

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 maj 2012 (*)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för arbetstagare – Inkomstskatt – Avdrag – Ålderspensioner – Inverkan på pensioner med ett ringa belopp – Diskriminering mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer utan hemvist i landet”

I mål C-39/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 22 januari 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av W. Mölls, K. Saaremäe, Stoilov och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Estland, företrädd av M. Linntam, i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Spanien, företrädd av M. Muñoz Pérez och A. Rubio Gonzáles, båda i egenskap av ombud,

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

Konungariket Sverige, företrädd av A. Falk, i egenskap av ombud,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrädd av S. Ossowski, i egenskap av ombud,

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av J. Möller, C. Blaschke och B. Klein, samtliga i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna A. Prechal, K. Schieman, C. Toader (referent) och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 september 2011,
och efter att den 24 november 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har med sin ansökan yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och enligt artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994) (nedan kallat EES-avtalet), genom att i lagen om inkomstskatt (tulumaksuseadus) av den 15 december 1999 (RT I 1999, 101, 903), i dess lydelse enligt lagen av den 26 november 2009 (RT I 2009, 62, 405) (nedan kallad inkomstskattelagen) inte föreskriva någon 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.

Tillämpliga bestämmelser

Rekommendation 94/79/EG

2 Av tredje, fjärde och sjätte skälen i kommissionens rekommendation 94/79/EG 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) framgår följande:

”... För att den inre marknaden ska fungera bör initiativ tas för att fullt ut säkerställa den fria rörligheten för personer och för att medlemsstaterna ska få kännedom om vilka bestämmelser som kommissionen anser kunna garantera skattemässig likabehandling av personer bosatta i ett land och personer som inte är bosatta i landet.

... Detta initiativ påverkar inte kommissionens aktiva politik beträffande överträdelseförfaranden för att säkerställa att de grundläggande principerna i [EG?]-fördraget iakttas.

...

Principen om likabehandling i artiklarna [45 FEUF] och [49 FEUF] föreskriver en skyldighet att inte beröva de personer som uppbär inkomst ... förmåner och skatteavdrag som personer med hemvist i landet har rätt till, när den övervägande delen av deras inkomst uppbärs i det land där de är verksamma.”

3 Det följer av artikel 1.1 i rekommendationen att den avser flera inkomst kategorier, däribland pensioner.

4 Artikel 2.1 och 2.2 första stycket i rekommendationen har följande lydelse:

”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.”

Avtalet mellan Republiken Finland och Republiken Estland för att undvika dubbelbeskattning

5 I artikel 18.2 a i avtalet för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, vilket ingicks den 23 mars 1993 i Helsingfors av Republiken Finland och Republiken Estland (nedan kallat skatteavtalet), föreskrivs följande:

”Utbetalad pension och andra bidrag, i form av periodiska betalningar eller schablonberäknad kompensation, som beviljats enligt en fördragsslutande stats socialförsäkringslagstiftning eller enligt någon annan offentlig politisk åtgärd som genomförts av en fördragsslutande stat i syfte att uppnå socialt skydd, beskattas endast i denna stat.”

Inkomstskattelagen

6 I 1 § första stycket inkomstskattelagen föreskrivs följande:

”Inkomstskatt tas ut på den skattskyldiges inkomst efter lagstadgade avdrag.”

7 Enligt 2 § första stycket i denna lag ska skatten

”... [betalas av] fysiska personer och juridiska personer utan hemvist i landet vilka uppbär skattepliktig inkomst”.

8 12 § första stycket i lagen har följande lydelse:

”Inkomstskatten tas ut på den inkomst som en fysisk person med hemvist i landet uppbär, under den period som beskattningen avser, från samtliga inkomstkällor i och utanför Estland ...”

9 Enligt 19 § andra stycket och 29 § nionde stycket inkomstskattelagen tas inkomstskatt även ut på pensioner, och enligt 41 § sjätte stycket i denna lag innehålls denna skatt som en källskatt.

10 I 23 § inkomstskattelagen föreskrivs följande:

”Fysisk person med hemvist i landet har under en beskattningsperiod rätt till ett grundavdrag från sin inkomst vilket uppgår till 27 000 EEK”.

11 I 232 § i denna lag föreskrivs dessutom ytterligare avdrag från beskattningsunderlaget i fall av pension. Följande framgår av denna bestämmelse:

”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 i denna stat, 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.”

12 Vad gäller pensioner som personer med hemvist i landet uppbär från Republiken Estland, föreskrivs följande i 42.11 §:

”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 (232 §), 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 232 § föreskrivna beloppet.”

13 Vad gäller inkomst som uppbärs av personer utan hemvist i landet föreskrivs följande i 283 § inkomstskattelagen:

”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.”

Det administrativa förfarandet

14 En estnisk medborgare med hemvist i Finland (nedan kallad klaganden) ingav ett klagomål till kommissionen angående hur skatten på den ålderspension som betalats ut till klaganden i Estland beräknas i denna medlemsstat. Klagomålet avsåg att de estländska myndigheterna inte hade låtit klaganden utnyttja vare sig grundavdraget från beskattningsunderlaget eller det ytterligare avdrag som föreskrivs i inkomstskattelagen för skattskyldiga personer med hemvist i Estland.

15 Det framgår av kommissionens ansökan att klaganden, efter att ha uppnått pensionsålder i Estland bosatte sig i Finland, där vederbörande har arbetat och erhållit rätt till pension. Klaganden uppbär således två ålderspensioner, från Estland respektive Finland, med i stort sett identiska belopp. Pensionen i Estland inkomstbeskattas. I Finland beskattas klaganden däremot inte, eftersom klagandens världsomspännande inkomst är så låg. Det sammanlagda värdet av de två pensionerna översteg för övrigt gränsen för avdraget i 232 § inkomstskattelagen med en mycket liten marginal.

16 Kommissionen fann mot bakgrund av dessa omständigheter att skatten för personer utan hemvist i landet, som befinner sig i motsvarande situation som klaganden, enligt estländsk rätt blir högre än vad den skulle ha varit om dessa personer uppbar hela sin pensionsinkomst i Estland.

17 Den 4 februari 2008 skickade således kommissionen en formell underrättelse till Republiken Estland och uppmärksammade därvid medlemsstaten på att bestämmelserna i den nationella lagstiftningen om beskattning av pensioner till personer utan hemvist i landet eventuellt var oförenliga med artikel 45 FEUF och artikel 28 i EES?avtalet.

18 Genom skrivelse av den 9 april 2008 invände Republiken Estland mot kommissionens uppfattning. Den gjorde gällande att inkomstskattelagen gör det möjligt att tillämpa de avdrag som föreskrivs i lagen på personer utan hemvist i landet som uppbär huvuddelen, minst 75 procent, av sin totala inkomst i Estland. Enligt denna lag behandlas således dessa personer likadant som dem som har hemvist i landet. När inkomsten som uppburits i Estland däremot understiger nämnda procentsats, ankommer det på hemvistmedlemsstaten att säkerställa vederbörlig beskattning för de skattskyldiga personer som inte har hemvist i Estland.

19 Den 17 oktober 2008 avgav kommissionen ett motiverat yttrande till Republiken Estland, i vilket den upprepade de argument som hade framförts i den formella underrättelsen och anmodade denna medlemsstat att inom två månader från det att den fått del av det motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder.

20 I sitt svar på det motiverade yttrandet av den 18 december 2008 angav Republiken Estland att den inte godtog kommissionens anmärkningar beträffande inkomstskattelagens oförenlighet med artikel 45 FEUF. Däremot medgav den att lagen innehöll brister i förhållande till Estlands

skyldigheter enligt artikel 28 i EES-avtalet och att den var beredd att utvidga tillämpningsområdet för 283 § i nämnda lag till att även gälla medborgare i medlemsstaterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

21 Kommissionen övertygades inte av de argument som Republiken Estland framförde och väckte därför förevarande talan.

22 Konungariket Spanien, Republiken Portugal och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har genom beslut, den 4 juni 2010, av domstolens ordförande tillåtits intervensera till stöd för Republiken Estlands yrkanden. Domstolens ordförande har, genom beslut av den 7 juli 2010 och den 14 januari 2011, tillåtit Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Sverige att intervensera till stöd för Republiken Estlands yrkanden. Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid inte inkommit med något yttrande.

Talan

Huruvida talan kan tas upp till sakprövning

23 Republiken Estland har för det första i sin duplik, med stöd av Konungariket Spanien, gjort gällande att talan ska avvisas, eftersom föremålet för talan inte har formulerats på ett klart och tydligt sätt och yrkandena är tvetydigt formulerade. Kommissionen har inte klargjort i vilka fall Republiken Estland ska tillämpa det angivna avdraget avseende inkomstskatt för personer utan hemvist i landet, för att få det påstådda fördragsbrottet att upphöra. Kommissionen har nämligen i sin ansökan hävdats att avdraget ska tillämpas när personer utan hemvist i Estland, som uppstår en pension där, har en världsomspännande inkomst som understiger gränserna för de avdrag i estländsk rätt som gäller för skattskyldiga personer med hemvist i denna medlemsstat. I sin replik har dock kommissionen gjort gällande att Republiken Estland, för beviljande av avdraget, ska ta eventuella gränser för avdrag i den berörda personens hemvistmedlemsstat i beaktande.

24 Domstolen erinrar i detta avseende om att det följer av artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler och av domstolens rättspraxis avseende denna bestämmelse att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om föremålet för talan och en kortfattad framställning av grunderna för densamma. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden ska kunna förbereda sitt försvar och domstolen utöva sin kontroll. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av själva texten i ansökan och att yrkandena i ansökan ska vara tydligt utformade för att undvika att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) och för att förhindra att en anmärkning inte blir prövad (se, bland annat, dom av den 12 februari 2009 i mål C-475/07, kommissionen mot Polen, punkt 43, och av den 24 mars 2011 i mål C-375/10, kommissionen mot Spanien, punkt 10).

25 Domstolen kan ex officio pröva sådana krav (se, bland annat, dom av den 26 april 2007 i mål C-195/04, kommissionen mot Finland, REG 2007, s. I-3351, punkterna 21 och 22).

26 Domstolen har även slagit fast att en fördragsbrotts-talan, som väckts i enlighet med artikel 258 FEUF, måste innehålla en konsekvent och precis framställning av anmärkningarna, så att medlemsstaten och domstolen exakt kan förstå räckvidden av det påstådda åsidosättandet av unionsrätten. Detta är nödvändigt för att nämnda stat på ett ändamålsenligt sätt ska kunna göra sina invändningar gällande och för att domstolen ska kunna kontrollera om det påstådda fördragsbrottet faktiskt föreligger (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Portugal, punkt 44, och kommissionen mot Spanien, punkt 11).

27 I förevarande fördragsbrottsförfarande har emellertid kommissionen i sin ansökan, särskilt i

punkt 25, gjort gällande att "[o]m det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs en gräns under vilken skattskyldiga anses sakna de medel som krävs för att finansiera offentliga utgifter finns det ingen anledning att, på grundval av var de har sin hemvist, göra skillnad mellan skattskyldiga vars inkomst ligger under denna gräns". Kommissionen har således klart angett att det i dess mening är den gräns för avdrag som fastställts i inkomstskattelagen som Republiken Estland måste ta hänsyn till i bedömningen av huruvida en person utan hemvist men med ålderspension i denna medlemsstat har rätt till det angivna inkomstskatteavdraget.

28 Vad gäller kommissionens hänvisning till gränser för avdrag i hemvistmedlemsstaten ska det konstateras att den utgör ett led i den bedömning som institutionen har gjort av den rättspraxis som följer av dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225). I denna bedömning har kommissionen dragit slutsatsen att när den skattskyldiges totala inkomst är så låg att den inte beskattas i hemvistmedlemsstaten är vederbörande i en situation som liknar situationen för en person som har hemvist i den medlemsstat där den aktuella inkomsten uppbärs. Denna stat ska således "tillämpa sina egna regler för skatteavdrag, som definierar i vad mån skattskyldiga personer är i stånd att betala de skatter som är ämnade att täcka landets behov".

29 Det finns i vart fall inte några uppgifter i handlingarna i målet som tyder på att Republiken Estland, på grund av ansökan, inte kunnat göra sina invändningar gällande eller att domstolen inte skulle ha kunnat kontrollera om det påstådda fördragsbrottet faktiskt föreligger.

30 Republiken Estlands invändning om rättegångshinder kan således inte godtas.

31 För det andra hänger Konungariket Spaniens och Republiken Portugals invändning om rättegångshinder i stort samman med Republiken Estlands invändning avseende rekommendation 94/79. Domstolen finner därför att det är lämpligt att pröva invändningen om detta rättegångshinder samtidigt som den prövar målet i sak.

32 För det tredje framgår det av yrkandena i ansökan att kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och enligt artikel 28 i EES-avtalet, genom att i inkomstskattelagen inte föreskriva någon möjlighet att medge ett 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. Dessa yrkanden tycks således avse den nationella lagstiftningen i den mån den behandlar samtliga inkomster som omfattas av denna lag.

33 Det framgår emellertid av innehållet i kommissionens inlagor att denna institution, med de argument som framfördes till stöd för anmärkningarna avseende Republiken Estland, enbart åsyftade den skattemässiga behandlingen av pensionärer som befinner sig i samma situation som klaganden. Kommissionen har dessutom, vid förhandlingen, preciserat att dess ansökan om fastställande av fördragsbrott enbart avser de pensioner som tillfaller dem som inte har hemvist i landet.

34 Domstolen finner följaktligen att den förevarande fördragsbrottstalan enbart avser tillämpningen av reglerna i inkomstskattelagen på de ålderspensioner som betalas ut till dem som inte har hemvist i landet och som befinner sig i samma situation som klaganden.

Prövning i sak

Parternas argument

35 Kommissionen har i sin talan huvudsakligen gjort gällande följande. Eftersom pensionärer utan hemvist i landet inte har rätt till de avdrag som anges i inkomstskattelagen, när den berörda

pensionären uppbär mindre än 75 procent av sin inkomst i Estland, medför denna lag att dessa skattskyldiga pensionärer – på grund av att de, i likhet med klaganden, har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för arbetstagare – hamnar i en mindre gynnsam situation än den de skulle befinna sig i om de inte hade utnyttjat denna rättighet. Detta trots att de, med beaktande av deras låga pensioner, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för dem med hemvist i landet som har motsvarande inkomstnivå. Lagen utgör således ett hinder för den fria rörligheten av personer, såsom den anges i artikel 45 FEUF och artikel 28 i EES-avtalet.

36 Det följer av den ovannämnda domen i målet Schumacker, vilken bekräftades genom dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), att personer som enbart uppbär en liten del av sin inkomst i hemvistmedlemsstaten – ur ett skattemässigt perspektiv – befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för dem som har hemvist i den medlemsstat där de uppbär sin inkomst. När en persons inkomster är föremål för mycket låg eller ingen beskattning alls i vederbörandes hemvistmedlemsstat så kan inte denna stat säkerställa att avdrag görs från beskattningsunderlaget för skatt på inkomster som uppburits i en annan medlemsstat. Under dessa förhållanden är källmedlemsstaten för inkomsten enligt kommissionen skyldig att tillämpa sina egna skatteregler, särskilt de för skatteavdrag, på denna person.

37 När en medlemsstat beviljar ett grundavdrag från inkomster under ett visst belopp – för att säkerställa att den skattskyldige får behålla ett belopp motsvarande existensminimum – ska denna fördel även gälla för personer som inte har hemvist i landet, eftersom fördelen beviljas med beaktande av den skattskyldiges personliga förhållanden. Detta framgår av vad domstolen fastslog i dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), och domen i det ovannämnda målet Wallentin.

38 Republiken Estland har i sin tur, med stöd av samtliga intervenienter, gjort gällande att skillnaden i behandling av personer med respektive utan hemvist i landet, som görs i inkomstskattelagen, inte utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer. Denna skillnad i behandling medför nämligen inte någon diskriminering mellan personer som befinner sig i jämförbara situationer.

39 Republiken Estland har därvid erinrat om att det framgår av domen i det ovannämnda målet Schumacker att situationerna för personer med respektive utan hemvist i landet enbart kan anses vara jämförbara om de som saknar hemvist i landet inte uppbär den största delen av sin inkomst i hemvistmedlemsstaten, utan i en annan medlemsstat. Det är enbart i detta fall som den sistnämnda staten inte får behandla dem som har och dem som inte har hemvist i landet olika i skattemässigt hänseende.

40 Enligt inkomstskattelagen tillämpas de aktuella avdragen på personer utan hemvist i landet när de uppbär 75 procent av sin världsomspännande inkomst i Estland. Detta görs för att säkerställa likabehandling av personer med respektive utan hemvist i landet som befinner sig i jämförbara situationer. Beräkningen av beskattningsbar inkomst görs med stöd av lagstiftningen i den berörda personens hemvistmedlemsstat. Vad gäller beräkningen av den del som uppbärs i Estland är personen som inte har hemvist där skyldig att förebringa bevisning från skattemyndigheten i sin hemvistmedlemsstat.

41 Enligt Republiken Estland valde kommissionen att bortse ifrån rekommendation 94/79 när den väckte talan mot denna medlemsstat. Kommissionen har i denna rekommendation angett att skattemässig likabehandling av personer med respektive utan hemvist i landet endast förutsätts när personen utan hemvist i landet uppbär minst 75 procent av sin skattepliktiga inkomst, under det aktuella beskattningsåret, i den medlemsstat där beskattningen sker.

42 Vad särskilt beträffar klagandens situation har Konungariket Spanien och Republiken

Portugal dessutom gjort gällande att hemvistmedlemsstaten, i förevarande fall Republiken Finland, har beaktat hela den inkomst som den skattskyldige i fråga har uppburit – såväl i denna medlemsstat som i någon annan medlemsstat – och har inte beskattat dessa inkomster, eftersom den sammanlagda summan av inkomsterna inte överskred den skattefria minimiinkomsten. De har, genom ett *e contrario*-resonemang, hävdats att om hemvistmedlemsstaten hade haft en lägre skattefri minimiinkomst skulle den skattskyldiges inkomst ha beskattats. Då skulle avdrag ha gjorts för skatten som betalats i Estland. Inkomstskattelagen strider således inte mot den fria rörligheten för arbetstagare.

43 Förenade kungariket har därutöver gjort gällande att den lösning som kommissionen har föreslagit, för att undvika att en person utan hemvist i Estland skulle erhålla en större social förmån än någon med hemvist där, inte är korrekt. Enligt nämnda lösning skulle denna medlemsstat beakta den skattskyldiges världsomspännande inkomst vid tillämpningen av avdraget. Enligt skatteavtalet skulle det vara omöjligt att i Estland beskatta inkomster som uppburits i Finland. Republiken Estland skulle alltså inte kunna beräkna den skattskyldiges världsomspännande inkomst. Republiken Finland skulle däremot kunna göra det, eftersom den skattskyldige har hemvist i Finland och de finländska myndigheterna skulle ha behörighet att inhämta de aktuella uppgifterna och handlingarna. Kommissionens bedömning skulle leda till att Republiken Estland skulle vara tvungen att tillämpa det skattefria belopp som medges i Estland enbart på den inkomst som uppburits i landet. De som saknar hemvist i Estland skulle då kunna gynnas av att deras personliga förhållanden och familjesituation beaktas i både Estland och Finland.

44 Kommissionen har i dessa avseenden gjort gällande att domstolen i domen i det ovannämnda målet Schumacker, i motsats till vad svaranden och intervenienterna gjort gällande, konstaterade följande. När den skattskyldige inte uppstår någon betydande inkomst i hemvistmedlemsstaten ska vederbörande, i den medlemsstat där han eller hon uppstår sin inkomst, beviljas samma fördelar som de har som har hemvist i landet och som enbart har inkomster i denna stat. Trots att den medlemsstat där en inkomst uppstår under normala omständigheter kan överlåta åt hemvistmedlemsstaten att sörja för en skattskyldighet som är anpassad efter den skattskyldiges tillgångar, medgav domstolen att medlemsstaten där denna inkomst uppstår å sin sida är skyldig att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden när hemvistmedlemsstaten inte kan göra det. När en persons inkomst är föremål för mycket låg eller ingen beskattning alls i denna persons hemvistmedlemsstat så kan inte denna stat heller säkerställa att avdrag görs från beskattningsunderlaget för skatt på inkomster som uppburits i en annan medlemsstat.

45 Vad gäller beräkningen av inkomsterna för en person utan hemvist i landet har kommissionen gjort gällande att Republiken Estland har rätt att beakta den skattskyldiges världsomspännande inkomst för att räkna ut hur mycket skatt vederbörande, i förekommande fall, ska betala i Estland. Om den skattskyldiges världsomspännande inkomst understiger den undre gräns för beskattning som är tillämplig i Estland ska den skattskyldige inte åläggas någon skatt i Estland. Om den världsomspännande inkomsten däremot överstiger den gräns som tillämpas i Estland kan den skattskyldige inkomstbeskattas. Detta betyder inte att inkomster som uppburits i andra medlemsstater än Republiken Estland kan beskattas. Det innebär enbart att den skattskyldiges betalningsförmåga fastställs vid beskattningen av de inkomster som uppburits uteslutande i Estland.

46 Vad gäller svarandens argumentation avseende rekommendation 94/79, har kommissionen gjort gällande att denna inte är bindande. Dess syfte är inte att komplettera de primärrättsliga reglerna om fri rörlighet för personer, och denna rekommendation kan i vart fall inte begränsa kommissionens utrymme för skönsmässig bedömning. Rekommendationen innehåller enbart förslag på nationella åtgärder som kan antas för att genomföra unionsrätten och påverkar inte vad

som är det riktiga genomförandet av skyldigheterna som följer av fördragen. Eftersom rekommendationen antogs innan domen i det ovannämnda målet Schumacker meddelades, har den dessutom förlorat hela sitt existensberättigande.

Domstolens bedömning

– Anmärkningen att artikel 45 FEUF har åsidosatts

47 Det framgår av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter i och för sig omfattas av medlemsstaternas behörighet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna behörighet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 21, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29, samt av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 28). Dessutom måste de nationella skatterättsliga reglerna antas med beaktande av de friheter som garanteras i fördragen, särskilt den fria rörligheten för arbetstagare, vilken föreskrivs i artikel 45 FEUF.

48 Det är i detta avseende i princip oförenligt med reglerna om fri rörlighet när en arbetstagare som har utnyttjat denna rätt, i den medlemsstat där arbetstagaren är medborgare, behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om vederbörande inte hade utnyttjat möjligheterna enligt nämnda regler. Det ska dock erinras om att en diskriminering endast uppkommer när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 30, och Gschwind, punkt 21, samt dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta, REG 2007, s. I-2555, punkt 18).

49 När det gäller direkta skatter befinner sig inte de som har respektive inte har hemvist i ett land generellt sett i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en medlemsstats territorium av en person utan hemvist där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han eller hon har sitt hemvist. Vidare kan skatteförmågan för en person som inte har sitt hemvist i landet, vilken ska fastställas med beaktande av vederbörandes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han eller hon har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 31 och 32, och Gschwind, punkt 22).

50 I punkt 34 i domen i det ovannämnda målet Schumacker fann domstolen att den omständigheten att en medlemsstat nekar en person utan hemvist i landet vissa skattemässiga förmåner, som beviljas en person som har sitt hemvist i denna stat, generellt sett inte heller är diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har hemvist i landet och dem som inte har hemvist där (se domen i det ovannämnda målet Gschwind, punkt 23).

51 Det skulle kunna föreligga en diskriminering i fördragets mening mellan personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist där endast om det, oaktat deras hemvist i olika medlemsstater, visades att situationerna för de två kategorierna skattskyldiga med avseende på innehållet i och föremålet för de nationella bestämmelserna i fråga är jämförbara (se domen i det ovannämnda målet Gschwind, punkt 26).

52 Så är fallet när en person utan hemvist i landet – som inte uppbär någon nämnvärd inkomst i hemvistmedlemsstaten och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsmedlemsstaten – befinner sig i en situation som är jämförbar med den för en person med hemvist i anställningsmedlemsstaten, på grund av att

hemvistmedlemsstaten i ett sådant fall inte kan ge vederbörande de förmåner som han eller hon skulle ha rätt till om vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation beaktades. En sådan person ska således skattemässigt behandlas som någon som har hemvist i anställningsmedlemsstaten och denna medlemsstat ska bevilja vederbörande de skattelättnader som föreskrivs för dem som har hemvist i landet (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 36 och 37, och Gschwind, punkt 27).

53 Då det inte föreligger någon skattepliktig inkomst i hemvistmedlemsstaten enligt skattelagstiftningen i denna stat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 18), framgår det av domstolens rättspraxis att diskrimineringen kan bestå i att de personliga förhållandena och familjesituationen avseende en person som klaganden inte beaktas vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 17).

54 När den berörda personen erhåller omkring 50 procent av sina sammanlagda inkomster i sin hemvistmedlemsstat, ska denna stat kunna beakta dennes reella skatteförmåga, personliga förhållanden och familjesituation enligt de former som föreskrivs i lagstiftningen i denna stat (se domen i det ovannämnda målet Gschwind, punkt 29).

55 I ett sådant fall som det som rör klaganden – vilken på grund av sin låga världsomsparande inkomst inte beskattas i sin hemvistmedlemsstat, enligt skattelagstiftningen i denna stat – kan denna stat emellertid inte beakta vederbörandes reella skatteförmåga, personliga förhållanden och familjesituation. Den kan i synnerhet inte beakta följderna för vederbörande av beskattningen av inkomst som uppburits i en annan medlemsstat.

56 Att medlemsstaten där de aktuella inkomsterna har uppburits inte beviljar ett avdrag som föreskrivs i dess skattebestämmelser straffar, under sådana omständigheter, skattskyldiga som liksom klaganden saknar hemvist i landet – enbart av den anledningen att de har utövat de fria rörligheterna, som föreskrivs i artikel 45 i EUF-fördraget.

57 En sådan skillnad i behandling som följer av sådana bestämmelser kan endast motiveras om den är grundad på objektiva hänsyn och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (dom av den 9 november 2006 i mål C-520/04, Turpeinen, REG 2006, s. I-10685, punkt 32). Republiken Estland har i detta avseende gjort gällande att det aktuella villkoret är ämnat att säkerställa att de skattskyldiga som saknar hemvist i landet inte samlar på sig avdrag i var och en av de berörda medlemsstaterna. Domstolen finner dock att det – i ett sådant fall som det som rör klaganden – inte är fråga om någon omotiverad kumulation av förmåner.

58 Att villkoret i 283 § inkomstskattelagen har en sådan allmän karaktär, vilken inte ger utrymme för beaktande av de berörda skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituationer, kan – i den utsträckning som angivits ovan – straffa personer som liksom klaganden har utnyttjat möjligheterna enligt reglerna om fri rörlighet för arbetstagare. Detta villkor ska följaktligen anses vara oförenligt med de krav som följer av fördragen enligt artikel 45 FEUF.

59 Talan ska således vinna bifall såvitt avser anmärkningen att artikel 45 FEUF har åsidosatts.

60 Enligt Republiken Estland utgör dock rekommendation 94/79, på grund av dess innehåll och karaktär, ett hinder för att det fördragsbrott som har gjorts gällande skulle kunna fastställas.

61 Det är riktigt att kommissionen, i artikel 2.2 i rekommendationen, har angett att medlemsstaterna inte ska beskatta de inkomster som uppburits av fysiska personer utan hemvist i landet hårdare än de som har hemvist i landet, när de skattepliktiga inkomsterna i den

medlemsstat där den fysiska personen inte har hemvist utgör minst 75 procent av vederbörandes totala skattepliktiga inkomst under beskattningsåret.

62 Republiken Estland har gjort gällande att den i annat fall har rätt att behandla personer som inte är bosatta i landet och personer som är bosatta i landet olika.

63 Domstolen erinrar om att rekommendationer, enligt artikel 288 sista stycket FEUF, emellertid hänför sig till kategorin av unionsinstitutionernas rättsakter som inte är bindande. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 60 i sitt förslag till avgörande grundas fördragsbrottsförfarandet dessutom på ett objektivet konstaterande av att en medlemsstat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt unionsrätten. Republiken Estland kan således i förevarande fall inte med framgång åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar för att hindra en objektiv fastställelse av att denna stat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2009 i mål C-562/07, kommissionen mot Spanien, REG 2009, s. I-9553, punkt 18).

64 Vidare föreskrivs det i fjärde skälet i rekommendation 94/79 att rekommendationen inte påverkar kommissionens aktiva politik beträffande överträdelseförfaranden för att säkerställa att de grundläggande principerna i fördraget iakttas.

65 Under dessa omständigheter utgör rekommendation 94/79 inte ett hinder för att fastställa fördragsbrottet avseende förpliktelserna i artikel 45 FEUF. Det är således inte nödvändigt för domstolen att avgöra frågan huruvida Konungariket Spanien och Republiken Portugal hade rätt att i sin intervention åberopa ett rättegångshinder, avseende att denna rekommendation antagits, mot kommissionens talan.

– Anmärkningen att artikel 28 i EES-avtalet har åsidosatts

66 Republiken Estland har visserligen i sitt svaromål gjort gällande argument som hänför sig till anmärkningen avseende artikel 45 FEUF även i förhållande till anmärkningen avseende artikel 28 i EES-avtalet. Men den har trots detta medgivit att det föreligger ett behov av att komplettera 283 § i inkomstskattelagen, ”för att utsträcka bestämmelsens tillämpningsområde till att även gälla medborgare i medlemsstaterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”.

67 Den estländska lagstiftningen ger inte utrymme för möjligheten att ge den aktuella skatteförmånen till personer som uppbär pension i Estland men som har hemvist i någon av de tredjestater som är parter i EES-avtalet. Eftersom bestämmelserna i artikel 28 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 45 FEUF, kan de ovan redovisade övervägandena i tillämpliga delar överföras på nämnda artikel 28 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige, REG 2007, s. I-671, punkt 32).

68 Det framgår av vad som anförts ovan att Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och enligt artikel 28 i EES-avtalet, genom att pensionärer utan hemvist i landet inte har rätt till de avdrag som anges i inkomstskattelagen, när de – på grund av sina låga pensioner – inte beskattas i hemvistmedlemsstaten, enligt denna stats skattelagstiftning.

Rättegångskostnader

69 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Estland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Estland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

70 Konungariket Spanien, Republiken Portugal, Konungariket Sverige, Förenade kungariket och Förbundsrepubliken Tyskland ska, med tillämpning av artikel 69.4 i rättegångsreglerna, bära sina egna rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Estland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF och enligt artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att pensionärer utan hemvist i landet inte har rätt till de avdrag som anges i lagen om inkomstskatt (tulumaksuseadus) av den 15 december 1999, i dess lydelse enligt lagen av den 26 november 2009, när de – på grund av sina låga pensioner – inte beskattas i hemvistmedlemsstaten, enligt denna stats skattelagstiftning.**
- 2) **Republiken Estland ska ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) **Konungariket Spanien, Republiken Portugal, Konungariket Sverige, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina egna rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: estniska.