Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

10. maj 2012*

»Traktatbrud — arbejdskraftens frie bevægelighed — indkomstskat — fradrag — alderspension — betydningen for lave pensionsbeløb — forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige«

I sag C-39/10,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 22. januar 2010,

Europa-Kommissionen ved W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov og R. Lyal, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Republikken Estland ved M. Linntam, som befuldmægtiget,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Spanien ved M. Muñoz Pérez og A. Rubio Gonzáles, som befuldmægtigede

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget

Kongeriget Sverige ved A. Falk, som befuldmægtiget

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved S. Ossowski, som befuldmægtiget

Forbundsrepublikken Tyskland ved J. Möller, C. Blaschke og B. Klein, som befuldmægtigede,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (refererende dommer) og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: N. Jääskinen

* Processprog: estisk.

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. september 2011,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. november 2011,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Republikken Estland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold artikel 45 TEUF og artikel 28 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den ikke i lov om indkomstbeskatning (tulumaksuseadus) af 15. december 1999 (RT I 1999, 101, 903), som ændret ved lov af 26. november 2009 (RT I 2009, 62, 405, herefter »indkomstskatteloven«), har fastsat et individuelt fradrag for ikke-hjemmehørende skattepligtige, hvis samlede indkomst er så lav, at de ville have fået et sådant fradrag, hvis de var hjemmehørende.

Retsforskrifter

Henstilling 94/79/EF

2 Tredje, fjerde og sjette betragtning til Kommissionens henstilling 94/79/EF af 21. december 1993 om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten (EFT 1994 L 39, s. 22) er affattet således:

»[…] [D]er bør tages initiativer, for at den frie bevægelighed for personer kan sikres fuldt ud af hensyn til det indre markeds funktion, og det er nødvendigt at underrette medlemsstaterne om de bestemmelser, som efter Kommissionens mening kan sikre, at ikke-bosiddende får en lige så gunstig skattemæssig behandling som bosiddende.

[…] [D]ette initiativ er ikke til hinder for, at Kommissionen fører en aktiv politik med hensyn til overtrædelsesprocedurer for at sikre, at [EF-]traktatens grundprincipper overholdes.

[…] [I]følge princippet om ligestilling, som er fastsat i […] artikel [45 og 49 TEUF], må personer, der oppebærer […] indkomster, ikke nægtes de skattefordele og fradrag, der gælder for de bosiddende, hvis den overvejende del af indkomsterne oppebæres i det land, hvor aktiviteten udøves.«

3 Det fremgår af henstillingens artikel 1, stk. 1, at denne vedrører flere indkomstkategorier, herunder pensioner.

4 Nævnte henstillings artikel 2, stk. 1, og artikel 2, stk. 2, første afsnit, har følgende ordlyd:

»1. De i artikel 1, stk. 1, anførte indkomster må ikke underkastes højere beskatning fra den skatteopkrævende medlemsstats side, end det ville være tilfældet, hvis den skattepligtige og dennes ægtefælle og børn var bosiddende i denne medlemsstat.

2. Anvendelsen af bestemmelserne i stk. 1 er betinget af, at de i artikel 1, stk. 1, anførte indkomster, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor den fysiske person ikke er bosiddende, udgør mindst 75% af dennes samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.«

Overenskomsten mellem Republikken Finland og Republikken Estland om undgåelse af dobbeltbeskatning

5 Overenskomsten indgået den 23. marts 1993 i Helsinki mellem Republikken Finland og Republikken Estland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter (herefter »overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning«) bestemmer i artikel 18, stk. 2, litra a):

»Udbetalte pensioner og andre ydelser i form af periodiske udbetalinger eller faste godtgørelser i henhold til en kontraherende stats lovgivning om social sikring eller i henhold til andre offentlige tiltag iværksat af en kontraherende stat med henblik på social sikring, kan kun beskattes i denne stat.«

Indkomstskatteloven

6 Indkomstskattelovens artikel 1, stk. 1, bestemmer:

»Indkomstskat opkræves af den skattepligtiges indkomst, når de i loven tilladte fradrag er foretaget.«

7 I medfør af nævnte lovs artikel 2, stk. 1, betales denne indkomstskat:

»[…] af ikke-hjemmehørende fysiske og juridiske personer, der oppebærer en skattepligtig indkomst«.

