland. Sätillvida kan en inskränkning av C:s fria rörlighet som arbetstagare vara aktuell på grund av beskattningen av pensionen i Finland.

64. Enligt artikel 45.1 FEUF ska fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom unionen. Denna bestämmelse utgör enligt fast rättspraxis hinder för varje åtgärd som – även om den tillämpas utan diskriminering på grund av nationalitet – kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget.³⁸

65. Härvid föreligger det inte några hinder mot att C i egenskap av finländsk medborgare åberopar den fria rörligheten för arbetstagare gentemot sin egen stat. Dessutom omfattas även en pension som uppbärs från ett tidigare anställningsförhållande av skyddet i artikel 45 FEUF.³⁹

33 — Rapport från Europaparlamentets utskott för sysselsättning och sociala frågor av den 21 september 2000 om förslaget till rådets direktiv om inrättande av allmänna ramar för likabehandling i arbetslivet (A5-0264/2000), s. 63.

34 — *Ibidem*, s. 1 och följande sidor.

35 — Se Europaparlamentets lagstiftningsresolution av den 5 oktober 2010 om förslaget till rådets direktiv om inrättande av allmänna ramar för likabehandling i arbetslivet (EUT C 178, 2001, s. 270).

36 — Se, bland annat, dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19), dom *Pfleger* m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 33) och dom *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, punkt 26).

37 — Dom *Pfleger* m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkterna 35 och 36).

38 — Se, exempelvis, dom kommissionen/Belgien (C-317/14, EU:C:2015:63, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

39 — Dom *Sehrer* (C-302/98, EU:C:2000:322, punkterna 29 och 30).

66. Fastän beskattningen av C:s pension i Finland, vilken han åtminstone delvis har förvärvat på grund av yrkesverksamhet i Sverige, belastar hans fria rörlighet som arbetstagare, föreligger det emellertid inte någon inskränkning av denna grundläggande frihet enligt hittillsvarande rättspraxis. Enligt nämnda praxis anses en nationell åtgärd endast göra det svårare eller mindre attraktivt att utöva en grundläggande frihet om den gör skillnad mellan inhemsk och gränsöverskridande yrkesverksamhet. En direkt skatt som utan åtskillnad uppbärs på inhemska och gränsöverskridande situationer – såsom i förevarande mål genom en enhetlig skattesats för alla pensionsinkomster – kan däremot inte inskränka de grundläggande friheterna.⁴⁰

67. Republiken Finland tillämpar således inte unionsrätten i förevarande mål vid uppbörden av inkomstskatt på pensionsinkomster. Följaktligen är enligt artikel 51.1 första meningen det unionsrättsliga förbudet mot åldersdiskriminering enligt artikel 21.1 i stadgan inte direkt tillämpligt i målet vid den nationella domstolen.

VI – Förslag till avgörande

68. Mot denna bakgrund ska de tolkningsfrågor som Högsta förvaltningsdomstolen har ställt besvaras på följande sätt:

En nationell bestämmelse, såsom 124 § 1 och 4 mom. i inkomstskattelagen, i vilken föreskrivs en tilläggsskatt för pensionsinkomster, ska inte bedömas utifrån det unionsrättsliga förbudet mot diskriminering på grund av ålder som följer av artikel 21.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt av direktiv 2000/78.

⁴⁰ — Se mitt förslag till avgörande i mål X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), i mål Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkterna 83 och 84) och i mål X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40). Ett undantag kan eventuellt föreligga för en undertryckande skatt, se dom Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, punkterna 40 och 41) samt mitt förslag till avgörande i mål Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, punkt. 63).