



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

10 mei 2012*

„Niet-nakoming — Vrij verkeer van werknemers — Inkomstenbelasting — Vermindering — Ouderdomspensioenen — Weerslag op lage pensioenen — Discriminatie tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen”

In zaak C-39/10,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 22 januari 2010,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov en R. Lyal als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Republiek Estland, vertegenwoordigd door M. Linntam als gemachtigde,

verweerster,

ondersteund door:

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez en A. Rubio Gonzáles als gemachtigden,

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

Koninkrijk Zweden, vertegenwoordigd door A. Falk als gemachtigde,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door S. Ossowski als gemachtigde,

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door J. Möller, C. Blaschke en B. Klein als gemachtigden,

interveniënten,

wijst
HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, A. Prechal, K. Schieman, C. Toader (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

* Procestaal: Ests.

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 september 2011,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 november 2011,

het navolgende

Arrest

- 1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat, doordat de tulumaksuseadus (wet betreffende de inkomstenbelasting) van 15 december 1999 (RT I 1999, 101, 903), zoals gewijzigd bij wet van 26 november 2009 (RT I 2009, 62, 405; hierna: „belastingwet”), niet voorziet in de toepassing van de individuele vermindering van het belastbaar inkomen voor niet-ingezetenen wier totale inkomen zo gering is dat zij daarvoor wel in aanmerking zouden komen indien zij ingezetenen waren, de Republiek Estland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

Toepasselijke bepalingen

Aanbeveling 94/79/EG

- 2 De derde, vierde en zesde overweging van de considerans van aanbeveling 94/79/EG van de Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn (PB 1994, L 39, blz. 22) luiden als volgt:

„[...] initiatieven moeten worden ontplooid om te zorgen voor een volledig vrij verkeer van personen ten behoeve van de goede werking van de interne markt; [...] het [is] van belang [...] de lidstaten de voorschriften ter kennis te brengen die naar het oordeel van de Commissie kunnen waarborgen dat niet-ingezetenen een fiscale behandeling genieten die even gunstig is als die welke op ingezetenen wordt toegepast;

[...] dit initiatief [doet] geen afbreuk [...] aan het door de Commissie voeren van een actief beleid op het gebied van inbreukprocedures, teneinde ervoor te zorgen dat de grondbeginselen van het [EG-]Verdrag worden nageleefd;

[...]

[...] het beginsel van de gelijke behandeling, dat voortvloeit uit artikel [45 VWEU] en uit artikel [49 VWEU], [...] verplicht [ertoe] de fiscale voordelen en aftrekposten waarvan ingezetenen gebruik kunnen maken, niet te weigeren aan personen die [...] inkomsten verwerven, indien zij hun inkomsten overwegend verwerven in het land waarin zij werkzaam zijn”.

- 3 Uit artikel 1, lid 1, van deze aanbeveling volgt dat zij meerdere inkomstencategorieën betreft, waaronder de pensioenuitkeringen.
- 4 Artikel 2, leden 1 en 2, eerste alinea, van die aanbeveling luidt als volgt:

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

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

Overeenkomst tussen de Republiek Finland en de Republiek Estland ter voorkoming van dubbele belasting

- 5 Artikel 18, lid 2, sub a, van de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten te Helsinki op 23 maart 1993 tussen de Republiek Finland en de Republiek Estland (hierna: „overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting”) bepaalt:

„De uitgekeerde pensioenen en andere uitkeringen in de vorm van periodieke betalingen of van forfaitaire vergoedingen, toegekend krachtens de wetgeving betreffende de sociale zekerheid van een verdragsluitende staat of krachtens elk ander openbaar programma dat door een verdragsluitende staat is georganiseerd met het oog op de sociale bescherming, zijn enkel in die staat belastbaar”.

Belastingwet

- 6 § 1, lid 1, van de belastingwet bepaalt:

„De inkomstenbelasting wordt geheven over het inkomen van de belastingplichtige, na aftrek van de wettelijk toegestane verminderingen.”

- 7 Volgens § 2, lid 1, van die wet wordt die belasting:

„[...] betaald door de niet-ingezetenen natuurlijke en rechtspersonen die belastbaar inkomen ontvangen.”

- 8 § 12, lid 1, van die wet bepaalt:

„De inkomstenbelasting wordt geheven over het inkomen afkomstig van alle inkomstenbronnen binnen en buiten Estland dat tijdens een belastingtijdperk is verworven door een ingezetene natuurlijke persoon [...]”.

- 9 Bovendien wordt overeenkomstig de §§ 19, lid 2, en 29, lid 9, van de belastingwet eveneens inkomstenbelasting geheven over de pensioenen en wordt die belasting volgens § 41, lid 6, van die wet aan de bron ingehouden.

- 10 § 23 van de belastingwet bepaalt:

„Een ingezetene natuurlijke persoon kan 27 000 EEK aftrekken van zijn inkomen verworven tijdens het belastingtijdvak.”

- 11 Bovendien voorziet § 23² van die wet in een aanvullende vermindering van de belastbare grondslag voor de pensioenen. Die bepaling luidt als volgt:

„Wanneer een ingezetene natuurlijke persoon een wettelijk pensioen van een verdragsluitende staat verwerft, een verplicht gekapitaliseerd pensioen volgens de wetgeving van die staat, of een pensioen volgens een overeenkomst inzake sociale zekerheid, wordt een aanvullende vermindering van het inkomen van de persoon verleend, gelijk aan het bedrag van deze pensioenen, tot een maximum van 36 000 EEK per belastingtijdvak.”

- 12 Wat de pensioenen betreft die de ingezetenen van de Republiek Estland ontvangen, bepaalt § 42, lid 11, van die wet bovendien het volgende:

„In het geval van een wettelijk pensioen dat door de Estse staat wordt betaald aan een ingezeten natuurlijke persoon, en in het geval van een verplicht gekapitaliseerd pensioen volgens de wet op de pensioenen met kapitalisatie, wordt een aanvullende vermindering (§ 23²) verleend, gelijk aan het bedrag van dat pensioen vóór de berekening van de belastinginhouding, voor zover die vermindering per kalendermaand niet meer bedraagt dan een twaalfde van het in § 23² bedoelde bedrag.”

- 13 Wat de inkomsten betreft die niet-ingezetenen verwerven, bepaalt § 28³ van de belastingwet het volgende:

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

Precontentieuze procedure

- 14 Een in Finland wonende persoon met de Estse nationaliteit (hierna: „klaagster”) heeft bij de Commissie een klacht ingediend over de berekening door Estland van de inkomstenbelasting over het ouderdomspensioen dat haar in die lidstaat wordt uitgekeerd. Klaagster is opgekomen tegen de weigering van de Estse autoriteiten om haar in aanmerking te laten komen voor de vermindering van de belastbare grondslag en de aanvullende vermindering waarin de belastingwet voorziet voor de belastingplichtigen die in Estland wonen.
- 15 Blijkens het onderzoek van de Commissie heeft klaagster zich, na het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd in Estland, in Finland gevestigd waar zij heeft gewerkt en recht op een pensioen heeft verworven. Aldus ontvangt klaagster in zowel Estland als Finland een ouderdomspensioen voor een bijna identiek bedrag. Het in Estland verworven pensioen is aan inkomstenbelasting onderworpen, terwijl klaagster in Finland wegens haar zeer gering totaalinkomen geen inkomstenbelasting betaalt. Het gecumuleerde bedrag van de twee pensioenen overschrijdt overigens nauwelijks de in § 23² van de belastingwet voorziene drempel voor de vermindering.
- 16 Gelet op het voorgaande heeft de Commissie geoordeeld dat in het kader van het Estse recht de fiscale last voor niet-ingezetenen die zich in een soortgelijke situatie als klaagster bevinden zwaarder is dan wanneer zij hun totale inkomen enkel in Estland zouden verwerven.
- 17 Bijgevolg heeft de Commissie op 4 februari 2008 een aanmaningsbrief gezonden aan de Republiek Estland, waarin zij die lidstaat wees op de eventuele onverenigbaarheid van de nationale wettelijke bepalingen betreffende de belasting van pensioenen die aan niet-ingezetenen worden uitgekeerd, met artikel 45 VWEU en artikel 28 van de EER-Overeenkomst.
- 18 Bij brief van 9 april 2008 heeft de Republiek Estland het standpunt van de Commissie betwist. Zij heeft benadrukt dat op grond van de belastingwet de in die wet voorziene aftrekken gelden voor niet-ingezetenen die het merendeel van hun inkomsten, dat wil zeggen minstens 75 % daarvan, in Estland verwerven. Die wet behandelt niet-ingezetenen dus op dezelfde wijze als ingezetenen. Indien de in Estland verworven inkomsten daarentegen lager liggen dan dat percentage, moet de lidstaat van de woonplaats verzekeren dat de belastingplichtigen die niet in Estland verblijven passend worden belast.
- 19 Op 17 oktober 2008 heeft de Commissie de Republiek Estland een met redenen omkleed advies gezonden waarin zij de in de aanmaningsbrief aangevoerde argumenten heeft herhaald en die lidstaat heeft verzocht om binnen twee maanden vanaf de ontvangst van dat advies de nodige maatregelen te nemen.

- 20 In haar antwoord van 18 december 2008 op dat met redenen omkleed advies heeft de Republiek Estland te kennen gegeven het oneens te zijn met de grieven van de Commissie betreffende de onverenigbaarheid van de belastingwet met artikel 45 VWEU. Zij heeft evenwel erkend dat die wet, gelet op de krachtens artikel 28 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen, lacunes bevatte, en zich bereid verklaard de werkingssfeer van § 28³ van die wet ook uit te breiden tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte.
- 21 Aangezien de Commissie de door de Estse Republiek aangevoerde argumenten niet overtuigend achtte, heeft zij beslist het onderhavige beroep in te stellen.
- 22 Bij beschikking van de president van het Hof van 4 juni 2010 zijn het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van de Republiek Estland. Bij beschikkingen van 7 juli 2010 en van 14 januari 2011 heeft de president van het Hof de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk Zweden toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van de Republiek Estland. De Bondsrepubliek Duitsland heeft echter geen opmerkingen ingediend.

Het beroep

Ontvankelijkheid van het beroep

- 23 In de eerste plaats heeft de Republiek Estland in haar dupliek, daarin ondersteund door het Koninkrijk Spanje, betoogd dat het beroep niet-ontvankelijk moet worden verklaard voor zover het voorwerp ervan niet duidelijk en nauwkeurig is bepaald, en de conclusies dubbelzinnig zijn geformuleerd. De Commissie heeft niet duidelijk te kennen gegeven in welke gevallen, voor wat de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen betreft, de Republiek Estland de vermindering moet toepassen om de verweten niet-nakoming te beëindigen, aangezien de Commissie in haar verzoekschrift heeft gesteld dat die vermindering moet worden toegekend wanneer het wereldinkomen van niet-ingezetenen die in Estland een pensioen ontvangen lager ligt dan de drempels voor de vermindering die in het Estse recht zijn vastgesteld voor de belastingplichtigen die in die lidstaat verblijven, terwijl zij in repleik heeft verklaard dat de Republiek Estland voor de toekenning van die vermindering rekening moet houden met de drempels voor de vermindering die eventueel in de woonstaat van de betrokkene zijn vastgesteld.
- 24 In dat verband zij eraan herinnerd dat uit artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie en uit de rechtspraak van het Hof over die bepaling volgt dat elk inleidend verzoekschrift duidelijk en nauwkeurig het voorwerp van het geschil en een summieri uiteenzetting van de aangevoerde middelen moet bevatten, zodat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf en dat het petitum op ondubbelzinnige wijze moet zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen (zie onder meer arresten van 12 februari 2009, Commissie/Polen, C-475/07, punt 43, en 24 maart 2011, Commissie/Spanje, C-375/10, punt 10).
- 25 Het Hof kan ambtshalve onderzoeken of deze voorwaarden zijn vervuld (zie onder meer arrest van 26 april 2007, Commissie/Finland, C-195/04, Jurispr. blz. I-3351, punten 21 en 22).
- 26 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat in het kader van een beroep op basis van artikel 258 VWEU, dit beroep de grieven coherent en nauwkeurig moet uiteenzetten, zodat de lidstaat en het Hof de omvang van de verweten schending van het Unierecht precies kunnen begrijpen, wat noodzakelijk is opdat die lidstaat nuttig verweer kan voeren en het Hof het bestaan van de vermeende niet-nakoming kan beoordelen (zie onder meer arresten Commissie/Polen, punt 44, en Commissie/Spanje, punt 11, beide reeds aangehaald).

- 27 In de onderhavige niet-nakomingsprocedure moet echter enerzijds worden vastgesteld dat de Commissie in haar verzoekschrift, en met name in punt 25 ervan, heeft aangevoerd dat „[w]anneer de wetgeving van een lidstaat [voorziet] in een drempel waaronder de belastingplichtige wordt geacht niet over de noodzakelijke middelen te beschikken om de openbare uitgaven te financieren, er geen enkele reden is om deze belastingplichtigen, van wie het inkomen onder de vastgestelde drempel ligt, te onderscheiden op basis van hun woonplaats”. Aldus heeft de Commissie duidelijk te kennen gegeven dat de Republiek Estland naar haar mening wel degelijk rekening dient te houden met de door de belastingwet vastgelegde drempel voor de vermindering om uit te maken of de niet-ingezetene die in die lidstaat een ouderdomspensioen ontvangt recht heeft op de voor de inkomstenbelasting vastgestelde vermindering.
- 28 Anderzijds moet, wat de verwijzing door de Commissie naar de in de woonstaat vastgelegde drempels voor de vermindering betreft, worden vastgesteld dat deze verwijzing aansluit op een onderzoek door de Commissie naar de rechtspraak die is ontwikkeld in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), uit welk onderzoek de Commissie juist heeft afgeleid dat wanneer het totale inkomen van de belastingplichtige zo gering is dat hij in de lidstaat van zijn woonplaats aan geen enkele belasting is onderworpen, hij zich in een soortgelijke situatie bevindt als de ingezetene van de lidstaat waarin de betrokken inkomsten zijn verworven. Die staat moet bijgevolg „met betrekking tot verminderingen zijn eigen regels toepassen, die bepalen in hoeverre de belastingplichtigen in staat zijn belastingen te betalen, bestemd voor het dekken van de behoeften van het land”.
- 29 In ieder geval blijkt uit niets in het dossier dat de Republiek Estland niet in staat was op basis van het verzoekschrift verweer te voeren en dat het Hof niet in de gelegenheid is gesteld te onderzoeken of er sprake is van een niet-nakoming.
- 30 De door de Republiek Estland opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid is dus ongegrond en moet worden afgewezen.
- 31 In de tweede plaats acht het Hof het passend, gezien het feit dat de door het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid grotendeels samenvalt met het door de Republiek Estland gevoerde verweer op basis van aanbeveling 94/79, om het eventuele onderzoek ervan te voegen met de behandeling ten gronde.
- 32 In de derde plaats moet worden opgemerkt dat volgens het petitum van het verzoekschrift de Commissie het Hof verzoekt vast te stellen dat de Republiek Estland de krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, doordat zij in de belastingwet niet heeft voorzien in de toepassing van de vermindering voor niet-ingezetenen wier totale inkomen zo gering is dat zij daarvoor wel in aanmerking zouden komen indien zij ingezetenen waren. Aldus lijkt het petitum de nationale wetgeving te beogen met betrekking tot alle aan die wet onderworpen inkomsten.
- 33 Uit de memories van de Commissie blijkt echter dat die instelling in haar betoog ter ondersteuning van de grieven jegens de Republiek Estland slechts verwijst naar de fiscale behandeling van gepensioneerden die zich in dezelfde situatie als klaagster bevinden. Overigens heeft de Commissie ter terechtzitting gepreciseerd dat haar verzoek tot vaststelling van niet-nakoming enkel de pensioenen van niet-ingezetenen betreft.
- 34 Bijgevolg moet het onderhavige beroep wegens niet-nakoming worden geacht enkel betrekking te hebben op de toepassing van de regels van de belastingwet op ouderdomspensioenen die worden uitgekeerd aan niet-ingezetenen die zich in een situatie zoals die van klaagster bevinden.

Ten gronde

Argumenten van partijen

- 35 In haar beroep voert de Commissie in wezen aan dat de belastingwet, doordat zij de niet-ingezetenen gepensioneerd die minder dan 75 % van hun inkomsten in Estland verwerven, uitsluit van de in die wet voorziene verminderingen, die belastingplichtigen wegens het uitoefenen van hun recht van vrij verkeer van werknemers, zoals klaagster heeft gedaan, in een minder gunstige positie plaatst dan indien zij dit recht niet hadden uitgeoefend, ook al bevinden zij zich, gelet op het geringe bedrag van hun pensioenen, in een vergelijkbare situatie als die van ingezetenen met een vergelijkbaar inkomstenniveau. Bijgevolg vormt die wet een belemmering van het vrije verkeer van personen, zoals dit is neergelegd in artikel 45 VWEU en artikel 28 van de EER-Overeenkomst.
- 36 Zoals blijkt uit het reeds aangehaalde arrest Schumacker en is bevestigd door het arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443), bevinden de personen die slechts een klein gedeelte van hun inkomsten in de woonstaat verwerven zich wat hun fiscale behandeling betreft immers in een situatie die vergelijkbaar is met die van personen die verblijven in de lidstaat waar zij hun inkomsten verwerven. Wanneer iemands inkomsten nauwelijks of helemaal niet belastbaar zijn in diens woonstaat, kan deze staat er niet voor zorgen dat de belastingen die zijn betaald op de inkomsten verworven in een andere lidstaat van de belastbare grondslag worden afgetrokken. In die omstandigheden staat het volgens de Commissie aan de lidstaat waar de inkomsten zijn verworven om hierop zijn eigen fiscale voorschriften toe te passen, met name het voordeel van verminderingen.
- 37 Bijgevolg moet, zoals het Hof in het arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451), en het reeds aangehaalde arrest Wallentin heeft erkend, wanneer een lidstaat een vermindering toekent voor de inkomsten die geringer zijn dan bepaalde bedragen teneinde de belastingplichtigen een bestaansminimum te verzekeren, een dergelijk voordeel ook aan niet-ingezetenen worden toegekend, aangezien dat voordeel wordt toegekend op grond van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.
- 38 Volgens de Republiek Estland, daarin ondersteund door alle interveniënten, vormt het in de belastingwet voorziene verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen daarentegen geen beperking van het vrije verkeer van personen, aangezien het niet leidt tot een discriminatie tussen personen die zich in vergelijkbare situaties bevinden.
- 39 In dit verband brengt zij in herinnering dat uit het arrest Schumacker volgt dat de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen enkel als vergelijkbaar mag worden beschouwd wanneer de niet-ingezetenen het belangrijkste deel van hun inkomsten niet in de woonstaat, maar in een andere lidstaat verwerven. Het is enkel in dit geval dat die laatste staat de niet-ingezetenen fiscaal niet anders mag behandelen dan de ingezetenen.
- 40 Aldus past de belastingwet, om te verzekeren dat de ingezetenen en de niet-ingezetenen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden gelijk worden behandeld, de betrokken verminderingen op de niet-ingezetenen toe indien zij 75 % van hun wereldinkomen in Estland verwerven. Het belastbare inkomen wordt volgens de wetgeving van de woonstaat van de betrokkene berekend en ter bepaling van het deel dat in Estland is verworven, moet de niet-ingezetene een bewijs overleggen dat door de belastingdienst van zijn woonstaat is verstrekt.
- 41 Volgens de Republiek Estland heeft de Commissie met de instelling van dit beroep overigens aanbeveling 94/79 niet geëerbiedigd, waarin zij erop heeft gewezen dat de gelijke fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen zich enkel opdringt indien de niet-ingezetenen minstens 75 % van de inkomsten tijdens het betrokken belastingjaar hebben verworven in de lidstaat die ze belast.

- 42 Wat meer in het bijzonder de situatie van klagster betreft, benadrukken het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek bovendien dat de woonstaat, in casu de Republiek Finland, het totaal van de inkomsten die de betrokken belastingplichtige zowel in die lidstaat als in een andere lidstaat heeft verworven in aanmerking heeft genomen, en dat hij die niet heeft belast omdat het totale inkomen het van de belasting vrijgestelde minimuminkomen niet overschreed. Via een a-contrario redenering beklemtonen zij dat indien de woonstaat een geringer vrijgesteld minimuminkomen had vastgelegd, de inkomsten van die belastingplichtige zouden zijn belast, waarbij het bedrag van de in Estland betaalde belasting in mindering zou zijn gebracht. Aldus was de belastingwet niet strijdig met het vrije verkeer van werknemers.
- 43 Het Verenigd Koninkrijk voegt daaraan toe dat de door de Commissie voorgestelde oplossing om te vermijden dat de niet-ingezetene in Estland een hoger sociaal voordeel geniet dan de ingezetene, die erin bestaat dat de autoriteiten van die lidstaat het wereldinkomen van de betrokken belastingplichtige in aanmerking nemen bij de toepassing van de vermindering, onjuist is. Volgens de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting is het immers onmogelijk om in Estland inkomsten te belasten die in Finland zijn verworven. De Republiek Estland kan dus niet het wereldinkomen van de betrokken belastingplichtige berekenen, terwijl de Republiek Finland dat wel kan, rekening houdend met het feit dat die belastingplichtige in Finland verblijft en dat de Finse autoriteiten bevoegd zijn om van hem inlichtingen en documenten te verkrijgen. Het standpunt van de Commissie leidt ertoe dat de Republiek Estland haar belastingvrije som enkel op de in Estland verworven inkomsten mag toepassen en dat de niet-ingezetene wordt bevoordeeld doordat zijn persoonlijke en gezinssituatie zowel in Estland als in Finland in aanmerking wordt genomen.
- 44 Over deze verschillende punten merkt de Commissie op dat, anders dan verweerster en de interveniënten betogen, het Hof in het arrest Schumacker heeft geoordeeld dat wanneer de belastingplichtige geen inkomsten van betekenis verwerft in de woonstaat, de lidstaat waar die belastingplichtige zijn inkomsten verwerft hem dezelfde voordelen moet toekennen als die toegekend aan de ingezetenen die enkel inkomsten in die staat verwerven. Aldus heeft het Hof aanvaard dat hoewel in normale omstandigheden de lidstaat waarin een inkomen wordt verworven het aan de woonstaat kan overlaten om een aan de middelen van de belastingplichtige aangepast belastingniveau te verzekeren, de lidstaat waarin dat inkomen is verworven de persoonlijke situatie van de belastingplichtige in aanmerking moet nemen indien de woonstaat daar niet toe in staat is. Evenzo kan de woonstaat, indien de inkomsten van een belastingplichtige daar nauwelijks of helemaal niet belastbaar zijn, niet verzekeren dat de belastingen die zijn betaald over de inkomsten die in een andere lidstaat zijn verworven in mindering van de belastbare grondslag worden gebracht.
- 45 Wat de methode van berekening van de inkomsten van de niet-ingezetene betreft, benadrukt de Commissie dat de Republiek Estland het recht heeft om het wereldinkomen van de belastingplichtige in aanmerking te nemen bij de berekening van de belasting waaraan die belastingplichtige in voorkomend geval in Estland is onderworpen. Indien het wereldinkomen van de belastingplichtige geringer is dan de in Estland toepasselijke belastingdrempel moet die belastingplichtige in Estland aan geen enkele belasting worden onderworpen. Indien daarentegen zijn wereldinkomen de in Estland toepasselijke drempel overschrijdt, kan hij aan de inkomstenbelasting worden onderworpen. Dat leidt niet tot een belasting over de inkomsten verworven in andere lidstaten dan de Republiek Estland, maar komt enkel neer op het bepalen van de draagkracht van de belastingplichtige in het kader van de belastingheffing op uitsluitend de inkomsten die hij in Estland heeft verworven.
- 46 Wat het betoog van verweerster over aanbeveling 94/79 betreft, stelt de Commissie dat die handeling niet verbindend is. Zij kan niet tot doel hebben de regels van het primaire recht over het vrije verkeer van personen aan te vullen en beperkt in ieder geval niet de beoordelingsvrijheid van de Commissie. Die aanbeveling suggereert enkel de vaststelling van nationale maatregelen ter uitvoering van het recht van de Unie zonder af te doen aan de correcte uitvoering van de uit de Verdragen voortvloeiende verplichtingen. Overigens heeft die aanbeveling zelfs haar relevantie verloren aangezien zij is vastgesteld vóór de uitspraak van het arrest Schumacker.

Beoordeling door het Hof

– Grief inzake schending van artikel 45 VWEU

- 47 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat uit vaste rechtspraak volgt dat de directe belasting weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort, maar dat zij deze bevoegdheid echter in overeenstemming met het Unierecht moeten uitoefenen (zie onder meer arrest Schumacker, punt 21, en arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29, en 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 28). Bovendien moeten de nationale belastingregels de in de Verdragen neergelegde vrijheden en in het bijzonder het in artikel 45 VWEU neergelegde vrije verkeer van werknemers eerbiedigen.
- 48 In dat verband is het in beginsel onverenigbaar met de regels van het vrije verkeer dat een werknemer die dat recht heeft uitgeoefend, in de lidstaat waarvan hij een onderdaan is minder gunstig wordt behandeld dan indien hij geen gebruik had gemaakt van de hem bij die regels toegekende mogelijkheden. Evenwel moet eraan worden herinnerd dat er van discriminatie slechts pas sprake is indien verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (zie onder meer de arresten Schumacker, punt 30, en Gschwind, punt 21, en arrest van 22 maart 2007, Talotta, C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 18).
- 49 Nu zijn bij de directe belasting de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar, aangezien het door een niet-ingezetene in een lidstaat verworven inkomen meestal slechts een deel van zijn totale inkomen vormt, waarvan het zwaartepunt zich bevindt op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, hetgeen in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats is (zie onder meer arresten Schumacker, punten 31 en 32, en Gschwind, punt 22).
- 50 In punt 34 van het arrest Schumacker heeft het Hof geoordeeld dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is, rekening houdend met de objectieve verschillen tussen de situatie van de ingezetenen en de niet-ingezetenen, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie arrest Gschwind, punt 23).
- 51 Van een discriminatie in de zin van het Verdrag tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan slechts sprake zijn indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijven, wordt vastgesteld dat zij zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest Gschwind, punt 26).
- 52 Dit is het geval wanneer een niet-ingezetene die geen inkomsten van betekenis verwerft in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit arbeid verricht in de werkstaat, zich in een vergelijkbare situatie bevindt als de ingezetenen van die laatste staat, aangezien in dat geval de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Bijgevolg moet hij fiscaal worden behandeld als een ingezetene van de werkstaat en moet die staat hem de belastingvoordelen toekennen waarin hij voor de ingezetenen voorziet (zie onder meer arresten Schumacker, punten 36 en 37, en Gschwind, punt 27).
- 53 Het is ook vaste rechtspraak van het Hof dat in een situatie waarin er krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats in die staat geen enkel belastbaar inkomen is (zie in die zin arrest Wallentin, reeds aangehaald, punt 18), er een discriminatie kan zijn indien de persoonlijke en gezinssituatie van iemand zoals klaagster niet in de woonstaat en evenmin in de werkstaat in aanmerking wordt genomen (zie in die zin arrest Wallentin, punt 17).

- 54 Wanneer bijna 50 % van de totale inkomsten van de betrokkene in de woonstaat worden verworven, moet die woonstaat dus in beginsel in staat zijn om overeenkomstig de modaliteiten van zijn wettelijke regeling de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking te nemen (zie arrest Gschwind, punt 29).
- 55 In een geval echter zoals dat van klaagster, die krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats wegens haar geringe wereldinkomen in die staat niet belastbaar is, kan de woonstaat de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene, in het bijzonder de weerslag daarop door het belasten van inkomsten verworven in een andere lidstaat niet, in aanmerking nemen.
- 56 In dergelijke omstandigheden resulteert de weigering van de lidstaat waar de betrokken inkomsten zijn verworven om een in zijn belastingregeling vastgestelde vermindering toe te kennen, in een benadeling van de niet-ingezetenen belastingplichtigen zoals klaagster op de enkele grond dat zij gebruik hebben gemaakt van de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer.
- 57 Het uit een dergelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling kan alleen worden gerechtvaardigd indien het is gebaseerd op objectieve overwegingen die evenredig zijn aan de rechtmatige doelstellingen van het nationale recht (arrest van 9 november 2006, Turpeinen, C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 32). Hoewel de Republiek Estland heeft aangevoerd dat de litigieuze voorwaarde beoogt te vermijden dat de niet-ingezetenen belastingplichtige verminderingen in elk van de betrokken lidstaten cumuleert, moet in dat verband worden vastgesteld dat er in een geval zoals dat van klaagster geen sprake is van een ongerechtvaardigde cumulatie van voordelen.
- 58 Derhalve en voor zover dit hierboven is aangegeven kan de algemene aard van de voorwaarde van § 28³ van de belastingwet, die de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtigen niet in aanmerking neemt, personen benadelen zoals klaagster die gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheden die hun bij de regels inzake het vrije verkeer van werknemers zijn gegeven, en is zij dus onverenigbaar met de vereisten van de Verdragen zoals die uit artikel 45 VWEU voortvloeien.
- 59 De grief inzake de schending van artikel 45 VWEU moet bijgevolg gegrond worden verklaard.
- 60 De Republiek Estland heeft echter aangevoerd dat aanbeveling 94/79, wegens haar inhoud en aard, de vaststelling van de aangevoerde niet-nakoming verhindert.
- 61 Het is juist dat de Commissie in artikel 2, lid 2, van die aanbeveling te kennen heeft gegeven dat de lidstaten de inkomsten van niet-ingezetenen natuurlijke personen niet zwaarder mogen belasten dan die van de ingezetenen wanneer de inkomsten die belastbaar zijn in de lidstaat waarvan de natuurlijke persoon niet-ingezetene is minstens 75 % van het totale belastbare inkomen van deze persoon in het belastingjaar bedragen.
- 62 De Republiek Estland voert aan dat zij in de andere gevallen ingezetenen en niet-ingezetenen verschillend mag behandelen.
- 63 Evenwel moet eraan worden herinnerd dat volgens artikel 288, laatste alinea, VWEU de aanbevelingen tot de niet-verbindende handelingen van de instellingen van de Unie behoren. Overigens, zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie in herinnering heeft gebracht, berust de niet-nakomingsprocedure op de objectieve vaststelling dat een lidstaat de verplichtingen niet is nagekomen die het Unierecht hem opleggen, zodat de Republiek Estland zich in casu niet op het vertrouwensbeginsel kan beroepen om de objectieve vaststelling te verhinderen dat zij de krachtens het Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje, C-562/07, Jurispr. blz. I-9553, punt 18).
- 64 Voorts moet worden opgemerkt dat de vierde overweging van de considerans van aanbeveling 94/79 bepaalt dat zij de Commissie niet verhindert een actief beleid te voeren op het gebied van inbreukprocedures om ervoor te zorgen dat de grondbeginselen van het Verdrag worden geëerbiedigd.

65 In die omstandigheden staat aanbeveling 94/79 niet in de weg aan de vaststelling van de niet-nakoming van de verplichtingen van artikel 45 VWEU. Het Hof moet zich dus niet buigen over de vraag of het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek het recht hadden om in het kader van hun interventie op de grondslag van de vaststelling van die aanbeveling een exceptie van niet-ontvankelijkheid op te werpen tegen het beroep van de Commissie.

– Grief inzake schending van artikel 28 van de EER-Overeenkomst

66 Hoewel de Republiek Estland in het kader van haar verweer de argumenten betreffende de op artikel 45 VWEU gebaseerde grief ook heeft aangevoerd om tegen de grief betreffende artikel 28 van de EER-Overeenkomst op te komen, heeft zij de noodzaak erkend om § 28³ van de belastingwet te vervolledigen „teneinde de werkingssfeer ervan ook uit te breiden tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte”.

67 In dat verband moet worden opgemerkt dat de Estse wetgeving geen enkele mogelijkheid biedt om het betrokken fiscale voordeel toe te kennen aan personen die een Ests pensioen ontvangen en wonen in een van de derde landen die partij zijn bij de EER-Overeenkomst. Voor zover de bepalingen van artikel 28 van de EER-Overeenkomst dezelfde draagwijdte rechtens hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 45 VWEU, geldt het voorgaande mutatis mutandis voor artikel 28 (zie in die zin arrest van 18 januari 2007, Commissie/Zweden, C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punt 32).

68 Blijkens het voorgaande is de Republiek Estland, door de niet-ingezeten gepensioneerden die wegens de geringe hoogte van hun pensioenen krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats aldaar niet worden belast, uit te sluiten van het voordeel van de in de belastingwet vastgestelde verminderingen, de krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

Kosten

69 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Republiek Estland in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

70 Ingevolge artikel 69, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering dragen het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek, het Koninkrijk Zweden, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Bondsrepubliek Duitsland hun eigen kosten.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

- 1) **Door de niet-ingezeten gepensioneerden die wegens de geringe hoogte van hun pensioenen krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats aldaar niet worden belast, uit te sluiten van het voordeel van de verminderingen waarin is voorzien bij de tulumaksuseadus (wet betreffende de inkomstenbelasting) van 15 december 1999, zoals gewijzigd bij de wet van 26 november 2009, is de Republiek Estland de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 45 VWEU en artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.**
- 2) **De Republiek Estland wordt verwezen in de kosten.**
- 3) **Het Koninkrijk Spanje, de Portugese Republiek, het Koninkrijk Zweden, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Bondsrepubliek Duitsland dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen