

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 maja 2012 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ pracowników – Podatek dochodowy – Odliczenie – Emerytury – Wpływ na niskie emerytury – Dyskryminacja pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami i niebędącymi rezydentami

W sprawie C-39/10

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 22 stycznia 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez W. Möllsa, K. Saaremäel i Stoilov oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republique Estonskiej, reprezentowanej przez M. Linntam, działającej w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez M. Muñoz Páez oraz A. Rubia Gonzáleza, działających w charakterze pełnomocników,

Republika Portugalska, reprezentowana przez L. Inez Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,

Królestwo Szwecji, reprezentowane przez A. Falk, działającego w charakterze pełnomocnika,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez S. Ossowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

Republika Federalna Niemiec, reprezentowana przez J. Möllera, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,

interwenienci,

TRYBUNA (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, K. Schieman, C. Toader (sprawozdawca) i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 września 2011 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 listopada 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że nie przewidziawszy w ustawie o podatku dochodowym (tulumaksuseadus) z dnia 15 grudnia 1999 r. (RT I 1999, 101, 903), zmienionej przez ustawę z dnia 26 listopada 2009 r. (RT I 2009, 62, 405, zwanej dalej „ustawą o podatku”), indywidualnego odliczenia podatnikom niebędącym rezydentami, których roczny dochód jest na tyle niski, że korzystaliby oni z tej ulgi jako rezydenci, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom ciętym na niej na mocy art. 45 TFUE i art. 28 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne

Zalecenie 94/79/WE

2 Zgodnie z motywami trzecim, czwartym i szóstym zalecenia Komisji 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie opodatkowania niektórych dochodów uzyskanych przez nierezydentów w państwie członkowskim innym niż miejsce ich zamieszkania lub siedziby (Dz.U. 1994, L 39, s. 22):

„[...] powinny zostać podjęte kroki w celu pełnego zapewnienia swobodnego przepływu osób w interesie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego; konieczne jest podanie do wiadomości państw członkowskich przepisów, które zdaniem Komisji mogą zagwarantować nierezydentom, iż będą traktowani pod względem podatkowym tak jak rezydenci;

[...] inicjatywa ta nie dotyczy realizowania przez Komisję polityki w dziedzinie postępowania o uchybienie zobowiązaniom w celu zagwarantowania przestrzegania podstawowych zasad traktatu [WE];

[...]

[...] zasada równego traktowania wynikająca z art. [45 TFUE] i art. [49 TFUE] wymaga, aby osoby osiągające [...] dochody, jeżeli znaczna część ich dochodów jest osiągana w miejscu ich działalności, nie były pozbawiane ulg i odliczeń podatkowych, z których korzystają rezydenci”.

3 Z art. 1 ust. 1 tego zalecenia wynika, że dotyczy ono wielu kategorii dochodów, w tym emerytur.

4 Artyku? 2 ust. 1 i 2 akapit pierwszy rzeczono? zalecenia stanowi:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie nie nak?adaj? na dochody okre?lone w art. 1 ust. 1 w pa?stwie cz?onkowskim, w którym podlegaj? one opodatkowaniu, podatku wy?szego ni? ten, który pa?stwo to na?o?y?oby, gdyby podatnik, jego ma??onek i dzieci zamieszkiwali w tym pa?stwie cz?onkowskim.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie, je?eli dochody, o których mowa w art. 1 ust. 1, podlegaj?ce opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym osoba fizyczna nie ma miejsca zamieszkania, stanowi? co najmniej 75% sumy dochodów tej osoby podlegaj?cych opodatkowaniu uzyskanych w ci?gu roku podatkowego”.

Konwencja zawarta pomi?dzy Republik? Finlandii a Republik? Esto?sk? dotycz?ca zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu

5 Artyku? 18 ust. 2 lit. a) konwencji zmierzaj?cej do unikania podwójnego opodatkowania i do zapobiegania unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i maj?tkowego zawartej w dniu 23 marca 1993 r. w Helsinkach pomi?dzy Republik? Finlandii a Republik? Esto?sk? (zwanej dalej „konwencj? dotycz?c? zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu”) stanowi:

„Emerytury oraz inne ?wiadczenia wyp?acane okresowo lub wyrównania rycza?towe przyznane na podstawie przepisów dotycz?cych zabezpieczenia spo?ecznego umawiaj?cego si? pa?stwa lub na podstawie innego systemu publicznego ustanowionego przez umawiaj?ce si? pa?stwo w celu ochrony socjalnej podlegaj? opodatkowaniu tylko w tym pa?stwie cz?onkowskim”.

Ustawa o podatku

6 Artyku? 1 ust. 1 ustawy o podatku stanowi:

„Podatek dochodowy pobiera si? od dochodu podatnika po zastosowaniu przewidzianych prawem odlicze?”.

7 Zgodnie z art. 2 ust. 1 rzeczono?j ustawy podatek ten:

„[...] jest p?acony przez osoby fizyczne i osoby prawne nieb?d?ce rezydentami, które osi?gaj? podlegaj?ce opodatkowaniu dochody”.

8 Zgodnie z art. 12 ust. 1 tej ustawy:

„Podatek dochodowy jest pobierany od osoby fizycznej b?d?cej rezydentem w okresie podatkowym od wszystkich ?róde? dochodu w Estonii i poza Estoni? [...]”.

9 Ponadto w rozumieniu art. 19 ust. 2 i art. 29 ust. 9 ustawy o podatku podatek dochodowy jest pobierany równie? od emerytur, a zgodnie z art. 41 ust. 6 tej ustawy podatek ten pobierany jest u ?ród?a dochodu.

10 Artyku? 23 ustawy o podatku stanowi:

„Osoba fizyczna b?d?ca rezydentem mo?e odliczy? 27 000 EEK od dochodu osi?gni?tego w okresie podatkowym”.

11 Artyku? 232 tej ustawy przewiduje ponadto dodatkowe odliczenie od podstawy opodatkowania dla emerytur. Zgodnie z tym przepisem:

„Je?eli osoba fizyczna b?d?ca rezydentem otrzymuje emerytur? wyp?acon? przez umawiaj?ce si? pa?stwo na podstawie ustawy, skapitalizowan? obowi?zkow? emerytur? przewidzian? przez przepisy tego pa?stwa lub emerytur? wynikaj?c? z porozumienia o zabezpieczeniu spo?ecznym, stosuje si? dodatkowe odliczenie odpowiadaj?ce kwocie tych emerytur do wynagrodzenia tej osoby, jednak?e w maksymalnej wysoko?ci 36 000 EEK, w trakcie okresu opodatkowania”.

12 Ponadto, je?eli chodzi o emerytury otrzymywane przez rezydentów od Republiki Esto?skiej, art. 42 ust. 11 rzeczowej ustawy stanowi:

„W wypadku wyp?aty przez pa?stwo esto?skie osobie fizycznej b?d?cej rezydentem esto?skim, na podstawie ustawy, emerytury oraz obowi?zkowej skapitalizowanej emerytury przewidzianej na podstawie emerytur skapitalizowanych stosuje si? dodatkowe odliczenie (art. 232), równe wysoko?ci tej emerytury przed obliczeniem podatku u ?ród?a, o ile jednak odliczenie to nie przekracza w danym miesi?cu jednej dwunastej kwoty przewidzianej w art. 232”.

13 Je?eli chodzi o dochody osi?gane przez nierezydentów, art. 283 ustawy o podatku stanowi:

„Osoba fizyczna maj?ca miejsce zamieszkania w innym pa?stwie Unii Europejskiej mo?e równie? dokonywa? odlicze?, o których mowa w niniejszym rozdziale, od swojego dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu w Estonii, je?eli co najmniej 75% jej dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu w danym okresie rozliczeniowym uzyskuje ona w Estonii oraz je?eli z?o?y zeznanie podatkowe dotycz?ce podatku dochodowego osoby b?d?cej rezydentem. Przez dochód podlegaj?cy opodatkowaniu rozumie si? dochód przed dokonaniem odlicze? zgodnie z przepisami danego pa?stwa”.

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

14 Osoba fizyczna b?d?ca obywatelem esto?skim zamieszka?a w Finlandii (zwana dalej „skar??c?”) z?o?y?a do Komisji skarg? dotycz?c? obliczania podatku dochodowego stosowanego w Estonii do emerytury, która jest wyp?acana skar??cej w tym pa?stwie cz?onkowskim. Skar??ca kwestionuje odmow? przez esto?skie organy skorzystania przez ni? z odliczenia od podstawy opodatkowania, a tak?e z odliczenia dodatkowego, przewidzianego dla podatników zamieszka?ych w Estonii przez ustaw? o podatku.

15 Ze skargi Komisji wynika, ?e skar??ca po osi?gni?ciu wieku emerytalnego w Estonii osiedli?a si? w Finlandii, gdzie pracowa?a i osi?gn??a prawo do emerytury. Skar??ca otrzymuje w ten sposób dwie emerytury, odpowiednio, w Estonii i w Finlandii, prawie równej wysoko?ci. Emerytura pobierana w Estonii podlega podatkowi dochodowemu, podczas gdy w Finlandii, z uwagi na niski poziom wszystkich dochodów, skar??ca nie podlega podatkowi. Ponadto ??czna kwota dwóch emerytur tylko nieznacznie przekracza próg odliczenia przewidziany w art. 232 ustawy o podatku.

16 Ze wzgl?du na te okoliczno?ci Komisja uzna?a, ?e na podstawie prawa esto?skiego obci??enia podatkowe ponoszone w tym kraju przez nierezydentów znajduj?cych si? w sytuacji podobnej do tej, w której znajdowa?a si? skar??ca, by?y wi?ksze ni? gdyby otrzymywali oni wszystkie swoje dochody z tytu?u emerytur wy??cznie w Estonii.

17 W dniu 4 lutego 2008 r. Komisja wystosowa?a zatem do Republiki Esto?skiej wezwanie do usuni?cia uchybienia, w którym to wezwaniu zwróci?a uwag? tego pa?stwa cz?onkowskiego na

ewentualn? niezgodno?? przepisów prawa krajowego dotycz?cych opodatkowania emerytur wyp?acanych nierezydentom z art. 45 TFUE oraz z art. 28 porozumienia EOG.

18 Pismem z dnia 9 kwietnia 2008 r. Republika Estonii zaskar?y?a stanowisko wyra?one przez Komisj?. Podkre?li?a ona, ?e ustawa o podatku pozwala, by przewidziane przez ni? odliczenia stosowane by?y równie? przez nierezydentów, którzy osi?gaj? w Estonii wi?kszo?? swoich dochodów, to znaczy co najmniej 75% ich ??cznej warto?ci. Ustawa ta stosuje w ten sposób takie samo traktowanie jak przewidziane dla rezydentów. Z kolei je?eli kwota dochodów uzyskanych w Estonii jest ni?sza od ni? owe 75%, to do pa?stwa cz?onkowskiego zamieszkania nale?y zagwarantowanie stosownego opodatkowania podatników niezamieszkuj?cych w Estonii.

19 W dniu 17 pa?dziernika 2008 r. Komisja skierowa?a do Republiki Esto?skiej uzasadnion? opini?, w której wezwa?a to pa?stwo cz?onkowskie do podj?cia wymaganych ?rodków w celu dostosowania si? do wskaza? Komisji w terminie dwóch miesi?cy od daty otrzymania wskazanej opinii.

20 W udzielonej dnia 18 grudnia 2008 r. odpowiedzi na rzezon? uzasadnion? opini? Republika Esto?ska wyrazi?a sprzeciw wobec przedstawionych przez Komisj? zarzutów co do niezgodno?ci ustawy o podatkach z art. 45 TFUE. Pa?stwo to przyzna?o natomiast, ?e w ustawie tej istniej? luki w zakresie zobowi?za? ci???cych na nim na mocy art. 28 porozumienia EOG, oraz o?wiadczy?o, ?e jest gotowe rozszerzy? zakres stosowania art. 283 wskazanej ustawy tak?e na obywateli pa?stw nale??cych do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

21 Komisja, nieprzekonana argumentami przedstawionymi przez Republik? Esto?sk?, postanowi?a wnie?? niniejsz? skarg?.

22 Postanowieniem Prezesa Trybuna?u z dnia 4 czerwca 2010 r. Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej zosta?y dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popieraj?cego ??dania Republiki Esto?skiej. Postanowieniami z dnia 7 lipca 2010 r. i 14 stycznia 2011 r. Prezes Trybuna?u dopu?ci? do sprawy w charakterze interwenientów popieraj?cych ??dania Republiki Esto?skiej, odpowiednio, Republik? Federaln? Niemiec i Królestwo Szwecji. Republika Federalna Niemiec nie przedstawi?a jednak swoich uwag.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalno?ci skargi

23 W pierwszej kolejno?ci w duplice Republika Esto?ska, popierana przez Królestwo Hiszpanii, podnios?a, ?e skarga powinna zosta? uznana za niedopuszczaln? w zakresie, w jakim jej przedmiot nie zosta? okre?lony w sposób wyra?ny i precyzyjny, a ??dania zosta?y sformu?owane w sposób niejednoznaczny. Komisja nie wskaza?a wyra?nie, w jakim przypadku Republika Esto?ska powinna stosowa? przewidziane odliczenie w zakresie podatku dochodowego nierezydentów w celu usuni?cia zarzucanego uchybienia, poniewa? w swojej skardze Komisja stwierdzi?a, ?e odliczenie to powinno by? przyznawane wówczas, gdy dochód globalny nierezydentów, którzy otrzymuj? emerytur? w Estonii, jest ni?szy od progów odliczenia ustalonych w prawie esto?skim dla podatników b?d?cych rezydentami w tym pa?stwie cz?onkowskim, podczas gdy w replice wskaza?a ona, ?e Republika Esto?ska przy przyznawaniu prawa do rzezonego odliczenia powinna by?a uwzgl?dni? progi odliczenia ewentualnie przewidziane przez pa?stwo cz?onkowskie zamieszkania zainteresowanej osoby.

24 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zarówno z art. 38 § 1 lit. c) regulaminu post?powania przed Trybuna?em, jak i z odnosz?cego si? do niego orzecznictwa wynika, ?e

ka?da skarga wszczynaj?ca post?powanie musi zawiera? wyra?ne i precyzyjne okre?lenie przedmiotu sporu oraz przedstawienie zarzutów umo?liwiaj?ce stronie pozwanej przygotowanie obrony, a Trybuna?owi dokonanie kontroli. Z powy?szego wynika, ?e istotne okoliczno?ci faktyczne i prawne, na których opiera si? skarga, musz? wynika? w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz ?e ??dania w niej zawarte powinny by? sformu?owane w sposób pozbawiony dwuznaczno?ci w celu unikni?cia orzekania przez Trybuna? ultra petita lub z pomini?ciem jednego z zarzutów (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C?475/07 Komisja przeciwko Polsce, pkt 43; z dnia 24 marca 2011 r. w sprawie C?375/10 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 10).

25 Wymogi te powinny by? oceniane przez Trybuna? z urz?du (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C?195/04 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I?3351, pkt 21, 22).

26 Trybuna? orzek? równie?, ?e skarga wniesiona na podstawie art. 258 TFUE musi przedstawia? zarzuty w sposób spójny i precyzyjny w celu umo?liwienia pa?stwu cz?onkowskiemu i Trybuna?owi dok?adnego zrozumienia zakresu zarzucanego naruszenia prawa unijnego, co jest warunkiem niezb?dnym do tego, aby pa?stwo to mog?o skutecznie przedstawi? swoje argumenty obrony, oraz do tego, aby Trybuna? móg? zweryfikowa? istnienie zarzucanego uchybienia (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 44; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 11).

27 Tymczasem w niniejszym post?powaniu w sprawie uchybienia nale?y stwierdzi?, po pierwsze, ?e w skardze, a w szczególno?ci w jej pkt 25, Komisja podnios?a, i? „[j]e?eli pa?stwo cz?onkowskie przewiduje próg, poni?ej którego uwa?a si?, ?e podatnik nie posiada ?rodków koniecznych na finansowanie wydatków publicznych, nie ma ?adnego powodu, aby stosowa? rozró?nienie pomi?dzy podatnikami, których dochód jest ni?szy od ustalonego progu, w zale?no?ci od ich miejsca zamieszkania”. Komisja w ten sposób wyra?nie wskaza?a, ?e jej zdaniem to w?a?nie próg odliczenia ustalony w ustawie o podatku powinien by? brany przez Republik? Esto?sk? pod uwag? w celu ustalenia, czy nierezydent pobieraj?cy emerytur? w tym pa?stwie cz?onkowskim ma prawo do odliczenia przewidzianego dla podatku dochodowego.

28 Po drugie, je?eli chodzi o odniesienie si? przez Komisj? do progów odliczenia przewidzianych w pa?stwie cz?onkowskim zamieszkania, nale?y zauwa?y?, ?e wpisuje si? ono w kontekst oceny przez t? instytucj? stanowiska zawartego w wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. s. I?225, z której to oceny Komisja wywnioskowa?a w szczególno?ci, ?e je?eli ??czny dochód podatnika jest na tyle niski, i? nie podlega ?adnemu opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim zamieszkania, znaczy to, ?e podatnik ów znajduje si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydenta pa?stwa cz?onkowskiego, w którym uzyskiwane s? dane dochody. Pa?stwo to w zwi?zku z tym powinno „zastosowa? swoje przepisy w dziedzinie odliczenia podatkowego, które okre?laj?, w jakim zakresie podatnicy mog? zap?aci? podatek w celu zaspokojenia potrzeb pa?stwa”.

29 W ka?dym razie ?aden z dowodów znajduj?cych si? w aktach nie pozwala na stwierdzenie, ?e skarga nie umo?liwi?a Republice Esto?skiej podniesienia argumentów obrony i ?e Trybuna?owi nie umo?liwiono oceny istnienia uchybienia.

30 W zwi?zku z tym zarzut niedopuszczalno?ci podniesiony przez Republik? Esto?sk? jest nieuzasadniony i powinien zosta? oddalony.

31 W drugiej kolejno?ci, poniewa? zarzut niedopuszczalno?ci podniesiony przez Królestwo Hiszpanii i przez Republik? Portugalsk? pokrywa si? w znacznej mierze z argumentem obrony wywnioskowanym z zalece? 94/79, podniesionym przez Republik? Esto?sk?, Trybuna? uwa?a za

stosowne po??czenie ewentualnej oceny tych zarzutów z oceną co do istoty sprawy.

32 W trzeciej kolejności nale?y zaznaczyć, że zgodnie z ??daniami skargi Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, iż nie przewidziawszy w ustawie o podatku stosowania odliczenia do nierezydentów, których dochód jest na tyle s?aby, że korzystaliby oni z tego odliczenia, gdyby byli rezydentami, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom ci??cym na niej na mocy art. 45 TFUE i art. 28 porozumienia EOG. W ten sposób ??dania Komisji obejmuj? przepisy krajowe w zakresie, w jakim dotycz? one wszystkich dochodów podlegaj?cych tej ustawie.

33 Niemniej jednak z tre?ci pism Komisji wynika, że w argumentacji przedstawionej na poparcie zarzutów skierowanych przeciwko Republice Estońskiej instytucja ta odnosi si? tylko do traktowania pod wzgl?dem podatkowym tych emerytów, którzy znajduj? si? w podobnej sytuacji co skar??ca. Ponadto w trakcie rozprawy Komisja wyja?niła, że jej skarga zmierzaj?ca do stwierdzenia uchybienia dotyczy tylko emerytur nierezydentów.

34 W zwi?zku z powy?szym niniejsze skarg? zmierzaj?c? do stwierdzenia uchybienia nale?y uzna? za dotycz?c? wy??cznie stosowania przepisów ustawy o podatku do emerytur wyp?acanych nierezydentom znajduj?cym si? w sytuacji takiej jak sytuacja skar??cej.

Co do istoty

Argumentacja stron

35 W skardze Komisja zasadniczo twierdzi, że poprzez wy??czenie emerytów nieb?d?cych rezydentami z korzystania z odliczenia przewidzianego przez ustaw? o podatku, wówczas gdy zainteresowani osi?gaj? mniej ni? 75% dochodów w Estonii, ustawa ta stawia tych podatników – dlatego że tak jak skar??ca skorzystali oni z prawa do swobodnego przep?ywu pracowników – w sytuacji mniej korzystnej ni? ta, w jakiej znale?liby si? oni, gdyby nie skorzystali z tego prawa, pomimo że ze wzgl?du na nisk? wysoko?? swych emerytur znajduj? si? oni w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów, którzy otrzymywaliby emerytury w podobnej wysokości. W zwi?zku z tym rzeczona ustawa stanowi przeszkod? w swobodnym przep?ywie osób, który zosta? ustanowiony w art. 45 TFUE i w art. 28 porozumienia EOG.

36 W rzeczywistości bowiem, jak wynika z ww. wyroku w sprawie Schumacker, potwierdzonego wyrokiem z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C?169/03 Wallentin, Zb.Orz. s. I?6443, osoby fizyczne, które osi?gaj? jedynie niewielk? cz?? swego wynagrodzenia w pa?stwie cz?onkowskim miejsca zamieszkania, znajduj? si? – z punktu widzenia traktowania ich pod wzgl?dem podatkowym – w sytuacji porównywalnej do tej co osoby zamieszka?e w pa?stwie cz?onkowskim, w którym osi?gaj? one swoje dochody. Jeżeli dochody danej osoby s? bardzo niskie lub w ogóle nie podlegaj? opodatkowaniu w jej pa?stwie cz?onkowskim miejsca zamieszkania, pa?stwo to nie mo?e zagwarantowa? odliczenia od podstawy opodatkowania podatków zap?aconych od dochodu otrzymanego w innym pa?stwie cz?onkowskim. W tych okolicznościach zdaniem Komisji do pa?stwa cz?onkowskiego ?ródła dochodu nale?y zastosowanie jego w?asnych przepisów w dziedzinie podatków, w szczególności dotycz?cych korzystania z odlicze? podatkowych.

37 W zwi?zku z tym, jak przyzna? Trybunał w wyroku z dnia 14 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?391/97 Gschwind, Rec. s. I?5451, oraz w ww. wyroku w sprawie Wallentin, jeżeli pa?stwo cz?onkowskie przyznaje odliczenie w stosunku do dochodów plasuj?cych si? poni?ej okre?lonych kwot w celu zagwarantowania podatnikom minimum na prze?ycie, korzy?? taka powinna zosta? przyznana również nierezydentom, ponieważ jest ona przyznawana na podstawie sytuacji osobistej podatnika.

38 Republika Estońska odpiera ten argument, twierdząc – w czym popierają wszyscy interwenienci – że przewidziana przez ustawę o podatku różnica w traktowaniu pomiędzy rezydentami i nierezydentami nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu osób, ponieważ nie prowadzi ona do dyskryminacji osób znajdujących się w porównywalnych sytuacjach.

39 Republika Estońska przypomina w tym zakresie, że z ww. wyroku w sprawie Schumacker wynika, iż sytuacje rezydentów i nierezydentów uznawane są za porównywalne wyłącznie wówczas, gdy nierezydenci osiągnęli swój dochód nie w państwie członkowskim zamieszkania, lecz w innym państwie członkowskim. Jedynie w tym przypadku to ostatnie państwo członkowskie nie może stosować do nierezydentów traktowania pod względem podatkowym innego niż stosowane do rezydentów.

40 W ten sposób ustawa o podatku, w celu zagwarantowania równego traktowania rezydentów i nierezydentów znajdujących się w porównywalnej sytuacji, stosuje do nierezydentów sporne odliczenie, jeżeli osiągnęli oni 75% swojego globalnego dochodu w Estonii. Obliczenie dochodu podlegającego opodatkowaniu opiera się na prawie państwa członkowskiego zamieszkania danej osoby; w celu określenia części osiągniętej w Estonii nierezydent będzie musiał przedstawić dowód pochodzący od organu podatkowego państwa członkowskiego miejsca zamieszkania.

41 Zdaniem Republiki Estońskiej Komisja, wnosząc niniejsze skargi, sama narusza zalecenie 94/79, w którym stwierdza, iż równe traktowanie podatników rezydentów i nierezydentów wymagane jest wyłącznie wówczas, gdy nierezydenci uzyskują co najmniej 75% swoich dochodów w trakcie danego roku podatkowego w państwie członkowskim ich opodatkowania.

42 Dokładniej, jeżeli chodzi o sytuację skarżących, Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska podkreślają ponadto, że państwo członkowskie miejsca zamieszkania – w niniejszej sprawie Republika Finlandii – uwzględniło wszystkie dochody otrzymane przez danego podatnika zarówno w tym państwie członkowskim, jak i w drugim państwie członkowskim, oraz że nie opodatkowało ich ono, ponieważ roczna kwota wszystkich dochodów nie przekraczała dochodu minimalnego zwolnionego z podatku. W drodze wniosku a contrario Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska wskazują na to, że jeżeli państwo członkowskie zamieszkania ustaliłoby niższy minimalny dochód zwolniony z podatku, dochody tego podatnika mogłyby zostać opodatkowane, oraz że w tym przypadku kwota podatku zapłaconego w Estonii zostałaby odliczona. A zatem ustawa o podatku nie byłaby sprzeczna ze swobodnym przepływem pracowników.

43 Zjednoczone Królestwo dodaje, że rozwiązanie zaproponowane przez Komisję w celu uniknięcia sytuacji, w której nierezydenci w Estonii odniosli korzyść podatkową nierezydenci, polegałoby na tym, że organy podatkowe tego państwa członkowskiego miałyby uwzględnić przy stosowaniu odliczenia globalny dochód danego podatnika, nie jest prawidłowe. W rzeczywistości bowiem, zgodnie z konwencją o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, niemożliwe jest poddanie podatkowi w Estonii dochodów uzyskanych w Finlandii. Republika Estońska nie jest zatem w stanie obliczyć dochodu globalnego danego podatnika, podczas gdy Republika Finlandii może to uczynić z uwagi na okoliczności, że podatnik zamieszkuje w Finlandii i że fińskie organy podatkowe mają kompetencje suwerenne uzyskaniu informacji i dokumentów z jego strony. Ocena Komisji skutkuje tym, że Republika Estońska powinna zastosować swój ułamek podstawy niepodlegającej opodatkowaniu jedynie do dochodu uzyskanego w Estonii oraz że nierezydent osiągnąłby korzyść z nieuwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej jednocześnie w Estonii i w Finlandii.

44 W tym zakresie Komisja podnosi, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi skarżąca i

interwencji, w ww. wyroku w sprawie Schumacker Trybunał stwierdził, iż jeżeli podatnik nie osiąga znacznych dochodów w państwie członkowskim zamieszkania, państwo członkowskie, w którym osiąga on swoje dochody, powinno przyznać mu te same korzyści, jakie przyznaje ono rezydentom osiągnięciem dochody jedynie w tym państwie. Trybunał przyznał w ten sposób, że pomimo iż w normalnych okolicznościach państwo członkowskie, w którym uzyskiwany jest dochód, może pozostawić państwu członkowskiemu miejsca zamieszkania troskę o zapewnienie opodatkowania dostosowanego do potrzeb podatnika, to z kolei państwo członkowskie, w którym dochód ten jest osiągnięty, powinno uwzględnić sytuację osobistą podatnika, jeżeli państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie jest w stanie tego uczynić. Podobnie, jeżeli dochody danego podatnika są bardzo niskie lub nie podlegają wcale opodatkowaniu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, owo państwo członkowskie nie może zagwarantować odliczenia od podstawy opodatkowania podatków zapłaconych od dochodu osiągniętego w innym państwie członkowskim.

45 Jeżeli chodzi o sposób obliczenia dochodu nierezydentów, Komisja podkreśla, że Republika Estońska ma prawo uwzględnienia globalnego dochodu podatnika w celu obliczenia podatku, jakiemu podlegałby on, jeżeli zostałby opodatkowany w Estonii. Jeżeli z kolei jego dochód globalny przekracza próg stosowany w Estonii, podatnik ten będzie mógł zostać opodatkowany podatkiem dochodowym. Jeżeli dochód globalny podatnika będzie niższy od progu stosowanego w Estonii, nie będzie on podlegał żadnemu podatkowi w Estonii. Nie oznacza to opodatkowania dochodów osiągniętych w państwie członkowskim innym niż Republika Estońska, lecz umożliwia jedynie określenie możliwości podatnika dla celów opodatkowania jedynie jego dochodów osiągniętych w Estonii.

46 Jeżeli chodzi o argument pozwanej dotyczący zalecenia 94/79, Komisja twierdzi, że akt ten nie jest wiążący. Nie może on mieć na celu uzupełnienia przepisów prawa pierwotnego w przedmiocie swobodnego przepływu osób, a w każdym razie nie może ograniczać zakresu oceny Komisji. Zalecenie to proponuje jedynie przyjęcie potrzeb krajowych wdrażających prawo Unii, nie przeszkadzając w prawidłowemu wykonaniu zobowiązań wynikających z traktatów. Ponadto, ponieważ zalecenie to zostało przyjęte przed ogłoszeniem ww. wyroku w sprawie Schumacker, utraciło ono nawet swój racjonalny byt.

Ocena Trybunału

– W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 45 TFUE

47 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać je z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 21; wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29; a także z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 28). W ten sposób przepisy podatkowe prawa krajowego powinny być dostosowane w taki sposób, aby były zgodne z zagwarantowanymi przez traktat swobodami, a w szczególności ze swobodą przepływu pracowników ustanowioną przez art. 45 TFUE.

48 W tym zakresie co do zasady niezgodne z przepisami dotyczącymi swobody przepływu, które stosuje pracownik wykonujący swoje prawo, jest w państwie członkowskim, którego jest on obywatelem, traktowanie mniej korzystne niż to, z którego korzystałby on, jeżeli nie wykorzystałby możliwości przyznanych przez te przepisy. Niemniej jednak należy przypomnieć, że dyskryminacja może wynikać jedynie z zastosowania odmiennych przepisów do porównywalnych sytuacji lub z zastosowania tego samego przepisu do sytuacji odmiennych (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 30; w sprawie Gschwind, pkt 21; a także wyrok z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 18).

49 W dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacje rezydentów i nierezydentów w danym państwie nie są co do zasady porównywalne, ponieważ dochód osiągnięty na terytorium tego państwa przez nierezydentów stanowi najczęściej tylko jeden z elementów ich dochodu globalnego, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność do płaconia podatków nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 31, 32; w sprawie Gschwind, pkt 22).

50 W pkt 34 ww. wyroku w sprawie Schumacker Trybunał orzekł, iż okoliczności, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych przywilejów podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji z uwagi na obiektywne różnice pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów, z punktu widzenia zarówno źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. ww. wyrok w sprawie Gschwind, pkt 23).

51 Do dyskryminacji w rozumieniu traktatu pomiędzy rezydentami i nierezydentami może dojść jedynie wówczas, gdy niezależnie od ich miejsca zamieszkania w innych państwach członkowskich wykazane zostanie, że obydwie kategorie podatników znajdują się w sytuacji podobnej w odniesieniu do przedmiotu i treści mających zastosowanie przepisów krajowych (zob. ww. wyrok w sprawie Gschwind, pkt 26).

52 Jest tak w przypadku, gdy nierezydent, który nie uzyskuje znacznych dochodów w państwie członkowskim swojego zamieszkania, a zasadniczo część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskuje z działalnością wykonywanej w państwie członkowskim zatrudnienia, znajduje się w porównywalnej sytuacji do sytuacji rezydentów tego ostatniego państwa członkowskiego, ponieważ w takim przypadku państwo członkowskie zamieszkania nie jest w stanie przyznać temu nierezydentowi ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej. W związku z tym z punktu widzenia traktowania tego nierezydenta pod względem podatkowym powinien on być traktowany jako rezydent państwa członkowskiego zatrudnienia i owo państwo członkowskie powinno mu przyznać korzyści podatkowe, które przewiduje dla swoich rezydentów (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 36, 37; a także w sprawie Gschwind, pkt 27).

53 Niemniej jednak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, w sytuacji, w której brak jest jakiegokolwiek dochodu opodatkowanego w państwie członkowskim zamieszkania na podstawie przepisów podatkowych tego państwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wallentin, pkt 18), może dojść do dyskryminacji, jeżeli sytuacja osobista i rodzinna osoby takiej jak skarżący nie została uwzględniona ani w państwie członkowskim zamieszkania, ani w państwie członkowskim zatrudnienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wallentin, pkt 17).

54 W ten sposób, jeżeli prawie 50% wszystkich dochodów zainteresowanego uzyskiwanych

jest w jego państwie członkowskim zamieszkania, owo państwo członkowskie powinno być zasadniczo w stanie uwzględnić jego zdolność podatkową i sytuację osobistą i rodzinną w sposób przewidziany w przepisach tego państwa (zob. ww. wyrok w sprawie Gschwind, pkt 29).

55 Niemniej jednak w przypadku takim jak przypadek skarżycy, która z uwagi na niską wysokość swoich globalnych dochodów nie podlega na podstawie przepisów podatkowych państwa członkowskiego zamieszkania opodatkowaniu w tym państwie, owo państwo członkowskie nie jest w stanie uwzględnić zdolności podatkowej i sytuacji osobistej i rodzinnej zainteresowanej, a w szczególności skutków opodatkowania jej dochodów osiągniętych w innym państwie członkowskim.

56 W tych okolicznościach odmowa przez państwo członkowskie, w którym uzyskano dany dochód, przyznania odliczenia przewidzianego w uregulowaniu podatkowym tego państwa stawia w mniej korzystnej sytuacji podatników niebędących rezydentami – takich jak skarżca – z tego tylko powodu, że skorzystali oni z zagwarantowanej przez traktat FUE swobody przepływu.

57 Odmienne traktowanie wynikające z takiej regulacji może zostać uznane za uzasadnione jedynie wtedy, gdyby było ono oparte na obiektywnych względach proporcjonalnych do słuźszego celu realizowanego przez prawo krajowe (wyrok z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-520/04 Turpeinen, Zb.Orz. s. I-10685, pkt 32). W tym zakresie, mimo że Republika Estońska podnosi, iż sporny warunek zmierza do uniknięcia tego, aby podatnik niebędący rezydentem skumulować odliczenia w każdym z odnośnych państw członkowskich, należy jednak stwierdzić, że w przypadku takim jak przypadek skarżycy nie może dojść do nieuzasadnionej kumulacji korzyści podatkowych.

58 W związku z tym oraz w określonym powyżej zakresie ogólny charakter warunku przewidzianego w art. 283 ustawy o podatku, który nie uwzględnia sytuacji osobistej i rodzinnej danych podatników, może stawiać w mniej korzystnej sytuacji osoby takie jak skarżca, które skorzystały z możliwości otwartych przez przepis o swobodnym przepływie pracowników, i jest w związku z tym sprzeczny z wymogami traktatów wynikającymi z art. 45 TFUE.

59 Tym samym należy uznać za uzasadniony zarzut dotyczący naruszenia art. 45 TFUE.

60 Niemniej jednak zdaniem Republiki Estońskiej zalecenie 94/79, z uwagi na jego treść i charakter, stanowi przeszkodę w stwierdzeniu zarzucanego uchybienia.

61 Prawdą jest, że w art. 2 ust. 2 rzeczonego zalecenia Komisja wskazała, iż państwa członkowskie nie powinny opodatkowywać osób fizycznych niebędących rezydentami podatkiem wyższym od podatku rezydentów, jeżeli dochody podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym osoba fizyczna nie jest rezydentem, stanowi co najmniej 75% wszystkich jej dochodów podlegających opodatkowaniu w danym roku podatkowym.

62 Republika Estońska podnosi, że w przeciwnym wypadku ma ona podstawy do odmiennego traktowania rezydentów i nierezydentów.

63 Niemniej jednak należy przypomnieć, że zgodnie z art. 288 akapit ostatni TFUE zalecenia znajdują się wśród niewiążących aktów Unii. Ponadto, jak przypomnieliśmy w pkt 60 opinii, postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego opiera się na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo członkowskie zobowiązania, jakie cięży na nim na mocy prawa unijnego, i w niniejszym przypadku Republika Estońska nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionej oczekiwań w celu uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez nią zobowiązania ciężącego na niej na podstawie traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii,

Zb.Orz. s. I?9553, pkt 18).

64 Należy również zauważyć, że motyw czwarty zalecenia 94/79 przewiduje, iż zalecenie to nie dotyczy realizowania przez Komisję polityki w dziedzinie postępowania o uchybienie zobowiązaniom w celu zagwarantowania przestrzegania podstawowych zasad traktatu.

65 W tych okolicznościach zalecenie 94/79 nie stanowi przeszkody w stwierdzeniu uchybienia zobowiązaniom z art. 45 TFUE. W związku z powyższym Trybunał nie musi rozstrzygać, czy Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska miały prawo podnieść w ramach swojej interwencji zarzut niedopuszczalności oparty na przyjęciu tego zalecenia wobec skargi Komisji.

– W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 28 porozumienia EOG

66 Mimo że w odpowiedzi na skargę Republika Estońska podniosła argumenty dotyczące zarzutu opartego na art. 45 TFUE w celu odparcia również zarzutu dotyczącego art. 28 porozumienia EOG, to jednak przyznaje ona, że konieczne jest uzupełnienie art. 283 ustawy o podatku „w celu rozciągnięcia jego zakresu zastosowania również na obywateli państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”.

67 W tym zakresie należy podnieść, że przepisy estońskie nie przewidują żadnej możliwości przyznania spornej korzyści podatkowej osobom uprawnionym do emerytury w Estonii, które zamieszkują w państwie trzecim i które są stroną porozumienia EOG. W zakresie, w jakim postanowienia art. 28 porozumienia EOG mają ten sam zakres prawny co zasadniczo identyczne przepisy art. 45 TFUE, wcześniejsze rozważania mają zastosowanie mutatis mutandis do rzeczonego art. 28 (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. s. I?671, pkt 32).

68 Z powyższego wynika, że poprzez wyłączenie możliwości skorzystania przez emerytów niebędących rezydentami z odliczeń przewidzianych przez ustawę o podatkach, jeżeli z uwagi na niską wysokość emerytur nie są oni na podstawie przepisów podatkowych państwa członkowskiego miejsca zamieszkania opodatkowani w tym państwie, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 45 TFUE i art. 28 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

69 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Estońskiej kosztami postępowania, a Republika Estońska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

70 Zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska, Królestwo Szwecji, Zjednoczone Królestwo, a także Republika Federalna Niemiec ponoszą koszty własne.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Poprzez wyłączenie możliwości skorzystania przez emerytów niebędących rezydentami z odliczeń przewidzianych przez ustawę o podatku dochodowym (tulumaksuseadus) z dnia 15 grudnia 1999 r., zmienionej przez ustawę dnia 26 listopada 2009 r., jeżeli z uwagi na niską wysokość emerytur nie są oni na podstawie przepisów podatkowych państwa członkowskiego miejsca zamieszkania opodatkowani w tym państwie, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 45 TFUE i art. 28 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

2) **Republika Estońska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

3) **Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska, Królestwo Szwecji, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, a także Republika Federalna Niemiec ponoszą koszty własne.**

Podpisy

* Język postępowania: estoński.