Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 24. listopadu 2011 [1]

Věc C-39/10

Evropská komise
proti

Estonské republice

„Nesplnění povinnosti státem — Námitka nepřípustnosti — Vedlejší účastníci řízení — Volný pohyb pracovníků — Článek 45 SFEU — Článek 28 Dohody o EHP — Daňové právní předpisy — Daň z příjmů — Starobní důchody — Snížení základu daně u nízkých příjmů — Diskriminace mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty“

I – Úvod

1. Estonská republika uplatňuje zákon o dani z příjmů, který neumožňuje přiznat individuální daňový odpočet daňovým poplatníkům-nerezidentům, jejichž celkový příjem je natolik nízký, že kdyby měli bydliště v tuzemsku, měli by na takové daňové zvýhodnění nárok.

2. Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Estonská republika tím, že uplatňuje právní předpisy tohoto druhu, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 Smlouvy o fungování Evropské unie [2] a článku 28 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1993 (dále jen „Dohoda o EHP“) [3].

3. Estonská republika zpochybnila skutečnosti, které jsou jí vytýkány a zároveň uznala nutnost doplnit ustanovení svých právních předpisů týkajících se nároků na odpočet daně v případě příjmu rezidentů členského státu Evropské unie tak, aby do působnosti uvedených ustanovení spadali také státní příslušníci všech států, které jsou stranami Dohody o EHP.

4. Projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti podle mého názoru umožňuje zabývat se ze zajímavých úhlů pohledu účinkem volného pohybu pracovníků na uznanou pravomoc členských států samostatně rozhodovat o daňovém režimu, který uplatňují na důchodce, kteří využívají uvedené základní svobody.

5. Nicméně se domnívám, že chyby ve formulaci a inkoherence úvah, které byly zjištěny v žalobě a v pozdějších písemnostech Komise, mohou vést k nepřípustnosti této žaloby.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — V projednávaném případě je datem odůvodněného stanoviska, které Komise zaslala Estonské republice, jež představuje okamžik, k němuž má být posouzena existence případného nesplnění povinnosti, 17. říjen 2008, takže předchází vstupu Lisabonské smlouvy v platnost, k němuž došlo dne 1. prosince 2009. Je nicméně nesporné, že okolnosti, které mohly vést k údajnému nesplnění povinnosti, pokračovaly i po vydání odůvodněného stanoviska a nadále existovaly v den podání žaloby, a sice dne 22. ledna 2010. Kromě toho v tomto úkonu, kterým Komise podala návrh na zahájení řízení před Soudním dvorem, se Komise dovolávala nikoliv ustanovení Smlouvy o ES, ale ustanovení Smlouvy o FEU. Dále bude tedy odkazováno na ustanovení Smlouvy o FEU.

3 — Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

1. Článek 45 SFEU a článek 28 Dohody o EHP

6. Článek 45 SFEU stanoví:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků v Unii.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

3. S výhradou omezení odůvodněných veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států;

c) pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;

d) zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které budou předmětem prováděcích nařízení vydaných Komisí.

4. Tento článek se nepoužije pro zaměstnání ve veřejné správě.“

7. Článek 28 Dohody o EHP, jehož znění je v podstatě totožné se zněním ustanovení článku 45 SFEU, zaručuje volný pohyb pracovníků mezi členskými státy Evropského společenství a státy Evropského sdružení volného obchodu (ESVO).

2. Doporučení 94/79/ES

8. Doporučení 94/79/ES[4], kterého se dovolává Estonská republika a vedlejší účastníci řízení, se týká zdanění některých příjmů dosažených nerezidenty v jiném členském státě, než je stát jejich bydliště.

9. Článek 1 odst. 1 doporučení 94/79 stanoví:

„1. Členské státy použijí ustanovení tohoto doporučení na fyzické osoby, které jsou rezidenty členského státu a je jim uložena daň z příjmů v jiném členském státě, aniž by v něm byly rezidenty, pokud jde o tyto příjmy:

[…]

— důchody a jiné podobné odměny obdržené z titulu předchozího zaměstnání, jakož i dávky sociálního zabezpečení,

— *[…].“ (Citované pasáže z doporučení 94/79/ES jsou neoficiálním překladem.)*

4 — Doporučení Komise ze dne 21. prosince 1993 o zdanění některých příjmů dosažených nerezidenty v jiném členském státě, než je stát jejich bydliště (Úř. věst. 1994, L 39, s. 22).

10. Článek 2 odst. 1 a 2 první pododstavec uvedeného doporučení stanoví:

„1. Členské státy neuloží na příjmy uvedené v čl. 1 odst. 1 v členském státě, ve kterém jsou tyto příjmy zdaněny, vyšší daň, než je daň, kterou by tento stát uložil, pokud by daňový poplatník, jeho manžel nebo manželka a jeho děti byli rezidenty tohoto členského státu.

2. Použití ustanovení odstavce 1 podléhá podmínce, že příjmy uvedené v čl. 1 odst. 1, které jsou zdanitelné v členském státě, v němž fyzická osoba není rezidentem, představují nejméně 75 % jejího celkového zdanitelného příjmu v daňovém roce."

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

11. Estonský zákon o dani z příjmů z roku 1999 ve znění použitelném v době vydání odůvodněného stanoviska Komise, a sice v roce 2008, zní takto [5]:

„Článek 1.

Předmět daně

(1) Daň z příjmů je vybírána z příjmů daňového poplatníka poté, co byla provedena snížení základu daně povolená zákonem.

[…]"

„Článek 2.

Daňový poplatník

(1) Daň z příjmů uvedenou v čl. 1 odst. 1 odvádějí fyzické a právnické osoby, které nejsou rezidenty a jež pobírají zdanitelné příjmy.

[…]"

„Článek 19.

Výživné, důchody, stipendia, dávky, prémie, výhry v loterii, náhrady

[…]

(2) Daň z příjmů je vybírána z důchodů, dávek, stipendií, kulturních, sportovních a vědeckých odměn, výher v loterii, dávek obdržených podle zákona o rodičovských dávkách, jakož i z náhrad a ‚denních náhrad' v případě přemísťování za sportovním účelem […]"

„Článek 23.

Snížení základu daně

„Ve zdaňovacím období může fyzické osoba-rezident odečíst ze svého příjmu:

1) 27 000 EEK v roce 2008;

[…]"

5 — Tulumaksuseadus (RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208).

„Článek 23 [2].

Dodatečné snížení základu daně v případě důchodu

„Pokud fyzická osoba-rezident pobírá důchod vyplácený smluvním státem na základě zákona, důchod ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění upraveného právními předpisy tohoto státu nebo důchod vyplývající z dohody o sociálním zabezpečení, uplatní se na příjem osoby dodatečné snížení základu daně odpovídající částce těchto důchodů, maximálně však do výše 36 000 EEK v jednom daňovém období."

„Článek 28[3].

