ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 24ης Νοεμβρίου 2011 [1]

Υπόθεση C-39/10

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Δημοκρατίας της Εσθονίας

«Παράβαση κράτους μέλους — Ένσταση απαραδέκτου — Παρεμβαίνοντες — Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων — Άρθρο 45 ΣΛΕΕ — Άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εισοδήματος — Συντάξεις γήρατος — Έκπτωση φόρου για τα χαμηλά εισοδήματα — Διάκριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής»

I – Εισαγωγή

1. Η Δημοκρατία της Εσθονίας εφαρμόζει νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος η οποία δεν προβλέπει έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής των οποίων το συνολικό εισόδημα είναι τόσο χαμηλό ώστε αυτοί να απαλλάσσονταν από τον εν λόγω φόρο εάν ήταν κάτοικοι ημεδαπής.

2. Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι, εφαρμόζοντας την εν λόγω νομοθεσία, η Δημοκρατία της Εσθονίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 45 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [2] και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ) [3].

3. Η Δημοκρατία της Εσθονίας αμφισβήτησε τις αιτιάσεις που διατυπώνονται εις βάρος της, δεχόμενη πάντως την αναγκαιότητα συμπληρώσεως των διατάξεων της νομοθεσίας της που αφορούν τα δικαιώματα προς έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος που αναγνωρίζονται στους φορολογούμενους οι οποίοι είναι κάτοικοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ώστε το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών να επεκταθεί στους υπηκόους όλων των κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ.

4. Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως δημιουργεί αξιόλογες, κατά τη γνώμη μου, προοπτικές όσον αφορά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων που συνεπάγεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων για την ανατιθέμενη στα κράτη μέλη αρμοδιότητα να καθορίζουν τα ίδια το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζουν στους συνταξιούχους οι οποίοι άσκησαν το εν λόγω θεμελιώδες δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Εν προκειμένω, η ημερομηνία εκδόσεως της αιτιολογημένης γνώμης που απηύθυνε η Επιτροπή προς τη Δημοκρατία της Εσθονίας, η οποία καθορίζει το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να κριθεί εάν υπήρξε παράβαση, ανάγεται στις 17 Οκτωβρίου 2008 και, επομένως, είναι προγενέστερη της ενάρξεως ισχύος της Συνθήκης της Λισσαβώνας, την 1η Δεκεμβρίου 2009. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι τα πραγματικά περιστατικά που ενδεχομένως προκάλεσαν τη φερόμενη παράβαση συνεχίστηκαν πέραν της εκδόσεως της αιτιολογημένης γνώμης και εξακολουθούσαν να υφίστανται κατά την ημερομηνία ασκήσεως της προσφυγής, στις 22 Ιανουαρίου 2010. Εξάλλου, με την εν λόγω προσφυγή που υπέβαλε στην κρίση του Δικαστηρίου, η Επιτροπή αναφέρεται όχι πλέον στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, αλλά σε εκείνες της Συνθήκης ΛΕΕ, στις οποίες, συνεπώς, γίνεται αναφορά εν προκειμένω.

3 — ΕΕ 1994, L 1, σ. 3.

5. Εντούτοις, φρονώ ότι τα συντακτικά σφάλματα, καθώς και οι ανακολουθίες στη συλλογιστική που διαπιστώθηκε ότι περιέχονται στο δικόγραφο της προσφυγής και στα μεταγενέστερα υπομνήματα της Επιτροπής, δύνανται να οδηγήσουν στην απόρριψη της προσφυγής ως απαράδεκτης.

II – Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

1. Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ

6. Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«1. Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης.

2. Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

3. Με την επιφύλαξη των περιορισμών που δικαιολογούνται για λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνει το δικαίωμά τους:

α) να αποδέχονται κάθε πραγματική προσφορά εργασίας·

β) να διακινούνται ελεύθερα για τον σκοπό αυτό εντός της επικρατείας των κρατών μελών·

γ) να διαμένουν σε ένα από τα κράτη μέλη με τον σκοπό να ασκούν εκεί ορισμένη εργασία σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που διέπουν την απασχόληση των εργαζομένων υπηκόων αυτού του κράτους μέλους·

δ) να παραμένουν στην επικράτεια ενός κράτους μέλους και μετά την άσκηση σ' αυτό ορισμένης εργασίας, κατά τους όρους που θα αποτελέσουν αντικείμενο κανονισμών εφαρμογής που θα εκδώσει η Επιτροπή.

4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται προκειμένου περί απασχολήσεως στη δημόσια διοίκηση.»

7. Το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ κατοχυρώνει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ), κατά τρόπο ταυτόσημο, ουσιαστικώς, με εκείνον των διατάξεων του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

2. Η σύσταση 94/79/ΕΚ

8. Η σύσταση 94/79/ΕΚ[4], την οποία επικαλείται η Δημοκρατία της Εσθονίας και οι παρεμβαίνοντες, αφορά τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος.

4 — Σύσταση της Επιτροπής της 21ης Δεκεμβρίου 1993, σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 1994, L 39, σ. 22).

9. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της συστάσεως 94/79 ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας σύστασης στα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατοικούν σε ένα κράτος μέλος και υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος σε άλλο κράτος μέλος, του οποίου δεν είναι κάτοικοι, ως προς τα κατωτέρω εισοδήματα:

[…]

— συντάξεις και άλλες ανάλογες αμοιβές εισπραττόμενες λόγω προηγούμενης επαγγελματικής απασχόλησης καθώς και συντάξεις κοινωνικής ασφάλισης,

— […]».

10. Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω συστάσεως ορίζει τα εξής:

«1. Τα εισοδήματα που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, δεν υποβάλλονται από το κράτος μέλος, το οποίο τα φορολογεί, σε φόρο μεγαλύτερο από εκείνον στον οποίο θα υπέκειντο ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα τέκνα του αν ήσαν κάτοικοι του εν λόγω κράτους μέλους.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται υπό τον όρο ότι τα εισοδήματα που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και υπόκεινται σε φόρο στο κράτος μέλος του οποίου το φυσικό πρόσωπο δεν είναι κάτοικος αποτελούν τουλάχιστον το 75 % του συνόλου του φορολογητέου εισοδήματος αυτού του προσώπου κατά το οικονομικό έτος.»

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

11. Ο εσθονικός νόμος περί φόρου εισοδήματος του 1999, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως της αιτιολογημένης γνώμης της Επιτροπής, ήτοι το 2008, ορίζει τα εξής[5]:

«Άρθρο 1.

Αντικείμενο του φόρου

(1) Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί του εισοδήματος του φορολογουμένου, αφού εφαρμοστούν οι προβλεπόμενες από τον νόμο εκπτώσεις.

[...]»

«Άρθρο 2.

Φορολογούμενοι

(1) Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 1, παράγραφος 1, φόρος εισοδήματος καταβάλλεται από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που δεν έχουν την κατοικία ή την έδρα τους στην ημεδαπή και αποκτούν φορολογητέα εισοδήματα.

[...]»

«Άρθρο 19.

Διατροφές, συντάξεις, υποτροφίες, επιδόματα, ασφάλιστρα, κέρδη από λαχειοφόρους αγορές, αποζημιώσεις

[...]

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

(2) Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί των συντάξεων, των επιδομάτων, των υποτροφιών, των καλλιτεχνικών, αθλητικών και επιστημονικών ενισχύσεων, των κερδών από λαχειοφόρες αγορές, των επιδομάτων που λαμβάνονται δυνάμει της νομοθεσίας περί γονικών επιδομάτων, καθώς και επί των αποζημιώσεων και των ημερησίων αποζημιώσεων (“per diem”) λόγω αθλητικών μετακινήσεων. […]»

«Άρθρο 23.

Βασική έκπτωση φόρου

Στο πλαίσιο της εκάστοτε φορολογικής περιόδου, από το εισόδημα των φυσικών προσώπων κατοίκων ημεδαπής δύναται να εκπέσει:

1) το ποσό των 27 000 ΕΕΚ [εσθονικών κορονών] το 2008·

[…]»

«Άρθρο 23[2].

Συμπληρωματική έκπτωση φόρου για τους συνταξιούχους

Όταν φυσικό πρόσωπο κάτοικος ημεδαπής λαμβάνει σύνταξη από συμβαλλόμενο κράτος βάσει του νόμου, σύνταξη βάσει υποχρεωτικού κεφαλαιοποιητικού συστήματος που προβλέπεται από τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους ή σύνταξη βάσει συμφωνίας περί κοινωνικής ασφαλίσεως, από το εισόδημα του εν λόγω προσώπου εκπίπτει ποσό αντιστοιχούν στο ύψος των συντάξεων αυτών, εντός του ανωτάτου ορίου των 36 000 ΕΕΚ για την εκάστοτε φορολογική περίοδο.»

«Άρθρο 28[3].

Εκπτώσεις από το εισόδημα κατοίκων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Φυσικά πρόσωπα κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης δικαιούνται επίσης να εφαρμόζουν τις εκπτώσεις του παρόντος κεφαλαίου επί του φορολογητέου στην Εσθονία εισοδήματός τους, στον βαθμό που, στο πλαίσιο της εκάστοτε φορολογικής περιόδου, λαμβάνουν τουλάχιστον το 75 % του φορολογητέου εισοδήματός τους στην Εσθονία και υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου κατοίκου ημεδαπής. Ως φορολογητέο εισόδημα νοείται το εισόδημα πριν από την εφαρμογή εκπτώσεων σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους κατοικίας.»

«Άρθρο 29.

Φορολογητέο εισόδημα κατοίκων αλλοδαπής

[...]

(9) Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί των συντάξεων και των υποτροφιών, των καλλιτεχνικών, αθλητικών και επιστημονικών ενισχύσεων, των επιδομάτων, περιλαμβανομένων των επιδομάτων ανεργίας, των κερδών από λαχειοφόρες αγορές που καταβάλλονται υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 19, παράγραφοι 2 και 3, των επιδομάτων που λαμβάνονται δυνάμει της νομοθεσίας περί γονικών επιδομάτων, των παροχών διατροφής που προβλέπονται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής από το εσθονικό Δημόσιο, από φορείς τοπικής αυτοδιοικήσεως ή από κατοίκους ημεδαπής. Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί των ασφαλιστικών αποζημιώσεων που καταβάλλονται υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 20 και 21 σε κατοίκους αλλοδαπής από εσθονικά ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας, από εσθονικά ταμεία ανεργίας ή από ασφαλιστικές εταιρείες εδρεύουσες στην ημεδαπή, και επί των καταβαλλομένων από ταμεία συντάξεων με έδρα στην Εσθονία ενισχύσεων. [...]»

«Άρθρο 41.

Ενισχύσεις επί των οποίων παρακρατείται φόρος εισοδήματος

[...]

(6) Επί των ασφαλιστικών αποζημιώσεων, των συντάξεων, των ποσών που καταβάλλονται από ταμεία συντάξεων, των υποτροφιών, των κερδών από λαχειοφόρους αγορές, των παροχών διατροφής, των επιδομάτων που καταβάλλονται δυνάμει της νομοθεσίας περί οικογενειακών επιδομάτων (άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 20, παράγραφοι 1 έως 3, άρθρο 20[1], άρθρο 21, παράγραφος 1, και άρθρο 29, παράγραφος 9) ή άλλων υποκείμενων στον φόρο εισοδήματος ενισχύσεων που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους ημεδαπής, πλην των προβλεπόμενων στο σημείο 12 ενισχύσεων·[...]»

«Άρθρο 42.

Μειώσεις του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

[...]

(1[1]) Στην περίπτωση συντάξεως καταβαλλομένης σε φυσικό πρόσωπο κάτοικο ημεδαπής από το εσθονικό Δημόσιο βάσει του νόμου και συντάξεως καταβαλλομένης βάσει υποχρεωτικού κεφαλαιοποιητικού συστήματος που προβλέπεται από τη νομοθεσία περί κεφαλαιοποιητικών συντάξεων, πριν από την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος εφαρμόζεται συμπληρωματική έκπτωση φόρου (άρθρο 23[2]) αντιστοιχούσα στο ύψος της οικείας συντάξεως, στο βαθμό, πάντως, που η έκπτωση αυτή δεν υπερβαίνει, μηνιαίως, το ένα δωδέκατο του ποσού που προβλέπεται στο άρθρο 23[2].[...]»

III – Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

12. Στην Επιτροπή περιήλθε καταγγελία Εσθονού υπηκόου που κατοικεί στη Φινλανδία σχετικά με τον φόρο εισοδήματος επί της καταβαλλόμενης από τη Δημοκρατία της Εσθονίας συντάξεώς του. Ο ενδιαφερόμενος διαμαρτυρήθηκε διότι επί του φορολογητέου εισοδήματός του δεν εφαρμόσθηκε ούτε η βασική έκπτωση φόρου που προβλέπεται για τους κατοίκους ημεδαπής ούτε η συμπληρωματική έκπτωση φόρου που προβλέπεται για τους συνταξιούχους κατοίκους ημεδαπής.

13. Ο καταγγέλλων, αφού συμπλήρωσε την ηλικία συνταξιοδοτήσεως στην Εσθονία, εγκαταστάθηκε στη Φινλανδία, όπου εργάστηκε και απέκτησε επίσης δικαίωμα συντάξεως. Συνεπώς, λαμβάνει δυο συντάξεις, μία από την Εσθονία και μία από τη Φινλανδία, οι οποίες ανέρχονται σχεδόν στο ίδιο ποσό. Η καταβαλλόμενη στην Εσθονία σύνταξη υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ενώ το αντίθετο ισχύει ως προς τη σύνταξη που καταβάλλεται στη Φινλανδία[6].

14. Συγκεκριμένα, ο ενδιαφερόμενος, λόγω του υπερβολικά χαμηλού συνολικού εισοδήματός του, το οποίο δεν υπερβαίνει το βασικό αφορολόγητο όριο που ισχύει για τους κατοίκους Φινλανδίας, δεν καταβάλλει φόρο εισοδήματος στο εν λόγω κράτος μέλος. Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό του οφειλομένου στη Φινλανδία φόρου εισοδήματος, δεν δύναται να τύχει πιστώσεως φόρου με βάση τον φόρο εισοδήματος που καταβάλλει στην Εσθονία επί της συντάξεως που λαμβάνει στο κράτος αυτό.

15. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η Επιτροπή έκρινε ότι, στην Εσθονία, η φορολογική επιβάρυνση των κατοίκων αλλοδαπής οι οποίοι τελούν σε κατάσταση ανάλογη προς εκείνη του καταγγέλλοντος είναι μεγαλύτερη από εκείνη που θα επωμίζονταν αυτοί, εάν ελάμβαναν το σύνολο του προερχόμενου από σύνταξη εισοδήματός τους σε ένα και μόνον κράτος μέλος, είτε αυτό ήταν η Δημοκρατία της Εσθονίας είτε η Δημοκρατία της Φινλανδίας. Επισήμανε ότι το συνολικό εισόδημα του εν λόγω φορολογουμένου από τις συντάξεις που του καταβάλλονται στην Εσθονία και στη Φινλανδία θα υπερέβαινε μόνον κατ' ελάχιστον το αφορολόγητο όριο που ισχύει για τους συνταξιούχους που είναι κάτοικοι Εσθονίας, εάν τα άρθρα 23 και 23[2] του εσθονικού νόμου περί φόρου εισοδήματος είχαν εφαρμογή επ' αυτού.

6 — Η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Δημοκρατία της Φινλανδίας συνήψαν στο Ελσίνκι, στις 23 Μαρτίου 1993, σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας (RT II 1993, 37, 113), το άρθρο 18 της οποίας έχει εφαρμογή εν προκειμένω.

16. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή απέστειλε στις 4 Φεβρουαρίου 2008 στη Δημοκρατία της Εσθονίας έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο την κάλεσε να καταθέσει τις παρατηρήσεις της όσον αφορά το ενδεχομένως ασύμβατο των διατάξεων της εθνικής της νομοθεσίας περί *φορολογήσεως των συντάξεων* που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής προς το άρθρο 39 ΕΚ και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

17. Με έγγραφο της 9ης Απριλίου 2008, η Δημοκρατία της Εσθονίας αντέκρουσε την άποψη της Επιτροπής, προβάλλοντας ότι η νομοθεσία της επιτρέπει να υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς με αυτό που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής μόνον οι κάτοικοι αλλοδαπής που πραγματοποιούν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός τους, ήτοι τουλάχιστον το 75 % αυτού, από την Εσθονία. Κατά τη Δημοκρατία της Εσθονίας, στις υπόλοιπες περιπτώσεις, εναπόκειται στο κράτος κατοικίας του ενδιαφερομένου να διασφαλίσει την επιβολή σε αυτόν της δέουσας φορολογίας.

18. Με έγγραφο της 17ης Οκτωβρίου 2008, η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στη Δημοκρατία της Εσθονίας, καλώντας τη να λάβει τα αναγκαία μέτρα προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών της, εντός διμήνου από της παραλαβής της γνώμης αυτής.

19. Με απαντητικό έγγραφο της 28ης Δεκεμβρίου 2008, η Δημοκρατία της Εσθονίας εκδήλωσε τη διαφωνία της ως προς τις προβαλλόμενες από την Επιτροπή αιτιάσεις όσον αφορά το μη συμβατό του εσθονικού νόμου περί φόρου εισοδήματος προς το άρθρο 39 ΕΚ. Αντιθέτως, αναγνώρισε ότι ο εν λόγω νόμος παρουσιάζει κενά βάσει του άρθρου 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και δήλωσε ότι είναι διατεθειμένη να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 28[3] του οικείου νόμου και στους υπηκόους των κρατών μελών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

20. Κρίνοντας ότι η κατάσταση εξακολουθούσε να μην είναι ικανοποιητική, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Με προσφυγή που κατέθεσε στις 22 Ιανουαρίου 2010, η Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να «αναγνωρίσει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 45 [ΣΛΕΕ] και το άρθρο 28 της Συμφωνίας ΕΟΧ, διότι η νομοθεσίας της δεν προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής των οποίων το συνολικό εισόδημα είναι τόσο χαμηλό ώστε αυτοί θα απαλλάσσονταν από τον φόρο αυτό εάν ήταν κάτοικοι ημεδαπής».

22. Η Δημοκρατία της Εσθονίας ζήτησε να κριθεί απαράδεκτη η προσφυγή ή, επικουρικώς, να απορριφθεί, επικαλούμενη διαφορετική ερμηνεία των μνημονευθεισών διατάξεων, καθώς και να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

23. Το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, καθώς και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας κατέθεσαν υπομνήματα παρεμβάσεως υπέρ των αιτημάτων της Δημοκρατίας της Εσθονίας.

24. Κατά την προφορική διαδικασία, επετράπη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στο Βασίλειο της Σουηδίας να παρέμβουν και να καταθέσουν παρατηρήσεις προς στήριξη των αιτημάτων του καθού κράτους μέλους.

25. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, η Επιτροπή και η Δημοκρατία της Εσθονίας, καθώς και το Βασίλειο της Ισπανίας και το Βασίλειο της Σουηδίας ανέπτυξαν προφορικές παρατηρήσεις.

V – Εξέταση της προσφυγής λόγω παραβάσεως

Α — *Επί του παραδεκτού της προσφυγής*

26. Η Δημοκρατία της Εσθονίας ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής ως απαράδεκτη.

27. Το απαράδεκτο της προσφυγής λόγω παραβάσεως που ασκήθηκε κατά της Δημοκρατίας της Εσθονίας προέβαλαν επίσης δυο παρεμβαίνοντες, ήτοι το Βασίλειο της Ισπανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία.

1. Επί της ενστάσεως απαράδεκτου που αντλείται από το διφορούμενο περιεχόμενο του δικογράφου της προσφυγής

28. Με το υπόμνημα ανταπαντήσεώς της, η Δημοκρατία της Εσθονίας, υποστηριζόμενη ως προς το σημείο αυτό από το Βασίλειο της Ισπανίας, προέβαλε λόγο απαραδέκτου με τον οποίο επικαλέσθηκε έλλειψη σαφήνειας των υπομνημάτων της Επιτροπής. Η καθής υποστήριξε ότι η προσφεύγουσα δεν επισήμανε ρητώς σε ποιες περιπτώσεις τα κράτη μέλη υποχρεούνται να χορηγήσουν έκπτωση φόρου στους κατοίκους άλλου κράτους μέλους και, επομένως, με ποιον τρόπο θα μπορούσε να αρθεί η προσαπτομένη σε αυτή παράβαση. Επισήμανε ότι, με την προσφυγή της, η Επιτροπή ανέφερε ότι το αποφασιστικό κριτήριο για τη χορήγηση της εκπτώσεως έγκειται στο κατά πόσο το συνολικό εισόδημα των κατοίκων αλλοδαπής είναι χαμηλότερο από το αφορολόγητο όριο που ισχύει στο κράτος προελεύσεως, ενώ με το υπόμνημα ανταπαντήσεώς της δήλωσε ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αφορολόγητο όριο που ισχύει στο κράτος κατοικίας. Η Εσθονική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η αντίφαση που προκύπτει από τις προβαλλόμενες από την Επιτροπή αιτιάσεις καθιστά την προσφυγή λόγω παραβάσεως διφορούμενη όσον αφορά ένα στοιχείο το οποίο κρίνεται αναγκαίο για την κατανόηση του ζητουμένου του αιτήματός της, γεγονός που πρέπει να οδηγήσει το Δικαστήριο να κηρύξει την εν λόγω προσφυγή απαράδεκτη.

29. Αντιθέτως, η Επιτροπή δήλωσε ότι οι αιτιάσεις της δεν είναι ούτε ασαφείς ούτε αντιφατικές, διευκρινίζοντας ότι, κατά τη γνώμη της, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη μόνον το ελάχιστο εισόδημα που απαιτείται, βάσει των διατάξεων της εσωτερικής έννομης τάξεως, να αποκτά ορισμένος φορολογούμενος προκειμένου να θεωρείται ότι δύναται να συνεισφέρει στις δημόσιες δαπάνες, και όχι το ισχύον σε άλλα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη ελάχιστο εισόδημα.

30. Εξάλλου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή αντέτεινε ότι η επίκληση από την καθής λόγου απαραδέκτου το πρώτον κατά το στάδιο του υπομνήματος ανταπαντήσεως δεν συνάδει προς τις διατάξεις του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πάντως, η Δημοκρατία της Εσθονίας τόνισε ότι με το υπόμνημα αντικρούσεώς της είχε ήδη αναφέρει ότι η προσφυγή ήταν ασαφής όσον αφορά τη δυνατότητα να λαμβάνεται υπόψη το αφορολόγητο όριο του κράτους κατοικίας.

31. Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, επιβάλλει, στο πλαίσιο των προϋποθέσεων του παραδεκτού, το δικόγραφο με το οποίο εισάγεται ενώπιον του Δικαστηρίου προσφυγή λόγω παραβάσεως να εμφαίνει το αντικείμενο της διαφοράς και να περιλαμβάνει συνοπτική έκθεση των αιτιάσεων που επικαλείται ο προσφεύγων.

32. Κατά τη νομολογία, η Επιτροπή οφείλει να προσδιορίσει, στα αιτήματα του δικογράφου προσφυγής που κατατίθεται βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, τις συγκεκριμένες αιτιάσεις επί των οποίων καλείται να αποφανθεί το Δικαστήριο. Τα εν λόγω αιτήματα πρέπει να είναι διατυπωμένα κατά τρόπο μη διφορούμενο, ούτως ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος είτε να αποφανθεί το Δικαστήριο ultra petita είτε να

παραλείψει να αποφανθεί επί κάποιας αιτιάσεως[7]. Οι αντιφάσεις[8], καθώς και το λακωνικό κείμενο[9] της συνοπτικής εκθέσεως των προβαλλομένων από την Επιτροπή αιτιάσεων στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως δεν πληρούν τις απαιτήσεις των δυο προαναφερθέντων άρθρων. Η μη πλήρωση των προϋποθέσεων αυτών επιφέρει την ποινή του απαραδέκτου των αιτιάσεων που στηρίζονται στα εν λόγω ανεπαρκή και ασαφή στοιχεία, καθόσον αυτά δεν επιτρέπουν να καταστούν γνωστά όλα τα ουσιώδη στοιχεία της προσαπτομένης παραβάσεως[10].

33. Συγκεκριμένα, μια προσφυγή λόγω παραβάσεως η οποία στηρίζεται σε ασαφή, ή μάλλον αντιφατική, επιχειρηματολογία πρέπει να κηρυχθεί απαράδεκτη, καθόσον στερεί το κράτος μέλος και το Δικαστήριο από τη δυνατότητα να αντιληφθούν με ακρίβεια τη σημασία της προσαπτομένης παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης. Η παροχή των εν λόγω πληροφοριών είναι αναγκαία προκειμένου το εν λόγω κράτος να μπορέσει να προβάλει λυσιτελώς τα μέσα υπερασπίσεώς του και το Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως[11].

34. Εν προκειμένω, φρονώ ότι από το δικόγραφο της προσφυγής και τα λοιπά υπομνήματα της Επιτροπής προκύπτει ότι αυτή δεν διατύπωσε κατά τρόπο σαφή και ακριβή την αιτίασή της περί του αφορολογήτου ορίου που πρέπει να εφαρμόσει ορισμένο κράτος μέλος το οποίο προτίθεται να επιβάλει άμεσο φόρο στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής που αποκτούν έσοδα εντός αυτού. Η Δημοκρατία της Εσθονίας περιέγραψε διεξοδικώς, μέσω της παραθέσεως διαφόρων λεπτομερών παραδειγμάτων με το υπόμνημα αντικρούσεώς της, την εγγενή ασάφεια του δικογράφου της προσφυγής, καθώς και τις αντιφάσεις που υφίστανται μεταξύ αυτού και του υπομνήματος αντικρούσεως της Επιτροπής όσον αφορά την εν λόγω αιτίαση. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η ένσταση του εν λόγω κράτους μέλους είναι βάσιμη.

35. Προσθέτω ότι ούτε το αντικείμενο της προσφυγής προσδιορίστηκε κατά τρόπο ακριβή από την Επιτροπή. Συγκεκριμένα, μολονότι το στοιχείο αυτό έχει καίρια σημασία, η προσφεύγουσα προέβη στον εν λόγω προσδιορισμό το πρώτον στο πλαίσιο της προφορικής διαδικασίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Απαντώντας στις ερωτήσεις που της ετέθησαν, δήλωσε ότι, παρά τη γενική προσέγγιση που φαίνεται να υιοθετείται με το δικόγραφο, η προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει να νοηθεί ως αφορώσα όχι την κατάσταση όλων των φορολογουμένων που λαμβάνουν υπερβολικά χαμηλό εισόδημα στην Εσθονία[12] και κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, αλλά μόνον την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής οι οποίοι δικαιούνται συντάξεως στην Εσθονία. Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της ευρείας διατυπώσεως του δικογράφου της προσφυγής που υποβλήθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου[13], είναι κάλλιστα δυνατό να δημιουργηθεί σύγχυση. Εξάλλου, οι παρατηρήσεις που υπέβαλε η Δημοκρατία της Εσθονίας, καθώς και τα κράτη μέλη που άσκησαν παρέμβαση υπέρ αυτής, στηρίχθηκαν όλες στην παραδοχή ότι η προσφυγή δεν αφορά μόνον τους συνταξιούχους κατοίκους αλλοδαπής, αλλά καλύπτει γενικώς όλους τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής.

