Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 24. novembra 2011 [1]

Zadeva C-39/10

Evropska komisija
proti

Republiki Estoniji

„Neizpolnitev obveznosti države — Ugovor nedopustnosti — Intervenienti — Prosto gibanje delavcev — Člen 45 PDEU — Člen 28 Sporazuma EGP — Davčna zakonodaja — Dohodnina — Pokojnine — Olajšava za nizke dohodke — Diskriminacija med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti“

I – Uvod

1. Republika Estonija uporablja zakon o dohodnini, v katerem ni predvidena možnost odobritve individualne olajšave za davčne zavezance nerezidente, katerih skupni znesek dohodkov je tako nizek, da bi bili do take davčne ugodnosti upravičeni, če bi imeli stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju.

2. Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Republika Estonija z izvajanjem tovrstne zakonodaje ni izpolnila svojih obveznosti na podlagi člena 45 Pogodbe o delovanju Evropske unije [2] in člena 28 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (v nadaljevanju: Sporazum EGP) [3].

3. Republika Estonija je izpodbijala očitke zoper sebe, obenem pa priznala potrebo po dopolnitvi določb svoje zakonodaje, ki se nanašajo na pravice do odbitkov v zvezi z dohodkom rezidentov države članice Evropske unije, tako da bi bilo področje uporabe navedenih določb razširjeno na državljane vseh držav, pogodbenic Sporazuma EGP.

4. S to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti se po mojem mnenju odpirajo zanimivi pogledi, kar zadeva učinek prostega gibanja delavcev na pristojnost držav članic, da same določijo davčno ureditev, ki jo uporabljajo za upokojence, ki so izkoristili navedeno temeljno svoboščino.

5. Vendar se mi zdi, da bi pomanjkljivosti v besedilu poleg nedoslednosti v sklepanju, ki so bile ugotovljene v tožbi in poznejših pisanjih Komisije, lahko povzročile nedopustnost te tožbe.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — V obravnavanem primeru je datum obrazloženega mnenja, ki ga je Komisija poslala Republiki Estoniji in s katerim je opredeljen trenutek, v katerem je treba presoditi morebitni obstoj neizpolnitve obveznosti, 17. oktober 2008, kar je torej pred začetkom veljavnosti Lizbonske pogodbe 1. decembra 2009. Vendar ni sporno, da so se okoliščine, ki so lahko povzročile zatrjevano neizpolnitev obveznosti, nadaljevale po obrazloženem mnenju in so še obstajale na dan vložitve tožbe, to je 22. januarja 2010. Poleg tega se Komisija v tem aktu, predloženem Sodišču, ni več nanašala na določbe Pogodbe ES, ampak se je nanašala na določbe Pogodbe DEU. Skliceval sem bom torej na zadnjenavedene določbe.

3 — UL 1994, L 1, str. 3.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

1. Člen 45 PDEU in člen 28 Sporazuma EGP

6. Člen 45 PDEU določa:

„1. V Uniji se zagotovi prosto gibanje delavcev.

2. Prosto gibanje vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.

3. Ob upoštevanju omejitev, utemeljenih z javnim redom, javno varnostjo in javnim zdravjem, zajema pravico:

(a) sprejeti ponujeno delovno mesto;

(b) se v ta namen na območju držav članic prosto gibati;

(c) bivati v državi članici zaradi zaposlitve skladno z določbami zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo zaposlovanje državljanov te države;

(d) ostati na ozemlju države članice po prenehanju zaposlitve v tej državi pod pogoji, zajetimi v predpisih, ki jih pripravi Komisija.

4. Določbe tega člena se ne uporabljajo pri zaposlovanju v državni upravi.“

7. Člen 28 Sporazuma EGP zagotavlja prosto gibanje delavcev med državami članicami Evropske skupnosti in državami Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA) z izrazi, ki so bistvu enaki določbam člena 45 PDEU.

2. Priporočilo 94/79/ES

8. Priporočilo 94/79/ES[4], na katero se sklicujejo Republika Estonija in intervenienti, se nanaša na obdavčitev nekaterih dohodkov, ki jih nerezidenti dobijo v državi članici, ki ni država članica njihovega stalnega prebivališča.

9. Člen 1(1) Priporočila 94/79 določa:

„1. Države članice uporabljajo določbe tega priporočila za fizične osebe, ki so rezidentke ene države članice in morajo plačati dohodnino v drugi državi članici, ne da bi bile rezidentke te države članice, od teh dohodkov:

[…]

— pokojnin in drugih podobnih prejemkov iz naslova pretekle zaposlitve ter pokojnin iz socialnega zavarovanja,

— […]“

4 — Priporočilo Komisije z dne 21. decembra 1993 o obdavčitvi nekaterih dohodkov, ki jih nerezidenti pridobijo v drugi državi članici, ki ni država njihovega stalnega prebivališča (UL 1994, L 39, str. 22).

10. Člen 2(1) in (2), prvi pododstavek, navedenega priporočila določa:

„1. Države članice za dohodke iz člena 1(1) v državi članici obdavčitve ne določijo višje obdavčitve, kot bi jo ta država določila, če bi bili davčni zavezanec, njegov zakonski partner in njegovi otroci rezidenti te države članice.

2. Uporaba določb odstavka 1 je pogojena s tem, da dohodki iz člena 1(1), ki so obdavčljivi v državi članici, v kateri fizična oseba nima stalnega prebivališča, pomenijo vsaj 75 % skupnega obdavčljivega dohodka te osebe v davčnem letu."

B – *Nacionalna zakonodaja*

11. Estonski zakon o dohodnini iz leta 1999, v različici, ki se je uporabljala na datum obrazloženega mnenja Komisije, to je leta 2008, se glasi [5]:

„Člen 1

– Predmet davka

(1) Dohodnina se plača od dohodka zavezanca, potem ko so bile odbite zakonsko dovoljene olajšave.

[...]"

„Člen 2

– Zavezanec

(1) Dohodnino iz člena 1(1) plačajo fizične osebe in pravne osebe nerezidentke, ki prejemajo obdavčljive dohodke.

[...]"

„Člen 19

– Alimenti, pokojnine, štipendije, dodatki, premije, loterijski dobitki, odškodnine

[...]

(2) Dohodnina se plača od pokojnin, dodatkov, štipendij, nagrad za dosežke na kulturnem, športnem in znanstvenem področju, loterijskih dobitkov, dodatkov, prejetih na podlagi zakona o starševskih dodatkih, ter odškodnin in dodatkov ‚per diem', povezanih s potovanji športnikov. […]"

„Člen 23

– Osnovna olajšava

V davčnem obdobju lahko fizična oseba rezidentka od svojega dohodka odšteje:

(1) 27.000 EEK leta 2008;

[…]"

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

„Člen 23/2

– Dodatna olajšava v primeru pokojnine

Če fizična oseba rezidentka prejema pokojnino, ki jo izplačuje država pogodbenica na podlagi zakona, pokojnino iz obveznega pokojninskega zavarovanja po naložbenem sistemu, določeno z zakonodajo te države, ali pokojnino iz naslova sporazuma o socialni varnosti, se za dohodek te osebe uporabi dodatna olajšava, ki ustreza znesku teh pokojnin, vendar v največjem znesku 36.000 EEK v davčnem obdobju.“

„Člen 28/3

– Odbitki od dohodka rezidenta države članice Evropske unije

Fizična oseba, rezidentka druge države Evropske unije, lahko prav tako za svoj obdavčljivi dohodek v Estoniji uporabi odbitke iz tega poglavja, če v davčnem obdobju prejme najmanj 75 % svojega obdavčljivega dohodka v Estoniji in če vloži dohodninsko napoved fizične osebe rezidentke. Obdavčljivi dohodek pomeni dohodek pred odbitki v skladu z zakonodajo zadevne države.“

„Člen 29

– Obdavčljivi dohodek nerezidenta

[...]

(9) Dohodnina se plača od pokojnin in štipendij, nagrad za dosežke na kulturnem, športnem in znanstvenem področju, dodatkov, nadomestil za brezposelnost, loterijskih dobitkov, izplačanih pod pogoji iz člena 19(2) in (3), dodatkov, prejetih na podlagi zakona o starševskih dodatkih, alimentov in preživnin iz člena 19(1), ki jih nerezidentu izplačajo država Estonija, lokalne skupnosti ali rezident. Dohodnina se plača od zavarovalnin, ki jih nerezidentu pod pogoji iz členov 20 in 21 izplačajo estonski nosilec zdravstvenega zavarovanja, estonski nosilec zavarovanja za primer brezposelnosti ali zavarovalna družba rezidentka, in od plačil, ki jih izplača pokojninski sklad, registriran v Estoniji.[...]“

„Člen 41

– Plačila, od katerih se odtegne dohodnina

[...]

(6) Zavarovalnine, pokojnine, plačila iz pokojninskega sklada, štipendije, loterijski dobitki, alimenti, preživnine, dodatki, izplačani na podlagi zakona o starševskih dodatkih (členi 19(1) in (2), 20, od (1) do (3), 20/1, 21(1) in 29(9)), ali druga plačila, ki so zavezana dohodnini, izplačana nerezidentom ali fizični osebi rezidentki, razen plačil, navedenih v točki 12;[...]“

„Člen 42

– Odbitki od odtegljaja dohodnine

[...]

(1/1) V primeru pokojnine, ki jo fizični osebi rezidentki plača država Estonija v skladu z zakonom, in pokojnine iz obveznega pokojninskega zavarovanja po naložbenem sistemu, določene z zakonom o pokojninskem zavarovanju po naložbenem sistemu, se pred izračunom davčnega odtegljaja uporabi dodatna olajšava (člen 23/2), enakovredna znesku te pokojnine, vendar to znižanje na koledarski mesec ne sme presegati ene dvanajstine zneska, določenega v členu 23/2.[...]“

III – Predhodni postopek

12. Komisija je prejela pritožbo estonskega državljana s stalnim prebivališčem na Finskem glede obdavčitve dohodka iz naslova pokojnine, ki mu jo izplačuje Republika Estonija. Ta državljan se je pritožil, da zanj ni bil uporabljen prag osnovne olajšave, določen za rezidente, niti prag dodatne olajšave, določen za rezidente, ki prejemajo pokojnino.

13. Ta oseba se je, potem ko je dopolnila upokojitveno starost v Estoniji, nastanila na Finskem, kjer je delala, kar ji je omogočilo, da tudi tam prejema pokojnino. Tako prejema dve pokojnini, prvo iz Estonije in drugo s Finskega, v skoraj enakem znesku. Od pokojnine iz Estonije mora plačevati dohodnino, od pokojnine s Finskega pa ne.[6]

14. Glede na zelo nizek skupni dohodek zadevne osebe, ki ne presega praga osnovne olajšave, določene za osebe s stalnim prebivališčem na Finskem, ji namreč v tej državi članici ni treba plačati davka. Zato pri določitvi dohodnine, ki jo je treba plačati na Finskem, ne more koristiti davčnega dobropisa, ki bi upošteval davek, plačan v Estoniji iz naslova pokojnine, prejete v zadnjenavedeni državi.

15. Glede na te elemente je Komisija menila, da je v tej državi davčno breme, ki ga nosijo nerezidenti, ki so v podobnem položaju kot oseba, ki je vložila pritožbo, višje, kot bi bilo, če bi vse svoje dohodke iz naslova pokojnine prejemali od iste države, naj bo to Republika Finska ali Republika Estonija. Menila je, da bi skupni dohodek, ki bi ga tak zavezanec prejel iz naslova svojih pokojnin v Estoniji in na Finskem, le nekoliko presegel prag za oprostitev prejemnikov pokojnine s stalnim prebivališčem v Estoniji, če bi se zanj uporabljala člena 23 in 23/2 estonskega zakona o dohodnini.

16. Zato je 4. februarja 2008 Republiki Estoniji poslala pisni opomin, v katerem jo je pozvala, naj ji sporoči svoja stališča glede morebitne nezdružljivosti določb nacionalne zakonodaje o obdavčitvi pokojnin, izplačanih nerezidentom, s členom 39 ES in členom 28 Sporazuma EGP.

17. Republika Estonija je 9. aprila 2008 nasprotovala stališču Komisije in trdila, da njena zakonodaja omogoča, da se enaka davčna ureditev kot za rezidente uporabi za tiste nerezidente, ki iz Estonije prejemajo večino svojih dohodkov, to je najmanj 75 %. Menila je, da bi v drugih primerih morala država, v kateri ima zadevna oseba stalno prebivališče, zagotoviti ustrezno obdavčitev te osebe.

18. Komisija je 17. oktobra 2008 Republiki Estoniji poslala obrazloženo mnenje, s katerim jo je pozvala, naj v dveh mesecih od prejema navedenega mnenja sprejme potrebne ukrepe za ravnanje v skladu z njenimi napotki.

19. Republika Estonija je z odgovorom z dne 18. decembra 2008 izrazila svoje nestrinjanje z očitki Komisije v zvezi z nezdružljivostjo estonskega zakona o dohodnini s členom 39 ES. Po drugi strani je priznala, da ta zakon vsebuje vrzeli v primerjavi s členom 28 Sporazuma EGP, in izrazila pripravljenost, da področje uporabe člena 28/3 navedenega zakona razširi tudi na državljane držav članic Evropskega gospodarskega prostora.

20. Ker je Komisija menila, da položaj ostaja nezadovoljiv, je vložila tožbo.

IV – Postopek pred Sodiščem

21. Komisija je s tožbo, vloženo 22. januarja 2010, Sodišču predlagala, naj „ugotovi, da Republika Estonija ni ravnala v skladu z obveznostmi iz člena 45 [PDEU] in člena 28 Sporazuma EGP, ker v njeni zakonodaji ni predvidena odobritev individualne olajšave za nerezidente, katerih skupni dohodek je tako nizek, da bi bili do olajšave upravičeni, če bi bili zavezanci rezidenti“.

6 — Republika Estonija in Republika Finska sta 23. marca 1993 v Helsinkih podpisali sporazum o preprečevanju dvojnega obdavčenja in davčne utaje v zvezi z dohodnino in davkom od premoženja (RT II 1993, 37, 113), katerega člen 18 se uporablja.

22. Republika Estonija je predlagala, naj se tožba zavrže kot nedopustna, ali če ne bi bila zavržena, naj se zavrne, pri čemer se je oprla na drugačno razlago navedenih določb, in naj se Komisiji naloži plačilo stroškov.

23. Kraljevina Španija, Portugalska republika in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska so vložili intervencijske vloge v podporo trditvam Republike Estonije.

24. Zvezni republiki Nemčiji in Kraljevini Švedski sta bili dopuščeni intervencija in predložitev stališč med ustnim postopkom v podporo predlogom tožene države članice.

25. Komisija in Republika Estonija ter Kraljevina Španija in Kraljevina Švedska so na obravnavi 15. septembra 2011 predstavile ustna stališča.

V – Analiza tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti

A – *Dopustnost tožbe*

26. Republika Estonija je primarno zahtevala, naj Sodišče tožbo Komisije zavrže kot nedopustno.

27. Dve intervenientki, in sicer Kraljevina Španija in Portugalska republika, sta se prav tako sklicevali na nedopustnost tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, vložene zoper Republiko Estonijo.

1. Ugovor nedopustnosti, ki temelji na dvoumnem besedilu tožbe

28. Republika Estonija je ob intervenciji Kraljevine Španije v zvezi s tem v dupliki uveljavljala ugovor nedopustnosti, ki se nanaša na nejasnost pisanj Komisije. Tožena stranka je trdila, da tožeča stranka ni izrecno navedla, v katerih primerih bi morala država uporabiti davčno olajšavo za rezidente druge države članice in torej kako bi bilo mogoče končati očitano neizpolnjevanje obveznosti. Trdila je, da je Komisija v tožbi navedla, da se upoštevno merilo za uporabo nanaša na dejstvo, da je skupni dohodek nerezidentov nižji od praga olajšave, določenega v državi vira, medtem ko naj bi v repliki priporočala, naj se uporabi prag olajšave, ki velja v državi stalnega prebivališča. Estonska vlada je navedla, da je zaradi protislovja v očitkih Komisije njena tožba zaradi neizpolnitve obveznosti dvoumna v zvezi z elementom, ki velja za nepogrešljivega za razumevanje predmeta predloga, in da bi moralo Sodišče zaradi te pomanjkljivosti navedeno tožbo razglasiti za nedopustno.

29. Komisija je po drugi strani trdila, da njene trditve niso niti nejasne niti protislovne, in pojasnila, da mora država članica po njenem mnenju upoštevati samo minimalno višino dohodkov, ki jih mora zavezanec prejeti, da bi se štel za sposobnega za sodelovanje pri financiranju javnih izdatkov na podlagi določb njenega pravnega reda, in ne višine, ki se uporablja v drugih zadevnih državah članicah.

30. Komisija je poleg tega na obravnavi očitala, da tožena stranka vzrok nedopustnosti navaja šele na stopnji duplike in ga ni navedla predhodno, kar naj ne bi bilo v skladu z določbami Statuta Sodišča Evropske unije. Vendar je Republika Estonija poudarila, da je že v odgovoru na tožbo namigovala na nejasnost tožbe glede morebitnega upoštevanja praga olajšave države stalnega prebivališča.

31. Naj opozorim, da člen 38(1)(c) Poslovnika Sodišča v povezavi s členom 21 Statuta Sodišča v zvezi s pogoji dopustnosti določa, da mora tožba zaradi neizpolnitve obveznosti, predložena temu sodišču, vsebovati predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov, ki jih navaja tožeča stranka.

32. V skladu s sodno prakso mora Komisija v predlogih v vsaki tožbi, vloženi na podlagi člena 258 PDEU, natančno navesti očitke, o katerih naj se Sodišče izreče. Ti predlogi morajo biti izraženi nedvoumno, da se prepreči, da bi Sodišče odločilo *ultra petita* ali da o očitku ne bi odločilo.[7] Protislovja[8] in jedrnata trditev[9], ki jih vsebuje povzetek tožbenih razlogov, ki jih Komisija uveljavlja v podporo tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti, ne izpolnjujejo zahtev iz zgoraj navedenih dveh členov. Če te niso izpolnjene, je kazen nedopustnost očitkov, ki temeljijo na nezadostnih in nejasnih elementih, ker iz njih ni mogoče razbrati vseh bistvenih elementov neizpolnitve obveznosti.[10]

33. Tako je treba tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki temelji na dvoumnih in celo protislovnih trditvah, razglasiti za nedopustno, ker na podlagi teh trditev niti tožena država članica niti Sodišče ne moreta natančno razumeti obsega očitane kršitve prava Unije. To razumevanje pa je nujno, da bi lahko navedena država uspešno uveljavljala razloge v svojo obrambo in da bi lahko Sodišče preverilo obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti.[11]

34. V obravnavanem primeru se mi ob branju tožbe in drugih pisanj zdi, da Komisija ni jasno in natančno oblikovala očitka, ki se nanaša na prag olajšave, ki ga mora upoštevati država članica, v kateri se prejemajo dohodki in ki namerava neposredno obdavčiti zavezance, ki nimajo stalnega prebivališča na njenem ozemlju. Republika Estonija je z različnimi podrobnimi primeri v dupliki ponazorila nenatančnost tožbe in neskladnosti, ki pri tem očitku obstajajo med tožbo in repliko Komisije. Ugovor te države je torej po mojem mnenju popolnoma utemeljen.

35. Naj dodam, da Komisija ni natančno opredelila niti predmeta svoje tožbe. Tožeča stranka je namreč šele med razpravami na obravnavi opredelila obseg svoje tožbe, čeprav je to bistvena točka. V odgovor na vprašanja, ki so ji bila postavljena, je trdila, da je treba tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti kljub na videz splošnemu pristopu, uporabljenemu v njej, razumeti tako, da se ne nanaša na položaj vseh zavezancev, ki prejemajo zelo nizek dohodek v Estoniji[12] in so rezidenti druge države članice, ampak tako, da je omejena na položaj nerezidentov, prejemnikov pokojnine v Estoniji. Vseeno je glede na obsežno besedilo akta, predloženega Sodišču, zmeda popolnoma mogoča.[13] Poleg tega so vsa stališča, ki so jih predložile Republika Estonija in države članice, ki so intervenirale v njeno podporo, temeljila na razumevanju tožbe, v skladu s katerim tožba ni omejena na upokojene nerezidente, ampak zajema vse zavezance nerezidente na splošno.

36. Ker lahko Sodišče po uradni dolžnosti preizkusi, ali so pogoji, določeni v členu 258 PDEU za vložitev take tožbe, izpolnjeni,[14] se mi zdi nujno, da to pooblastilo uporabi za kaznovanje neizpolnjevanja obveznosti Komisije v tem primeru. Ne smemo pozabiti, da so bila zaradi pomena, ki se s Pogodbo DEU pripisuje tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo ima na voljo Unija zoper države članice, za ta postopek določena jamstva, ki se lahko še toliko manj zanemarijo, če je posledica navedene tožbe obveznost za države članice, da sprejmejo ukrepe, ki jih vključuje izvršitev sodbe Sodišča.[15]

7 — Glej zlasti sodbi z dne 12. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji (C-154/08, točki 60 in 63 ter navedena sodna praksa) in z dne 14. januarja 2010 v zadevi Komisija proti Češki republiki (C-343/08, ZOdl., str. I-275, točka 26 in navedena sodna praksa).

8 — Glej zlasti sodbe z dne 15. junija 2006 v zadevi Komisija proti Franciji (C-255/04, ZOdl., str. I-5251, točka 24); z dne 28. junija 2007 v zadevi Komisija proti Španiji (C-235/04, ZOdl., str. I-5415, točka 47) in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-305/06, točka 46).

9 — Sodba z dne 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Poljski (C-165/08, ZOdl., str. I-6843, točke od 42 do 47).

10 — Glej zlasti sodbo z dne 12. oktobra 2004 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-431/02, točke od 25 do 29 in navedena sodna praksa).

11 — Glej zlasti sodbi z dne 1. februarja 2007 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-199/04, ZOdl., str. I-1221, točke 21, 25 in 26 ter navedena sodna praksa) in z dne 12. februarja 2009 v zadevi Komisija proti Poljski (C-475/07, točka 44 in navedena sodna praksa).

12 — Naj poudarim, da Republika Estonija pojem „dohodek“ v smislu člena 19(2) nacionalnega zakona o dohodnini razlaga široko.

13 — V tem smislu glej izrek tožbe, v katerem je v bistvu povzet zadnji del obrazloženega mnenja, pri čemer je treba ugotoviti tudi, da člen 23/2 zadevnega zakona, ki se nanaša na dodatno olajšavo v primeru pokojnine, ni edini, na katerega se nanašajo razlogi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti.

14 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-199/04, točka 20 in navedena sodna praksa).

15 — Sodba z dne 10. marca 1970 v zadevi Komisija proti Italiji (7-69, Recueil, str. 111).

37. V okviru postopka, kot je ta, je bistveno, da država članica, ki se ji očita neizpolnitev obveznosti, natančno ve, kaj bi morala storiti. Napotki, ki jih je v tem primeru Komisija dala Republiki Estoniji, pa niso bili dovolj jasni, da bi ta lahko brez težav pripravila svojo obrambo. Poleg tega Sodišče v teh okoliščinah ne more brez težav presoditi, ali so navedeni tožbeni razlogi utemeljeni ali ne.

38. Ker ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti temelji na navedbi očitkov, ki je sočasno neskladna in nenatančna, menim, da ne izpolnjuje zgoraj navedenih pogojev in da bi jo bilo torej iz tega razloga treba v celoti razglasiti za nedopustno.

2. Ugovor nedopustnosti, ki temelji na Priporočilu 94/79

39. Po mnenju Portugalske republike naj bi bilo ravnanje Komisije protislovno, kar naj bi škodovalo načelom dobrega upravljanja, lojalnega sodelovanja in varstva upravičenega pričakovanja, saj je Komisija vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zoper Republiko Estonijo, pri tem pa izvzela dejstvo, da je vsebina grajane zakonodaje v skladu s Priporočilom 94/79, v katerem je tožeča stranka opredelila svoje usmeritve na tem področju, ne da bi bilo to priporočilo preklicano ali nadomeščeno s kakršnim koli poznejšim aktom.

40. Tudi Kraljevina Španija trdi, da je Komisija kršila načelo upravičenega pričakovanja, ker naj bi pri državah članicah vzbudila pričakovanje, da upoštevanje meril iz Priporočila 94/79 pomeni, da jim ni mogoče očitati neizpolnitve obveznosti. Dodaja, da naj bi institucija s tem, ko je spremenila mnenje, ne da bi pojasnila razloge za to in ne da bi sprejela novo priporočilo, kršila tudi načelo pravne varnosti, ki ščiti države članice, saj je vedela, da lahko morebitno priznanje neizpolnitve obveznosti s strani Sodišča povzroči odgovornost tožene države.

41. Ti intervenientki trdita, da bi morala biti kazen za tako ravnanje Komisije nedopustnost ali zavrnitev tožbe, ki jo je vložila.

42. Komisija v odgovor očita, da sta se Kraljevina Španija in Portugalska republika sklicevali na razloge nedopustnosti, ki jih tožena država članica ni uveljavljala. Na podlagi člena 40, četrti odstavek, Protokola o Statutu Sodišča in člena 93(4) Poslovnika Sodišča ter na podlagi sodne prakse[16] trdi, da ti intervenientki ne moreta uveljavljati novega ugovora nedopustnosti in da Sodišče torej ni dolžno preizkusiti navedenih razlogov.

43. Treba je opozoriti, da člen 40, drugi odstavek, Protokola o Statutu Sodišča izraža pravico do intervencije v sporu, predloženem temu sodišču, za vsako osebo, ki izkaže upravičen interes za rešitev navedenega spora. V skladu s četrtim odstavkom tega člena se „[z] vlogo za pridružitev postopku […] lahko podpre le zahtevek ene od strank“. Poleg tega člen 93(4) Poslovnika določa, da mora „[i]ntervenient […] sprejeti postopek v tistem stanju, v katerem je, ko vanj stopi“.

44. Iz sodne prakse izhaja, da te določbe ne nasprotujejo temu, da intervenient navaja drugačne trditve kot stranka, ki jo podpira, vendar če te ne spremenijo okvira spora in je intervencija ves čas namenjena podpori predlogom te stranke.[17] Poleg tega ni sporno, da intervenientka ne more uveljavljati ugovora nedopustnosti, ki ni bil naveden v predlogih tožene stranke.[18]

16 — Pri tem se nanaša na sodbo z dne 15. junija 1993 v zadevi Matra proti Komisiji (C-225/91, Recueil, str. I-3203).

17 — Glej zlasti sodbe z dne 8. julija 1999 v zadevi Chemie Linz proti Komisiji (C-245/92 P, Recueil, str. I-4643, točka 32); z dne 8. januarja 2002 v zadevi Francija proti Monsanto in Komisiji (C-248/99 P, Recueil, str. I-1, točka 56) in z dne 24. maja 2011 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-61/08, ZOdl., str. I-4399, točka 33 in naslednje). Sodna praksa, ki jo je uporabilo tudi Splošno sodišče zlasti v sodbi z dne 13. aprila 2005 v zadevi Verein für Konsumenteninformation proti Komisiji (T-2/03, ZOdl., str. II-1121, točka 52).

18 — Glej sodbo z dne 1. julija 2008 v združenih zadevah Chronopost in La Poste proti UFEX in drugim (C-341/06 P in C-342/06 P, ZOdl., str. I-4777, točka 67 in navedena sodna praksa).

45. Res je, da sta v obravnavanem primeru Kraljevina Španija in Portugalska republika uveljavljali ugovor nedopustnosti v podporo zahtevam tožene stranke, ki je sama trdila, da je tožba nedopustna.

46. Vendar se je Republika Estonija sklicevala na nedopustnost tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi drugega razloga, kot sta ga navajali ti intervenientki. Zdi se mi torej, da sta Kraljevina Španija in Portugalska republika, čeprav tega ne moreta, uveljavljali ugovor nedopustnosti, katerega podlaga se razlikuje od podlage ugovora nedopustnosti stranke, ki jo podpirata, in s preučitvijo katerega bi se spremenil predmet spora, kot je bil opredeljen v tožbi ter vlogah Komisije in tožene stranke.

47. Zdi pa se mi mogoče, da država članica, ki se ji očita neizpolnitev obveznosti, ne želi uveljavljati ugovora nedopustnosti, temelječega na razlogih, ki jih namenoma ne bi želela navajati. Države članice, ki jim je dovoljena intervencija v postopku v zvezi z njo, ne morejo imeti s predložitvijo dodatnih trditev v sporu možnosti, da toženo državo prisilijo k sprejetju stališča glede točk, o katerih ni nameravala razpravljati.

48. Sodišče na podlagi člena 92(2) Poslovnika po uradni dolžnosti presodi dopustnost tožbe samo v zvezi s procesno predpostavko javnega reda.[19] Sodišče tako preuči utemeljenost ugovora nedopustnosti, ki ga uveljavlja intervenient, ne pa tudi tožena stranka, le ko gre za vprašanje javnega reda.[20]

49. Zdi se mi, da to ne velja za ugovor nedopustnosti, ki sta ga tu navedli portugalska in španska vlada, čeprav je zadnjenavedena trdila, da kršitev splošnih načel prava Unije pomeni vprašanje javnega reda, ki bi ga Sodišče lahko[21] in bi ga celo moralo[22] presoditi po uradni dolžnosti. Po mojem mnenju bi za vprašanje javnega reda šlo samo, če bi neupoštevanje takih načel škodovalo pravilu procesne in ne vsebinske narave, ki velja za temeljno jamstvo, ki ga mora Sodišče zaščititi.

50. Glede na te elemente menim, da je treba ugovor nedopustnosti, ki ga uveljavljata intervenientki, zavrniti, v nasprotju z ugovorom nedopustnosti, ki ga uveljavlja tožena stranka in na podlagi katerega bi moralo Sodišče to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zaradi nejasnosti razglasiti za nedopustno.

51. Vendar bom oblikoval podredne predloge, če bi Sodišče menilo, da je treba odločiti o obstoju neizpolnitve obveznosti.

B – *Vsebinska preučitev*

52. Če bi Sodišče menilo, da je tožba, vložena v tej zadevi, dopustna, bi se morala neizpolnitev obveznosti, ki se lahko očita Republiki Estoniji, po mojem mnenju nanašati samo na obdavčitev dohodkov upokojencev, ki so kot delavci izkoristili svojo pravico do prostega gibanja v Uniji in prejemajo pokojnine iz dveh držav članic. Taka omejitev obsega tožbe izhaja iz dejstva, da je Komisija na obravnavi navedla, da je kljub obsežnemu besedilu njenih pisanj njihov predmet treba razumeti tako, da je osredotočen na to problematiko. Iz tega sledi, da bi bilo po mojem mnenju treba tožbo v preostalem zavrniti kot neutemeljeno, in sicer v delu, v katerem se nanaša na druge zavezance, kot so zavezanci, ki spadajo v navedeno kategorijo oseb.

19 — Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Matra proti Komisiji, točka 13 in navedena sodna praksa.

20 — Točka 65 sklepnih predlogov generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Chronopost in La Poste proti UFEX in drugim.

21 — Kraljevina Španija je v intervencijski vlogi v zvezi s tem navedla sodbo z dne 29. aprila 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-160/08, ZOdl., str. I-3713, točka 40), v kateri je navedeno samo, da ima Sodišče „pravico po uradni dolžnosti preizkusiti *upoštevanje postopkovnih jamstev*, ki jih podeljuje pravni red Unije“ (moj poudarek).

22 — Kraljevina Španija se je na obravnavi v zvezi s tem sklicevala na „zadevo Italija proti Komisiji, C-170/99“, za katero se mi zdi, da je v resnici sodba z dne 30. januarja 2002 v zadevi Italija proti Komisiji (C-107/99, Recueil, str. I-1091, točki 29 in 30), v kateri je Sodišče po uradni dolžnosti preverilo, ali tožba ni bila vložena prepozno.

1. Kršitev člena 45 PDEU

a) Obramba, ki temelji na Priporočilu 94/79

53. Po mnenju Republike Estonije Komisija z vložitvijo tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti zoper njo ni upoštevala vsebine svojega Priporočila 94/79. Tožena stranka trdi, da je institucija v njem navedla, da je enako obravnavanje rezidentov in nerezidentov nujno samo takrat, kadar nerezident v zadevnem davčnem letu najmanj 75 % svojih obdavčljivih dohodkov prejme v državi vira, kot je bilo to v tem primeru določeno na estonskem ozemlju.

54. Glede na zadevne nacionalne določbe v povezavi zlasti s členom 2 Priporočila 94/79[23] se mi zdi jasno, da je Republika Estonija dejansko izhajala iz pravil v tem aktu. Vendar ali zadostuje, da je zakonodajalec države članice povzel merilo, navedeno v priporočilu, da bi bil oproščen vsakega tveganja pregona na podlagi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti? Menim, da ne.

55. Komisija odgovarja, da akt, kot je Priporočilo 94/79, nima zavezujočih učinkov in da njegov namen ne more biti, da se dopolnijo pravila primarnega prava o prostem gibanju oseb.

56. Naj opozorim, da v skladu s členom 249, peti odstavek, ES, mnenja in priporočila, kot je Priporočilo 94/79, „ne zavezujejo“ naslovnikov.

57. Vendar kot poudarja Republika Estonija, iz sodne prakse izhaja, da priporočila sicer ne morejo ustvariti pravic, na katere bi se lahko posamezniki sklicevali pred sodišči držav članic, niso pa popolnoma brez pravnega učinka v zvezi z razlago nacionalne zakonodaje, ki je bila – tako kot obravnavana – sprejeta v povezavi s pravom Unije, saj jih morajo navedena sodišča upoštevati pri reševanju sporov, o katerih odločajo.[24]

58. Poleg tega imajo lahko priporočila posredne pravne učinke, če se šteje, da se je institucija, avtorica akta, sama zavezala tako, da je ustvarila upravičeno pričakovanje, na katero se je mogoče sklicevati v okviru spora. Komisija v obravnavanem primeru trdi, da si s sprejetjem določb iz Priporočila 94/79 ni nameravala prepovedati poznejše vložitve tožb zaradi neizpolnitve obveznosti na področju, na katero se nanaša priporočilo. Iz tretje in četrte uvodne izjave navedenega priporočila namreč jasno izhaja, da mnenje Komisije v tem aktu ne vpliva na njeno izvajanje dejavne politike na področju postopkov za ugotavljanje kršitev, da bi zagotovila upoštevanje temeljnih načel Pogodbe DEU.

59. Po mojem mnenju okoliščina, da je Komisija v Priporočilu 94/79 navedla oporne točke, ne vpliva na utemeljenost te tožbe. Dejstvo, da obstaja tak akt, pri zadevni državi članici ali drugih državah članicah ne more ustvariti resnega upanja, da bodo merila, navedena v navedenem priporočilu, če so povzeta v nacionalnem pravu, pomenila jamstvo za izvzetje iz kakršnega koli pregona, kot naj bi to razumeli Republika Estonija in več intervenientov.

60. Ustaljena sodna praksa je, da postopek iz člena 258 PDEU temelji na objektivni ugotovitvi dejstva, da država članica ni upoštevala obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe ali akta sekundarnega prava. Ni nujno poznati razlogov, ki so lahko državo članico, odgovorno za zatrjevano neizpolnitev obveznosti, privedli do takega ravnanja.[25] Zato se država članica v primeru, kot je ta v obravnavani

23 — Glej tudi šesto in sedmo uvodno izjavo tega priporočila ter točki 14 in 15 njegove obrazložitve.

24 — Glej zlasti sodbi z dne 24. aprila 2008 v zadevi Arcor (C-55/06, ZOdl., str. I-2931, točka 94 in navedena sodna praksa) in z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi (od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, točka 40 in navedena sodna praksa).

25 — Glej zlasti sodbe z dne 1. oktobra 1998 v zadevi Komisija proti Španiji (C-71/97, Recueil, str. I-5991, točki 14 in 15); z dne 1. februarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-333/99, Recueil, str. I-1025, točki 32 in 36) in z dne 13. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-244/07, točka 10).

zadevi, ne more sklicevati niti na načelo varstva upravičenega pričakovanja, ki je povezano z načelom pravne varnosti, niti na načelo lojalnega sodelovanja, da bi preprečila objektivno ugotovitev neizpolnjevanja obveznosti iz prava Unije, saj bi bilo sprejetje te utemeljitve v nasprotju s ciljem, zastavljenim s postopkom tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. [26]

61. Naj navedem, da dejstvo, da je nacionalni ukrep morda v skladu z določbo sekundarnega prava ali vsaj ni v nasprotju z njo, ne pomeni, da za ta ukrep ne veljajo določbe Pogodbe DEU, in to čeprav ima navedena določba zavezujoče učinke, [27] torej še toliko bolj, če takih učinkov nima. V obravnavani zadevi se mi ugotovitev, da estonska zakonodaja posnema vsebino Priporočila 94/79, zdi brez vpliva na presojo utemeljenosti ali neutemeljenosti tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti glede na člen 45 PDEU, ker Komisija nima pooblastila, da s sprejetjem priporočila spremeni obseg obveznosti, ki izhajajo iz Pogodbe.

b) Obramba, ki temelji na sodni praksi Sodišča

62. Najprej naj navedem, da po mojem mnenju Komisija v tej zadevi ne zahteva, naj Sodišče spremeni svojo sodno prakso s tega področja, kot izhaja zlasti iz sodbe Schumacker [28]. Sprašuje se bolj o uporabi predhodno opredeljenih načel za nov položaj.

63. Sodišče je že večkrat razsodilo, da nacionalne določbe, ki delavcu, državljanu ene države članice, onemogočajo ali ga odvračajo od tega, da bi zapustil svojo državo izvora zaradi uresničevanja pravice do prostega gibanja, pomenijo ovire za to svoboščino, opredeljeno v členu 45 PDEU, čeprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev. [29]

64. Na področju neposredne obdavčitve lahko obstaja ovira, izhajajoča iz diskriminacije, ki bi se izvajala zoper zavezance nerezidente, samo če je položaj zadnjenavedenih objektivno primerljiv s položajem zavezancev rezidentov za uporabo zadevnega davčnega ukrepa. [30]

65. Na splošno pa sta ti kategoriji oseb v različnih položajih. Sodišče je namreč razsodilo, da je položaj rezidenta specifičen, ker je bistven del njegovih sredstev najpogosteje zbran v državi članici, v kateri ima stalno prebivališče in prejema svoje dohodke, iz česar izhaja, da ima ta država navadno na voljo vse informacije, potrebne za presojo celotne sposobnosti zadevne osebe, da plača davek, ob upoštevanju njenega osebnega in družinskega položaja. Nasprotno ima nerezident prevladujoči del svojih premoženjskih in osebnih interesov navadno zbran v državi članici, ki ni država članica, ki namerava pobrati dohodnino, to je država, v kateri se je nastanil. Ker ta položaja nista primerljiva, diskriminacija v takem okviru ni mogoča in člen 45 PDEU načeloma ne nasprotuje temu, da so zavezanci rezidenti deležni ugodnejše davčne obravnave kot nerezidenti. [31]

66. Po drugi strani je zadevna položaja mogoče primerjati, zaradi česar obstaja tveganje diskriminacije, v posebnem primeru, v katerem nerezident ne prejema bistvenega dela dohodka v državi članici svojega stalnega prebivališča, ampak skoraj vsa svoja obdavčljiva sredstva prejema iz dejavnosti, ki jo je opravljal v državi vira. V takem primeru mu država, v kateri ima tak zavezanec stalno prebivališče, ne more odobriti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja, prav tako kot ne država, v kateri je opravljal delo, iz katerega izhaja pokojnina. [32]

26 — Glej zlasti sodbo z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji (C-562/07, ZOdl., str. I-9553, točka 18 in naslednje ter navedena sodna praksa).

27 — Sodba z dne 16. maja 2006 v zadevi Watts (C-372/04, ZOdl., str. I-4325, točka 47 in navedena sodna praksa).

28 — Sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225).

29 — Zlasti sodbi z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen (C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 18) in z dne 9. novembra 2006 v zadevi Turpeinen (C-520/04, ZOdl., str. I-10685, točka 15 in navedena sodna praksa).

30 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Španiji z dne 6. oktobra 2009 (točka 59) in sodbo z dne 18. marca 2010 v zadevi Gielen (C-440/08, ZOdl., str. I-2323, točka 44 in naslednje).

31 — Glej sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15 in naslednje ter navedena sodna praksa) in zgoraj navedeno sodbo Turpeinen (točka 27 in navedena sodna praksa) ter sodbo z dne 25. januarja 2007 v zadevi Meindl (C-329/05, ZOdl., str. I-1107, točka 23 in navedena sodna praksa).

32 — Glej zgoraj navedene sodbe Zurstrassen (točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa); Wallentin (točka 17 in navedena sodna praksa) in Turpeinen (točka 28 in navedena sodna praksa) ter sodbo z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg (C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 61 in navedena sodna praksa).

67. Naj navedem, da v zgoraj navedenih sodbah Wallentin in Turpeinen država stalnega prebivališča ni mogla upoštevati posledic, izhajajočih iz osebnega položaja zavezanca, ker v prvi zadevi zadevni dohodki po naravi niso bili obdavčljivi, v drugi zadevi pa navedena država ni imela potrebne davčne pristojnosti na podlagi dvostranskega sporazuma. Sodišče je ugotovilo, da v takem primeru država vira za nerezidente ne sme uporabiti svojega davčnega sistema, to je pavšalne obdavčitve pri viru brez olajšav, tako, da bi lahko privedel do višje obdavčitve nerezidentov v primerjavi z rezidenti.

68. Ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti se razlikuje od teh predhodnih primerov iz sodne prakse po tem, da so v obravnavani zadevi obdavčljivi dohodki zadevne osebe razdeljeni skoraj 50/50, kar pomeni, da niso skoraj vsi dohodki v eni ali drugi od zadevnih držav članic. Res je, da je bil v zgoraj navedeni sodbi Wallentin položaj zavezanca ekonomsko podoben položaju osebe, ki je v tem primeru vložila pritožbo pri Komisiji, ker je v dveh državah članicah prejemal dohodke v podobnem znesku, vendar je bil formalno drugačen, ker je imela zadevna oseba obdavčljivi dohodek samo v državi vira, medtem ko so bile finančne pomoči, ki jih je prejemala v državi stalnega prebivališča oproščene kakršne koli obdavčitve.

69. Po mojem mnenju je najbolj nenavaden element okoliščin tega primera ta, da se ta zadeva nanaša na položaj delovno neaktivne osebe, ki je pridobila pravice do upokojitve v različnih državah članicah, ne da bi bila ena ali druga pokojnina očitno večja, in ne na položaj delovno aktivne osebe, ki je v zadevnem davčnem letu delala v dveh državah članicah, kot je to bilo v večini zadev, doslej predloženih v preučitev Sodišču.

70. Mednarodne konvencije, sprejete na področju obdavčitve dohodkov, vsebujejo zanimive nauke za odpravo ovir, ki zavirajo čezmejno gibanje oseb, zlasti zaposlenih, s katerimi je mogoče primerjati upokojence. Zdi se mi, da se v mednarodnem davčnem pravu dohodki, povezani s pokojninami, obravnavajo kot kategorija, ki je ločena od drugih oblik dohodkov.

71. Za ponazoritev lahko navedemo člen 18 vzorčne davčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD)[33], ki se nanaša na „pokojnine“[34] in v zvezi s tem določa ta vzorčna pravila: „[o]b upoštevanju določb drugega odstavka člena 19 [o državni službi] se pokojnine in drugi podobni prejemki, ki se izplačujejo rezidentu države pogodbenice za preteklo zaposlitev, obdavčijo samo v tej državi“. Pisci navedene konvencije so izhajali iz istega splošnega pojmovanja davčne politike, kot je navedeno v zgoraj navedeni sodbi Schumacker. Kar zadeva upokojene zavezance, to stališče po mojem mnenju temelji na dveh razlogih: po eni strani je država stalnega prebivališča tista, ki ima najverjetneje vse koristne informacije o osebnem položaju zadevne osebe, in po drugi strani so upokojenci pogosto osebe, ki ustvarjajo dodatne stroške za državo, katere rezidenti so.[35]

72. Po zgledu te mednarodne konvencije menim, da se položaj upokojencev razlikuje od položaja aktivnih delavcev, katerih usoda se lahko spreminja glede na njihov kraj dela in katerih dohodki so na splošno višji, in da je torej treba za dohodke iz pokojnin uporabiti posebna pravila. Predhodna sodna praksa Sodišča se nanaša predvsem na položaj delovno aktivnih oseb, ki so v zadevnem davčnem letu delale v različnih državah članicah, medtem ko se ta zadeva nanaša na delovno neaktivno osebo, ki je v svoji karieri, torej v več letih, pridobila pravico do pokojnine v dveh državah članicah. Menim, da v obravnavani zadevi ne gre za upoštevanje primerljivosti položajev rezidentov in nerezidentov glede na določeno davčno leto, kot je to veljalo v zadevah v zvezi z delovno aktivnimi osebami. Zadevni položaj traja več let, saj obstaja zdaj in bo obstajal v prihodnjih letih, pri čemer zadevna oseba ne dela več in se ne giblje več.

33 — Vzorčna davčna konvencija o dohodku in premoženju, skrajšana različica, OECD, 8. izdaja, julij 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Ugotavljam, da so avtorji Priporočila 94/79 navedli, da so izhajali iz določb te konvencije, vsaj kar zadeva opredelitve, uporabljene za kategorije dohodkov, ki spadajo v ta akt (točka 12, odstavek 3, obrazložitve). V zvezi z opiranjem držav članic na te določbe glej sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409).

35 — Primerjaj s pripombami o členu 18 Vzorčne davčne konvencije OECD, op. cit., str. 296, točka 1.

73. Menim, da se analiza primerljivosti ne sme izvesti abstraktno, ampak je treba pri tej analizi upoštevati cilj, ki se ga prizadeva doseči z zadevnimi nacionalnimi določbami. Na podlagi navedenega cilja je mogoče določiti, ali se različno obravnavanje čezmejne narave nanaša na položaje, ki so ali niso objektivno primerljivi. [36]

74. Kot poudarja Komisija, je namen estonske zakonodaje razbremeniti zavezance, katerih dohodki so prenizki, obveznosti sodelovanja pri financiranju javnih izdatkov.

75. V praksi to pomeni, da se za upokojence uporabi osnovna olajšava, določena s členom 23 estonskega zakona o dohodnini, v povezavi z dodatno olajšavo v primeru pokojnine, določeno s členom 23/2 istega zakona. Vse osebe z nizkimi dohodki so upravičene do prve olajšave, vendar pa so do druge upravičeni samo upokojeni zavezanci. Oprostitev, izhajajoča iz uporabe navedene dodatne olajšave, je očitno upravičena z dejstvom, da so upokojenci glede na svojo starost ali zdravstveno stanje na splošno zunaj trga dela in zato ne morejo povečati svojih dohodkov.

76. Treba je ugotoviti, da se zmožnost upokojenega zavezanca za prispevanje k financiranju javnih izdatkov Republike Estonije ne poveča samo zaradi njegove preselitve v drugo državo članico. Zato se strinjam z mnenjem Komisije, v skladu s katerim so upokojeni zavezanci nerezidenti, ki imajo skromen dohodek, v primerljivem položaju z osebami, ki živijo v Estoniji, kljub razliki glede njihovega kraja stalnega prebivališča.

77. Glavno vprašanje v tem primeru je, ali obstaja omejitev ob predpostavki, da je dohodek, ki ne bi smel biti obdavčljiv niti po zakonodaji države članice vira niti po zakonodaji države članice stalnega prebivališča, obdavčen samo zato, ker je zavezanec izkoristil svojo pravico do prostega gibanja, tako da zato prejema dve pokojnini v skoraj enakem znesku. Mogoče je namreč, da se položaj zavezanca lahko poslabša, če se odloči, da se ne bo vrnil v državo članico, iz katere izvira, potem ko je nehal delati v drugi državi članici. Menim, da so take okoliščine lahko precej pogoste pri državljanih držav članic, ki so v Unijo vstopile leta 2004 ali leta 2007.

78. Komisija razumno trdi, da bi morala Republika Estonija opraviti hipotetični izračun, da bi ugotovila, kakšen bi bil rezultat, če bi se, kar zadeva možnost zavezanca nerezidenta, da koristi olajšavo, njegovi finski dohodki prišteli njegovim estonskim dohodkom.

79. Ovira za prosto gibanje delavcev ni ustvarjena zaradi obdavčitve pokojnine, tudi če zadevna estonska pokojnina zaradi nizkega zneska na Finskem ne bi bila obdavčena enako. Ovira obstaja zaradi davčnih posledic kombinacije dveh pokojnin v skoraj enaki vrednosti, ker Republika Estonija pokojnino obdavči višje, kot bi jo, če bi imel zadevni zavezanec stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju ali če bi navedena pokojnina pomenila najmanj 75 % skupnih dohodkov zavezanca. Zato estonska zakonodaja kaznuje osebe, ki so izkoristile svojo pravico do prostega gibanja v različnih državah članicah in so zaporedoma delale v različnih državah članicah, ne da bi se za stalno vrnile v Estonijo.

80. Menim, da država članica, v kateri posameznik prejema pokojnino, ni dolžna sistematično preverjati, kakšni so skupni dohodki zadevne osebe, če pa gre za državljana Unije, ki je izkoristil pravico do prostega gibanja v skladu s členom 45 PDEU in ima pravico do pokojnine v navedeni državi članici, ker je tam delal in tudi imel stalno prebivališče, je zanj treba šteti, da je v primerljivem položaju kot zavezanci, ki imajo na dan obdavčitve še vedno stalno prebivališče v tej državi, in mora torej biti upravičen do enakega obravnavanja.

81. Tovrstna ovira po mojem mnenju ni nikakor utemeljena, kadar država članica stalnega prebivališča že upošteva celotni dohodek zadevne osebe. V takem primeru namreč ne obstajajo okoliščine, ki bi osebi, katere dohodki izvirajo iz dveh držav članic, omogočale zlorabo davčnega sistema in zlasti dvojno možnost olajšave, da bi se izognila kakršni koli obdavčitvi svojega dohodka.

36 — Sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točki 32 in 33).

82. Ugotavljam, da so sredstva pritožnika v praksi verjetno blizu minimalnemu dohodku. Objektivno se mi zdi nerazumljivo, da je posameznik s tako skromnim dohodkom v Estoniji zavezan standardni obdavčitvi, ne da bi bil lahko upravičen do olajšav, določenih z nacionalno zakonodajo.

83. Zato Sodišču podredno predlagam, naj odloči, da neizpolnitev obveznosti, ki se očita Republiki Estoniji, pravno temelji na členu 45 PDEU.

2. Kršitev člena 28 Sporazuma EGP

84. Člen 28 Sporazuma EGP določa, da morajo države zagotoviti upoštevanje prostega gibanja delavcev v Evropskem gospodarskem prostoru, to je med 27 državami članicami Unije in tremi od štirih držav članic EFTA, ki so pristopile k navedenemu sporazumu.

85. Komisija Republiki Estoniji očita, da ni upoštevala zavez, sprejetih na podlagi navedenega člena Sporazuma EGP, iz istih razlogov, kot so bili navedeni v zvezi z zatrjevano kršitvijo člena 45 PDEU.

86. Republika Estonija v odgovoru na tožbo navaja, da vztraja pri stališču, ki ga je izrazila v odgovoru na obrazloženo mnenje Komisije, in sicer da njen zakon o dohodnini ni v nasprotju s členom 28 Sporazuma EGP. V zvezi s tem meni, da je različno obravnavanje nerezidentov, ki ga je poudarila Komisija, ustrezno in utemeljeno glede na to določbo in tudi glede na člen 45 PDEU.

87. Vendar ni sporno, da je Republika Estonija priznala obstoj neizpolnitve obveznosti, kar zadeva obveznosti iz člena 28 Sporazuma EGP, v nasprotju z obveznostmi iz člena 45 PDEU. Navedena država članica je namreč privolila, da bo dopolnila člen 28/3 svojega zakona o dohodnini, da bi področje uporabe tega besedila razširila tudi na državljane vseh držav, pogodbenic Sporazuma EGP. Vendar Republika Estonija tega ni opravila pred potekom dvomesečnega roka, določenega v obrazloženem mnenju.

88. Iz tega izhaja, da je Republika Estonija, čeprav je vztrajala pri izpodbijanju očitane kršitve v zvezi z vsebino obveznosti, ki izhajajo iz člena 28 Sporazuma EGP, priznala, čeprav samo delno, obstoj neizpolnitve obveznosti v zvezi s tem in zatrdila, da bo to odpravila s spremembo zadevnega zakona. Tako je v tem obsegu priznala utemeljenost tožbe Komisije.

89. Poleg tega, ker imajo določbe člena 28 Sporazuma EGP enak pravni pomen kot določbe člena 45 PDEU, ki so v bistvu enake, je zgornje razmisleke o kršitvi zadnjenavedenega besedila mogoče *mutatis mutandis* prenesti na navedeni člen 28 v skladu s členom 6 Sporazuma EGP in s potrebo po enotni razlagi, ki sta jo priznala Sodišče in Sodišče EFTA.[37]

VI – Stroški

90. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni.

91. Republika Estonija je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov. Tako bo treba odločiti, če bo, kot predlagam primarno, tožba zaradi neizpolnitve obveznosti razglašena za nedopustno.

92. Ker je Komisija predlagala, naj se Republiki Estoniji naloži plačilo strokov, bo temu predlogu treba ugoditi, če bo tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti ugodeno in če, kot predlagam podredno, navedena država članica z večino predlogov ne bo uspela.

37 — Glej sodbe z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 39 in naslednje); z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski (C-104/06, ZOdl., str. I-671, točka 31 in naslednje) in z dne 20. januarja 2011 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-155/09, ZOdl., str. I-65, točka 61 in naslednje) ter po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Španiji z dne 6. oktobra 2009 (točka 67).

93. V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika države članice, ki so zaprosile za dovoljenje za intervencijo v tem postopku, nosijo svoje stroške.

VII – Predlog

94. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Sodišče razglaša za nedopustno tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Evropska komisija za ugotovitev, da Republika Estonija z izvajanjem nacionalnega zakona o dohodnini ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.

2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.

3. Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Španija, Portugalska republika, Kraljevina Švedska in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska nosijo svoje stroške.

95. Če Sodišče ne bi upoštevalo tega predloga, mu podredno predlagam, naj odloči:

1. Sodišče ugotavlja, da Republika Estonija ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992, ker je v veljavi ohranila svoj zakon o dohodnini, iz katerega izhaja, da so upokojenci nerezidenti, ki so delali in imeli stalno prebivališče tako v Estoniji kot v drugi državi članici, upravičeni do olajšave iz naslova nizkih dohodkov samo, če prejemajo najmanj 75 % svojega obdavčljivega dohodka v Estoniji, čeprav bi jim bila ta ugodnost odobrena, če bi imeli stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju. Sodišče v preostalem zavrača tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti Komisije, kar zadeva druge kategorije zavezancev nerezidentov.

2. Republiki Estoniji se naloži plačilo stroškov.

3. Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Španija, Portugalska republika, Kraljevina Švedska in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska nosijo svoje stroške.