Odpočty daně u příjmu rezidenta členského státu Evropské unie

Fyzická osoba, která má bydliště v jiném státě Evropské unie, může na svůj příjem zdanitelný v Estonsku také uplatnit odpočty daně uvedené v předchozí kapitole, pokud pobírá nejméně 75 % svého zdanitelného příjmu v Estonsku v daňovém období a podá přiznání k dani z příjmů fyzické osoby-rezidenta. Zdanitelným příjmem se rozumí příjem před uplatněním odpočtů podle právních předpisů dotyčného státu."

„Článek 29.

Zdanitelný příjem nerezidenta

[…]

(9) Daň z příjmů je vybírána z důchodů a stipendií, kulturních, sportovních a vědeckých odměn, dávek, dávek v nezaměstnanosti, výher v loterii vyplácených za podmínek stanovených v čl. 19 odst. 2 a 3, dávek obdržených podle zákona o rodičovských dávkách a výživném upravených v čl. 19 odst. 1, které nerezidentovi vyplácí estonský stát, samosprávné územní celky nebo rezident. Daň z příjmů je vybírána z pojistného plnění, které za podmínek stanovených v článcích 20 a 21 vyplácí nerezidentovi estonská zdravotní pojišťovna, estonský subjekt spravující systém pojištění pro případ nezaměstnanosti nebo pojišťovna, která je rezidentem, jakož i z plateb vyplácených penzijním fondem registrovaným v Estonsku. […]"

„Článek 41.

Platby, ze kterých je odváděna daň z příjmů

[…]

(6) Náhrady z pojištění, důchody, platby vyplácené penzijním fondem, stipendia, výhry v loterii, výživné, dávky vyplácené podle zákona o rodinných přídavcích (čl. 19 odst. 1 a 2, čl. 20 odst. 1 až 3, článek 20[1], čl. 21 odst. 1 a čl. 29 odst. 9) nebo jiné platby, na které se vztahuje daň z příjmů a jež jsou vypláceny nerezidentům nebo fyzické osobě, která je rezidentem, s výjimkou plateb uvedených v bodě 12;[…]"

„Článek 42.

Odpočty u srážkové daně z příjmů

[…]

(1[1]) V případě důchodu, který je podle zákona vyplácen estonským státem fyzické osobě, která je rezidentem a důchodu ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění upraveného zákonem o důchodech ze systému povinného kapitálového důchodového pojištění, se dodatečné snížení základu daně (čl. 23[2]) odpovídající částce tohoto důchodu uplatní před výpočtem srážkové daně, pokud však toto snížení nepřekračuje za kalendářní měsíc jednu dvanáctinu částky stanovené v článku 23[2].[…]“

III – Postup před zahájením soudního řízení

12. Komise obdržela stížnost osoby estonské státní příslušnosti, která má bydliště ve Finsku, ve věci zdanění příjmu z důchodu, který jí vyplácí Estonská republika. Dotyčná osoba si stěžovala, že na ni není uplatňována hranice pro snížení základu daně stanovená pro rezidenty ani hranice pro dodatečné snížení základu daně stanovená pro rezidenty, kteří pobírají důchod.

13. Když tato osoba dosáhla důchodového věku v Estonsku, usadila se ve Finsku, kde pracovala, což jí umožnilo získat tam také nárok na starobní důchod. Pobírá tedy dva důchody, a sice jeden pocházející z Estonska a druhý z Finska, jejichž výše je téměř stejná. Na rozdíl od důchodu pocházejícího z Finska, důchod pocházející z Estonska podléhá dani z příjmů [6].

14. S ohledem na velmi nízkou úroveň celkového příjmu dotyčné osoby, která nepřekračuje hranici stanovenou pro snížení základu v případě osob, které mají bydliště ve Finsku, není povinna odvádět daň v tomto členském státě. Proto při určování daně z příjmů, k níž je povinna ve Finsku, nemůže uplatnit slevu na dani, která by zohledňovala daň odváděnou v Estonsku z důchodu pobíraného v této zemi.

15. S ohledem na tyto skutečnosti měla Komise za to, že v této zemi je daňová zátěž nerezidentů, již se nacházejí v obdobné situaci jako osoba, která podala stížnost, vyšší, než by byla, kdyby těmto osobám plynul celý jejich příjem z titulu důchodu z jednoho a téhož členského státu, ať již z Finské republiky nebo z Estonské republiky. Měla za to, že celkový příjem získaný takovým daňovým poplatníkem na základě důchodů pobíraných v Estonsku a Finsku, kdyby na něj byly použitelné články 23 a 23[2] estonského zákona o dani z příjmů, by jen o málo překročil hranici pro osvobození od daně důchodců žijících v Estonsku.

16. Dne 4. února 2008 zaslala tedy Estonské republice výzvu dopisem, v níž ji vyzvala, aby jí zaslala své vyjádření týkající se případné neslučitelnosti ustanovení vnitrostátních předpisů o zdanění důchodu vyplácených nerezidentům s článkem 39 ES a článkem 28 dohody o EHP.

17. V dopise ze dne 9. dubna 2008 Estonská republika vyjádřila svůj nesouhlas s Komisí a tvrdila, že její právní předpisy umožňují podřídit témuž režimu zdanění rezidenty a nerezidenty, kteří pobírají v Estonsku většinu svého příjmu, a sice nejméně 75 % tohoto příjmu. Podle ní v jiných případech přísluší státu, v němž má dotyčná osoba své bydliště, aby zajistil náležité zdanění této osoby.

18. Dne 17. října 2008 zaslala Komise Estonské republice odůvodněné stanovisko, v němž ji vyzvala, aby přijala opatření nezbytná k tomu, aby jejím pokynům vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od oznámení uvedeného stanoviska.

19. Dopisem ze dne 18. prosince 2008 vyjádřila Estonská republika svůj nesouhlas s výtkami formulovanými Komisí ohledně neslučitelnosti estonského zákona o dani z příjmů s článkem 39 ES. Naproti tomu uznala, že pokud jde o článek 28 Dohody o EHP, tento zákon má mezery, a prohlásila, že je připravená rozšířit působnost článku 28[3] uvedeného zákona také na státní příslušníky členských států Evropského hospodářského prostoru.

6 — Estonská republika a Finská republika podepsaly v Helsinkách dne 23. března 1993 dohodu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daně z příjmů a majetku (RT II 1993, 37, 113), jejíž článek 18 je použitelný.

20. Jelikož Komise usoudila, že situace zůstala neuspokojivá, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

IV – Řízení před Soudním dvorem

21. Svým návrhem doručeným dne 22. ledna 2010 se Komise domáhala toho, aby Soudní dvůr „určil, že Estonská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 [SFEU] a článku 28 Dohody o EHP, neboť její právní předpisy nepřiznávají individuální snížení základu daně nerezidentům, jejichž celkový příjem je tak nízký, že kdyby byli daňovými poplatníky-rezidenty, měli by na snížení základu daně nárok“.

22. Estonská republika navrhuje, aby bylo konstatováno, že je žaloba nepřípustná, a pokud tak rozhodnuto nebude, aby byla žaloba zamítnuta, přičemž se opírá o odlišný výklad výše uvedených ustanovení. Dále navrhuje, aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení.

23. Vlády Španělského království, Portugalské republiky, jakož i Spojeného království Velké Británie a Severního Irska předložily spisy vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Estonské republiky.