7 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 2009, C-154/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας (σκέψεις 60 και 63 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 14ης Ιανουαρίου 2010, C-343/08, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας (Συλλογή 2010, σ. I-275, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 2006, C-255/04, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2006, σ. I-5251, σκέψη 24), της 28ης Ιουνίου 2007, C-235/04, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2007, σ. I-5415, σκέψη 47), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-305/06, Επιτροπή κατά Ελλάδας (σκέψη 46).

9 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, C-165/08, Επιτροπή κατά Πολωνίας (Συλλογή 2009, σ. I-6843, σκέψεις 42 έως 47).

10 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2004, C-431/02, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (σκέψεις 25 έως 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 2007, C-199/04, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2007, σ. I-1221, σκέψεις 21, 25 και 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-475/07, Επιτροπή κατά Πολωνίας (σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Τονίζεται ότι, η έννοια του «εισοδήματος», κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, του εθνικού νόμου περί φόρου εισοδήματος νοείται ευρέως από τη Δημοκρατία της Εσθονίας.

13 — Επ' αυτού, βλ. το αίτημα του δικογράφου της προσφυγής, με το οποίο επαναλαμβάνεται κατ' ουσίαν η τελευταία περίοδος της αιτιολογημένης γνώμης, τονίζεται δε, επίσης, ότι το άρθρο 23[2] του επίμαχου νόμου, το οποίο προβλέπει τη χορήγηση συμπληρωματικής εκπτώσεως φόρου στους συνταξιούχους, δεν είναι το μοναδικό του οποίου γίνεται επίκληση με τους λόγους της προσφυγής λόγω παραβάσεως.

36. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αυτεπαγγέλτως εάν συντρέχουν οι προβλεπόμενες από το άρθρο 258 ΣΛΕΕ προϋποθέσεις για την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως [14], φρονώ ότι εν προκειμένω η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να επιβληθούν κυρώσεις για την αθέτηση των υποχρεώσεων της Επιτροπής. Δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι, λόγω της σπουδαιότητας που αποδίδει η Συνθήκη ΛΕΕ στη δράση την οποία μπορεί να αναλάβει η Ένωση κατά των κρατών μελών επί παραβάσεως, η διαδικασία αυτή έχει περιβληθεί με εγγυήσεις οι οποίες δεν πρέπει να παραμελούνται, ιδίως για τον λόγο ότι η δράση αυτή έχει ως συνέπεια την υποχρέωση των κρατών μελών να λάβουν τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της αποφάσεως του Δικαστηρίου [15].

37. Στο πλαίσιο διαδικασίας όπως η υπό κρίση, έχει ουσιώδη σημασία το κράτος μέλος στο οποίο προσάπτεται παράβαση να γνωρίζει επακριβώς τι όφειλε να έχει πράξει. Όμως, τα στοιχεία που παρέσχε εν προκειμένω η Επιτροπή στη Δημοκρατία της Εσθονίας δεν ήταν αρκούντως σαφή ώστε να επιτρέψουν στο εν λόγω κράτος να προετοιμάσει την άμυνά του χωρίς δυσκολίες. Εξάλλου, στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο δεν είναι πλήρως σε θέση να κρίνει εάν οι προβαλλόμενοι λόγοι είναι ή όχι βάσιμοι.

38. Κατά τη γνώμη μου, στο μέτρο που η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως στηρίζεται σε αιτιάσεις οι οποίες έχουν διατυπωθεί κατά τρόπο ανακόλουθο και ασαφή, δεν πληροί τις προμνημονευθείσες προϋποθέσεις και, επομένως, πρέπει να κριθεί απαράδεκτη στο σύνολό της για τον λόγο αυτό.

2. Επί της ενστάσεως απαραδέκτου που αντλείται από τη σύσταση 94/79

39. Κατά τη Δημοκρατία της Πορτογαλίας, η Επιτροπή επέδειξε αντιφατική συμπεριφορά, μη συνάδουσα προς τις αρχές της χρηστής διοικήσεως, της αγαστής συνεργασίας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, στο μέτρο που άσκησε προσφυγή κατά παραβάσεως κατά της Δημοκρατίας της Εσθονίας, παρά το γεγονός ότι το γράμμα της επικρινόμενης νομοθεσίας ήταν συμβατό προς τη σύσταση 94/79, με την οποία η προσφεύγουσα παρέχει η ίδια κατευθύνσεις όσον αφορά το επίμαχο ζήτημα και η οποία δεν έχει ανακληθεί ή αντικατασταθεί από μεταγενέστερη πράξη.

40. Ομοίως, το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι η Επιτροπή παραβίασε την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον δημιούργησε στα κράτη μέλη την προσδοκία ότι η εφαρμογή των κριτηρίων που καθορίζονται με τη σύσταση 94/79 δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά παράβαση υποχρεώσεως. Επιπλέον, τονίζει ότι, στο μέτρο που διαφοροποίησε τη θέση του χωρίς να εξηγήσει τους λόγους προς τούτο και χωρίς να εκδώσει νέα σύσταση, το εν λόγω θεσμικό όργανο παραβίασε, επίσης, την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία παρέχει προστασία στα κράτη μέλη, καθόσον γνώριζε ότι, εάν το Δικαστήριο δεχθεί ότι συντρέχει παράβαση, δύναται να θεμελιωθεί ευθύνη του καθού κράτους.

41. Οι δυο αυτοί παρεμβαίνοντες υποστηρίζουν ότι η εν λόγω συμπεριφορά της Επιτροπής θα πρέπει να επισύρει ως ποινή το απαράδεκτο ή την απόρριψη της προσφυγής που ασκήθηκε από αυτή.

42. Απαντώντας στα ανωτέρω, η Επιτροπή αντιτάσσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας και η Δημοκρατία της Πορτογαλίας προβάλλουν λόγους απαραδέκτου τους οποίους δεν έχει επικαλεστεί, υπό τη μορφή αυτή, το καθού κράτος μέλος. Στηριζόμενη στο άρθρο 40, τέταρτο εδάφιο, του πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου και στο άρθρο 93, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, καθώς και στη νομολογία [16], διατείνεται ότι οι εν λόγω παρεμβαίνοντες δεν μπορούν να προβάλουν νέα ένσταση απαραδέκτου και ότι, επομένως, το Δικαστήριο δεν υποχρεούται να εξετάσει τους οικείους λόγους απαραδέκτου.

14 — Βλ., ιδίως, προπαρατεθείσα απόφαση C-199/04, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

15 — Απόφαση της 10ης Μαρτίου 1970, 7/69, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 271).

16 — Συναφώς, παραπέμπει στην απόφαση της 15ης Ιουνίου 1993, C-225/91, Matra κατά Επιτροπής (Συλλογή 1993, σ. I-3203).

43. Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 40, δεύτερο εδάφιο, του πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου ορίζει ότι το δικαίωμα παρεμβάσεως στις διαφορές που υποβάλλονται στο Δικαστήριο ανήκει σε κάθε πρόσωπο που έχει συμφέρον στην επίλυση της διαφοράς. Δυνάμει του τετάρτου εδαφίου της ως άνω διατάξεως, «[τ]ο δικόγραφο της παρεμβάσεως δεν μπορεί να έχει άλλο αντικείμενο από την υποστήριξη των αιτημάτων ενός των διαδίκων». Ομοίως, το άρθρο 93, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας ορίζει ότι «[ο] παρεμβαίνων αποδέχεται τη δίκη στο στάδιο στο οποίο αυτή βρίσκεται κατά τον χρόνο της παρεμβάσεώς του».

44. Κατά τη νομολογία, καίτοι οι διατάξεις αυτές δεν εμποδίζουν τη δυνατότητα του παρεμβαίνοντος να προβάλει επιχειρήματα διαφορετικά από εκείνα του διαδίκου τον οποίο υποστηρίζει, εντούτοις τούτο ισχύει υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι αυτά δεν τροποποιούν το πλαίσιο της διαφοράς και, αφετέρου, ότι η παρέμβαση έχει ως αντικείμενο μόνον την υποστήριξη των αιτημάτων του υπέρ ου η παρέμβαση διαδίκου[17]. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι οι παρεμβαίνοντες δεν έχουν δικαίωμα να προτείνουν ένσταση απαραδέκτου μη περιλαμβανομένη στα αιτήματα του καθού[18].

45. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το Βασίλειο της Ισπανίας και η Δημοκρατία της Πορτογαλίας προέβαλαν ένσταση απαραδέκτου προς στήριξη των επιχειρημάτων της καθής, η οποία υποστήριξε ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη.

46. Εντούτοις, η Δημοκρατία της Εσθονίας προέβαλε το απαράδεκτο της προσφυγής λόγω παραβάσεως στηριζόμενη σε λόγο διαφορετικό από εκείνον τον οποίο επικαλέστηκαν οι δυο αυτοί παρεμβαίνοντες. Επομένως, φρονώ ότι, ενώ δεν νομιμοποιούνταν προς τούτο, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Δημοκρατία της Πορτογαλίας προέβαλαν ένσταση απαραδέκτου η οποία έχει έρεισμα διαφορετικό από εκείνο που προέβαλε ο υπέρ ου η παρέμβαση διάδικος, και, εάν εξεταστεί, θα έχει ως αποτέλεσμα να τροποποιήσει το αντικείμενο της διαφοράς, όπως αυτό προσδιορίστηκε με το δικόγραφο της προσφυγής και με τα υπομνήματα της Επιτροπής και της καθής.

47. Φρονώ ότι είναι εύλογο ένα κράτος μέλος στο οποίο προσάπτεται παράβαση να μην επιθυμεί να προβάλει ένσταση απαράδεκτου που ερείδεται σε λόγους τους οποίους εσκεμμένως απέφυγε να επικαλεστεί. Τα κράτη μέλη στα οποία επετράπη να παρέμβουν στη δίκη που αφορά το εν λόγω κράτος δεν πρέπει να έχουν τη δυνατότητα, με την προβολή πρόσθετων επιχειρημάτων στο πλαίσιο της διαφοράς, να υποχρεώσουν το καθού κράτος να λάβει θέση επί ζητημάτων τα οποία δεν προετίθετο να θέσει προς συζήτηση.

48. Μόνον όταν πρόκειται περί απαραδέκτου δημοσίας τάξεως, πρέπει να εξεταστεί αυτεπαγγέλτως το παραδεκτό της προσφυγής, βάσει του άρθρου 92, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας[19]. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο εξετάζει την ουσία της ενστάσεως απαραδέκτου που προβάλλεται από παρεμβαίνοντα και όχι από εναγόμενο μόνον όταν τίθεται ζήτημα δημοσίας τάξεως[20].

17 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, C-245/92 P, Chemie Linz κατά Επιτροπής (Συλλογή 1999, σ. I-4643, σκέψη 32), της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-248/99 P, Γαλλία κατά Monsanto και Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. I-1, σκέψη 56), καθώς και της 24ης Μαΐου 2011, C-61/08, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2011, σ. I-4399, σκέψεις 33 επ.). Η νομολογία αυτή ακολουθήθηκε επίσης από το Πρωτοδικείο [νυν Γενικό Δικαστήριο], μεταξύ άλλων, στην απόφαση της 13ης Απριλίου 2005, T-2/03, Verein für Konsumenteninformation κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. II-1121, σκέψη 52).

18 — Βλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2008, C-341/06 P και C-342/06 P, Chronopost και La Poste κατά UFEX κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-4777, σκέψη 67 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Matra κατά Επιτροπής (σκέψη 13 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 — Σημείο 65 των προτάσεων που ανέπτυξε η γενική εισαγγελέας E. Sharpston στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Chronopost και La Poste κατά UFEX κ.λπ.

49. Φρονώ ότι αυτό δεν ισχύει όσον αφορά την ένσταση απαραδέκτου που προέβαλαν εν προκειμένω η Ισπανική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, μολονότι η δεύτερη υποστήριξε ότι η παραβίαση των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης αποτελεί ζήτημα το οποίο το Δικαστήριο δύναται [21], και μάλιστα πρέπει [22], να εξετάζει αυτεπαγγέλτως. Κατά τη γνώμη μου, η δημόσια τάξη διακυβεύεται μόνον όταν η μη τήρηση των εν λόγω αρχών αντιβαίνει όχι προς κανόνα ουσίας, αλλά προς κανόνα διαδικαστικού χαρακτήρα που θεωρείται ότι αποτελεί θεμελιώδη εγγύηση η οποία πρέπει να διαφυλαχθεί από το Δικαστήριο.

50. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι η ένσταση απαραδέκτου που προβλήθηκε από τους παρεμβαίνοντες πρέπει να απορριφθεί, ενώ, αντιθέτως, εκείνη την οποία επικαλέστηκε η καθής πρέπει να οδηγήσει το Δικαστήριο να κηρύξει την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως απαράδεκτη λόγω ασάφειας.

51. Πάντως, στη συνέχεια θα διατυπώσω, επικουρικώς, προτάσεις για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να αποφανθεί επί της υπάρξεως παραβάσεως.

Β — *Επί της ουσίας*

52. Στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο αποφανθεί ότι η προσφυγή που ασκήθηκε στην παρούσα υπόθεση είναι παραδεκτή, η παράβαση που μπορεί να προσαφθεί στη Δημοκρατία της Εσθονίας πρέπει, κατά την άποψή μου, να συνδεθεί μόνο με τη φορολόγηση του εισοδήματος των συνταξιούχων που άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ένωσης ως εργαζόμενοι και λαμβάνουν σύνταξη από δυο κράτη μέλη. Ο εν λόγω περιορισμός του αντικειμένου της προσφυγής απορρέει από το γεγονός ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή ανέφερε ότι, καίτοι τα υπομνήματά της διατυπώνονται κατά τρόπο γενικό, πρέπει να νοηθεί ότι το αντικείμενο τους επικεντρώνεται στην εν λόγω προβληματική. Εξ αυτού συνάγεται, κατά τη γνώμη μου, ότι η προσφυγή πρέπει, κατά τα λοιπά, ήτοι όσον αφορά φορολογουμένους οι οποίοι δεν εμπίπτουν στην εν λόγω κατηγορία προσώπων, να απορριφθεί ως μη αιτιολογημένη.

1. Επί της παραβάσεως του άρθρου 45 ΣΛΕΕ

α) Επί των μέσων υπερασπίσεως που αντλούνται από τη σύσταση 94/79

53. Κατά τη Δημοκρατία της Εσθονίας, με την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως σε βάρος της, η Επιτροπή αγνόησε το περιεχόμενο της συστάσεώς της 94/79. Η καθής υποστηρίζει ότι, με την εν λόγω σύσταση, το θεσμικό όργανο επισήμανε ότι η ίση μεταχείριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής επιβάλλεται μόνον στην περίπτωση κατά την οποία ορισμένος κάτοικος αλλοδαπής απέκτησε, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, τουλάχιστον το 75 % του φορολογητέου εισοδήματός του στο κράτος προελεύσεως, όπως ισχύει εν προκειμένω στην εσθονική επικράτεια.

54. Κατά την άποψή μου, από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, σε συνδυασμό, ιδίως, με το άρθρο 2 της συστάσεως 94/79 [23], προκύπτει σαφώς ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας πράγματι έλαβε υπόψη τους κανόνες της εν λόγω συστάσεως. Αρκεί, όμως, το ότι η νομοθεσία κράτους μέλους αναπαράγει το κριτήριο που προβλέπει ορισμένη σύσταση προκειμένου να εξαλειφθεί πλήρως ο κίνδυνος ασκήσεως κατά αυτού διώξεων κατόπιν προσφυγής λόγω παραβάσεως; Φρονώ πως όχι.

21 — Με το υπόμνημα παρεμβάσεώς του, το Βασίλειο της Ισπανίας παρέπεμψε συναφώς στην απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, C-160/08, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2010, σ. I-3713, σκέψη 40), με την οποία κρίθηκε μόνον ότι το Δικαστήριο «μπορεί να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την *τήρηση των διαδικαστικών εγγυήσεων* που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης» (η υπογράμμιση δική μου).

22 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Βασίλειο της Ισπανίας επικαλέστηκε συναφώς «την υπόθεση C-170/99, Ιταλία κατά Επιτροπής», προφανώς αναφερόμενο στην πραγματικότητα στην απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2002, C-107/99, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. I-1091, σκέψεις 29 και 30), με την οποία το Δικαστήριο εξέτασε αυτεπαγγέλτως εάν η προσφυγή είχε ασκηθεί εκπροθέσμως.

23 — Βλ. επίσης την έκτη και έβδομη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω συστάσεως, καθώς και τα σημεία 14 και 15 της αιτιολογικής εκθέσεως της συστάσεως αυτής.

55. Η Επιτροπή διατείνεται ότι μια πράξη όπως η σύσταση 94/79 δεν παράγει δεσμευτικά αποτελέσματα και δεν μπορεί να έχει ως αντικείμενο τη συμπλήρωση των κανόνων του πρωτογενούς δικαίου περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων.

56. Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 249, πέμπτο εδάφιο, ΕΚ, οι μη έχουσες τον χαρακτήρα αποφάσεως πράξεις, όπως η σύσταση 94/79, «δεν δεσμεύουν τους αποδέκτες».

57. Πάντως, όπως υπογραμμίζει η Δημοκρατία της Εσθονίας, από τη νομολογία προκύπτει ότι, έστω και εάν οι συστάσεις δεν μπορούν να δημιουργούν δικαιώματα των οποίων να είναι δυνατή η επίκληση από ιδιώτες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, τούτο δεν σημαίνει ότι στερούνται οποιουδήποτε έννομου αποτελέσματος όσον αφορά την ερμηνεία εθνικών νομοθετικών διατάξεων οι οποίες, όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, συνδέονται με το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι τα εν λόγω δικαστήρια υποχρεούνται να τις λαμβάνουν υπόψη κατά την επίλυση των διαφορών που υποβάλλονται στην κρίση τους [24].

58. Επιπροσθέτως, οι συστάσεις δύνανται να έχουν έμμεσα έννομα αποτελέσματα, δεδομένου ότι το θεσμικό όργανο που τις συντάσσει αυτοδεσμεύεται να τις τηρεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε δημιουργεί δικαιολογημένη προσδοκία δυνάμενη να προβληθεί στο πλαίσιο δίκης. Επ' αυτού, η Επιτροπή ανέφερε ότι, με τη θέσπιση των διατάξεων της συστάσεως 94/79, δεν απέβλεπε να αποκλείσει τη δυνατότητα μεταγενέστερης ασκήσεως προσφυγών λόγω παραβάσεως στον τομέα τον οποίο αφορά η σύσταση. Συγκεκριμένα, από την τρίτη και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω συστάσεως προκύπτει σαφώς ότι οι απόψεις που διατυπώνει η Επιτροπή με την εν λόγω πράξη δεν θίγουν την άσκηση εκ μέρους της μιας ενεργούς πολιτικής όσον αφορά τις διαδικασίες επί παραβάσει, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των θεμελιωδών αρχών της Συνθήκης ΛΕΕ.

59. Κατά τη γνώμη μου, το γεγονός ότι η Επιτροπή παρέσχε κατευθύνσεις με τη σύσταση 94/79 ελάχιστη επιρροή ασκεί επί του βασίμου της παρούσας προσφυγής. Η ύπαρξη μιας πράξεως τέτοιας φύσεως δεν μπορεί να δημιουργήσει, στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος ή σε άλλα κράτη μέλη, σοβαρή ελπίδα ότι τα προβλεπόμενα στην εν λόγω σύσταση κριτήρια συνιστούν, εάν παρατεθούν κατά λέξη στο εθνικό δίκαιο, εχέγγυο ότι το οικείο κράτος μέλος προφυλάσσεται από κάθε δίωξη, όπως υπονοούν η Δημοκρατία της Εσθονίας και πολλοί παρεμβαίνοντες.

60. Κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία του άρθρου 258 ΣΛΕΕ στηρίζεται στην αντικειμενική διαπίστωση ότι κράτος μέλος δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που επιβάλλει η Συνθήκη ή μια πράξη παραγώγου δικαίου. Οι λόγοι που ενδεχομένως οδήγησαν το κράτος μέλος στο οποίο προσάπτεται η φερόμενη παράβαση να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο δεν ασκούν επιρροή [25]. Συνεπώς, ούτε η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου, ούτε η αρχή της αγαστής συνεργασίας μπορεί, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, να προβληθεί από κράτος μέλος για να παρεμποδίσει την αντικειμενική διαπίστωση της εκ μέρους του αθετήσεως των υποχρεώσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, διότι η αποδοχή τέτοιων δικαιολογιών θα προσέκρουε στον επιδιωκόμενο από τη διαδικασία λόγω παραβάσεως σκοπό [26].

61. Παρατηρείται ότι το γεγονός ότι ένα εθνικό μέτρο μπορεί ενδεχομένως να είναι σύμφωνο με διάταξη του παραγώγου δικαίου, ή τουλάχιστον να μην αντιβαίνει σε τέτοια διάταξη, δεν έχει ως αποτέλεσμα την εξαίρεση του μέτρου αυτού από τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ, τούτο δε ισχύει ακόμη και εάν η διάταξη αυτή παράγει δεσμευτικά αποτελέσματα [27], πολλώ δε μάλλον εάν δεν έχει τέτοιο χαρακτήρα. Εν

24 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 24ης Απριλίου 2008, C-55/06, Arcor (Συλλογή 2008, σ. I-2931, σκέψη 94 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, Alassini κ.λπ. (Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 1ης Οκτωβρίου 1998, C-71/97, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1998, σ. I-5991, σκέψεις 14 και 15), της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-333/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-1025, σκέψεις 32 και 36), καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, C-244/07, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (σκέψη 10).

26 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-562/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2009, σ. I-9553, σκέψεις 18 επ., καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 — Απόφαση της 16ης Μαΐου 2006, C-372/04, Watts (Συλλογή 2006, σ. I-4325, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

προκειμένω, η διαπίστωση ότι η εσθονική νομοθεσία στηρίζεται στο κείμενο της συστάσεως 94/79 δεν ασκεί, κατά την άποψή μου, επιρροή ως προς την εκτίμηση του βασίμου της προσφυγής λόγω παραβάσεως κατά το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, διότι η Επιτροπή δεν έχει την εξουσία, με την έκδοση συστάσεως, να τροποποιήσει το περιεχόμενο των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη Συνθήκη.

β) Επί των μέσων υπερασπίσεως που αντλούνται από τη νομολογία του Δικαστηρίου

62. Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, κατά τη γνώμη μου, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, η Επιτροπή δεν ζητεί από το Δικαστήριο να μεταβάλει τη συναφή του νομολογία, όπως αυτή συνάγεται, ιδίως, από την απόφαση Schumacker [28]. Μάλλον καλεί το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των αρχών που έχουν εκ των προτέρων καθορισθεί σε μια νέα κατάσταση.

63. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένως ότι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν εργαζόμενο που είναι υπήκοος κράτους μέλους να εγκαταλείψει τη χώρα καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμπόδια στην άσκηση αυτής της ελευθερίας που κατοχυρώνει το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, έστω και εάν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των οικείων εργαζομένων [29].

64. Όσον αφορά την άμεση φορολογία, η διακριτική μεταχείριση σε βάρος φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής συνιστά τέτοιο εμπόδιο μόνον όταν, για τους σκοπούς της εφαρμογής του επίμαχου φορολογικού μέτρου, αυτοί τελούν σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνη των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι ημεδαπής [30].

65. Κατά γενικό κανόνα, οι δυο αυτές κατηγορίες προσώπων τελούν σε διαφορετική κατάσταση. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η κατάσταση των κάτοικων ημεδαπής είναι ειδική, καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων τους συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος μέλος στο οποίο έχουν την κατοικία τους και πραγματοποιούν το εισόδημά τους, πράγμα που συνεπάγεται ότι το κράτος αυτό διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητά τους, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως. Αντιθέτως, οι κάτοικοι αλλοδαπής έχουν, συνήθως, το κέντρο των κυρίων οικονομικών και προσωπικών τους συμφερόντων σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο το οποίο προτίθεται να επιβάλλει φόρο επί των εισοδημάτων τους, ήτοι στο κράτος εγκαταστάσεως τους. Ελλείψει συγκρισιμότητας, στην περίπτωση αυτή αποκλείεται να συντρέχει δυσμενής διάκριση, το δε άρθρο 45 ΣΛΕΕ δεν αντίκειται, κατ' αρχήν, στο να επιφυλάσσεται στους κατοίκους ημεδαπής ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση σε σχέση με εκείνη της οποίας τυγχάνουν οι κάτοικοι αλλοδαπής [31].

66. Αντιθέτως, οι επίμαχες καταστάσεις είναι συγκρίσιμες και, επομένως, υφίσταται κίνδυνος δυσμενούς διακρίσεως, στην ειδική περίπτωση κατά την οποία ορισμένος κάτοικος αλλοδαπής δεν εισπράττει σημαντικό εισόδημα στο κράτος κατοικίας και αποκτά σχεδόν το σύνολο του φορολογητέου εισοδήματός του από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας στο κράτος προελεύσεως. Στην περίπτωση αυτή, το κράτος κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει πλεονεκτήματα λαμβάνοντας υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, όπως άλλωστε ούτε το κράτος στο οποίο συμπληρώθηκε χρόνος απασχολήσεως που θεμελιώνει δικαίωμα συντάξεως [32].

28 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225).

29 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 18), καθώς και της 9ης Νοεμβρίου 2006, C-520/04, Turpeinen (Συλλογή 2006, σ. I-10685, σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 — Βλ., ιδίως, προπαρατεθείσα απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-562/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας (σκέψη 59), και της 18ης Μαρτίου 2010, C-440/08, Gielen (Συλλογή 2010, σ. I-2323, σκέψεις 44 επ.).

31 — Βλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψεις 15 επ. και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), προπαρατεθείσα απόφαση Turpeinen (σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-329/05, Meindl (Συλλογή 2007, σ. I-1107, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Zurstrassen (σκέψεις 22 και 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), Wallentin (σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και Turpeinen (σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg (Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 61 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

67. Παρατηρείται ότι στις προπαρατεθείσες αποφάσεις Wallentin και Turpeinen το κράτος κατοικίας δεν μπορούσε να λάβει υπόψη τις συνέπειες που απέρρεαν από την ατομική κατάσταση του φορολογουμένου, διότι, στην πρώτη υπόθεση, τα επίμαχα εισοδήματα ήταν ως εκ της φύσεώς τους μη φορολογητέα και, στη δεύτερη, το οικείο κράτος δεν είχε την αναγκαία αρμοδιότητα επιβολής φόρων λόγω της εφαρμογής διμερούς συμβάσεως. Το Δικαστήριο έκρινε ότι σε μια τέτοια περίπτωση το κράτος προελεύσεως δεν επιτρεπόταν να εφαρμόσει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, ήτοι κατ' αποκοπήν φορολόγηση στην πηγή χωρίς απαλλαγές, κατά τρόπο που να συνεπάγεται βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση των κατοίκων αλλοδαπής σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής.

68. Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως διαφοροποιείται από τις ανωτέρω νομολογιακές περιπτώσεις ως προς την κατανομή των φορολογητέων εισοδημάτων του ενδιαφερομένου, η οποία εν προκειμένω είναι σχεδόν 50/50 και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση αποκτήσεως του συνόλου σχεδόν του φορολογητέου εισοδήματος σε κάποιο από τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη μέλη. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Wallentin, η κατάσταση του φορολογουμένου ήταν, από οικονομικής απόψεως, παρεμφερής προς εκείνη του προσώπου που υπέβαλε καταγγελία ενώπιον της Επιτροπής στην παρούσα υπόθεση, στο μέτρο που ο φορολογούμενος αποκτούσε εισοδήματα παρόμοιου ύψους σε δυο κράτη μέλη, αλλά διέφερε από τυπικής απόψεως, διότι ο ενδιαφερόμενος αποκτούσε φορολογητέο εισόδημα μόνο στο κράτος προελεύσεως, καθόσον η οικονομική ενίσχυση που εισέπραττε στο κράτος κατοικίας του διέφευγε ως εκ της φύσεώς της οποιασδήποτε φορολογίας.

69. Κατά τη γνώμη μου, το πλέον πρωτοφανές στοιχείο της παρούσας υποθέσεως έγκειται στο ότι αφορά την κατάσταση μη ασκούντος επαγγελματική δραστηριότητα προσώπου το οποίο απέκτησε δικαίωμα συντάξεως σε διάφορα κράτη μέλη, χωρίς κάποια από τις συντάξεις να είναι σημαντικότερη, και όχι την κατάσταση εργαζομένου που άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε δύο κράτη μέλη κατά την ίδια φορολογική περίοδο, όπως συνέβαινε στις περισσότερες συναφείς υποθέσεις που έχουν υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου έως σήμερα.

70. Από τις διεθνείς συνθήκες που έχουν συναφθεί στον τομέα της φορολογίας του εισοδήματος αντλούνται ενδιαφέρουσες ιδέες περί άρσεως των εμποδίων που παρεμβάλλονται στις διασυνοριακές μετακινήσεις των προσώπων και ιδίως των μισθωτών, προς τους οποίους μπορούν να εξομοιωθούν οι συνταξιούχοι. Φρονώ, όμως, ότι στο διεθνές φορολογικό δίκαιο τα εισοδήματα από συντάξεις γήρατος αποτελούν σαφώς ειδική κατηγορία σε σχέση με τα λοιπά εισοδήματα.

71. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα μπορεί να αντληθεί από το άρθρο 18 του προτύπου φορολογικής συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)[33], το οποίο αφορά τις «συντάξεις»[34] και θεσπίζει, συναφώς, τους εξής πρότυπους κανόνες: «[μ]ε την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19 [που αφορά τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων], οι συντάξεις και λοιπές παρεμφερείς απολαβές, οι καταβαλλόμενες σε κάτοικο συμβαλλομένου κράτους βάσει προηγουμένης απασχολήσεώς του, φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό». Οι συντάκτες του εν λόγω άρθρου στηρίχθηκαν στη γενική αντίληψη περί φορολογικής πολιτικής, όπως διατυπώνεται με την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker. Όσον αφορά τους φορολογουμένους που είναι συνταξιούχοι, η αντίληψη αυτή τυγχάνει εφαρμογής, κατά τη γνώμη μου, για τους εξής δυο λόγους: αφενός, το κράτος κατοικίας διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία που αφορούν την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου και, αφετέρου, οι συνταξιούχοι αποτελούν κατηγορία προσώπων τα οποία συχνά δημιουργούν πρόσθετες επιβαρύνσεις για τη χώρα στην οποία έχουν την κατοικία τους[35].

33 — Πρότυπο φορολογικής συμβάσεως για το εισόδημα και την περιουσία, συντομευμένο κείμενο, ΟΟΣΑ, 8η έκδοση, Ιούλιος 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Επισημαίνεται ότι οι συντάκτες της συστάσεως 94/79 δήλωσαν ότι στηρίχθηκαν στις διατάξεις της εν λόγω συμβάσεως, τουλάχιστον όσον αφορά τους ορισμούς που χρησιμοποιούνται για τις προβλεπόμενες στην πράξη αυτή κατηγορίες εισοδημάτων (σημείο 12, εδάφιο 3, της αιτιολογικής εκθέσεως). Όσον αφορά περιπτώσεις στις οποίες η εν λόγω σύμβαση χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για τα κράτη μέλη, βλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409).

35 — Σχετικός ο σχολιασμός επί του άρθρου 18 του προτύπου φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ, όπ.π., σ. 296, σημείο 1.

72. Τείνοντας προς την κατεύθυνση που υποδεικνύει η εν λόγω διεθνής συνθήκη, φρονώ ότι η κατάσταση των συνταξιούχων διαφέρει από εκείνη των εργαζομένων, των οποίων η φορολόγηση ενδέχεται να μεταβληθεί με γνώμονα τον τόπο εργασίας τους και των οποίων τα εισοδήματα είναι γενικώς υψηλότερα, και ότι, συνεπώς, τα εκ συντάξεως εισοδήματα πρέπει να υπόκεινται σε ειδικούς κανόνες. Η προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου αφορά κυρίως την κατάσταση εργαζομένων οι οποίοι άσκησαν επαγγελματική δραστηριότητα σε διάφορα κράτη μέλη κατά τη διάρκεια ορισμένης φορολογικής περιόδου, ενώ η παρούσα υπόθεση αφορά μη ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα πρόσωπο το οποίο απέκτησε, κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής του πορείας και, επομένως, με την πάροδο πολλών ετών, δικαίωμα συντάξεως σε δυο κράτη μέλη. Εν προκειμένω, φρονώ ότι παρέλκει να εξεταστεί η δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και εκείνης των κατοίκων αλλοδαπής σε σχέση με ορισμένη φορολογική περίοδο, όπως συνέβη στις υποθέσεις που αφορούσαν εργαζομένους. Η επίδικη κατάσταση έχει διαρκή χαρακτήρα, στο μέτρο που επί του παρόντος και κατά τα προσεχή έτη δεν είναι πιθανό να μεταβληθεί, δεδομένου ότι το ενδιαφερόμενο πρόσωπο πλέον δεν εργάζεται ούτε κυκλοφορεί μεταξύ κρατών μελών.

73. Κατά τη γνώμη μου, η συγκρισιμότητα των εν λόγω καταστάσεων δεν πρέπει να αναλυθεί κατά τρόπο αφηρημένο, αλλά υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου σκοπού των επίμαχων εθνικών διατάξεων. Συγκεκριμένα, ο εν λόγω σκοπός επιτρέπει να προσδιοριστεί εάν η διαφορετική μεταχείριση σε διασυνοριακό επίπεδο οφείλεται σε καταστάσεις εξ αντικειμένου συγκρίσιμες [36].

74. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, η εσθονική νομοθεσία αποβλέπει στην απαλλαγή των φορολογουμένων με υπερβολικά χαμηλό εισόδημα από την υποχρέωση συνεισφοράς στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών.

75. Στην πράξη, όσον αφορά τους συνταξιούχους, τούτο επιτυγχάνεται με την εφαρμογή της βασικής εκπτώσεως φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 23 του εσθονικού νόμου περί φόρου εισοδήματος, σε συνδυασμό με τη συμπληρωματική έκπτωση για το εκ συντάξεως εισόδημα, που προβλέπεται στο άρθρο 23[2] του ιδίου νόμου. Η πρώτη έκπτωση χορηγείται σε όλα τα πρόσωπα που λαμβάνουν πολύ χαμηλό εισόδημα, ενώ η δεύτερη έκπτωση ισχύει μόνον για τους φορολογημένους που είναι συνταξιούχοι. Προφανώς, η εφαρμογή της εν λόγω συμπληρωματικής εκπτώσεως φόρου δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι συνταξιούχοι, λόγω της ηλικίας τους ή της καταστάσεως της υγείας τους, ευρίσκονται εν γένει εκτός αγοράς εργασίας και, κατά συνέπεια, δεν είναι σε θέση να αυξήσουν τα εισοδήματά τους.

76. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ικανότητα ορισμένου φορολογουμένου να συνεισφέρει στη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών της Δημοκρατίας της Εσθονίας δεν αυξάνεται λόγω του γεγονότος και μόνον της μετακινήσεως του προς άλλο κράτος μέλος. Γι' αυτόν τον λόγο, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι οι συνταξιούχοι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής οι οποίοι έχουν χαμηλό εισόδημα τελούν σε κατάσταση συγκρίσιμη προς εκείνη των κατοίκων Εσθονίας, μολονότι ο τόπος κατοικίας τους είναι διαφορετικός.

77. Το κύριο ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι εάν υφίσταται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, στην περίπτωση κατά την οποία εισόδημα το οποίο δεν υπόκειται σε φόρο ούτε κατά τη νομοθεσία του κράτους μέλους προελεύσεως ούτε κατά τη νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας φορολογείται λόγω του γεγονότος και μόνον ότι ο φορολογούμενος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας κατά τρόπο ώστε να αποκτήσει δικαίωμα λήψεως δυο συντάξεων που έχουν την ίδια σχεδόν αξία. Συγκεκριμένα, υπάρχει κίνδυνος η κατάσταση ορισμένου φορολογουμένου να χειροτερεύσει, εάν αυτός επιλέξει να μην επιστρέψει στο κράτος μέλος προελεύσεώς του, αφότου παύσει να εργάζεται σε άλλο κράτος μέλος. Θεωρώ δε πιθανό ότι οι εν λόγω περιστάσεις απαντούν με αρκετά μεγάλη συχνότητα όσον αφορά υπηκόους κρατών μελών τα οποία προσχώρησαν στην Ένωση το 2004 ή το 2007.

36 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 32 και 33).

78. Η Επιτροπή ευλόγως διατείνεται ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας θα έπρεπε να έχει πραγματοποιήσει υποθετικό υπολογισμό, προκειμένου να διαπιστώσει ποιο θα ήταν το αποτέλεσμα επί της δυνατότητας του συνταξιούχου φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής να τύχει απαλλαγής, εάν αθροίζονταν τα ποσά των φινλανδικών και των εσθονικών του εισοδημάτων.

79. Το γεγονός ότι η σύνταξη υπόκειται σε φόρο δεν συνιστά, αφ' εαυτού, εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία, έστω και εάν η επίμαχη εσθονική σύνταξη δεν φορολογείται εξίσου στη Φινλανδία λόγω του χαμηλού της ύψους. Εντούτοις, η ελευθερία αυτή περιορίζεται λόγω των φορολογικών συνεπειών που επέρχονται σε περίπτωση συνδυαστικής λήψεως δυο σχεδόν ισάξιων συντάξεων σε διαφορετικά κράτη, λόγω του γεγονότος ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας υποβάλλει το εκ συντάξεως εισόδημα σε υψηλότερο φόρο όταν ο φορολογούμενος είναι κάτοικος αλλοδαπής ή όταν το εκ συντάξεως εισόδημα αντιστοιχεί σε ποσοστό μικρότερο του 75 % του συνολικού του εισοδήματος. Συνεπώς, η εσθονική νομοθεσία τιμωρεί τα πρόσωπα που άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας προς διάφορα κράτη μέλη προκειμένου να εργαστούν διαδοχικώς σε αυτά, χωρίς να επιστρέψουν στην Εσθονία για να ζήσουν εκεί.

80. Δεν θεωρώ ότι το κράτος μέλος εντός του οποίου εισπράττεται σύνταξη υποχρεούται να ελέγχει συστηματικώς την προέλευση όλων των εισοδημάτων του δικαιούχου. Φρονώ όμως ότι ο πολίτης της Ένωσης ο οποίος άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας σύμφωνα με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ και δικαιούται συντάξεως στο προς ο η μετακίνηση κράτος μέλος για την εργασία που παρείχε ως κάτοικος του κράτους αυτού πρέπει να θεωρηθεί ότι ευρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη προς εκείνη των φορολογουμένων οι οποίοι εξακολουθούν να κατοικούν στο οικείο κράτος μέλος κατά τον χρόνο της φορολογήσεως, και, επομένως, δικαιούται ίσης μεταχειρίσεως.

81. Το εν λόγω εμπόδιο ουδόλως μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να δικαιολογηθεί, στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος μέλος κατοικίας γνωρίζει το ποσό στο οποίο ανέρχεται το συνολικό εισόδημα του ενδιαφερομένου. Συγκεκριμένα, εν προκειμένω, δεν συντρέχουν περιστάσεις βάσει των οποίων ένα πρόσωπο που πραγματοποιεί εισόδημα σε δυο κράτη μέλη θα μπορούσε να εκμεταλλευτεί καταχρηστικώς το φορολογικό σύστημα και, ιδίως, τη δυνατότητα διπλής εκπτώσεως φόρου, για να αποφύγει τη φορολόγηση του εισοδήματός του.

82. Παρατηρείται ότι, στην πράξη, είναι εμφανές ότι τα εισοδήματα του καταγγέλλοντος ανέρχονται περίπου στο ύψος του κατώτατου κοινωνικού εισοδήματος. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι είναι αντικειμενικώς ακατανόητο ένα πρόσωπο με τόσο χαμηλό εισόδημα να υπόκειται στην Εσθονία σε κανονική φορολόγηση, ήτοι να μην απολαύει των προβλεπόμενων στην εθνική νομοθεσία εκπτώσεων.

83. Επομένως, προτείνω, επικουρικώς, στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι η παράβαση που προσάπτεται στη Δημοκρατία της Εσθονίας ευρίσκει νομικό έρεισμα στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

2. Επί της παραβάσεως του άρθρου 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ

84. Το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει ότι τα κράτη πρέπει να διασφαλίζουν τον σεβασμό του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, ήτοι μεταξύ των 27 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των τριών από τα τέσσερα κράτη μέλη της ΕΖΕΣ που είναι συμβαλλόμενα μέρη στην εν λόγω συμφωνία.

85. Η Επιτροπή προσάπτει στη Δημοκρατία της Εσθονίας ότι δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που ανέλαβε βάσει του ανωτέρω άρθρου της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ για τους ιδίους λόγους που προέβαλε όσον αφορά τη φερόμενη παράβαση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

86. Με το υπόμνημα αντικρούσεώς της, η Δημοκρατία της Εσθονίας εμμένει στην άποψη που ανέπτυξε με την απάντησή της στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής, ήτοι ότι η νομοθεσία της περί φόρου εισοδήματος δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Συναφώς, διατείνεται ότι η διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων αλλοδαπής στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή είναι πρόσφορη και δικαιολογημένη βάσει της εν λόγω διατάξεως, όπως και βάσει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

87. Εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας δέχθηκε ότι υπάρχει παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, αντιθέτως προς ό,τι ισχύει όσον αφορά εκείνες που πηγάζουν από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, το εν λόγω κράτος μέλος συμφώνησε ότι το άρθρο 28[3] της νομοθεσίας της περί φόρου εισοδήματος χρήζει συμπληρώσεως, ώστε το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής να επεκταθεί και στους υπηκόους όλων των κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ. Πάντως, η Δημοκρατία της Εσθονίας δεν έπραξε κάτι τέτοιο πριν από το πέρας της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας.

88. Εξ αυτού συνάγεται ότι, καίτοι η Δημοκρατία της Εσθονίας ενέμεινε στην αμφισβήτηση της προσαπτομένης παραβάσεως των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, εντούτοις αναγνώρισε, έστω και εν μέρει, ότι συντρέχει παράβαση του εν λόγω άρθρου, τονίζοντας ότι θα φροντίσει να άρει την παράβαση αυτή με την τροποποίηση του επίδικου νόμου. Επομένως, δέχθηκε το βάσιμο της προσφυγής της Επιτροπής ως προς το σημείο αυτό.

89. Κατά τα λοιπά, καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, οι προηγηθείσες διαπιστώσεις όσον αφορά την παράβαση του δευτέρου άρθρου ισχύουν mutatis mutandis και ως προς το εν λόγω άρθρο 28, σύμφωνα με το άρθρο 6 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και όπως προκύπτει από την ανάγκη ομοιόμορφης ερμηνείας που αναγνωρίζεται τόσο από το Δικαστήριο όσο και από το Δικαστήριο ΕΖΕΣ [37].

VI – Επί των δικαστικών εξόδων

90. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

91. Η Δημοκρατία της Εσθονίας ζήτησε να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Το αίτημα αυτό θα πρέπει να γίνει δεκτό εάν, όπως προτείνω, η προσφυγή λόγω παραβάσεως κηρυχθεί απαράδεκτη.

92. Καθόσον η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Δημοκρατία της Εσθονίας στα δικαστικά έξοδα, το αίτημα αυτό θα πρέπει να γίνει δεκτό εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσφυγή λόγω παραβάσεως είναι παραδεκτή και αποφανθεί, όπως επικουρικώς προτείνω, ότι το εν λόγω κράτος μέλος ηττήθηκε κατ' ουσίαν.

93. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη τα οποία ζήτησαν να τους επιτραπεί να παρέμβουν στην παρούσα διαφορά φέρουν τα έξοδά τους.

37 — Βλ. αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψεις 39 επ.), της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-104/06, Επιτροπή κατά Σουηδίας (Συλλογή 2007, σ. I-671, σκέψεις 31 επ.), και της 20ής Ιανουαρίου 2011, C-155/09, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2011, σ. I-65, σκέψεις 61 επ.), καθώς και, κατ' αναλογίαν, προπαρατεθείσα απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-562/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας (σκέψη 67).

VII – Πρόταση

94. Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω παρατηρήσεις, προτείνω στο Δικαστήριο να λάβει την εξής απόφαση:

«1) Το Δικαστήριο κηρύσσει απαράδεκτη την προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με αίτημα να αναγνωριστεί ότι, εφαρμόζοντας την εθνική της νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος, η Δημοκρατία της Εσθονίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

3) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Σουηδίας και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.»

95. Επικουρικώς, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει την πρόταση αυτή, προτείνω να αποφανθεί ως εξής:

«1) Το Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, στο μέτρο που διατηρεί σε ισχύ την εθνική νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος, από την οποία προκύπτει ότι οι συνταξιούχοι κάτοικοι αλλοδαπής που έχουν εργαστεί και διαμείνει τόσο στην Εσθονία όσο και σε άλλο κράτος μέλος και αποκτούν ποσοστό μικρότερο του 75 % του φορολογητέου εισοδήματός τους στην Εσθονία δεν τυγχάνουν της εκπτώσεως φόρου που ισχύει για τα χαμηλά εισοδήματα, ενώ θα απέλαυαν του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος εάν ήταν κάτοικοι ημεδαπής. Το Δικαστήριο απορρίπτει την προσφυγή λόγω παραβάσεως της Επιτροπής κατά τα λοιπά όσον αφορά άλλες κατηγορίες φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής.

2) Καταδικάζει τη Δημοκρατία της Εσθονίας στα δικαστικά έξοδα.

3) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Σουηδίας και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.»