Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 24 november 2011 [1]

Mål C-39/10

Europeiska kommissionen
mot

Republiken Estland

”Fördragsbrott — Invändning om rättegångshinder — Intervenienter — Fri rörlighet för arbetstagare — Artikel 45 FEUF — Artikel 28 i EES-avtalet — Skattelagstiftning — Inkomstskatt — Ålderspension — Avdrag för låga inkomster — Diskriminering mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer utan hemvist i landet”

I – Inledning

1. Republiken Estland tillämpar en lag om inkomstskatt enligt vilken det saknas möjlighet att medge ett personligt avdrag för skattskyldiga personer utan hemvist i landet vars totala inkomst är så låg att de skulle ha rätt till en sådan skatteförmån om de hade hemvist i landet.

2. Europeiska kommissionen har med sin ansökan yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt [2] och enligt artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (nedan kallat EES-avtalet) [3].

3. Republiken Estland har bestritt de anmärkningar som kommissionen riktat mot landet och samtidigt medgett att de avdragsbestämmelser i dess lagstiftning som tillämpas på inkomst för personer med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen behöver kompletteras så att tillämpningsområdet för dessa bestämmelser utsträcks till att även gälla medborgare i samtliga EES-stater.

4. Förevarande talan om fördragsbrott ger intressanta perspektiv på inverkan av den fria rörligheten för arbetstagare på medlemsstaternas behörighet att själva besluta om det skattesystem som de tillämpar på pensionärer som utövat denna grundläggande rättighet.

5. Icke desto mindre anser jag att det, förutom de motsägelser i resonemanget som konstaterats beträffande formuleringen av kommissionens ansökan och senare inlagor, finns brister i formuleringarna som gör att talan ska avvisas.

1 — Originalspråk: franska.

2 — I förevarande fall skickade kommissionen sitt motiverade yttrande till Republiken Estland den 17 oktober 2008, vilket är den tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida det förelåg ett fördragsbrott. Denna tidpunkt inträffade alltså innan Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009. Det är icke desto mindre utrett att de omständigheter som kan ha förorsakat det påstådda fördragsbrottet bestod också efter det motiverade yttrandet och även gällde då talan väcktes den 22 januari 2010. Dessutom tog kommissionen i sin ansökan till domstolen om väckande av talan inte heller sikte på bestämmelserna i EG-fördraget, utan på bestämmelserna i EUF-fördraget. Hänvisningarna kommer alltså att ske till de sistnämnda bestämmelserna.

3 — EGT L 1, 1994, s. 3.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätten*

1. Artikel 45 FEUF och artikel 28 i EES-avtalet

6. I artikel 45 FEUF föreskrivs följande:

”1. Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen.

2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att

a) anta faktiska erbjudanden om anställning,

b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,

c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,

d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.

4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.”

7. I artikel 28 i EES-avtalet säkerställs fri rörlighet för arbetstagare mellan Europeiska gemenskapens medlemsstater och medlemsstaterna i Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA) i termer som i allt väsentligt är identiska med bestämmelserna i artikel 45 FEUF.

2. Rekommendation 94/79/EG

8. Kommissionens rekommendation 94/79/EG[4], som Republiken Estland och intervenienterna åberopat, avser beskattningen av vissa inkomster som personer utan hemvist i landet uppbär i en annan medlemsstat än den där de har hemvist.

9. I artikel 1.1 i rekommendation 94/79 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska tillämpa bestämmelserna i denna rekommendation på fysiska personer som har hemvist i en medlemsstat och som är skattskyldiga till inkomstskatt i en annan medlemsstat utan att ha hemvist där, för följande inkomster:

…

— pensioner och andra liknande ersättningar som uppbärs för tidigare anställning samt pensioner ur socialförsäkringen,

— …”

4 — Kommissionens rekommendation av den 21 december 1993 om beskattning av vissa inkomster som personer utan hemvist i landet uppbär i en annan medlemsstat än den där de har hemvist (EGT L 39, 1994, s. 22).

10. I artikel 2.1 och 2.2 första stycket i nämnda rekommendation föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska inte beskatta de inkomster som avses i artikel 1.1, i den stat som beskattar dem, hårdare än vad som skulle vara fallet i denna stat om den skattskyldige, den skattskyldiges maka eller make och barn har hemvist i denna medlemsstat.

2. Tillämpningen av bestämmelserna i punkt 1 förutsätter att de inkomster som avses i artikel 1.1, vilka är skattepliktiga i den medlemsstat där den fysiska personen inte har hemvist, utgör minst 75 procent av vederbörandes totala skattepliktiga inkomst under beskattningsåret … .”

B – *Den nationella lagstiftningen*

11. Den estniska lagen om inkomstskatt från år 1999 innehåller, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för kommissionens motiverade yttrande, alltså år 2008, följande bestämmelser [5]:

”1 §

Skatteobjekt

1) Inkomstskatt tas ut på den skattskyldiges inkomst efter lagstadgade avdrag

…”

”2 §

Skattskyldig person

1) Skattskyldig till inkomstskatt enligt 1 § punkt 1 är fysiska personer och juridiska personer utan hemvist i landet vilka uppbär skattepliktig inkomst.

…”

”19 §

Underhåll, pensioner, stipendier, bidrag, premier, lotterivinster, skadestånd

…

2) Inkomstskatt tas ut på pensioner, bidrag, stipendier, priser för kulturella, idrottsliga och vetenskapliga prestationer, lotterivinster, bidrag som erhålls med stöd av lagen om föräldrapenning, samt på ersättningar och daglön som utbetalas i samband med idrottsresor. …”

”23 §

Grundavdrag

Fysisk person med hemvist i landet har under en beskattningsperiod rätt till ett grundavdrag från sin inkomst vilket uppgår till:

1) 27 000 EEK år 2008; …”

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

”23 § [2]

Ytterligare avdrag i fall av pension

Uppbär en fysisk person med hemvist i landet pension som en fördragsslutande stat betalar ut med stöd av lag, en pension som betalas ut på grundval av obligatoriska pensionsavsättningar enligt lag, eller en pension som följer av socialförsäkringsavtal, medges ett ytterligare avdrag motsvarande beloppet av dessa pensioner från personens inkomst, dock med högst 36 000 EEK under en beskattningsperiod.”

”28 § [3]

Avdrag från inkomst som uppbärs av person med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen

Fysisk person med hemvist i en annan stat i Europeiska unionen kan också tillämpa det i förevarande kapitel föreskrivna avdraget från sin skattepliktiga inkomst i Estland, om vederbörande uppbär minst 75 procent av sin skattepliktiga inkomst i Estland under en beskattningsperiod, och inger en inkomstdeklaration avseende inkomst för fysisk person med hemvist i landet. Med skattepliktig inkomst avses inkomsten före avdrag enligt lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.”

”29 §

Skattepliktig inkomst för person utan hemvist i landet

...