24. Vládám Spolkové republiky Německo a Švédského království bylo povoleno, aby vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci a aby předložily svá vyjádření v průběhu ústní části řízení na podporu návrhových žádání žalovaného členského státu.

25. Komise a Estonská republika, jakož i Španělské království a Švédské království přednesly svá vyjádření na jednání, které se konalo dne 15. září 2011.

V – Přezkum žaloby pro nesplnění povinnosti

A – *K přípustnosti žaloby*

26. Estonská republika navrhuje, aby Soudní dvůr odmítl žalobu Komise jako nepřípustnou.

27. Nepřípustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti podané proti Estonské republice se dovolávali i dva vedlejší účastníci řízení, a sice Španělské království a Portugalská republika.

1. K námitce nepřípustnosti založené na nejednoznačné formulaci žaloby

28. Ve své duplice vznesla Estonská republika podporovaná Španělským královstvím dvě námitky nepřípustnosti vycházející z toho, že písemnosti Komise nejsou jasné. Žalovaná tvrdila, že žalobkyně výslovně neuvedla, v jakých případech by měl stát uplatnit snížení základu daně na rezidenty jiného členského státu, a jak by tedy mohlo být ukončeno vytýkané nesplnění povinnosti. Poukazuje na to, že Komise ve své žalobě uvedla, že relevantní kritérium, které má být použito, spočívá v tom, zda je celosvětový příjem nerezidentů nižší než hranice pro snížení základu daně stanovená státem, ze kterého pochází příjem, zatímco ve své replice doporučovala použít hranici pro snížení základu daně platnou ve státě bydliště. Estonská vláda tvrdila, že tato rozporuplnost výtek Komise, způsobuje, že její žaloba pro nesplnění povinnosti není jednoznačná, pokud jde o skutečnost, která je považována za nezbytnou pro pochopení předmětu návrhu a tento nedostatek by měl vést Soudní dvůr ke konstatování nepřípustnosti uvedené žaloby.

29. Komise naproti tomu tvrdila, že její návrhová žádání netrpí nejasností ani rozporuplností, a uvedla, že podle jejího názoru má členský stát povinnost zohlednit pouze minimální úroveň příjmů, které daňový poplatník musí obdržet, aby mohl být považován za schopného přispívat k úhradě veřejných výdajů podle ustanovení jeho právního řádu, a nikoliv úroveň uplatňovanou v jiných dotčených členských státech.

30. Na jednání dále Komise tvrdila, že skutečnost, že žalovaná uvedla důvod nepřípustnosti až ve fázi dupliky, a nikoliv dříve, odporuje ustanovením statutu Soudního dvora Evropské unie. Estonská republika však zdůraznila, že již ve své žalobní odpovědi naznačila, že pokud jde o případné zohlednění hranice pro snížení základu daně používané ve státě bydliště, žaloba není jasná.

31. Připomínám, že čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora ve spojení s článkem 21 statutu Soudního dvora stanoví v rámci podmínek přípustnosti, že žaloba pro nesplnění povinnosti podaná k tomuto soudu musí obsahovat předmět sporu a popis žalobních důvodů.

32. Podle judikatury platí, že Komisi přísluší uvést v návrhových žádáních žaloby podané na základě článku 258 SFEU přesné žalobní důvody, o nichž má Soudní dvůr rozhodnout. Tato návrhová žádání nesmí být formulována nejednoznačně, aby se zabránilo tomu, že Soudní dvůr rozhodne nad rámec návrhových žádání nebo opomene rozhodnout o některém ze žalobních důvodů [7]. Rozpory [8], stejně jako lapidární tvrzení [9] obsažená v popisu žalobních důvodů, které Komise vznáší na podporu své žaloby pro nesplnění povinnosti, neodpovídají požadavkům obou výše uvedených článků. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, je uloženou sankcí nepřípustnost žalobních důvodů, které se zakládají na nedostatečných a nejasných skutečnostech, jelikož z nich nevyplývají základní skutečnosti, na nichž spočívá nesplnění povinnosti [10].

33. Žaloba pro nesplnění povinnosti, která je založena na nejednoznačné nebo dokonce rozporuplné argumentaci, musí být tedy prohlášena za nepřípustnou, neboť neumožňuje dotčenému členskému státu, ani Soudnímu dvoru, aby přesně pochopily rozsah vytýkaného porušení unijního práva. Obeznámení se s touto informací je však nezbytné jak pro členský stát, aby mohl užitečně uplatnit důvody na svou obranu, tak pro Soudní dvůr, aby mohl ověřit existenci tvrzeného porušení povinnosti [11].

34. V projednávaném případě mám na základě prostudování žaloby a jiných písemností za to, že Komise neformulovala jasně a přesně svůj žalobní důvod týkající se hranice pro snížení základu daně, kterou má zohlednit členský stát, v němž jsou příjmy pobírány a který zamýšlí uložit přímou daň daňovým poplatníkům, již nežijí na jeho území. Estonská republika ve své duplice ukázala na několika podrobných příkladech, že žaloba je nepřesná, a pokud jde o tento žalobní důvod, obsahuje tvrzení, která jsou v rozporu s tvrzeními uvedenými v replice Komise. Námitka vznesená tímto státem je podle mého názoru opodstatněná.

35. Dodávám, že Komise nevymezila přesně dokonce ani předmět žaloby. Žalobkyně totiž vymezila rozsah své žaloby až během diskuze na jednání, přestože se jedná o základní náležitost žaloby. V odpovědi na položené otázky uvedla, že přes globální přístup, který byl v žalobě zdánlivě přijat, musí být žaloba pro nesplnění povinnosti posuzována nikoliv jako žaloba týkající se situace všech daňových poplatníků, kteří pobírají v Estonsku velmi nízký příjem [12] a mají bydliště v jiném členském státě, ale jako žaloba, která je omezena na situaci nerezidentů, kteří mají nárok na starobní důchod v Estonsku. Nicméně se ukazuje, že s ohledem na extenzivní znění žaloby podané Soudnímu dvoru [13], je velmi dobře možná určitá záměna. Všechna vyjádření předložená Estonskou republikou, jakož i členskými státy, které jsou vedlejšími účastníky řízení na její podporu, byla ostatně založena na pojetí žaloby, podle něhož se žaloba neomezuje na důchodce-nerezidenty, ale týká se obecně všech daňových poplatníků-nerezidentů.

7 — Viz zejména rozsudky ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko (C-154/08, body 60 a 63 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 14. ledna 2010, Komise v. Česká republika (C-343/08, Sb. rozh. s. I-275, bod 26 a citovaná judikatura).

8 — Viz zejména rozsudky ze dne 15. června 2006, Komise v. Francie (C-255/04, Sb. rozh. s. I-5251, bod 24); ze dne 28. června 2007, Komise v. Španělsko (C-235/04, Sb. rozh. s. I-5415, bod 47), a ze dne 11. září 2008, Komise v. Řecko (C-305/06, bod 46).

9 — Rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Polsko (C-165/08, Sb. rozh. s. I-6843, body 42 až 47).

