



## Zbiór Orzeczeń

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 skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 22 stycznia 2010 r.,

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

strona skarżąca,

przeciwko

**Republice Estońskiej**, reprezentowanej przez M. Linntam, działającą w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranej przez:

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

**Republikę Portugalską**, reprezentowaną przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,

**Królestwo Szwecji**, reprezentowane przez A. Falk, działającą w charakterze pełnomocnika,

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

**Republikę Federalną Niemiec**, reprezentowaną przez J. Möllera, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,

interwencji,

\* Język postępowania: estoński.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (sprawozdawca)  
i E. Jarašiūnas, 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 łączny dochód jest na tyle niski, że korzystaliby oni z tej ulgi jako rezydenci, 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. (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 postępowań 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 Artykuł 2 ust. 1 i 2 akapit pierwszy rzeczzonego zalecenia stanowi:

„1. Państwa członkowskie nie nakładają na dochody określone w art. 1 ust. 1 w państwie członkowskim, w którym podlegają one opodatkowaniu, podatku wyższego niż ten, który państwo to nałożyłoby, gdyby podatnik, jego małżonek i dzieci zamieszkiwali w tym państwie członkowskim.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie, jeżeli dochody, o których mowa w art. 1 ust. 1, podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym osoba fizyczna nie ma miejsca zamieszkania, stanowią co najmniej 75% sumy dochodów tej osoby podlegających opodatkowaniu uzyskanych w ciągu roku podatkowego”.

*Konwencja zawarta pomiędzy Republiką Finlandii a Republiką Estońską dotycząca zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*

5 Artykuł 18 ust. 2 lit. a) konwencji zmierzającej do unikania podwójnego opodatkowania i do zapobiegania unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego zawartej w dniu 23 marca 1993 r. w Helsinkach pomiędzy Republiką Finlandii a Republiką Estońską (zwanej dalej „konwencją dotyczącą zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu”) stanowi:

„Emerytury oraz inne świadczenia wypłacane okresowo lub wyrównania ryczałtowe przyznane na podstawie przepisów dotyczących zabezpieczenia społecznego umawiającego się państwa lub na podstawie innego systemu publicznego ustanowionego przez umawiające się państwo w celu ochrony socjalnej podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie członkowskim”.

*Ustawa o podatku*

6 Artykuł 1 ust. 1 ustawy o podatku stanowi:

„Podatek dochodowy pobiera się od dochodu podatnika po zastosowaniu przewidzianych prawem odliczeń”.

7 Zgodnie z art. 2 ust. 1 rzeczonej ustawy podatek ten:

„[...] jest płacony przez osoby fizyczne i osoby prawne niebędące rezydentami, które osiągają podlegające opodatkowaniu dochody”.

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

„Podatek dochodowy jest pobierany od osoby fizycznej będącej rezydentem w okresie podatkowym od wszystkich źródeł dochodu w Estonii i poza Estonią [...]”.

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

10 Artykuł 23 ustawy o podatku stanowi:

„Osoba fizyczna będąca rezydentem może odliczyć 27 000 EEK od dochodu osiągniętego w okresie podatkowym”.

- 11 Artykuł 23<sup>2</sup> tej ustawy przewiduje ponadto dodatkowe odliczenie od podstawy opodatkowania dla emerytur. Zgodnie z tym przepisem:

„Jeżeli osoba fizyczna będąca rezydentem otrzymuje emeryturę wypłaconą przez umawiające się państwo na podstawie ustawy, skapitalizowaną obowiązkową emeryturę przewidzianą przez przepisy tego państwa lub emeryturę wynikającą z porozumienia o zabezpieczeniu społecznym, stosuje się dodatkowe odliczenie odpowiadające kwocie tych emerytur do wynagrodzenia tej osoby, jednakże w maksymalnej wysokości 36 000 EEK, w trakcie okresu opodatkowania”.