9) Inkomstskatten tas ut på pensioner och stipendier, priser för kulturella, idrottsliga och vetenskapliga prestationer, bidrag, arbetslöshetsersättning, lotterivinster som betalas ut på de villkor som anges i 19 § punkterna 2 och 3, på bidrag som erhålls med stöd av lagen om föräldrapenning, underhåll och periodiskt understöd som avses i 19 § punkt 1, vilka estniska staten, lokala sammanslutningar eller personer med hemvist i landet betalar ut till personer utan hemvist i landet. Inkomstskatten tas ut på försäkringsersättningar som estniska sjukförsäkringskassan, den estniska arbetslöshetskassan eller ett försäkringsbolag med hemvist i landet betalar ut på de villkor som föreskrivs i 20 och 21 §§, och på de ersättningar som en i Estland registrerad pensionsfond betalar ut. …”.

”41 §

Betalningar på vilka inkomstskatt innehålls

...

6) Försäkringsersättningar, pensioner, utbetalningar från pensionsfonder, stipendier, lotterivinster, underhåll, periodiska understöd, bidrag som betalas ut med stöd av lagen om familjepenning (19 § punkterna 1 och 2, 20 § punkterna 1–3, 20 § [1], 21 § punkt 1, och 29 § punkt 9 eller andra utbetalningar som är skattepliktiga till inkomstskatt, vilka betalas ut till personer utan hemvist i landet eller till en fysisk person med hemvist i landet, med undantag för betalningar som anges ovan i punkt 12.…”

”42 §

Avdrag från innehållen inkomstskatt

...

1 [1]) Pension som estniska staten med stöd av lag utbetalar till fysisk person med hemvist i landet och sådan pension som betalas ut på grundval av obligatoriska pensionsavsättningar enligt lag som föreskrivs i lagen om pensionsavsättningar ger rätt till ytterligare avdrag (23 § [2]), motsvarande ett belopp av denna pension, före beräkningen av skatt att innehålla, dock under förutsättning att detta avdrag under en kalendermånad inte överstiger en tolftedel av det i 23 § [2] föreskrivna beloppet. …”

III – Det administrativa förfarandet

12. Kommissionen erhöll ett klagomål från en estnisk medborgare med hemvist i Finland angående beskattningen av den pensionsinkomst som Republiken Estland betalat ut till denna person. Klagomålet avsåg att Republiken Estland inte för nämnda persons del tillämpade den gräns för grundavdrag som föreskrivs för personer med hemvist i landet, och inte heller den gräns för ytterligare avdrag som föreskrivs för personer med hemvist i landet som erhåller pension.

13. Efter det att personen i fråga uppnått pensionsålder i Estland bosatte sig vederbörande i Finland och arbetade där, vilket också gav rätt till ålderspension. Personen uppbär således två pensioner, en från Estland och en från Finland, vilka är ungefär lika stora. Pensionen från Estland inkomstbeskattas i motsats till pensionen från Finland. [6]

14. Den berörda personen betalar inte någon skatt i Finland med hänsyn till att personens totala inkomst där inte överstiger gränsen för grundavdrag för personer med hemvist i det landet. Vederbörande kan följaktligen inte vid fastställandet av inkomstskatten i Finland erhålla någon avräkning för den skatt som erlagts i Estland på pension som uppburits i den staten.

15. Kommissionen fann mot bakgrund av dessa omständigheter att skatten för personer utan hemvist i landet, som befann sig i motsvarande situation som den person som klagat vid kommissionen, blev högre än vad den skulle ha varit om dessa personer uppbar hela sin pensionsinkomst i en och samma medlemsstat, oavsett om detta skedde i Republiken Finland eller Republiken Estland. Kommissionen ansåg att den totala inkomst som en sådan skattskyldig person uppbär i form av pension i Estland och Finland nätt och jämt skulle överstiga gränsen för undantagande från skatt för pensionärer med hemvist i Estland, om 23 § och 23 § [2] i den estniska lagen om inkomstskatt tillämpades på dem.

16. Kommissionen skickade därför den 4 februari 2008 en formell underrättelse till Republiken Estland med uppmaning att inkomma med synpunkter på huruvida bestämmelserna i den nationella lagstiftningen *om beskattning av pensioner* till personer utan hemvist i landet eventuellt var oförenliga med artikel 39 EG och artikel 28 i EES-avtalet.

17. I skrivelse av den 9 april 2008 invände Republiken Estland mot kommissionens uppfattning och gjorde gällande att det var möjligt enligt dess lagstiftning att tillämpa skatteordningen för personer med hemvist i landet även på personer utan hemvist i landet som uppbär huvuddelen, eller 75 procent av sin inkomst i Estland. Enligt Republiken Estland ankommer det i övriga fall på den stat i vilken den berörda personen har sitt hemvist att säkerställa vederbörlig beskattning för denna person.

18. Den 17 oktober 2008 avgav kommissionen ett motiverat yttrande och uppmanade Republiken Estland att inom två månader från det att den fått del av det motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet.

6 — Republiken Estland och Republiken Finland undertecknade i Helsingfors den 23 mars 1993 ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatt på inkomst och förmögenhet (RT II 1993, 37, 113), vars artikel 18 är tillämplig i förevarande fall.

19. I svar av den 18 december 2008 klargjorde Republiken Estland att den inte godtog kommissionens anmärkningar beträffande oförenligheten mellan den estniska lagen om inkomstskatt och artikel 39 EG. Däremot medgav den att lagen innehöll brister i förhållande till artikel 28 i EES-avtalet och att den var beredd att utvidga tillämpningsområdet för 28 § [3] i nämnda lag till att även gälla medborgare i medlemsstater i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

20. Kommissionen ansåg att situationen fortfarande var otillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

IV – Förfarandet vid domstolen

21. I sin ansökan som inkom den 22 januari 2010 har kommissionen yrkat att domstolen ska ”fastställa att Republiken Estland inte har iakttagit sina skyldigheter enligt artikel 45 [FEUF] och enligt artikel 28 i EES-avtalet, eftersom dess lagstiftning inte medger personligt avdrag för personer utan hemvist i landet vilkas totala inkomst är så låg att de skulle ha rätt till avdraget om de vore skattskyldiga personer med hemvist i landet”.

22. Republiken Estland har yrkat att kommissionens talan ska avvisas eller, i andra hand, att den ska ogillas, varvid den grundat sig på en annorlunda tolkning av de aktuella bestämmelserna, samt yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

23. Konungariket Spanien, Republiken Portugal och Konungariket Storbritannien och Nordirland har ansökt om att få intervenera till stöd för Republiken Estlands yrkanden.

24. Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Sverige har tillåtits intervenera och yttra sig under det muntliga förfarandet till stöd för Republiken Estlands yrkanden.

25. Under förhandlingen som hölls den 15 september 2011 yttrade sig kommissionen, Republiken Estland, Konungariket Spanien och Konungariket Sverige muntligen.

V – Bedömning av talan om fördragsbrott

A – *Huruvida talan kan tas upp till sakprövning*

26. Republiken Estland har i första hand yrkat att domstolen ska avvisa kommissionens ansökan.

27. Två intervenienter, nämligen Konungariket Spanien och Republiken Portugal, har också anfört att talan om fördragsbrott som väckts mot Republiken Estland ska avvisas.

1. Invändningen om rättegångshinder avseende att talan är oklart formulerad

28. Republiken Estland har i sin duplik, med stöd i detta avseende av Konungariket Spanien, anfört en invändning om rättegångshinder avseende bristande klarhet i kommissionens skrivelser. Svaranden har argumenterat att sökanden inte uttryckligen angett i vilka fall en stat ska tillämpa ett skattemässigt avdrag för personer med hemvist i en annan medlemsstat och därmed hur det påstådda fördragsbrottet skulle kunna ha bringats att upphöra. Republiken Estland har gjort gällande att kommissionen i sin ansökan hävdat att det relevanta tillämpningskriteriet är att den sammanlagda inkomsten för personer utan hemvist i landet understiger den gräns för avdrag som föreskrivs i källstaten, medan den i sin replik förordat att gränsen för avdrag i hemviststaten ska tillämpas. Den estniska regeringen har åberopat att denna motstridighet i kommissionens anmärkningar ledde till oklarheter i dess talan om fördragsbrott, i en del som får anses oumbärlig för att förstå föremålet för talan, och att denna brist borde föranleda domstolen att avvisa talan.

29. Kommissionen har däremot hävdat att dess yrkanden inte är behäftade med några brister i form av oklarheter eller motsägelser, och att en medlemsstat endast är skyldig att beakta den minimiinkomst som en skattskyldig person ska uppbära för att kunna anses bidra till det allmännas utgifter enligt bestämmelserna i medlemsstatens nationella rättsordning, men däremot inte vilken minimiinkomst som gäller i övriga berörda medlemsstater.

30. Kommissionen invände under förhandlingen även att svaranden inte åberopat grunden för rättegångshinder förrän i dupliken men inte i något tidigare skede, vilket är oförenligt med bestämmelserna i stadgan för Europeiska unionens domstol. Republiken Estland har emellertid understrukit att den redan i sitt svaromål antydde att ansökan var oklar beträffande eventuella hänsyn till gränsen för avdrag i hemviststaten.

31. Jag erinrar om att enligt artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler jämförd med artikel 21 i domstolens stadga förutsätter talans upptagande till sakprövning att ansökan genom vilken fördragsbrottstalan anhängiggörs vid domstolen ska innehålla föremålet för talan samt en kortfattad framställning av grunderna för densamma.

32. Enligt rättspraxis åligger det kommissionen att i yrkandena i ansökan som inges med stöd av artikel 258 FEUF exakt ange vilka anmärkningar som domstolen ska pröva. Dessa yrkanden ska vara tydligt utformade, för att undvika att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) eller avstår från att pröva en anmärkning [7]. Motsägelser [8], liksom en kortfattad utsaga [9], vilka utgör en del av kommissionens framställning av grunderna till stöd för en talan om fördragsbrott, är inte förenliga med kraven i de två ovannämnda artiklarna. Om dessa krav inte är uppfyllda, leder detta till att invändningar som grundas på bristfälliga och oklara omständigheter inte kan tas upp till prövning eftersom de inte tillkännager alla väsentliga omständigheter bakom fördragsbrottet [10].

33. En fördragsbrottstalan som vilar på en tvetydig eller motstridig argumentering ska därmed inte tas upp till sakprövning eftersom denna omöjliggör för såväl den stat som anklagas för fördragsbrottet som för domstolen att exakt förstå räckvidden av det påstådda åsidosättandet av unionsrätten. Denna kännedom är emellertid nödvändig dels för att nämnda stat på ett ändamålsenligt sätt ska kunna göra sina invändningar gällande, dels för att domstolen ska kunna kontrollera om det påstådda fördragsbrottet faktiskt föreligger. [11]

34. I förevarande mål förefaller det, vid läsningen av ansökan och av kommissionens övriga inlagor, som om dess anmärkning avseende den gräns för avdrag som ska beaktas av en medlemsstat där inkomsten uppbärs, vilken avser att ta ut en direkt skatt av skattskyldiga personer utan som inte har sitt hemvist inom dess territorium, inte har formulerats klart och precist. Republiken Estland har med flera detaljerade exempel i sin duplik illustrerat den bristande precision som genomsyrar ansökan och den bristande överensstämmelse som råder, beträffande denna invändning, mellan ansökan och kommissionens replik. Enligt min mening är invändningen från denna stat välgrundad.

7 — Se, bland annat, dom av 12 november 2009 i mål C-154/08, kommissionen mot Spanien, punkterna 60 och 63 och där angiven rättspraxis, samt av den 14 januari 2010 i mål C-343/08, kommissionen mot Republiken Tjeckien (REU 2010, s. I-275), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

8 — Se, bland annat, dom av den 15 juni 2006 i mål C-255/04, kommissionen mot Frankrike (REG 2006, s. I-5251), punkt 24, av den 28 juni 2007 i mål C-235/04, kommissionen mot Spanien (REG 2007, s. I-5415), punkt 47, och av den 11 september 2008 i mål C-305/06, kommissionen mot Grekland, punkt 46.

9 — Dom av den 16 juli 2009 i mål C-165/08, kommissionen mot Polen (REG 2009, s. I-6843), punkterna 42–47.

10 — Se, bland annat, dom av den 12 oktober 2004 i mål C-431/02, kommissionen mot Förenade kungariket, punkterna 25–29 och där angiven rättspraxis.

11 — Se, bland annat, dom av den 1 februari 2007 i mål C-199/04, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2007, s. I-1221), punkterna 21, 25 och 26 och där angiven rättspraxis, samt av den 12 februari 2009 i mål C-475/07, kommissionen mot Polen, punkt 44 och där angiven rättspraxis.

35. Jag vill tillägga att kommissionen inte ens gjort någon exakt avgränsning av föremålet för sin talan. Trots att frågan är central var det nämligen inte förrän under förhandlingen som sökanden definierade talans omfattning. Som svar på de frågor som ställdes till sökanden hävdade denna nämligen att fördragsbrottstalan, trots det heltäckande synsätt som tycks ha använts i ansökan, inte ska förstås så, att den avser situationen för samtliga skattskyldiga personer som uppbär mycket låga inkomster i Estland [12] och som har hemvist i en annan medlemsstat utan så, att den begränsas till situationer för personer utan hemvist i landet vilka uppbär ålderspension i Estland. Det är dock fullt möjligt att det uppstår oklarheter på grund av den extensiva utformningen av ansökan om väckande av talan vid domstolen. [13] För övrigt baseras samtliga synpunkter som inkommit från Republiken Estland, och från de medlemsstater som intervenerat till stöd för denna medlemsstat, på uppfattningen att talan inte begränsats till pensionärer utan hemvist i landet, utan att den utsträckts till att generellt omfatta samtliga skattskyldiga personer utan hemvist i landet.