8 Det følger af samme lovs artikel 12, stk. 1, at:

»Indkomstskatten opkræves af indkomst, der i beskatningsperioden er oppebåret af en hjemmehørende fysisk person fra enhver indkomstkilde i Estland og uden for Estland […]«

9 Det følger desuden af indkomstskattelovens artikel 19, stk. 2, og artikel 29, stk. 9, at der også opkræves indkomstskat af pensioner, og af lovens artikel 41, stk. 6, fremgår, at denne skat indeholdes ved kilden.

10 Indkomstskattelovens artikel 23 bestemmer:

»I en beskatningsperiode kan en hjemmehørende fysisk person fra sin indkomst fradrage 27 000 EEK.«

11 Denne lovs artikel 23^2 fastsætter desuden et supplerende fradrag i beskatningsgrundlaget for pensioner. Bestemmelsen lyder således:

»Hvis en hjemmehørende fysisk person oppebærer en pension, som udbetales af en kontraherende stat i medfør af loven, en obligatorisk kapitalpension i henhold til lovgivningen i denne stat eller en pension, der følger af en socialsikringsaftale, anvendes et supplerende fradrag svarende til beløbet for disse pensioner i personens indkomst, dog inden for den maksimale grænse på 36 000 EEK i en beskatningsperiode.«

12 Hvad desuden angår pensioner fra Republikken Estland, der oppebæres af hjemmehørende personer, fastsætter den nævnte lovs artikel 42, stk. 11:

»Såfremt den estiske stat udbetaler en pension til en hjemmehørende fysisk person i medfør af loven og en obligatorisk kapitalpension i henhold til loven om kapitalpensioner, anvendes der et supplerende fradrag (artikel 23^2) svarende til dette pensionsbeløb, inden skatten beregnes, dog på den betingelse, at dette fradrag ikke i de enkelte måneder overstiger en tolvtedel af de i artikel 23^2 omhandlede beløb.«

13 For så vidt angår indkomst, der oppebæres af ikke-hjemmehørende, bestemmer indkomstskattelovens artikel 28^3:

»En fysisk person, der er hjemmehørende i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, kan ligeledes benytte de fradrag, der er omhandlet i dette kapitel, på sin skattepligtige indkomst i Estland, for så vidt som denne oppebærer mindst 75% af sin skattepligtige indkomst i Estland i en beskatningsperiode og indsender en selvangivelse som en hjemmehørende fysisk person. Ved skattepligtig indkomst forstås indkomsten inden fradrag i henhold til lovgivningen i den pågældende medlemsstat.«

Den administrative procedure

14 En estisk statsborger, der er bosiddende i Finland (herefter »klageren«), indgav en klage til Kommissionen vedrørende beregningen af den indkomstskat, der opkræves i Estland af den alderspension, som den pågældende får udbetalt i denne medlemsstat. Klageren anfægtede de estiske myndigheders nægtelse af at indrømme hende grundfradraget og det supplerende skattefradrag, som indkomstskatteloven fastsætter for skattepligtige, der er hjemmehørende i Estland.

15 Det fremgår af Kommissionens stævning, at klageren efter at have nået pensionsalderen i Estland bosatte sig i Finland, hvor hun har arbejdet og opnået ret til pension. Klageren oppebærer således to pensioner, en fra Estland og en fra Finland, der er næsten lige store. Der pålignes indkomstskat af pensionen fra Estland, hvorimod klageren ikke beskattes i Finland, henset til hendes meget lave samlede indkomst. De to pensioner opgjort som et samlet beløb overskred i øvrigt kun i ringe grad fradragsgrænsen i indkomstskattelovens artikel 23^2.

16 Henset til disse forhold fandt Kommissionen, at den skattebyrde, der i henhold til estisk ret påhviler ikke-hjemmehørende personer, som befinder sig i en situation svarende til klagerens, er større, end den ville være, hvis de modtog hele deres indkomst fra Republikken Estland.

17 Kommissionen fremsendte derfor den 4. februar 2008 en åbningsskrivelse til Republikken Estland, hvori den henledte denne medlemsstats opmærksomhed på, at bestemmelserne i den nationale lovgivning om beskatning af pensioner, der udbetales til ikke-hjemmehørende personer, eventuelt var uforenelige med artikel 45 TEUF og EØS-aftalens artikel 28.

