Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 24. novembra 2011 [1]

Vec C-39/10

Európska komisia
proti

Estónskej republike

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Námietka neprípustnosti — Vedľajší účastníci konania — Voľný pohyb pracovníkov — Článok 45 ZFEÚ — Článok 28 Dohody o EHP — Daňová právna úprava — Daň z príjmov — Starobné dôchodky — Zníženie základu dane pre nízke príjmy — Diskriminácia medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi“

I – Úvod

1. Estónska republika uplatňuje zákon o dani z príjmov, ktorý nestanovuje možnosť priznať individuálne zníženie základu dane daňovníkom nerezidentom, ktorých celková výška príjmov je taká nízka, že takúto daňovú výhodu by mali, ak by mali bydlisko na vnútroštátnom území.

2. Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Estónska republika si uplatňovaním právnej úpravy tohto typu nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 Zmluvy o fungovaní Európskej únie [2] a z článku 28 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (ďalej len „Dohoda o EHP“) [3].

3. Estónska republika spochybnila výhrady, ktoré boli proti nej vznesené, avšak uznala potrebu doplniť ustanovenia svojej právnej úpravy týkajúce sa práv na odpočty súvisiace s príjmom rezidentov určitého členského štátu Európskej únie tak, aby sa pôsobnosť týchto ustanovení rozšírila na štátnych príslušníkov všetkých štátov, ktoré sú stranou Dohody o EHP.

4. Táto žaloba o nesplnenie povinnosti otvára podľa môjho názoru zaujímavé možnosti, pokiaľ ide o vplyv voľného pohybu pracovníkov na právomoc priznanú členským štátom, ktorá spočíva v tom, že členské štáty môžu samy rozhodnúť o daňovom režime, ktorý uplatnia na osoby na dôchodku, ktoré vykonávali túto základnú slobodu.

5. Zdá sa mi však, že nedostatky vo vypracovaní žaloby popri nezrovnalostiach v odôvodnení, ktoré boli konštatované pri formulácii žaloby a v následných písomnostiach Komisie, môžu spôsobiť neprípustnosť tejto žaloby.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — V prejednávanom prípade spadá dátum odôvodneného stanoviska adresovaného Komisiou Estónskej republike, ktoré definuje okamih, ku ktorému sa musí posúdiť prípadná existencia nesplnenia povinnosti, na 17. októbra 2008, a teda tento dátum predchádza nadobudnutiu účinnosti Lisabonskej zmluvy z 1. decembra 2009. Je však nesporné, že okolnosti, ktoré mohli spôsobiť namietané nesplnenie povinnosti, pokračovali aj po odôvodnenom stanovisku a pretrvávali ku dňu podania žaloby, podanej 22. januára 2010. Okrem toho Komisia v tomto podaní adresovanom Súdnemu dvoru neuvádzala ustanovenia Zmluvy o ES, ale ustanovenia Zmluvy o FEÚ. Odkazovať sa teda bude na tieto posledné menované ustanovenia.

3 — Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

1. Článok 45 ZFEÚ a článok 28 Dohody o EHP

6. Článok 45 ZFEÚ stanovuje:

„1. Zabezpečí sa voľný pohyb pracovníkov v rámci Únie.

2. Voľný pohyb pracovníkov zahŕňa zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a ostatné pracovné podmienky.

3. S výnimkou obmedzení odôvodnených verejným poriadkom, verejnou bezpečnosťou a ochranou verejného zdravia majú pracovníci právo:

a) uchádzať sa o skutočne ponúkané pracovné miesta;

b) voľne sa za týmto účelom pohybovať na území členských štátov;

c) na pobyt v niektorom z členských štátov na účel zamestnania v súlade s ustanoveniami zákonov, iných právnych predpisov alebo správnych aktov, ktorými sa upravuje zamestnávanie vlastných štátnych príslušníkov tohto štátu;

d) po ukončení zamestnania zostať na území členského štátu za podmienok ustanovených vo vykonávacích nariadeniach, ktoré stanoví Komisia.

4. Ustanovenia tohto článku sa nevzťahujú na zamestnávanie v štátnej službe alebo verejnej službe.“

7. Článok 28 Dohody o EHP zaručuje voľný pohyb pracovníkov medzi členskými štátmi Európskeho spoločenstva a štátmi Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO) v podstate totožným spôsobom ako ustanovenia článku 45 ZFEÚ.

2. Odporúčanie 94/79/ES

8. Odporúčanie 94/79/ES[4], na ktoré sa odvoláva Estónska republika a vedľajší účastníci konania, sa týka zdanenia niektorých príjmov získaných nerezidentmi v inom členskom štáte, ako je štát, ktorého sú rezidentmi.

9. Článok 1 ods. 1 odporúčania 94/79 stanovuje:

„1. Členské štáty uplatňujú ustanovenia tohto odporúčania na fyzické osoby, ktoré sú rezidentmi v určitom členskom štáte a ktoré sú zdaňované daňou z príjmov v inom členskom štáte, ktorého nie sú rezidentmi, pokiaľ ide o tieto príjmy:

…

— dôchodky a iné podobné odmeny z dôvodu predchádzajúceho zamestnania, ako aj dôchodky sociálneho zabezpečenia,

— …“ [neoficiálny preklad]

4 — Odporúčanie Komisie z 21. decembra 1993 o zdanení niektorých príjmov získaných nerezidentmi v inom členskom štáte, ako je štát, ktorého sú rezidentmi [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 39, 1994, s. 22).

10. Článok 2 ods. 1 a 2 prvý pododsek tohto odporúčania stanovuje:

„1. Členské štáty neuplatnia na príjmy uvedené v článku 1 ods. 1 v členskom štáte, ktorý ich zdaňuje, vyššiu daň, ako je daň, ktorú by tento členský štát stanovil, ak by daňovník, jeho manžel a jeho deti boli rezidentmi v tomto členskom štáte.

2. Uplatnenie týchto ustanovení odseku 1 podlieha podmienke, že príjmy uvedené v článku 1 ods. 1, ktoré sú zdaniteľné v členskom štáte, v ktorom fyzická osoba nie je rezidentom, predstavujú aspoň 75 % jej celkového zdaniteľného príjmu v priebehu daňového roka.“ [*neoficiálny preklad*]

B – *Vnútroštátna právna úprava*

11. Estónsky zákon týkajúci sa dane z príjmov z roku 1999 v znení uplatniteľnom k dátumu odôvodneného stanoviska Komisie, teda v roku 2008, znie takto [5]:

„Článok 1.

Účel dane

1. Daň z príjmov sa uplatní na príjem daňovníka po tom, ako sa vykonajú zákonom povolené zníženia základu dane.

…“

„Článok 2.

Daňovník

1. Daň z príjmov uvedenú v článku 1 ods. 1 zaplatia fyzické osoby a právnické osoby nerezidenti, ktoré poberajú zdaniteľné príjmy.

…“

„Článok 19.

Vyživovacie povinnosti, dôchodky, štipendiá, dávky, prémie, výhry v lotérii, diéty

…

2. Daň z príjmov sa uhrádza z dôchodkov, dávok, štipendií, kultúrnych a športových ocenení, vedeckých ocenení, výhier z lotérií, dávok poberaných na základe zákona o rodičovských dávkach, ako aj z diét a ‚per diem‘ spojených so športovými cestami…“

„Článok 23.

Zníženie základu dane

Počas zdaňovacieho obdobia môže fyzická osoba rezident odpočítať zo svojho príjmu:

1. 27 000 EEK v roku 2008;

…“

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

„Článok 23(2).

Dodatočné zníženie základu dane v prípade dôchodku

Ak fyzická osoba rezident poberá dôchodok vyplácaný zmluvným štátom na základe zákona, dôchodok na základe povinnej kapitalizácie stanovený právnymi predpismi tohto štátu alebo dôchodok vyplývajúci z dohody o sociálnom zabezpečení, uplatňuje sa na príjem osoby dodatočné zníženie základu dane zodpovedajúce výške týchto dôchodkov, avšak v maximálnej výške 36 000 EEK počas zdaňovacieho obdobia.“

„Článok 28(3).

Odpočty z príjmu rezidenta v členskom štáte Európskej únie

Fyzická osoba rezident v inom štáte Európskej únie môže na svoj zdaniteľný príjem v Estónsku takisto uplatniť odpočty uvedené v tejto kapitole, pokiaľ poberá aspoň 75 % svojho zdaniteľného príjmu v Estónsku počas zdaňovacieho obdobia a pokiaľ podá daňové priznanie na daň z príjmu fyzickej osoby rezidenta. Pod zdaniteľným príjmom sa rozumie príjem pred vykonaním odpočtov v súlade s právnym poriadkom dotknutého štátu.“

„Článok 29.

Zdaniteľný príjem nerezidenta

…

9. Daň z príjmov sa uhrádza z dôchodkov a zo štipendií, z kultúrnych a športových ocenení, vedeckých ocenení, dávok, dávok v nezamestnanosti, výhier z lotérií zaplatených za podmienok stanovených v článku 19 ods. 2 a 3, z dávok poskytnutých na základe zákona o rodičovských dávkach, vyživovacích povinnostiach a výživnom uvedených v článku 19 ods. 1, ktoré uhrádza nerezidentovi estónsky štát, územná samospráva alebo rezident. Daň z príjmov sa uhrádza z platieb poistného vyplácaných za podmienok stanovených v článkoch 20 a 21 nerezidentovi estónskou zdravotnou poisťovňou, estónskym fondom poistenia v nezamestnanosti alebo poisťovňou rezidentom, a z platieb uhradených z penzijného fondu registrovaného v Estónsku.…“

„Článok 41.

Platby, z ktorých sa zráža daň z príjmu

…

6. Platby poistného, dôchodky, platby pochádzajúce z penzijného fondu, štipendiá, výhry v lotérii, vyživovacie povinnosti, výživné, dávky uhradené na základe zákona o rodičovských dávkach [článok 19 ods. 1 a 2, článok 20 ods. 1 až 3, článok 20(1), článok 21 ods. 1 a článok 29 ods. 9] alebo iné platby, ktoré podliehajú dani z príjmov, uhradené nerezidentom alebo fyzickej osobe rezidentovi, s výnimkou platieb uvedených v bode 12;…“

„Článok 42.

Odpočty zo zrážky dane z príjmov

…

1(1) V prípade dôchodku uhrádzaného fyzickej osobe rezidentovi estónskym štátom v súlade so zákonom a dôchodku na základe povinnej kapitalizácie stanoveného zákonom o dôchodkoch na základe kapitalizácie sa uplatňuje dodatočné zníženie základu dane [článok 23(2)] zodpovedajúce výške tohto dôchodku, pred vypočítaním zrážky dane, avšak pokiaľ toto zníženie základu dane nepresiahne za kalendárny mesiac dvanástinu čiastky stanovenej v článku 23(2).…“

III – Konanie pred podaním žaloby

12. Komisia dostala sťažnosť osoby estónskej štátnej príslušnosti s bydliskom vo Fínsku týkajúcu sa zdanenia príjmu z dôchodku, ktorý jej vypláca Estónska republika. Dotknutá osoba sa sťažuje, že sa na ňu neuplatňuje prah na zníženie základu dane stanovený pre rezidentov ani prah na dodatočné zníženie základu dane stanovený pre rezidentov, ktorí poberajú dôchodok.

13. Táto osoba sa po nadobudnutí dôchodkového veku v Estónsku usadila vo Fínsku, kde pracovala, čo jej umožnilo aj tam poberať starobný dôchodok. Poberá teda dva dôchodky, jeden pochádzajúci z Estónska a druhý z Fínska, ktoré majú takmer rovnakú výšku. Dôchodok pochádzajúci z Estónska podlieha výberu dane z príjmov na rozdiel od dôchodku pochádzajúceho z Fínska.[6]

14. Vzhľadom na veľmi nízku úroveň celkového príjmu dotknutej osoby, ktorý neprekračuje prah na zníženie základu dane stanovený pre osoby rezidentov vo Fínsku, v tomto členskom štáte totiž nepodlieha dani. V dôsledku toho táto osoba pri vymedzení dane z príjmov splatnej vo Fínsku nemôže požívať daňový dobropis, ktorý by zohľadnil daň zaplatenú v Estónsku z dôvodu dôchodku poberaného v tomto štáte.

15. Vzhľadom na tieto okolnosti sa Komisia domnievala, že v tomto štáte je daňové zaťaženie nerezidentov, ktorí sa nachádzajú v podobnej situácii, ako je situácia osoby, ktorá podala sťažnosť, vyššie, ako by bolo, ak by tieto osoby poberali všetky ich príjmy z dôchodku v jednom a tom istom členskom štáte, či už vo Fínskej republike, alebo v Estónskej republike. Domnievala sa, že celkový príjem získaný daňovníkom z dôvodu jeho dôchodkov v Estónsku a vo Fínsku iba mierne prekročil hranicu oslobodenia od dane poberateľov dôchodku s bydliskom v Estónsku, ak by sa naňho uplatňovali články 23 a 23(2) estónskeho zákona o dani z príjmov.

16. Dňa 4. februára 2008 teda Komisia adresovala Estónskej republike výzvu, aby jej predložila svoje pripomienky, čo sa týka prípadnej nezlučiteľnosti ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy o *zdanení dôchodkov* vyplácaných nerezidentom s článkom 39 ES a s článkom 28 Dohody o EHP.

17. Vo svojom liste z 9. apríla 2008 Estónska republika odmietla stanovisko Komisie tvrdiac, že jej právna úprava umožňuje podriadiť rovnakému režimu zdanenia, aký sa vzťahuje na rezidentov, tých nerezidentov, ktorí poberajú v Estónsku väčšinu svojich príjmov, teda aspoň 75 % z nich. V ostatných prípadoch podľa nej prináleží štátu, v ktorom má dotknutá osoba bydlisko, aby zaručil jej primerané zdanenie.

18. Dňa 17. októbra 2008 adresovala Komisia Estónskej republike odôvodnené stanovisko, v ktorom ju vyzvala, aby prijala opatrenia požadované na splnenie jej usmernení v lehote dvoch mesiacov od doručenia uvedeného stanoviska.

19. V odpovedi z 18. decembra 2008 vyjadrila Estónska republika svoj nesúhlas s výhradami uvádzanými Komisiou, pokiaľ ide o nezlučiteľnosť medzi estónskym zákonom o dani z príjmov a článkom 39 ES. Naproti tomu uznala, že tento zákon obsahuje medzery, pokiaľ ide o článok 28 Dohody o EHP, a vyhlásila, že je pripravená rozšíriť rozsah pôsobnosti článku 28(3) tohto zákona aj na štátnych príslušníkov členských štátov Európskeho hospodárskeho priestoru.

20. Keďže Komisia naďalej považovala situáciu za neuspokojivú, podala túto žalobu.

6 — Estónska republika a Fínska republika uzatvorili v Helsinkách 23. marca 1993 zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku (RT II 1993, 37, 113), ktorej článok 18 možno uplatniť.

IV – Konanie na Súdnom dvore

21. Žalobou podanou 22. januára 2010 Komisia navrhla, aby Súdny dvor „určil, že Estónska republika si nesplnila povinnosti vyplývajúce z článku 45 [ZFEÚ] a z článku 28 Dohody o EHP, pretože jej právna úprava nestanovuje možnosť priznať individuálne zníženie základu dane nerezidentom, ktorých celkový príjem je taký nízky, že by mali právo na zníženie základu dane, ak by boli daňovníkmi rezidentmi“.

22. Estónska republika navrhuje vysloviť neprípustnosť žaloby alebo, ak žaloba nie je neprípustná, navrhuje ju zamietnuť, pričom sa opiera o odlišný výklad uvádzaných ustanovení, a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

23. Španielske kráľovstvo, Portugalská republika a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska podali vyjadrenia vedľajších účastníkov konania na podporu tvrdení Estónskej republiky.

24. Spolkovej republike Nemecko a Švédskemu kráľovstvu sa povolil vstup do konania ako vedľajším účastníkom a umožnilo sa im predložiť ich pripomienky v priebehu ústnej časti konania na účely podpory návrhov žalovaného členského štátu.

25. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 15. septembra 2011, Komisia a Estónska republika, ako aj Španielske kráľovstvo a Švédske kráľovstvo predniesli ústne pripomienky.

V – Analýza žaloby o nesplnenie povinnosti

A – *O prípustnosti žaloby*

26. Estónska republika sa v prvom rade domáhala, aby Súdny dvor zamietol žalobu Komisie ako neprípustnú.

27. Dvaja vedľajší účastníci konania, a to Španielske kráľovstvo a Portugalská republika, tiež poukazovali na neprípustnosť žaloby o nesplnenie povinnosti podanej proti Estónskej republike.

1. O námietke neprípustnosti založenej na nejasnej formulácii žaloby

28. Estónska republika, ktorú v tomto bode podporuje Španielske kráľovstvo, vo svojej duplike vzniesla námietku neprípustnosti založenú na nedostatku jasnosti písomností Komisie. Žalovaná tvrdila, že žalobkyňa neuviedla výslovným spôsobom, v akých prípadoch by mal štát uplatňovať zníženie základu dane na rezidentov iného členského štátu, a teda ako by bolo možné ukončiť vytýkané nesplnenie povinnosti. Tvrdila, že Komisia vo svojej žalobe uviedla, že relevantné kritérium uplatnenia vyplýva zo skutočnosti, že celosvetový príjem nerezidentov je nižší ako prah na zníženie základu dane stanovený zdrojovým štátom, zatiaľ čo vo svojej replike odporúčala uplatniť prah na zníženie základu dane platný v štáte bydliska. Estónska vláda uviedla, že naznačený rozpor vo výhradách uvádzaných Komisiou spôsobuje, že jej žaloba o nesplnenie povinnosti je nejednoznačná, pokiaľ ide o okolnosť považovanú za nevyhnutnú na pochopenie predmetu návrhu, pričom takýto nedostatok by mal Súdny dvor viesť k určeniu, že táto žaloba je neprípustná.

29. Komisia naproti tomu tvrdila, že jej požiadavky nie sú nejasné ani protichodné, a spresnila, že zastáva názor, že členský štát je povinný zohľadniť iba minimálnu úroveň príjmov, ktoré musí daňovník poberať na to, aby sa považoval za spôsobilého podieľať sa na verejných výdavkoch na základe ustanovení jeho vlastného právneho poriadku, a nie úroveň stanovenú v iných dotknutých členských štátoch.

30. Komisia na pojednávaní okrem iného namietala, že uplatnenie námietky neprípustnosti žalovanou stranou až v štádiu jej dupliky, a nie skôr, nie je v súlade s ustanoveniami Štatútu Súdneho dvora Európskej únie. Estónska republika však zdôraznila, že už vo svojom vyjadrení k žalobe poukazovala na nedostatok jasnosti žaloby, pokiaľ ide o prípadné zohľadnenie prahu na zníženie základu dane štátu bydliska.

31. Pripomínam, že článok 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora v spojení s článkom 21 Štatútu Súdneho dvora z hľadiska podmienok prípustnosti stanovuje, že žaloba o nesplnenie povinnosti podaná na tento súd musí obsahovať predmet konania a zhrnutie dôvodov uvádzaných žalobcom.

32. Podľa judikatúry Komisia musí v návrhoch celej žaloby podanej podľa článku 258 ZFEÚ vyjadriť presné žalobné dôvody, o ktorých má Súdny dvor rozhodnúť. Tieto návrhy musia byť formulované jednoznačným spôsobom, aby sa vylúčilo, že Súdny dvor rozhodne *ultra petita* alebo opomenie o výhrade rozhodnúť.[7] Rozpory[8], rovnako ako strohé tvrdenie[9], ktoré sú obsiahnuté v zhrnutí dôvodov vznesených Komisiou na podporu jej žaloby o nesplnenie povinnosti, nespĺňajú požiadavky dvoch vyššie uvedených článkov. Ak nie sú tieto dva články splnené, sankciou, ktorá vznikne, je neprípustnosť výhrad založených na nedostatočných a nejasných okolnostiach, keďže neumožňujú, aby sa ukázali všetky podstatné okolnosti nesplnenia povinnosti.[10]

33. Žaloba o nesplnenie povinnosti, ktorá spočíva na nejasnej, či dokonca rozporuplnej argumentácii, musí byť vyhlásená za neprípustnú, pretože neumožňuje ani dotknutému členskému štátu, ani Súdnemu dvoru presne pochopiť rozsah vytýkaného porušenia práva Únie. Takéto porozumenie je však potrebné jednak na to, aby uvedený štát mohol účinne uplatniť svoje prostriedky na obranu, a jednak na to, aby Súdny dvor mohol overiť existenciu údajného nesplnenia povinnosti.[11]

34. V prejednávanom prípade sa mi pri čítaní žaloby a jej iných písomností zdá, že Komisia neformulovala jasným a presným spôsobom svoju výhradu týkajúcu sa prahu na zníženie základu dane, ktorý má zohľadniť členský štát, v ktorom sú príjmy poberané, a ktorý má zámer podriadiť priamej dani daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko na jeho území. Estónska republika prostredníctvom rôznych podrobných príkladov vo svojom vyjadrení k žalobe poukázala na nepresnosti žaloby a nezrovnalosti, ktoré existujú v súvislosti s touto výhradou medzi žalobou a replikou Komisie. Námietka vznesená týmto členským štátom je preto podľa môjho názoru dôvodná.

35. Dodávam, že ani samotný predmet svojej žaloby Komisia nevymedzila presným spôsobom. Žalobkyňa totiž definovala rozsah svojej žaloby až v priebehu diskusií na pojednávaní, hoci v tomto prípade ide o podstatnú otázku. V odpovedi na otázky, ktoré jej boli položené, tvrdila, že napriek zjavne všeobecnému prístupu zvolenému v žalobe, nemožno žalobe o nesplnenie povinnosti rozumieť tak, že sa týka situácie všetkých daňovníkov, ktorí poberajú v Estónsku veľmi nízky príjem[12] a majú bydlisko v inom členskom štáte, ale tak, že sa obmedzuje na situáciu nerezidentov poberajúcich starobné dôchodky v Estónsku. Zdá sa však, že nejednoznačnosť v tejto otázke je plne možná vzhľadom na extenzívne znenie aktu podaného na Súdny dvor.[13] Mimochodom, všetky pripomienky predložené Estónskou republikou a členskými štátmi, ktoré do konania vstúpili na jej podporu, boli založené na koncepcii žaloby, podľa ktorej sa táto žaloba neobmedzuje na nerezidentov dôchodcov, ale vzťahuje sa vo všeobecnosti na všetkých daňovníkov nerezidentov.

7 — Pozri najmä rozsudky z 12. novembra 2009, Komisia/Španielsko, C-154/08, body 60 a 63 a citovanú judikatúru, ako aj zo 14. januára 2010, Komisia/Česká republika, C-343/08, Zb. s. I-275, bod 26 a citovanú judikatúru.

8 — Pozri najmä rozsudky z 15. júna 2006, Komisia/Francúzsko, C-255/04, Zb. s. I-5251, bod 24; z 28. júna 2007, Komisia/Španielsko, C-235/04, Zb. s. I-5415, bod 47, a z 11. septembra 2008, Komisia/Grécko, C-305/06, bod 46.

9 — Rozsudok zo 16. júla 2009, Komisia/Poľsko, C-165/08, Zb. s. I-6843, body 42 až 47.

10 — Pozri najmä rozsudok z 12. októbra 2004, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-431/02, body 25 až 29 a citovanú judikatúru.

11 — Pozri najmä rozsudky z 1. februára 2007, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-199/04, Zb. s. I-1221, body 21, 25 a 26 a citovanú judikatúru, a z 12. februára 2009, Komisia/Poľsko, C-475/07, bod 44 a citovanú judikatúru.

12 — Zdôrazňujem, že pojem „príjem“ v zmysle článku 19 ods. 2 vnútroštátneho zákona o dani z príjmov je Estónskou republikou ponímaný širokým spôsobom.

13 — V tomto zmysle pozri petit žaloby, ktorý v podstate preberá záverečnú časť odôvodneného stanoviska, pričom treba poznamenať, že článok 23(2) dotknutého zákona týkajúci sa dodatočného zníženia základu dane v prípade dôchodku nie je jediným, ktorého sa týkajú dôvody žaloby o nesplnenie povinnosti.

36. Vzhľadom na to, že Súdny dvor môže aj bez návrhu skúmať, či sú splnené podmienky na podanie takejto žaloby stanovené v článku 258 ZFEÚ,[14] zdá sa mi potrebné, aby použil túto právomoc na účely sankcionovania pochybení Komisie v tejto veci. Netreba zabúdať, že vzhľadom na význam priznaný Zmluvou o FEÚ žalobe o nesplnenie povinnosti, ktorou Únia disponuje proti členským štátom, toto konanie bolo vybavené zárukami, ktoré môžu byť tým menej opomínané, že táto žaloba má za následok povinnosť členských štátov prijať opatrenia, ktoré obsahuje výkon rozsudku Súdneho dvora.[15]

37. V rámci konania, akým je toto konanie, je zásadné, aby členský štát, ktorému sa vytýka nesplnenie povinnosti, presne vedel, čo mal urobiť. Informácie, ktoré Komisia v tomto prípade poskytla Estónskej republike, však neboli dostatočne jasné, aby jej bez ťažkostí umožnili pripraviť si svoju obranu. Okrem toho Súdny dvor v tomto kontexte nie je úplne spôsobilý posúdiť, či uvádzané dôvody sú, alebo nie sú skutočne dôvodné.

38. Keďže táto žaloba o nesplnenie povinnosti spočíva na vyjadrení výhrad, ktoré sú nekoherentné a zároveň nepresné, podľa môjho názoru nespĺňa vyššie uvedené podmienky a z tohto dôvodu by mala byť vyhlásená za neprípustnú v celom rozsahu.

2. O námietke neprípustnosti založenej na odporúčaní 94/79

39. Podľa Portugalskej republiky Komisia zaujala protichodný postoj, ktorý porušil zásady riadnej správy vecí verejných, lojálnej spolupráce a ochrany legitímnej dôvery v rozsahu, v akom podala proti Estónskej republike žalobu o nesplnenie povinnosti a nezohľadnila skutočnosť, že znenie kritizovanej právnej úpravy je v súlade s odporúčaním 94/79, v ktorom žalobkyňa definovala svoje vlastné smerovanie v dotknutej oblasti, bez toho, aby toto odporúčanie akýkoľvek následný akt odvolal alebo nahradil.

40. Španielske kráľovstvo tiež tvrdí, že Komisia porušila zásadu legitímnej dôvery tým, že vyvolala v členských štátoch očakávanie spočívajúce v tom, že dodržiavanie kritérií uvedených v odporúčaní 94/79 z ich strany bude viesť k tomu, že im nebude môcť vytýkať nesplnenie povinnosti. Dodáva, že inštitúcia tým, že zmenila stanovisko bez vysvetlenia dôvodu a bez prijatia nového odporúčania, porušila aj zásadu právnej istoty, ktorá chráni členské štáty, vzhľadom na skutočnosť, že prípadné uznanie nesplnenia povinnosti Súdnym dvorom môže založiť zodpovednosť dotknutého štátu.

41. Títo dvaja vedľajší účastníci konania tvrdia, že sankcia za takéto konanie Komisie by mala spočívať v neprípustnosti alebo v zamietnutí žaloby, ktorú Komisia podala.

42. Komisia v odpovedi namieta, že Španielske kráľovstvo a Portugalská republika sa dovolávajú dôvodov neprípustnosti, ktoré neboli vznesené žalovaným členským štátom. Odvolávajúc sa na článok 40 štvrtý odsek protokolu o Štatúte Súdneho dvora a článok 93 ods. 4 rokovacieho poriadku, ako aj na judikatúru,[16] Komisia tvrdí, že títo vedľajší účastníci konania nemôžu vzniesť novú námietku neprípustnosti, a že teda Súdny dvor nie je povinný preskúmať tieto dôvody.

43. Treba pripomenúť, že článok 40 druhý odsek protokolu o Štatúte Súdneho dvora uvádza, že právo vstúpiť do konania ako vedľajší účastník vo veciach prejednávaných týmto súdom má akákoľvek osoba, ktorá preukáže oprávnený záujem na rozhodnutí veci. Podľa štvrtého odseku tohto článku „návrh na vstup do konania ako vedľajší účastník môže obsahovať iba návrhy podporujúce jedného z účastníkov konania“. Navyše článok 93 ods. 4 rokovacieho poriadku stanovuje, že „vedľajší účastník musí prijať spor v stave, v akom sa nachádza v čase jeho vstupu do konania“.

14 — Pozri najmä rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, C-199/04, už citovaný, bod 20 a citovanú judikatúru.

15 — Rozsudok z 10. marca 1970, Komisia/Taliansko, 7/69, Zb. s. 111.

16 — V tejto súvislosti poukazuje na rozsudok z 15. júna 1993, Matra/Komisia, C-225/91, Zb. s. I-3203.

44. Judikatúra stanovuje, že aj keď tieto ustanovenia nebránia tomu, aby vedľajší účastník konania uviedol tvrdenia odlišné od tvrdení účastníka konania, ktorého v konaní podporuje, môže tak urobiť len pod podmienkou, že jednak tieto tvrdenia nemenia rámec sporu a jednak vedľajšie účastníctvo stále smeruje k podpore návrhov účastníka, ktorého podporuje.[17] Okrem toho je nesporné, že vedľajší účastník konania nemá požadované oprávnenie vzniesť námietku neprípustnosti, ktorá nie je uvedená v žalobných návrhoch žalovaného účastníka konania.[18]

45. Je pravda, že v prejednávanom prípade Španielske kráľovstvo a Portugalská republika vzniesli námietku neprípustnosti smerujúcu k podpore nárokov žalovaného účastníka konania, ktorý sám tvrdil, že žaloba je neprípustná.

46. Estónska republika sa však domáhala neprípustnosti žaloby o nesplnenie povinnosti, opierajúc sa o iný dôvod ako ten, ktorý uvádzajú títo dvaja vedľajší účastníci konania. Zdá sa mi teda, že Španielske kráľovstvo a Portugalská republika, hoci na to nemali požadované oprávnenie, vzniesli námietku neprípustnosti, ktorej základ je odlišný od základu uvádzaného účastníkom konania, ktorého podporujú, a ktorej preskúmanie by malo za následok zmenu predmetu konania, ktorý bol definovaný v žalobe a vo vyjadreniach tak Komisie, ako aj žalovaného účastníka konania.

47. Viem si predstaviť situáciu, že členský štát, ktorému sa vytýka porušenie povinnosti, si neželá vzniesť námietku neprípustnosti založenú na dôvodoch, ktoré vedome nechce uvádzať. Členské štáty oprávnené vstúpiť do konania, ktoré sa ho týka, ako vedľajší účastníci nesmú mať možnosť tým, že v rámci sporu predložia doplnkové tvrdenia, donútiť žalovaný členský štát prijať stanovisko k otázkam, ktoré nemá záujem prejednávať.

48. Iba v prípade prekážky konania majúcej povahu verejného záujmu Súdny dvor posudzuje prípustnosť žaloby bez návrhu na základe článku 92 ods. 2 rokovacieho poriadku.[19] Súdny dvor teda pristúpi k preskúmaniu dôvodnosti námietky neprípustnosti vznesenej vedľajším účastníkom konania, a nie žalovaným účastníkom konania, iba vtedy, ak sa táto námietka týka verejného záujmu.[20]

49. Nezdá sa mi, že by to bol prípad námietky neprípustnosti, ktorú v prejednávanom prípade vzniesli portugalská a španielska vláda, hoci španielska vláda tvrdila, že porušenie všeobecných zásad práva Únie predstavuje otázku verejného záujmu, ktorú by Súdny dvor mohol[21] a dokonca mal[22] posúdiť bez návrhu. Podľa môjho názoru je verejný záujem dotknutý iba vtedy, ak by nedodržanie takýchto zásad porušilo pravidlo procesnej, nie hmotnoprávnej povahy, považované za základnú záruku, ktorú má Súdny dvor chrániť.

50. Vzhľadom na tieto okolnosti sa domnievam, že námietka neprípustnosti vznesená vedľajšími účastníkmi sa musí zamietnuť, na rozdiel od námietky vznesenej žalovaným účastníkom konania, ktorá by mala viesť Súdny dvor k vyhláseniu tejto žaloby o nesplnenie povinnosti za neprípustnú z dôvodu jej nedostatku jasnosti.

51. Subsidiárne však uvediem návrhy pre prípad, ak by sa Súdny dvor domnieval, že je opodstatnené rozhodnúť o existencii nesplnenia povinnosti.

17 — Pozri najmä rozsudky z 8. júla 1999, Chemie Linz/Komisia, C-245/92 P, Zb. s. I-4643, bod 32; z 8. januára 2002, Francúzsko/Monsanto a Komisia, C-248/99 P, Zb. s. I-1, bod 56, ako aj z 24. mája 2011, Komisia/Grécko, C-61/08, Zb. s. I-4399, bod 33 a nasl. Judikatúra uplatnená aj Všeobecným súdom, najmä v rozsudku z 13. apríla 2005, Verein für Konsumenteninformation/Komisia, T-2/03, Zb. s. II-1121, bod 52.

18 — Pozri rozsudok z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste/UFEX a i., C-341/06 P a C-342/06 P, Zb. s. I-4777, bod 67 a citovanú judikatúru.

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Matra/Komisia, už citovaný, bod 13 a citovanú judikatúru.

20 — Bod 65 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci, ktorá viedla k vydaniu už citovaného rozsudku Chronopost a La Poste/UFEX a i.

21 — Vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka konania Španielske kráľovstvo citovalo v tejto súvislosti rozsudok z 29. apríla 2010, Komisia/Nemecko (C-160/08, Zb. s. I-3713, bod 40), ktorý iba uvádza, že Súdny dvor „je… oprávnený skúmať bez návrhu *dodržiavanie procesných záruk* priznávaných právnym poriadkom Únie“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

22 — Na pojednávaní Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti poukázalo na „vec Taliansko/Komisia, C-170/99“, ktorá, zdá sa, je v skutočnosti rozsudok z 30. januára 2002, Taliansko/Komisia (C-107/99, Zb. s. I-1091, body 29 a 30), v ktorom Súdny dvor bez návrhu skúmal, či žaloba nebola postihnutá vadou uplynutia lehoty.

B – *O veci samej*

52. V prípade, ak sa Súdny dvor bude domnievať, že žaloba podaná v tejto veci je prípustná, nesplnenie povinnosti, ktoré možno vytýkať Estónskej republike, by sa podľa môjho názoru malo týkať iba zdanenia príjmu dôchodcov vykonávajúcich v postavení zamestnancov slobodu pohybu v Únii a poberajúcich dôchodky z dvoch členských štátov. Takéto obmedzenie rozsahu žaloby vyplýva zo skutočnosti, že Komisia na pojednávaní uviedla, že napriek extenzívnemu zneniu jej vlastných písomností ich predmetu treba rozumieť tak, že sa zameriava na túto problematiku. Z toho vyplýva, že žaloba by podľa môjho názoru mala byť zamietnutá ako neodôvodnená v zostávajúcej časti, teda v rozsahu, v akom sa týka iných daňovníkov ako tých, ktorí patria do tejto kategórie osôb.

1. O porušení článku 45 ZFEÚ

a) Obrana založená na odporúčaní 94/79

53. Podľa Estónskej republiky Komisia tým, že podala proti nej žalobu o nesplnenie povinnosti, nedodržala znenie svojho odporúčania 94/79. Žalovaná tvrdí, že inštitúcia v ňom uviedla, že rovnosť zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi sa uplatňuje iba vtedy, ak nerezident poberá v priebehu dotknutého daňového roka aspoň 75 % svojich zdaniteľných príjmov v zdrojovom štáte, ako to v prejednávanom prípade bolo stanovené na estónskom území.

54. Vzhľadom na dotknuté vnútroštátne ustanovenia v spojení najmä s článkom 2 odporúčania 94/79 [23] sa zdá byť zrejmé, že Estónska republika sa skutočne inšpirovala pravidlami obsiahnutými v tomto článku. Stačí však, ak zákonodarca určitého členského štátu preberie kritérium uvedené v odporúčaní, na to, aby bol oslobodený od akéhokoľvek rizika postihu z dôvodu žaloby o nesplnenie povinnosti? Nezastávam tento názor.

55. Komisia odpovedá, že taký akt, akým je odporúčanie 94/79, nemá záväzné účinky a že jeho cieľom nemôže byť doplnenie pravidiel primárneho práva o voľnom pohybe osôb.

56. Pripomínam, že v súlade s článkom 249 piatym odsekom ES akty, ktoré nie sú rozhodnutiami, akým je odporúčanie 94/79, „nie sú záväzné“ pre ich adresátov.

57. Ako však zdôrazňuje Estónska republika, z judikatúry vyplýva, že aj keď odporúčania nemôžu viesť k vzniku práv, ktorých by sa jednotlivci mohli domáhať na súdoch členských štátov, nie sú pozbavené akéhokoľvek právneho účinku z hľadiska výkladu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá, podobne ako právna úprava v prejednávanej veci, bola prijatá vo vzťahu k právu Únie, pretože tieto súdy sú povinné ich zohľadniť na účely rozhodnutia sporov, ktoré sú im v tejto súvislosti predkladané. [24]

58. Navyše odporúčania môžu mať nepriame právne účinky, pokiaľ sa prijme názor, že inštitúcia, ktorá ich vydala, sa sama zaviazala takým spôsobom, že založila legitímne očakávanie, ktorého sa možno dovolávať v prípade sporu. Komisia v prejednávanom prípade tvrdí, že prijatím ustanovení obsiahnutých v odporúčaní 94/79 nemala zámer si zakázať podať neskôr žaloby o nesplnenie povinnosti v oblasti, na ktorú sa odporúčanie vzťahuje. Z tretieho a zo štvrtého odôvodnenia tohto odporúčania jasne vyplýva, že stanovisko, ktoré poskytuje Komisia v tomto akte, nemá vplyv na sledovanie aktívnej politiky v oblasti konaní o porušení z jej strany, aby sa zaručilo, že základné zásady Zmluvy o FEÚ budú dodržané.

23 — Pozri tiež šieste a siedme odôvodnenie tohto odporúčania, ako aj body 14 a 15 zhrnutia jeho dôvodov.

24 — Pozri najmä rozsudky z 24. apríla 2008, Arcor, C-55/06, Zb. s. I-2931, bod 94 a citovanú judikatúru, ako aj z 18. marca 2010, Alassini a i., C-317/08 až C-320/08, Zb. s. I-2213, bod 40 a citovanú judikatúru.

59. Podľa môjho názoru okolnosť, že Komisia poskytla v odporúčaní 94/79 orientačné body, nemá vplyv na dôvodnosť tejto žaloby. Skutočnosť, že existuje akt takejto povahy, nemôže vyvolať v dotknutom členskom štáte alebo v iných členských štátoch serióznu nádej smerujúcu k tomu, že kritériá uvedené v tomto odporúčaní, pokiaľ sa prebrali do vnútroštátneho práva, zakladajú záruku oslobodenia od akéhokoľvek postihu, ako to tvrdí Estónska republika a viacerí vedľajší účastníci konania.

60. Ustálená judikatúra stanovuje, že konanie uvedené v článku 248 ZFEÚ spočíva na objektívnom zistení, že členský štát nedodržal povinnosti, ktoré mu ukladá Zmluva alebo akt sekundárneho práva. Nie je preto potrebné oboznámiť sa s dôvodmi, ktoré mohli členský štát, ktorému je pripísateľné údajné nesplnenie povinnosti, viesť k takémuto konaniu. [25] V dôsledku toho sa v takom prípade, akým je prípad v prejednávanej veci, členský štát nemôže dovolávať ani zásady ochrany legitímnej dôvery, ktorej dôsledkom je zásada právnej istoty, ani zásady lojálnej spolupráce, aby zabránil objektívnemu zisteniu, že porušil povinnosti vyplývajúce z práva Únie, pretože prijatie takého odôvodnenia by bolo v rozpore s cieľom, ktorý sleduje konanie o nesplnení povinnosti. [26]

61. Poznamenávam, že skutočnosť, že vnútroštátne opatrenie je možno v súlade s ustanovením sekundárneho práva, alebo prinajmenšom mu neodporuje, neznamená, že toto opatrenie sa vymyká z rozsahu pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ, a to aj vtedy, ak má toto opatrenie záväzné účinky, [27] teda *a fortiori*, ak takúto povahu nemá. V prejednávanom prípade sa zdá, že zistenie, že estónska právna úprava kopíruje znenie odporúčania 94/79, nemá vplyv na posúdenie, či žaloba o nesplnenie povinnosti je, alebo nie dôvodná z hľadiska článku 45 ZFEÚ, pretože Komisia nemá právomoc prostredníctvom prijatia odporúčania zmeniť rozsah povinností vyplývajúcich zo Zmluvy.

b) Obrana založená na judikatúre Súdneho dvora

62. Na úvod uvádzam, že sa domnievam, že v rámci prejednávanej veci Komisia nepožaduje, aby sa Súdny dvor odklonil od svojej judikatúry v tejto oblasti, tak ako vyplýva najmä z rozsudku Schumacker [28]. Ide skôr o zamyslenie sa nad uplatnením skôr definovaných zásad na novú situáciu.

63. Súdny dvor opakovane potvrdil, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré pracovníkom, ktorí sú štátnymi príslušníkmi členského štátu, bránia alebo ich odrádzajú opustiť svoj štát pôvodu na účely výkonu svojho práva na voľný pohyb, sú prekážkami výkonu tohto práva definovaného v článku 45 ZFEÚ aj vtedy, ak sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti týchto pracovníkov. [29]

64. V oblasti priamych daní môže existovať prekážka vyplývajúca z diskriminácie vykonávanej voči daňovníkom nerezidentom iba vtedy, ak by ich situácia bola objektívne porovnateľná so situáciou daňovníkov rezidentov na účely uplatnenia dotknutého daňového opatrenia. [30]

65. Vo všeobecnosti sa však tieto dve kategórie osôb nachádzajú v odlišných situáciách. Súdny dvor totiž rozhodol, že situácia rezidenta je špecifická, pretože podstatná časť jeho príjmov je najčastejšie sústredená v členskom štáte, kde má bydlisko a zároveň poberá svoje príjmy, z čoho vyplýva, že tento štát vo všeobecnosti disponuje všetkými informáciami potrebnými na posúdenie celkovej kontribučnej schopnosti dotknutej osoby vzhľadom na jej osobné a rodinné pomery. Nerezident, naopak, obvykle sústreďuje značnú

25 — Pozri najmä rozsudky z 1. októbra 1998, Komisia/Španielsko, C-71/97, Zb. s. I-5991, body 14 a 15; z 1. februára 2001, Komisia/Francúzsko, C-333/99, Zb. s. I-1025, body 32 a 36, a z 13. decembra 2007, Komisia/Luxembursko, C-244/07, bod 10.

26 — Pozri najmä rozsudok zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, Zb. s. I-9553, bod 18 a nasl. a citovanú judikatúru.

27 — Rozsudok zo 16. mája 2006, Watts, C-372/04, Zb. s. I-4325, bod 47 a citovaná judikatúra.

28 — Rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225.

29 — Pozri najmä rozsudky zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 18, ako aj z 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, Zb. s. I-10685, bod 15 a citovanú judikatúru.

30 — Pozri najmä rozsudky zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, už citovaný, bod 59, a z 18. marca 2010, Gielen, C-440/08, Zb. s. I-2323, bod 44 a nasl.

časť svojich záujmov, tak finančných, ako aj osobných, v inom členskom štáte, ako je štát, ktorý hodlá vyberať daň z jeho príjmov, teda štát, kde sídli. Vzhľadom na neporovnateľnosť nie je v tomto kontexte možná diskriminácia a článok 45 ZFEÚ v zásade nebráni tomu, aby daňovníci rezidenti požívali priaznivejšie daňové zaobchádzanie, ako je daňové zaobchádzanie uplatnené na nerezidentov. [31]

66. Naproti tomu dotknuté situácie môžu byť porovnateľné, a teda existuje riziko diskriminácie, v osobitnom prípade, ak nerezident nepoberá v štáte svojho bydliska významný príjem a takmer celý svoj zdaniteľný príjem získava z činnosti vykonávanej v zdrojovom štáte. V takom prípade štát, kde má takýto daňovník bydlisko, nie je oprávnený priznať mu väčšie výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobných a rodinných pomerov ako štát, v ktorom vykonával prácu, z ktorej mu plynie starobný dôchodok. [32]

67. Pripomínam, že vo vyššie citovaných rozsudkoch Wallentin a Turpeinen štát bydliska nemohol zohľadniť dôsledky vyplývajúce z individuálnej situácie daňovníka, pretože v prvej veci boli dotknuté príjmy zo svojej povahy nezdaniteľné a v druhej veci tento štát nemal daňovú právomoc požadovanú na základe bilaterálnej zmluvy. Súdny dvor vyvodil záver, že v takom prípade bol zdrojový štát povinný neuplatniť voči nerezidentom jeho vlastný daňový systém, čiže paušálnu zrážkovú daň bez zníženia základu dane, spôsobom, ktorý by mohol viesť k väčšiemu zdaneniu nerezidentov ako rezidentov.

68. Táto žaloba o nesplnenie povinnosti sa od uvedených súdnych precedensov odlišuje v tom, že v prejednávanej veci je rozdelenie zdaniteľných príjmov dotknutej osoby takmer 50 na 50, z čoho vyplýva, že ani v jednom, ani v druhom z dotknutých členských štátov neexistuje väčšina všetkých príjmov. Je pravda, že v už citovanom rozsudku Wallentin bola situácia daňovníka z hospodárskeho hľadiska blízka situácii osoby, ktorá v tomto prípade podala sťažnosť na Komisiu, pretože daňovník poberal príjmy rovnakej výšky v dvoch členských štátoch, ale formálne bola odlišná, pretože dotknutá osoba mala zdaniteľný príjem iba v zdrojovom štáte, keďže finančná pomoc, ktorú poberala v štáte bydliska, sa zo svojej povahy vymykala akémukoľvek zdaneniu.

69. Podľa môjho názoru najnetypickejší prvok okolností konania pred týmto súdom spočíva v tom, že sa týka situácie zárobkovo nečinnej osoby kumulujúcej nároky na dôchodok v rôznych členských štátoch, pričom ani jeden, ani druhý dôchodok nie je zjavne väčší, a nie zárobkovo činnej osoby vykonávajúcej prácu v dvoch členských štátoch v dotknutom daňovom roku, ako je to v prípade väčšiny vecí až doteraz predložených na preskúmanie Súdnemu dvoru.

70. Medzinárodné zmluvy prijaté v oblasti zdanenia príjmov poskytujú zaujímavé poznatky na účely odstránenia prekážok brániacich cezhraničnému pohybu osôb a osobitne zamestnancov, ku ktorým môžu byť dôchodcovia prirovnaní. Zdá sa mi však, že v medzinárodnom daňovom práve sa príjmy spojené so starobnými dôchodkami považujú za oddelenú kategóriu iných foriem príjmov.

71. Ilustračný príklad možno vyvodiť z článku 18 modelovej daňovej zmluvy vypracovanej v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) [33], ktorý sa týka „dôchodkov“ [34] a v tejto súvislosti stanovuje modelové pravidlá znejúce takto: „s výhradou ustanovení odseku 2 článku 19 [týkajúceho sa verejnej služby] sú dôchodky a iné podobné odmeny vyplácané rezidentovi zmluvného štátu z dôvodu predchádzajúceho zamestnania zdaniteľné iba v tomto štáte.“ Autori tejto zmluvy sa inšpirovali rovnakou všeobecnou koncepciou daňovej politiky, ako je koncepcia uvedená vo vyššie citovanom rozsudku Schumacker. Pokiaľ ide o daňovníkov dôchodcov, tento postoj spočíva podľa môjho názoru na dvoch dôvodoch: jednak štát bydliska je ten, ktorý disponuje v najväčšej miere všetkými užitočnými informáciami týkajúcimi sa osobných pomerov dotknutej osoby, a jednak dôchodcovia sú často osoby, ktoré pre štát, v ktorom sú usadené, generujú dodatočné náklady. [35]

31 — Pozri rozsudky z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15 a nasl. a citovanú judikatúru; Turpeinen, už citovaný, bod 27 a citovanú judikatúru, a z 25. januára 2007, Meindl, C-329/05, Zb. s. I-1107, bod 23 a citovanú judikatúru.

32 — Pozri už citované rozsudky Zurstrassen, body 22 a 23 a citovanú judikatúru; Wallentin, bod 17 a citovanú judikatúru, a Turpeinen, bod 28 a citovanú judikatúru, ako aj rozsudok zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 61 a citovanú judikatúru.

33 — Modelová daňová zmluva o príjme a majetku, skrátená verzia, OECD, 8. vydanie, júl 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Poznamenávam, že autori odporúčania 94/79 uviedli, že sa inšpirovali ustanoveniami tejto zmluvy, prinajmenšom pokiaľ ide o definície použité pre kategórie príjmov, na ktoré sa vzťahuje tento akt (bod 12 odsek 3 zhrnutia dôvodov). O inšpirácii, ktorú z nej môžu čerpať aj členské štáty, pozri rozsudok zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, Zb. s. I-7409).

35 — V súlade s komentármi k článku 18 modelovej daňovej zmluvy OECD, c. d., s. 296, bod 1.

72. Tak ako smerovanie načrtnuté v tejto medzinárodnej zmluve, aj ja sa domnievam, že situácia dôchodcov je odlišná od situácie zárobkovo činných osôb, ktorých postavenie sa môže vyvíjať v závislosti od ich miesta výkonu práce a ktorých príjmy sú vo všeobecnosti vyššie, a že na príjmy odvodené od dôchodkov treba teda uplatniť osobitné pravidlá. Predchádzajúca judikatúra Súdneho dvora sa týka najmä situácie zárobkovo činných osôb, ktoré boli činné v rôznych členských štátoch počas dotknutého daňového roka, zatiaľ čo prejednávaná vec sa týka zárobkovo nečinnej osoby, ktorá kumulovala v priebehu svojej kariéry, a teda niekoľkých rokov, nároky na starobný dôchodok v dvoch členských štátoch. Domnievam sa, že v prejednávanej veci nemožno uvažovať o porovnateľnosti situácie rezidentov a nerezidentov vo vzťahu k danému daňovému roku, ako to bolo v prípade vecí týkajúcich sa zárobkovo činných osôb. Dotknutá situácia zasahuje väčší časový úsek, súčasnosť a budúce roky, pričom dotknutá osoba už nepracuje a nepremiestňuje sa.

73. Podľa môjho názoru sa analýza porovnateľnosti takýchto situácií nesmie vykonať abstraktným spôsobom, ale má zohľadniť cieľ sledovaný dotknutými vnútroštátnymi ustanoveniami. Práve tento cieľ umožní určiť, či sa rozdielne zaobchádzanie, ktoré má cezhraničnú povahu, vzťahuje na situácie, ktoré sú, alebo nie sú objektívne porovnateľné. [36]

74. Ako zdôrazňuje Komisia, estónska právna úprava sleduje oslobodenie daňovníkov, ktorých príjmy sú príliš nízke, od povinnosti podieľať sa na financovaní verejných výdavkov.

75. V prípade dôchodcov to v praxi vyplýva z uplatnenia zníženia základu dane stanoveného v článku 23 estónskeho zákona o dani z príjmov v spojení s dodatočným znížením základu dane v prípade dôchodku stanoveným v článku 23(2) toho istého zákona. Všetky osoby s nízkymi príjmami profitujú z prvého zníženia základu dane, ale iba daňovníci dôchodcovia požívajú to druhé. Je zrejmé, že oslobodenie vyplývajúce z uplatnenia tohto dodatočného zníženia základu dane je odôvodnené skutočnosťou, že dôchodcovia, vzhľadom na ich vek alebo na ich zdravotný stav, sa vo všeobecnosti nachádzajú mimo trhu práce a v dôsledku toho nie sú schopní zvýšiť svoje príjmy.

76. Treba konštatovať, že schopnosť daňovníka dôchodcu prispievať na financovanie verejných výdavkov Estónskej republiky sa nezvyšuje v dôsledku jeho premiestnenia do druhého členského štátu. Z tohto dôvodu súhlasím so stanoviskom Komisie, podľa ktorého daňovníci dôchodcovia nerezidenti, ktorí majú nízky príjem, sa nachádzajú v porovnateľnej situácii ako osoby žijúce v Estónsku, napriek rozdielu v mieste ich bydliska.

77. Podstatná je tu otázka, či ide o obmedzenie v prípade, ak príjem, ktorý nie je zdaniteľný ani podľa právnej úpravy zdrojového členského štátu, ani podľa právnej úpravy členského štátu bydliska, sa zdaní iba z dôvodu, že daňovník vykonával slobodu pohybu takým spôsobom, že z nej vyplynulo poberanie dvoch dôchodkov s približne rovnakou hodnotou. Je totiž možné, že existuje riziko, že situácia daňovníka sa zhorší, ak sa rozhodne nevrátiť sa do členského štátu, z ktorého pochádza, po tom, ako ukončí pracovný pomer v inom členskom štáte. Myslím si, že takéto okolnosti môžu nastať dosť často, pokiaľ ide o štátnych príslušníkov členských štátov, ktoré pristúpili k Únii v roku 2004 alebo v roku 2007.

78. Komisia správne uviedla, že Estónska republika by mala urobiť hypotetický výpočet, aby určila, aký by bol výsledok, pokiaľ ide o možnosť daňovníka dôchodcu nerezidenta požívať zníženie základu dane, ak by sa jeho fínske príjmy pridali k jeho estónskym príjmom.

79. Prekážka voľného pohybu pracovníkov sa nevytvára samotným zdanením dôchodku, hoci dotknutý estónsky dôchodok nie je zdanený rovnakým spôsobom vo Fínsku, keďže je veľmi nízky. Prekážka však existuje z dôvodu daňových dôsledkov kombinácie dvoch dôchodkov, ktoré majú približne rovnakú hodnotu, lebo Estónska republika zdaňuje dôchodok prísnejším spôsobom, ako by ho zdaňovala, ak by

36 — Rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, body 32 a 33.

dotknutý daňovník mal bydlisko na vnútroštátnom území alebo ak by tento dôchodok predstavoval aspoň 75 % celosvetových príjmov daňovníka. Estónska právna úprava preto penalizuje osoby, ktoré využili svoju slobodu pohybu v rôznych členských štátoch na účely výkonu práce v rôznych členských štátoch a ktoré sa už nevrátili žiť do Estónska.

80. Nemyslím si, že členský štát, v ktorom jednotlivec poberá dôchodok, je povinný systematicky skúmať, aké sú celosvetové príjmy dotknutej osoby, ale domnievam sa, že pokiaľ ide o občana Únie, ktorý využil svoju slobodu pohybu v súlade s článkom 45 ZFEÚ a ktorý má nárok na dôchodok v tomto členskom štáte, keďže v ňom pracoval a mal tam vtedy bydlisko, treba ho posudzovať tak, že je v porovnateľnej situácii ako daňovníci, ktorí v tomto štáte ku dňu zdanenia stále bývajú, a malo by sa naň teda vzťahovať rovnaké zaobchádzanie.

81. Prekážka tohto typu nemá podľa môjho názoru žiadne odôvodnenie, ak členský štát bydliska zohľadní celkový príjem dotknutej osoby. V takom prípade totiž neexistujú okolnosti, ktoré by umožňovali, aby osoba, ktorá má príjmy pochádzajúce z dvoch členských štátov, mohla zneužiť daňový systém a najmä dvojitú možnosť zníženia základu dane, aby sa vyhla akémukoľvek zdaneniu svojho príjmu.

82. Poznamenávam, že sťažujúca sa osoba, zdá sa, v praxi disponuje zdrojmi blízkymi sociálnemu minimu. Považujem za objektívne nepochopiteľné, že jednotlivec, ktorý má taký skromný príjem, podlieha v Estónsku štandardnému zdaneniu, to znamená bez možnosti využiť zníženie základu dane stanovené vnútroštátnou právnou úpravou.

83. Subsidiárne preto navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že nesplnenie povinnosti vytýkané Estónskej republike má právny základ v článku 45 ZFEÚ.

2. O porušení článku 28 Dohody o EHP

84. Článok 28 Dohody o EHP stanovuje, že štáty musia dbať na dodržiavanie voľného pohybu pracovníkov v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru, teda medzi 27 členskými štátmi Únie a tromi zo štyroch členských štátov EZVO, ktoré pristúpili k tejto dohode.

85. Komisia vytýka Estónskej republike, že nedodržala záväzky prevzaté na základe tohto článku Dohody o EHP z rovnakých dôvodov ako v súvislosti s namietaným porušením článku 45 ZFEÚ.

86. Vo svojom vyjadrení k žalobe Estónska republika uvádza, že zastáva postoj, ktorý vyjadrila vo svojej odpovedi na odôvodnené stanovisko Komisie, teda že jej zákon o dani z príjmov neodporuje článku 28 Dohody o EHP. V tejto súvislosti sa domnieva, že rozdielne zaobchádzanie s nerezidentmi, na ktoré poukazovala Komisia, je relevantné a zároveň odôvodnené vo vzťahu k tomuto ustanoveniu, rovnako ako vo vzťahu k článku 45 ZFEÚ.

87. Je však nesporné, že Estónska republika pripustila existenciu nesplnenia povinnosti, pokiaľ ide o povinnosti vyplývajúce z článku 28 Dohody o EHP, na rozdiel od povinností vyplývajúcich z článku 45 ZFEÚ. Tento členský štát totiž súhlasil s potrebou doplniť článok 28(3) svojho zákona o dani z príjmov na účely rozšírenia pôsobnosti tohto textu aj na štátnych príslušníkov všetkých zmluvných štátov Dohody o EHP. Estónska republika tak však neučinila pred uplynutím dvojmesačnej lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku.

88. Z toho vyplýva, že hoci Estónska republika zotrvávala na popretí porušenia vytýkaného v súvislosti s obsahom povinností, ktoré vyplývajú z článku 28 Dohody o EHP, uznala, hoci len čiastočne, existenciu nesplnenia povinnosti, ktorej sa v tejto súvislosti dopustila, tým, že potvrdila, že bude dbať o jej ukončenie zmenou dotknutého zákona. Tak pripustila dôvodnosť žaloby Komisie v tomto rozsahu.

89. V konečnom dôsledku, keďže ustanovenia článku 28 Dohody o EHP majú rovnaký právny význam ako ustanovenia článku 45 ZFEÚ, ktoré sú v podstate totožné, vyššie uvedené úvahy týkajúce sa porušenia posledného uvedeného textu sa môžu uplatniť *mutatis mutandis* na tento článok 28 v súlade s článkom 6 Dohody o EHP a s potrebou jednotného výkladu uznanou tak Súdnym dvorom, ako aj Súdom EZVO.[37]

VI – O trovách

90. Na základe článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.

91. Estónska republika navrhla zaviazať Komisiu na náhradu trov konania. Bude opodstatnené takto rozhodnúť, ak bude žaloba o nesplnenie povinnosti vyhlásená za neprípustnú, ako to primárne navrhujem.

92. Keďže Komisia navrhla zaviazať Estónsku republiku na náhradu trov konania, bude opodstatnené vyhovieť tomuto návrhu, ak žaloba o nesplnenie povinnosti bude prijatá a ak, ako to navrhujem subsidiárne, tento členský štát nebude mať úspech v podstatnej časti svojich dôvodov.

93. Podľa článku 69 ods. 4 prvého pododseku rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré požiadali o povolenie vstupu do tohto konania, znášajú svoje vlastné trovy konania.

VII – Návrh

94. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Súdny dvor vyhlasuje žalobu o nesplnenie povinnosti podanú Európskou komisiou na účely určenia, že Estónska republika si tým, že uplatňuje vnútroštátny zákon o dani z príjmov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú na základe článku 45 ZFEÚ a článku 28 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, za neprípustnú.

2. Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.

3. Spolková republika Nemecko, Španielske kráľovstvo, Portugalská republika, Švédske kráľovstvo a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znášajú svoje vlastné trovy konania.

95. Subsidiárne, v prípade, ak Súdny dvor neprijme tento návrh, navrhujem, aby rozhodol takto:

1. Súdny dvor konštatuje, že Estónska republika si tým, že zachovala v platnosti zákon o dani z príjmov, z ktorého vyplýva, že dôchodcovia nerezidenti, ktorí pracovali a mali bydlisko tak v Estónsku, ako aj v inom členskom štáte, majú nárok na zníženie základu dane pre nízke príjmy iba v prípade, ak poberajú aspoň 75 % svojho zdaniteľného príjmu v Estónsku, zatiaľ čo táto daňová výhoda by im bola priznaná, ak by mali bydlisko na vnútroštátnom území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 45 ZFEÚ a z článku 28 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992. Súdny dvor žalobu o nesplnenie povinnosti Komisie zamieta v zostávajúcej časti v rozsahu, v akom sa týka iných kategórií daňovníkov nerezidentov.

2. Estónska republika je povinná nahradiť trovy konania.

3. Spolková republika Nemecko, Španielske kráľovstvo, Portugalská republika, Švédske kráľovstvo a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znášajú svoje vlastné trovy konania.

37 — Pozri rozsudky z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 39 a nasl.; z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, Zb. s. I-671, bod 31 a nasl., a z 20. januára 2011, Komisia/Grécko, C-155/09, Zb. s. I-65, bod 61 a nasl., ako aj analogicky rozsudok zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, už citovaný, bod 67.