CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
N. JÄÄSKINEN
van 24 november 2011 [1]

Zaak C-39/10

Europese Commissie
tegen

Republiek Estland

„Niet-nakoming — Exceptie van niet-ontvankelijkheid — Interveniënten — Vrij verkeer van werknemers — Artikel 45 VWEU — Artikel 28 EER-Overeenkomst — Belastingwetgeving — Inkomstenbelasting — Ouderdomspensioenen — Verminderingen voor lage inkomens — Discriminatie tussen ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen”

I – Inleiding

1. De Republiek Estland past een wet inzake de inkomstenbelasting toe die niet voorziet in individuele verminderingen van het belastbaar inkomen voor niet-ingezeten belastingplichtigen wier totale inkomen zo laag is dat zij dit belastingvoordeel wel zouden genieten wanneer zij op het nationale grondgebied zouden wonen.

2. De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Estland door een dergelijke regeling toe te passen, de krachtens artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [2] en artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 [3] (hierna: „EER-Overeenkomst”) op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

3. De Republiek Estland heeft de tegen haar aangevoerde grieven betwist, maar wel erkend dat een aanpassing nodig is van de regeling van de verminderingen van het inkomen van ingezetenen van een lidstaat van de Europese Unie, zodat de werkingssfeer ervan wordt uitgebreid tot onderdanen van alle staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst.

4. Dit niet-nakomingsberoep opent mijns inziens interessante perspectieven op het punt van de gevolgen van het vrij verkeer van werknemers voor de bevoegdheid van de lidstaten om zelf te beslissen over de belastingregeling die zij toepassen op gepensioneerden die deze fundamentele vrijheid hebben uitgeoefend.

5. Mijns inziens kunnen redactiefouten en een onsamenhangende argumentatie in de formulering van het verzoekschrift en in de latere memories van de Commissie echter tot niet-ontvankelijkheid van dit beroep leiden.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — In casu is de datum van het met redenen omklede advies dat de Commissie de Republiek Estland heeft gezonden, die bepalend is voor het moment waarop het eventuele bestaan van de niet-nakoming moet worden beoordeeld op 17 oktober 2008, dus vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon, 1 december 2009. Echter, vaststaat dat de omstandigheden die tot de aangevoerde niet-nakoming kunnen hebben geleid na het met redenen omkleed advies hebben voortgeduurd en nog bestonden op de datum van indiening van het verzoekschrift bij het Hof, op 22 januari 2010. In haar verzoekschrift heeft de Commissie overigens niet meer de bepalingen van het EG-Verdrag genoemd maar die van het VWEU. Naar laatstgenoemde bepalingen zal derhalve worden verwezen.

3 — PB 1994, L 1, blz. 3.

II – Rechtskader

A – *Het recht van de Unie*

1. Artikel 45 VWEU en artikel 28 van de EER-Overeenkomst

6. Artikel 45 VWEU bepaalt:

„1. Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om:

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling;

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der lidstaten;

c) in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden;

d) op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen uitvoeringsverordeningen.

4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst."

7. Artikel 28 van de EER-Overeenkomst garandeert het vrij verkeer van werknemers tussen de lidstaten van de Europese Gemeenschap en de staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA) in in wezen dezelfde bewoordingen als artikel 45 VWEU.

2. Aanbeveling 94/79/EG

8. Aanbeveling 94/79/EG [4], die door de Republiek Estland en de interveniënten wordt aangevoerd, heeft betrekking op de belasting van bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan waarvan zij ingezetene zijn.

9. Artikel 1, lid 1, van aanbeveling 94/79 bepaalt:

„1. De lidstaten passen de bepalingen van deze aanbeveling toe op natuurlijke personen die ingezetene zijn van een lidstaat en waarvan uit hoofde van de inkomstenbelasting in een andere lidstaat waarvan zij geen ingezetene zijn, de volgende inkomsten worden belast:

[...]

— pensioenuitkeringen en andere vergelijkbare uitkeringen uit hoofde van vroegere werkzaamheden, alsmede pensioenuitkeringen van de sociale zekerheid,

— [...]".

4 — Aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn (PB 1994, L 39, blz. 22).

10. Artikel 2, lid 1 en lid 2, eerste alinea, van die aanbeveling bepaalt:

„1. De in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten worden in de lidstaat waar zij worden belast, niet zwaarder belast dan het geval zou zijn indien de belastingplichtige, zijn echtgenote en zijn kinderen ingezetenen van deze lidstaat zouden zijn.

2. Aan de toepassing van het bepaalde in lid 1 is de voorwaarde verbonden dat de in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten, die belastbaar zijn in de lidstaat waarvan de natuurlijke persoon niet-ingezetene is, ten minste 75 % van het totale belastbare inkomen van deze persoon in het belastingjaar bedragen."

B – *De nationale wetgeving*

11. De van 1999 daterende Estse wet inzake de inkomstenbelasting luidde in de op de datum van het met redenen omklede advies van de Commissie toepasselijke redactie, namelijk in 2008, als volgt [5]:

„§ 1.

Voorwerp van de belasting

(1) De inkomstenbelasting wordt geheven over het inkomen van de belastingplichtige, na aftrek van de wettelijk toegestane verminderingen.

[...]"

„§ 2.

Belastingplichtige

(1) De in § 1, lid 1, bedoelde inkomstenbelasting wordt betaald door de niet-ingezeten natuurlijke en rechtspersonen die belastbaar inkomen ontvangen.

[...]"

„§ 19.

Alimentatie, pensioenen, beurzen, toelagen, premies, loterijprijzen, vergoedingen

[...]

(2) De inkomstenbelasting wordt geheven over pensioenen, toelagen, beurzen, culturele, sportieve en wetenschappelijke onderscheidingen, loterijprijzen, toelagen volgens de wet inzake de ouderschapstoelagen, en vergoedingen en dagvergoedingen voor sportreizen. [...]"

„§ 23.

Basisaftrek

„In een belastingtijdvak kan een ingezeten natuurlijke persoon van zijn inkomen aftrekken:

1) 27 000 EEK in 2008;

[...]"

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

„§ 23^2.

Aanvullende pensioenaftrek

Wanneer een ingezeten natuurlijke persoon een wettelijk betaald pensioen van een verdragstaat ontvangt, een verplicht gekapitaliseerd pensioen volgens de wetgeving van die staat, of een pensioen volgens een overeenkomst inzake sociale zekerheid, wordt een aanvullende aftrek op het inkomen van de persoon verleend, gelijk aan het bedrag van deze pensioenen, tot een maximum van 36 000 EEK per belastingtijdvak."

„§ 28^3.

Verminderingen van het inkomen van een ingezetene van een lidstaat van de Europese Unie

Een natuurlijke persoon die ingezetene is van een andere lidstaat van de Europese Unie kan de in dit hoofdstuk bedoelde aftrekken eveneens in mindering brengen op zijn belastbaar inkomen in Estland, voor zover hij ten minste 75 % van zijn belastbaar inkomen in een belastingtijdvak in Estland verwerft en een aangifte inkomstenbelasting als ingezeten natuurlijke persoon indient. Onder belastbaar inkomen wordt verstaan het inkomen vóór aftrek van verminderingen overeenkomstig de wetgeving van de betrokken staat."

„§ 29.

Belastbaar inkomen van niet-ingezetenen

[...]

(9) De inkomstenbelasting wordt geheven over pensioenen en beurzen, culturele, sportieve en wetenschappelijke onderscheidingen, toelagen, werkloosheidsuitkeringen, loterijprijzen die worden betaald overeenkomstig § 19, leden 2 en 3, over toelagen volgens de wet inzake de ouderschapstoelagen, alimentatie en onderhoudsuitkeringen bedoeld in § 19, lid 1, die aan een niet-ingezetene worden betaald door de Estse Staat, de territoriale lichamen of een ingezetene. De inkomstenbelasting wordt geheven over de verzekeringsuitkeringen die volgens de voorwaarden van de §§ 20 en 21 aan een niet-ingezetene worden betaald door het Estse ziektekostenverzekeringsorgaan, het Estse werkloosheidsverzekeringsorgaan of een ingezeten verzekeringsmaatschappij, en over de bedragen die zijn betaald door een in Estland ingeschreven pensioenfonds.[...]"

„§ 41.

Betalingen waarover inkomstenbelasting wordt ingehouden

[...]

(6) Verzekeringsuitkeringen, pensioenen, betalingen van een pensioenfonds, beurzen, loterijprijzen, alimentatie, onderhoudsuitkeringen, toelagen volgens de wet inzake de ouderschapstoelagen (§ 19, leden 1 en 2, § 20, leden 1 tot en met 3, § 201, § 21, lid l, en § 29, lid 9) of andere betalingen waarover inkomstenbelasting verschuldigd is en die worden betaald aan niet-ingezetenen of aan een ingezeten natuurlijke persoon, met uitzondering van de in punt 12 bedoelde betalingen;[...]"

„§ 42.

Aftrek bij inhouding van de inkomstenbelasting

[...]

(11) In het geval van een wettelijk pensioen dat door de Estse Staat wordt betaald aan een ingezeten natuurlijke persoon, en in het geval van een verplicht gekapitaliseerd pensioen volgens de wet op de pensioenen met kapitalisatie, wordt een aanvullende aftrek (§ 23^2) verleend, gelijk aan het bedrag van dat pensioen vóór de berekening van de belastinginhouding, voor zover die aftrek per kalendermaand niet meer bedraagt dan een twaalfde van het in § 23^2 bedoelde bedrag.[...]"

III – De precontentieuze procedure

12. De Commissie heeft van een in Finland woonachtige persoon met de Estse nationaliteit een klacht ontvangen over de belasting op de aan haar door de Republiek Estland betaalde pensioeninkomsten. De betrokkene klaagde over het feit dat de basisaftrek voor ingezetenen en de aanvullende aftrek voor ingezetenen die een pensioen ontvangen niet op haar was toegepast.

13. Deze persoon is na in Estland de pensioengerechtigde leeftijd te hebben bereikt in Finland gaan wonen, waar zij heeft gewerkt, waardoor zij ook daar een ouderdomspensioen geniet. Zij ontvangt dus twee pensioenen, een uit Estland en een uit Finland, van bijna hetzelfde bedrag. Over het pensioen uit Estland moet inkomstenbelasting worden betaald, over het pensioen uit Finland niet. [6]

14. Gezien het zeer lage inkomenstotaal van de betrokken persoon, dat de drempel van de basisaftrek voor ingezetenen in Finland niet overschrijdt, hoeft zij in die lidstaat namelijk geen belasting te betalen. Derhalve kan zij bij de vaststelling van de in Finland verschuldigde inkomstenbelasting geen belastingkrediet genieten dat de in Estland betaalde belasting ter zake van het van die staat ontvangen pensioen in aanmerking neemt.

15. Gelet op het bovenstaande is de Commissie van mening dat de fiscale lasten in dat land voor niet-ingezetenen die zich in dezelfde situatie als de klaagster bevinden hoger zijn dan wanneer zij al hun pensioeninkomsten van een en dezelfde lidstaat, hetzij de Republiek Finland, hetzij de Republiek Estland, zouden ontvangen. Volgens de Commissie zouden de door een dergelijke belastingplichtige ontvangen totale pensioeninkomsten uit Estland en Finland de vrijstellingsdrempel voor in Estland woonachtige gepensioneerden maar nauwelijks overschrijden wanneer de §§ 23 en 23^2 van de Estse wet op de inkomstenbelasting op hem van toepassing zouden zijn.

16. Zij heeft derhalve op 4 februari 2008 een aanmaningsbrief gezonden aan de Republiek Estland, waarin zij haar verzocht haar opmerkingen te maken aangaande de eventuele onverenigbaarheid van de nationale regeling inzake de *belasting van pensioenen* die aan niet-ingezetenen worden betaald, met artikel 39 EG en artikel 28 EER-Overeenkomst.

17. In een brief van 9 april 2008 heeft de Republiek Estland het standpunt van de Commissie betwist met de stelling dat volgens haar wettelijke regeling niet-ingezetenen die het merendeel van hun inkomsten, dat wil zeggen ten minste 75 % daarvan, uit Estland ontvangen, onder dezelfde belastingregeling vallen als ingezetenen. Volgens haar dient in de overige gevallen de woonstaat van de betrokken persoon ervoor te zorgen dat deze correct wordt belast.

18. Op 17 oktober 2008 heeft de Commissie de Republiek Estland een met redenen omkleed advies gezonden, waarin zij haar verzocht om binnen twee maanden vanaf de ontvangst van dat advies de nodige maatregelen te nemen om aan haar aanwijzingen te voldoen.

19. In haar antwoord van 18 december 2008 heeft de Republiek Estland aangegeven dat zij het niet eens was met de grieven van de Commissie wat de onverenigbaarheid van de Estse wet inzake de inkomstenbelasting met artikel 39 EG betreft. Zij heeft echter wel erkend dat die wet leemten

6 — De Republiek Estland en de Republiek Finland hebben op 23 maart 1993 te Helsinki een verdrag tot voorkoming van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen gesloten (RT II 1993, 37, 113), waarvan artikel 18 toepasselijk is.

vertoonde met betrekking tot artikel 28 EER-Overeenkomst, en verklaarde zich bereid de werkingssfeer van artikel 28[3] van die wet uit te breiden tot de onderdanen van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte.

20. Aangezien de Commissie de situatie nog steeds onbevredigend vond, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

IV – Procesverloop voor het Hof

21. Met haar op 22 januari 2010 ingediende verzoekschrift heeft de Commissie het Hof verzocht „vast te stellen dat de Republiek Estland haar verplichtingen uit hoofde van artikel 45 [VWEU] en artikel 28 EER-Overeenkomst niet is nagekomen doordat haar wettelijke regeling niet voorziet in een individuele aftrek voor niet-ingezetenen met een zo laag totaal inkomen dat zij een aftrek zouden genieten indien zij ingezeten belastingplichtigen zouden zijn".

22. De Republiek Estland heeft op basis van een andere uitlegging van de betrokken bepalingen geconcludeerd tot niet-ontvankelijkverklaring van het beroep of, indien dat niet mogelijk is, verwerping ervan, met verwijzing van de Commissie in de kosten.

23. Het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland hebben memories in interventie ingediend ter ondersteuning van de standpunten van de Republiek Estland.

24. De Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk Zweden zijn toegelaten tot interventie en tot indiening van hun opmerkingen ter terechtzitting ter ondersteuning van de vorderingen van de verwerende lidstaat.

25. Ter terechtzitting van 15 september 2011 hebben de Commissie, de Republiek Estland, het Koninkrijk Spanje en het Koninkrijk Zweden mondelinge opmerkingen gemaakt.

V – Analyse van het beroep wegens niet-nakoming

A – *De ontvankelijkheid van het beroep*

26. De Republiek Estland heeft het Hof primair verzocht het beroep van de Commissie niet-ontvankelijk te verklaren.

27. Twee interveniënten, het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek, hebben eveneens de ontvankelijkheid van het niet-nakomingsberoep tegen de Republiek Estland bestreden.

1. De niet-ontvankelijkheidsexceptie wegens onduidelijke formulering van het beroep

28. In haar memorie in dupliek heeft de Republiek Estland, op dit punt ondersteund door het Koninkrijk Spanje, een niet-ontvankelijkheidsexceptie opgeworpen wegens onduidelijkheid van de memories van de Commissie. Haars inziens heeft verzoekster niet expliciet aangegeven in welke gevallen een staat een aftrek moet verlenen aan de ingezetenen van een andere lidstaat, en dus hoe de verweten niet-nakoming kan worden beëindigd. In haar verzoekschrift verklaarde de Commissie dat het relevante criterium het feit is dat het wereldinkomen van niet-ingezetenen lager is dan de drempel voor de door de bronstaat voorziene aftrek, terwijl zij in repliek bepleitte dat de in de woonstaat geldende drempel voor de aftrek moest worden gehanteerd. De Estse regering heeft aangevoerd dat die tegenstrijdigheid in de grieven van de Commissie tot misverstand leidde over een voor het begrip van het voorwerp van het geding essentieel aspect, zodat het Hof haar beroep wegens niet-nakoming niet-ontvankelijk zou moeten verklaren.

29. De Commissie heeft daarentegen gesteld dat haar vorderingen duidelijk en niet tegenstrijdig zijn; haars inziens is een lidstaat slechts verplicht rekening te houden met het minimumniveau van het inkomen dat een belastingplichtige moet verwerven om volgens de bepalingen van zijn rechtsorde in staat te worden geacht te kunnen bijdragen aan de financiering van de overheidsuitgaven, en niet met het niveau dat in de andere betrokken lidstaten wordt gehanteerd.

30. Ter terechtzitting heeft de Commissie voorts opgemerkt dat het feit dat verweerster pas in dupliek, en niet eerder, een niet-ontvankelijkheidsgrond heeft aangevoerd, niet strookt met de bepalingen van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie. De Republiek Estland heeft evenwel onderstreept dat zij reeds in haar verweerschrift had gewezen op de onduidelijkheid in het verzoekschrift wat de eventuele inaanmerkingneming van de drempel voor de aftrek in de woonstaat betreft.

31. Ik wijs erop dat ingevolge artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie, gelezen in samenhang met artikel 21 van het Statuut van het Hof, een van de ontvankelijkheidsvoorwaarden inhoudt dat het verzoekschrift waarmee een beroep wegens niet-nakoming bij deze rechterlijke instantie aanhangig wordt gemaakt, het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de door de verzoeker aangevoerde middelen moet bevatten.

32. Volgens de rechtspraak moet de Commissie in de conclusies van een krachtens artikel 258 VWEU ingediend verzoekschrift nauwkeurig aangeven over welke grieven het Hof zich dient uit te spreken. Deze conclusies moeten op ondubbelzinnige wijze zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen.[7] Tegenstrijdigheden[8] en een summiere verklaring[9] in de uiteenzetting van de door de Commissie ter ondersteuning van het niet-nakomingsberoep aangevoerde middelen stroken niet met de eisen van de twee bovengenoemde artikelen. Indien daaraan niet is voldaan, is de sanctie niet-ontvankelijkheid van de grieven die onvoldoende en onduidelijk zijn toegelicht, daar de belangrijkste bestanddelen van de niet-nakoming niet uit die grieven kunnen worden afgeleid.[10]

33. Een niet-nakomingsberoep dat op een dubbelzinnige of zelfs tegenstrijdige argumentatie berust, moet dus niet-ontvankelijk worden verklaard, want aldus kunnen de verwerende lidstaat en het Hof de draagwijdte van de verweten schending van het Unierecht niet precies begrijpen. Dat begrip is evenwel noodzakelijk opdat die staat zijn verweermiddelen kan doen gelden en het Hof het bestaan van de gestelde niet-nakoming kan toetsen.[11]

34. In casu heeft de Commissie mijns inziens, bij lezing van het verzoekschrift en haar andere memories, haar grief inzake de aftrekdrempel die een lidstaat waarin inkomsten worden ontvangen en die belastingplichtigen die niet op zijn grondgebied wonen een directe belasting wil opleggen, in aanmerking moet nemen, niet duidelijk en nauwkeurig geformuleerd. De Republiek Estland heeft in dupliek met diverse gedetailleerde voorbeelden de onnauwkeurigheid van het verzoekschrift geïllustreerd alsook, wat die grief betreft, de discrepantie tussen het verzoekschrift en de repliek van de Commissie. Het bezwaar van die lidstaat is mijns inziens dus gefundeerd.

35. Ik voeg daaraan toe dat de Commissie zelfs het voorwerp van haar beroep niet nauwkeurig heeft afgebakend. Hoewel het daarbij toch om een cruciaal punt gaat, heeft verzoekster de draagwijdte van haar beroep pas ter terechtzitting bepaald. In antwoord op de aan haar gestelde vragen heeft zij verklaard dat ondanks de ogenschijnlijk algemene benadering in het verzoekschrift het

7 — Zie onder meer arresten van 12 november 2009, Commissie/Spanje (C-154/08, punten 60 en 63 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 14 januari 2010, Commissie/Tsjechië (C-343/08, Jurispr. blz. I-275, punt 26 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Zie onder meer arresten van 15 juni 2006, Commissie/Frankrijk (C-255/04, Jurispr. blz. I-5251, punt 24); 28 juni 2007, Commissie/Spanje (C-235/04, Jurispr. blz. I-5415, punt 47), en 11 september 2008, Commissie/Griekenland (C-305/06, punt 46).

9 — Arrest van 16 juli 2009, Commissie/Polen (C-165/08, Jurispr. blz. I-6843, punten 42-47).

10 — Zie onder meer arrest van 12 oktober 2004, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-431/02, punten 25-29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Zie onder meer arresten van 1 februari 2007, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-199/04, Jurispr. blz. I-1221, punten 21, 25 en 26 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 12 februari 2009, Commissie/Polen (C-475/07, punt 44 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

niet-nakomingsberoep niet moest worden opgevat als betrekking hebbend op de situatie van alle belastingplichtigen die een zeer laag inkomen in Estland verwerven [12] en in een andere lidstaat wonen, maar als beperkt tot de situatie van niet-ingezetenen die een ouderdomspensioen uit Estland ontvangen. Gezien de ruime formulering van het verzoekschrift blijft verwarring toch volstrekt mogelijk. [13] Voorts is in alle opmerkingen van de Republiek Estland en van de lidstaten die aan haar zijde zijn geïntervenieerd, uitgegaan van de premisse dat het beroep niet beperkt is tot niet-ingezeten gepensioneerden, maar betrekking heeft op alle niet-ingezeten belastingplichtigen.

36. Daar het Hof ambtshalve kan onderzoeken of de in artikel 258 VWEU gestelde voorwaarden voor de instelling van een dergelijk beroep zijn vervuld [14], is het mijns inziens noodzakelijk dat het Hof gebruikmaakt van die bevoegdheid om de tekortkomingen van de Commissie te bestraffen. We mogen niet uit het oog verliezen dat wegens het belang dat in het VWEU wordt toegekend aan de actie waarover de Unie ter vaststelling van een niet-nakoming van een lidstaat beschikt, deze procedure met een aantal waarborgen is omgeven die te minder mogen worden verwaarloosd daar die actie voor de lidstaten de verplichting meebrengt de ter tenuitvoerlegging van 's Hofs arrest nodige maatregelen te nemen. [15]

37. In een dergelijke procedure is het cruciaal dat de lidstaat waaraan een niet-nakoming wordt verweten, precies weet wat hij had moeten doen. De door de Commissie in casu aan de Republiek Estland gegeven aanwijzingen waren echter niet voldoende duidelijk om haar in staat te stellen zich zonder problemen op haar verdediging voor te bereiden. Bovendien kan het Hof in deze omstandigheden niet volledig beoordelen of de aangevoerde middelen al dan niet gegrond zijn.

38. Daar het onderhavige niet-nakomingsberoep mijns inziens berust op een formulering van de grieven die zowel onsamenhangend als onnauwkeurig is, voldoet het niet aan de bovengenoemde voorwaarden en moet het dus in zijn totaliteit niet-ontvankelijk worden verklaard.

2. De niet-ontvankelijkheidsexceptie gebaseerd op aanbeveling 94/79

39. Volgens de Portugese Republiek is het gedrag van de Commissie tegenstrijdig en heeft zij daardoor de beginselen van behoorlijk bestuur, loyale samenwerking en bescherming van het gewettigd vertrouwen geschonden. Zij heeft een niet-nakomingsberoep tegen de Republiek Estland ingesteld zonder in aanmerking te nemen dat de strekking van de bekritiseerde wettelijke regeling strookte met aanbeveling 94/79, waarin verzoekster haar eigen richtsnoeren ter zake had vastgesteld, en die niet door een latere handeling is ingetrokken of vervangen.

40. Ook het Koninkrijk Spanje stelt dat de Commissie het vertrouwensbeginsel heeft geschonden, omdat zij bij de lidstaten de verwachting heeft gewekt dat wanneer zij de criteria van aanbeveling 94/79 naleven, hun geen niet-nakoming kan worden verweten. Het Koninkrijk Spanje voegt hieraan toe dat de Commissie door van mening te veranderen zonder uit te leggen waarom en zonder een nieuwe aanbeveling vast te stellen, ook het beginsel van rechtszekerheid heeft geschonden, dat de lidstaten beschermt, daar de eventuele vaststelling van een niet-nakoming door het Hof tot aansprakelijkheid van de betrokken lidstaat kan leiden.

41. Deze twee interveniënten stellen dat de sanctie van een dergelijk gedrag van de Commissie niet-ontvankelijkverklaring of verwerping van haar beroep moet zijn.

12 — Ik merk op dat het begrip „inkomen" in de zin van § 19, lid 2, van de nationale wet inzake de inkomstenbelasting door de Republiek Estland ruim wordt opgevat.

13 — Zie in die zin het petitum van het verzoekschrift, dat in wezen de laatste zin van het met redenen omkleed advies overneemt; ik merk ook op dat in de motivering van het niet-nakomingsberoep niet alleen sprake is van artikel 23^2 van de betrokken wet, dat betrekking heeft op de aanvullende aftrek bij pensioen.

14 — Zie onder meer arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-199/04, reeds aangehaald, punt 20 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 — Arrest van 10 maart 1970, Commissie/Italië (7-69, Jurispr. blz. 111).

42. De Commissie antwoordt dat het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek niet-ontvankelijkheidsgronden hebben aangevoerd die als zodanig niet zijn aangevoerd door de verwerende lidstaat. Op grond van artikel 40, vierde alinea, van het Statuut van het Hof, artikel 93, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering en de rechtspraak [16] stelt zij dat die interveniënten geen nieuwe exceptie van niet-ontvankelijkheid kunnen opwerpen en dat het Hof dus niet gehouden is die gronden te onderzoeken.

43. Ik breng in herinnering dat ingevolge artikel 40, tweede alinea, van het Statuut van het Hof eenieder die aannemelijk maakt belang te hebben bij de beslissing van een voor het Hof aanhangig rechtsgeding, het recht heeft zich daarin te voegen. Op grond van de vierde alinea van dat artikel „[kunnen] [d]e conclusies van het verzoek tot voeging [...] slechts strekken tot ondersteuning van de conclusies van een der partijen". Bovendien bepaalt artikel 93, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering dat „[d]e interveniënt [...] het geding [aanvaardt] in de stand waarin het zich op het ogenblik van interventie bevindt".

44. Het is vaste rechtspraak dat deze bepalingen zich er niet tegen verzetten dat de interveniënt andere argumenten aanvoert dan de door hem ondersteunde partij, zolang die argumenten het kader van het geding niet wijzigen en de interventie strekt tot ondersteuning van de conclusies van deze partij. [17] Voorts staat vast dat een interveniënt derhalve geen exceptie van niet-ontvankelijkheid kan opwerpen die in de conclusies van de verwerende partij niet is geformuleerd. [18]

45. In casu is het juist dat het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek een exceptie van niet-ontvankelijkheid hebben opgeworpen ter ondersteuning van de vorderingen van de verwerende partij, die zelf heeft aangevoerd dat het beroep niet-ontvankelijk is.

46. De Republiek Estland heeft de niet-ontvankelijkheid evenwel gebaseerd op een andere grond dan deze twee interveniënten. Hoewel zij daartoe niet bevoegd zijn, hebben het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek mijns inziens derhalve een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen met een andere grondslag dan die van de door hen ondersteunde partij, waarvan het onderzoek tot wijziging van het voorwerp van het geding zou leiden zoals afgebakend in het verzoekschrift en in de memories van zowel de Commissie als verweerster.

47. Het is mijns inziens evenwel denkbaar dat een lidstaat waaraan een niet-nakoming wordt verweten, geen exceptie van niet-ontvankelijkheid wil opwerpen op basis van gronden die hij bewust niet wil noemen. De lidstaten die zijn toegelaten tot interventie in de hem betreffende procedure, mag niet de mogelijkheid worden gegeven, door aanvullende argumenten in het geding in te brengen de verwerende staat te dwingen een standpunt te bepalen over punten die hij niet van plan was ter sprake te brengen.

48. Enkel wanneer een ontvankelijkheidsbezwaar van openbare orde is, onderzoekt het Hof de ontvankelijkheid van het beroep ambtshalve ingevolge artikel 92, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering. [19] Het Hof onderzoekt een door een interveniënt, en niet een verweerder, opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid dus enkel inhoudelijk wanneer ze een kwestie van openbare orde betreft. [20]

16 — Zij doelt op in dit verband op het arrest van 15 juni 1993, Matra/Commissie (C-225/91, Jurispr. blz. I-3203).

17 — Zie onder meer arresten van 8 juli 1999, Chemie Linz/Commissie (C-245/92 P, Jurispr. blz. I-4643, punt 32); 8 januari 2002, Frankrijk/Monsanto en Commissie (C-248/99 P, Jurispr. blz. I-1, punt 56), en 24 mei 2011, Commissie/Griekenland (C-61/08, Jurispr. blz. I-4399, punten 33 e.v.). Deze rechtspraak is ook gevolgd door het Gerecht, onder meer in het arrest van 13 april 2005, Verein für Konsumenteninformation/Commissie (T-2/03, Jurispr. blz. II-1121, punt 52).

18 — Zie arrest van 1 juli 2008, Chronopost en La Poste/UFEX e.a. (C-341/06 P en C-342/06 P, Jurispr. blz. I-4777, punt 67 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 — Zie in die zin arrest Matra/Commissie, reeds aangehaald (punt 13 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 — Punt 65 van de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak die heeft geleid tot het arrest Chronopost en La Poste/UFEX e.a., reeds aangehaald.

49. Dat lijkt me niet het geval te zijn met de exceptie van niet-ontvankelijkheid die de Portugese en de Spaanse regering in casu hebben opgeworpen, ook al heeft laatstgenoemde gesteld dat schending van algemene beginselen van het Unierecht een kwestie van openbare orde is die het Hof ambtshalve kan [21] en zelfs moet [22] onderzoeken. Mijns inziens is de openbare orde pas in geding wanneer de niet-eerbiediging van deze beginselen een procedurele, en niet een inhoudelijke regel zou aantasten, die als een door het Hof te beschermen fundamentele waarborg is te beschouwen.

50. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de door de interveniënten aangevoerde exceptie van niet-ontvankelijkheid moet worden afgewezen, daarentegen niet de exceptie die verweerster heeft opgeworpen, op grond waarvan het Hof het onderhavige niet-nakomingsberoep wegens onduidelijkheid niet-ontvankelijk zou moeten verklaren.

51. Ik zal evenwel subsidiair voorstellen doen, voor het geval het Hof termen aanwezig acht om uitspraak te doen over het bestaan van een niet-nakoming.

B – *Ten gronde*

52. Indien het Hof het in de onderhavige zaak ingestelde beroep ontvankelijk acht, zou de niet-nakoming die de Republiek Estland kan worden verweten mijns inziens uitsluitend betrekking mogen hebben op de heffing van belasting over de inkomsten van gepensioneerden die hun recht van vrij verkeer in de Unie als werknemer hebben uitgeoefend en die een pensioen van twee lidstaten ontvangen. Die beperking van de draagwijdte van het beroep vloeit voort uit het feit dat de Commissie ter terechtzitting heeft aangegeven dat zij in haar memories, ondanks de ruime formulering ervan, op die problematiek doelde. Het beroep zou mijns inziens derhalve voor het overige ongegrond moeten worden verklaard, namelijk voor zover het betrekking heeft op andere belastingplichtigen dan degenen die tot die categorie personen behoren.

1. Schending van artikel 45 VWEU

a) Het op aanbeveling 94/79 gebaseerde verweer

53. Volgens de Republiek Estland heeft de Commissie door tegen haar een beroep wegens niet-nakoming in te stellen de strekking van aanbeveling 94/79 niet geëerbiedigd. Verweerster stelt dat de Commissie daarin heeft aangegeven dat gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen enkel noodzakelijk is wanneer de niet-ingezetene in het betrokken belastingjaar ten minste 75 % van zijn belastbare inkomsten in de bronstaat verwerft, zoals in casu is voorzien in Estland.

54. Gelet op de betrokken nationale bepalingen, in samenhang in het bijzonder met artikel 2 van aanbeveling 94/79 [23], heeft de Republiek Estland zich mijns inziens duidelijk op deze aanbeveling gebaseerd. Is het evenwel voldoende dat de wetgever van een lidstaat het in een aanbeveling genoemde criterium overneemt om geen enkel risico van een niet-nakomingsberoep te lopen? Ik denk het niet.

55. De Commissie antwoordt dat een handeling als aanbeveling 94/79 geen bindende werking heeft en niet tot doel kan hebben de regels van het primaire recht over het vrij verkeer van personen aan te vullen.

56. Ik breng in herinnering dat op grond van artikel 249, vijfde alinea, EG handelingen zonder beslissingskarakter, zoals aanbeveling 94/79, „niet verbindend [zijn]" voor de adressaten.

21 — In zijn memorie in interventie heeft het Koninkrijk Spanje in dit verband het arrest van 29 april 2010, Commissie/Duitsland (C-160/08, Jurispr. blz. I-3713, punt 40) aangehaald, waarin enkel staat dat het Hof „mag [...] nagaan of de door de rechtsorde van de Unie geboden *procedurele waarborgen zijn geëerbiedigd*" (cursivering van mij).

22 — Ter terechtzitting heeft het Koninkrijk Spanje in dit verband gewezen op „de zaak Italië/Commissie, C-170/99"; mijns inziens wordt in werkelijkheid bedoeld het arrest van 30 januari 2002, Italië/Commissie (C-107/99, Jurispr. blz. I-1091, punten 29 en 30), waarin het Hof ambtshalve is nagegaan of het beroep niet tardief was.

23 — Zie ook de zesde en de zevende overweging van de considerans van deze aanbeveling, en de punten 14 en 15 van de toelichting.

57. Zoals de Republiek Estland onderstreept, volgt echter uit de rechtspraak dat ook al kunnen aanbevelingen geen rechten in het leven roepen waarop particulieren zich voor de rechters van de lidstaten kunnen beroepen, zij niet kunnen worden geacht geen enkel rechtsgevolg te hebben voor de uitlegging van een nationale wettelijke regeling die, zoals de onderhavige, is vastgesteld op basis van het recht van de Unie, daar die rechters gehouden zijn deze bij de oplossing van de bij hen ter zake aanhangige geschillen in aanmerking te nemen. [24]

58. Bovendien kunnen aanbevelingen indirecte rechtsgevolgen hebben wanneer de instelling die de handeling heeft verricht, moet worden geacht zich zodanig te hebben vastgelegd dat zij een gewettigde verwachting heeft gewekt waarop bij een geschil een beroep kan worden gedaan. In casu stelt de Commissie dat zij bij de vaststelling van aanbeveling 94/79 niet de mogelijkheid heeft willen uitsluiten om later een niet-nakomingsberoep in te stellen op het door de aanbeveling bestreken gebied. Uit de derde en de vierde overweging van de considerans van die aanbeveling blijkt namelijk dat het standpunt dat de Commissie hierin heeft gegeven haar niet belet een actief beleid te voeren op het gebied van inbreukprocedures teneinde ervoor te zorgen dat de grondbeginselen van het VWEU worden nageleefd.

59. Het feit dat de Commissie in aanbeveling 94/79 aanknopingspunten heeft gegeven, heeft mijns inziens geen gevolgen voor de gegrondheid van het onderhavige beroep. Het feit dat een handeling van een dergelijke aard bestaat kan bij de betrokken lidstaat of andere lidstaten geen serieuze hoop wekken dat zij geen procedure hoeven te vrezen wanneer zij de criteria van de aanbeveling in het nationale recht hebben overgenomen, zoals de Republiek Estland en een aantal interveniënten stellen.

60. Volgens vaste rechtspraak berust de in artikel 258 VWEU bedoelde procedure op de objectieve vaststelling dat een lidstaat de verplichtingen niet is nagekomen die het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of een handeling van afgeleid recht hem opleggen. Kennis van de redenen die de lidstaat waaraan de gestelde niet-nakoming wordt toegerekend ertoe hebben gebracht te handelen zoals hij heeft gedaan, is niet relevant. [25] Derhalve kan een lidstaat zich in een geval als het onderhavige niet op het vertrouwensbeginsel, dat de tegenhanger van het rechtszekerheidsbeginsel is, noch op het beginsel van loyale samenwerking beroepen om de objectieve vaststelling van de niet-nakoming van verplichtingen op grond van het Unierecht te verhinderen, omdat aanvaarding van deze rechtvaardigingsgronden zou indruisen tegen het doel van de niet-nakomingsprocedure. [26]

61. Ik merk op dat het feit dat een nationale maatregel in overeenstemming kan zijn, of althans niet in strijd is, met een bepaling van afgeleid recht niet tot gevolg heeft dat deze maatregel buiten het bereik van de bepalingen van het VWEU komt te vallen, zelfs wanneer die bepaling bindende werking heeft [27], dus zeker wanneer zij dat niet heeft. In casu heeft de vaststelling dat de Estse wettelijke regeling een afspiegeling is van de strekking van aanbeveling 94/79 mijns inziens geen gevolgen voor de beoordeling van het feit of het niet-nakomingsberoep al dan niet gegrond is in het licht van artikel 45 VWEU, want de Commissie is niet bevoegd door middel van de vaststelling van een aanbeveling de draagwijdte van de verplichtingen uit het Verdrag te wijzigen.

b) Het op de rechtspraak van het Hof gebaseerde verweer

62. Om te beginnen ben ik van mening dat de Commissie in casu het Hof niet vraagt terug te komen van zijn rechtspraak ter zake, onder meer het arrest Schumacker [28]. Het gaat eerder om de kwestie van de toepassing van de voorheen vastgestelde beginselen op een nieuwe situatie.

24 — Zie onder meer arresten van 24 april 2008, Arcor (C-55/06, Jurispr. blz. I-2931, punt 94 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 18 maart 2010, Alassini e.a. (C-317/08-C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 — Zie onder meer arresten van 1 oktober 1998, Commissie/Spanje (C-71/97, Jurispr. blz. I-5991, punten 14 en 15); 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk (C-333/99, Jurispr. blz. I-1025, punten 32 en 36), en 13 december 2007, Commissie/Luxemburg (C-244/07, punt 10).

26 — Zie onder meer arrest van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje (C-562/07, Jurispr. blz. I-9553, punten 18 e.v. en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 — Arrest van 16 mei 2006, Watts (C-372/04, Jurispr. blz. I-4325, punt 47 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 — Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225).

63. Het Hof heeft herhaaldelijk voor recht verklaard dat nationale bepalingen die een werknemer die onderdaan van een lidstaat is, beletten of ontmoedigen zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, derhalve belemmeringen van die in artikel 45 VWEU vastgelegde vrijheid opleveren, ook wanneer zij ongeacht de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn. [29]

64. Op het gebied van de directe belastingen kan er slechts sprake zijn van een belemmering als gevolg van discriminatie van niet-ingezeten belastingplichtigen wanneer hun situatie objectief vergelijkbaar is met die van ingezeten belastingplichtigen voor de toepassing van de betrokken belastingmaatregel. [30]

65. In het algemeen bevinden deze twee categorieën personen zich evenwel in verschillende situaties. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat de situatie van een ingezetene specifiek is, daar zijn belangrijkste inkomsten meestal geconcentreerd zijn in de lidstaat waar hij zowel woont als zijn inkomen verwerft, waaruit voortvloeit dat die staat over het algemeen beschikt over de nodige gegevens om de draagkracht van de betrokkene, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen. Daarentegen heeft een niet-ingezetene gewoonlijk het centrum van zijn financiële en persoonlijke belangen in een andere lidstaat dan die welke een belasting over zijn inkomsten wil innen, namelijk de staat waar hij zich heeft gevestigd. Omdat deze situaties niet vergelijkbaar zijn, is er in een dergelijke context geen discriminatie mogelijk, en artikel 45 VWEU verzet zich er in beginsel niet tegen dat ingezeten belastingplichtigen een gunstigere fiscale behandeling genieten dan niet-ingezetenen. [31]

66. Daarentegen kunnen de situaties in kwestie worden vergeleken, en bestaat derhalve het risico van discriminatie, in het bijzondere geval waarin een niet-ingezetene in zijn woonstaat geen inkomsten van betekenis verwerft en nagenoeg al zijn belastbare inkomsten haalt uit de arbeid verricht in de bronstaat. In dat geval kan de lidstaat waar een dergelijke belastingplichtige woont hem niet de voordelen toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie, evenmin als de staat waarin de arbeid is verricht waaruit het ouderdomspensioen voortvloeit. [32]

67. Ik merk op dat in de arresten Wallentin en Turpeinen de woonstaat de gevolgen van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige niet in aanmerking had kunnen nemen, want in de eerste zaak waren de betrokken inkomsten als zodanig niet belastbaar en in de tweede zaak had die staat niet de vereiste fiscale bevoegdheid op grond van een bilateraal verdrag. Het Hof heeft vastgesteld dat in een dergelijk geval de bronstaat zijn eigen belastingstelsel — dat wil zeggen heffing van een forfaitaire bronbelasting zonder verminderingen — niet zodanig op niet-ingezetenen mag toepassen dat zij zwaarder worden belast dan ingezetenen.

68. Het onderhavige niet-nakomingsberoep verschilt van deze precedenten uit de rechtspraak, daar in casu de verdeling van de belastbare inkomsten van de betrokken persoon bijna op 50/50 ligt, zodat niet nagenoeg alle inkomsten in een van de twee betrokken lidstaten worden verworven. Het is juist dat in het arrest Wallentin de situatie van de belastingplichtige economisch vergelijkbaar was met die van de persoon die in casu de klacht bij de Commissie heeft ingediend, daar hij in de twee lidstaten hetzelfde bedrag aan inkomsten verwierf; zij was echter formeel anders, want de betrokkene had slechts een belastbaar inkomen in de bronstaat, aangezien de financiële ondersteuning die hij in de woonstaat ontving naar haar aard vrijgesteld was van belasting.

29 — Zie onder meer arresten van 16 mei 2000, Zurstrassen (C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 18), en 9 november 2006, Turpeinen (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 15 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 — Zie onder meer arresten van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje (C-562/07, reeds aangehaald, punt 59), en 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323, punten 44 e.v.).

31 — Zie arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punten 15 e.v. en de aldaar aangehaalde rechtspraak); arrest Turpeinen, reeds aangehaald (punt 27 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest van 25 januari 2007, Meindl (C-329/05, Jurispr. blz. I-1107, punt 23 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Zie reeds aangehaalde arresten Zurstrassen (punten 22 en 23 en de aldaar aangehaalde rechtspraak); Wallentin (punt 17 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en Turpeinen (punt 28 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 61 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

69. Mijns inziens is het meest atypische in deze zaak, dat het gaat om een economisch inactieve persoon die pensioenrechten in diverse lidstaten heeft opgebouwd, zonder dat het ene pensioen duidelijk hoger is dan het andere, en niet om een economisch actieve persoon die in twee lidstaten tijdens het betrokken belastingjaar arbeid heeft verricht, zoals het geval was in het merendeel van de zaken die tot dusver ter beoordeling aan het Hof zijn voorgelegd.

70. De internationale verdragen op het gebied van de inkomstenbelasting bieden interessante informatie over de manieren waarop belemmeringen voor de grensoverschrijdende bewegingen van personen, met name werknemers, met wie gepensioneerden kunnen worden gelijkgesteld, kunnen worden weggenomen. Mijns inziens worden evenwel in het internationale belastingrecht inkomsten uit ouderdomspensioenen behandeld als een categorie die losstaat van andere inkomstenvormen.

71. Een illustratief voorbeeld is artikel 18 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)[33], met het opschrift „pensioenen”[34], dat de volgende modelbepaling bevat: „Onverminderd de bepalingen van artikel 19, lid 2 [betreffende de openbare dienst], zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een ingezetene van een verdragsluitende staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die staat belastbaar.” De auteurs van dat verdrag hebben zich gebaseerd op dezelfde fiscale basisgedachte als die van het arrest Schumacker. Wat de gepensioneerde belastingplichtigen betreft berust dit standpunt mijns inziens op twee redenen: de woonstaat bezit over het algemeen alle nuttige informatie inzake de persoonlijke situatie van de betrokkene, en gepensioneerden zijn vaak personen die tot extra kosten leiden voor het land waarin zij wonen.[35]

72. In aansluiting op de benadering in dit internationale verdrag ben ik van mening dat de situatie van gepensioneerden verschilt van die van actieve werknemers, die te maken kunnen hebben met verandering van werkplek en wier inkomsten over het algemeen hoger zijn, en dat dus speciale regels van toepassing moeten zijn op inkomsten uit pensioenen. De eerdere rechtspraak van het Hof heeft hoofdzakelijk betrekking op de situatie van economisch actieven die in een bepaald belastingjaar in diverse lidstaten hebben gewerkt, terwijl de onderhavige zaak een economisch inactieve persoon betreft die tijdens haar loopbaan, en dus gedurende meerdere jaren, in twee lidstaten pensioenrechten heeft opgebouwd. In casu gaat het mijns inziens niet om de vergelijkbaarheid van de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen in een bepaald belastingjaar, zoals het geval was in de zaken met betrekking tot actieven. Het betreft hier een situatie die ook de komende jaren zal voortduren, daar de betrokken persoon niet meer werkt en niet meer migreert.

73. Mijns inziens moet de vergelijkbaarheid van dergelijke situaties niet abstract worden geanalyseerd, maar moet daarbij het door de betrokken nationale bepalingen nagestreefde doel in aanmerking worden genomen. Op basis van dat doel kan worden vastgesteld of het verschil in behandeling met een grensoverschrijdend karakter betrekking heeft op situaties die al dan niet objectief vergelijkbaar zijn.[36]

74. Zoals de Commissie opmerkt, tracht de Estse wettelijke regeling belastingplichtigen vrij te stellen wier inkomen te laag is om bij te dragen aan de financiering van de overheidsuitgaven.

75. In de praktijk vindt dat in het geval van gepensioneerden plaats door de gecombineerde toepassing van de basisaftrek van § 23 van de Estse wet inzake de inkomstenbelasting, en de aanvullende aftrek bij pensioen, bedoeld in § 23^2 van die wet. Iedereen met een laag inkomen profiteert van de eerste vermindering, maar enkel de gepensioneerde belastingplichtigen komen in aanmerking voor de

33 — Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, verkorte versie, OESO, 8e ed., juli 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Ik merk op dat de auteurs van aanbeveling 94/79 hebben aangegeven dat zij zich hebben gebaseerd op de bepalingen van dit verdrag, althans wat de definities betreft die zijn gebruikt voor onder die handeling vallende categorieën inkomsten (punt 12, derde alinea, van de toelichting). Zie voor de inspiratie die ook de lidstaten hierin kunnen vinden, arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409).

35 — Zie commentaar op artikel 18 van het OESO-modelverdrag, op. cit., blz. 296, punt 1.

36 — Arrest van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punten 32 en 33).

tweede. De belastingvermindering die voortvloeit uit de toepassing van die aanvullende aftrek vindt uiteraard haar rechtvaardiging in het feit dat gepensioneerden, gelet op hun leeftijd of gezondheidstoestand, in het algemeen buiten de arbeidsmarkt staan en bijgevolg hun inkomsten niet kunnen verhogen.

76. Een belastingplichtige gepensioneerde kan niet door enkel naar een andere lidstaat te verhuizen een grotere bijdrage aan de financiering van de overheidsuitgaven van de Republiek Estland leveren. Om die reden ben ik het met de Commissie eens dat niet-ingezeten belastingplichtige gepensioneerden met een laag inkomen zich in een vergelijkbare situatie bevinden als in Estland wonende personen, ondanks het verschil in woonplaats.

77. In casu is de belangrijkste vraag of er sprake is van een beperking wanneer een inkomen dat volgens de wetgeving van de bronstaat noch van de woonstaat mag worden belast, enkel wordt belast omdat de belastingplichtige zijn vrijheid van verkeer op een zodanige wijze heeft uitgeoefend dat hij als gevolg daarvan twee nagenoeg even hoge pensioenuitkeringen ontvangt. Het is namelijk mogelijk dat de situatie van een belastingplichtige verslechtert wanneer hij ervoor kiest niet terug te keren naar de lidstaat waaruit hij afkomstig is na in een andere lidstaat te zijn gestopt met werken. Ik denk dat dergelijke omstandigheden tamelijk veel voorkomen bij onderdanen van de lidstaten die in 2004 of in 2007 zijn toegetreden tot de Europese Unie.

78. De Commissie geeft blijk van gezond verstand met haar stelling dat de Republiek Estland een hypothetische berekening zou moeten maken om te bepalen in hoeverre een niet-ingezeten gepensioneerde belastingplichtige van de aftrek zou kunnen profiteren wanneer zijn Finse en Estse inkomsten bij elkaar werden opgeteld.

79. Een belemmering van het vrij verkeer van werknemers ontstaat niet door het belasten van een pensioen op zich, zelfs wanneer het betrokken Estse pensioen gezien de geringe omvang in Finland niet op dezelfde wijze zou worden belast. De belemmering bestaat echter in de fiscale gevolgen van de combinatie van de twee pensioenen, die nagenoeg dezelfde waarde hebben, omdat de Republiek Estland een pensioen zwaarder belast dan wanneer de betrokken belastingplichtige op het nationale grondgebied had gewoond of wanneer dat pensioen ten minste 75 % van het wereldinkomen van de belastingplichtige had bedragen. De Estse wettelijke regeling straft dus personen die gebruik hebben gemaakt van hun vrijheid van verkeer in verschillende lidstaten om achtereenvolgens in diverse lidstaten te werken zonder weer in Estland te gaan wonen.

80. Mijns inziens hoeft een lidstaat waarin een persoon een pensioen ontvangt niet systematisch te onderzoeken wat het wereldinkomen van de betrokkene is, maar ik ben wel van mening dat een burger van de Unie, wanneer hij gebruik heeft gemaakt van zijn vrijheid van verkeer ingevolge artikel 45 VWEU en in die lidstaat recht op pensioen geniet omdat hij er heeft gewerkt en gewoond, moet worden geacht zich in een vergelijkbare situatie te verkeren als belastingplichtigen die op het tijdstip van de belastingheffing nog in die lidstaat wonen, en dus op dezelfde wijze moet worden behandeld.

81. Een dergelijke belemmering is mijns inziens niet te rechtvaardigen wanneer de woonstaat reeds het totale inkomen van de betrokkene in aanmerking neemt. In dat geval zijn er namelijk geen omstandigheden op basis waarvan een persoon met inkomsten uit twee lidstaten misbruik zou kunnen maken van het belastingstelsel, met name van de dubbele inkomensaftrek, om zijn inkomsten aan elke belastingheffing te onttrekken.

82. Ik merk op dat de inkomsten van klaagster in feite nagenoeg op het sociaal minimum liggen. Het is mijns inziens objectief onbegrijpelijk dat een persoon met een dergelijk laag inkomen in Estland wordt belast tegen het normale tarief, dus zonder te kunnen profiteren van de door de nationale wettelijke regeling voorziene inkomensaftrekken.

83. Ik geef het Hof derhalve subsidiair in overweging te verklaren dat de aan de Republiek Estland verweten niet-nakoming juridisch bestaat op basis van artikel 45 VWEU.

2. Schending van artikel 28 van de EER-Overeenkomst

84. Artikel 28 van de EER-Overeenkomst bepaalt dat de staten moeten zorgen voor de eerbiediging van het vrij verkeer van werknemers binnen de Europese Economische Ruimte, namelijk tussen de 27 lidstaten van de Unie en de drie (van de vier) lidstaten van de EVA die tot die overeenkomst zijn toegetreden.

85. De Commissie verwijt de Republiek Estland dat zij de verplichtingen van dat artikel van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen, en wel op dezelfde gronden als met betrekking tot de schending van artikel 45 VWEU.

86. In haar verweerschrift stelt de Republiek Estland dat zij bij het standpunt blijft dat zij heeft geuit in haar antwoord op het met redenen omklede advies van de Commissie, namelijk dat haar wet inzake de inkomstenbelasting niet in strijd is met artikel 28 van de EER-Overeenkomst. Zij is in dit verband van mening dat het door de Commissie gehekelde verschil in behandeling van niet-ingezetenen net zo relevant en gerechtvaardigd is uit het oogpunt van deze bepaling als van artikel 45 VWEU.

87. Evenwel staat vast dat de Republiek Estland het bestaan van een niet-nakoming heeft erkend op het punt van de verplichtingen van artikel 28 van de EER-Overeenkomst, anders dan in het geval van artikel 45 VWEU. Zij heeft namelijk erkend dat § 28[3] van haar wet inzake de inkomstenbelasting moet worden aangevuld om de werkingssfeer van die tekst uit te breiden tot de onderdanen van alle staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst. De Republiek Estland heeft dit echter niet gedaan vóór het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn van twee maanden.

88. Daaruit volgt dat de Republiek Estland, ook al is zij de verweten niet-nakoming blijven betwisten wat de inhoud betreft van de verplichtingen van artikel 28 van de EER-Overeenkomst, het bestaan van een niet-nakoming, zij het gedeeltelijk, heeft erkend door te verzekeren dat zij die zou beëindigen door de betrokken wet te wijzigen. In zoverre heeft zij dus de gegrondheid van het beroep van de Commissie erkend.

89. Aangezien artikel 28 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking heeft als de in essentie identieke bepalingen van artikel 45 VWEU, gelden de bovenstaande overwegingen inzake de schending van laatstgenoemde bepaling mutatis mutandis ook voor dat artikel 28, overeenkomstig artikel 6 van de EER-Overeenkomst en de zowel door het Hof van Justitie als het EVA-Hof erkende noodzaak van een uniforme uitlegging. [37]

VI – Kosten

90. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd.

91. De Commissie dient overeenkomstig de vordering van de Republiek Estland in de kosten te worden verwezen indien, zoals ik primair voorstel, het beroep niet-ontvankelijk wordt verklaard.

92. De Republiek Estland dient overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen indien het beroep wordt toegewezen en die lidstaat, zoals ik subsidiair voorstel, op de belangrijkste punten in het ongelijk wordt gesteld.

93. Overeenkomstig artikel 69, lid 4, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering zullen de lidstaten die hebben verzocht om toelating als interveniënten in de onderhavige zaak, hun eigen kosten dragen.

37 — Zie arresten van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal (C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punten 39 e.v.); 18 januari 2007, Commissie/Zweden (C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punten 31 e.v.), en 20 januari 2011, Commissie/Griekenland (C-155/09, Jurispr. blz. I-65, punten 61 e.v.), en naar analogie arrest van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje (C-562/07, reeds aangehaald, punt 67).

VII – Conclusie

94. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„1) Het Hof verklaart het beroep wegens niet-nakoming dat door de Europese Commissie is ingesteld en dat strekt tot vaststelling dat de Republiek Estland door de nationale wet inzake inkomstenbelasting toe te passen de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992, niet-ontvankelijk.

2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.

3) De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek, het Koninkrijk Zweden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zullen hun eigen kosten dragen."

95. Voor het geval het Hof dit voorstel niet volgt, stel ik subsidiair voor te beslissen als volgt:

„1) Het Hof stelt vast dat de Republiek Estland, door haar wet inzake de inkomstenbelasting te handhaven op grond waarvan niet-ingezeten gepensioneerden die zowel in Estland als in een andere lidstaat hebben gewerkt en gewoond, slechts recht hebben op een aftrek wegens een laag inkomen indien zij ten minste 75 % van hun belastbaar inkomen in Estland ontvangen, terwijl dit belastingvoordeel hun wel zou worden verleend wanneer zij op het nationale grondgebied zouden wonen, de krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen. Voor het overige verwerpt het Hof het beroep wegens niet-nakoming van de Europese Commissie wat andere categorieën niet-ingezeten belastingplichtigen betreft.

2) De Republiek Estland wordt verwezen in de kosten.

3) De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek, het Koninkrijk Zweden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zullen hun eigen kosten dragen."