18 Ved skrivelse af 9. april 2008 imødegik Republikken Estland Kommissionens synspunkt. Den gjorde gældende, at indkomstskatteloven gør det muligt at indrømme de heri fastsatte fradrag til ikke-hjemmehørende personer, der oppebærer størstedelen af deres indtægter i Estland, dvs. mindst 75% af de samlede indtægter. Loven giver dem således den samme behandling som den, hjemmehørende personer modtager. Når det i Estland oppebårne indtægtsbeløb derimod er lavere end denne procentdel, tilkommer det bopælsmedlemsstaten at sikre en passende beskatning af skattepligtige, der ikke er bosiddende i Estland.

19 Den 17. oktober 2008 sendte Kommissionen Republikken Estland en begrundet udtalelse, hvori den gentog argumenterne i åbningsskrivelsen og opfordrede denne medlemsstat til at træffe de påkrævede foranstaltninger inden for en frist på to måneder fra modtagelsen af denne udtalelse.

20 Med sit svar på den begrundede udtalelse dateret den 18. december 2008 tilkendegav Republikken Estland sin uenighed i de klagepunkter, som Kommissionen havde fremsat vedrørende uforeneligheden mellem indkomstskatteloven og artikel 45 TEUF. Imidlertid erkendte medlemsstaten, at loven havde huller i forhold til de forpligtelser, medlemsstaten var pålagt i medfør af EØS-aftalens artikel 28, og den erklærede sig parat til at udvide anvendelsesområdet for artikel 28^3 i den pågældende lov til også at omfatte statsborgere fra de lande, der er medlemmer af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde.

21 Da Kommissionen ikke var overbevist af Republikken Estlands argumenter, har den besluttet at anlægge dette søgsmål.

22 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 4. juni 2010 er det blevet tilladt Kongeriget Spanien, Den Portugisiske Republik og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland at intervenere til støtte for Republikken Estlands påstande. Domstolens præsident har ved kendelser af 7. juli 2010 og af 14. januar 2011 tilladt henholdsvis Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Sverige at intervenere til støtte for Republikken Estlands påstande. Forbundsrepublikken Tyskland har dog ikke afgivet interventionsindlæg.

Om søgsmålet

Formaliteten

23 For det første bemærkes, at Republikken Estland, støttet af Kongeriget Spanien, i sin duplik har gjort gældende, at sagen bør afvises, for så vidt som sagens genstand ikke er blevet tilstrækkeligt klart og præcist fastlagt, og da påstandene er uklart formuleret. Kommissionen har ikke klart angivet, i hvilke tilfælde Republikken Estland bør anvende det fastsatte fradrag med hensyn til indkomstbeskatningen af ikke-hjemmehørende personer for at bringe det påståede traktatbrud til ophør, idet Kommissionen i sin stævning har anført, at dette fradrag skal indrømmes, når den samlede indkomst, der oppebæres af ikke-hjemmehørende personer, som modtager en pension i Estland, er lavere end den i estisk ret fastsatte fradragsgrænse for skattepligtige, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, mens den i sin replik har anført, at Republikken Estland med henblik på tildelingen af nævnte fradrag bør tage hensyn til de fradragsgrænser, der eventuelt er fastsat i den medlemsstat, hvor den pågældende person har bopæl.

24 Herved bemærkes, at det fremgår af procesreglementets artikel 38, stk. 1, litra c), i og af Domstolens retspraksis om denne bestemmelse, at enhver stævning tilstrækkelig klart og præcist skal angive søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene, således at sagsøgte kan tilrettelægge sit forsvar, og Domstolen kan udøve sin kontrol. Det følger heraf, at de væsentlige faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, skal fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde, og at disse påstande skal være formuleret entydigt for at undgå, at Domstolen træffer afgørelse ultra petita eller ikke tager stilling til et klagepunkt (jf. bl.a. dom af 12.2.2009, sag C-475/07, Kommissionen mod Polen, præmis 43, og af 24.3.2011, sag C-375/10, Kommissionen mod Spanien, præmis 10).

25 Domstolen kan af egen drift prøve, om disse krav er opfyldt (jf. bl.a. dom af 26.4.2007, sag C-195/04, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 3351, præmis 21 og 22).

26 Domstolen har ligeledes fastslået, at et søgsmål, der anlægges i henhold til artikel 258 TEUF, skal indeholde en sammenhængende og præcis redegørelse for klagepunkterne, således at medlemsstaten og Domstolen har mulighed for at danne sig en klar opfattelse af omfanget af den påståede tilsidesættelse af EU-retten, hvilket er en nødvendig forudsætning for, at medlemsstaten kan tage effektivt til genmæle, og at Domstolen kan efterprøve, om det påståede traktatbrud er begået (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Polen, præmis 44, og i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 11).

27 I den foreliggende traktatbrudsprocedure må det dels konstateres, at Kommissionen i sin stævning, nærmere betegnet i dennes punkt 25, har anført, at »[n]år der i en medlemsstats lovgivning er fastsat en grænse, under hvilken det antages, at den skattepligtige ikke har de nødvendige økonomiske midler til at finansiere offentlige udgifter, er der ikke grund til at sondre mellem skattepligtige, hvis indkomst er under denne fastsatte grænse, efter hvor de er bosiddende«. Kommissionen har således klart angivet,

at det efter dennes opfattelse er fradragsgrænsen fastsat i indkomstskatteloven, som Republikken Estland skal tage i betragtning ved vurderingen af, om en ikke-hjemmehørende person, der oppebærer en pension i denne medlemsstat, har ret til det i indkomstskatteloven fastsatte fradrag.

28 Dels hvad angår Kommissionens henvisning til fradragsgrænserne i bopælsmedlemsstaten bemærkes, at denne henvisning indgik som led i en af denne institution foretaget undersøgelse af retspraksis efter dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225), hvoraf Kommissionen netop udledte, at når den skattepligtiges samlede indkomst er så lav, at den ikke beskattes i bopælsmedlemsstaten, befinder vedkommende sig i en situation svarende til den, der gælder for en hjemmehørende i den medlemsstat, hvori de omhandlede indtægter er oppebåret. Denne stat bør derfor »anvende sine egne skattefradragsregler, der definerer, i hvilket omfang de skattepligtige er i stand til at betale skatter til dækning af landets behov«.

29 Under alle omstændigheder er der i sagsakterne ingen holdepunkter for at konkludere, at stævningen ikke har givet Republikken Estland mulighed for at tage til genmæle, og at Domstolen ikke har kunnet efterprøve, om det påståede traktatbrud er begået.

30 Republikken Estlands formalitetsindsigelse er således uden grundlag og må forkastes.

31 For det andet bemærkes, at da den af Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik rejste formalitetsindsigelse i vidt omfang kan forveksles med det anbringende vedrørende henstilling 94/79, som Republikken Estland har gjort gældende, finder Domstolen det hensigtsmæssigt at foretage en eventuel undersøgelse heraf i forbindelse med undersøgelsen af sagens realitet.

32 For det tredje bemærkes, at Kommissionen ifølge affattelsen af påstanden i stævningen har nedlagt påstand for Domstolen om, at det fastslås, at Republikken Estland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold artikel 45 TEUF og EØS-aftalens artikel 28, idet den ikke i indkomstskatteloven har fastsat et individuelt fradrag for ikke-hjemmehørende skattepligtige, hvis samlede indkomst er så lav, at de ville have fået et sådant fradrag, hvis de var hjemmehørende. Påstanden synes således at tage sigte på den nationale lovgivning, i det omfang den vedrører samtlige indtægter undergivet nævnte lov.

33 Det fremgår imidlertid af konklusionen i Kommissionens indlæg, at institutionen i sin argumentation til støtte for klagepunkterne mod Republikken Estland alene henviser til den skattemæssige behandling af de pensionister, der befinder sig i den samme situation som klageren. Desuden præciserede Kommissionen under retsmødet, at traktatbrudssøgsmålet alene vedrører ikke-hjemmehørendes pensioner.

34 Herefter skal det foreliggende traktatbrudssøgsmål anses for udelukkende at vedrøre anvendelsen af indkomstskattelovens regler på pensioner udbetalt til ikke-hjemmehørende personer, der befinder sig i en situation som klagerens.

Om realiteten

Parternes argumenter

35 Kommissionen har i stævningen i det væsentlige gjort gældende, at ved at udelukke ikke-hjemmehørende pensionister fra de i indkomstskatteloven fastsatte fradrag, når de pågældende oppebærer mindre end 75% af deres indkomst i Estland, bringer denne lov disse skattepligtige personer, som følge af, at de ligesom klageren har udøvet deres ret til fri bevægelighed som arbejdstagere, i en mindre gunstig situation end den, de ville have befundet sig i, hvis de ikke havde udøvet denne ret, selv om de på grund af deres lave pension befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den, der gælder for hjemmehørende personer med et tilsvarende indkomstniveau. Den nævnte lov er således en hindring for personers frie bevægelighed, som er fastsat i artikel 45 TEUF og i EØS-aftalens artikel 28.

36 Som det fremgår af Schumacker-dommen, der blev bekræftet i dom af 1. juli 2004, Wallentin (sag C-169/03, Sml. I, s. 6443), befinder personer, der kun oppebærer en lille del af deres indkomst i bopælsmedlemsstaten, sig med hensyn til deres skattemæssige behandling nemlig i en situation, der er sammenlignelig med den, der gælder for dem, der har bopæl i den medlemsstat, hvori de oppebærer deres indkomst. Når en persons indkomst kun kan beskattes meget lidt eller slet ikke i den pågældendes bopælsstat, kan denne stat ikke sikre fradrag i beskatningsgrundlaget for skat, der er betalt af indkomst oppebåret i en anden medlemsstat. I sådanne tilfælde tilkommer det ifølge Kommissionen den medlemsstat, hvorfra indkomsten hidrører, at anvende sine egne skatteregler på denne indkomst, herunder bl.a. fordele i form af skattefradrag.

37 Når en medlemsstat indrømmer et fradrag for indkomst, der er lavere end et bestemt beløb, for at sikre de skattepligtige et eksistensminimum, skal en sådan fordel, således som Domstolen anerkendte i dom af 14. september 1999, Gschwind (sag C-391/97, Sml. I, s. 5451), og i Wallentin-dommen, også gives til ikke-hjemmehørende personer, eftersom den tildeles på grundlag af den skattepligtiges personlige situation.

38 Heroverfor har Republikken Estland, støttet af samtlige intervenienter, gjort gældende, at den i indkomstskatteloven fastsatte forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer ikke udgør en hindring for personers frie bevægelighed, eftersom den ikke medfører forskelsbehandling af personer, der befinder sig sammenlignelige situationer.

39 Republikken Estland har herved henvist til, at det fremgår af Schumacker-dommen, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personers situation udelukkende skal anses for sammenlignelige, når sidstnævnte ikke oppebærer den væsentligste del af deres indkomst i bopælsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat. Udelukkende i dette tilfælde kan sidstnævnte stat ikke undergive ikke-hjemmehørende en anden skattemæssig behandling end den, der gælder for hjemmehørende personer.

40 Med henblik på at sikre ligebehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer, der befinder sig i en sammenlignelig situation, indrømmer indkomstskatteloven de omhandlede fradrag for ikke-hjemmehørende personer, når de oppebærer 75% af deres globalindkomst i Estland. Beregningen af den skattepligtige indkomst er baseret på loven i den medlemsstat, hvor den pågældende person har bopæl, og for at fastlægge den del, der er oppebåret i Estland, er den ikke-hjemmehørende person forpligtet til at fremlægge et bevis fra bopælsmedlemsstatens skattemyndigheder.

41 Ifølge Republikken Estland respekterede Kommissionen ved anlæggelsen af traktatbrudssøgsmålet i øvrigt ikke indholdet af henstilling 94/79, hvori Kommissionen har oplyst, at ligebehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende udelukkende er påkrævet, når den ikke-hjemmehørende i løbet af det pågældende skatteår oppebærer mindst 75% af sin skattepligtige indkomst i den medlemsstat, som beskatter indkomsten.

42 Hvad nærmere angår klagerens situation har Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik desuden anført, at bopælsmedlemsstaten, i dette tilfælde Republikken Finland, har taget hensyn til den samlede indkomst, som den pågældende skattepligtige havde oppebåret såvel i denne medlemsstat som i en anden medlemsstat, og at den ikke har beskattet denne indkomst, fordi det samlede indkomstbeløb ikke overskred den minimumsindkomst, der er fritaget for beskatning. På grundlag af en modsætningsslutning har disse procesdeltagere fremhævet, at hvis bopælsmedlemsstaten havde fastsat et lavere fritaget minimumsindkomstbeløb, kunne denne skattepligtiges indkomst være blevet beskattet, og i så tilfælde ville det i Estland betalte skattebeløb være blevet fradraget. Indkomstskatteloven ville da ikke have været uforenelig med arbejdskraftens frie bevægelighed.

43 Det Forenede Kongerige har tilføjet, at den af Kommissionen foreslåede løsning for at undgå, at den ikke-hjemmehørende person i Estland får en større social fordel end en hjemmehørende person, der består i, at myndighederne i denne medlemsstat ved anvendelsen af fradraget tager hensyn til den

pågældende skattepligtiges globalindkomst, ikke er korrekt. I henhold til overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning er det nemlig ikke muligt i Estland at beskatte indkomst oppebåret i Finland. Republikken Estland ville derfor ikke være i stand til at beregne den berørte skattepligtiges globalindkomst, hvorimod Republikken Finland godt kunne foretage denne beregning, henset til, at den skattepligtige har bopæl i Finland, og at de finske myndigheder ville have kompetence til at udbede sig oplysninger og dokumentation fra denne. Kommissionens analyse ville føre til, at Republikken Estland skulle anvende sit skattefrie grundfradrag alene på den i Estland oppebårne indkomst, og at den ikke-hjemmehørende person ville profitere af, at der blev taget hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold både i Estland og Finland.

44 Til disse forskellige punkter har Kommissionen anført, at i modsætning til det af sagsøgte og intervenienterne hævede, har Domstolen i Schumacker-dommen fastslået, at når den skattepligtige ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten, skal den medlemsstat, hvor den pågældende oppebærer sine indtægter, give vedkommende de samme fordele som dem, der indrømmes hjemmehørende, som udelukkende oppebærer indkomst i denne stat. Domstolen har således anerkendt, at selv om den medlemsstat, hvori en indkomst oppebæres, under normale omstændigheder kan overlade det til bopælsmedlemsstaten at sikre et beskatningsniveau, der er tilpasset den skattepligtiges midler, er den medlemsstat, hvori denne indkomst er oppebåret, forpligtet til at tage hensyn til den skattepligtiges personlige situation, når bopælsmedlemsstaten ikke er i stand til at gøre det. Tilsvarende gælder, at når en persons indkomst kun kan beskattes meget lidt eller slet ikke i den pågældendes bopælsstat, kan denne stat ikke sikre, at skat, der er betalt af indkomst oppebåret i en anden medlemsstat, fradrages i den skattepligtige indkomst.

45 For så vidt angår metoden til beregning af den ikke-hjemmehørende persons indkomst har Kommissionen understreget, at Republikken Estland har ret til at tage hensyn til den skattepligtiges globalindkomst for at beregne den skat, som denne i givet fald skal pålignes i Estland. Såfremt den skattepligtiges globalindkomst er lavere end den i Estland gældende beskatningsgrænse, bør vedkommende ikke pålignes nogen skat i Estland. Såfremt vedkommendes globalindkomst omvendt overskrider den i Estland gældende grænse, kan den pågældende undergives indkomstbeskatning. Dette fører ikke til en beskatning af de indtægter, der er oppebåret i andre medlemsstater end Estland, men svarer alene til, at man fastlægger den skattepligtiges skatteevne i forbindelse med beskatningen af de i Estland oppebårne indtægter alene.

46 For så vidt angår sagsøgtes argumentation støttet på henstilling 94/79 har Kommissionen anført, at denne akt ikke har bindende virkninger. Den kan ikke have til formål at supplere primærretten om fri bevægelighed for personer og begrænser under alle omstændigheder ikke Kommissionens skønsbeføjelse. Denne henstilling foreslår blot, hvilke nationale foranstaltninger der kan vedtages for at gennemføre EU-retten, og griber ikke ind i spørgsmålet om den korrekte opfyldelse af traktatforpligtelser. Eftersom den nævnte henstilling blev udstedt før Schumacker-dommens afsigelse, har den i øvrigt mistet sin berettigelse.

Domstolens bemærkninger

– Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 45 TEUF

47 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 21, samt dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 28). Nationale skatteretlige regler skal altså vedtages under overholdelse af de ved traktaten sikrede rettigheder, herunder arbejdskraftens frie bevægelighed, som er fastsat i artikel 45 TEUF.

