Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 24. november 2011 [1]

Sag C-39/10

Europa-Kommissionen
mod

Republikken Estland

»Traktatbrud — formalitetsindsigelse — intervenienter — arbejdskraftens frie bevægelighed — artikel 45 TEUF — EØS-aftalens artikel 28 — skattelovgivning — indkomstskat — pensioner — fradrag for små indkomster — forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige«

I – Indledning

1. I Republikken Estland gælder en indkomstskattelovgivning, der ikke giver nogen mulighed for at indrømme et individuelt fradrag for ikke-hjemmehørende skattepligtige, hvis samlede indkomst er så lav, at de ville have fået en sådan skattefordel, hvis de var bosiddende på det nationale område.

2. I sin stævning har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om at fastslå, at Republikken Estland ved at anvende en sådan lovgivning har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 45 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde [2] og artikel 28 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (herefter »EØS-aftalen«) [3].

3. Republikken Estland har bestridt de klagepunkter, der er fremsat mod den, idet den dog erkender behovet for at supplere bestemmelserne i dens lovgivning om fradragsret i forhold til indkomst for borgere i en af Den Europæiske Unions medlemsstater, således at anvendelsesområdet for disse bestemmelser udvides til at omfatte statsborgere fra alle de lande, der er parter i EØS-aftalen.

4. Denne traktatbrudssag åbner i mine øjne interessante perspektiver vedrørende den indflydelse, som arbejdskraftens frie bevægelighed har på medlemsstaternes kompetence til selv at træffe bestemmelser om den skatteordning, de anvender på pensionister, der har gjort brug af den pågældende grundlæggende frihed.

5. Jeg mener dog ikke desto mindre, at den mangelfulde formulering og det usammenhængende ræsonnement, der er blevet konstateret i stævningen og i Kommissionens senere skrivelser, bør føre til, at dette søgsmål afvises.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — I den foreliggende sag blev Kommissionens begrundede udtalelse sendt til Republikken Estland den 17.10.2008, hvilken dato er afgørende for det tidspunkt, hvor forekomsten af en eventuel tilsidesættelse skal bedømmes, og den ligger før Lissabontraktatens ikrafttræden den 1.12.2009. Det er imidlertid ubestridt, at de omstændigheder, der kan have givet anledning til den påståede tilsidesættelse, fortsatte efter fremsendelsen af den begrundede udtalelse og fortsat forelå på datoen for indgivelse af stævningen, dvs. den 22.1.2010. Desuden henviste Kommissionen ikke længere i stævningen til bestemmelserne i EF-traktaten, men til bestemmelserne i EUF-traktaten. Der henvises derfor til bestemmelserne heri.

3 — EFT 1994 L 1, s. 3.

II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

1. Artikel 45 TEUF og EØS-aftalens artikel 28

6. I artikel 45 EF bestemmes følgende:

»1. Arbejdskraftens frie bevægelighed sikres inden for Unionen.

2. Den forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

3. Med forbehold af de begrænsninger, der retfærdiggøres af hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed, indebærer den retten til:

a) at søge faktisk tilbudte stillinger

b) frit at bevæge sig inden for medlemsstaternes område i dette øjemed

c) at tage ophold i en af medlemsstaterne for der at have beskæftigelse i henhold til de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der gælder for indenlandske arbejdstageres beskæftigelse

d) at blive boende på en medlemsstats område på de af Kommissionen ved gennemførelsesforordninger fastsatte vilkår efter at have haft ansættelse der.

4. Bestemmelserne i denne artikel gælder ikke for ansættelser i den offentlige administration.«

7. EØS-aftalens artikel 28 sikrer arbejdskraftens frie bevægelighed mellem Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater og landene i Den Europæiske Frihandelsaftale (EFTA) på vilkår, der i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i artikel 45 TEUF.

2. Henstilling 94/79/EF

8. Henstilling 94/79/EF[4], som Republikken Estland og de intervenerende parter henviser til, vedrører beskatning af visse indkomster oppebåret af ikke-hjemmehørende personer i en anden medlemsstat end bopælsstaten.

9. I artikel 1, stk. 1, i henstilling 94/79 bestemmes følgende:

»1. Medlemsstaterne anvender bestemmelserne i denne henstilling på fysiske personer, som er bosiddende i én medlemsstat og indkomstbeskattes af nedennævnte indkomster i en anden medlemsstat uden at være bosiddende dér:

[…]

— pensioner og tilsvarende ydelser for tidligere arbejde samt socialforsikringsydelser i form af pensioner

— […]«

4 — Kommissionens henstilling af 21.12.1993 om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten (EFT 1994 L 39, s. 22).

10. Artikel 2, stk. 1 og 2, første afsnit, i denne henstilling bestemmer:

»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.«

B – *Den nationale lovgivning*

11. Den estiske lov om indkomstbeskatning fra 1999 i den version, der var gældende på tidspunktet for Kommissionens begrundede udtalelse, dvs. 2008, er affattet således [5]:

»Artikel 1.

Beskatningens genstand

(1) Indkomstskat opkræves af den skattepligtiges indkomst, når de i loven tilladte fradrag er foretaget.

[…]«

»Artikel 2.

Skattepligtig

(1) Den i artikel 1, stk. 1, omhandlede indkomstskat betales af ikke-hjemmehørende fysiske og juridiske personer, der oppebærer en skattepligtig indkomst.

[…]«

»Artikel 19.

Underholdsbidrag, pensioner, stipendier, ydelser, bonusser, lotterigevinster, godtgørelser

[…]

(2) Der pålignes indkomstskat af pensioner, ydelser, bonusser, kulturelle og sportslige og videnskabelige ydelser, lotterigevinster, ydelser, der oppebæres i henhold til loven om forældreydelser, og af godtgørelser og diæter i tilknytning til rejser i forbindelse med sportsudøvelse. […]«

»Artikel 23.

Grundfradrag

»I en beskatningsperiode kan en hjemmehørende fysisk person fra sin indkomst fradrage:

1) 27 000 EEK i 2008

[…]«

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

»Artikel 23, stk. 2.

Supplerende fradrag i forbindelse med pensioner

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 medlemsstat 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.«

»Artikel 28, stk. 3.

Fradrag i indkomsten for en hjemmehørende person fra en af Den Europæiske Unions medlemsstater

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 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.«

»Artikel 29.

En ikke-hjemmehørende persons skattepligtige indkomst

[…]

(9) Indkomstskat pålignes af pensioner og bonusser, kulturelle, sportslige og videnskabelige betalinger, ydelser, arbejdsløshedsunderstøttelse, lotterigevinster udbetalt på de i artikel 19, stk. 2 og 3, omhandlede vilkår, ydelser modtaget i henhold til loven om forældreydelser, af underholdsbidrag og børnebidrag som omhandlet i artikel 19, stk. 1, der udbetales til en ikke-hjemmehørende person af den estiske stat, lokalsamfundene eller en hjemmehørende person. Der pålignes indkomstskat af forsikringsydelser, der udbetales på de i artikel 20 og 21 opstillede betingelser til en ikke-hjemmehørende person af den estiske sygeforsikring, den estiske arbejdsløshedsforsikring eller et hjemmehørende forsikringsselskab og af udbetalinger fra en pensionsfond registreret i Estland.[…]«

»Artikel 41.

Udbetalinger, hvori der er indeholdt indkomstskat

[…]

(6) forsikringsydelser, pensioner, udbetalinger fra en pensionsfond, bonusser, lotterigevinster, børnebidrag, ydelser, der udbetales i henhold til loven om familieydelser (artikel 19, stk. 1 og 2, artikel 20, stk. 1-3, artikel 20[1], artikel 21, stk. 1 og artikel 29, stk. 9) eller andre udbetalinger, der er underlagt indkomstbeskatning, og som udbetales til ikke-hjemmehørende eller til en hjemmehørende fysisk person med undtagelse af de i nr. 12 omhandlede betalinger[…]«

»Artikel 42.

Fradrag i den tilbageholdte indkomstskat

[…]

(1[1]) 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.[…]«

III – Den administrative procedure

12. Kommissionen modtog en klage fra en estisk statsborger, der er bosiddende i Finland, vedrørende indkomstbeskatning af den pension, som den pågældende får udbetalt fra Estland. Denne borger klagede over, at man hverken anvendte grundfradraget for hjemmehørende personer eller det supplerende skattefradrag for hjemmehørende pensionister på hendes pension.

13. Efter at have nået pensionsalderen i Estland bosatte den pågældende sig i Finland, hvor hun har arbejdet, hvorfor hun også havde ret til alderspension dér. Hun oppebærer således to pensioner, en fra Estland og en fra Finland, der er næsten lige store. Der pålignes indkomstskat af pensionen fra Estland, hvilket ikke er tilfældet med pensionen fra Finland[6].

14. På grund af den pågældendes meget lave indtægter, der ikke overskrider tærsklen for grundfradraget for personer, der er hjemmehørende i Finland, beskattes hun ikke i denne medlemsstat. Følgelig kan hun ikke ved fastsættelsen af den skyldige indkomstskat i Finland drage fordel af en skattegodtgørelse, der tager hensyn til den skat, der er betalt i Estland, af den pension, hun modtager fra denne medlemsstat.

15. Henset til disse forhold mener Kommissionen, at den skattebyrde, der i Estland påhviler ikke-hjemmehørende personer, som befinder sig i en situation svarende til klagerens, er større, end den ville være, hvis de modtog hele deres pension fra en og samme medlemsstat, uanset om det var Republikken Finland eller Republikken Estland. Kommissionen har gjort gældende, at den samlede indkomst, som den skattepligtige modtager i form af sine pensioner i Estland og Finland, kun i ringe grad overskrider grænsen for skattefritagelse for pensionister hjemmehørende i Estland, hvis artikel 23 og 23[2] i den estiske lov om indkomstbeskatning fandt anvendelse.

16. Kommissionen fremsendte derfor den 4. februar 2008 en åbningsskrivelse til Republikken Estland, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at fremsende sine bemærkninger om en eventuel uforenelighed mellem bestemmelserne i den nationale lovgivning *om beskatning af pensioner*, der udbetales til ikke-hjemmehørende personer, og artikel 39 EF og EØS-aftalens artikel 28.

17. I en skrivelse af 9. april 2008 imødegik Republikken Estland Kommissionens synspunkt og gjorde gældende, at landets lovgivning gør det muligt for den del af de ikke-hjemmehørende personer, der oppebærer størstedelen af deres indtægter fra Estland, dvs. mindst 75%, at være underlagt den samme beskatningsordning som hjemmehørende personer. Estland mener, at det i de øvrige tilfælde er op til den medlemsstat, hvor den pågældende er bosat, at sikre en passende beskatning af denne.

18. Den 17. oktober 2008 sendte Kommissionen Republikken Estland en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme dens anvisninger inden for en frist på to måneder fra modtagelsen af den pågældende udtalelse.

19. Med sit svar af 18. december 2008 tilkendegav Republikken Estland sin uenighed i de klagepunkter, som Kommissionen havde fremsat vedrørende uforeneligheden mellem den estiske lov om indkomstbeskatning og artikel 39 EF. Til gengæld erkendte medlemsstaten, at loven havde huller i forhold til 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.

6 — Republikken Estland og Republikken Finland underskrev den 23.3.1993 i Helsinki en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter (RT II 1993, 37, 113), og artikel 18 heri finder anvendelse.

20. Da Kommissionen fortsat fandt situationen utilfredsstillende, har den anlagt dette søgsmål.

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

21. Ved stævning indgivet den 22. januar 2010 har Kommissionen nedlagt påstand om »at fastslå, at Republikken Estland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 45 [TEUF] og artikel 28 i [EØS-aftalen], idet den ikke i sin retsorden har fastsat bestemmelser om, at ikke-hjemmehørende skattepligtige indrømmes indkomstskattefrihed, hvis deres samlede indkomst er så lav, at de ville være fritaget for at betale indkomstskat, hvis de var hjemmehørende skattepligtige«.

22. Republikken Estland har nedlagt påstand om afvisning af sagen eller frifindelse, idet den lægger en anden fortolkning af de pågældende bestemmelser til grund, og om, at Kommissionen tilpligtes at betale omkostningerne.

23. Kongeriget Spanien, Den Portugisiske Republik samt Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har indgivet skriftlige indlæg til støtte for Republikken Estlands påstande.

24. Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Sverige har fået tilladelse til at intervenere og fremsætte deres bemærkninger under den mundtlige forhandling til støtte for den sagsøgte medlemsstats påstande.

25. Under retsmødet, der blev afholdt den 15. september 2011, har Kommissionen, Republikken Estland, Kongeriget Spanien og Kongeriget Sverige afgivet mundtlige indlæg.

V – Vurdering af traktatbrudssøgsmålet

A – *Formaliteten*

26. Republikken Estland har principalt nedlagt påstand om, at Domstolen afviser Kommissionens stævning.

27. To intervenerende parter, nemlig Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik, har ligeledes gjort gældende, at traktatbrudssøgsmålet mod Republikken Estland ikke kan antages til realitetsbehandling.

1. Formalitetsindsigelsen baseret på en tvetydig formulering af stævningen

28. I sin duplik har Republikken Estland, støttet på dette punkt af Kongeriget Spanien, fremsat en formalitetsindsigelse vedrørende den manglende tydelighed af Kommissionens skrivelser. Den sagsøgte medlemsstat har gjort gældende, at Kommissionen ikke udtrykkeligt har angivet, i hvilke tilfælde en medlemsstat skal anvende et skattefradrag på personer, der er bosiddende i en anden medlemsstat, og dermed, hvordan den skal bringe det traktatbrud, den anklages for, til ophør. Den sagsøgte medlemsstat har gjort gældende, at Kommissionen i sin stævning har erklæret, at det relevante kriterium for anvendelse af fradraget er knyttet til den omstændighed, at ikke-hjemmehørende personers samlede indtægt ligger under fradragsgrænsen i kildestaten, mens Kommissionen i sin replik har argumenteret for, at den gældende fradragsgrænse i bopælsmedlemsstaten skal finde anvendelse. Den estiske regering har gjort gældende, at den således påviste modsigelse i de af Kommissionen fremførte klagepunkter behæfter traktatbrudssøgsmålet med en sådan tvetydighed med hensyn til et element, der må anses for at være absolut nødvendigt for at kunne forstå genstanden for kravet, hvilket er en mangel, der bør føre til, at Domstolen afviser sagen.

29. Kommissionen har derimod gjort gældende, at dens påstande ikke er uklare eller modstridende, idet den har præciseret, at den er af den opfattelse, at en medlemsstat kun skal tage hensyn til den mindsteindkomst, som en skattepligtig skal oppebære for at blive anset for at kunne deltage i finansieringen af offentlige udgifter i medfør af bestemmelserne i statens egen retsorden, og ikke til det niveau, der er gældende i de øvrige berørte medlemsstater.

30. Under retsmødet har Kommissionen i øvrigt anført, at den omstændighed, at den sagsøgte medlemsstat først fremsatte en formalitetsindsigelse i duplikken og ikke på et tidligere tidspunkt, ikke er i overensstemmelse med statutten for Den Europæiske Unions Domstol. Republikken Estland har imidlertid understreget, at den allerede i sit svarskrift nævnte stævningens manglende klarhed for så vidt angår en eventuel hensyntagen til fradragsgrænsen i bopælsmedlemsstaten.

31. Jeg skal understrege, at artikel 38, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement, sammenholdt med artikel 21 i Domstolens statut, kræver, at den stævning, hvormed et traktatbrudssøgsmål indbringes for denne retsinstans, som en betingelse for, at den kan antages til realitetsbehandling, angiver tvistens genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene.

32. Det fremgår af fast retspraksis, at det påhviler Kommissionen i påstandene i en stævning, der indgives i medfør af artikel 258 TEUF, præcist at angive de klagepunkter, som Domstolen skal tage stilling til. Disse påstande skal være formuleret entydigt for at undgå, at Domstolen træffer afgørelse ultra petita eller undlader at tage stilling til et klagepunkt[7]. Modsigelser[8] og et kortfattet udsagn[9] indeholdt i sammenfatningen af Kommissionens anbringender til støtte for et traktatbrudssøgsmål lever ikke op til kravene i de to ovennævnte artikler. Hvis disse betingelser ikke er opfyldt, betyder det, at påstande baseret på utilstrækkelige og uklare elementer afvises, da de ikke gør det muligt at udlede alle de væsentlige elementer i traktatbruddet[10].

33. Et traktatbrudssøgsmål, der er baseret på en tvetydig eller endog modstridende argumentation, skal således afvises, da den fratager såvel den pågældende medlemsstat som Domstolen muligheden for at forstå omfanget af den påståede tilsidesættelse af EU-retten. Denne forståelse er således en nødvendig forudsætning for, at medlemsstaten kan tage effektivt til genmæle, og at Domstolen kan efterprøve eksistensen af det påståede traktatbrud[11].

34. I den foreliggende sag mener jeg, efter en gennemgang af stævningen og Kommissionens øvrige skrivelser, at Kommissionen ikke på en klar og præcis måde har formuleret sit klagepunkt vedrørende den fradragsgrænse, der skal lægges til grund i en medlemsstat, hvorfra indtægterne oppebæres, og som indebærer, at ikke-hjemmehørende skattepligtige pålægges en direkte skat. Republikken Estland har ved hjælp af forskellige detaljerede eksempler i sin duplik illustreret den iboende manglende præcision i stævningen samt de uoverensstemmelser, der findes vedrørende denne påstand mellem stævningen og Kommissionens replik. Medlemsstatens indsigelse er således efter min mening velbegrundet.

35. Jeg kan tilføje, at Kommissionen end ikke har afgrænset genstanden for sin stævning præcist. Det var således først under forhandlingerne i retsmødet, at sagsøgeren definerede rækkevidden af sit søgsmål, selv om der herved er tale om et helt afgørende punkt. Som svar på de spørgsmål, den blev stillet, bekræftede Kommissionen, at traktatbrudssøgsmålet, til trods for den globale tilgang, der tilsyneladende er lagt til grund i stævningen, ikke skulle opfattes således, at den vedrører situationen

7 — Jf. bl.a. dom af 12.11.2009, sag C-154/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 187, præmis 60 og 63 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.1.2010, sag C-343/08, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, Sml. I, s. 275, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

8 — Jf. bl.a. dom af 15.6.2006, sag C-255/04, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5251, præmis 24, af 28.6.2007, sag C-235/04, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5415, præmis 47, og af 11.9.2008, sag C-305/06, Kommissionen mod Grækenland, præmis 46.

9 — Dom af 16.7.2009, sag C-165/08, Kommissionen mod Polen, Sml. I, s. 6843, præmis 42-47.

10 — Jf. bl.a. dom af 12.10.2004, sag C-431/02, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 25-29 og den deri nævnte retspraksis.

11 — Jf. bl.a. dom af 1.2.2007, sag C-199/04, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 1221, præmis 21, 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.2.2009, sag C-475/07, Kommissionen mod Polen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

for alle skattepligtige, der oppebærer en lav indkomst i Estland [12], og som er bosiddende i en anden medlemsstat, men at den er begrænset til situationen for ikke-hjemmehørende, der har ret til pension i Estland. Ikke desto mindre er det sandsynligt, at der vil opstå forvirring som følge af den brede formulering af den stævning, der er indbragt for Domstolen [13]. De bemærkninger, som Republikken Estland og de medlemsstater, der har interveneret til støtte for dens påstande, har fremsat, er i øvrigt alle baseret på en opfattelse af søgsmålet, hvorefter dette ikke er begrænset til ikke-hjemmehørende pensionister, men omfatter alle ikke-hjemmehørende skattepligtige generelt.

36. Da Domstolen af egen drift kan undersøge, om betingelserne i artikel 258 TEUF for indgivelse af en sådan stævning er opfyldt [14], mener jeg, det er nødvendigt, at den gør brug af denne beføjelse til at skride ind over for Kommissionens fejl i den foreliggende sag. Man skal holde sig for øje, at på grund af den store vægt, som EUF-traktaten tillægger den adgang til at anlægge traktatbrudssøgsmål, som Unionen kan benytte sig af over for medlemsstaterne, er denne procedure omgivet af garantier, som – idet et sådant søgsmål medfører, at medlemsstaterne skal træffe de forholdsregler, som opfyldelse af Domstolens dom indebærer – det i særlig grad er afgørende iagttages [15].

37. Inden for rammerne af en sag som den foreliggende er det af grundlæggende betydning, at den medlemsstat, der hævdes at have gjort sig skyldig i traktatbrud, ved nøjagtigt, hvad den skulle have gjort. Kommissionens angivelser over for Republikken Estland var imidlertid ikke tilstrækkelig klare til, at den uden problemer kunne forberede sit forsvar. I øvrigt er Domstolen ikke i denne forbindelse fuldt ud i stand til at afgøre, om de anførte anbringender er velbegrundede eller ej.

38. Da dette traktatbrudssøgsmål er baseret på klagepunkter, der efter min mening er både usammenhængende og upræcise, er det ikke i overensstemmelse med ovennævnte betingelser og bør af denne grund afvises i sin helhed.

2. Formalitetsindsigelsen begrundet med henvisning til henstilling 94/79

39. Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at Kommissionen har indtaget en selvmodsigende holdning, der er i strid med principperne for god forvaltning, loyalt samarbejde og beskyttelse af den berettigede forventning, ved at anlægge traktatbrudssøgsmålet mod Republikken Estland, idet den ser bort fra den omstændighed, at indholdet af den kritiserede lovgivning er i overensstemmelse med henstilling 94/79, hvori den sagsøgende institution har fastsat sine egne retningslinjer på området, uden at der ved nogen senere retsakt er truffet bestemmelse om ophævelse eller erstatning af denne henstilling.

40. Kongeriget Spanien har ligeledes gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat princippet om berettiget forventning, da den har givet medlemsstaterne en forventning om, at deres overholdelse af kriterierne i forordning 94/79 ville medføre, at de ikke kunne kritiseres for en overtrædelse. Kongeriget Spanien har tilføjet, at institutionen ved at ændre mening uden at forklare årsagen hertil og uden at have vedtaget en ny henstilling også har tilsidesat princippet om retssikkerhed, der beskytter medlemsstaterne, vel vidende, at Domstolens eventuelle anerkendelse af et traktatbrud vil medføre, at den pågældende medlemsstat ifalder ansvar.

41. Disse to intervenerende parter gør gældende, at sanktionen for en sådan adfærd fra Kommissionens side bør bestå i en afvisning eller en forkastelse af det søgsmål, den har anlagt.

12 — Jeg bemærker, at begrebet »indkomst« i artikel 19, stk. 2, i den nationale lov om indkomstbeskatning fortolkes ganske bredt i Republikken Estland.

13 — Jf. i denne retning påstandene i stævningen, der i det væsentlige gengiver den afsluttende del af den begrundede udtalelse, hvori det også bemærkes, at artikel 23[2] i den pågældende lov, der vedrører det supplerende fradrag i forbindelse med pensioner, ikke er den eneste artikel, der er omfattet af begrundelserne i traktatbrudssagen.

14 — Jf. bl.a. dom af 12.10.2004, sag C-199/02, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis.

15 — Dom af 10.3.1970, sag 7/69, Kommissionen mod Italien, org.ref.: Rec. s. 111.

42. Som svar har Kommissionen indvendt, at Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik har gjort formalitetsindsigelser gældende, som ikke som sådan er blevet gjort gældende af den sagsøgte medlemsstat. Med henvisning til artikel 40, stk. 4, i protokollen om statutten for Domstolen og procesreglementets artikel 93, stk. 4, og på grundlag af retspraksis [16], har den anført, at de nævnte intervenerende parter ikke kan gøre en ny formalitetsindsigelse gældende, og at Domstolen således ikke er forpligtet til at tage stilling til de pågældende anbringender.

43. Det bemærkes, at i henhold til artikel 40, stk. 2, i statutten for Domstolen kan enhver, der godtgør at have en berettiget interesse i afgørelsen, indtræde i retstvister, der er indbragt for Domstolen. Følgende fremgår af denne artikels stk. 4: »[P]åstande, der fremsættes i en begæring om intervention, kan kun gå ud på at understøtte en af parternes påstande.« Endvidere fremgår det af procesreglementets artikel 93, stk. 4, at »[i]ntervenienten indtræder i sagen, som den foreligger ved hans intervention«.

44. Det følger af fast retspraksis, at selv om disse bestemmelser ikke er til hinder for, at en intervenient påberåber sig andre argumenter end dem, der er fremført af den part, der støttes, er det imidlertid en betingelse, at argumenterne ikke ændrer sagens genstand, og at interventionen stadig sker til støtte for partens påstande [17]. Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at en intervenient ikke kan påstå sagen afvist, når dette ikke er gjort gældende i sagsøgtes påstande [18].

45. I den foreliggende sag har Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik fremsat en formalitetsindsigelse i et forsøg på at støtte påstandene fremsat af den sagsøgte medlemsstat, som selv har påstået sagen afvist.

46. Republikken Estland har imidlertid påberåbt sig traktatbrudssøgsmålets afvisning med en anden begrundelse end den, de to intervenienter har gjort gældende. Jeg mener derfor, at Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik, selv om de ikke er berettigede hertil, har fremsat en formalitetsindsigelse, hvis grundlag er et andet end grundlaget for formalitetsindsigelsen, der er blevet fremsat af den part, de støtter, og en undersøgelse heraf ville medføre en ændring af tvistens genstand, således som den er defineret i stævningen og i Kommissionens såvel som sagsøgers svarskrifter.

47. Det er dog muligt at forestille sig, at en medlemsstat, der hævdes at have begået traktatbrud, ikke ønsker at fremsætte en formalitetsindsigelse, der støttes på anbringender, som den bevidst ikke ønsker at fremføre. De medlemsstater, som har ret til at intervenere i en sag, der berører dem, kan ikke ved at fremføre supplerende argumenter i forbindelse med tvisten tvinge den sagsøgte medlemsstat til at tage stilling til punkter, som den ikke ønsker at drøfte.

48. Det er kun, når der er tale om en afvisningspåstand, der har karakter af en ufravigelig procesforudsætning, at Domstolen af egen drift efterprøver, om sagen skal antages til realitetsbehandling i medfør af procesreglementets artikel 92, stk. 2 [19]. Domstolen realitetsbehandler således kun en formalitetsindsigelse, der er fremsat af en intervenient og ikke af en sagsøgt, når der er tale om en ufravigelig procesforudsætning [20].

16 — Den nævner i denne forbindelse dom af 15.6.1993, sag C-225/91, Matra mod Kommissionen, Sml. I, s. 3203.

17 — Jf. bl.a. dom af 8.7.1999, sag C-245/92 P, Chemie Linz mod Kommissionen, Sml. I, s. 4643, præmis 32, af 8.1.2002, sag C-248/99 P, Frankrig mod Monsanto og Kommissionen, Sml. I, s. 1, præmis 56, og af 24.5.2011, sag C-61/08, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4399, præmis 33 ff. Retten har også fulgt denne retspraksis, bl.a. i dom af 13.4.2005, sag T-2/03, Verein für Konsumenteninformation mod Kommissionen, Sml. II, s. 1121, præmis 52.

18 — Jf. dom af 1.7.2008, forenede sager C-341/06 P og C-342/06 P, Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis.

19 — Jf. i denne retning dommen i sagen Matra mod Kommissionen, præmis 13 og den deri nævnte retspraksis.

20 — Punkt 65 i generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse, der gav anledning til dommen i sagen Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl.

49. Jeg mener ikke, dette er tilfældet med den formalitetsindsigelse, som den portugisiske og den spanske regering har fremsat, selv om den spanske regering har gjort gældende, at en tilsidesættelse af de generelle EU-retlige principper udgør en ufravigelig procesforudsætning, som Domstolen af egen drift kan [21] og endog bør [22] tage stilling til. Efter min mening ville der kun være tale om en ufravigelig procesforudsætning, hvis den manglende overholdelse af sådanne principper vedrører en procedureregel og ikke en materiel bestemmelse, der betragtes som en grundlæggende garanti, som Domstolen skal beskytte.

50. På baggrund af ovenstående mener jeg, at formalitetsindsigelsen, der er fremsat af de intervenerende parter, skal afvises, i modsætning til formalitetsindsigelsen, der er fremsat af den sagsøgte medlemsstat, som bør foranledige Domstolen til at afvise dette traktatbrudssøgsmål på grund af dets manglende klarhed.

51. Jeg vil dog fremsætte subsidiære forslag for det tilfælde, at Domstolen skulle mene, at der er grund til at tage stilling til, om der foreligger et traktatbrud.

B – *Realiteten*

52. Såfremt Domstolen måtte mene, at stævningen indgivet i denne sag kan antages til realitetsbehandling, bør det traktatbrud, som foreholdes Republikken Estland, efter min mening udelukkende knytte sig til indkomstbeskatningen af pensionister, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed inden for Unionen som arbejdstagere, og som modtager pensioner fra to medlemsstater. En sådan afgrænsning af stævningens rækkevidde skyldes, at Kommissionen under retsmødet oplyste, at genstanden for dens egne skrivelser, på trods af den brede formulering af disse, skulle betragtes som værende fokuseret på denne problematik. Det følger heraf, at stævningen efter min mening bør afvises som ugrundet i øvrigt, nemlig for så vidt den vedrører andre skattepligtige end dem, der henhører under denne kategori af personer.

1. Om tilsidesættelsen af artikel 45 TEUF

a) Argumentet med henvisning til henstilling 94/79

53. Ifølge Republikken Estland respekterede Kommissionen ved anlæggelsen af et traktatbrudssøgsmål mod denne stat ikke indholdet af sin egen henstilling 94/79. Den sagsøgte medlemsstat har gjort gældende, at Kommissionen i denne henstilling 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 kildestaten, sådan som det har været tilfældet i Estland i den foreliggende sag.

54. På baggrund af de gældende nationale bestemmelser, sammenholdt med især artikel 2 i henstilling 94/79 [23], forekommer det mig indlysende, at Republikken Estland virkelig har taget udgangspunkt i bestemmelserne i denne retsakt. Er det imidlertid tilstrækkeligt, at lovgiver i en medlemsstat har kopieret kriteriet i en henstilling, for at denne fritages for enhver risiko for at blive retsforfulgt for traktatbrud? Det mener jeg ikke.

21 — I sit interventionsindlæg har Kongeriget Spanien i denne forbindelse henvist til dom af 29.4.2010, sag C-160/08, Kommissionen mod Tyskland, præmis 40, hvori der blot står, at Domstolen er »berettiget til ex officio at undersøge *overholdelsen af de processuelle garantier*, som Unionens retsorden giver« (min fremhævelse).

22 — Under retsmødet nævnte Kongeriget Spanien i denne forbindelse »sag C-170/99, Italien mod Kommissionen«, som jeg mener må være dom af 30.1.2002, sag C-107/99, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1091, præmis 29 og 30, hvori Domstolen af egen drift efterprøvede, om sagen var anlagt for sent.

23 — Jf. ligeledes sjette og syvende betragtning til denne henstilling samt punkt 14 og 15 i begrundelsen.

55. Kommissionen har som modargument anført, at en akt såsom henstilling 94/79 ikke har bindende virkninger, og formålet hermed ikke er at supplere de primære retsregler om fri bevægelighed for personer.

56. Jeg skal understrege, at retsakter, der ikke har karakter af bindende afgørelser som f.eks. henstilling 94/79, i medfør af artikel 249, stk. 5, EF »ikke [er] bindende«.

57. Som understreget af Republikken Estland fremgår det imidlertid af retspraksis, at selv om henstillinger ikke kan skabe nogen rettigheder som private kan påberåbe sig ved en national retsinstans, kan de dog ikke anses for at være ganske uden retsvirkninger, når det gælder fortolkningen af en national lovgivning, der, som den, der sættes spørgsmålstegn ved her, er blevet vedtaget i tilknytning til EU-retten, da de pågældende retsinstanser skal tage hensyn til henstillingerne ved løsningen af de tvister, der indbringes for dem om dette spørgsmål [24].

58. Endvidere kan henstillinger have indirekte retsvirkninger, hvis det antages, at den institution, der er ophavsmand til dem, selv har forpligtet sig, således at den har dannet grundlag for en berettiget forventning, der kan gøres gældende i forbindelse med en retssag. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen bekræftet, at den med vedtagelsen af bestemmelserne i henstilling 94/79 ikke havde til hensigt at fratage sig selv muligheden for senere at anlægge et traktatbrudssøgsmål på det område, den omfatter. Det fremgår således klart af tredje og fjerde betragtning til denne henstilling, at Kommissionens udtalelse i denne retsakt, ikke er til hinder for, at Kommissionen fører en aktiv politik med hensyn til traktatbrudsprocedurer for at sikre, at EUF-traktatens grundprincipper overholdes.

59. Efter min mening har den omstændighed, at Kommissionen har fastlagt visse retningslinjer i henstilling 94/79, ingen indflydelse på, om dens påstande må tages til følge. Den omstændighed, at der eksisterer en retsakt af denne art, kan ikke i den pågældende medlemsstat eller i de øvrige medlemsstater give anledning til en begrundet forventning om, at kriterierne i denne henstilling, hvis de overtages i national ret, er en garanti for, at der ikke vil blive anlagt søgsmål, sådan som Republikken Estland og flere af de intervenerende parter har ladet forstå.

60. Det følger af fast retspraksis, at den i artikel 258 TEUF omhandlede procedure er baseret på en objektiv konstatering af, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser efter traktaten eller efter bestemmelser i afledt ret. Det er ikke relevant at kende årsagerne til, at en medlemsstat, der hævdes at have gjort sig skyldig i traktatbrud, har handlet således [25]. Alligevel kan hverken princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som følger umiddelbart af retssikkerhedsprincippet eller princippet om loyalt samarbejde, påberåbes af en medlemsstat for at afværge den objektive konstatering af, at den ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til EU-retten, idet en anerkendelse af en sådan begrundelse ville modvirke det formål som traktatbrudsproceduren forfølger [26].

61. Det skal bemærkes, at den omstændighed, at en national foranstaltning eventuelt kan være i overensstemmelse eller i det mindste ikke er i strid med en bestemmelse i afledt ret, ikke bevirker, at foranstaltningen ikke er omfattet af EUF-traktatens bestemmelser, også selv om den pågældende bestemmelse har bindende virkninger [27], og så meget desto mere, hvis den ikke har. I den foreliggende sag mener jeg, at den konstatering, at den estiske lovgivning er kopieret efter indholdet af henstilling 94/79, er uden betydning for vurderingen af, om traktatbrudssøgsmålet vedrørende artikel 45 TEUF er begrundet eller ej, idet Kommissionen ikke ved at vedtage en henstilling kan ændre rækkevidden af de forpligtelser, der følger af traktaten.

24 — Jf. bl.a. dom af 24.4.2008, sag C-55/06, Arcor, Sml. I, s. 2931, præmis 94 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 - C-320/08, Alassini m.fl., Sml. I, s. 2213, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis.

25 — Jf. bl.a. dom af 1.10.1998, sag C-71/97, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5991, præmis 14 og 15, af 1.2.2001, sag C-333/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1025, præmis 32 og 36, og af 13.12.2007, sag C-244/07, Kommissionen mod Luxembourg, præmis 10.

26 — Jf. bl.a. dom af 6.10.2009, sag 562/07, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 9553, præmis 18 ff. og den deri nævnte retspraksis.

27 — Jf. bl.a. dom af 16.5.2006, sag C-372/04, Watts, Sml. I, s. 4325, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis.

b) Argumentet baseret på Domstolens retspraksis

62. Indledningsvis skal det bemærkes, at jeg ikke mener, at Kommissionen i den foreliggende sag beder Domstolen om at afvige fra sin retspraksis på området, som den fremgår navnlig af Schumacker-dommen [28]. Der er snarere tale om et spørgsmål om anvendelse af tidligere fastsatte principper på en ny situation.

63. Domstolen har flere gange fastslået, at nationale bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som afskrækker vedkommende fra dette forehavende, udgør hindringer for denne frihed, uafhængigt af, om de finder anvendelse uanset de pågældende arbejdstageres nationalitet [29].

64. I forbindelse med direkte skatter kan der kun findes en hindring, der følger af en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende personer, hvis disses situation objektivt set er sammenlignelig med hjemmehørende personers situation med hensyn til anvendelsen af den pågældende skatteforanstaltning [30].

65. Som udgangspunkt befinder disse to kategorier af personer sig imidlertid i forskellige situationer. Domstolen har således fastslået, at en hjemmehørende persons situation er særlig derved, at hovedparten af den pågældendes ressourcer oftest er koncentreret i den medlemsstat, hvor personen både er bosiddende og oppebærer sin indkomst, hvoraf følger, at den medlemsstat generelt råder over alle de nødvendige oplysninger til at kunne vurdere den pågældendes globale bidragsevne i lyset af dennes personlige og familiemæssige situation. I modsætning hertil er den overvejende del af en ikke-hjemmehørende persons finansielle såvel som personlige interesser normalt koncentreret i en anden medlemsstat end den, der agter at opkræve indkomstskat, nemlig den medlemsstat, hvor denne har bosat sig. Da situationerne ikke er sammenlignelige, kan der ikke være tale om forskelsbehandling i denne sammenhæng, og artikel 45 TEUF er i princippet ikke til hinder for, at hjemmehørende skattepligtige behandles mere gunstigt i skattemæssig henseende end ikke-hjemmehørende [31].

66. Til gengæld er de to situationer sammenlignelige, og der findes derfor en risiko for forskelsbehandling i det særlige tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende person ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i kildestaten. I dette tilfælde kan den stat, hvor en sådan skattepligtig person er bosiddende, ikke indrømme denne de fordele, han ville opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold, og det samme gælder den medlemsstat, hvor det arbejde, der giver anledning til pensionen, er udført [32].

67. Jeg vil henvise til, at i de ovennævnte domme i Wallentin-sagen og i Turpeinen-sagen kunne bopælslandet ikke tage hensyn til følgerne af den skattepligtiges individuelle situation, fordi de pågældende indtægter i den første sag ikke var skattepligtige, og medlemsstaten i den anden sag ikke havde den nødvendige skattemæssige kompetence i henhold til en bilateral aftale. Domstolen fastslog, at kildestaten i dette tilfælde var forpligtet til ikke at anvende sit eget skattesystem, dvs. en forudgående beskatning ved kilden uden fradrag, over for ikke-hjemmehørende på en måde, der ville føre til en tungere beskatning for dem end for hjemmehørende skattepligtige.

28 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

29 — Jf. bl.a. dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 18, samt af 9.11.2006, sag C-520/04, Turpeinen, Sml. I, s. 10685, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

30 — Jf. bl.a. dom af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, præmis 59, og af 18.3.2010, sag C-440/08, Gielen, Sml. I, s. 2323, præmis 44 ff.

31 — Jf. dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15 ff. og den deri nævnte retspraksis, Turpeinen-dommen, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 25.1.2007, sag C-329/05, Meindl, Sml. I, s. 1107, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

32 — Jf. Zurstrassen-dommen, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis, Wallentin-dommen, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis, og Turpeinen-dommen, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, samt dom af 16.10.2008, sag C-527, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis.

68. Det foreliggende traktatbrudssøgsmål adskiller sig fra disse tidligere sager, idet fordelingen af den pågældende persons skattepligtige indkomst i den foreliggende sag er næsten 50/50, hvoraf følger, at næsten hele indkomsten ikke befinder sig i den ene eller den anden af de pågældende medlemsstater. Det er korrekt, at den skattepligtiges situation i Wallentin-dommen lå tæt på den økonomiske situation, der gør sig gældende for den person, der i denne sag har indgivet en klage til Kommissionen, fordi den pågældende i den førstnævnte sag havde næsten ens indkomster i to medlemsstater, men formelt set er situationen anderledes, da den pågældende kun havde en skattepligtig indkomst i kildestaten, mens den finansielle støtte vedkommende modtog i bopælsstaten efter sin art var skattefri.

69. Efter min mening er den mest atypiske omstændighed i den foreliggende sag, at den vedrører situationen for en ikke-erhversaktiv person, der har optjent pensionsrettigheder i flere medlemsstater, uden at en af pensionerne helt klart er størst, og dermed ikke situationen for en erhvervsaktiv person, der har udøvet beskæftigelse i to medlemsstater i løbet af det pågældende skatteår, som det er tilfældet i hovedparten af de sager, der indtil nu har været indbragt for Domstolen.

70. De internationale aftaler, der er indgået på indkomstbeskatningsområdet kan give interessante oplysninger med hensyn til fjernelse af de hindringer, der bremser grænseoverskridende bevægelighed for personer og navnlig lønmodtagere, som pensionisterne kan sidestilles med. Det forekommer mig dog, at indtægter fra pensioner i international skatteret behandles som en kategori for sig selv adskilt fra andre former for indtægter.

71. Et eksempel findes i artikel 18 i modeloverenskomsten fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD)[33], som vedrører »pensioner«[34] og i denne henseende indeholder standardbestemmelser, der lyder således: »[S]åfremt bestemmelserne i artikel 19, stk. 2, [om offentligt hverv] ikke finder anvendelse, kan pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser til en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, kun beskattes i denne stat.« Forfatterne til denne overenskomst har ladet sig inspirere af samme generelle opfattelse af skattepolitikken, som den, der optræder i Schumacker-dommen. For skattepligtige pensionister hviler denne holdning efter min mening på to begrundelser: Dels er bopælslandet det land, der har bedst mulighed for at skaffe alle de nødvendige oplysninger om den pågældendes personlige situation, dels er pensionister ofte personer, der medfører yderligere udgifter for det land, hvori de er bosiddende[35].

72. I overensstemmelse med afvejningen i denne internationale overenskomst mener jeg, at situationen for pensionister er en anden end for erhvervsaktive arbejdstagere, hvis situation kan udvikle sig som følge af deres arbejde og hvis indtægter generelt er højere, og at der derfor bør anvendes særlige regler på pensionsindtægter. Domstolens tidligere retspraksis vedrører hovedsageligt situationen for erhvervsaktive, der har arbejdet i flere medlemsstater i løbet af det pågældende skatteår, mens den foreliggende sag vedrører en pensionist, der i løbet af sin erhvervsaktive karriere og således over adskillige år har optjent pensionsrettigheder i to medlemsstater. I den foreliggende sag mener jeg, at det ikke drejer sig om at tage stilling til sammenligneligheden af hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situationer i forhold til et bestemt skatteår, som det har været tilfældet i de sager, der vedrører erhvervsaktive personer. Den pågældende situation har en længere tidsmæssig udstrækning, aktuelt og i de kommende år, da det står fast, at den pågældende person ikke længere arbejder og ikke længere benytter sig af sin ret til fri bevægelighed.

33 — Modeloverenskomst om indkomst og formue, forkortet udgave, OECD 8. udgave, juli 2010.

34 — Jeg henviser til, at forfatterne til henstilling 94/79 har anført, at de har ladet sig inspirere af denne overenskomsts bestemmelser i det mindste hvad angår de definitioner, der anvendes for indkomstkategorierne i denne retsakt (punkt 12, afsnit 3, i begrundelsen). Vedrørende den inspiration, som medlemsstaterne også har kunnet finde heri, jf. dom af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409.

35 — Tilnærmes kommentarerne til artikel 18 i OECD's modeloverenskomst, op. cit, s. 296, punkt 1.

73. Efter min mening skal analysen af sammenligneligheden af sådanne situationer ikke ske på et abstrakt grundlag, idet der tværtimod skal tages hensyn til målet med de pågældende nationale bestemmelser. Det er dette mål, der gør det muligt at fastslå, om forskelsbehandlingen, der har en grænseoverskridende karakter, vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige eller ej [36].

74. Som Kommissionen har anført, søger den estiske lovgivning at fritage skattepligtige, hvis indtægter er for lave, fra forpligtelsen til at deltage i finansieringen af offentlige udgifter.

75. I praksis følger dette, når der er tale om pensionister, af en kombineret anvendelse af grundfradraget som omhandlet i artikel 23 i den estiske lov om indkomstbeskatning, og af det supplerende fradrag i forbindelse med pensioner omhandlet i samme lovs artikel 23[2]. Alle personer med lave indtægter indrømmes det første fradrag, mens kun skattepligtige pensionister kan indrømmes det andet fradrag. Den fritagelse, der følger af anvendelsen af dette supplerende fradrag, er således begrundet i den omstændighed, at pensionister på grund af deres alder og deres helbredstilstand generelt befinder sig uden for arbejdsmarkedet og derfor ikke er i stand til at øge deres indtægter.

76. Det må fastslås, at en skattepligtig pensionists evne til at bidrage til finansieringen af de offentlige udgifter i Republikken Estland ikke bliver større alene ved, at denne flytter til en anden medlemsstat. Derfor er jeg enig med Kommissionen i, at ikke-hjemmehørende skattepligtige pensionister, der har en lav indkomst, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for personer, som bor i Estland, trods forskellen med hensyn til bopæl.

77. Hovedspørgsmålet er her, om der gælder en begrænsning i det tilfælde, hvor en indkomst, der hverken skal beskattes ifølge lovgivningen i kildestaten eller ifølge lovgivningen i bopælsstaten, bliver beskattet alene fordi den skattepligtige har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed på en sådan måde, at denne oppebærer to pensioner af næsten samme størrelse. Det er således muligt, at situationen for en skattepligtig risikerer at blive forringet, hvis denne vælger ikke at vende tilbage til den medlemsstat, hvorfra denne stammer, efter at have ophørt med at arbejde i en anden medlemsstat. Jeg tror, at sådanne situationer med stor sandsynlighed vil forekomme ganske ofte for statsborgere i de medlemsstater, der tiltrådte Unionen i 2004 eller i 2007.

78. Kommissionen har med rette anført, at Republikken Estland bør foretage en hypotetisk beregning for at se, hvad resultatet ville blive med hensyn til muligheden for, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige pensionist ville kunne drage fordel af fradraget, hvis dennes indkomst i Finland blev lagt oven i indkomsten i Estland.

79. Det faktum alene, at en pension beskattes, skaber ikke en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, selv om den pågældende estiske pension måske ikke beskattes på samme måde i Finland, fordi den er meget lav. Hindringen opstår imidlertid som følge af de skattemæssige konsekvenser af kombinationen af to pensioner, der er næsten lige store, fordi Republikken Estland beskatter en pension meget hårdere end den ville have gjort, hvis den pågældende skattepligtige var bosiddende på det nationale område, eller hvis den pågældende pension havde udgjort mindst 75% af den skattepligtiges globale indkomst. Den estiske lovgivning straffer således personer, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed i forskellige medlemsstater til at arbejde i forskellige medlemsstater uden at vende tilbage for at bo i Estland.

36 — Dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 32 og 33.

80. Jeg mener ikke, at den medlemsstat, i hvilken en person modtager en pension, er forpligtet til systematisk at undersøge, hvilke globale indtægter den pågældende har, men jeg mener, at situationen for en EU-borger, der har gjort brug af sine ret til fri bevægelighed i medfør af artikel 45 TEUF, og som har en opnået pensionsrettigheder i den pågældende medlemsstat, fordi han eller hun har arbejdet og samtidig boet der, skal betragtes som værende sammenlignelig med situationen for skattepligtige, der endnu bor i denne medlemsstat på beskatningstidspunktet, og at de derfor skal behandles lige.

81. En hindring af denne art er efter min mening helt ubegrundet, når opholdsmedlemsstaten allerede tager hensyn til den pågældendes samlede indkomst. I dette tilfælde er der således ingen omstændigheder, der gør det muligt for en person, der oppebærer indkomst fra to medlemsstater, at misbruge skattesystemet, navnlig muligheden for dobbelt fradrag, for at undgå beskatning af sin indkomst.

82. Det skal bemærkes, at klageren i praksis ser ud til at have midler, der ligger tæt på den sociale mindsteløn. Det er mig objektivt uforståeligt, at en person, der har en så lav indkomst, i Estland pålægges en standardbeskatning, dvs. en beskatning uden adgang til de fradrag, der er fastsat i den nationale lovgivning.

83. Jeg foreslår således subsidiært Domstolen, at den fastslår, at det traktatbrud, der gøres gældende over for Republikken Estland, foreligger med hensyn til artikel 45 TEUF.

2. Tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 28

84. Det fremgår af EØS-aftalens artikel 28, at medlemsstaterne sikrer arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, dvs. mellem EU's 27 medlemsstater og tre af de fire EFTA-medlemmer, der har tilsluttet sig den pågældende aftale.

85. Kommissionen foreholder Republikken Estland ikke at have respekteret forpligtelserne i henhold til denne artikel i EØS-aftalen af de samme grunde som den påståede tilsidesættelse af artikel 45 TEUF.

86. I sit svarskrift har Republikken Estland gjort gældende, at den fastholder det synspunkt, den gav udtryk for i sit svar på Kommissionens begrundede udtalelse, nemlig at loven om indkomstbeskatning ikke er i strid med EØS-aftalens artikel 28. Den mener i denne forbindelse, at den forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende, som Kommissionen har påpeget, både er omfattet af og begrundet i henhold til denne bestemmelse på samme måde, som det er tilfældet i forhold til artikel 45 TEUF.

87. Det er imidlertid ubestridt, at Republikken Estland har erkendt et traktatbrud vedrørende de forpligtelser, der følger af EØS-aftalens artikel 28, i modsætning til dem, der følger af artikel 45 TEUF. Medlemsstaten har således erkendt, at det er nødvendigt at supplere artikel 28[3] i lov om indkomstbeskatning for at udvide anvendelsesområdet for denne lov til ligeledes at omfatte statsborgere i alle de lande, der er medlemmer af EØS-aftalen. Republikken Estland foretog dog ikke denne ændring inden udløbet af fristen på to måneder fastsat i den begrundede udtalelse.

88. Det følger heraf, at selv om Republikken Estland fortsat har bestridt den overtrædelse, den foreholdes med hensyn til indholdet af de forpligtelser, der følger af EØS-aftalens artikel 28, har den, om end kun delvist, erkendt et traktatbrud i denne forbindelse, idet den erklærede, at den ville sætte en stopper herfor ved at ændre den pågældende lov. Den erkendte således, at Kommissionens søgsmål var velbegrundet i denne henseende.

89. Da bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 28 i øvrigt har samme juridiske rækkevidde som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 45 TEUF, kan ovenstående overvejelser vedrørende tilsidesættelsen af sidstnævnte bestemmelse overføres *mutatis mutandis* på artikel 28, jf. EØS-aftalens artikel 6, og med henvisning til behovet for en ensartet fortolkning anerkendt af såvel Domstolen som EFTA-Domstolen [37].

37 — Jf. dom af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 39 ff., af 18.1.2007, sag C-104/06, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 671, præmis 31 ff., og af 20.1.2011, sag C-155/06, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 65, præmis 61 ff., og analogt dom af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, præmis 67.

VI – Sagsomkostningerne

90. I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

91. Republikken Estland har nedlagt påstand om, at Kommissionen betaler sagens omkostninger. Kommissionen bør tilpligtes at betale sagens omkostninger, hvis traktatbrudssøgsmålet, som jeg foreslår principalt, afvises.

92. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Estland betaler sagens omkostninger, og denne påstand bør tages til følge, hvis traktatbrudssøgsmålet antages til realitetsbehandling, og hvis den pågældende medlemsstat, sådan som jeg foreslår subsidiært, i det væsentlige taber sagen.

93. I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, afholder de medlemsstater, der har anmodet om tilladelse til at intervenere i denne tvist, deres egne omkostninger.

VII – Forslag til afgørelse

94. Henset til ovenstående foreslår jeg således, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»1) Det traktatbrudssøgsmål, som Europa-Kommissionen har anlagt med påstand om at det fastslås, at Republikken Estland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 45 TEUF og artikel 28 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, ved at anvende sin lov om indkomstbeskatning, afvises.

2) Kommissionen betaler sagens omkostninger.

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

95. Såfremt Domstolen ikke følger dette forslag, foreslår jeg subsidiært, at den træffer følgende afgørelse:

»1) Republikken Estland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 45 TEUF og artikel 28 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, ved at opretholde sin lov om indkomstbeskatning, hvoraf følger, at ikke-hjemmehørende pensionister, der har arbejdet og boet i både Estland og en anden medlemsstat, kun indrømmes et fradrag for lave indkomster, hvis de oppebærer mindst 75% af deres skattepligtige indkomst i Estland, mens denne skattefordel ville blive indrømmet dem, hvis de var bosat på det nationale område. I øvrigt frifindes Republikken Estland for så vidt angår de øvrige kategorier af ikke-hjemmehørende skattepligtige.

2) Republikken Estland betaler sagens omkostninger.

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