Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 24 listopada 2011 r.[1]

Sprawa C-39/10

Komisja Europejska
przeciwko

Republice Estońskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Zarzut niedopuszczalności — Interwenienci — Swobodny przepływ pracowników — Artykuł 45 TFUE — Artykuł 28 porozumienia EOG — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy — Emerytura — Ulga podatkowa z tytułu niskich dochodów — Dyskryminacja podatników mających miejsce zamieszkania za granicą względem podatników mających miejsce zamieszkania w kraju

I – Wprowadzenie

1. Republika Estońska stosuje ustawę o podatku dochodowym, która nie przewiduje możliwości przyznania ulgi indywidualnej podatnikom mającym miejsce zamieszkania za granicą, których całkowite dochody są na tyle niskie, że mieliby do niej prawo, gdyby zamieszkiwali na terytorium kraju.

2. Za pomocą swej skargi Komisja Europejska zwróciła się do Trybunału o stwierdzenie, że stosując tego rodzaju przepisy, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom, które ciążą na niej na mocy art. 45 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[2] oraz art. 28 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (zwanego dalej „porozumieniem EOG")[3].

3. Republika Estońska zaprzeczyła sformułowanym pod jej adresem zarzutom, uznając jednocześnie potrzebę uzupełnienia swoich przepisów prawnych regulujących prawo do ulg podatkowych w odniesieniu do dochodów osób mających miejsce zamieszkania w państwach członkowskich Unii Europejskiej, tak aby zakres tych przepisów objął obywateli wszystkich państw stron porozumienia EOG.

4. Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego otwiera według mnie interesujące perspektywy, jeśli chodzi o konsekwencje wynikające ze swobodnego przepływu pracowników dla przysługującej państwom członkowskim kompetencji w zakresie samodzielnego decydowania o regulacjach podatkowych mających zastosowanie do emerytów, którzy skorzystali z powyższej swobody podstawowej.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Data uzasadnionej opinii wystosowanej do Republiki Estońskiej przez Komisję w niniejszej sprawie, określająca moment, co do którego oceniać należy istnienie ewentualnego uchybienia, to 17 października 2008 r., zatem jest ona wcześniejsza niż wejście w życie traktatu z Lizbony, które miało miejsce w dniu 1 grudnia 2009 r. Jest jednak oczywiste, że okoliczności mogące stanowić przyczynę zarzucanego uchybienia trwały po dacie wydania uzasadnionej opinii i były aktualne na dzień wniesienia skargi, złożonej w dniu 22 stycznia 2010 r. Ponadto w skardze do Trybunału Komisja nie powoływała się już na postanowienia traktatu WE, lecz na postanowienia traktatu FUE. Z tego względu będę powoływał się na te ostatnie postanowienia.

3 — Dz.U. 1994, L 1, s. 3.

5. Uważam jednak, że niedoskonałości redakcyjne oraz niespójności rozumowania stwierdzone w treści skargi i w późniejszych pismach Komisji mogą skutkować jej niedopuszczalnością.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

1. Artykuł 45 TFUE i art. 28 porozumienia EOG

6. Artykuł 45 TFUE stanowi:

„1. Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii.

2. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo:

a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy;

b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich;

c) przebywania w jednym z państw członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa;

d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych przez Komisję w rozporządzeniach.

4. Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej”.

7. Artykuł 28 porozumienia EOG zapewnia – zasadniczo w tych samych słowach, co postanowienie art. 45 TFUE – swobodę przepływu pracowników pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej a państwami członkowskimi Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (zwanego dalej „EFTA”).

2. Zalecenie 94/79/WE

8. Przywołane przez Republikę Estońską i interwenientów zalecenie 94/79/WE[4] dotyczy opodatkowania niektórych dochodów uzyskiwanych przez podatników niemających siedziby ani miejsca zamieszkania w danym państwie członkowskim w państwie członkowskim innym niż państwo ich zamieszkania.

4 — Zalecenie Komisji z dnia 21 grudnia 1993 r. dotyczące opodatkowania niektórych dochodów uzyskiwanych przez podatników niemających siedziby ani miejsca zamieszkania w danym państwie członkowskim w państwie członkowskim innym niż państwo ich zamieszkania (Dz.U. 1994, L 39, s. 22).

9. Artykuł 1 ust. 1 zalecenia 94/79 stanowi:

„1. Państwa członkowskie stosują przepisy niniejszego zalecenia względem osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w jednym państwie członkowskim, podlegających obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku dochodowego w innym państwie członkowskim, w którym nie mają miejsca zamieszkania, w odniesieniu do następujących dochodów:

[…]

— świadczenia emerytalne i inne podobne świadczenia otrzymywane z tytułu wcześniejszego zatrudnienia, jak również świadczenia emerytalne wypłacane przez system zabezpieczenia społecznego

— […]”.

10. Artykuł 2 ust. 1 i ust. 2 akapit pierwszy powyższego zalecenia stanowi:

„1. Państwa członkowskie nie nakładają na dochody określone w art. 1 ust. 1, w państwie członkowskim, w którym podlegają one opodatkowaniu, podatku wyższego niż ten, który państwo to nałożyłoby, gdyby podatnik, jego małżonek i dzieci zamieszkiwali w tym państwie członkowskim.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie, jeżeli dochody, o których mowa w art. 1 ust. 1 podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym osoba fizyczna nie ma miejsca zamieszkania, stanowią co najmniej 75% sumy dochodów tej osoby podlegających opodatkowaniu uzyskanych w ciągu roku podatkowego”.

B – *Prawo krajowe*

11. Tulumaksuseadus (estońska ustawa o podatku dochodowym) z 1999 r. w brzmieniu obowiązującym według stan na dzień wydania uzasadnionej opinii Komisji, tj. w 2008 r., ma brzmienie następujące[5]:

„§ 1.

Przedmiot opodatkowania

(1) Podatek dochodowy pobiera się od dochodu podatnika po odliczeniu dozwolonych prawem ulg.

[…]”.

„§ 2.

Podatnik

(1) Podatnikami podatku dochodowego, o którym mowa w § 1 ust. 1 są osoby fizyczne i osoby prawne niemające siedziby ani miejsca zamieszkania na terytorium krajowym, które uzyskują dochody podlegające opodatkowaniu.

[...]”.

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

„§ 19.

Świadczenia alimentacyjne, świadczenia emerytalne, stypendia, zasiłki, dodatki, wygrane w loteriach, świadczenia odszkodowawcze

[...]

(2) Podatek dochodowy pobiera się od świadczeń emerytalnych, zasiłków, stypendiów, nagród kulturalnych, sportowych i naukowych, wygranych w loterii, zasiłków otrzymanych na podstawie ustawy o zasiłkach rodzinnych, jak również od świadczeń emerytalnych oraz diet związanych z wyjazdami sportowymi. […]”.

„§ 23.

Ulga podstawowa

W danym okresie rozliczeniowym osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w kraju może odliczyć od swojego dochodu:

1) 27 000 EEK w 2008 r.;

[…]”.

„§ 23^2.

Dodatkowa ulga w wypadku świadczeń emerytalnych

W wypadku, gdy osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania na terytorium kraju otrzymuje od umawiającego się państwa obowiązkową ustawową emeryturę kapitałową przewidzianą przepisami tego państwa lub emeryturę na podstawie porozumienia o zabezpieczeniu społecznym, do dochodów takiej osoby ma zastosowanie dodatkowa ulga podatkowa odpowiednia do wysokości tych świadczeń, jednak w kwocie nie wyższej niż 36 000 EEK w danym okresie rozliczeniowym”.

„§ 28^3.

Odliczenia od dochodu osoby mającej miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej

Osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w innym państwie Unii Europejskiej może również dokonywać od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Estonii odliczeń, o których mowa w niniejszym rozdziale, jeżeli co najmniej 75% jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w danym okresie rozliczeniowym uzyskuje ona w Estonii oraz złoży zeznanie podatkowe dotyczące podatku dochodowego osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Estonii. Przez dochód podlegający opodatkowaniu rozumie się dochód przed dokonaniem odliczeń zgodnie z przepisami danego państwa”.

„§ 29.

Podlegający opodatkowaniu dochód osoby niemającej miejsca zamieszkania na terytorium kraju

[...]

(9) Podatek dochodowy pobiera się od świadczeń emerytalnych i stypendiów, nagród kulturalnych, sportowych i naukowych, zasiłków, zasiłków dla bezrobotnych, wygranych w loteriach uzyskanych w okolicznościach przewidzianych w § 19 ust. 2 i 3, od zasiłków otrzymanych na podstawie ustawy o zasiłkach rodzinnych, od alimentów i świadczeń alimentacyjnych, o których mowa w § 19 ust. 1, wypłacanych osobom niemającym miejsca zamieszkania na terytorium kraju przez państwo estońskie, samorząd terytorialny lub przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju. Podatek dochodowy pobiera się od odszkodowań z tytułu ubezpieczenia wypłacanych osobom niemającym miejsca zamieszkania na terytorium kraju w okolicznościach przewidzianych w §§ 20 i 21 przez estońską kasę ubezpieczeń chorobowych, estońską kasę ubezpieczeń od bezrobocia lub przez towarzystwo ubezpieczeniowe mające siedzibę na terytorium kraju oraz od wypłat dokonanych przez zarejestrowany w Estonii fundusz emerytalny.[...]".

„§ 41.

Płatności, od których pobierana jest zaliczka na poczet podatku dochodowego

[...]

(6) Odszkodowania z tytułu ubezpieczeń, świadczenia emerytalne, wypłaty dokonywane przez fundusze emerytalne, stypendia, wygrane w loteriach, alimenty, świadczenia alimentacyjne, zasiłki wypłacane na podstawie ustawy o zasiłkach rodzinnych (§ 19 ust. 1 i 2, § 20 ust. 1–3, § 201, § 21 ust. 1 i § 29 ust. 9) lub inne płatności podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym wypłacane osobom niemającym miejsca zamieszkania na terytorium kraju lub osobom fizycznym mającym miejsce zamieszkania na terytorium kraju, z wyłączeniem płatności wymienionych w pkt 12;[...]".

„§ 42.

Odliczenia od zaliczki na poczet podatku dochodowego

[...]

(11) W wypadku emerytury wypłacanej na podstawie ustawy przez państwo estońskie osobie fizycznej niemającej miejsca zamieszkania na terytorium kraju oraz obowiązkowej emerytury kapitałowej przewidzianej w ustawie o emeryturach kapitałowych, przed pobraniem zaliczki na podatek zastosowanie ma dodatkowa ulga (§ 23^2), w wysokości odpowiadającej kwocie tej emerytury, przy czym ulga ta nie przekracza w miesiącu kalendarzowym jednej dwunastej kwoty określonej w § 23^2.[...]".

III – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

12. Komisja otrzymała skargę obywatela Estonii zamieszkałego w Finlandii dotyczącą opodatkowania podatkiem dochodowym świadczenia emerytalnego wypłacanego mu przez Republikę Estońską. Zainteresowany skarżył się, że nie ma względem niego zastosowania ulga podstawowa przewidziana dla podatników mających miejsce zamieszkania w Estonii ani ulga dodatkowa przewidziana dla takich podatników otrzymujących świadczenia emerytalne.

13. Osoba ta po osiągnięciu wieku emerytalnego w Estonii osiedliła się w Finlandii, gdzie wcześniej pracowała, co pozwoliło jej korzystać również tam ze świadczenia emerytalnego. Otrzymuje ona zatem dwie emerytury w niemal jednakowej wysokości, jedną z Estonii, drugą z Finlandii. Z tytułu emerytury estońskiej pobierany jest podatek dochodowy, w odróżnieniu od emerytury fińskiej [6].

6 — Republika Estońska i Republika Finlandii podpisały w Helsinkach w dniu 23 marca 1993 r. umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i o zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku (RT II 1993, 37, 113), której art. 18 ma tu zastosowanie.

14. Ze względu na bardzo niski poziom całkowitych dochodów zainteresowanej osoby, nieprzekraczający progu ulgi podstawowej przewidzianej dla osób zamieszkałych w Finlandii, nie płaci ona bowiem podatku w tym kraju. Z tego względu określając podatek dochodowy do zapłaty w Finlandii, nie może ona skorzystać z ulgi podatkowej uwzględniającej podatek zapłacony w Estonii z tytułu emerytury otrzymanej w tym kraju.

15. Ze względu na te okoliczności Komisja uznała, że obciążenia podatkowe ponoszone w tym kraju przez podatników mających miejsce zamieszkania za granicą znajdujących się w sytuacji podobnej do tej, w której znajdowała się osoba, która złożyła skargę, były większe, niż gdyby otrzymywali oni całość swoich dochodów z tytułu emerytur, w jednym państwie członkowskim, tj. w Republice Finlandii albo w Republice Estońskiej. Komisja zauważyła, że gdyby do takiego podatnika miały zastosowanie §§ 23 i 23^2 Tulumaksuseadus, to łączny uzyskiwany przez niego dochód z tytułu świadczeń emerytalnych w Estonii i w Finlandii tylko nieznacznie przekroczyłby próg zwolnienia podatkowego dla emerytów zamieszkałych w Estonii.

16. W dniu 4 lutego 2008 r. Komisja wystosowała zatem do Republiki Estońskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zwróciła się do tego państwa członkowskiego, aby przedstawiło jej swoje uwagi w przedmiocie ewentualnej niezgodności przepisów prawa krajowego *regulujących opodatkowanie emerytur* wypłacanych podatnikom mającym miejsce zamieszkania za granicą z art. 39 WE oraz z art. 28 porozumienia EOG.

17. W piśmie z dnia 9 kwietnia 2008 r. Republika Estońska zakwestionowała punkt widzenia Komisji, podnosząc, że obowiązujące w tym państwie przepisy pozwalają na stosowanie tych samych zasad opodatkowania emerytur podatników mających miejsce zamieszkania zarówno w Estonii, jak i za granicą, którzy uzyskują w Estonii większość, tj. co najmniej 75%, swoich dochodów. Zdaniem tego państwa członkowskiego, w pozostałych przypadkach zapewnienie odpowiedniego opodatkowania takiej osoby należy do obowiązków państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania.

18. W dniu 17 października 2008 r. Komisja skierowała do Republiki Estońskiej uzasadnioną opinię, w której wezwała to państwo członkowskie do podjęcia wymaganych środków w celu dostosowania się do jej wskazań w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wskazanej opinii.

19. W odpowiedzi z dnia 18 grudnia 2008 r. Republika Estońska nie zgodziła się z przedstawionymi przez Komisję zarzutami co do niezgodności Tulumaksuseadus z art. 39 WE. Państwo to przyznało natomiast, że w ustawie tej istnieją luki względem art. 28 porozumienia EOG, oraz oświadczyło, że jest gotowe rozszerzyć zakres stosowania § 28^3 wskazanej ustawy także na obywateli państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

20. Uznając, że sytuacja w dalszym ciągu pozostaje niezadowalająca, Komisja wniosła niniejszą skargę.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

21. W skardze złożonej w dniu 22 stycznia 2010 r. Komisja zwróciła się do Trybunału, aby „stwierdził, że Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 45 [TFUE] i art. 28 porozumienia EOG, ponieważ jej ustawodawstwo nie przewiduje indywidualnej ulgi podatkowej dla podatników niemających miejsca zamieszkania w Estonii, których całkowity dochód jest tak niski, że korzystaliby z ulgi podatkowej, gdyby byli podatnikami mającymi miejsce zamieszkania w Estonii”.

22. Republika Estońska wniosła o stwierdzenie niedopuszczalności skargi lub, na wypadek oddalenia tego wniosku, opierając się na odmiennej wykładni spornych przepisów, o jej oddalenie oraz o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

23. Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska, jak również Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przedstawiły, jako interwenienci, pisma zawierające ich stanowiska, w których przyłączyły się do zarzutów podniesionych przez Republikę Estońską.

24. Republika Federalna Niemiec i Królestwo Szwecji zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów i do przedstawienia w trakcie procedury ustnej uwag na poparcie wniosków pozwanego państwa członkowskiego.

25. W trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 15 września 2011 r., Komisja i Republika Estońska, jak również Królestwo Hiszpanii i Królestwo Szwecji przedstawiły uwagi ustne.

V – Analiza skargi

A – *W przedmiocie dopuszczalności skargi*

26. Republika Estońska domagała się w pierwszej kolejności, aby Trybunał odrzucił skargę Komisji.

27. Dwoje interwenientów, tj. Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska, także podniosło niedopuszczalność wniesionej przeciwko Republice Estońskiej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

1. W przedmiocie zarzutu niedopuszczalności opartego na niejednoznacznym sformułowaniu skargi

28. Republika Estońska popierana w tym względzie przez Królestwo Hiszpanii podniosła w duplice zarzut niedopuszczalności uzasadniony niejasnością pism Komisji. Pozwana zarzuciła, że skarżąca nie wskazała wyraźnie, w jakich przypadkach państwo powinno przyznawać ulgę podatkową osobom mającym miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, a tym samym, w jaki sposób mogłoby ono położyć kres zarzucanemu uchybieniu. Republika Estońska podniosła, że Komisja stwierdziła w skardze, iż odpowiednim kryterium przyznania ulgi byłoby uzyskiwanie przez podatników mających miejsce zamieszkania za granicą łącznych dochodów niższych od progu ulgi podatkowej przewidzianej przez państwo pochodzenia, tymczasem w replice Komisja zalecała przyjęcie progu ulgi podatkowej obowiązującej w państwie miejsca zamieszkania. Rząd estoński stwierdził, że z powodu wykazanej powyżej sprzeczności zarzutów podniesionych przez Komisję jej skarga była obarczona niejednoznacznością dotyczącą elementu uważanego za niezbędny dla zrozumienia jej przedmiotu, a tego rodzaju wada powinna skutkować stwierdzeniem przez Trybunał niedopuszczalności takiej skargi.

29. Komisja stwierdziła natomiast, że jej żądania nie są obarczone niejasnością ani sprzecznościami, precyzując, iż jej zdaniem państwo członkowskie obowiązane jest uwzględniać wyłącznie minimalny poziom dochodów, które powinien uzyskiwać podatnik, aby można było go uznać za zdolnego do przyczyniania się do pokrycia wydatków publicznych, zgodnie z własnym porządkiem prawnym tego państwa, a nie poziom przyjęty przez inne zainteresowane państwa członkowskie.

30. W trakcie rozprawy Komisja zarzuciła nadto, że podniesienie przez stronę pozwaną zarzutu niedopuszczalności dopiero na etapie dupliki, a nie wcześniej, jest niezgodne z postanowieniami statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Republika Estońska podkreśliła jednak, że już w odpowiedzi na skargę wspomniała o niejasności skargi w zakresie ewentualnego uwzględnienia progu ulgi podatkowej w państwie miejsca zamieszkania.

31. Przypominam, że art. 38 § 1 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem w związku z art. 21 statutu Trybunału ustanawia wśród przesłanek dopuszczalności wymóg, aby wnoszona do Trybunału skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zawierała przedmiot sporu oraz zwięzłe przedstawienie powołanych zarzutów.

32. Trybunał orzekał już bowiem, że Komisja jest zobowiązana do wskazania w żądaniach skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE konkretnych zarzutów, co do których Trybunał ma wydać orzeczenie. Żądania te powinny być sformułowane w sposób pozbawiony dwuznaczności w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał ponad żądania stron lub z pominięciem któregoś zarzutu [7]. Sprzeczności [8], jak również lapidarne stwierdzenia [9], zawarte w przedstawieniu zarzutów podniesionych przez Komisję na poparcie skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nie spełniają wymogów zawartych w powołanych wyżej przepisach. Jeżeli wymogi te nie są spełnione, to zarzuty oparte na niewystarczających i niejasnych podstawach są niedopuszczalne, ponieważ nie dają one możliwości stwierdzenia, na czym polega uchybienie [10].

33. Zatem skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego oparta na niejednoznacznej lub nawet wewnętrznie sprzecznej argumentacji powinna zostać uznana za niedopuszczalną, ponieważ pozbawia ona zarówno zainteresowane państwo członkowskie, jak i Trybunał możliwości dokładnego zrozumienia zakresu naruszenia prawa Unii zarzucanego państwu członkowskiemu. Tymczasem zrozumienie takie jest niezbędne zarówno z tego względu, aby państwo to mogło przedsięwziąć użyteczne środki obrony, jak i po to, aby Trybunał mógł ustalić, czy zarzucane uchybienie miało miejsce [11].

34. Na podstawie lektury skargi i późniejszych pism Komisji sądzę, że Komisja w niniejszej sprawie nie sformułowała w sposób jasny i precyzyjny swojego zarzutu dotyczącego progu ulgi podatkowej, jaki powinno wziąć pod uwagę państwo członkowskie, w którym uzyskany został dochód, gdy zamierza ono opodatkować podatkiem bezpośrednim podatników niemających miejsca zamieszkania na jego terytorium. Republika Estońska zilustrowała w duplice za pomocą wielu szczegółowych przykładów brak precyzji charakteryzujący skargę, jak również sprzeczności pomiędzy skargą a repliką Komisji dotyczące tego zarzutu. Według mnie podniesiony przez to państwo zarzut jest więc zasadny.

35. Pragnę dodać, że nawet przedmiot skargi nie został przez Komisję precyzyjnie określony. Dopiero bowiem podczas dyskusji prowadzonych w toku rozprawy skarżąca określiła zakres skargi, mimo że jest to przecież podstawowa kwestia. Komisja stwierdziła w odpowiedzi na postawione jej pytania, że mimo iż skarga z pozoru ma charakter ogólny, to nie należy rozumieć jej w ten sposób, że dotyczy ona sytuacji wszystkich podatników uzyskujących niskie dochody w Estonii [12] mających miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, lecz że jest ona ograniczona do sytuacji podatników mających miejsce zamieszkania za granicą, uprawnionych do świadczeń emerytalnych w Estonii. Z uwagi jednak na szerokie ujęcie w skardze okazuje się, że łatwo jest o pomyłkę [13]. Zresztą u podstaw wszystkich uwag przedstawionych przez Republikę Estońską, jak również przez państwa członkowskie działające w charakterze interwenientów po jej stronie, było założenie, że skarga dotyczyła nie tylko emerytów mających miejsce zamieszkania za granicą, lecz obejmowała wszystkich podatników mających tam miejsce zamieszkania.

7 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 60, 63 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C-343/08 Komisja przeciwko Republice Czeskiej, Zb. Orz. s. I-275, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-255/04 Komisja przeciwko Francji, Zb. Orz. s. I-5251, pkt 24; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-235/04 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb. Orz. s. I-5415, pkt 47; z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-305/06 Komisja przeciwko Grecji, pkt 46.

9 — Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-165/08 Komisja przeciwko Polsce, Zb. Orz. s. I-6843, pkt 42–47.

10 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 12 października 2004 r. w sprawie C-431/02 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 25–29 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 1 lutego 2007 r. w sprawie C-199/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb. Orz. s. I-1221, pkt 21, 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07 Komisja przeciwko Polsce, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Należy zwrócić uwagę, że pojęcie dochodu w rozumieniu § 19 ust. 2 Tulumaksuseadus zostało przez Republikę Estońską ujęte w sposób szeroki.

13 — Zobacz podobnie tekst skargi, która zasadniczo powtarza końcową część uzasadnionej opinii, przy czym należy również zauważyć, że § 23^2 Tulumaksuseadus dotyczący dodatkowej ulgi w przypadku świadczenia emerytalnego nie jest jedynym przepisem, o którym mowa w uzasadnieniu skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

36. Ponieważ Trybunał może badać z urzędu, czy przesłanki wniesienia skargi przewidziane w art. 258 TFUE zostały spełnione [14], uważam za konieczne, aby skorzystał z tej kompetencji i wyciągnął konsekwencje z zaniedbań Komisji w niniejszej sprawie. Nie należy tracić z pola widzenia, że ze względu na znaczenie przypisane w traktacie FUE skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, jako środka, którym Unia dysponuje względem państw członkowskich, postępowanie to zostało objęte gwarancjami, których tym bardziej nie można pomijać, że konsekwencją powyższej skargi jest obowiązek podjęcia przez państwa członkowskie środków wymaganych dla wykonania wyroku Trybunału [15].

37. W ramach tego rodzaju postępowania podstawową kwestią jest, aby państwo członkowskie, któremu zarzuca się uchybienie, wiedziało dokładnie, jak powinno było postąpić. Wskazówki, jakich Komisja udzieliła Republice Estońskiej, w niniejszej sprawie nie były tymczasem wystarczająco jasne, aby umożliwić temu państwu przygotowanie obrony bez uciążliwości. Ponadto Trybunał nie ma w tej sytuacji pełnej możliwości osądzenia, czy podniesione zarzuty są zasadne, czy też nie.

38. Z uwagi na fakt, że niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego oparta jest na zarzutach wyrażonych w sposób niespójny, a jednocześnie nieprecyzyjny, moim zdaniem nie spełnia ona powołanych wyżej przesłanek, a zatem powinna zostać uznana z tego powodu w całości za niedopuszczalną.

2. W przedmiocie zarzutu niedopuszczalności opartego na zaleceniu 94/79

39. Zdaniem Republiki Portugalskiej niekonsekwentna postawa Komisji narusza zasady dobrej administracji, lojalnej współpracy i ochrony uzasadnionych oczekiwań w ten sposób, że Komisja wniosła skargę przeciwko Republice Estońskiej, nie uwzględniając faktu, iż treść zakwestionowanych przepisów jest zgodna z zaleceniem 94/79, w którym skarżąca określiła swoje stanowisko w sprawie, przy czym żaden późniejszy akt nie uchylił ani nie zastąpił wskazanego zalecenia.

40. Także Królestwo Hiszpanii twierdzi, że Komisja naruszyła zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, wzbudzając u państw członkowskich przekonanie, że poszanowanie kryteriów sformułowanych w zaleceniu 94/79 sprawi, iż nie będzie im można zarzucić uchybienia. Wskazane państwo członkowskie dodaje, że Komisja zmieniając zdanie bez wyjaśnienia powodu tej zmiany i bez wydania nowego zalecenia, naruszyła również chroniącą państwa członkowskie zasadę pewności prawa, zważywszy, że ewentualne stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przez Trybunał skutkuje odpowiedzialnością pozwanego państwa.

41. Wskazani dwaj interwenienci twierdzą, że konsekwencją takiego postępowania Komisji powinna być niedopuszczalność lub oddalenie wniesionej przez nią skargi.

42. W odpowiedzi Komisja zarzuca, że Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska powołały podstawy niedopuszczalności, których nie powołało pozwane państwo członkowskie. Na podstawie art. 40 akapit czwarty Protokołu w sprawie statutu Trybunału Sprawiedliwości i art. 93 § 4 regulaminu postępowania, jak również w oparciu o orzecznictwo [16], Komisja twierdzi, że wskazani interwenienci nie mogą podnosić nowego zarzutu niedopuszczalności oraz że Trybunał nie ma z tego względu obowiązku badania powyższych zarzutów.

14 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie C-199/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Wyrok z dnia 10 marca 1970 r. w sprawie 7/69 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 111.

16 — Komisja wskazuje w tym względzie wyrok z dnia 15 czerwca 1993 r. w sprawie C-225/91 Matra przeciwko Komisji, Rec. s. I-3203.

43. Należy przypomnieć, że art. 40 akapit drugi Protokołu w sprawie statutu Trybunału Sprawiedliwości stanowi, że prawo do interwencji w sporze rozpatrywanym przez Trybunał przysługuje każdemu, kto ma interes w rozstrzygnięciu tego sporu. Zgodnie z akapitem czwartym tego artykułu „[w]niosek interwencyjny ogranicza się do poparcia żądań jednej ze stron". Nadto art. 93 § 4 regulaminu postępowania stanowi, że „interwenient akceptuje stan sprawy, w jakim się ona znajduje w chwili jego wstąpienia".

44. Jak wynika z orzecznictwa, choć powyższe przepisy nie stoją na przeszkodzie temu, aby interwenient podniósł inne argumenty niż te, które podnosi strona, do której się przyłączył, niemniej jednak podniesienie takich innych argumentów jest dopuszczalne pod warunkiem, że nie zmienia to ram sporu i że celem interwencji pozostaje nadal popieranie żądań zgłoszonych przez tę stronę [17]. Ponadto jest bezsporne, że interwenient nie ma legitymacji do podniesienia zarzutu niedopuszczalności, jeżeli zarzut ten nie został podniesiony w żądaniach strony pozwanej [18].

45. W niniejszej sprawie prawdą jest, że Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska podniosły zarzut niedopuszczalności mający na celu poparcie żądań strony pozwanej, która sama także twierdziła, że skarga jest niedopuszczalna.

46. Republika Estońska podniosła jednak niedopuszczalność skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na innych podstawach niż te, na które powołali się obaj interwenienci. Sądzę zatem, że nie mając wymaganej w tym celu legitymacji, Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska podniosły zarzut niedopuszczalności oparty na innych podstawach niż zarzut podniesiony przez popieraną przez nie stronę, a rozpatrzenie tego zarzutu skutkowałoby zmianą przedmiotu sporu, który został określony w skardze oraz w pismach zarówno Komisji jak i strony pozwanej.

47. Tymczasem można sobie wyobrazić, że państwo członkowskie, któremu zarzuca się uchybienie, nie życzy sobie, aby podnoszono zarzut niedopuszczalności oparty na podstawach, których z rozmysłem wolałoby ono nie przywoływać. Państwa członkowskie, którym umożliwiono występowanie w charakterze interwenientów w postępowaniu dotyczącym innego państwa, nie powinny, poprzez zastosowanie w sporze dodatkowych argumentów, mieć możliwości przymuszenia pozwanego państwa do zajęcia stanowiska w kwestiach, których państwo to nie zamierzało roztrząsać.

48. Jedynie w przypadkach, gdy chodzi o niedopuszczalność ze względu na bezwzględne przeszkody procesowe, Trybunał na podstawie art. 92 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem [19] z urzędu orzeka w przedmiocie dopuszczalności skargi. Trybunał bada zatem zasadność zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez interwenienta, a nie przez stronę pozwaną, wyłącznie wtedy, gdy zarzut ten dotyczy bezwzględnej przeszkody procesowej [20].

49. Nie wydaje mi się, aby tak było w przypadku zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez rządy portugalski i hiszpański, mimo że ten ostatni stwierdził, iż naruszenie ogólnych zasad prawa Unii stanowi bezwzględną przeszkodę procesową, którą Trybunał mógłby [21], a wręcz powinien [22] wziąć pod uwagę z urzędu. Moim zdaniem bezwzględna przeszkoda procesowa istniałaby wówczas, gdyby uchybienie takim zasadom skutkowało naruszeniem normy procesowej, a nie materialnoprawnej, uznawanej za podstawową gwarancję, którą Trybunał powinien chronić.

17 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-245/92 P Chemie Linz przeciwko Komisji, Rec. s. I-4643, pkt 32; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-248/99 P Francja przeciwko Monsanto i Komisji, Rec. s. I-1, pkt 56; a także z dnia 24 maja 2011 r. w sprawie C-61/08 Komisja przeciwko Grecji, Zb. Orz. s. I-4399, pkt 33 i nast. Również Sąd uwzględniał ww. orzecznictwo w szczególności w wyroku z dnia 13 kwietnia 2005 r. w sprawie T-2/03 Verein für Konsumenteninformation przeciwko Komisji, Zb. Orz. s. II-1121, pkt 52.

18 — Zobacz wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P Chronopost i La Poste przeciwko UFEX i in., Zb. Orz. s. I-4777, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Matra przeciwko Komisji, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 — Punkt 65 opinii rzecznika generalnego E. Sharpston w sprawie Chronopost i La Poste przeciwko UFEX i in., w której zapadł ww. wyrok.

21 — We wniosku o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta Królestwo Hiszpanii powołało się w tym względzie na wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-160/08 Komisja przeciwko Niemcom, Zb. Orz. s. I-3713, pkt 40, w którym wskazano jedynie, że Trybunał „ma […] prawo zbadać z urzędu, czy *poszanowane zostały gwarancje proceduralne* przyznane przez porządek prawny Unii" (podkreślenie moje).

22 — Podczas rozprawy Królestwo Hiszpanii powołało w tym względzie „sprawę C-170/99", przy czym w rzeczywistości moim zdaniem chodzi tu o wyrok z dnia 30 stycznia 2002 r. w sprawie C-107/99 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-1091, pkt 29, 30, w której Trybunał badał z urzędu, czy skarga nie została złożona po terminie.

50. Ze względu na powyższe okoliczności uważam, że zarzut niedopuszczalności podniesiony przez interwenientów należy odrzucić, w odróżnieniu od zarzutu podniesionego przez stronę pozwaną, który powinien skłonić Trybunał do stwierdzenia niedopuszczalności niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, a to z powodu jej niejasności.

51. Sformułuję jednak tytułem pomocniczym propozycje, na wypadek gdyby Trybunał uznał, że należy wydać rozstrzygnięcie w przedmiocie istnienia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

B – *Co do istoty*

52. Na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że wniesiona w niniejszej sprawie skarga jest dopuszczalna, moim zdaniem uchybienie, które mogłoby zostać zarzucone Republice Estońskiej, powinno dotyczyć wyłącznie opodatkowania dochodów emerytów, którzy jako pracownicy skorzystali ze swobody przemieszczania się na terytorium Unii i którzy otrzymują świadczenia emerytalne pochodzące od dwóch państw członkowskich. Takie ograniczenie zakresu skargi wynika z faktu, że Komisja w trakcie rozprawy stwierdziła, iż mimo szerokiego ujęcia w jej własnych pismach procesowych należy rozumieć, że koncentrują się one na tej problematyce. Wynika z tego moim zdaniem, że skarga zasługuje na oddalenie w pozostałym zakresie, tj. w zakresie, w jakim dotyczy ona podatników nienależących do powyższej kategorii osób.

1. W przedmiocie naruszenia art. 45 TFUE

a) Obrona oparta na zaleceniu 94/79

53. Zdaniem Republiki Estońskiej Komisja, wnosząc przeciwko niej skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, sama uchybiła brzmieniu zalecenia 94/79. Strona pozwana podnosi, że instytucja ta stwierdziła w przywołanym zaleceniu 94/79, iż równe traktowanie podatników mających miejsce zamieszkania w kraju i za granicą wymagane jest wyłącznie wówczas, gdy podatnik mający miejsce zamieszkania za granicą uzyskuje w państwie pochodzenia w danym roku podatkowym co najmniej 75% swoich dochodów podlegających opodatkowaniu, analogicznie jak to zostało uregulowane w Estonii.

54. Analizując sporne przepisy krajowe w szczególności w świetle art. 2 zalecenia 94/79[23], nie mam wątpliwości, że Republika Estońska istotnie inspirowała się regułami zawartymi w tym akcie. Czy jednak jest wystarczające, że prawodawca państwa członkowskiego powieli kryterium wskazane w zaleceniu, aby uniknął on wszelkiego ryzyka skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego? Uważam, że tak nie jest.

55. Komisja odpiera, że akt taki jak zalecenie 94/79 nie ma mocy wiążącej, a jego przedmiotem nie może być uzupełnienie zasad prawa pierwotnego dotyczących swobody przepływu osób.

56. Przypomnę, że zgodnie z art. 249 akapit piąty WE akty niemające charakteru władczego, takie jak zalecenie 94/79, „nie mają mocy wiążącej" względem ich adresatów.

57. Jak podkreśla jednak Republika Estońska, z orzecznictwa wynika, że chociaż zalecenia nie stanowią źródła uprawnień, na które jednostki mogłyby powoływać się przed sądami państw członkowskich, to jednak nie są one całkowicie pozbawione mocy prawnej w odniesieniu do wykładni przepisów prawa krajowego, które – tak jak sporne przepisy w niniejszej sprawie – zostały wydane w związku z prawem Unii, ponieważ sądy te obowiązane są wziąć pod uwagę zalecenia w celu rozstrzygnięcia wniesionych przed nie w tej materii sporów[24].

23 — Zobacz również motywy szósty, siódmy tego zalecenia, jak również pkt 14, 15 jego uzasadnienia.

24 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 24 kwietnia 2008 r. w sprawie C-55/06 Arcor, Zb. Orz. s. I-2931, pkt 94 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini, Zb. Orz. s. I-2213, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

58. Co więcej, zalecenia mogą wywierać pośrednie skutki prawne, jeżeli uzna się, że instytucja, która je wydała, związała się w taki sposób, iż wzbudziło to uzasadnione oczekiwania, na które można się powołać w razie sporu. W niniejszej sprawie Komisja twierdzi, że przyjęcie postanowień zawartych w zaleceniu 94/79 nie miało w jej rozumieniu wykluczyć na przyszłość możliwości wniesienia przez nią skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w dziedzinie, do której odnosi się zalecenie. Z motywów 3 i 4 przywołanego zalecenia wynika bowiem jasno, że udzielenie przez Komisję w tym akcie wskazówek nie ma wpływu na prowadzenie przez nią aktywnej polityki w zakresie sankcjonowania naruszeń, w celu zapewnienia przestrzegania podstawowych zasad traktatu FUE.

59. Moim zdaniem okoliczność, że Komisja sformułowała w zaleceniu 94/79 punkty odniesienia, nie ma wpływu na zasadność niniejszej skargi. Przeciwnie, niż zdają się sugerować Republika Estońska oraz interwenienci, istnienie tego rodzaju aktu nie może wzbudzać u zainteresowanego państwa członkowskiego ani u innych państw członkowskich uzasadnionych oczekiwań, że powielenie kryteriów sformułowanych w przytoczonym zaleceniu będzie stanowiło gwarancję zwolnienia z wszelkiej odpowiedzialności.

60. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że postępowanie określone w art. 258 TFUE oparte jest na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo członkowskie obowiązków, które nakłada na nie traktat lub akt prawa wtórnego. Znajomość przyczyn, które mogły do takiego postępowania skłonić państwo członkowskie, któremu przypisywane jest zarzucane naruszenie, jest bez znaczenia [25]. Z tego względu państwo członkowskie, w sytuacji takiej jak ta w niniejszej sprawie, nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań wynikającą z zasady pewności prawa, ani na zasadę lojalnej współpracy, w celu uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez to państwo zobowiązań wynikających z prawa Unii, ponieważ dopuszczenie takiego uzasadnienia byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służy postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego [26].

61. Należy zauważyć, że fakt, iż przepis krajowy mógłby ewentualnie być zgodny lub przynajmniej niesprzeczny z przepisem prawa wtórnego, nie oznacza, że ów przepis krajowy znajduje się poza zakresem stosowania przepisów traktatu FUE, nawet wówczas, gdy rozpatrywany przepis prawa wtórnego ma charakter wiążący [27], a więc tym bardziej gdy taki przepis prawa wtórnego nie ma wiążącego charakteru. W niniejszej sprawie stwierdzenie, że estoński przepis jest odwzorowaniem treści zalecenia 94/79, wydaje mi się bez znaczenia dla oceny zasadności skargi o stwierdzenie uchybienia art. 45 TFUE, ponieważ Komisja nie ma prawa, poprzez przyjęcie zalecenia, zmienić zakresu obowiązków wynikających z traktatu.

b) Obrona oparta na orzecznictwie Trybunału

62. Na wstępie zwrócę uwagę, że Komisja w ramach niniejszej sprawy nie domaga się, aby Trybunał zrewidował swoją linię orzeczniczą w tej kwestii, w szczególności tę, która wynika z wyroku w sprawie Schumacker [28]. Chodzi raczej o to, aby rozważyć zastosowanie uprzednio zdefiniowanych zasad do nowej sytuacji.

63. Trybunał wielokrotnie orzekał, że przepisy krajowe, które uniemożliwiają lub zniechęcają obywatela jednego z państw członkowskich do opuszczenia swego kraju w wykonaniu przysługującego mu prawa do swobodnego przepływu, stanowią przeszkodę dla tej, zdefiniowanej w art. 45 TFUE, swobody, nawet jeśli przepisy te mają zastosowanie bez względu na obywatelstwo zainteresowanych pracowników [29].

25 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 1 października 1998 r. w sprawie C-71/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5991, pkt 14, 15; z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-333/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1025, pkt 32, 36; a także z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-244/07 Komisja przeciwko Luksemburgowi, pkt 10.

26 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb. Orz. s. I-9553, pkt 18 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo.

27 — Wyrok z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie C-372/04 Watts, Zb. Orz. s. I-4325, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

28 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225.

29 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. s. I-3337, pkt 18; a także z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-520/04 Turpeinen, Zb. Orz. s. I-10685, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo.

64. W dziedzinie podatków bezpośrednich o istnieniu przeszkody będącej skutkiem dyskryminacji podatników mających miejsce zamieszkania za granicą można mówić tylko wtedy, gdy sytuacja tych ostatnich jest, dla celów stosowania danego przepisu podatkowego, obiektywnie porównywalna z sytuacja podatników mających miejsce zamieszkania w kraju [30].

65. Tymczasem, co do zasady, te dwie kategorie osób znajdują się w odmiennych sytuacjach. Trybunał orzekał bowiem, że sytuacja podatnika mającego miejsce zamieszkania w kraju jest specyficzna z tego względu, że najczęściej zasadnicza część jego źródeł utrzymania jest skoncentrowana w państwie członkowskim, w którym na stałe zamieszkuje i jednocześnie uzyskuje dochody, co sprawia, że państwo to zwykle dysponuje wszelkimi niezbędnymi informacjami dla oceny ogólnej zdolności podatkowej zainteresowanego z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Natomiast przeważająca część interesów podatnika mającego miejsce zamieszkania za granicą, zarówno finansowych jak i osobistych, zwykle koncentruje się w państwie członkowskim innym niż to, do którego należy pobór podatku od jego dochodów, to znaczy w państwie, w którym się osiedlił. W takim kontekście, z uwagi na brak porównywalności, nie ma możliwości dyskryminacji, a art. 45 TFUE co do zasady nie sprzeciwia się temu, aby podatnicy mający miejsce zamieszkania w kraju byli pod względem podatkowym traktowani bardziej korzystnie niż mający miejsce zamieszkania za granicą [31].

66. Jednak w szczególnym przypadku, gdy podatnik mający miejsce zamieszkania za granicą nie uzyskuje znaczących dochodów w państwie zamieszkania i czerpie niemal całość swoich dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności, którą wykonywał w państwie pochodzenia, rozważane sytuacje są porównywalne, a zatem istnieje ryzyko dyskryminacji. W takim przypadku państwo, w którym zamieszkuje ten podatnik, ani tym bardziej państwo, w którym była wykonywana praca dająca prawo do świadczeń emerytalnych, nie ma możliwości przyznania mu korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej [32].

67. Zwracam uwagę, że w wyżej wymienionych wyrokach w sprawach Wallentin i Turpeinen państwo miejsca zamieszkania nie mogło uwzględnić konsekwencji wynikających z indywidualnej sytuacji podatnika, ponieważ w pierwszej sprawie dochody, o które chodziło, nie podlegały ze swej natury opodatkowaniu, a w drugiej – państwo miejsca zamieszkania zgodnie z dwustronną umową międzynarodową nie było właściwe w sprawach podatkowych. Trybunał stwierdził, że w takim przypadku państwo pochodzenia nie powinno stosować wobec podatników mających miejsce zamieszkania za granicą swoich przepisów podatkowych przewidujących opodatkowywanie u źródła stawką ryczałtową bez prawa do ulg, w taki sposób, który mógłby prowadzić do wyższego opodatkowania podatników mających miejsce zamieszkania za granicą niż mających miejsce zamieszkania w kraju.

68. Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego różni się od spraw, w których zapadły poprzednie orzeczenia, tym, że dochód podlegający opodatkowaniu dzieli się w proporcji prawie 50/50, co sprawia, że nie można uznać, iż w jednym albo w drugim państwie członkowskim podatnik uzyskuje niemal całość dochodów. Co prawda w wyżej wymienionej sprawie Wallentin, sytuacja podatnika była pod względem ekonomicznym zbliżona do sytuacji osoby, która złożyła w niniejszej sprawie skargę do Komisji, ponieważ otrzymywał on dochody w podobnej wysokości w obydwu państwach członkowskich, jednak pod względem formalnym była ona odmienna, ponieważ zainteresowany uzyskiwał dochód podlegający opodatkowaniu wyłącznie w państwie pochodzenia, natomiast pomoc finansowa, którą otrzymywał w państwie miejsca zamieszkania, z natury nie podlegała w ogóle opodatkowaniu.

30 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii; wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-440/08 Gielen, Zb. Orz. s. I-2323, pkt 44 i nast.

31 — Zobacz wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb. Orz. s. I-6443, pkt 15 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo; ww. wyrok w sprawie Turpeinen, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-329/05 Meindl, Zb. Orz. s. I-1107, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

32 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Zurstrassen, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Wallentin, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Turpeinen, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb. Orz. s. I-7735, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo.

69. Moim zdaniem najbardziej nietypową okolicznością w niniejszej sprawie jest to, że dotyczy ona sytuacji osoby nieczynnej zawodowo, która uzyskała uprawnienia emerytalne w różnych państwach członkowskich, przy czym jedno świadczenie emerytalne nie jest znacząco wyższe od drugiego, a nie sytuacji osoby pracującej, która w trakcie danego roku podatkowego świadczyła pracę w dwóch państwach członkowskich, jak miało to miejsce w przypadku większości spraw, które do tej pory rozpatrywał Trybunał.

70. Umowy międzynarodowe dotyczące opodatkowania dochodów dostarczają interesujących wskazówek w odniesieniu do usuwania przeszkód utrudniających transgraniczny ruch osób, a w szczególności pracowników, do których można porównać emerytów. Tymczasem, jak sądzę, w międzynarodowym prawie podatkowym dochody z tytułu świadczeń emerytalnych są bowiem traktowane jako odrębna kategoria innych form dochodów.

71. Wymownym przykładem może być art. 18 konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)[33] dotyczący „emerytur”[34], który przewiduje zasady modelowe sformułowane w następujący sposób: „Z zastrzeżeniem postanowień artykułu 19 ustęp 2 [dotyczącego urzędników służby cywilnej], emerytury i inne podobne świadczenia wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu wcześniejszej pracy najemnej podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie […]”. Autorzy powyższej konwencji inspirowali się tą samą ogólną koncepcją polityki podatkowej co ta, na której oparty był wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker. Jeżeli chodzi o podatników-emerytów, koncepcja ta moim zdaniem oparta jest na dwóch założeniach: z jednej strony państwo członkowskie miejsca zamieszkania jest tym, które posiada w największym stopniu wszelkie użyteczne informacje dotyczące sytuacji osobistej zainteresowanego, z drugiej strony emeryci są osobami, które często powodują powstanie dodatkowych obciążeń dla kraju, w którym zamieszkują[35].

72. Podobnie jak przyjęto w przywołanej wyżej umowie międzynarodowej, uważam, że skoro sytuacja emerytów różni się od sytuacji osób czynnych zawodowo, których położenie może ulegać zmianom w zależności od ich miejsca pracy i których dochody są co do zasady wyższe, to do dochodów z emerytur należy stosować szczególne zasady. Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału dotyczy głównie sytuacji osób czynnych zawodowo, które w trakcie danego roku podatkowego pracowały w różnych państwach członkowskich, podczas gdy niniejsza sprawa dotyczy osoby nieczynnej zawodowo, która w trakcie swojej pracy zawodowej, a więc na przestrzeni wielu lat, nabyła prawa do świadczeń emerytalnych w dwóch państwach członkowskich. Uważam, że w niniejszej sprawie nie chodzi o analizowanie porównywalności sytuacji podatników ze względu na to, czy mają oni miejsce zamieszkania w kraju, czy za granicą w odniesieniu do określonego roku podatkowego, jak to miało miejsce w sprawach dotyczących osób czynnych zawodowo. Rozpatrywany w niniejszej sprawie stan faktyczny obejmuje długi okres od chwili obecnej poprzez nadchodzące lata, ponieważ zainteresowana osoba już nie pracuje ani nie przemieszcza się.

73. Według mnie porównywalność takich sytuacji nie powinna być analizowana w sposób abstrakcyjny, lecz z uwzględnieniem celu, jakiemu miały służyć sporne przepisy krajowe. Cel ten umożliwia stwierdzenie, czy różnice w traktowaniu w kontekście ponadgranicznym dotyczą sytuacji obiektywnie porównywalnych[36].

74. Jak zauważyła Komisja, estońskie przepisy mają na celu zwolnienie podatników osiągających zbyt niskie dochody z obowiązku uczestniczenia w finansowaniu wydatków publicznych.

33 — *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, tłum. K. Bany, Warszawa, Wolters Kluwer Polska 2011.

34 — Należy zauważyć, że autorzy zalecenia 94/79 przyznali, iż inspirowali się postanowieniami tej konwencji, przynajmniej jeżeli chodzi o zastosowane definicje rodzajów dochodów, których dotyczy ten akt (pkt 12 akapit trzeci uzasadnienia). Jeżeli chodzi o inspirację, którą mogą z niej czerpać również państwa członkowskie, zob. wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb. Orz. s. I-7409.

35 — Dla porównania zob. komentarze do art. 18 modelowej konwencji OECD, w: *Modelowa konwencja…*, op.cit., s. 338, pkt 1.

36 — Wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb. Orz. s. I-7477, pkt 32, 33.

75. W praktyce, w przypadku emerytów, wynika to z łącznego stosowania ulgi podstawowej przewidzianej w § 23 Tulumaksuseadus oraz ulgi dodatkowej dotyczącej emerytury przewidzianej w § 23^2 tej samej ustawy. Każda osoba osiągająca niskie dochody korzysta z pierwszej ulgi, ale tylko podatnicy będący emerytami mogą skorzystać z drugiej. Jest oczywiste, że zwolnienie wynikające z zastosowania tej dodatkowej ulgi jest uzasadnione tym, że emeryci, z uwagi na wiek i stan zdrowia, znajdują się co do zasady poza rynkiem pracy, a w konsekwencji nie mają możliwości zwiększenia swoich dochodów.

76. Należy stwierdzić, że zdolność podatnika emeryta do uczestniczenia w finansowaniu wydatków publicznych Republiki Estońskiej nie ulega zwiększeniu z samego faktu przeniesienia się przez niego do innego państwa członkowskiego. Z tego względu podzielam zdanie Komisji, zgodnie z którym, mimo różnicy wynikającej z miejsca zamieszkania, emeryci mający miejsce zamieszkania za granicą, uzyskujący skromne dochody, znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją osób zamieszkałych w Estonii.

77. Podstawowym pytaniem, na które należy odpowiedzieć, jest to, czy można mówić o ograniczeniu, w przypadku gdy od dochodu, który nie powinien podlegać opodatkowaniu ani na podstawie przepisów państwa pochodzenia, ani przepisów państwa miejsca zamieszkania, pobierany jest podatek wyłącznie dlatego, że podatnik skorzystał ze swobody przepływu pracowników z tym skutkiem, iż otrzymuje dwa świadczenia emerytalne w prawie tej samej wysokości. Jest bowiem możliwe, że podatnik narazi się na pogorszenie swojej sytuacji, jeżeli postanowi nie wracać do państwa członkowskiego, z którego pochodzi, po zakończeniu pracy w innym państwie członkowskim. Sądzę przy tym, że podobne okoliczności mogą występować dość często w przypadku obywateli państw członkowskich, które przystąpiły do Unii w 2004 r. lub w 2007 r.

78. Komisja wykazuje się zdrowym rozsądkiem, gdy proponuje, aby Republika Estońska przeprowadziła hipotetyczne wyliczenie w celu określenia, w jakim zakresie emeryt mający miejsce zamieszkania za granicą miałby możliwość skorzystania z ulgi, gdyby jego dochody fińskie dodać do dochodów estońskich.

79. Przeszkody w swobodnym przepływie pracowników nie stanowi sam fakt opodatkowania emerytury, nawet jeżeli rozpatrywana emerytura estońska, z uwagi na jej niewielką wysokość, nie byłaby opodatkowana w taki sam sposób w Finlandii. Przeszkodę stanowią jednak skutki podatkowe połączenia dwóch emerytur mających prawie tę samą wysokość, ponieważ Republika Estońska nakłada na emeryturę wyższy podatek, niż czyniłaby to, gdyby zainteresowany podatnik zamieszkiwał na terytorium tego państwa lub gdyby wymieniona emerytura stanowiła co najmniej 75% całkowitych dochodów podatnika. Przepisy estońskie stawiają zatem w niekorzystnej sytuacji osoby, które skorzystały z przysługującej im swobody przemieszczania się, aby pracować kolejno w różnych państwach członkowskich, i nie osiedliły się na powrót w Estonii.

80. Nie uważam, aby państwo członkowskie, w którym dana osoba pobiera świadczenie emerytalne, miało obowiązek systematycznie sprawdzać, jakie są globalne dochody tej osoby. Sądzę jednak, że obywatela Unii, który skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się zgodnie z art. 45 TFUE i który korzysta z uprawnień emerytalnych w tym państwie członkowskim z tytułu pracy, którą w nim wykonywał, gdy tam mieszkał, należałoby uznać za znajdującego się w sytuacji porównywalnej z sytuacją podatników, którzy w dniu opodatkowania zamieszkują nadal w tym państwie, a zatem zapewnić mu równe traktowanie.

81. Moim zdaniem tego rodzaju przeszkoda nie ma żadnego uzasadnienia, zwłaszcza że państwo miejsca zamieszkania bierze pod uwagę wszystkie dochody zainteresowanego. W takiej sytuacji nie istnieją bowiem okoliczności, które pozwalałyby osobie uzyskującej dochody pochodzące z dwóch państw członkowskich na nadużywanie systemu podatkowego, w szczególności na korzystanie z możliwości podwójnej ulgi w celu uniknięcia jakiegokolwiek opodatkowania tych dochodów.

82. Należy zauważyć, że osoba, która złożyła skargę, dysponuje, jak się zdaje, dochodami bliskimi minimum socjalnego. Wydaje mi się obiektywnie niezrozumiałe, że osoba o tak skromnych dochodach jest w Estonii opodatkowana standardowo, to znaczy bez możliwości skorzystania z ulg przewidzianych w przepisach krajowych.

83. Dlatego proponuję tytułem pomocniczym, aby Trybunał stwierdził na podstawie art. 45 TFUE istnienie zarzucanego Republice Estońskiej uchybienia.

2. W przedmiocie naruszenia art. 28 porozumienia EOG

84. Artykuł 28 porozumienia EOG stanowi, że państwa obowiązane są czuwać nad przestrzeganiem swobodnego przepływu pracowników w ramach EOG, tj. pomiędzy 27 państwami Unii Europejskiej oraz trzema spośród czterech państw członkowskich EFT-y, które przystąpiły do tego porozumienia.

85. Zarzut Komisji, że Republika Estońska nie przestrzega zobowiązań, które podjęła na podstawie tego artykułu porozumienia EOG, oparty jest na tych samych podstawach co zarzut naruszenia art. 45 TFUE.

86. W odpowiedzi na skargę Republika Estońska twierdzi, że podtrzymuje stanowisko, które przedstawiła w odpowiedzi na uzasadnioną opinię Komisji, to znaczy, że nie ma sprzeczności pomiędzy Tulumaksuseadus a art. 28 porozumienia EOG. Wskazane państwo członkowskie stoi na stanowisku, że przywołana przez Komisję różnica w traktowaniu podatników mających miejsce zamieszkania za granicą jest jednocześnie właściwa i uzasadniona w świetle tego przepisu, podobnie jak w świetle art. 45 TFUE.

87. Jest jednak poza sporem, że Republika Estońska uznała istnienie uchybienia w odniesieniu do obowiązków wynikających z art. 28 porozumienia EOG, w przeciwieństwie do obowiązków wynikających z art. 45 TFUE. Wspomniane państwo członkowskie przyznało bowiem konieczność uzupełnienia § 28^3 Tulumaksuseadus, tak aby objąć zakresem stosowania przepisów tej ustawy także obywateli wszystkich państw stron porozumienia EOG. Niemniej jednak Republika Estońska nie uczyniła tego przed upływem dwumiesięcznego terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii.

88. Wynika z tego, że mimo iż Republika Estońska w dalszym ciągu kwestionowała istnienie zarzucanego naruszenia w odniesieniu do treści obowiązków wynikających z art. 28 porozumienia EOG, to uznała ona w części istnienie uchybienia temu przepisowi, stwierdzając, że podejmie starania celem jego usunięcia poprzez nowelizację spornej ustawy. Tym samym państwo to uznało zasadność skargi Komisji w rozpatrywanym zakresie.

89. Ponadto, jako że przepisy art. 28 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co jednakowe co do swej istoty postanowienia art. 45 TFUE, przedstawioną wyżej analizę dotyczącą naruszenia tego ostatniego przepisu można odnieść odpowiednio do wspomnianego art. 28, zgodnie z art. 6 porozumienia EOG oraz z potrzebą jednolitej wykładni uznaną zarówno przez Trybunał Sprawiedliwości, jak i przez Trybunał EFTA [37].

VI – W przedmiocie kosztów

90. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

37 — Zobacz wyroki: z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb. Orz. s. I-10633, pkt 39 i nast.; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb. Orz. s. I-671, pkt 31 i nast.; z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie C-155/09 Komisja przeciwko Grecji, Zb. Orz. s. I-65, pkt 61 i nast.; a także analogicznie wyrok z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 67.

91. Republika Estońska wniosła o obciążenie Komisji kosztami. Żądanie to będzie należało uwzględnić, jeżeli, jak proponuję tytułem zasadniczym, skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zostanie uznana za niedopuszczalną.

92. Z uwagi na to, że Komisja wniosła o obciążenie Republiki Estońskiej kosztami, żądanie to będzie należało uwzględnić, jeżeli skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zostanie przyjęta do rozpoznania i jeżeli, jak proponuję tytułem pomocniczym, główne argumenty wspomnianego państwa członkowskiego nie zostaną uwzględnione.

93. Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy regulaminu postępowania państwa członkowskie i instytucje, które wstąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty.

VII – Wnioski

94. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł w następujący sposób:

1) Trybunał uznaje za niedopuszczalną wniesioną przez Komisję Europejską skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego mającą na celu stwierdzenie, że stosując Tulumaksuseadus (ustawę o podatku dochodowym), Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 45 TFUE oraz art. 28 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska, Królestwo Szwecji oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej pokrywają własne koszty.

95. Tytułem pomocniczym, na wypadek gdyby Trybunał nie przychylił się do powyższej propozycji, proponuję, aby orzekł w następujący sposób:

1) Trybunał orzeka, że Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 45 TFUE oraz art. 28 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. w ten sposób, że utrzymuje w mocy Tulumaksuseadus (ustawę o podatku dochodowym), z której wynika, że emeryci mający miejsce zamieszkania za granicą, którzy pracowali i zamieszkiwali zarówno w Estonii, jak i w innym państwie członkowskim, mają prawo do ulgi podatkowej z tytułu niskich dochodów jedynie wówczas, gdy w Estonii uzyskują co najmniej 75% swoich dochodów podlegających opodatkowaniu, przy czym powyższa ulga podatkowa byłaby im przyznana, gdyby zamieszkiwali na terytorium kraju. Trybunał oddala skargę w zakresie, w jakim dotyczy ona innych kategorii podatników mających miejsce zamieszkania za granicą.

2) Republika Estońska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska, Królestwo Szwecji oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej pokrywają własne koszty.