- 12 Ponadto, jeżeli chodzi o emerytury otrzymywane przez rezydentów od Republiki Estońskiej, art. 42 ust. 11 rzeczony ustawy stanowi:

„W wypadku wypłaty przez państwo estońskie osobie fizycznej będącej rezydentem estońskim, na podstawie ustawy, emerytury oraz obowiązkowej skapitalizowanej emerytury przewidzianej na podstawie emerytur skapitalizowanych stosuje się dodatkowe odliczenie (art. 23<sup>2</sup>), równe wysokości tej emerytury przed obliczeniem podatku u źródła, o ile jednak odliczenie to nie przekracza w danym miesiącu jednej dwunastej kwoty przewidzianej w art. 23<sup>2</sup>”.

- 13 Jeżeli chodzi o dochody osiągnane przez nierezydentów, art. 28<sup>3</sup> ustawy o podatku stanowi:

„Osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w innym państwie Unii Europejskiej może również dokonywać odliczeń, o których mowa w niniejszym rozdziale, od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Estonii, jeżeli co najmniej 75% jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w danym okresie rozliczeniowym uzyskuje ona w Estonii oraz jeżeli złoży zeznanie podatkowe dotyczące podatku dochodowego osoby będącej rezydentem. Przez dochód podlegający opodatkowaniu rozumie się dochód przed dokonaniem odliczeń zgodnie z przepisami danego państwa”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

- 14 Osoba fizyczna będąca obywatelem estońskim zamieszkała w Finlandii (zwana dalej „skarżącą”) złożyła do Komisji skargę dotyczącą obliczania podatku dochodowego stosowanego w Estonii do emerytury, która jest wypłacana skarżącej w tym państwie członkowskim. Skarżąca kwestionuje odmowę przez estońskie organy skorzystania przez nią z odliczenia od podstawy opodatkowania, a także z odliczenia dodatkowego, przewidzianego dla podatników zamieszkałych w Estonii przez ustawę o podatku.
- 15 Ze skargi Komisji wynika, że skarżąca po osiągnięciu wieku emerytalnego w Estonii osiedliła się w Finlandii, gdzie pracowała i osiągnęła prawo do emerytury. Skarżąca otrzymuje w ten sposób dwie emerytury, odpowiednio, w Estonii i w Finlandii, prawie równej wysokości. Emerytura pobierana w Estonii podlega podatkowi dochodowemu, podczas gdy w Finlandii, z uwagi na niski poziom wszystkich dochodów, skarżąca nie podlega podatkowi. Ponadto łączna kwota dwóch emerytur tylko nieznacznie przekracza próg odliczenia przewidziany w art. 23<sup>2</sup> ustawy o podatku.
- 16 Ze względu na te okoliczności Komisja uznała, że na podstawie prawa estońskiego obciążenia podatkowe ponoszone w tym kraju przez nierezydentów znajdujących się w sytuacji podobnej do tej, w której znajdowała się skarżąca, były większe niż gdyby otrzymywali oni wszystkie swoje dochody z tytułu emerytur wyłącznie w Estonii.
- 17 W dniu 4 lutego 2008 r. Komisja wystosowała zatem do Republiki Estońskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym to wezwaniu zwróciła uwagę tego państwa członkowskiego na ewentualną niezgodność przepisów prawa krajowego dotyczących opodatkowania emerytur wypłacanych nierezydentom z art. 45 TFUE oraz z art. 28 porozumienia EOG.

- 18 Pismem z dnia 9 kwietnia 2008 r. Republika Estonii zaskarżyła stanowisko wyrażone przez Komisję. Podkreśliła ona, że ustawa o podatku pozwala, by przewidziane przez nią odliczenia stosowane były również przez nierezydentów, którzy osiągają w Estonii większość swoich dochodów, to znaczy co najmniej 75% ich łącznej wartości. Ustawa ta stosuje w ten sposób takie samo traktowanie jak przewidziane dla rezydentów. Z kolei jeżeli kwota dochodów uzyskanych w Estonii jest niższa od niż owe 75%, to do państwa członkowskiego zamieszkania należy zagwarantowanie stosownego opodatkowania podatników niezamieszkujących w Estonii.
- 19 W dniu 17 października 2008 r. Komisja skierowała do Republiki Estońskiej uzasadnioną opinię, w której wezwała to państwo członkowskie do podjęcia wymaganych środków w celu dostosowania się do wskazań Komisji w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wskazanej opinii.
- 20 W udzielonej dnia 18 grudnia 2008 r. odpowiedzi na rzeczoną uzasadnioną opinię Republika Estońska wyraziła sprzeciw wobec przedstawionych przez Komisję zarzutów co do niezgodności ustawy o podatkach z art. 45 TFUE. Państwo to przyznało natomiast, że w ustawie tej istnieją luki w zakresie zobowiązań ciążących na nim na mocy art. 28 porozumienia EOG, oraz oświadczyło, że jest gotowe rozszerzyć zakres stosowania art. 28<sup>3</sup> wskazanej ustawy także na obywateli państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.
- 21 Komisja, nieprzekonana argumentami przedstawionymi przez Republikę Estońską, postanowiła wnieść niniejszą skargę.
- 22 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 4 czerwca 2010 r. Królestwo Hiszpanii, Republika Portugalska i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Republiki Estońskiej. Postanowieniami z dnia 7 lipca 2010 r. i 14 stycznia 2011 r. Prezes Trybunału dopuścił do sprawy w charakterze interwenientów popierających żądania Republiki Estońskiej, odpowiednio, Republikę Federalną Niemiec i Królestwo Szwecji. Republika Federalna Niemiec nie przedstawiła jednak swoich uwag.

## **W przedmiocie skargi**

### *W przedmiocie dopuszczalności skargi*

- 23 W pierwszej kolejności w duplice Republika Estońska, popierana przez Królestwo Hiszpanii, podniosła, że skarga powinna zostać uznana za niedopuszczalną w zakresie, w jakim jej przedmiot nie został określony w sposób wyraźny i precyzyjny, a żądania zostały sformułowane w sposób niejednoznaczny. Komisja nie wskazała wyraźnie, w jakim przypadku Republika Estońska powinna stosować przewidziane odliczenie w zakresie podatku dochodowego nierezydentów w celu usunięcia zarzucanego uchybienia, ponieważ w swojej skardze Komisja stwierdziła, że odliczenie to powinno być przyznawane wówczas, gdy dochód globalny nierezydentów, którzy otrzymują emeryturę w Estonii, jest niższy od progów odliczenia ustalonych w prawie estońskim dla podatników będących rezydentami w tym państwie członkowskim, podczas gdy w replice wskazała ona, że Republika Estońska przy przyznawaniu prawa do rzeczonoego odliczenia powinna była uwzględnić progi odliczenia ewentualnie przewidziane przez państwo członkowskie zamieszkania zainteresowanej osoby.
- 24 W tym zakresie należy przypomnieć, że zarówno z art. 38 § 1 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem, jak i z odnoszącego się do niego orzecznictwa wynika, że każda skarga wszczynająca postępowanie musi zawierać wyraźne i precyzyjne określenie przedmiotu sporu oraz przedstawienie zarzutów umożliwiające stronie pozwanej przygotowanie obrony, a Trybunałowi dokonanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz że żądania w niej zawarte powinny być sformułowane w sposób pozbawiony dwuznaczności w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał

ultra petita lub z pominięciem jednego z zarzutów (zob. w szczególności 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 być oceniane przez Trybunał z urzędu (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-195/04 Komisja przeciwko Finlandii, Zb. Orz. s. I-3351, pkt 21, 22).
- 26 Trybunał orzekł również, że skarga wniesiona na podstawie art. 258 TFUE musi przedstawiać zarzuty w sposób spójny i precyzyjny w celu umożliwienia państwu członkowskiemu i Trybunałowi dokładnego zrozumienia zakresu zarzucanego naruszenia prawa unijnego, co jest warunkiem niezbędnym do tego, aby państwo to mogło skutecznie przedstawić swoje argumenty obrony, oraz do tego, aby Trybunał mógł zweryfikować istnienie zarzucanego uchybienia (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 44; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 11).
- 27 Tymczasem w niniejszym postępowaniu w sprawie uchybienia należy stwierdzić, po pierwsze, że w skardze, a w szczególności w jej pkt 25, Komisja podniosła, iż „[j]eżeli państwo członkowskie przewiduje próg, poniżej którego uważa się, że podatnik nie posiada środków koniecznych na finansowanie wydatków publicznych, nie ma żadnego powodu, aby stosować rozróżnienie pomiędzy podatnikami, których dochód jest niższy od ustalonego progu, w zależności od ich miejsca zamieszkania”. Komisja w ten sposób wyraźnie wskazała, że jej zdaniem to właśnie próg odliczenia ustalony w ustawie o podatku powinien być brany przez Republikę Estońską pod uwagę w celu ustalenia, czy nierezydent pobierający emeryturę w tym państwie członkowskim ma prawo do odliczenia przewidzianego dla podatku dochodowego.
- 28 Po drugie, jeżeli chodzi o odniesienie się przez Komisję do progów odliczenia przewidzianych w państwie członkowskim zamieszkania, należy zauważyć, że wpisuje się ono w kontekst oceny przez tę instytucję 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 wywnioskowała w szczególności, że jeżeli łączny dochód podatnika jest na tyle niski, iż nie podlega żadnemu opodatkowaniu w państwie członkowskim zamieszkania, znaczy to, że podatnik ów znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydenta państwa członkowskiego, w którym uzyskiwane są dane dochody. Państwo to w związku z tym powinno „zastosować swoje przepisy w dziedzinie odliczenia podatkowego, które określają, w jakim zakresie podatnicy mogą zapłacić podatek w celu zaspokojenia potrzeb państwa”.
- 29 W każdym razie żaden z dowodów znajdujących się w aktach nie pozwala na stwierdzenie, że skarga nie umożliwiła Republice Estońskiej podniesienia argumentów obrony i że Trybunałowi nie umożliwiono oceny istnienia uchybienia.
- 30 W związku z tym zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Republikę Estońską jest nieuzasadniony i powinien zostać oddalony.
- 31 W drugiej kolejności, ponieważ zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Królestwo Hiszpanii i przez Republikę Portugalską pokrywa się w znacznej mierze z argumentem obrony wywnioskowanym z zaleceń 94/79, podniesionym przez Republikę Estońską, Trybunał uważa za stosowne połączenie ewentualnej oceny tych zarzutów z oceną co do istoty sprawy.
- 32 W trzeciej kolejności należy zaznaczyć, że zgodnie z żądaniem skargi Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, iż nie przewidziawszy w ustawie o podatku stosowania odliczenia do nierezydentów, których dochód jest na tyle słaby, że korzystaliby oni z tego odliczenia, gdyby byli rezydentami, Republika Estońska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 45 TFUE i art. 28 porozumienia EOG. W ten sposób żądania Komisji obejmują przepisy krajowe w zakresie, w jakim dotyczą one wszystkich dochodów podlegających tej ustawie.

- 33 Niemniej jednak z treści pism Komisji wynika, że w argumentacji przedstawionej na poparcie zarzutów skierowanych przeciwko Republice Estońskiej instytucja ta odnosi się tylko do traktowania pod względem podatkowym tych emerytów, którzy znajdują się w podobnej sytuacji co skarżąca. Ponadto w trakcie rozprawy Komisja wyjaśniła, że jej skarga zmierzająca do stwierdzenia uchybienia dotyczy tylko emerytur nierezydentów.
- 34 W związku z powyższym niniejszą skargę zmierzającą do stwierdzenia uchybienia należy uznać za dotyczącą wyłącznie stosowania przepisów ustawy o podatku do emerytur wypłacanych nierezydentom znajdującym się w sytuacji takiej jak sytuacja skarżącej.

### *Co do istoty*

#### Argumentacja stron

- 35 W skardze Komisja zasadniczo twierdzi, że poprzez wyłączenie emerytów niebędących rezydentami z korzystania z odliczenia przewidzianego przez ustawę o podatku, wówczas gdy zainteresowani osiągają mniej niż 75% dochodów w Estonii, ustawa ta stawia tych podatników – dlatego że tak jak skarżąca skorzystali oni z prawa do swobodnego przepływu pracowników – w sytuacji mniej korzystnej niż ta, w jakiej znaleźliby się oni, gdyby nie skorzystali z tego prawa, pomimo że ze względu na niską wysokość swych emerytur znajdują się oni w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów, którzy otrzymywaliby emerytury w podobnej wysokości. W związku z tym rzeczona ustawa stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie osób, który został 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 osiągają jedynie niewielką część swego wynagrodzenia w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, znajdują się – z punktu widzenia traktowania ich pod względem podatkowym – w sytuacji porównywalnej do tej co osoby zamieszkałe w państwie członkowskim, w którym osiągają one swoje dochody. Jeżeli dochody danej osoby są bardzo niskie lub w ogóle nie podlegają opodatkowaniu w jej państwie członkowskim miejsca zamieszkania, państwo to nie może zagwarantować odliczenia od podstawy opodatkowania podatków zapłaconych od dochodu otrzymanego w innym państwie członkowskim. W tych okolicznościach zdaniem Komisji do państwa członkowskiego źródła dochodu należy zastosowanie jego własnych przepisów w dziedzinie podatków, w szczególności dotyczących korzystania z odliczeń podatkowych.
- 37 W związku z tym, jak przyznał Trybunał w wyroku z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, oraz w ww. wyroku w sprawie Wallentin, jeżeli państwo członkowskie przyznaje odliczenie w stosunku do dochodów plasujących się poniżej określonych kwot w celu zagwarantowania podatnikom minimum na przeżycie, korzyść taka powinna zostać przyznana również nierezydentom, ponieważ jest ona przyznawana na podstawie sytuacji osobistej podatnika.
- 38 Republika Estońska odpira ten argument, twierdząc – w czym popierają ją 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 osiągają większą część swoich dochodów 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 osiągają 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 niniejszą skargę, sama naruszyła zalecenie 94/79, w którym stwierdziła, 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 skarżącą, 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 łączna 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 była sprzeczna ze swobodnym przepływem pracowników.
- 43 Zjednoczone Królestwo dodaje, że rozwiązanie zaproponowane przez Komisję w celu uniknięcia sytuacji, w której nierezydenci w Estonii odniosą większą korzyść podatkową niż rezydenci, polegające na tym, że organy podatkowe tego państwa członkowskiego miałyby uwzględniać 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 okoliczność, że podatnik zamieszkuje w Finlandii i że fińskie organy podatkowe mają kompetencje służące 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 osiągałby 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 twierdzą skarżąca i interwenienci, 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 osiągającym 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 środków podatnika, to z kolei państwo członkowskie, w którym dochód ten jest osiągany, 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 umożliwi 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 środków krajowych wdrażających prawo Unii, nie przeszkadzając prawidłowemu wykonaniu zobowiązań wynikających z traktatów. Ponadto, ponieważ zalecenie to zostało przyjęte przed ogłoszeniem ww. wyroku w sprawie Schumacker, utraciło ono nawet swoją rację bytu.

### Ocena Trybunału

– W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 45 TFUE

- 47 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednie 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 osiągany na terytorium tego państwa przez nierezydentów stanowi najczęściej tylko jeden z elementów ich dochodu globalnego, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność do płacenia 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 okoliczność, 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 zasadniczą część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskuje z działalności 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 tegoż 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 skarżąca nie zostałyby uwzględnione 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 skarżącej, 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 skarżąca – 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 słusznego 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 skumulował odliczenia w każdym z odnośnych państw członkowskich, należy jednak stwierdzić, że w przypadku takim jak przypadek skarżącej nie może dojść do nieuzasadnionej kumulacji korzyści podatkowych.
- 58 W związku z tym oraz w określonym powyżej zakresie ogólny charakter warunku przewidzianego w art. 28<sup>3</sup> ustawy o podatku, który nie uwzględnia sytuacji osobistej i rodzinnej danych podatników, może stawiać w mniej korzystnej sytuacji osoby takie jak skarżąca, 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 podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym osoba fizyczna nie jest rezydentem, stanowią 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 przypomniawszy rzecznik generalny w pkt 60 opinii, postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego opiera się na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo członkowskie zobowiązań, jakie ciąży na nim na mocy prawa unijnego, i w niniejszym przypadku Republika Estońska nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w celu uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez nią zobowiązań ciążących 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 postępowań 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 przyznała ona, że konieczne jest uzupełnienie art. 28<sup>3</sup> ustawy o podatku „w celu rozciągnięcia jego zakresu zastosowania również na obywateli państw należących 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