36. Eftersom domstolen ex officio kan pröva huruvida de villkor som anges i artikel 258 FEUF för att väcka talan om fördragsbrott är uppfyllda [14], förefaller det nödvändigt att den använder denna befogenhet för sanktioner mot kommissionens bristfälliga ansökan. Det är ju på grund av den betydelse som enligt EUF-fördraget ska tillmätas unionens möjlighet att föra fördragsbrottstalan mot medlemsstaterna som detta förfarande omges av garantier som inte får lämnas obeaktade, i synnerhet som denna talan medför en skyldighet för medlemsstaterna att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa domstolens dom. [15]

37. I ett förfarande som det förevarande är det av central betydelse att den medlemsstat som anklagas för att ha begått ett fördragsbrott får veta exakt vad den skulle ha gjort. I förevarande fall var emellertid de upplysningar som kommissionen gav Republiken Estland inte tillräckligt klara för att denna stat utan svårigheter skulle kunna förbereda sitt försvar. Dessutom har inte heller domstolen i detta sammanhang full möjlighet att avgöra om det finns stöd för åberopade grunder.

38. Eftersom förevarande talan om fördragsbrott baseras på en framställning av anmärkningarna som enligt min mening är både osammanhängande och oprecis, uppfyller den inte ovannämnda krav och borde därför avvisas i sin helhet.

2. Invändningen om rättegångshinder grundad på rekommendation 94/79

39. Enligt Republiken Portugal har kommissionen uttryckt motstridiga uppfattningar vilket strider mot principerna om en god förvaltning, lojalt samarbete och skydd för berättigade förväntningar, genom att den väckte talan om fördragsbrott mot Republiken Estland utan att beakta att den angripna lagstiftningen överensstämde med rekommendation 94/79, i vilken sökanden hade definierat sin egen ståndpunkt i saken, och rekommendationen har därefter inte återkallats eller ersatts av någon senare rättsakt.

40. Konungariket Spanien har även hävdat att kommissionen har åsidosatt principen om skydd för berättigade förväntningar, eftersom den gav medlemsstaterna skäl att tro att om de iakttog de kriterier som anges i rekommendation 94/79, så skulle de inte kunna anklagas för fördragsbrott. Konungariket Spanien har tillagt att kommissionen, genom att ändra uppfattning utan att ange skälet till detta och utan att ha utfärdat någon ny rekommendation, även har åsidosatt rättssäkerhetsprincipen som skyddar medlemsstaterna, eftersom den känner till att domstolens eventuella fastställande av ett fördragsbrott kan leda till ansvar för den stat som är föremål för talan.

12 — Jag påpekar att Republiken Estland har gett begreppet inkomst i den mening som avses i 19 § punkt 2 i den nationella lagen om inkomstskatt en vid utformning.

13 — I denna mening, se ansökan, vilken i allt väsentligt återger slutet av det motiverade yttrandet, varvid det även observeras att 23 § [2] i den aktuella lagen, avseende det ytterligare avdraget när det gäller pensioner, inte är det enda som avses med grunderna för talan om fördragsbrott.

14 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet C-199/04, kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 20 och där angiven rättspraxis.

15 — Dom av den 10 mars 1970 i mål 7-69, kommissionen mot Italien (REG 1970, s. 111).

41. Dessa båda intervenienter har hävdat att sanktionen vid ett sådant agerande av kommissionen borde bestå i att dess talan avvisas eller ogillas.

42. Kommissionen har mot detta invänt att Konungariket Spanien och Republiken Portugal har åberopat avvisningsgrunder som inte åberopats som sådana av svarandemedlemsstaten. Kommissionen har med hänvisning till artikel 40 fjärde stycket i protokollet om domstolens stadga och artikel 93.4 i rättegångsreglerna samt rättspraxis [16], hävdat att dessa intervenienter inte kan åberopa ett nytt rättegångshinder och att domstolen alltså inte är skyldig att pröva nämnda grunder.

43. Enligt artikel 40 andra stycket i protokollet om stadgan för domstolen har varje person som har intresse av utgången av den tvist som underställts domstolen rätt att intervenera i denna tvist. Enligt fjärde stycket i denna artikel gäller att ”[g]enom yrkanden i interventionsansökan får endast en av parternas yrkanden biträdas”. Dessutom stadgas i artikel 93.4 i domstolens rättegångsregler att ”[i]ntervenienten måste godta målet sådant det föreligger vid tidpunkten för hans intervention”.

44. Enligt rättspraxis gäller att även om dessa bestämmelser inte utgör hinder för att en intervenient anför andra argument än de som anförts av den part som intervenienten stöder, förutsätter detta icke desto mindre att argumenten ändrar ramen för tvisten, och att interventionen alltjämt är till stöd för samma parts yrkanden. [17] Dessutom gäller att en intervenient inte kan framställa en invändning om rättegångshinder som inte uttryckts i svarandens yrkanden. [18]

45. Det är i förevarande fall korrekt att Konungariket Spanien och Republiken Portugal anfört en invändning om rättegångshinder i syfte att stödja svarandens yrkanden, som gjort gällande att talan ska avvisas.

46. Republiken Estland har emellertid gjort gällande att talan om fördragsbrott ska avvisas och till stöd härför anfört en annan grund än den som anförts av dessa två intervenienter. Konungariket Spanien och Republiken Portugal har alltså såvitt jag kan se, trots att de saknar befogenhet att göra detta, anfört en invändning om rättegångshinder på en annan grund än den som åberopats av den part som intervenienterna stödjer och som, om den prövades, skulle leda till att tvisteföremålet – såsom det definierats i ansökan och i inlagorna från såväl kommissionen som svaranden – ändras.

47. Det är tänkbart att en medlemsstat som anklagas för ett fördragsbrott inte önskar anföra en invändning om rättegångshinder på grunder som den medvetet valt att inte åberopa. De medlemsstater som har rätt att intervenera i förfarandet mot ovannämnda stat får inte genom att anföra kompletterande argument i tvisten ges möjlighet att tvinga svarandestaten att ta ställning i frågor som den inte avsett diskutera.

48. Domstolen har dock endast i fråga om avvisning, till följd av att det föreligger ett rättegångshinder som inte kan avhjälpas, på eget initiativ tagit ställning till frågan om ansökan kan tas upp till sakprövning enligt artikel 92.2 i rättegångsreglerna. [19] Domstolen prövar således sakinnehållet i en invändning om rättegångshinder som framförs av en intervenient i stället för av svaranden endast när invändningen rör tvingande rätt. [20]

16 — Den avser i det avseendet domen av den 15 juni 1993 i mål C-225/91, Matra mot kommissionen (REG 1993, s. I-3203; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-3203).

17 — Se, bland annat, dom av den 8 juli 1999 i mål C-245/92 P, Chemie Linz mot kommissionen (REG 1999, s. I-4643), punkt 32, av den 8 januari 2002 i mål C-248/99 P, Frankrike mot Monsanto och kommissionen (REG 2002, s. I-1), punkt 56, och av den 24 maj 2011 i mål C-61/08, kommissionen mot Grekland (REU 2011, s. I-4399), punkt 33 och följande punkter. Rättspraxis har också följts av tribunalen, bland annat i dom av den 13 april 2005 i mål T-2/03, Verein für Konsumenteninformation mot kommissionen (REG 2005, s. II-1121), punkt 52.

18 — Se dom av den 1 juli 2008 i de förenade målen C-341/06 P och C-342/06 P, Chronopost och La Poste mot UFEX m.fl. (REG 2008, s. I-4777), punkt 67 och där angiven rättspraxis.

19 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Matra mot kommissionen (ovan fotnot 16), punkt 13 och där angiven rättspraxis.

20 — Punkt 65 i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande i det mål som utmynnade i domen Chronopost och La Poste mot UFEX m.fl. (ovan fotnot 18).

49. Detta tycks inte vara fallet beträffande den invändning om rättegångshinder som den portugisiska och den spanska regeringen har framfört, även om sistnämnda regering har hävdat att åsidosättandet av allmänna unionsrättsliga principer utgör en fråga avseende tvingande rätt som domstolen kan [21] och till och med ska [22] pröva på eget initiativ. Enligt min mening rör denna fråga tvingande rätt endast om ett åsidosättande av sådana principer är till men för en processregel, och inte en materiell bestämmelse, som anses utgöra en grundläggande rättighet som domstolen ska skydda.

50. Jag anser mot bakgrund av dessa omständigheter att den invändning om rättegångshinder som intervenienterna framfört inte ska tillmätas någon betydelse, till skillnad från motsvarande invändning av svaranden, vilken borde föranleda domstolen att avvisa förevarande fördragsbrottstalan på grund av dess bristande klarhet.

51. Jag kommer dock att formulera andrahandslösningar i syfte att täcka det fallet att domstolen för sin del kommer fram till att den ska döma i fråga om huruvida det föreligger ett fördragsbrott.

B – *Prövning i sak*

52. För det fall att domstolen skulle finna att talan som väckts i förevarande mål kan tas upp till sakprövning, borde det fördragsbrott som Republiken Estland anklagas för enligt min mening endast avse beskattningen av inkomst för pensionärer som utövat sin rätt att fritt röra sig inom unionen i egenskap av arbetstagare och som uppburit pension från två medlemsstater. En sådan begränsning av talans omfattning följer av att kommissionen under förhandlingen uppgav att dess inlagor, sin extensiva utformning till trots, ska förstås så, att de tar sikte på denna problematik. Talan ska därmed enligt min mening ogillas i övriga delar på grund av bristande motivering, det vill säga i de delar den avser andra skattskyldiga personer än de som omfattas av nämnda personkategori.

1. Åsidosättande av artikel 45 FEUF

a) Försvaret grundat på rekommendation 94/79

53. Enligt Republiken Estland valde kommissionen att bortse ifrån vad den föreskrivit i sin rekommendation när den väckte talan mot denna medlemsstat. Republiken Estland har gjort gällande att kommissionen i sin rekommendation anger att likabehandling av personer med respektive utan hemvist i landet endast förutsätts när personen utan hemvist i landet under det aktuella beskattningsåret uppbär minst 75 procent av sin skattepliktiga inkomst i källstaten, vilket också föreskrivs i Estland i förevarande fall.

54. Det får med hänsyn till de nationella bestämmelserna i fråga, jämförda med bland annat artikel 2 i rekommendation 94/79 [23], anses klart att Republiken Estland verkligen tagit intryck av bestämmelserna i denna rättsakt. Frågan är emellertid om det räcker att lagstiftaren i en medlemsstat har återgett ett kriterium som anges i en rekommendation för att denna stat ska undgå risken att bli föremål för en fördragsbrottstalan. Jag tror inte det.

55. Kommissionen har bemött detta med att en sådan rättsakt som rekommendation 94/79 inte har några bindande verkningar och att syftet med den inte kan vara att komplettera de primärrättsliga reglerna om fri rörlighet för personer.

21 — Konungariket Spanien har i sin interventionsinlaga i detta hänseende åberopat dom av den 29 april 2010 i mål C-160/08, kommissionen mot Tyskland (REU 2010, s. I-3713), punkt 40, där det endast anges att domstolen ”ex officio [även ska] kontrollera om de *processuella garantier* som följer av unionens rättsordning *har iakttagits*” (min kursivering).

22 — I detta hänseende åberopade Konungariket Spanien under förhandlingen ”mål C-170/99, Italien mot kommissionen”, vilket i själva verket torde avse dom av den 30 januari 2002 i mål C-107/99, Italien mot kommissionen (REG 2002, s. I-1091), punkterna 29 och 30, där domstolen på eget initiativ prövade huruvida talan inte väckts för sent.

23 — Se även sjätte och sjunde skälen i denna rekommendation, samt punkterna 14 och 15 i motiveringen till denna.

56. Enligt artikel 249 femte stycket EG ska icke bestämmande rättsakter, såsom rekommendation 94/79, ”inte vara bindande”.

57. Av rättspraxis följer emellertid i likhet med vad Republiken Estland har betonat att rekommendationer, även om de inte kan skapa rättigheter som enskilda kan åberopa vid medlemsstaternas domstolar, inte helt saknar rättsverkningar beträffande tolkningen av en nationell lagstiftning som i likhet med den nu ifrågasatta har införts i anslutning till unionsrätten, eftersom nämnda domstolar är skyldiga att beakta dessa rekommendationer vid tvistelösningen på detta område. [24]

58. Dessutom kan rekommendationer få indirekta rättsverkningar om det anses att institutionen bakom dessa har bundit sig i sådan grad att den har gett upphov till berättigade förväntningar som kan åberopas i en tvist. Kommissionen har i förevarande fall hävdat att den, när den antog bestämmelserna i rekommendation 94/79, inte avsåg att förbinda sig att inte senare väcka fördragsbrottstalan på det område som omfattas av rekommendationen. Det framgår nämligen tydligt av tredje och fjärde skälen i nämnda rekommendation att kommissionens uppfattning enligt denna rättsakt inte påverkar dess strävan att föra en aktiv politik beträffande överträdelseförfaranden för att säkerställa att de grundläggande principerna i EUF-fördraget iakttas.

59. Att kommissionen definierat utgångspunkterna i rekommendation 94/79 inverkar enligt min mening inte på frågan huruvida förevarande talan är välgrundad. Den omständigheten att det föreligger en rättsakt av detta slag kan inte ge den berörda medlemsstaten eller andra medlemsstater några seriösa förväntningar om att de kriterier som anges i nämnda rekommendation, såvitt de överförs till nationell rätt, garanterar att dessa stater inte kan bli föremål för talan, vilket Republiken Estland och flera intervenienter låtit förstå.

60. Enligt fast rättspraxis grundas det förfarande som avses i artikel 258 FEUF på ett objektivt konstaterande av att en medlemsstat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt fördraget eller enligt en rättsakt i sekundärrätten. Det saknar betydelse vilka skäl som ligger bakom agerandet av den medlemsstat som påstås ha gjort sig skyldig till fördragsbrottet. [25] Följaktligen kan en medlemsstat i ett fall som det förevarande varken åberopa principen om iakttagande av berättigade förväntningar, vilken kan härledas ur rättssäkerhetsprincipen, eller principen om lojalt samarbete gentemot ett objektivt konstaterande av att denna stat har åsidosatt unionsrättsliga skyldigheter, eftersom ett godkännande av sådana motiveringar skulle strida mot det ändamål som eftersträvas med fördragsbrottsförfarandet. [26]

61. Jag noterar att den omständigheten att en nationell bestämmelse eventuellt kan vara förenlig med, eller åtminstone inte strida mot, en sekundärrättslig bestämmelse inte innebär att denna bestämmelse undgår EUF-fördragets bestämmelser. Detta gäller även om bestämmelsen har tvingande verkningar [27], och i ännu högre grad om den inte har sådan karaktär. Den omständigheten att den estniska lagstiftningen i förevarande fall har utformats efter förebild av lydelsen i rekommendation 94/79 saknar enligt min mening betydelse för bedömningen av huruvida fördragsbrottstalan är välgrundad eller ej med avseende på artikel 45 FEUF, eftersom kommissionen saknar befogenhet att genom antagande av en rekommendation ändra omfattningen av de skyldigheter som följer av fördraget.

24 — Se, bland annat, dom av den 24 april 2008 i mål C-55/06, Accor (REG 2008, s. I-2931), punkt 94 och där angiven rättspraxis, samt av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini m.fl. (REU 2010, s. I-2213), punkt 40 och där angiven rättspraxis.

25 — Se, bland annat, dom av den 1 oktober 1998 i mål C-71/97, kommissionen mot Spanien (REG 1998, s. I-5991), punkterna 14 och 15, av den 1 februari 2001 i mål C-333/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-1025), punkterna 32 och 36, samt av den 13 december 2007 i mål C-244/07, kommissionen mot Luxemburg, punkt 10.

26 — Se, bland annat, dom av den 6 oktober 2009 i mål C-562/07, kommissionen mot Spanien (REG 2009, s. I-9553), punkt 18 och följande punkter och där angiven rättspraxis.

27 — Dom av den 16 maj 2006 i mål C-372/04, Watts (REG 2006, s. I-4325), punkt 47 och där angiven rättspraxis.

b) Försvaret grundat på domstolens praxis

62. Jag påpekar inledningsvis att enligt min uppfattning har kommissionen inom ramen för förevarande mål inte yrkat att domstolen ska frångå sin praxis på området, bland annat i form av domen i målet Schumacker. [28] Kommissionen har snarare frågat efter hur tidigare definierade principer ska tillämpas på en ny situation.

63. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att nationella bestämmelser, genom vilka en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat hindras eller avhålls från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet, utgör hinder för denna i artikel 45 FEUF definierade frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet. [29]

64. När det gäller direkta skatter kan ett hinder till följd av en diskriminering av skattskyldiga personer utan hemvist i landet endast föreligga om deras situation är objektivt jämförbar med situationen för skattskyldiga personer med hemvist i landet, med avseende på tillämpningen av den aktuella skattebestämmelsen. [30]

65. Generellt befinner sig dessa två personkategorier i olika situationer. Domstolen har nämligen slagit fast att situationen för en person med hemvist i landet är specifik, eftersom huvuddelen av denna persons inkomster för det mesta koncentreras till orten där vederbörande är bosatt och uppbär sin inkomst, vilket medför att denna stat generellt förfogar över alla upplysningar som behövs för att bedöma den berörda personens skatteförmåga med hänsyn till hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation. Motsatt gäller att en person utan hemvist i landet vanligtvis koncentrerar den övervägande delen av sina intressen, såväl ekonomiska som personliga, till en annan medlemsstat än den som avser att beskatta vederbörandes inkomster, det vill säga den stat där han eller hon har installerat sig. Eftersom det inte går att göra någon jämförelse föreligger inte heller någon diskriminering i ett sådant sammanhang, och artikel 45 FEUF utgör därmed i princip inte något hinder för att skattskyldiga personer med hemvist i landet åtnjuter en förmånligare skattemässig behandling än personer utan hemvist i landet. [31]

66. Däremot kan de ifrågavarande situationerna jämföras, och det föreligger följaktligen en risk för diskriminering, i det särskilda fallet att personen utan hemvist i landet inte uppbär någon betydande inkomst i sin hemviststat medan nästan hela den skattepliktiga inkomsten för denna person härrör från verksamhet som vederbörande bedriver i källstaten. I det fallet kan inte den stat där en sådan skattskyldig person har sitt hemvist, lika litet som den stat i vilken den ålderspensionsgrundande verksamheten bedrivits, ge nämnda person några förmåner genom att beakta hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation. [32]

67. Jag noterar att i domarna i de ovannämnda målen Wallentin och Turpeinen kunde hemviststaten inte ta hänsyn till följderna av den skattskyldiges personliga situation. I det första målet var nämligen inkomsten till sin natur inte skattepliktig, och i det andra målet saknade nämnda stat erforderlig beskattningsrätt enligt ett bilateralt avtal. Domstolen slog fast att i ett sådant fall var källstaten skyldig att avstå från att tillämpa sitt eget skattesystem, med andra ord en schablonbeskattning vid källan utan rätt till avdrag, beträffande personer utan hemvist i landet, på ett sätt som kunde leda till en hårdare beskattning för dem än för personer med hemvist i landet.

28 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

29 — Se, bland annat, dom av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), punkt 18, och av den 9 november 2006 i mål C-520/04, Turpeinen (REG 2006, s. I-10685), punkt 15 och där angiven rättspraxis.

30 — Se, bland annat, domen av den 6 oktober 2009 i det ovannämnda målet C-562/07, kommissionen mot Spanien, punkt 59, och dom av den 18 mars 2010 i mål C-440/08, Gielen (REU 2010, s. I-2323), punkt 44 och följande punkter.

31 — Se dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkt 15 och följande punkter och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet Turpeinen, punkt 27 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 25 januari 2007 i mål C-329/05, Meindl (REG 2007, s. I-1107), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

32 — Se domarna i de ovannämnda målen Zurstrassen, punkterna 22 och 23 och där angiven rättspraxis, Wallentin, punkt 17 och där angiven rättspraxis, Turpeinen, punkt 28 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg (REG 2008, s. I-7735), punkt 61 och där angiven rättspraxis.

68. Förevarande fördragsbrottstalan skiljer sig från denna rättspraxis i det att fördelningen av den berörda personens skattepliktiga inkomster i förevarande mål är så gott som 50/50, och därmed kan inte nästan hela inkomsten hänföras till den ena eller andra av de ifrågavarande medlemsstaterna. Det är korrekt att den skattskyldiges situation i det ovannämnda målet Wallentin ekonomiskt sett är mycket lik situationen för den person som här har klagat hos kommissionen, eftersom vederbörande uppbar inkomst med ungefär lika belopp i två medlemsstater, men formellt sett var den annorlunda eftersom de ekonomiska stöd som personen erhöll i hemviststaten var av sådan natur att de undgick all beskattning.

69. Det mest avvikande med omständigheterna i förevarande mål är enligt min mening att målet rör situationen för en icke verksam person som förvärvat pensionsrättigheter i olika medlemsstater – utan att den ena eller andra pensionen är klart större – och inte situationen för en verksam person som har varit anställd i två medlemsstater under det ifrågavarande beskattningsåret, vilket varit fallet i de flesta mål som hittills prövats av domstolen.

70. De internationella avtal som ingåtts i fråga om inkomstbeskattning ger intressant ledning för undanröjandet av de hinder som bromsar den gränsöverskridande rörligheten för personer, inte minst löntagare, med vilka pensionärer kan likställas. Det förefaller som om inkomster avseende pensioner inom den internationella skatterätten behandlas som en särskild kategori i förhållande till övriga former av inkomst.

71. Ett illustrerande exempel kan hämtas från artikel 18 i den modell för skatteavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) [33], som avser ”pensioner” [34] och i vilken det föreskrivs modellbestämmelser i detta avseende, med följande lydelse: ”[o]m inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 [avseende pension på grund av offentlig tjänst] föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning, som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat”. Författarna till nämnda avtal tog ledning av samma generella uppfattning av skattepolitiken som den som förekommer i domen i det ovannämnda målet Schumacker. Beträffande skattskyldiga personer som är pensionärer vilar denna uppfattning enligt min mening på två grunder. För det första är hemviststaten den stat som har bäst tillgång till alla användbara uppgifter avseende den berörda personens personliga situation, och för det andra är pensionärer ofta personer som föranleder extra kostnader för det land där de har hemvist. [35]

72. Jag anser i likhet med vad som gäller enligt detta internationella avtal att situationen för pensionärer skiljer sig från situationen för verksamma arbetstagare för vilka situationen kan förändras beroende på var de arbetar och vars inkomster generellt sett är högre, och därför ska särskilda regler tillämpas på pensionsinkomster. Domstolens tidigare rättspraxis rör i huvudsak situationen för verksamma personer som har bedrivit sin verksamhet i flera medlemsstater under beskattningsåret, medan förevarande mål avser en icke verksam person som under sin karriär och således över flera år har intjänat ålderspensionsrättigheter i två medlemsstater. Jag anser i förevarande fall att det inte är fråga om att ta ställning till huruvida situationerna för personer med respektive utan hemvist i landet är jämförbara under ett visst beskattningsår, vilket var fallet i målen rörande verksamma personer. Den nu aktuella situationen sträcker sig över tiden, från nutid till kommande år, eftersom den berörda personen inte längre vare sig arbetar eller utövar sin fria rörlighet.

73. Enligt min mening ska bedömningen av huruvida sådana situationer är jämförbara inte ske abstrakt utan med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna. Nämnda ändamål gör det möjligt att avgöra huruvida skillnaden i behandling, beroende på om det sker ett gränsöverskridande eller ej, avser situationer som är objektivt jämförbara eller inte. [36]

33 — OECD, modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, förkortad version, åttonde utgåvan, juli 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Jag noterar att upphovsmännen till rekommendation 94/79 uppgav sig ha använt bestämmelserna i detta avtal som förebild, åtminstone vad gäller de definitioner som används för de inkomstslag som omfattas av denna rättsakt (punkt 12.3 i skälen). Även medlemsstaterna har låtit sig inspireras på detta sätt, se dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409).

35 — Att jämföras med kommentarerna till artikel 18 i OECD:s modell för skatteavtal, a.a., s. 296, punkt 1.

36 — Dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkterna 32 och 33.

74. Som kommissionen har påpekat är målet med den estniska lagstiftningen att befria skattskyldiga personer med alltför låg inkomst från skyldigheten att bidra till finansieringen av offentliga utgifter.

75. För pensionärer åstadkoms detta i praktiken genom en tillämpning av det grundavdrag som föreskrivs i 23 § i den estniska lagen om inkomstskatt, i kombination med de ytterligare avdrag som i fall av pensioner föreskrivs i 23 § [2] i denna lag. Samtliga personer med låga inkomster åtnjuter det förstnämnda avdraget, medan endast skattskyldiga personer som är pensionärer har rätt till det senare avdraget. Det är uppenbart att det undantagande från skatt som följer av tillämpningen av det ytterligare avdraget motiveras av att pensionärer, med hänsyn till deras ålder eller hälsotillstånd, generellt befinner sig utanför arbetsmarknaden och följaktligen inte kan öka sina inkomster.

76. Det ska konstateras att förmågan hos en skattskyldig person som är pensionär att bidra till finansieringen av Republiken Estlands offentliga utgifter inte ökar bara genom att vederbörande beger sig till en annan medlemsstat. Av detta skäl delar jag kommissionens uppfattning att skattskyldiga personer som är pensionärer och som inte har hemvist i landet, vilka uppbär en blygsam inkomst, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för personer boende i Estland, trots skillnaden beträffande deras hemvist.

77. Huvudfrågan här avser huruvida det föreligger en inskränkning för det fall en inkomst som inte ska vara skattepliktig enligt lagstiftningen i den medlemsstat som är källstat, eller i hemvistmedlemsstaten, beskattas enbart på grund av att den skattskyldige har utövat sin rätt till fri rörlighet på ett sådant sätt att vederbörande uppbär två pensioner med nästan samma belopp. Det är nämligen möjligt att situationen för en skattskyldig person riskerar att försämras om personen väljer att inte återvända till sin ursprungsmedlemsstat efter att ha upphört att arbeta i en annan medlemsstat. Enligt min mening kan detta slags omständigheter vara ganska vanliga när det gäller medborgare i medlemsstater som anslöt sig till unionen år 2004 eller år 2007.

78. Det var rimligt av kommissionen att kräva att Republiken Estland ska göra en hypotetisk beräkning för att fastställa vad resultatet blir beträffande möjligheten för en skattskyldig person som är pensionär och som saknar hemvist i landet att åtnjuta avdraget, om personens finländska inkomst läggs till den estniska inkomsten.

79. Det uppstår inte något hinder för den fria rörligheten för arbetstagare till följd av själva beskattningen av en pension, även om den nu aktuella estniska pensionen inte beskattas på samma sätt i Finland, då den är så låg. Däremot uppstår ett hinder på grund av den beskattning som följer av sammanläggningen av två pensioner som uppgår till nästan samma belopp, eftersom Republiken Estland beskattar en pension hårdare än vad som varit fallet om den berörda skattskyldiga personen hade ha haft hemvist i landet eller om nämnda pension hade utgjort minst 75 procent av den skattskyldiges sammanlagda inkomst. Den estniska lagstiftningen missgynnar alltså personer som har utövat sin fria rörlighet i olika medlemsstater för att arbeta i flera på varandra följande medlemsstater utan att återvända till Estland för att bo där.

80. Jag anser inte att den medlemsstat i vilken den enskilde uppbär pension är skyldig att systematiskt undersöka vad personens sammanlagda inkomst uppgår till, men om det rör sig om en unionsmedborgare som utövar sin fria rörlighet i enlighet med artikel 45 FEUF och har rätt till pension i nämnda medlemsstat på grund av att vederbörande har arbetat och varit bosatt där, så ska personen enligt min mening anses befinna sig i en situation som är jämförbar med situationen för skattskyldiga personer som fortfarande har hemvist i denna stat vid beskattningstillfället och, därmed, omfattas av likabehandling.

81. Detta slags hinder kan enligt min mening inte på något sätt motiveras när hemvistmedlemsstaten redan beaktat den berörda personens totala inkomst. I ett sådant fall finns det nämligen inte några omständigheter som medger att en person som uppbär inkomst från två medlemsstater kan missbruka skattesystemet, i synnerhet möjligheten till dubbla avdrag, för att undgå all beskattning av sina inkomster.

82. Jag noterar att i praktiken tycks klagandens resurser ligga nära existensminimum. Objektivt sett framstår det som obegripligt att någon med så blygsam inkomst är föremål för standardbeskattning i Estland, det vill säga utan rätt till de avdrag som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

83. Jag föreslår därmed i andra hand att domstolen slår fast att det fördragsbrott som Republiken Estland anklagas för rättsligt sett grundas på artikel 45 FEUF.

2. Åsidosättande av artikel 28 i EES-avtalet

84. I artikel 28 i EES-avtalet föreskrivs att staterna ska säkerställa fri rörlighet för arbetstagare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, det vill säga de 27 medlemsstaterna i unionen och tre av de fyra medlemsstaterna i EFTA, vilka anslutit sig till detta avtal.

85. Kommissionen har hävdat att Republiken Estland inte har iakttagit de skyldigheter som följer av nämnda artikel i EES-avtalet av samma skäl som när det gäller det påstådda åsidosättandet av artikel 45 FEUF.

86. Republiken Estland har i sitt svaromål vidhållit sin ståndpunkt enligt svaret på kommissionens motiverade yttrande, det vill säga att dess lag om inkomstskatt inte strider mot artikel 28 i EES-avtalet. Den anser i detta avseende att den av kommissionen påtalade skillnaden i behandling som görs för personer utan hemvist i landet är både relevant och motiverad i förhållande till denna bestämmelse, på samma sätt som i förhållande till artikel 45 FEUF.

87. Det är dock ostridigt att Republiken Estland har erkänt att det föreligger ett fördragsbrott när det gäller de skyldigheter som följer av artikel 28 i EES-avtalet, i motsats till när det gäller skyldigheterna enligt artikel 45 FEUF. Nämnda medlemsstat har nämligen medgett att det föreligger ett behov av att komplettera 28 § [3] i dess lag om inkomstskatt, för att utsträcka denna bestämmelses tillämpningsområde till att även gälla medborgare i samtliga stater som är parter i EES-avtalet. Republiken Estland hade dock inte vidtagit några åtgärder i detta hänseende när den två månader långa fristen enligt det motiverade yttrandet löpte ut.

88. Härav följer att även om Republiken Estland hela tiden bestritt det fördragsbrott den anklagas för när det gäller innehållet i de skyldigheter som följer av artikel 28 i EES-avtalet, har den emellertid om än endast delvis erkänt att det föreligger ett fördragsbrott i detta avseende, genom att uppge att den skulle bringa fördragsbrottet att upphöra genom att ändra den aktuella lagen. Republiken Estland har därmed vitsordat att kommissionens talan är välgrundad i denna del.

89. Eftersom bestämmelserna i artikel 28 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 45 FEUF, kan för övrigt de ovan redovisade överväganden avseende åsidosättandet av sistnämnda artikel i tillämpliga delar överföras på nämnda artikel 28, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 6 i EES-avtalet, och i enlighet med det av EU-domstolen såväl som av EFTA-domstolen erkända behovet av en enhetlig tolkning. [37]

VI – Rättegångskostnader

90. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats.

91. Republiken Estland har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Detta yrkande ska bifallas om fördragsbrottstalan avvisas i likhet med vad jag föreslår i första hand.

37 — Se dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal (REG 2006, s. I-10633), punkt 39 och följande punkter, av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige (REG 2007, s. I-671), punkt 31 och följande punkter, och av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland (REU 2011, s. I-65), punkt 61 och följande punkter, samt, analogt, domen av den 6 oktober 2009 i det ovannämnda målet C-562/07, kommissionen mot Spanien, punkt 67.

92. Kommissionen har yrkat att Republiken Estland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Detta yrkande ska bifallas om fördragsbrottstalan bifalls och nämnda medlemsstat i huvudsak tappar målet i likhet med vad jag föreslår i andra hand.

93. Enligt artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader.

VII – Förslag till avgörande

94. Mot bakgrund av ovan redovisade överväganden föreslår jag att domstolen meddelar följande dom.

1) Europeiska kommissionens talan om fördragsbrott avseende fastställande av att Republiken Estland underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att tillämpa den nationella lagen om inkomstskatt, avvisas.

2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.

3) Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Republiken Portugal, Konungariket Sverige samt Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader.

95. I andra hand och för det fall att domstolen inte följer detta förslag till avgörande, föreslår jag att domstolen meddelar följande dom.

1) Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att bibehålla sin lag om inkomstskatt enligt vilken pensionärer utan hemvist i landet som har arbetat och varit bosatta såväl i Estland som i en annan medlemsstat åtnjuter avdrag för låg inkomst endast om de uppbär minst 75 procent av sin skattepliktiga inkomst i Estland, medan de beviljas denna skatteförmån om de har hemvist i landet. Fördragsbrottstalan avvisas i de delar den avser andra kategorier av skattskyldiga personer utan hemvist i landet.

2) Republiken Estland ska ersätta rättegångskostnaderna.

3) Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Republiken Portugal, Konungariket Sverige samt Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader.