Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н NIILO JÄÄSKINEN
представено на 24 ноември 2011 година [1]

Дело C-39/10

Европейска комисия
срещу

Република Естония

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Възражение за недопустимост — Встъпили страни — Свободно движение на работници — Член 45 ДФЕС — Член 28 от Споразумението за ЕИП — Данъчно законодателство — Данък върху доходите — Пенсии за осигурителен стаж и възраст — Данъчно облекчение за ниски доходи — Дискриминация между местни и чуждестранни данъчнозадължени лица“

I – Въведение

1. В Република Естония се прилага Закон за данъка върху доходите, който не предвижда възможност за индивидуално данъчно облекчение за чуждестранните данъчнозадължени лица, чийто общ доход е толкова нисък, че биха се ползвали от това данъчно предимство, ако пребиваваха на територията на тази държава.

2. С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като прилага такова законодателство, Република Естония не изпълнява задълженията си по член 45 от Договора за функционирането на Европейския съюз [2] и член 28 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“) [3].

3. Република Естония оспорва предявените ѝ твърдения за нарушения, като същевременно признава, че е необходимо да допълни разпоредбите от законодателството си относно правото на приспадане във връзка с доходите на местните лица за държава — членка на Европейския съюз, така че приложното им поле да бъде разширено за гражданите на всички държави — страни по Споразумението за ЕИП.

4. Според мен настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения разкрива интересни перспективи във връзка с последиците от свободното движение на работници върху признатата компетентност на държавите членки сами да определят данъчния режим, който прилагат за упражнилите тази основна свобода пенсионери.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — В конкретния случай датата на изпратеното от Комисията на Република Естония мотивирано становище, към която трябва да се прецени евентуалното наличие на неизпълнение на задължения, е 17 октомври 2008 г. и следователно тя предхожда влизането в сила на Договора от Лисабон на 1 декември 2009 г. Безспорно е обаче, че обстоятелствата, които е възможно да са довели до твърдяното неизпълнение, са продължили да съществуват и след мотивираното становище, дори към датата, на която е предявен искът, а именно на 22 януари 2010 г. Освен това в акта, с който сезира Съда, Комисията не посочва разпоредбите от Договора за ЕО, а тези от Договора за функционирането на Европейския съюз. Ето защо ще се позовавам на последните.

3 — ОВ L 1, 1994 г., стр. 3.

5. При все това смятам, че откритите в текста на исковата молба и в последващите писмени изявления на Комисията редакционни неточности и непоследователност на съображенията могат да доведат до обявяване на този иск за недопустим.

II – Правна уредба

А – *Право на Съюза*

1. Член 45 ДФЕС и член 28 от Споразумението за ЕИП

6. Член 45 ДФЕС предвижда:

„1. Свободното движение на работници се гарантира в рамките на Съюза.

2. Тази свобода на движение налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки, що се отнася до заетост, възнаграждение и други условия на труд.

3. Тя включва и правото, при спазване на ограниченията, основаващи се на съображения за обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве:

а) да се приемат действително направени предложения за наемане на работа;

б) да се придвижва свободно на територията на държавите членки за тази цел;

в) да престоява в държава членка за целите на заетостта, в съответствие с разпоредбите, уреждащи заетостта на гражданите от тази държава, предвидени в законови, подзаконови или административни разпоредби;

г) да остава на територията на държава членка след наемане на работа в тази държава, при условията, които се предвиждат в регламенти, съставени от Комисията.

4. Разпоредбите на настоящия член не се прилагат по отношение на заетостта в публичната администрация.“

7. Член 28 от Споразумението за ЕИП гарантира свободното движение на работници между държавите — членки на Европейската общност, и държавите от Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ), като формулировката му по същество е идентична с тази на разпоредбите на член 45 ДФЕС.

2. Препоръка 94/79/ЕО

8. Република Естония и встъпилите страни се позовават на Препоръка 94/79/ЕО[4], която се отнася до данъчното облагане на някои доходи, получени от чуждестранни лица в държава членка, различна от държавата им на пребиваване.

4 — Препоръка на Комисията от 21 декември 1993 година относно данъчното облагане на някои доходи, получени от чуждестранни лица в държава членка, различна от държавата им на пребиваване (ОВ L 39, 1994 г., стр. 22).

9. Член 1, параграф 1 от Препоръка 94/79 предвижда:

„1. Държавите членки прилагат разпоредбите на настоящата препоръка за местните за дадена държава членка физически лица, които се облагат с данък върху доходите в друга държава членка, за която не са местни лица, по отношение на следните доходи:

[…]

— пенсии и други сходни доходи, получавани за упражнявана по-рано трудова дейност, както и социални пенсии,

— […]“ [неофициален превод].

10. Член 2, параграф 1 и член 2, параграф 2, първа алинея от посочената препоръка гласят:

„1. В държавата членка, в която се облагат посочените в член 1, параграф 1 доходи, за тях не се налага по-висок данък от този, който държавата би определила, ако данъчнозадълженото лице, съпругът или децата му пребиваваят в тази държава членка.

2. Разпоредбите на параграф 1 се прилагат, при условие че посочените в член 1, параграф 1 доходи, които се облагат в държава членка, за която физическото лице не е местно, представляват най-малко 75 % от общия облагаем доход на лицето за данъчната година“ [неофициален превод].

Б – *Национално законодателство*

11. Естонският Закон за данъка върху доходите от 1999 г., в редакцията му, приложима към датата на изготвяне на мотивираното становище на Комисията, а именно през 2008 г., гласи следното[5]:

„Член 1.

Обект на облагане

(1) С данък върху доходите се облагат доходите на данъчнозадължените лица след прилагане на разрешените от закона данъчни облекчения.

[…]“.

„Член 2.

Данъчнозадължени лица

(1) Данъкът върху доходите, посочен в член 1, параграф 1, се заплаща от чуждестранните физически и юридически лица, които получават облагаеми доходи.

[…]“.

„Член 19.

Издръжки, пенсии, стипендии, помощи, премии, печалби от лотарията, обезщетения

[…]

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

(2) С данък върху доходите се облагат пенсиите, помощите, стипендиите, наградите за културна, спортна и научна дейност, печалбите от лотарията, надбавките по Закона за семейните надбавки, както и обезщетенията и дневните командировъчни пари за пътувания във връзка със спортни събития. […]“.

„Член 23.

Основно данъчно облекчение

Местно физическо лице може да приспадне от доходите си за съответния данъчен период:

1) 27 000 EEK през 2008 г.;

[…]“.

„Член 23[2].

Допълнително данъчно облекчение за пенсии

Ако местно физическо лице получава изплащана от договаряща държава пенсия по силата на закон, предвидена в законодателството на тази държава пенсия по задължителна капиталова пенсионна схема или пенсия по силата на споразумение за социално осигуряване, за съответния данъчен период за доходите на лицето се прилага допълнително данъчно облекчение, съответстващо на размера на тези пенсии, но не повече от 36 000 EEK“.

„Член 28[3].

Приспадане от доходите на лице, което е местно за държава — членка на Европейския съюз

Приспадането, предвидено в настоящата глава, може да се приложи и за облагаемия доход в Естония на физически лица, които пребивават в друга държава — членка на Европейския съюз, при условие че получават най-малко 75 % от облагаемия си доход за съответния данъчен период в Естония и са подали декларация за данък върху доходите като местно физическо лице. Облагаем е доходът преди приспадане в съответствие със законодателството на съответната държава“.

„Член 29.

Облагаем доход на чуждестранни лица

[…]

(9) С данък върху доходите се облагат пенсиите и стипендиите, наградите за културна, спортна и научна дейност, помощите, обезщетенията за безработица, печалбите от лотарията, получени при условията на член 19, параграфи 2 и 3, надбавките по Закона за семейните надбавки, издръжките по член 19, параграф 1, изплащани на чуждестранно лице от Естонската държава, местните органи или местно лице. С данък върху доходите се облагат осигурителните обезщетения, изплащани при условията на членове 20 и 21 на чуждестранни лица от естонската здравноосигурителна каса, естонския фонд „Безработица“ или местно осигурително дружество, и сумите, изплащани от учреден в Естония пенсионен фонд.[…]“.

„Член 41.

Облагаеми с данък върху доходите суми

[…]

(6) Осигурителните обезщетения, пенсиите, изплащаните от пенсионен фонд суми, стипендиите, печалбите от лотарията, издръжките, надбавките по Закона за семейните надбавки (член 19, параграфи 1 и 2, член 20, параграфи 1—3, член 20[1], член 21, параграф 1 и член 29, параграф 9) или другите облагаеми с данък върху доходите суми, изплащани на чуждестранни лица или местно физическо лице, с изключение на посочените в точка 12 суми;[…]“.

„Член 42.

Приспадане при удържане на данъка върху доходите

[…]

(1[1]) За пенсия, изплащана от Естонската държава на местно физическо лице по силата на закон, и за пенсия по задължителна капиталова пенсионна схема, предвидена в Закона за пенсиите по капиталови пенсионни схеми, преди изчисляване на подлежащия на удържане данък се прилага допълнително данъчно облекчение (член 23[2]), съответстващо на размера на тази пенсия, при условие че това облекчение не надвишава за календарния месец една дванадесета от посочения в член 23[2] размер.[…]“.

III – Досъдебна процедура

12. До Комисията е подадена жалба от пребиваващ във Финландия естонски гражданин относно облагането с данък върху доходите на пенсията, която му се изплаща от Република Естония. Заинтересованото лице се оплаква от обстоятелството, че за него не е приложена нито предвидената за местните лица граница на основното данъчно облекчение, нито границата на допълнителното данъчно облекчение, предвидена за получаващите пенсия местни лица.

13. След като навършва възрастта за придобиване на право на пенсия в Естония, това лице се установява във Финландия, където осъществява трудова дейност, вследствие на което придобива право на пенсия и в тази държава. Така то получава две пенсии, една в Естония и друга във Финландия, като размерът им е приблизително еднакъв. Изплащаната в Естония пенсия подлежи на облагане с данък върху доходите, за разлика от получаваната във Финландия пенсия[6].

14. Всъщност с оглед на много ниския размер на общия доход на заинтересованото лице, който не превишава границата на основното данъчно облекчение, предвидена за местните за Финландия лица, посоченото лице не се облага с данък в тази държава членка. Следователно при определяне на дължимия във Финландия данък върху доходите това лице не може да се ползва с данъчен кредит, който да отчита данъка, платен в Естония на основание получаваната в последната държава пенсия.

15. С оглед на посочените обстоятелства Комисията приема, че в тази страна чуждестранните лица, чието положение е аналогично на това на подалото жалба лице, понасят по-голяма данъчна тежест от понасяната, когато всички доходи от пенсии се получават в една държава членка, независимо дали става въпрос за Република Финландия или Република Естония. Според нея ако член 23 и 23[2] от естонския Закон за данъка върху доходите бяха приложими за такова данъчнозадължено лице, получаваният от него общ доход от пенсиите в Естония и във Финландия би надвишил съвсем малко границата за освобождаване на пребиваващите в Естония пенсионери.

6 — Република Естония и Република Финландия са подписали на 23 март 1993 г. в Хелзинки Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци в областта на данъка върху доходите и имуществото (RT II 1993, 37, 113), като член 18 от нея е приложим.

16. Поради това на 4 февруари 2008 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо до Република Естония, с което я приканва да представи становището си по евентуалната несъвместимост на националните разпоредби *относно облагането на пенсиите*, изплащани на чуждестранни лица, с член 39 ЕО и член 28 от Споразумението за ЕИП.

17. В писмо от 9 април 2008 г. Република Естония оспорва позицията на Комисията, като твърди, че законодателството ѝ позволява предвиденият за местните лица режим на облагане да се прилага и за чуждестранните лица, които получават от източник в Естония по-голямата част от доходите си, тоест най-малко 75 % от тях. Според нея в останалите случаи държавата, в която пребивава съответното лице, трябва да предвиди за него подходящо данъчно облагане.

18. На 17 октомври 2008 г. Комисията отправя до Република Естония мотивирано становище и я приканва в двумесечен срок от получаването му да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него.

19. В отговор от 18 декември 2008 г. Република Естония изразява несъгласието си с изложените от Комисията твърдения за нарушение във връзка с несъвместимостта на естонския Закон за данъка върху доходите с член 39 ЕО. За сметка на това тя признава, че този закон съдържа празнини с оглед на член 28 от Споразумението за ЕИП и заявява готовност да разшири приложното поле на член 28[3] от същия и по отношение на гражданите на държавите — членки на Европейското икономическо пространство.

20. Тъй като преценява, че положението продължава да бъде незадоволително, Комисията предявява настоящия иск.

IV – Производство пред Съда

21. С исковата си молба от 22 януари 2010 г. Комисията иска от Съда да „установи, че Република Естония не изпълнява задълженията си по член 45 [ДФЕС] и член 28 от Споразумението за ЕИП, тъй като законодателството ѝ не предвижда индивидуално данъчно облекчение за чуждестранни лица, чийто общ доход е толкова нисък, че биха се ползвали от такова облекчение, ако бяха местни данъчнозадължени лица“.

22. Като се позовава на различно тълкуване на посочените разпоредби, Република Естония моли искът да бъде обявен за недопустим или да се отхвърли както неоснователен, както и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

23. Кралство Испания, Португалската република, както и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия представят писмени становища при встъпване в подкрепа на исканията на Република Естония.

24. Федерална република Германия и Кралство Швеция са допуснати да встъпят и да представят становищата си по време на устната фаза на производството в подкрепа на исканията на държавата членка ответник.

25. В хода на съдебното заседание, проведено на 15 септември 2011 г., Комисията и Република Естония, както и Кралство Испания и Кралство Швеция представят устни становища.

V – Анализ на иска за установяване на неизпълнение на задължения

A – *По допустимостта на иска*

26. Република Естония моли Съда главно да отхвърли иска на Комисията като недопустим.

27. Две встъпили страни, а именно Кралство Испания и Португалската република, също изтъкват недопустимостта на предявения срещу Република Естония иск за установяване на неизпълнение на задължения.

1. По възражението за недопустимост, основано на неясния текст на исковата молба

28. В писмената си дуплика Република Естония, подкрепяна в това отношение от Кралство Испания, повдига възражение за недопустимост, изведено от неяснотата на писмените изявления на Комисията. Ответникът изтъква, че ищецът не посочва изрично случаите, в които дадена държава е длъжна да приложи данъчно облекчение за пребиваващите в друга държава членка лица, а оттам и как би могло да се преустанови неизпълнението на задълженията, в което е упрекната. Според нея в иска си Комисията приема, че релевантният критерий за прилагане е свързан с условието световният доход на чуждестранните лица да е по-нисък от границата на данъчното облекчение, предвидена в държавата на източника на дохода, докато в репликата си тя препоръчва да се възприеме действащата в държавата на пребиваване граница на данъчното облекчение. Естонското правителство твърди, че така посоченото противоречие в изложените от Комисията твърдения за нарушение опорочава иска ѝ за установяване на неизпълнение на задължения поради неяснота относно елемент от съществено значение за изясняване на предмета на искането — порок, поради който Съдът би следвало да обяви иска за недопустим.

29. Комисията твърди обаче, че исканията ѝ са ясни и непротиворечиви, като уточнява, че според нея държавата членка е длъжна да вземе предвид само минималния размер на доходите, които данъчнозадължено лице трябва да получава, за да се приеме, че той може да участва във финансирането на публичните разходи, съгласно разпоредбите на собственото ѝ законодателство, а не възприетия в другите засегнати държави членки размер.

30. Освен това в хода на съдебното заседание Комисията изтъква, че повдигането на възражение за недопустимост от ответника едва на етапа на писмената дуплика, а не по-рано, било в противоречие с разпоредбите на Статута на Съда на Европейския съюз. Република Естония подчертава обаче, че още в писмената си защита е споменала неяснотата на исковата молба относно евентуалното отчитане на границата на данъчното облекчение в държавата на пребиваване.

31. Бих искал да припомня, че в член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник на Съда във връзка с член 21 от Статута на Съда се изисква, като едно от условията за допустимост, в исковата молба, с която тази юрисдикция е сезирана във връзка с установяване на неизпълнение на задължения, да се посочва предметът на спора и кратко изложение на представените от ищеца правни основания.

32. Съгласно съдебната практика в подадената на основание член 258 ДФЕС искова молба Комисията е длъжна да посочи конкретните твърдения за нарушение, по които Съдът трябва да се произнесе. Исканията в нея трябва да са формулирани по недвусмислен начин, за да не се произнесе Съдът ultra petita или да пропусне да се произнесе по някое твърдение за

нарушение[7]. Изложение на представените от Комисията правни основания в подкрепа на иск за установяване на неизпълнение на задължения, което съдържат противоречия[8] и лаконични твърдения[9], не отговаря на изискванията на посочените по-горе разпоредби. Неизпълнението на тези изисквания води до недопустимост на твърденията за нарушение, основани на неясна и непълна информация, тъй като те не позволяват да се изведат основните елементи на неизпълнението на задължения[10].

33. Следователно трябва да се обяви за недопустим иск за установяване на неизпълнение на задължения, основан на двусмислени или противоречиви доводи, тъй като той не позволява нито на държавата членка ответник, нито на Съда да определят точно обхвата на нарушението на правото на Съюза, в което е упрекната държавата. Определянето на този обхват обаче е необходимо, за да може съответната държава да упражни ефективно правото си на защита, а Съдът да провери наличието на твърдяното неизпълнение на задължения[11].

34. В конкретния случай смятам, че видно от текста на исковата молба и на останалите писмени изявления, Комисията не е формулирала ясно и точно твърдението за нарушение, свързано с границата на данъчното облекчение, която трябва да бъде взета предвид от държавата членка, в която са получени доходите и която възнамерява да обложи с пряк данък данъчнозадължени лица, които не пребивават на територията ѝ. Посредством дадените в писмената ѝ дуплика различни подробни примери Република Естония илюстрира неяснотата на исковата молба, както и несъответствията по отношение на това твърдение за нарушение в текста на исковата молба и в писмената реплика на Комисията. Ето защо според мен възражението на тази държава е основателно.

35. Бих искал дори да добавя, че Комисията не е очертала точно предмета на иска си. Всъщност, макар да става въпрос за основен елемент, ищецът е определил обхвата на иска си едва по време на разискванията в съдебното заседание. В отговор на поставените му въпроси той потвърждава, че въпреки общия подход, който привидно е възприет в исковата молба, искът за установяване на неизпълнение на задължения трябва да се разбира не като отнасящ се до положението на всички данъчнозадължени лица, които получават нисък доход в Естония[12] и пребивават в друга държава членка, а като ограничаващ се до положението на чуждестранните лица, които получават пенсия за осигурителен стаж и възраст в Естония. При все това е съвсем възможно объркване предвид широката формулировка на исковата молба, с която е сезиран Съдът[13]. Впрочем всички становища, представени от Република Естония и от встъпилите в нейна подкрепа държави членки, се основават на разбирането, че искът се отнася общо до всички чуждестранни данъчнозадължени лица, а не е ограничен само до чуждестранните лица, които са пенсионери.

7 — Вж. по-специално Решение от 12 ноември 2009 г. по дело Комисия/Испания (C-154/08, точки 60 и 63 и цитираната съдебна практика) и Решение от 14 януари 2010 г. по дело Комисия/Чешка република (C-343/08, Сборник, стр. I-275, точка 26 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. по-специално Решение от 15 юни 2006 г. по дело Комисия/Франция (C-255/04, Recueil, стр. I-5251, точка 24), Решение от 28 юни 2007 г. по дело Комисия/Испания (C-235/04, Сборник, стр. I-5415, точка 47) и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Комисия/Гърция (C-305/06, точка 46).

9 — Решение от 16 юли 2009 г. по дело Комисия/Полша (C-165/08, Сборник, стр. I-6843, точки 42—47).

10 — Вж. по-специално Решение от 12 октомври 2004 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-431/02, точки 25—29 и цитираната съдебна практика).

11 — Вж. по-специално Решение от 1 януари 2007 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-199/04, Сборник, стр. I-1221, точки 21, 25 и 26 и цитираната съдебна практика), както и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Комисия/Полша (C-475/07, точка 44 и цитираната съдебна практика).

12 — Бих искал да отбележа, че понятието за доход по смисъла на член 19, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите е формулирано широко от Република Естония.

13 — Вж. в този смисъл петитума на исковата молба, който по същество възпроизвежда финалната част на мотивираното становище, като трябва да се отбележи, че член 23[2] от разглеждания закон, който се отнася до допълнителното данъчно облекчение за пенсии, не е единственият посочен в мотивите на иска за установяване на неизпълнение на задължения.

36. Като се има предвид, че Съдът може служебно да провери дали са изпълнени предвидените в член 258 ДФЕС условия за предявяване на такъв иск [14], според мен той трябва да упражни това свое правомощие, за да санкционира допуснатите от Комисията пропуски. Трябва да се отчита също така, че поради значението, което Договорът за функционирането на Европейския съюз придава на правото на Съюза да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения от страна на държавите членки, в това производство са предвидени гаранции, чието спазване е необходимо в още по-голяма степен предвид обстоятелството, че вследствие на този иск държавите членки ще бъда длъжни да вземат мерките, необходими за изпълнение на решението на Съда [15].

37. От съществено значение в рамките на подобно производство е държавата членка, упрекната в неизпълнение на задължения, да е запозната с точните действия, които е трябвало да предприеме. При все това указанията, дадени в случая от Комисията на Република Естония, не са достатъчно ясни, за да позволят на последната да подготви без затруднения защитата си. Освен това при тези обстоятелства Съдът не може напълно да прецени дали изтъкнатите правни основания са основателни или не.

38. Според мен след като настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се основава на непоследователни и неясни твърдения за нарушение, той не отговаря на посочените по-горе условия, поради което трябва да бъде обявен за недопустим в своята цялост.

2. По възражението за недопустимост, основано на Препоръка 94/79

39. Според Португалската република Комисията действала по противоречив начин и по този начин нарушила принципите на добра администрация, лоялно сътрудничество и защита на оправданите правни очаквания, тъй като предявила иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу Република Естония, без да отчита обстоятелството, че критикуваното законодателство е в съответствие с Препоръка 94/79, в която ищецът е изложил насоките си в тази област, без тя да е отменена или заменена с последващ акт.

40. Също така Кралство Испания поддържа, че Комисията нарушила принципа на защита на оправданите правни очаквания, тъй като породила у държавите членки очакване, че няма да бъдат упрекнати в неизпълнение на задължения, ако зачитат посочените в Препоръка 94/79 критерии. То посочва още, че като променила позицията си, без да се обоснове и без да приеме нова препоръка, институцията нарушила въведения в защита на държавите членки принцип на правната сигурност, съзнавайки, че при установяване на наличие на неизпълнение на задължение от Съда държавата ответник щяла да бъде подведена под отговорност.

41. Тези две встъпили страни поддържат, че подобни действия на Комисията трябва да бъдат санкционирани с обявяването на иска за недопустим или с неговото отхвърляне.

42. В отговор Комисията изтъква, че в подкрепа на възражението за недопустимост Кралство Испания и Португалската република са представили правни основания, които държавата членка ответник не е посочила като такива. Като се позовава на член 40, четвърта алинея от Протокола относно Статута на Съда и на член 93, параграф 4 от Процедурния правилник, както и на съдебната практика [16], тя твърди, че тези встъпили страни нямат право да повдигат ново възражение за недопустимост и че поради това Съдът не е длъжен да разглежда тези правни основания.

14 — Вж. по-специално Решение по дело Комисия/Обединено кралство (C-199/04, посочено по-горе, точка 20 и цитираната съдебна практика).

15 — Решение от 10 март 1970 г. по дело Комисия/Италия (7-69, Recueil, стр. 111).

16 — В това отношение тя се позовава на Решение от 15 юни 1993 г. по дело Matra/Комисия (C-225/91, Recueil, стр. I-3203).

43. Следва да се припомни, че съгласно член 40, втора алинея от Протокола относно Статута на Съда право да встъпи в производството пред тази юрисдикция има всяко лице, което може да докаже интерес от изхода на делото. Член 40, четвърта алинея гласи, че „[и]скането за встъпване е ограничено до подпомагане по отношение на исканията на една от страните“. Освен това член 93, параграф 4 от Процедурния правилник предвижда, че „[в]стъпилата страна е обвързана от спора в състоянието, в което той се намира в момента на встъпването“.

44. Съгласно съдебната практика макар тези разпоредби да допускат встъпилата страна да представи различни доводи от тези на страната, която подкрепя, трябва все пак да е изпълнено условието, от една страна, те да не променят предмета на спора и, от друга страна, встъпването все още да цели да подкрепи исканията, направени от главната страна [17]. Освен това е безспорно, че встъпилата страна не притежава необходимото качество, за да повдига възражение за недопустимост, което не е направено в исканията на ответника [18].

45. Вярно е, че в конкретния случай Кралство Испания и Португалската република са повдигнали възражение за недопустимост в подкрепа на исканията на ответника, който от своя страна също поддържа, че искът е недопустим.

46. Република Естония обаче се позовава на основание за недопустимост на иска за установяване на неизпълнение на задължения, което се различава от посоченото от двете встъпили страни. Ето защо смятам, че макар да нямат необходимото за това качество, Кралство Испания и Португалската република са повдигнали възражение за недопустимост на основание, което е различно от изтъкнатото от подкрепяната страна и чиято проверка би имала за последица промяна на предмета на спора, определен в исковата молба и в писмените становища на Комисията и на ответника.

47. Според мен е възможно обаче дадена държава членка, срещу която е предявен иск за установяване на неизпълнение, да не иска да повдига възражение за недопустимост, почиващо на правни основания, която тя съзнателно желае да не изтъква. Допуснатите да встъпят в съответното производство държави членки не би трябвало да могат да принудят държавата ответник да изрази становище по въпроси, които не е имала намерение да разисква, като излагат допълнителни доводи по спора.

48. По силата на член 92, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът преценява служебно допустимостта на иска само когато става въпрос за липсата на абсолютни процесуални предпоставки [19]. Следователно Съдът разглежда основателността на възражение за недопустимост, повдигнато от встъпилата страна, а не от ответника, само ако то се отнася до липсата на абсолютна процесуална предпоставка [20].

49. Според мен случаят с повдигнатото от португалското и испанското правителство възражение за недопустимост не е такъв, макар последното правителство да поддържа, че нарушението на основните принципи на правото на Съюза е въпрос от публичен ред, който Съдът би могъл [21] и дори би трябвало [22] да разгледа служебно. Според мен е налице въпрос от публичен ред само когато с неспазването на такива принципи се нарушава не материалноправна, а процесуалноправна норма, която Съдът трябва да защитава като основна гаранция.

17 — Вж. по-специално Решение от 8 юли 1999 г. по дело Chemie Linz/Комисия (C-245/92 P, Recueil, стр. I-4643, точка 32), Решение от 8 януари 2002 г. по дело Франция/Monsanto и Комисия (C-248/99 P, Recueil, стр. I-1, точка 56) и Решение 24 май 2011 г. по дело Комисия/Гърция (C-61/08, Сборник, стр. I-4399, точки 33 и сл.). Съдебна практика, следвана и от Общия съд по-специално в Решение от 13 април 2005 г. по дело Verein für Konsumenteninformation/Комисия (T-2/03, Recueil, стр. II-1121, точка 52).

18 — Вж. Решение от 1 юли 2008 г. по дело Chronopost и La Poste/UFEX и др. (C-341/06 P и C-342/06 P, Сборник, стр. I-4777, точка 67, както и цитираната съдебна практика).

19 — Вж. в този смисъл Решение по дело Matra/Комисия, посочено по-горе (точка 13 и цитираната съдебна практика).

20 — Точка 65 от заключението на генералния адвокат Sharpston по Решение по дело Chronopost и La Poste/UFEX и др., посочено по-горе.

21 — В писменото си становище при встъпване Кралство Испания посочва в това отношение Решение от 29 април 2010 г. по дело Комисия/Германия (C-160/08, Сборник, стр. I-3713, точка 40), в което се посочва само, че Съдът „има право служебно да провери дали *са спазени процесуалните гаранции*, предоставени от правния ред на Съюза“ (курсивът е мой).

22 — В хода на съдебното заседание Кралство Испания посочва в това отношение „дело Италия/Комисия, C-170/99“, което според мен всъщност е Решение от 30 януари 2002 г. по дело Италия/Комисия (C-107/99, Recueil, стр. I-1091, точки 29 и 30), в което Съдът служебно е проверил дали жалбата не е просрочена.

50. С оглед на посоченото смятам, че повдигнатото от встъпилите страни възражение за недопустимост трябва да бъде отхвърлено, за разлика от повдигнатото от ответника възражение, въз основа на което Съдът трябва да обяви настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения за недопустим поради неясния му текст

51. При все това ще направя допълнителни предложения, за да разгледам хипотезата, в която Съдът може да прецени, че трябва да се произнесе по наличието на неизпълнение на задължения.

Б – *По основателността*

52. Според мен, ако Съдът приеме предявения в настоящото производство иск за допустим, неизпълнението на задължения, в което е упрекната Република Естония, би се отнасяло само до данъчното облагане на доходите на пенсионерите, които са упражнили правото си на свободно движение в Съюза в качеството на работници и получават пенсии в две държави членки. Такова ограничение на обхвата на иска произтича от обстоятелството, че съгласно изтъкнатото от Комисията в хода на съдебното заседание въпреки широката формулировка на писмените ѝ изявления предметът им трябва да се разбира в смисъл, че се ограничава до тези въпроси. Ето защо според мен искът трябва да се отхвърли като необоснован в останалата му част, доколкото се отнася до данъчнозадължени лица, различни от попадащите в посочената категория.

1. По нарушението на член 45 ДФЕС

а) Защитата, основана на Препоръка 94/79

53. Според Република Естония, като е предявила иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу нея, Комисията не се е съобразила с текста на Препоръка 94/79. Съгласно твърденията на ответника в тази препоръка институцията е посочила, че еднаквото третиране на местни и чуждестранни лица се налага само когато чуждестранното лице получава през съответната данъчна година най-малко 75 % от облагаемите си доходи в държавата на източника, както в случая този въпрос се урежда в Естония.

54. От разглежданите национални разпоредби във връзка по-специално с член 2 от Препоръка 94/79[23] според мен ясно следва, че Република Естония действително се е основала на съдържащите се в този акт правила. Въпреки това дали е достатъчно законодателят на дадена държава членка да възпроизведе посочения в препоръка критерий, за да избегне какъвто и да било риск от предявяване на иск за неизпълнение на задължения? Не мисля, че това е така.

55. Комисията изтъква, че акт като Препоръка 94/79 не поражда задължително правно действие и не може да има за предмет да допълни правилата от първичното право относно свободното движение на хора.

56. Бих искал да напомня, че съгласно член 249, пета алинея ЕО необвързващите актове като Препоръка 94/79 „нямат задължителен характер“ за адресатите си.

57. Както отбелязва Република Естония обаче, съгласно съдебната практика макар препоръките да не се създават права, на които лицата могат да се позоват пред съдилищата на държавите членки, те все пак не са лишени от каквото и да е правно действие за тълкуването на националното законодателство, което както разглежданото в случая е прието във връзка с правото на Съюза, тъй като тези съдилища са длъжни да ги вземат предвид при разрешаването на разглежданите от тях спорове[24].

23 — Вж. също шесто и седмо съображение от тази препоръка, както и точки 14 и 15 от изложението на мотивите.

24 — Вж. по-специално Решение от 24 април 2008 г. по дело Arcor (C-55/06, Сборник, стр. I-2931, точка 94 и цитираната съдебна практика) и Решение от 18 март 2010 г. по дело Alassini и др. (C-317/08-C-320/08, Сборник, стр. I-2213, точка 40 и цитираната съдебна практика).

58. Освен това препоръките могат да породят непреки правни последици, ако институцията, която ги е приела, реши, че те са задължителни за нея, като по този начин породи оправдани очаквания, на които може да се направи позоваване в случай на спор. В случая Комисията изтъква, че с приемането на разпоредбите в Препоръка 94/79 тя не е имала намерение да се задължава в бъдеще да не предявява искове за установяване на неизпълнение на задължения във връзка с уредените в тях въпроси. Всъщност от трето и четвърто съображение от тази препоръка ясно е видно, че изразеното от Комисията становище в този акт не засяга възможността ѝ да продължи да провежда активна политика в областта на производствата за установяване на нарушения, за да гарантира спазването на основните принципи на Договора за функционирането на Европейския съюз.

59. Според мен обстоятелството, че Комисията е дала определени насоки в Препоръка 94/79, няма никакви последици за основателността на настоящия иск. Съществуването на такъв акт не може да породи за съответната държава членка или за другите държави членки оправдано очакване, че ако са възпроизведени в националното законодателство, установените в посочената препоръка критерии ще бъде гаранция срещу предявяване на искове, както твърдят Република Естония и няколко встъпили страни.

60. Съгласно постоянната съдебна практика уреденото в член 258 ДФЕС производство се основава на обективното установяване на неизпълнение от държава членка на задължения, произтичащи от Договора или от акт на вторичното право. Без значение са причините, поради които подведената под отговорност за неизпълнението държава членка е действала по този начин[25]. Следователно в случай като настоящия държавата членка не може да се позовава нито на принципа на защита на оправданите правни очаквания, следствие от който е принципът на правната сигурност, нито на принципа на лоялно сътрудничество, за да попречи обективно да се установи, че тя не е изпълнила произтичащите за нея от правото на Съюза задължения, тъй като приемането на подобна обосновка би било в противоречие с целта на производството за установяване на неизпълнение на задължения[26].

61. Бих искал да отбележа, че макар дадена национална мярка евентуално да е съвместима или поне да не е в противоречие с разпоредба от вторичното право, това не означава, че за тази мярка няма да се прилагат разпоредбите на Договора за функционирането на Европейския съюз, дори ако въпросната разпоредба поражда задължително правно действие[27] и следователно a fortiori ако не поражда такова действие. Според мен в случая обстоятелството, че естонското законодателство се основава на текста на Препоръка 94/79, е без значение при преценката на основателността на иска за установяване на неизпълнение на задължения с оглед на член 45 ДФЕС, тъй като Комисията няма правомощие чрез приемане на препоръка да измени обхвата на произтичащите от Договора задължения.

б) Защитата, основана на практиката на Съда

62. В самото начало бих искал да отбележа, че според мен по настоящото дело Комисията не иска от Съда да промени практиката си в тази област, произтичаща по-специално от Решение по дело Schumacker[28]. Става въпрос по-скоро за прилагането на утвърдените по-рано принципи за ново положение.

25 — Вж. по-специално Решение от 1 октомври 1998 г. по дело Комисия/Испания (C-71/97, Recueil, стр. I-5991, точки 14 и 15), Решение 1 февруари 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-333/99, Recueil, стр. I-1025, точки 32 и 36) и Решение от 13 декември 2007 г. по дело Комисия/Люксембург (C-244/07, точка 10).

26 — Вж. по-специално Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Испания (C-562/07, Сборник, стр. I-9553, точка 18 и сл., както и цитираната съдебна практика).

27 — Решение от 16 май 2006 г. по дело Watts (C-372/04, Recueil, стр. I-4325, точка 47 и цитираната съдебна практика).

28 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225).

63. Съдът неколкократно е постановил, че национални разпоредби, които възпрепятстват или обезкуражават работник, гражданин на държава членка, да напусне държавата си по произход, за да упражни правото си на свободно движение, представляват пречки пред тази свобода, определена в член 45 ДФЕС, дори да се прилагат независимо от гражданството на съответните работници [29].

64. В областта на преките данъци може да съществува пречка, произтичаща от дискриминация по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица, само ако положението на последните обективно е сходно с това на местните данъчнозадължени лица с оглед на прилагането на съответната данъчна мярка [30].

65. По правило обаче тези две категории лица се намират в различно положение. Всъщност Съдът е постановил, че положението на местните лица е особено, тъй като в по-голяма част от случаите основната част от доходите им е съсредоточена в държавата членка, в която те едновременно пребивават и получават доходи, от което следва, че по принцип тази държава разполага с цялата необходима информация, за да прецени общите данъчни възможности на заинтересованото лице предвид неговото лично и семейно положение. За сметка на това основните интереси — както финансови, така и лични — на чуждестранните лица обикновено се съсредоточават в различна държава членка от тази, която възнамерява да обложи доходите им с данък, а именно в държавата, в която са се установили. В този контекст не е възможно да е налице дискриминация, тъй като двете положения не са сходни, а член 45 ДФЕС по принцип допуска по-благоприятно данъчно третиране на местните данъчнозадължени лица в сравнение с това на чуждестранните лица [31].

66. За сметка на това разглежданите положения могат да бъдат сходни и следователно да съществува опасност от дискриминация по-специално когато чуждестранното данъчнозадължено лице не получава значителни доходи в държавата членка на пребиваване, а получава почти всичките си облагаемите доходи от упражнявана в държавата на източника дейност. В този случай държавата, в която пребивава такова данъчнозадължено лице, не може — както и държавата, където то е полагало труд, за който получава пенсия за осигурителен стаж и възраст — да му предостави предимствата, произтичащи от отчитане на личното и семейното му положение [32].

67. Бих искал да отбележа, че в посочените по-горе Решение по дело Wallentin и Решение по дело Turpeinen държавата на пребиваване не е могла да отчете последиците от личното положение на данъчнозадълженото лице, тъй като разглежданите в първия случай доходи са необлагаеми по своята същност, а във втория случай съгласно двустранна спогодба тази държава не е имала необходимите данъчни правомощия. Съдът е постановил, че в подобен случай държавата на източника е длъжна да не прилага за чуждестранните лица собствената си данъчна система, тоест облагане при източника при твърда ставка и без данъчни облекчения, така че те да бъдат облагани с по-висок данък отколкото местните лица.

68. Настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се разграничава от тези съдебни прецеденти по това, че в конкретния случай облагаемите доходи на съответното лице се разпределят почти в съотношение 50/50, което означава, че то не получава почти всичките си доходи в едната или другата държава членка. Вярно е, че в Решение по дело Wallentin,

29 — Вж. по-специално Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen (C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 18), както и Решение от 9 ноември 2006 г. по дело Turpeinen (C-520/04, Recueil, стр. I-10685, точка 15 и цитираната съдебна практика).

30 — Вж. по-специално Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Испания (C-562/07, посочено по-горе, точка 59) и Решение от 18 март 2010 г. по дело Gielen (C-440/08, Сборник, стр. I-2323, точка 44 и сл.).

31 — Вж. Решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin (C-169/03, Recueil, стр. I-6443, точка 15 и сл. и цитираната съдебна практика), Решение по дело Turpeinen, посочено по-горе (точка 27 и цитираната съдебна практика), както и Решение от 25 януари 2007 г. по дело Meindl (C-329/05, Сборник, стр. I-1107, точка 23 и цитираната съдебна практика).

32 — Вж. Решение по дело Zurstrassen, посочено по-горе (точки 22 и 23 и цитираната съдебна практика), Решение по дело Wallentin, посочено по-горе (точка 17 и цитираната съдебна практика), Решение по дело Turpeinen, посочено по-горе (точка 28 и цитираната съдебна практика), както и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Renneberg (C-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 61 и цитираната съдебна практика).

посочено по-горе, положението на данъчнозадълженото лице е сходно от финансова гледна точка с това на подалото жалба до Комисията лице, тъй като то получава доходи със сходен размер в две държави членки, но от друга страна то категорично се различава от него, тъй като заинтересованото лице получава облагаеми доходи само в държавата на източника, а получаваните от него в държавата на пребиваване парични помощи са необлагаеми по своята същност.

69. Според мен най-необичайното обстоятелство в настоящия случай е свързано с това, че той се отнася до положението на лице, което не работи и е придобило право на пенсия в различни държави членки, без размерът на една от пенсиите му да е значително по-висок, а не до работещо лице, полагало труд в две държави членки през съответната данъчна година, какъвто е бил случаят в по-голямата част от разглежданите от Съда до настоящия момент дела.

70. Приетите в областта на данъчното облагане на доходите международни спогодби допринасят с интересни решения за премахване на пречките, които възпират трансграничното движение на физическите лица и по-специално на заетите лица, на които могат да бъдат приравнени пенсионерите. Според мен обаче в международното данъчно право доходите от пенсии за осигурителен стаж и възраст се третират като отделна категория спрямо другите видове доходи.

71. Като пример може да се посочи член 18 от Модела за данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)[33], който се отнася до „пенсиите“[34] и предвижда в това отношение примерни правила, които гласят следното: „[п]ри спазване на разпоредбите на параграф 2 от член 19 [относно публичните администрации], пенсиите и сходните на тях доходи, получавани от местно за договаряща държава лице за упражнявана от него по-рано трудова дейност, са облагаеми само в тази държава]“ [неофициален превод]. Авторите на посочената спогодба са се основали на същото общо разбиране за данъчната политика като възприетото в Решение по дело Schumacker, посочено по-горе. Според мен по отношение на данъчнозадължените лица, които са пенсионери, това разбиране е обосновано от две съображения: от една страна, именно държавата на пребиваване разполага с цялата необходима информация относно личното положението на заинтересованото лице и, от друга страна, пенсионерите често създават допълнителни разходи за страната, в която пребиват[35].

72. В съответствие със застъпеното в тази международна спогодба разбиране и аз смятам, че положението на пенсионерите се различава от това на активно работещите, тъй като положението на последните може да се промени в зависимост от местоработата им и доходите им по принцип са по-високи, и че следователно за доходите от пенсии трябва да се прилагат особени правила. Предходната практика на Съда се отнася основно до положението на работещи лица, които през съответната данъчна година са полагали труд в различни държави членки, докато настоящият случай се отнася до лице, което не работи и в резултат на положения от него труд, тоест след дълги години трудова заетост, е придобило право на пенсия в две държави членки. Според мен в конкретния случай не става въпрос за сравнение между положението на местните и чуждестранните лица по отношение на дадена данъчна година, какъвто е случаят по делата във връзка с работещи лица. Разглежданото положение е налице в настоящия момент и ще продължи да съществува в бъдеще, като се има предвид, че съответното лице вече не работи и не упражнява правото си на свободно движение.

33 — Модел за данъчна спогодба относно доходите и имуществото, съкратена версия, ОИСР, 8-мо издание, юли 2010 г. (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Бих искал да отбележа, че според авторите на Препоръка 94/79 те са се основали на разпоредбите на тази спогодба, поне по отношение на използваните определения за категориите доходи в този акт (точка 12, трета алинея от изложението на мотивите). По отношение на заимстването от страна на държавите членки вж. Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409).

35 — Сравни с коментарите относно член 18 от Модела за данъчна спогодба на ОИСР, цит. съч., стр. 296, точка 1.

73. Според мен сходството на тези положения не трябва да се преценява абстрактно, а с оглед на следваната от съответните национални разпоредби цел. Тази цел позволява да се определи дали различното третиране, което има трансграничен характер, е свързано с обективно сходни положения [36].

74. Както посочва Комисията, естонското законодателство е насочено към освобождаване на данъчнозадължените лица с много ниски доходи от задължението да участват във финансирането на публичните разходи.

75. На практика за пенсионерите това се изразява в прилагането едновременно на основното данъчно облекчение, предвидено в член 23 от естонския Закон за данъка върху доходите, и допълнителното данъчно облекчение за пенсии по член 23[2] от същия закон. Първият вид данъчно облекчение се прилага за всички лица с ниски доходи, но от втория вид могат да се ползват само данъчнозадължените лица, които са пенсионери. Очевидно произтичащото от прилагането на това допълнително облекчение освобождаване се обосновава с обстоятелството, че с оглед на възрастта им и здравословното им състояние пенсионерите по принцип не са част от пазара на труда и следователно не могат да увеличат доходите си.

76. Налага се изводът, че възможността на данъчнозадължено лице, което е пенсионер, да допринася за финансирането на публичните разходи на Република Естония не нараства поради факта, че то се е преместило в друга държава членка. Поради това споделям становището на Комисията, че чуждестранните данъчнозадължени лица, които са пенсионери и имат ниски доходи, се намират в положение, сходно на това на живеещите в Естония лица, въпреки разликата в мястото на пребиваване.

77. Основният въпрос, който се поставя в случая, е дали има ограничение в хипотезата на доход, който не би следвало да е облагаем нито съгласно законодателството на държавата членка на източника, нито съгласно това на държавата членка на пребиваване, но е облагаем само защото данъчнозадълженото лице е упражнило правото си на свободно движение и това е довело до получаване на две пенсии с приблизително еднакъв размер. Всъщност е възможно положението на данъчнозадълженото лице да бъде по-неблагоприятно, ако то избере да не се завърне в държавата членка на произход, след като е престанало да упражнява трудова дейност в друга държава членка. Смятам, че подобни обстоятелства често са налице за гражданите на държавите членки, присъединили се към Съюза през 2004 г. и 2007 г.

78. Комисията прави разумна преценка, като поддържа, че Република Естония трябва да направи хипотетични изчисления, за да определи резултата, що се отнася до възможността на чуждестранното данъчнозадължено лице, което е пенсионер, да се ползва от данъчното облекчение, от добавянето на доходите от Финландия към доходите от Естония.

79. Само по себе си облагането на пенсията не създава пречка за свободното движение на работници, макар с оглед на ниския си размер получаваната в Естония пенсия да не подлежи на същия режим на облагане във Финландия. Пречката обаче е налице поради данъчните последици от съчетаването на две пенсии с приблизително еднакъв размер, тъй като Република Естония налага по-висок данък за пенсията в сравнение с този, който би наложила, ако съответното данъчнозадължено лице пребивава на територията на тази държава или ако пенсията представлява най-малко 75 % от световния му доход. Следователно естонското законодателство предвижда по-неблагоприятно положение за лицата, които са упражнили правото си на свободно движение в различни държави членки, като са работили последователно в тях, без да се завърнат да живеят в Естония.

36 — Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точки 32 и 33).

80. Не смятам, че държавата членка, в която дадено лице получава пенсия, е длъжна системно да проверява световния доход на заинтересованото лице, но намирам, че когато става въпрос за гражданин на Съюза, упражнил правото си на свободно движение съгласно член 45 ДФЕС и придобил право на пенсия в тази държава членка вследствие на пребиваване и упражняване на трудова дейност на нейна територия, трябва да се приеме, че това лице се намира в сходно с положение с това на данъчнозадължените лица, които все още пребиват в посочената държава към момента на данъчно облагане, и че следователно то трябва да се третира по същия начин.

81. Според мен пречка от такъв характер не може да бъде обоснована по никакъв начин, когато държавата членка на пребиваване вече е взела предвид общия доход на заинтересованото лице. Всъщност в такава хипотеза няма условия, позволяващи на лице, което получава доходи от две държави членки, да злоупотреби с данъчната система и по-специално с двойната възможност за данъчно облекчение, за да избегне каквото и да е данъчно облагане на доходите си.

82. Бих искал да отбележа, че явно на практика подалото жалба лице получава доходи, близки до социалния минимум. Поради това от обективна гледна точка не мога да разбира как лице с толкова ниски доходи се облага в Естония по нормалния данъчен режим, тоест без да може да се ползва от предвидените в националното право данъчни облекчения.

83. Така при условията на евентуалност предлагам на Съда да постанови, че неизпълнението на задължения, в което е упрекната Република Естония, е налице с оглед на член 45 ДФЕС.

2. По нарушението на член 28 от Споразумението за ЕИП

84. Член 28 от Споразумението за ЕИП предвижда, че държавите трябва да следят за спазването на правото на свободно движение на работници в Европейското икономическо пространство, тоест между 27-те държави — членки на Европейския съюз, и 3 от 4-те държави — членки на ЕАСТ, станали страна по това споразумение.

85. Комисията поддържа, че Република Естония не е изпълнила задълженията си по посочената разпоредба от Споразумението за ЕИП по същия начин, по който е нарушила член 45 ДФЕС.

86. В писмената си защита Република Естония посочва, че се придържа към становището, дадено в отговора ѝ на мотивираното становище на Комисията, а именно че Законът за данъка върху доходите не е в противоречие с член 28 от Споразумението за ЕИП. Тя смята в това отношение, че изтъкнатата от Комисията разлика в третирането на чуждестранните лица е също толкова релевантна и обоснована с оглед на тази разпоредба, колкото и с оглед на член 45 ДФЕС.

87. Безспорно е обаче, че Република Естония признава наличието на неизпълнение на задълженията по член 28 от Споразумението за ЕИП, но не и на тези по член 45 ДФЕС. Всъщност посочената държава членка се съгласява с необходимостта да допълни член 28[3] от Закона за данъка върху доходите, за да разшири приложното му поле и по отношение на гражданите на всички държави — страни по Споразумението за ЕИП. При все това Република Естония не е предприела необходимите за това мерки преди изтичането на двумесечния срок, определен в мотивираното становище.

88. Следователно, макар Република Естония да е продължила да оспорва твърдяното неизпълнение на задълженията по член 28 от Споразумението за ЕИП, тя е признала поне отчасти наличието на това неизпълнение и твърди, че ще вземе мерки за преустановяването му, като измени разглеждания закон. По този начин тя признава основателността на иска на Комисията в тази му част.

89. При това, доколкото разпоредбите на член 28 от Споразумението за ЕИП имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 45 ДФЕС, изложените по-горе съображения относно нарушението на последната разпоредба, се отнасят съответно до член 28, както следва от член 6 от Споразумението за ЕИП и от необходимостта от еднакво тълкуване, призната както от Съда, така и от Съда на ЕАСТ[37].

VI – По съдебните разноски

90. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

91. Република Естония е направила искане Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. Би следвало Съдът да се произнесе в този смисъл, ако, както основно предлагам, искът за установяване на неизпълнение на задължения бъде обявен за недопустим.

92. Комисията е направила искане Република Естония да бъде осъдена да заплати съдебните разноски и това искане трябва да бъде уважено, ако искът за установяване на неизпълнение на задължения бъде уважен и посочената държава членка загуби делото в основната част, както предлагам при условията на евентуалност.

93. Съгласно член 69, параграф 4, първа алинея от Процедурния правилник държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски.

VII – Заключение

94. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови следното:

„1) Съдът обявява за недопустим предявения от Европейската комисия иск за установяване, че като прилага националния Закон за данъка върху доходите, Република Естония не изпълнява задълженията си по член 45 ДФЕС и член 28 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

3) Федерална република Германия, Кралство Испания, Португалската република, Кралство Швеция и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понасят направените от тях съдебни разноски“.

95. При условията на евентуалност, в случай че Съдът не приеме това предложение, предлагам да постанови следното:

„1) Съдът установява, че Република Естония не е изпълнила задълженията си по член 45 ДФЕС и член 28 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г., като е оставила в сила Закона за данъка върху доходите, който предвижда, че чуждестранните лица, които са пенсионери и са работили и пребивавали в Естония и в друга държава членка, се ползват от данъчно облекчение за ниски доходи само ако получават най-малко 75 % от облагаемите си доходи в Естония, при положение че биха се ползвали от това данъчно предимство, ако пребиваваха на територията на тази държава.

37 — Вж. Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия (C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 39 и сл.), Решение от 18 януари 2007 г. по дело Комисия/Швеция (C-104/06, Сборник, стр. I-671, точка 31 и сл.) и Решение от 20 януари 2011 г. по дело Комисия/Гърция (C-155/09, Сборник, стр. I-65, точка 61 и сл.), както и по аналогия Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Испания (C-562/07, посочено по-горе, точка 67).

Съдът отхвърля иска на Комисията за установяване на неизпълнение на задължения в останалата му част по отношение на другите категории чуждестранни данъчнозадължени лица.

2) Осъжда Република Естония да заплати съдебните разноски.

3) Федерална република Германия, Кралство Испания, Португалската република, Кралство Швеция и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понасят направените от тях съдебни разноски“.