

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10. maja 2012(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosto gibanje delavcev – Dohodnina – Olajšava – Starostne pokojnine – Vpliv na nizke pokojnine – Diskriminacija med davčnimi zavezanci rezidenti in nerezidenti“

V zadevi C-39/10,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 22. januarja 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopajo W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov in R. Lyal, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Republiki Estoniji, ki jo zastopa M. Linntam, zastopnica,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Španije, ki jo zastopata M. Muñoz Pérez in A. Rubio Gonzáles, zastopnika,

Portugalske republike, ki jo zastopa L. Inez Fernandes, zastopnik,

Kraljevine Švedske, ki jo zastopa A. Falk, zastopnica,

Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopa S. Ossowski, zastopnik,

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopajo J. Möller, C. Blaschke in B. Klein, zastopniki,

intervenienti,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, K. Schieman, sodnik, C. Toader (poročevalka), sodnica, in E. Jarašinas, sodnik,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. septembra 2011,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 24. novembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s to tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Republika Estonija s tem, da v zakonu o dohodnini (tulmaksuseadus) z dne 15. decembra 1999 (RT I 1999, 101, 903), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 26. novembra 2009 (RT I 2009, 62, 405, v nadaljevanju: zakon o davku), ni predvidela odobritve individualne olajšave za nerezidente, katerih skupni znesek dohodkov je tako nizek, da bi bili do nje upravičeni, če bi bili rezidenti, ni izpolnila obveznosti iz člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir

Priporočilo 94/79/ES

2 V tretji, četrty in šesti uvodni izjavi Priporočila Komisije 94/79/ES z dne 21. decembra 1993 o obdavčitvi nekaterih dohodkov, ki jih nerezidenti pridobijo v državi članici, ki ni država njihovega stalnega prebivališča (UL 1994, L 39, str. 22) je navedeno:

„[...] je potrebno sprejeti ukrepe za zagotovitev prostega gibanja oseb zaradi dobrega delovanja notranjega trga, državam članicam pa je treba predstaviti določbe, ki so po mnenju Komisije primerne za to, da se nerezidentom zagotovi enako ugodno davčno obravnavanje kot rezidentom;

[...] tak ukrep ne vpliva na nadaljnje izvajanje aktivne politike Komisije na področju postopkov zaradi neizpolnitve obveznosti zaradi zagotovitve spoštovanja temeljnih načel Pogodbe [ES];

[...]

[...] načelo enakega obravnavanja, ki izhaja iz člena [45 PDEU] in člena [49 PDEU], zahteva, da se osebam, ki prejemajo dohodke [...], ne smejo odvzeti ugodnosti in davčni odbitki, do katerih so upravičeni rezidenti, če pretežni del dohodkov prejmejo v državi, v kateri opravljajo dejavnost“.

3 Člen 1(1) tega priporočila določa, da se to nanaša na več vrst dohodkov, med katerimi so tudi pokojnine.

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

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

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

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Republiko Finsko in Republiko Estonijo

5 ?len 18(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja in prepre?evanju dav?nih utaj na podro?ju dohodnin in davkov na premoženje, ki sta jo 23. marca 1993 v Helsinkih sklenili Republika Finska in Republika Estonija (v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja), dolo?a:

„Izpla?ane pokojnine in druga nadomestila v obliki periodi?nih pla?il ali pavšalnih nadomestil, ki se dodelijo na podlagi zakonodaje o socialni varnosti države pogodbenice ali na podlagi kakršne koli druge javne sheme, ki jo država pogodbenica vzpostavi z namenom socialnega varstva, se lahko obdav?ijo le v tej državi.“

Zakon o davku

6 ?len 1(1) zakona o davku dolo?a:

„Dohodnina se pla?a od dohodka zavezanca, potem ko so bile odbite zakonsko dovoljene olajšave.“

7 ?len 2(1) navedenega zakona dolo?a, da ta davek:

„[...] pla?ajo fizi?ne osebe in pravne osebe nerezidentke, ki prejemajo obdav?ljive dohodke“.

8 ?len 12(1) tega zakona dolo?a:

„Dohodnina se pla?a od dohodka, ki ga fizi?na oseba rezidentka v dav?nem obdobju prejme iz vseh virov dohodka v Estoniji in zunaj Estonije [...]“

9 Dohodnina se poleg tega v skladu s ?lenom 19(2) in ?lenom 29(9) zakona o davku pla?a tudi od pokojnin, v skladu s ?lenom 41(6) tega zakona pa se ta davek odtegne pri viru.

10 ?len 23 zakona o davku dolo?a:

„V dav?nem obdobju lahko fizi?na oseba rezidentka od svojega dohodka odšteje 27.000 EEK.“

11 ?len 232 tega zakona poleg tega dolo?a dodatno olajšavo na podlagi dav?ne osnove za pokojnine. Ta ?len dolo?a:

„?e fizi?na oseba rezidentka prejema pokojnino, ki jo izpla?uje država pogodbenica na podlagi zakona, pokojnino iz obveznega pokojninskega zavarovanja po naložbenem sistemu, dolo?eno z zakonodajo te države, ali pokojnino iz naslova sporazuma o socialni varnosti, se za dohodek te osebe uporabi dodatna olajšava, ki ustreza znesku teh pokojnin, vendar v najve?jem znesku 36.000 EEK v dav?nem obdobju.“

12 Poleg tega ?len 42(11) navedenega zakona glede pokojnin, ki jih rezidenti prejmejo od Republike Estonije, dolo?a:

„V primeru pokojnine, ki jo fizi?ni osebi rezidentki pla?a država Estonija v skladu z zakonom, in pokojnine iz obveznega pokojninskega zavarovanja po naložbenem sistemu, dolo?ene z zakonom o pokojninskem zavarovanju po naložbenem sistemu, se pred izra?unom dav?nega odtegljaja uporabi dodatna olajšava (?len 232), enakovredna znesku te pokojnine, vendar to znižanje na koledarski mesec ne sme presegati ene dvanajstine zneska, dolo?enega v ?lenu 232.“

13 ?len 283 zakona o davku glede dohodkov, ki jih prejmejo nerezidenti, dolo?a:

„Fizi?na oseba, rezidentka druge države Evropske unije, lahko prav tako za svoj obdav?ljivi

dohodek v Estoniji uporabi odbitke iz tega poglavja, če v davčnem obdobju prejme najmanj 75 % svojega obdavčljivega dohodka v Estoniji in če vložil dohodninsko napoved fizične osebe rezidentke. Obdavčljivi dohodek pomeni dohodek pred odbitki v skladu z zakonodajo zadevne države.“

Predhodni postopek

14 Estonski državljani s stalnim prebivališčem na Finskem (v nadaljevanju: pritožnik) je pri Komisiji vložil pritožbo glede izračuna dohodnine, ki se v Estoniji uporablja za starostno pokojnino, ki jo prejema v tej državi želanici. Pritožnik je ugovarjal, ker mu estonski organi niso priznali olajšave v zvezi z davčno osnovo in dodatne olajšave, ki je z zakonom o davku določena za zavezanca s stalnim prebivališčem v Estoniji.

15 Iz tožbe Komisije je razvidno, da se je pritožnik, potem ko je dopolnil upokojitveno starost v Estoniji, nastanil na Finskem, kjer je delal in pridobil pravico do pokojnine. Pritožnik tako prejema dve starostni pokojnini, prvo v Estoniji in drugo na Finskem, v skoraj enakem znesku. Od pokojnine, ki jo prejema v Estoniji, mora plačevati dohodnino, medtem ko na Finskem glede na to, da so njegovi skupni dohodki zelo nizki, pritožnik ni davčni zavezanec. Skupni znesek obeh pokojnin poleg tega le za malo presega prag olajšave, določen v členu 232 zakona o davku.

16 Glede na te elemente je Komisija menila, da je na podlagi estonskega prava davčno breme, ki ga nosijo nerezidenti, ki so v podobnem položaju kot pritožnik, višje, kot bi bilo, če bi vse svoje dohodke prejeli le v Estoniji.

17 Komisija je zato 4. februarja 2008 Republiki Estoniji poslala uradni opomin, v katerem je to državo želanico opozorila na morebitno neskladnost določb nacionalne zakonodaje o obdavčitvi pokojnin, izplačanih nerezidentom, s členom 45 PDEU in členom 28 Sporazuma EGP.

18 Republika Estonija je z dopisom z dne 9. aprila 2008 nasprotovala stališču Komisije. Poudarila je, da zakon o davku omogoča, da se olajšave, ki jih določa, uporabijo za nerezidente, ki v Estoniji prejema večino svojih dohodkov, to je vsaj 75 %. V skladu s tem zakonom bi bili torej obravnavani tako kot rezidenti. Nasprotno pa mora, kadar je znesek dohodkov, prejetih v Estoniji, manjši od tega deleža, ustrezno obdavčitev zavezancev, ki nimajo stalnega prebivališča v Estoniji, zagotoviti država želanica rezidentstva.

19 Komisija je 17. oktobra 2008 Republiki Estoniji poslala obrazloženo mnenje, v katerem je povzela trditve, predstavljene v uradnem opominu, in to državo želanico pozvala, naj v dveh mesecih od prejema navedenega mnenja sprejme zahtevane ukrepe.

20 Republika Estonija je z odgovorom z dne 18. decembra 2008, ki ga je podala na navedeno obrazloženo mnenje, izrazila svoje nestrinjanje z odločitvijo Komisije v zvezi z neskladnostjo estonskega zakona o davku s členom 45 PDEU. Priznala pa je, da ta zakon vsebuje vrzeli v primerjavi z obveznostmi, ki jih ima na podlagi člena 28 Sporazuma EGP, in izrazila pripravljenost, da podrožje uporabe člena 283 navedenega zakona razširi tudi na državljane držav želanice Evropskega gospodarskega prostora.

21 Ker Komisije trditve, ki jih je navedla Republika Estonija, niso prepričale, je vložila to tožbo.

22 Kraljevini Španiji, Portugalski republiki in Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska je bila s sklepom predsednika Sodišča z dne 4. junija 2010 dovoljena intervencija v podporo predlogom Republike Estonije. Zvezni republiko Nemčiji in Kraljevini Švedski je bila intervencija v podporo predlogom Republike Estonije dovoljena s sklepoma predsednika Sodišča z dne 7. julija 2010 in z dne 14. januarja 2011. Vendar pa Zvezna republika Nemčija ni predložila stališča.

Tožba

Dopustnost tožbe

23 Republika Estonija ob podpori Kraljevine Španije v dupliki najprej trdi, da je treba ugotoviti, da je tožba nedopustna, ker naj predmet te tožbe ne bi bil jasno in natančno opredeljen, tožbeni predlogi pa naj bi bili oblikovani dvoumno. Komisija naj ne bi jasno navedla, v katerih primerih bi morala Republika Estonija uporabiti olajšavo, določeno v zvezi z dohodkom nerezidentov, za odpravo očitane neizpolnitve obveznosti, saj naj bi Komisija v tožbi navedla, da je treba to olajšavo priznati, če je svetovni dohodek nerezidentov, ki prejemajo pokojnino v Estoniji, nižji od pragov olajšav, ki so v estonskem pravu določeni za davčne zavezance, ki imajo stalno prebivališče v tej državi članici, medtem ko naj bi v repliki navedla, da bi morala Republika Estonija za namene priznanja navedene olajšave upoštevati prage olajšav, ki so morda določeni v državi članici, v kateri ima zadevna oseba stalno prebivališče.

24 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je iz člena 38(1)(c) Poslovnika in iz sodne prakse Sodišča v zvezi s to določbo razvidno, da je treba v vsaki tožbi navesti predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov, s čimer se toženi stranki omogoči priprava obrambe, Sodišču pa nadzor. Iz tega izhaja, da morajo temeljni dejanski in pravni elementi, na katerih tožba temelji, koherentno in razumljivo izhajati iz samega besedila tožbe in da morajo biti tožbeni predlogi izraženi nedvoumno, da se prepriča, da bi Sodišče odločilo *ultra petita* ali da o nekem očitku ne bi odločilo (glej zlasti sodbi z dne 12. februarja 2009 v zadevi Komisija proti Poljski, C-475/07, točka 43, in z dne 24. marca 2011 v zadevi Komisija proti Španiji, C-375/10, točka 10).

25 Sodišče lahko take zahteve preveri po uradni dolžnosti (glej zlasti sodbo z dne 26. aprila 2007 v zadevi Komisija proti Finski, C-195/04, ZOdl., str. I-3351, točki 21 in 22).

26 Sodišče je v okviru tožbe na podlagi člena 258 PDEU prav tako presodilo, da morajo biti v tožbi skladno in natančno predstavljeni očitki, da bi država članica in Sodišče lahko natančno razumela obseg očitane kršitve prava Unije, kar je nujen pogoj, da lahko omenjena država uspešno uveljavlja razloge v svojo obrambo in da lahko Sodišče preveri obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Poljski, točka 44, in Komisija proti Španiji, točka 11).

27 Toda v tem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti je treba ugotoviti, prvič, da je Komisija v tožbi in zlasti v točki 25 tožbe ugotovila, da „[k]adar zakonodajna država članica določa prag, pod katerim se šteje, da davčni zavezanec nima sredstev za plačevanje stroškov javne porabe, ni nobenega razloga za razlikovanje teh davčnih zavezancev, katerih dohodek je nižji od praga, ki je določen, glede na njihovo stalno prebivališče“. Komisija je tako jasno navedla, da mora po njenem mnenju Republika Estonija pri ugotavljanju, ali ima nerezident, ki v tej državi članici prejema starostno pokojnino, pravico do olajšave, ki je določena za dohodnino, upoštevati prag olajšave, ki je določen v zakonu o davku.

28 Drugič, glede sklicevanja Komisije na prage olajšav, določenih v državi članici stalnega prebivališča, je treba opozoriti, da to spada v okvir proučitve – s strani navedene institucije – sodne prakse Sodišča ki izhaja iz sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker

(C-279/93, Recueil, str. I-225), proužitve, na podlagi katere je Komisija ugotovila, da kadar je skupni dohodek davčnega zavezanca tako nizek, da v državi, v kateri ima stalno prebivališče, ne plačuje nobenega davka, je ta v položaju, ki je podoben položaju rezidenta v državi članici, v kateri prejema zadevne dohodke. Ta država bi morala torej „uporabiti svoja pravila s področja davčnih olajšav, ki opredeljujejo, v kakšni meri so davčni zavezanci sposobni plačati davke, namenjene zadovoljevanju potreb države“.

29 Vsekakor noben element iz spisa ne omogoča ugotovitve, da Republika Estonija zaradi tožbe ni mogla uveljavljati razlogov v svojo obrambo in da Sodišče ni moglo preveriti obstoja neizpolnitve obveznosti.

30 Ugovor nedopustnosti, ki ga je uveljavljala Republika Estonija, torej ni utemeljen in ga je treba zavrniti.

31 Drugič, ker je ugovor nedopustnosti, ki ga uveljavljata Kraljevina Španija in Portugalska republika, v veliki meri enak razlogu obrambe, ki temelji na Priporočilu 94/79 in ga uveljavlja Republika Estonija, Sodišče meni, da je smiselno njegov morebitni preizkus združiti z vsebinsko presojo zadeve.

32 Tretjič, poudariti je treba, da Komisija v skladu s tožbenimi predlogi tožbe predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Republika Estonija s tem, da v zakonu o davku ni predvidela odobritve olajšave za nerezidente, katerih skupni znesek dohodkov je tako nizek, da bi bili do nje upravičeni, če bi bili rezidenti, ni izpolnila obveznosti iz člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma EGP. Tako se zdi, da se ti tožbeni predlogi nanašajo na nacionalno zakonodajo v delu, v katerem se ta nanaša na vse dohodke, za katere velja navedeni zakon.

33 Iz besedila navedb Komisije pa je razvidno, da se v trditvah, podanih v podporo očitkom, naslovljenim na Republiko Estonijo, ta institucija sklicuje na davčno obravnavanje upokoјencev, ki so v enakem položaju kot pritožnik. Komisija je poleg tega na obravnavi pojasnila, da se njen predlog za ugotovitev neizpolnitve obveznosti nanaša le na pokojnine nerezidentov.

34 Zato je treba šteti, da se ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti nanaša le na uporabo pravil zakona o dohodnini za starostne pokojnine, izplačane nerezidentom, ki so v enakem položaju kot pritožnik.

Vsebinska presoja

Trditve strank

35 Komisija v tožbi v bistvi trdi, da ta zakon s tem, da upokoјencem nerezidentom ni priznana olajšava, ki jo zakon o davku določa za primere, ko upokoјenci v Estoniji prejemajo manj kot 75 % svojih dohodkov, te davčne zavezance, ker so, tako kot pritožnik, izvrševali pravico do prostega gibanja delavcev, postavlja v položaj, ki je manj ugoden od položaja, v katerem bi bili, če ne bi izvrševali te pravice, kljub temu da so – glede na nizek znesek njihovih pokojnin – v položaju, ki je primerljiv s položajem rezidentov, ki prejemajo dohodke na podobni ravni. Navedeni zakon naj bi zato pomenil oviro prostemu gibanju delavcev, kakor je določeno v členu 45 PDEU in v členu 28 Sporazuma EGP.

36 Kot naj bi namreč izhajalo iz zgoraj navedene sodbe Schumacker, kakor je bila potrjena s sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443), naj bi bile osebe, ki prejemajo le majhen del svojega dohodka v državi članici, v kateri imajo stalno prebivališče, z vidika njihove davčne obravnave v položaju, ki je primerljiv s položajem rezidentov države članice, ki tam prejemajo svoje dohodke. Kadar je dohodke osebe mogoče le v majhni meri obdavčiti v

državi članici, v kateri ima stalno prebivališče, ali pa sploh ne, naj ta država ne bi mogla zagotoviti odbitka od davčne osnove davkov, plačanih od dohodkov, prejetih v drugi državi članici. Komisija meni, da mora v teh okoliščinah država članica izvora dohodka za ta dohodek uporabiti svoja pravila z davčnega področja, zlasti priznanje davčnih olajšav.

37 Zato – kot naj bi ugotovilo Sodišče v sodbi z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451) in v zgoraj navedeni sodbi Wallentin – kadar določena država članica prizna olajšavo za dohodke, ki so nižji od doloženih zneskov, zato da bi davčnim zavezancem zagotovila življenjski minimum, naj bi morala biti taka ugodnost priznana tudi nerezidentom, saj je priznana glede na osebni položaj davčnega zavezanca.

38 Republika Estonija – ob podpori vseh intervenientov – ugovarja, da različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov, ki je določeno v zakonu o davkih, ne pomeni omejitve prostega gibanja oseb, saj naj ne bi pomenilo diskriminacije med osebami, ki so v primerljivem položaju.

39 V zvezi s tem poudarja, da iz zgoraj navedene sodbe Schumacker izhaja, da je treba šteti, da sta položaj rezidentov in položaj nerezidentov primerljiva le takrat, ko zadnji pretežnega dela svojih dohodkov ne prejema v državi članici, v kateri imajo stalno prebivališče, ampak v drugi državi članici. Zgolj v tem primeru naj ta država članica za nerezidente ne bi mogla uporabiti drugačne davčne obravnave, kot jo uporablja za rezidente.

40 Z namenom zagotovitve enakega obravnavanja rezidentov in nerezidentov, ki so v primerljivem položaju, naj bi bila tako v zakonu o davku za nerezidente zadevna olajšava določena za primere, ko ti 75 % svojega svetovnega dohodka prejmejo v Estoniji. Izražun obdavčljivega dohodka naj bi temeljil na zakonu države članice, v kateri ima zadevna oseba stalno prebivališče, in nerezident je zaradi določitve dela dohodka, ki ga prejme v Estoniji, dolžan predložiti dokaz, ki ga izda davčna uprava države članice, v kateri ima stalno prebivališče.

41 Po mnenju Republike Estonije Komisija poleg tega z vložitvijo te tožbe ni upoštevala Priporočila 94/79, v katerem je navedla, da je enako obravnavanje rezidentov in nerezidentov nujno samo takrat, kadar nerezidenti v zadevnem davčnem letu vsaj 75 % dohodkov prejmejo v državi članici, ki jih obdavči.

42 Kraljevina Španija in Portugalska republika v zvezi s posebnim položajem pritožnika poleg tega poudarjata, da je država članica, v kateri ima ta stalno prebivališče, v obravnavanem primeru Republika Finska, upoštevala vse dohodke, ki jih je zadevni davčni zavezanec prejel tako v tej državi članici kot v drugi državi članici, in jih ni obdavčila, saj skupni znesek dohodkov ni presegal minimalnega dohodka, za katerega velja oprostitev plačila davka. S sklepanjem *a contrario* opozarjata, da bi bili dohodki tega davčnega zavezanca lahko obdavčeni, če bi država članica, v kateri ima stalno prebivališče, določila nižji minimalni dohodek, ki je oproščen davka, in da bi se v tem primeru odbil znesek davka, plačanega v Estoniji. Zakon o davku naj tako ne bi nasprotoval prostemu gibanju delavcev.

43 Združeno kraljestvo dodaja, da rešitev, ki jo predlaga Komisija, da bi se preprečilo, da bi imel nerezident v Estoniji večje socialne ugodnosti od rezidenta, in ki bi pomenila, da bi organi te države članice za namene uporabe olajšave upoštevali svetovni dohodek zadevnega davčnega zavezanca, ni pravilna. V skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja naj bi bilo namreč dohodke, prejete na Finskem, nemogoče obdavčiti v Estoniji. Republika Estonija naj torej ne bi mogla izražunati svetovnega dohodka zadevnega davčnega zavezanca, medtem ko bi Republika Finska to lahko storila, glede na to, da ima ta davčni zavezanec stalno prebivališče na Finskem in da bi bili finski organi pristojni za to, da pridobijo podatke in dokumente o njem. Rezultat analize Komisije naj bi bil, da bi morala Republika Estonija svoj del davčne osnove, ki ni obdavčena, uporabiti samo za dohodek, prejet v Estoniji, in da bi nerezident imel koristi od

upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja tako v Estoniji kot na Finskem.

44 V zvezi s temi različnimi vidiki Komisija opozarja, da je Sodišče v nasprotju s tem, kar trdijo tožena stranka in intervenienti, v zgoraj navedeni sodbi Schumacker ugotovilo, da kadar davčni zavezanec ne prejema znatnega dohodka v državi članici, v kateri ima stalno prebivališče, bi mu morala država članica, v kateri prejema svoje dohodke, priznati enake ugodnosti, kot jih prizna rezidentom, ki prejemajo le dohodke v tej državi. Sodišče naj bi tako priznalo, da čeprav bi v običajnih okoliščinah lahko država članica, v kateri se prejme dohodek, državi članici stalnega prebivališča prepustila skrb za zagotovitev stopnje obdavčitve, ki bi bila prilagojena sredstvom davčnega zavezanca, pa je država članica, v kateri se prejme ta dohodek, dolžna, da sama upošteva osebni položaj davčnega zavezanca, kadar tega ne bi mogla storiti država članica stalnega prebivališča. Prav tako naj v primeru, ko je dohodke davčnega zavezanca v državi njegovega stalnega prebivališča mogoče obdavčiti le v manjši meri ali pa sploh ne, ta država ne bi mogla zagotavljati odbitka od davčne osnove davkov, plačanih od dohodkov, prejetih v drugi državi članici.

45 Komisija glede na inov izražena dohodkov nerezidenta poudarja, da Republika Estonija za izražun davka, ki bi ga davčni zavezanec – če bi bila ugotovljena obveznost plačila davka – moral plačati v Estoniji, lahko upošteva njegov svetovni dohodek. Če je svetovni dohodek davčnega zavezanca nižji od praga obdavčitve, ki velja v Estoniji, naj temu v Estoniji ne bi bilo treba plačati nobenega davka. Če pa njegov svetovni dohodek presega prag, ki velja v Estoniji, naj bi ta lahko bil zavezan za plačilo dohodnine. To naj ne bi povzročilo obdavčitve dohodkov, prejetih v drugih državah članicah, ki niso Republika Estonija, temveč naj bi pomenilo le določitev davčne sposobnosti davčnega zavezanca za namene obdavčitve zgolj tistih dohodkov, ki so bili prejeti v Estoniji.

46 Komisija glede trditev tožene stranke v zvezi s Priporočilom 94/79 trdi, da ta akt ni zavezujoč. Njegov namen naj ne bi mogel biti, da se dopolnijo pravila primarnega prava o prostem gibanju oseb, vsekakor pa naj z njim ne bi bila omejena diskrecijska pravica Komisije. V tem priporočilu naj bi bilo predlagano le sprejetje nacionalnih ukrepov za izvajanje prava Unije, brez poseganja v pravilno izvrševanje obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb. Poleg tega, ker je bilo navedeno priporočilo sprejeto pred razglasitvijo zgoraj navedene sodbe Schumacker, naj celo ne bi bilo več razloga za njegov obstoj.

Presoja Sodišča

– Očitek v zvezi s kršitvijo člena 45 PDEU

47 V uvodu je treba spomniti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, pa jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 21, ter sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 28). Poleg tega morajo biti davčna pravila nacionalnega prava sprejeta ob spoštovanju svoboščin, zagotovljenih s Pogodbama, in zlasti prostega gibanja delavcev, kot je zagotovljeno s členom 45 PDEU.

48 V zvezi s tem je naeloma nezdržljivo s pravili o prostem gibanju, če bi bil delavec, ki to pravico uveljavlja, v državi članici, katere državljan je, manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih dajejo navedena pravila. Poudariti pa je treba, da do diskriminacije lahko pride le z uporabo različnih pravil v primerljivih položajih ali z uporabo istega pravila v različnih položajih (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 30, in Gschwind, točka 21, ter sodbo z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18).

49 Na področju neposrednih davkov pa položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, ki se zbirajo v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter osebnega in družinskega položaja, najenostavneje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 31 in 32, ter Gschwind, točka 22).

50 Sodišče je v točki 34 zgoraj navedene sodbe Schumacker presodilo, da dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem rezidentov in položajem nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja (glej zgoraj navedeno sodbo Gschwind, točka 23).

51 Diskriminacija v smislu Pogodbe med rezidenti in nerezidenti bi bila mogoča samo, če bi se ugotovilo, da obe kategoriji zavezancev, čeprav imata stalno prebivališče v različnih državah članicah, plačujeta davke glede na vsebino in predmet ustreznih nacionalnih določb v primerljivih okoliščinah (glej zgoraj navedeno sodbo Gschwind, točka 26).

52 Tako je, ko je nerezident, ki v državi članici svojega prebivališča ne prejema znatnega dohodka, ampak bistveni del obdavčljivih dohodkov prejme od dejavnosti, ki jo opravlja v državi članici zaposlitve, v položaju, ki je primerljiv s položajem rezidentov zadnje države, ker mu v tem primeru država članica stalnega prebivališča ne more zagotavljati ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja. Zato ga je treba davčno obravnavati kot rezidenta države članice zaposlitve in ta država mu mora podeliti davčne ugodnosti, ki so določene za rezidente (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točki 36 in 37, ter Gschwind, točka 27).

53 V skladu s sodno prakso Sodišča v primeru, ko ni nobenih dohodkov, ki bi bili – na podlagi davčne zakonodaje te države – obdavčljivi v državi članici stalnega prebivališča (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wallentin, točka 18), lahko pride do diskriminacije, če osebni in družinski položaj osebe, kot je pritožnik, ni bil upoštevan niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wallentin, točka 17).

54 Torej je davčni zavezanec skoraj 50 % skupnih dohodkov prejme v državi članici stalnega prebivališča, bi morala ta napoloma biti zmožna upoštevati njegovo zmožnost prispevanja in njegov osebni in družinski položaj v skladu z načini, ki jih določa zakonodaja te države (glej zgoraj navedeno sodbo Gschwind, točka 29).

55 Vendar pa v primeru, kakršen je pritožnikov, ki zaradi nizkega zneska skupnega dohodka v skladu z davčno zakonodajo države članice stalnega prebivališča ni zavezanec za plačilo davka v tej državi, ta država ne more upoštevati zmožnosti prispevanja, osebnega in družinskega položaja zadevne osebe ter zlasti posledic, ki jih ima za ta položaj obdavčitev dohodkov, prejetih v drugi državi članici.

56 V teh okoliščinah to, da država članica, v kateri so prejeti zadevni dohodki, zavrne priznanje olajšave, ki je določena v njeni davčni ureditvi, postavlja v slabši položaj davčne zavezance nerezidente, kakršen je pritožnik, zgolj zato, ker so izvrševali svobodo gibanja, ki je zagotovljena s PDEU.

57 Različno obravnavanje, ki izhaja iz take ureditve, bi se lahko utemeljilo samo, če bi temeljilo na objektivnih preudarkih, ki so sorazmerni z zakonitim ciljem nacionalnega prava (sodba z dne 9.

novembra 2006 v zadevi Turpeinen, C?520/04, ZOdl., str. I?10685, to?ka 32). ?prav je Republika Estonija trdila, da je namen zadevnega pogoja izognitev temu, da dav?ni zavezanec nerezident kopi?i olajšave v vsaki od zadevnih držav ?lanic, je treba ugotoviti, da v primeru, kakršen je pritožnikov, ne bi moglo priti do kopi?enja ugodnosti.

58 Zato – kot je opisano zgoraj – lahko splošnost pogoja, ki je dolo?en v ?lenu 283 zakona o davku in ne upošteva osebnega in družinskega položaja zadevnih dav?nih zavezancev, postavlja v slabši položaj osebe, kot je pritožnik, ki so izkoristile možnosti, ki jih imajo na podlagi pravil o prostem gibanju delavcev, in je zato o?itno neskladna z zahtevami Pogodb, kakršne izhajajo iz ?lena 45 PDEU.

59 O?itek v zvezi s kršitvijo ?lena 45 PDEU je zato treba šteti za utemeljen.

60 Republika Estonija pa meni, da Priporo?ilo 94/79 zaradi svoje vsebine in narave pomeni oviro za ugotovitev zatrijevane neizpolnitve obveznosti.

61 Res je, da je v ?lenu 2(2) navedenega priporo?ila Komisija navedla, da države ?lanice za dohodke fizi?nih oseb nerezidentk ne smejo dolo?iti višje obdav?itve od obdav?itve rezidentov, ko dohodki, ki so obdav?ljivi v državi ?lanici, v kateri fizi?na oseba nima stalnega prebivališ?a, pomenijo vsaj 75 % skupnega obdav?ljivega dohodka te osebe v dav?nem letu.

62 Republika Estonija trdi, da sme v nasprotnem primeru različno obravnavati rezidente in nerezidente.

63 Opozoriti pa je treba, da v skladu s ?lenom 288, zadnji odstavek, PDEU, priporo?ila spadajo med akte institucij Unije, ki niso zavezujo?i. Poleg tega in kot poudarja generalni pravobranilec v to?ki 60 sklepnih predlogov, postopek zaradi neizpolnitve obveznosti temelji na objektivni ugotovitvi neizpolnjevanja obveznosti države ?lanice, ki jih nalaga pravo Unije, tako da se Republika Estonija v obravnavanem primeru ne more sklicevati na na?elo varstva legitimnega pri?akovanja, da bi prepre?ila objektivno ugotovitev neizpolnjevanja obveznosti, ki so ji naložene s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji, C?562/07, ZOdl., str. I?9553, to?ka 18).

64 Opozoriti je treba tudi, da je v ?etrtni uvodni izjavi Priporo?ila 94/79 navedeno, da to ne vpliva na nadaljnje izvajanje aktivne politike Komisije na podro?ju kršitev zaradi zagotovitve spoštovanja temeljnih na?el Pogodbe.

65 V teh okoliš?inah Priporo?ilo 94/79 ne pomeni ovire za ugotovitev neizpolnitve obveznosti iz ?lena 45 PDEU. Sodiš?u se torej ni treba ukvarjati z vprašanjem, ali sta bili Kraljevina Španija in Portugalska republika upravi?eni, da v okviru intervencije zoper tožbo Komisije vložita ugovor nedopustnosti, ki temelji na sprejetju tega priporo?ila.

– O?itek glede kršitve ?lena 28 Sporazuma EGP

66 ?prav se je Republika Estonija v svojo obrambo sklicevala na trditve glede o?itka, ki temelji na ?lenu 45 PDEU, da bi izpodbijala tudi o?itek v zvezi s ?lenom 28 Sporazuma EGP, pa je priznala nujnost dopolnitve ?lena 283 zakona o davku, „da bi podro?je uporabe tega ?lena razširila tudi na državljane držav ?lanic Evropskega gospodarskega prostora“.

67 V zvezi s tem je treba opozoriti, da estonska zakonodaja ne daje nobene možnosti priznanja zadevne dav?ne ugodnosti prejemnikom pokojnine v Estoniji, ki prebivajo v eni od tretjih držav, ?lanic Sporazuma EGP. Glede na to, da je obseg dolo?b ?lena 28 Sporazuma EGP enak obsegu v bistvu enakih dolo?b ?lena 45 PDEU, je zgornje preudarke mogo?e *mutatis mutandis* prenesti

na navedeni člen 28 (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski, C-104/06, ZOdl., str. I-671, točka 32).

68 Iz zgoraj navedenega izhaja, da Republika Estonija s tem, da upokojemcem nerezidentom ne priznava olajšav, ki so določene z zakonom o davku, ko ti zaradi nizkega zneska svojih pokojnin v skladu z davčno ureditvijo države članice stalnega prebivališča niso zavezanci za plačilo davka v zadnjenavedeni državi članici, ni izpolnila obveznosti iz člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma EGP.

Stroški

69 V skladu s členom 69(2), Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Republiki Estoniji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

70 V skladu s členom 69(4) Poslovnika Kraljevina Španija, Portugalska republika, Kraljevina Švedska, Združeno kraljestvo in Zvezna republika Nemčija nosijo vsak svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

- 1. Republika Estonija s tem, da upokojemcem nerezidentom ne priznava olajšav, ki so določene z zakonom o dohodnini (tulumsuseadus) z dne 15. decembra 1999, kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 26. novembra 2009, ko ti zaradi nizkega zneska svojih pokojnin v skladu z davčno ureditvijo države članice stalnega prebivališča niso zavezanci za plačilo davka v zadnjenavedeni državi članici, ni izpolnila obveznosti iz člena 45 PDEU in člena 28 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**
- 2. Republiki Estoniji se naloži plačilo stroškov.**
- 3. Kraljevina Španija, Portugalska republika, Kraljevina Švedska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska in Zvezna republika Nemčija nosijo vsak svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: estonščina.