10 — Viz zejména rozsudek ze dne 12. října 2004, Komise v. Spojené království (C-431/02, body 25 až 29 a citovaná judikatura).

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 1. února 2007, Komise v. Spojené království (C-199/04, Sb. rozh. s. I-1221, body 21, 25 a 26 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 12. února 2009, Komise v. Polsko (C-475/07, bod 44 a citovaná judikatura).

12 — Poukazuji na skutečnost, že pojem „příjem“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 vnitrostátního zákona o dani z příjmů pojímá Estonská republika široce.

13 — V tomto smyslu viz petit žaloby, který v podstatě přebírá závěrečnou část odůvodněného stanoviska a v němž je také uvedeno, že důvody žaloby pro nesplnění povinnosti se nevztahují pouze na článek 23[2] dotčeného zákona, který se týká dodatečného snížení základu daně v případě důchodu.

36. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr může i bez návrhu přezkoumat, zda jsou podmínky stanovené v článku 258 SFEU pro podání takové žaloby splněny [14], mám za to, že je nezbytné, aby využil této pravomoci a sankcionoval pochybení, kterých se Komise dopustila v projednávaném případě. Je třeba připomenout, že z důvodu významu, který přiznala Smlouva o FEU žalobě pro nesplnění povinnosti, kterou může použít Unie proti členským státům, byly pro toto řízení stanoveny záruky, které mohou být pominuty tím méně, že důsledkem uvedené žaloby je uložení povinnosti členským státům, aby přijaly opatření, která si žádá splnění povinností vyplývajících z rozsudku Soudního dvora [15].

37. Základem takového řízení, jako je toto, je, aby členský stát, kterému je vytýkáno nesplnění povinnosti, přesně věděl, co měl učinit. Avšak informace, které v projednávaném případě poskytla Komise Estonské republice, nebyly dostatečně jasné k tomu, aby jí umožnily bez obtíží připravit svou obranu. Kromě toho Soudní dvůr není v tomto kontextu zcela schopen rozhodnout, zda uplatňované žalobní důvody jsou odůvodněné, či nikoliv.

38. Jelikož je projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti založena na žalobních důvodech, které jsou nekoherentní a nepřesné, nesplňuje podle mého názoru výše uvedené podmínky, a měla by být z tohoto důvodu prohlášena za nepřípustnou v plném rozsahu.

2. K námitce nepřípustnosti založené na doporučení 94/79

39. Podle Portugalské republiky tím, že Komise nezohlednila skutečnost, že znění kritizovaných právních předpisů je v souladu s doporučením 94/79, v němž žalobkyně definovala své hlavní směry v dané oblasti, aniž jakýkoliv pozdější akt zrušil toto doporučení nebo jej nahradil, jednala rozporuplně, čímž porušila zásady řádné správy, loajální spolupráce a ochrany legitimního očekávání.

40. Španělské království také tvrdí, že Komise porušila zásadu ochrany legitimního očekávání, jelikož vzbudila u členských států očekávání, že splnění kritérií uvedených v doporučení 94/79 povede k tomu, že jim nemůže být vytýkáno nesplnění povinnosti. Dodává, že tím, že orgán změnil názor, aniž vysvětlil důvod a přijal nové doporučení, porušil též zásadu právní jistoty, která chrání členské státy, jelikož věděl, že případné určení nesplnění povinnosti Soudním dvorem může vést k odpovědnosti dotyčného státu.

41. Oba tito vedlejší účastníci řízení tvrdí, že sankcí za takové jednání Komise by mělo být prohlášení nepřípustnosti žaloby, kterou Komise podala nebo její zamítnutí.

42. Komise na to reaguje tím, že namítá, že se Španělské království a Portugalská republika dovolávají důvodů nepřípustnosti, které žalovaný členský stát jako takové neuplatňoval. Na základě čl. 40 čtvrtého pododstavce protokolu o statutu Soudního dvora a čl. 93 odst. 4 jednacího řádu Soudního dvora, jakož i judikatury [16] tvrdí, že tito vedlejší účastníci řízení nemohou vznést novou námitku nepřípustnosti, a že Soudní dvůr tedy není povinen uvedené důvody zkoumat.

43. Je třeba připomenout, že čl. 40 druhý pododstavec protokolu o statutu Soudního dvora stanoví, že právo vstoupit do řízení probíhajícího před tímto soudem má každá osoba, která prokáže zájem na rozhodnutí uvedeného sporu. Podle čl. 40 čtvrtého pododstavce tohoto článku platí, že „[n]ávrhová žádání obsažená v návrhu na vstup do řízení se omezí na podporu návrhového žádání jednoho z hlavních účastníků řízení“. Navíc čl. 93 odst. 4 jednacího řádu stanoví, že „[v]edlejší účastník musí přijmout stav řízení, jaký je tu v době jeho vstupu do něj“.

14 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Spojené království (C-199/04, bod 20 a citovaná judikatura).

15 — Rozsudek ze dne 10. března 1970, Komise v. Itálie (7-69, Recueil, s. 111).

16 — Uvádí v tomto ohledu rozsudek ze dne 15. června 1993, Matra v. Komise (C-225/91, Recueil, s. I-3203).

44. Podle judikatury platí, že tato ustanovení sice nebrání tomu, aby vedlejší účastník uvedl argumenty odlišné od argumentů účastníka řízení, kterého podporuje, avšak za podmínky, že tyto argumenty nemění rámec sporu a že vedlejší účastník vystupuje vždy na podporu tohoto účastníka řízení [17]. Kromě toho je nesporné, že vedlejší účastník není legitimován vznést námitku nepřípustnosti, která není obsažena v návrhových žádáních žalovaného [18].

45. V projednávaném případě je pravda, že Španělské království a Portugalská republika vznesly námitku nepřípustnosti na podporu návrhových žádání žalované, která sama tvrdila, že je žaloba nepřípustná.

46. Estonská republika se dovolávala nepřípustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti na základě jiného důvodů, než je důvod uplatňovaný oběma vedlejšími účastníky řízení. Domnívám se tedy, že přestože k tomu nejsou legitimovány, vznesly Španělské království a Portugalská republika námitku nepřípustnosti, jejíž podstata je odlišná od podstaty námitky vznesené účastníkem řízení, kterého podporují a jejíž přezkum byl měl za důsledek změnu předmětu sporu, jak jej vymezila ve své žalobě a spisech jak Komise, tak žalovaná.

47. Myslím si ale, že je možné, že si členský stát, kterému je vytýkáno nesplnění povinnosti, nepřeje vznést námitku nepřípustnosti založenou na důvodech, které vědomě nechtěl uvést. Členské státy, kterým bylo povoleno vedlejší účastenství v řízení, které se ho dotýká, nemohou předložením dodatečných argumentů v rámci sporu mít možnost přinutit žalovaný členský stát, aby zaujal stanovisko ohledně problematik, o nichž neměl v úmyslu diskutovat.

48. Soudní dvůr může na základě čl. 92 odst. 2 jednacího řádu i bez návrhu posoudit přípustnost žaloby pouze v případě, kdy se jedná o nepominutelné podmínky řízení [19]. Soudní dvůr tak provádí přezkum opodstatněnosti námitky nepřípustnosti vznesené vedlejším účastníkem řízení, a nikoliv žalovaným, pouze tehdy, pokud se tato námitka vztahuje k nepominutelným podmínkám řízení [20].

49. Nemyslím si, že tomu tak je v případě námitky nepřípustnosti, kterou v projednávané věci vznesly portugalská a španělská vláda, i když španělská vláda tvrdila, že porušení obecných zásad unijního práva představuje otázku týkající se nepominutelné podmínky řízení, kterou Soudní dvůr může [21], a dokonce musí [22] posoudit i bez návrhu. Podle mého názoru by se jednalo o otázku týkající se nepominutelné podmínky řízení pouze tehdy, pokud by nedodržením takových zásad došlo k porušení procesního pravidlo – a nikoliv hnotněprávního pravidla – jež je považováno za základní záruku, kterou má Soudní dvůr chránit.

50. S ohledem na tyto skutečnosti mám za to, že námitka nepřípustnosti vznesená vedlejšími účastníky řízení musí být zamítnuta na rozdíl od námitky vznesené žalovanou, která by měla vést Soudní dvůr k prohlášení nepřípustnosti projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti z důvodu, že je nejasná.

51. Podpůrně však uvedu návrhy pro případ, že by Soudní dvůr měl za to, že je třeba rozhodnout o nesplnění povinnosti.

17 — Viz zejména rozsudky ze dne 8. července 1999, Chemie Linz v. Komise (C-245/92 P, Recueil, s. I-4643, bod 32); ze dne 8. ledna 2002, Francie v. Monsanto a Komise (C-248/99 P, Recueil, s. I-1, bod 56), jakož i ze dne 24. května 2011, Komise v. Řecko (C-61/08, Sb. rozh. s. I-4399, bod 33 a násl.). Judikaturu použil také Tribunál v rozsudku ze dne 13. dubna 2005, Verein für Konsumenteninformation v. Komise (T-2/03, Sb. rozh. s. II-1121, bod 52).

18 — Viz rozsudek ze dne 1. července 2008, Chronopost a La Poste v. UFEX a další. (C-341/06 P a C-342/06 P, Sb. rozh. s. I-4777, bod 67, jakož i citovaná judikatura).

19 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Matra v. Komise (bod 13 a citovaná judikatura).

20 — Bod 65 stanoviska generální advokátky E. Sharpston předneseného ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Chronopost a La Poste v. UFEX a další.

21 — Ve svém spisu vedlejšího účastníka Španělské království citovalo v tomto ohledu rozsudek ze dne 29. dubna 2010, Komise v. Německo (C-160/08, Sb. rozh. s. I-3713, bod 40), který uvádí pouze to, že Soudní dvůr „je oprávněn ověřit bez návrhu *dodržení procesních záruk*, které skýtá unijní právní řád“ (kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska).

22 — Na jednání se Španělské království v tomto ohledu dovolávalo „věci Itálie v. Komise, C-170/99“, myslím si však, že ve skutečnosti se jedná o rozsudek ze dne 30. ledna 2002, Itálie v. Komise (C-107/99, Sb. rozh. s. I-1091, body 29 a 30), v němž Soudní dvůr bez návrhu ověřil, zda žaloba nebyla podána opožděně.

B – *K věci samé*

52. V případě, že by Soudní dvůr měl za to, že žaloba podaná v projednávané věci je přípustná, mělo by se podle mého názoru nesplnění povinnosti, které může být Estonské republice vytýkáno, týkat pouze zdanění příjmů důchodců, kteří využili své svobody pohybu v Unii jakožto pracovníci a pobírají důchody pocházející ze dvou členských států. Takové omezení rozsahu žaloby vyplývá ze skutečnosti, že na jednání Komise uvedla, že navzdory extenzivnímu znění jejích písemností, jejich předmět musí být chápán jako předmět, který je zaměřen na tuto problematiku. Z toho vyplývá, že žaloba by podle mého názoru měla být zamítnuta jako neodůvodněná ve zbývající části, a sice v části, jež se týká jiných daňových poplatníků než těch, kteří spadají do uvedené kategorie osob.

1. K porušení článku 45 SFEU

a) Obrana založená na doporučení 94/79

53. Podle Estonské republiky tím, že Komise podala proti ní žalobu pro nesplnění povinnosti, nerespektovala znění doporučení 94/79. Žalovaná uvádí, že orgán v něm uvádí, že rovné zacházení s rezidenty a nerezidenty je závazné pouze tehdy, pokud nerezident pobírá v dotčeném daňovém roce nejméně 75 % zdanitelných příjmů ve státě, z něhož pochází příjem, jak bylo v daném případě stanoveno na estonském území.

54. S ohledem na dotčená vnitrostátní ustanovení ve spojení zejména s článkem 2 doporučení 94/79 [23] mám za to, že je jasné, že Estonská republika se skutečně inspirovala pravidly obsaženými v tomto aktu. Stačí však, aby zákonodárce členského státu převzal kritérium uvedené v doporučení, k tomu, aby předešel nebezpečí, že bude proti němu podána žaloba pro nesplnění povinnosti? Nejsem toho názoru.

55. Komise odpovídá, že takový akt, jako je doporučení 94/79, nemá závazné účinky a jeho cílem nemůže být doplnění pravidel primárního práva o volném pohybu osob.

56. Připomínám, že podle čl. 249 pátého pododstavce ES platí, že akty, které nejsou rozhodnutími, jako například doporučení 94/79, „nejsou závazné“ pro ty, kterým jsou určeny.

57. Jak však zdůrazňuje Estonská republika, z judikatury vyplývá, že i když doporučení nemohou zakládat práva, kterých se jednotlivci mohou dovolávat před vnitrostátními soudy, nepostrádají nicméně veškeré právní účinky ve vztahu k výkladu vnitrostátních právních předpisů, které byly stejně jako právní předpisy dotčené v projednávané věci přijaty v souvislosti s unijním právem, neboť uvedené soudy jsou povinny vzít je v úvahu při řešení sporů, které jim byly v tomto ohledu předloženy [24].

58. Doporučení mohou mít navíc nepřímé právní účinky, pokud se má za to, že orgán, který je vydal, se sám zavázal takovým způsobem, že mohl vzbudit legitimní očekávání, které může být uplatněno v případě sporu. V projednávaném případě Komise uvádí, že přijetím ustanovení obsažených v doporučení 94/79 neměla v úmyslu zabránit si v tom, aby později mohla podat žaloby pro nesplnění povinnosti v oblasti pokryté tímto doporučením. Ze třetího a čtvrtého bodu odůvodnění uvedeného doporučení totiž jasně vyplývá, že názor, který Komise vyjadřuje v tomto aktu, nemá vliv na její provádění aktivní politiky v oblasti řízení o porušení povinnosti s cílem zjistit, aby byly dodržovány základní zásady Smlouvy o FEU.

23 — Viz také šestý a sedmý bod odůvodnění tohoto doporučení, jakož i body 14 a 15 jeho závěrečného odůvodnění.

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 24. dubna 2008, Arcor (C-55/06, Sb. rozh. s. I-2931, bod 94 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 18. března 2010, Alassini a další (C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 40 a citovaná judikatura).

59. Podle mého názoru okolnost, že Komise uvedla v doporučení 94/79 orientační body, nemá vliv na opodstatněnost projednávané žaloby. Skutečnost, že akt takové povahy existuje, nemůže vzbudit u dotyčného členského státu nebo jiných členských států vážné očekávání, že kritéria uvedená ve zmíněném doporučení představují – pokud jsou převzata do vnitrostátního práva – záruku, že nebude proti nim zahájeno řízení, jak uvádějí Estonská republika a někteří vedlejší účastníci řízení.

60. Podle ustálené judikatury platí, že řízení upravené v článku 258 SFEU spočívá na objektivním zjištění, že členský stát nesplnil povinnosti, které mu ukládá Smlouva nebo akt sekundárního práva. Zjišťování důvodů, které mohly vést členský stát, jemuž je přičitatelné údajné porušení povinnosti, k tomu, že jednal takovým způsobem, je irelevantní [25]. Proto se členský stát v takovém případě, jako je projednávaný případ, nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání, která je logickým důsledkem zásady právní jistoty, ani zásady loajální spolupráce ve snaze zabránit objektivnímu zjištění toho, že nesplnil povinnosti vyplývající z unijního práva, protože připuštění takového odůvodnění by bylo v rozporu s cílem, který sleduje řízení o žalobě pro nesplnění povinnosti [26].

61. Poznamenávám, že skutečnost, že vnitrostátní opatření může být případně v souladu s určitým ustanovením sekundárního práva nebo alespoň nebýt s ním v rozporu, nemá za následek to, že se na toto opatření nevztahují ustanovení Smlouvy o FEU a to dokonce ani když má uvedené ustanovení závazné účinky [27], a tedy *a fortiori*, pokud takový charakter nemá. V projednávaném případě zjištění, že estonské právní předpisy přebírají znění doporučení 94/79, nemá podle mého názoru vliv na posouzení opodstatněnosti žaloby pro nesplnění povinnosti vyplývající z článku 45 SFEU, neboť Komise nemá pravomoc přijetím doporučení změnit rozsah povinnosti vyplývajících ze Smlouvy.

b) Obrana založená na judikatuře Soudního dvora

62. Úvodem zmíním, že mám za to, že Komise v rámci projednávané věci nežádá Soudní dvůr, aby učinil náhlou změnu své judikatury v dané oblasti, která vyplývá zejména z rozsudku Schumacker [28]. Jedná se spíše o otázku použití dříve definovaných zásad na novou situaci.

63. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že vnitrostátní předpisy, které pracovníkovi, který je příslušníkem určitého členského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, tvoří tudíž překážky této svobody definované v článku 45 SFEU, i když jsou používány nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků [29].

64. V oblasti přímých daní může existovat překážka vyplývající z diskriminace daňových poplatníků-nerezidentů pouze tehdy, pokud je jejich situace pro účely použití dotčeného daňového opatření objektivně srovnatelná se situací daňových poplatníků-rezidentů [30].

65. Obecně se však tyto dvě kategorie osob nacházejí v odlišné situaci. Soudní dvůr totiž rozhodl, že situace rezidenta je specifická, neboť nejčastěji je většina jeho příjmů soustředěna v členském státě, v němž má bydliště a pobírá své příjmy, z čehož vyplývá, že tento stát má obecně k dispozici veškeré informace nezbytné k posouzení celkové daňové schopnosti dotyčné osoby vzhledem k jeho individuální a rodinné situaci. Naopak nerezident obvykle soustřeďuje většinu svých zájmů, jak

25 — Viz zejména rozsudky ze dne 1. října 1998, Komise v. Španělsko (C-71/97, Recueil, s. I-5991, body 14 a 15); ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie (C-333/99, Recueil, s. I-1025, body 32 a 36), jakož i ze dne 13. prosince 2007, Komise v. Lucembursko (C-244/07, bod 10).

26 — Viz zejména rozsudek ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko (C-562/07, Sb. rozh. s. I-9553, bod 18 a násl., jakož i citovaná judikatura).

27 — Rozsudek ze dne 16. května 2006, Watts (C-372/04, Sb. rozh. s. I-4325, bod 47 a citovaná judikatura).

28 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225).

29 — Viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2000, Zurstrassen (C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 18), jakož i ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen (C-520/04, Sb. rozh. s. I-10685, bod 15 a citovaná judikatura).

30 — Viz zejména výše uvedený rozsudek ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko (C-562/07, bod 59), a rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, Sb. rozh. s. I-2323, bod 44 a násl.).

finančních, tak osobních, v jiném členském státě, než je stát, který zamýšlí vybrat daň z jeho příjmů, a sice ve státě, v němž se usadil. Jelikož tyto situace nejsou srovnatelné, není v takovém kontextu diskriminace možná a článek 45 SFEU v zásadě nebrání tomu, aby s daňovými poplatníky-rezidenty bylo z daňového hlediska zacházeno příznivěji než s daňovými poplatníky-nerezidenty [31].

66. Naproti tomu dotčené situace mohou být srovnávány, a proto existuje nebezpečí diskriminace, pokud se jedná o zvláštní případ, kdy poplatník-nerezident nepobírá významnější příjem v členském státě svého bydliště a získává téměř veškeré zdanitelné příjmy z činnosti, kterou vykonával v členském státě, z něhož pochází příjem. V tomto případě stát, kde má takový poplatník bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace, a tím méně stát, v němž bylo vykonáváno zaměstnání, z něhož plyne starobní důchod [32].

67. Poznamenávám, že ve výše uvedených rozsudcích Wallentin a Turpeinen stát bydliště nemohl zohlednit důsledky vyplývající z individuální situace daňového poplatníka, neboť v první věci nebyly dotčené příjmy zdanitelné a ve druhé věci uvedený stát neměl daňovou pravomoc požadovanou podle dvoustranné dohody. V takovém případě došel Soudní dvůr k závěru, že stát, z něhož pocházel příjem, byl povinen neuplatnit svůj daňový systém, a sice jednotnou daň sráženou u zdroje bez možnosti snížení základu daně, na nerezidenty takovým způsobem, který by mohl vést k tomu, že daň uložená nerezidentům by byla vyšší než daň uložená rezidentům.

68. Projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti se liší od těchto soudních precedentů v tom, že v projednávaném případě je zdanitelný příjem dotyčné osoby rozdělen v poměru téměř 50/50, z čehož vyplývá, že ani v jednom z dotyčných členských států není pobírán téměř celý příjem. Je pravda, že ve výše uvedeném rozsudku Wallentin byla situace daňového poplatníka z hospodářského hlediska podobná situaci osoby, která v projednávaném případě podala stížnost Komisi, neboť pobírala stejně vysoký příjem v obou členských státech, ale z formálního hlediska byla odlišná, protože dotyčná osoba měla zdanitelný příjem pouze ve státě, z něhož pocházel příjem, jelikož finanční pomoc, kterou pobírala ve státě bydliště, byla ze své povahy osvobozena od daně.

69. Podle mého názoru nejatypičtější okolností tohoto řízení je, že se týká situace osoby, které není výdělečně činná a získala nárok na důchod v různých členských státech, přičemž žádný z důchodů není jasně významnější, a nikoli situace osoby výdělečně činné, která vykonává zaměstnání ve dvou členských státech v dotčeném daňovém roce, jak tomu bylo ve většině věcí, které byly až dosud předloženy Soudnímu dvoru k přezkumu.

70. Mezinárodní dohody přijaté v oblasti zdaňování příjmů poskytují zajímavá řešení týkající se odstraňování překážek, které brání přeshraničnímu pohybu osob a zvláště zaměstnanců, kterým mohou být důchodci postaveni na roveň. Mám však za to, že v mezinárodní, daňovém právu je s příjmy souvisejícími se starobními důchody zacházeno odděleně od jiných forem příjmů.

71. Názorný příklad může vyplynout z článku 18 vzorové daňové smlouvy vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) [33], která se týká „důchodů“ [34] a v tomto ohledu stanoví vzorová pravidla, která znějí takto: „s výhradou ustanovení čl. 19 odst. 2 [týkajícího se veřejné služby] jsou důchody a jiné obdobné odměny vyplácené rezidentovi smluvního státu z důvodu předchozího

31 — Viz rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15 a násl. a citovaná judikatura); výše uvedený rozsudek Turpeinen (bod 27 a citovaná judikatura), jakož i rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, Sb. rozh. s. I-1107, bod 23 a citovaná judikatura).

32 — Viz výše uvedené rozsudky Zurstrassen (body 22 a 23 a citovaná judikatura); Wallentin (bod 17 a citovaná judikatura) a Turpeinen (bod 28 a citovaná judikatura), jakož i rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 61 a citovaná judikatura).

33 — Vzorová smlouva o zdanění příjmů a majetku, zkrácené znění, OECD, 8. vydání, červenec 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Poznamenávám, že autoři doporučení 94/79 uvedli, že se inspirovali ustanoveními této smlouvy, alespoň co se týče definic použitých pro kategorie příjmů spadajících pod tento předpis (bod 12 třetí pododstavec odůvodnění). K inspiraci, kterou v ní mohly najít také členské státy, viz rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409).

zaměstnání zdanitelné pouze v tomto státě“. Autoři uvedené smlouvy se inspirovali stejnou obecnou koncepcí daňové politiky, jako je koncepce uvedená ve výše uvedeném rozsudku Schumacker. Pokud jde o daňové poplatníky, kteří jsou důchodci, spočívá podle mého názoru tento přístup na dvou důvodech: jednak stát bydliště je státem, který nejspíše disponuje užitečnými informacemi týkajícími se osobní situace dotyčné osoby, a jednak důchodci jsou často osoby, které představují dodatečné výdaje pro zemi, ve které mají bydliště [35].

72. V souladu s orientací zvolenou v této mezinárodní smlouvě, mám za to, že situace důchodců se liší od situace výdělečně činných osob, jejichž pracovní uplatnění se může měnit v závislosti na místě jejich zaměstnání a jejichž příjmy jsou obecně vyšší, takže je třeba na příjmy plynoucí z důchodů použít zvláštní pravidla. Předchozí judikatura Soudního dvora se týká především výdělečně činných osob, které vykonávaly své zaměstnání v posuzovaném daňovém roce v různých členských státech, zatímco projednávaná věc se týká osoby, která není výdělečně činná a která během svého pracovního života, a tedy v průběhu několika let, získala nárok na starobní důchod ve dvou členských státech. V projednávaném případě se domnívám, že nelze mít za to, že situace rezidentů a nerezidentů je v daném daňovém roce srovnatelná, jak tomu bylo ve věcech týkajících se výdělečně činných osob. Dotčená situace se z časového hlediska prodlužuje, existuje v současnosti a bude nadále existovat v budoucnosti, a zároveň dotyčná osoba již nebude pracovat a nebude se již v rámci Unie pohybovat.

73. Podle mého názoru přezkum srovnatelnosti takových situací musí být proveden nikoliv abstraktně, ale s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními předpisy. Právě uvedený cíl umožňuje určit, zda se rozdílné zacházení, které má přeshraniční charakter, vztahuje na situace, které jsou objektivně srovnatelné, či nikoliv [36].

74. Jak uvádí Komise, cílem estonských právních předpisů je osvobodit daňové poplatníky, kteří mají velmi nízký příjem, od povinnosti přispívat k financování veřejných výdajů.

75. V praxi to v případě důchodců vyplývá z kombinovaného uplatnění snížení základu daně upraveného v článku 23 estonského zákona o daních z příjmů a dodatečného snížení základu daně v případě důchodu upraveného v článku 23[2] téhož zákona. Všechny osoby, které mají nízký příjem, mají nárok na první snížení základu daně, ale pouze daňoví poplatníci, kteří jsou důchodci, mohou mít nárok na druhé snížení základu daně. Osvobození vyplývající z uplatnění uvedeného dodatečného snížení základu daně je evidentně odůvodněno skutečností, že s ohledem na svůj věk a zdravotní stav se důchodci nacházejí mimo pracovní trh, a proto nemohou svůj příjem zvýšit.

76. Je nutno konstatovat, že se schopnost daňového poplatníka, který je důchodcem, přispívat k financování veřejných výdajů Estonské republiky samotným přemístěním do jiného členského státu nezvýší. Z tohoto důvodu jsem stejného názoru jako Komise, podle níž se daňoví poplatníci, kteří jsou důchodci-nerezidenty a mají nízký příjem, nacházejí v situaci, která je srovnatelná se situací osob žijících v Estonsku, navzdory rozdílu vyplývajícímu z místa jejich bydliště.

77. Hlavní otázka, která zde vyvstává, je, zda se jedná o omezení v případě, kdy příjem, který by neměl být zdanitelný podle právních předpisů členského státu, z něhož pochází příjem, ani podle právních předpisů členského státu bydliště, je zdaněn pouze proto, že daňový poplatník využil své svobody pohybu takovým způsobem, že to vedlo k tomu, že oba důchody, které pobírá, mají téměř stejnou hodnotu. Je totiž možné, že by situace daňového poplatníka mohla být horší, kdyby se rozhodl poté, co pracoval v jiném členském státě, vrátit do členského státu, z něhož pochází. Myslím si však, že takové okolnosti mohou být dost časté, pokud jde o státní příslušníky členských států, které přistoupily k Unii v roce 2004 a 2007.

35 — V souladu s komentáři k článku 18 výše uvedené vzorové smlouvy o zdanění vypracované OECD, s. 296, bod 1.

36 — Rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, body 32 a 33).

78. Komise uvažuje rozumně, když tvrdí, že by Estonská republika měla provést hypotetický výpočet k tomu, aby určila, jaký by byl výsledek, jde-li o to, zda by daňový poplatník, který je důchodcem-nerezidentem, měl nárok na snížení základu daně, pokud by jeho finské příjmy byly přidány k jeho estonským příjmům.

79. Překážku volného pohybu pracovníků nevytváří sama o sobě skutečnost, že důchod je zdaněn, i kdyby dotčený estonský důchod nebyl zdaněn stejným způsobem ve Finsku vzhledem k jeho malé částce. Překážka však existuje z důvodu daňových důsledků kombinace existence dvou důchodů, které mají téměř stejnou hodnotu, neboť Estonská republika zatěžuje důchod vyšším zdaněním, než by tomu bylo v případě, kdyby dotyčný daňový poplatník měl bydliště v tuzemsku nebo pokud by uvedený důchod představoval nejméně 75 % celosvětového příjmu daňového poplatníka. Proto estonské daňové předpisy znevýhodňují osoby, které využily své svobody pohybu v jednotlivých členských státech k tomu, aby postupně pracovaly v jednotlivých členských státech a nevrátily se žít do Estonska.

80. Nemyslím si, že členský stát, v němž jednotlivec pobírá důchod, je povinen soustavně přezkoumávat, jaký je celosvětový příjem dotyčné osoby, ale mám za to, že pokud se jedná o občana Unie, který využil své svobody pohybu v souladu s článkem 45 SFEU a získal nárok na důchod v uvedeném členském státě, protože v něm pracoval a zároveň v něm měl bydliště, musí se mít za to, že je v situaci srovnatelné se situací daňových poplatníků, kteří měli bydliště v tomto státě v době zdanění, a má tedy nárok na stejné zacházení.

81. Překážka tohoto druhu není podle mého názoru nijak odůvodněna, když členský stát bydliště již zohledňuje celkový příjem dotyčné osoby. V tomto případě totiž neexistují okolnosti, které by umožnily, aby osoba, která má příjmy pocházející ze dvou členských států, mohla zneužít daňový systém, a zejména neoprávněně využít možnosti dvojího snížení základu daně, aby se tak vyhnula zdanění svého příjmu.

82. Poznamenávám, že v praxi má osoba, která podala stížnost, patrně příjmy přibližně ve výši sociálního minima. Podle mého názoru je objektivně nepochopitelné, že jednotlivec, který má tak nízký příjem, podléhá v Estonsku obvyklému zdanění, a sice bez možnosti uplatnit nárok na snížení základu daně stanovená vnitrostátními právními předpisy.

83. Podpůrně tak navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že nesplnění povinnosti vytýkané Estonské republice je právně založeno na článku 45 SFEU.

2. K porušení článku 28 Dohody o EHP

84. Článek 28 Dohody o EHP stanoví, že státy musí dbát na dodržování volného pohybu pracovníků v rámci Evropského hospodářského prostoru, a sice mezi 27 členskými státy Unie a třemi ze čtyř členských států ESVO, které přistoupily k uvedené dohodě.

85. Komise vytýká Estonské republice, že nerespektovala závazky přijaté na základě uvedeného článku Dohody o EHP ze stejných důvodů jako v případě údajného porušení článku 45 SFEU.

86. Ve své žalobní odpovědi Estonská republika uvádí, že setrvává na stanovisku, které vyjádřila v odpovědi na odůvodněné stanovisko Komise, a sice že zákon o dani z příjmů není v rozporu s článkem 28 Dohody o EHP. Má v tomto ohledu za to, že rozdílné zacházení s nerezidenty, na které poukazuje Komise, je relevantní a zároveň odůvodněné s ohledem na toto ustanovení, stejně jako s ohledem na článek 45 SFEU.

87. Je nicméně nesporné, že Estonská republika připustila nesplnění povinnosti, pokud jde o povinnosti vyplývající z článku 28 Dohody o EHP, na rozdíl od povinností vyplývajících z článku 45 SFEU. Uvedený členský stát totiž souhlasil s nutností doplnit článek 28[3] zákona o dani z příjmů za účelem rozšíření působnosti tohoto předpisu také na státní příslušníky všech států, které jsou stranami Dohody o EHP. Estonská republika tak nicméně neučinila před uplynutím lhůty dvou měsíců stanovené v odůvodněném stanovisku.

88. Z toho vyplývá, že přestože Estonská republika pokračovala ve zpochybňování vytýkaného porušení povinnosti, pokud jde o obsah povinností vyplývajících z článku 28 Dohody o EHP, uznala, i když pouze částečně, existenci nesplnění povinnosti v tomto ohledu tím, že uvedla, že bude dbát na to, aby změnou dotčeného zákona ukončila toto nesplnění povinnosti. Připustila tak opodstatněnost této části žaloby Komise.

89. Platí ostatně, že jelikož mají ustanovení článku 28 Dohody o EHP stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 45 SFEU, jsou výše uvedené úvahy týkající se porušení článku 45 SFEU přiměřeně použitelné na uvedený článek 28 v souladu s článkem 6 Dohody o EHP a nezbytností jednotného výkladu uznaného jak Soudním dvorem, tak Soudním dvorem ESVO[37].

VI – K nákladům řízení

90. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

91. Estonská republika požadovala, aby Komisi byla uložena náhrada nákladů řízení. Je tedy důvodné rozhodnout v tomto smyslu, pokud, jak navrhuji, bude žaloba pro nesplnění povinnosti prohlášena za nepřípustnou.

92. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala, aby Komisi byla uložena náhrada nákladů řízení, je důvodné tomuto návrhu vyhovět, pokud bude žaloba pro nesplnění povinnosti přijata a pokud, jak podpůrně navrhuji, nebude mít uvedený členský stát ve věci v převážné části úspěch.

93. Podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení.

VII – Závěry

94. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

„1) Soudní dvůr konstatuje, že žaloba pro nesplnění povinnosti podaná Evropskou komisí za účelem určení, že Estonská republika při uplatňování vnitrostátního zákona o dani z příjmů porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 45 SFEU a článku 28 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, je nepřípustná.

2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.

3) Spolková republika Německo, Španělské království, Portugalská republika, Švédské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponesou vlastní náklady řízení.“

95. V případě, že se Soudní dvůr rozhodne neřídit se mým návrhem, navrhuji podpůrně, aby rozhodl takto:

„1) Soudní dvůr určuje, že Estonská republika tím, že ponechala v platnosti zákon o dani z příjmů, z něhož vyplývá, že důchodci-nerezidenti, již pracovali a měli bydliště jak v Estonsku, tak v jiném členském státě, mají nárok na snížení základu daně stanovené u nízkých příjmů pouze tehdy, pokud pobírají alespoň 75 % svého zdanitelného příjmu v Estonsku, ačkoli pokud by měli

37 — Viz rozsudky ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko (C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 39 a násl.); ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko (C-104/06, Sb. rozh. s. I-671, bod 31 a násl.) a ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko (C-155/09, Sb. rozh. s. I-65, bod 61 a násl.), jakož i obdobně výše uvedený rozsudek ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko (C-562/07, bod 67).

bydliště v tuzemsku, měli by na toto daňové zvýhodnění nárok. Pokud jde o jiné kategorie daňových poplatníků-nerezidentů, Soudní dvůr žalobu Komise pro nesplnění povinnosti ve zbývající části zamítá.

2) Estonské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

3) Spolková republika Německo, Španělské království, Portugalská republika, Švédské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponesou vlastní náklady řízení.“