48 Det er i denne henseende i princippet uforeneligt med reglerne om fri bevægelighed, hvis en arbejdstager, der har gjort brug af denne rettighed, i den medlemsstat, hvor vedkommende har bopæl, får en behandling, der er mindre gunstig end den, han ville få, hvis han ikke havde gjort brug af sine muligheder i henhold til disse regler. Imidlertid bemærkes, at forskelsbehandling kun kan opstå ved, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 30, og Gschwind-dommen, præmis 21, samt dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 18).

49 På området for direkte skatter er situationen for hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer som udgangspunkt ikke sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som er koncentreret på det sted, hvor han har bopæl, og fordi den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til stedet for hans sædvanlige bopæl (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, og Gschwind-dommen, præmis 22).

50 I Schumacker-dommens præmis 34 fastslog Domstolen, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende person visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende person, ikke generelt indebærer en uberettiget forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Gschwind-dommen, præmis 23).

51 Der vil kun kunne foreligge forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i traktatens forstand, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. Gschwind-dommen, præmis 26).

52 Dette er tilfældet, når en ikke-hjemmehørende person, der ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den, der gælder for hjemmehørende i sidstnævnte stat, eftersom bopælsmedlemsstaten i et sådant tilfælde ikke er i stand til at indrømme den pågældende de fordele, han ville opnå, såfremt der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold. Med hensyn til den skattemæssige behandling skal han derfor behandles som en person, der er hjemmehørende i beskæftigelsesstaten, og denne stat skal give ham de samme skattefordele, som den fastsætter for hjemmehørende personer (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 36 og 37, og Gschwind-dommen, præmis 27).

53 Det følger også af Domstolens praksis, at i en situation, hvor der ikke oppebæres nogen skattepligtig indkomst i bopælsmedlemsstaten i henhold til denne stats skattelovgivning (jf. i denne retning Wallentin-dommen, præmis 18), ville der kunne opstå forskelsbehandling, hvis de personlige og familiemæssige forhold for en person som klageren hverken blev taget i betragtning i bopælsmedlemsstaten eller i beskæftigelsesstaten (jf. i denne retning Wallentin-dommen, præmis 17).

54 Når mere end 50% af den berørte parts samlede indkomst oppebæres i bopælsmedlemsstaten, bør denne stat principielt være i stand til at tage hensyn til vedkommendes skatteevne og hans personlige og familiemæssige forhold efter reglerne i denne stats lovgivning (jf. Gschwind-dommen, præmis 29).

55 I klagerens tilfælde, hvor globalindkomsten er meget lav, og hun derfor i henhold til bopælsmedlemsstatens lovgivning ikke skal beskattes dér, er denne stat imidlertid ikke i stand til at tage hensyn til hendes skatteevne og personlige og familiemæssige forhold, og særligt ikke til konsekvenserne af beskatningen af indtægter oppebåret i en anden medlemsstat.

56 Under sådanne omstændigheder vil et afslag fra den medlemsstat, hvor de omhandlede indtægter er oppebåret, på at indrømme et fradrag i henhold til sin skattelovgivning straffe ikke-hjemmehørende skattepligtige, såsom klageren, alene fordi de har udøvet deres ret til fri bevægelighed, der er garanteret i EUF-traktaten.

57 Den forskelsbehandling, som skyldes en sådan lovgivning, vil kun kunne være begrundet, såfremt den hviler på objektive hensyn, der står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt forfølges med den nationale lovgivning (dom af 9.11.2006, sag C-520/04, Turpeinen, Sml. I, s. 10685, præmis 32). I denne henseende bemærkes, at selv om Republikken Estland har gjort gældende, at den omhandlede betingelse skal forhindre, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige kumulerer fradrag i hver af de pågældende medlemsstater, må det konstateres, at der i et tilfælde som klagerens ikke kan forekomme uberettigede kumulerede fordele.

58 Derfor og i det ovenfor præciserede omfang kan den generelle karakter af den i indkomstskattelovens artikel 28^3 fastsatte betingelse, der ikke tager hensyn til de berørte skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, straffe personer som klageren, der har gjort brug af deres muligheder i medfør af reglerne om arbejdskraftens frie bevægelighed, og må følgelig anses for uforenelig med traktatforpligtelserne i henhold til artikel 45 TEUF.

59 Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 45 TEUF er derfor begrundet.

60 Ifølge Republikken Estland er henstilling 94/79 på grund af dens indhold og beskaffenhed imidlertid til hinder for at fastslå, at det påstående traktatbrud foreligger.

61 Det er korrekt, at Kommissionen i den nævnte henstillings artikel 2, stk. 2, har oplyst, at medlemsstaten ikke må underkaste ikke-hjemmehørende fysiske personers indkomster en højere beskatning end hjemmehørendes, når indkomster, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor den fysiske person ikke er bosiddende, udgør mindst 75% af dennes samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.

62 Republikken Estland har gjort gældende, at den, i det modsatte tilfælde, er berettiget til at behandle hjemmehørende og ikke-hjemmehørende forskelligt.

63 Imidlertid bemærkes, at det følger af artikel 288, sidste afsnit, TEUF, at henstillinger hører til EU-institutionernes ikke-bindende akter. Som generaladvokaten har anført i punkt 60 i forslaget til afgørelse, er en traktatbrudsprocedure i øvrigt baseret på en objektiv konstatering af, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser efter EU-retten, og Republikken Estland kan ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i en sag som den foreliggende for at afværge den objektive konstatering af, at den ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til traktaten (jf. i denne retning dom af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 9553, præmis 18).

64 Det bemærkes endvidere, at det i fjerde betragtning til henstilling 94/79 er anført, at henstillingen ikke er til hinder for, at Kommissionen fører en aktiv politik med hensyn til overtrædelsesprocedurer for at sikre, at traktatens grundprincipper overholdes.

65 Under disse omstændigheder kan henstilling 94/79 ikke være til hinder for, at der konstateres et traktatbrud vedrørende forpligtelserne i artikel 45 TEUF. Det er således ufornødent, at Domstolen foretager en nærmere undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik i deres interventionsindlæg med rette kunne gøre en formalitetsindsigelse gældende støttet på denne henstillings vedtagelse for at anfægte Kommissionens søgsmål.

– Klagepunktet om tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 28

66 Selv om Republikken Estland i sit svarskrift har anvendt sin argumentation til imødegåelse af klagepunktet vedrørende artikel 45 TEUF for også at bestride klagepunktet vedrørende EØS-aftalens artikel 28, har medlemsstaten erkendt, at det er nødvendigt at supplere indkomstskattelovens artikel 28^3 »for at udvide anvendelsesområdet for denne lov til ligeledes at omfatte statsborgere i alle de lande, der er medlemmer af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde«.

67 Herved bemærkes, at den estiske lovgivning ikke anerkender nogen mulighed for at indrømme den omhandlede skattefordel til personer, der har en pension i Estland, men som har bopæl i et af de tredjelande, der er medlem af EØS-aftalen. For så vidt som bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 28 har den samme retlige rækkevidde som de hovedsageligt identiske bestemmelser i artikel 45 TEUF, kan de ovenstående bemærkninger overføres mutatis mutandis til den nævnte artikel 28 (jf. i denne retning dom af 18.1.2007, sag C-104/06, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 671, præmis 32).

68 Det følger af alt det ovenfor anførte, at Republikken Estland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 45 TEUF og EØS-aftalens artikel 28 ved at udelukke ikke-hjemmehørende pensionister fra de i indkomstskatteloven fastsatte fradrag, når de på grund af deres lave pensionsbeløb i henhold til bopælsmedlemsstatens lovgivning ikke kan beskattes i denne sidstnævnte stat.

Sagens omkostninger

69 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Estland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Republikken Estland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

70 I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 4, bør Kongeriget Spanien, Den Portugisiske Republik, Kongeriget Sverige, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Forbundsrepublikken Tyskland bære deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

1) **Republikken Estland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 45 TEUF og artikel 28 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 ved at udelukke ikke-hjemmehørende pensionister fra de fradrag, der er fastsat i lov om indkomstbeskatning (tulumaksuseadus) af 15. december 1999, som ændret ved lov af 26. november 2009, når de på grund af deres lave pensionsbeløb i henhold til bopælsmedlemsstatens lovgivning ikke kan beskattes i denne sidstnævnte stat.**

2) **Republikken Estland betaler sagens omkostninger.**

3) **Kongeriget Spanien, Den Portugisiske Republik, Kongeriget Sverige, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Forbundsrepublikken Tyskland bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter