



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 10ης Μαΐου 2012*

«Παράβαση κράτους μέλους — Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων — Φόρος εισοδήματος — Έκπτωση φόρου — Συντάξεις γήρατος — Συνέπειες στις συντάξεις χαμηλού ύψους — Διάκριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής»

Στην υπόθεση C-39/10,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 258 ΣΛΕΕ λόγω παραβάσεως, ασκηθείσα στις 22 Ιανουαρίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls, την K. Saaremäel-Stoilon και τον R. Lyal, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Δημοκρατία της Εσθονίας, εκπροσωπούμενης από την M. Linntam,

καθής,

υποστηριζόμενη από:

το **Βασίλειο της Ισπανίας**, εκπροσωπούμενο από τους M. Muñoz Pérez και A. Rubio Gonzáles,

την **Πορτογαλική Δημοκρατία**, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

το **Βασίλειο της Σουηδίας**, εκπροσωπούμενο από την A. Falk,

το **Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας**, εκπροσωπούμενο από τον S. Ossowski,

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller, C. Blaschke και B. Klein,

παρεμβαίνοντες,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (εισηγήτρια) και E. Jarašiūnas, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η εσθονική.

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Νοεμβρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας, μη προβλέποντας, στο πλαίσιο του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (*tulumaksuseadus*) της 15ης Δεκεμβρίου 1999 (RT I 1999, 101, 903), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 26ης Νοεμβρίου 2009 (RT I 2009, 62, 405, στο εξής: νόμος περί φορολογίας), 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 αν ήταν κάτοικοι ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 45 ΣΛΕΕ και 28 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο

Η σύσταση 94/79/ΕΚ

- 2 Κατά την τρίτη, την τέταρτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της συστάσεως 94/79/ΕΚ 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):

«[...] είναι σκόπιμο να αναληφθούν πρωτοβουλίες προκειμένου να εξασφαλιστεί πλήρως η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ότι θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στα κράτη μέλη οι διατάξεις που είναι σε θέση, κατά την άποψη της Επιτροπής, να εξασφαλίσουν ότι οι μη κάτοικοι θα τυγχάνουν εξίσου ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης όπως και οι κάτοικοι

[...] η παρούσα πρωτοβουλία δεν θίγει την άσκηση εκ μέρους της Επιτροπής μιας ενεργούς πολιτικής όσον αφορά τις διαδικασίες επί παραβάσει, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των θεμελιωδών αρχών της Συνθήκης [ΕΚ].

[...]

[...] η αρχή της ίσης μεταχείρισης που προκύπτει από το άρθρο [45 ΣΛΕΕ] και από το άρθρο [49 ΣΛΕΕ] απαιτεί να μην στερούνται τα πρόσωπα που αποκτούν τα [...] εισοδήματα των φορολογικών πλεονεκτημάτων και εκπτώσεων των οποίων χαιρούν οι κάτοικοι, όταν το κύριο μέρος των εισοδημάτων τους αποκτάται στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας».

- 3 Από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της συστάσεως αυτής προκύπτει ότι αφορά πολλές κατηγορίες εισοδημάτων, μεταξύ των οποίων και τις συντάξεις.

4 Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω συστάσεως έχει ως 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.»

Η σύμβαση μεταξύ της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και της Δημοκρατίας της Εσθονίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

5 Το άρθρο 18, παράγραφος 2, στοιχείο α', της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, συναφθείσας στις 23 Μαρτίου 1993 στο Ελσίνκι μεταξύ της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και της Δημοκρατίας της Εσθονίας (στο εξής: σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας), προβλέπει:

«Οι συντάξεις και τα λοιπά επιδόματα, υπό μορφή περιοδικών καταβολών ή κατ' αποκοπήν αποζημιώσεων, που χορηγούνται βάσει της νομοθεσίας περί της κοινωνικής ασφάλισης του συμβαλλόμενου κράτους ή βάσει οποιουδήποτε άλλου δημόσιου συστήματος κοινωνικής προστασίας συμβαλλόμενου κράτους για την κοινωνική ασφάλιση, φορολογούνται μόνον στο κράτος αυτό».

Ο νόμος περί φορολογίας

6 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας:

«Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί του εισοδήματος του φορολογουμένου, αφού εφαρμοστούν οι προβλεπόμενες από τον νόμο εκπτώσεις.»

7 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, ο φόρος αυτός:

«[...] καταβάλλεται από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που δεν έχουν την κατοικία ή την έδρα τους στην ημεδαπή και αποκτούν φορολογητέα εισοδήματα.»

8 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου:

«Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επί του εισοδήματος που λαμβάνει φυσικό πρόσωπο κάτοικος ημεδαπής κατά τη φορολογική περίοδο και προέρχεται από κάθε πηγή εισοδήματος εντός και εκτός της Εσθονίας, [...]».

9 Εξάλλου, κατά την έννοια των άρθρων 19, παράγραφος 2, και 29, παράγραφος 9, του νόμου περί φορολογίας, ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται επίσης επί των συντάξεων και, κατά το άρθρο 41, παράγραφος 6, του νόμου αυτού, παρακρατείται στην πηγή.

10 Το άρθρο 23 του νόμου περί φορολογίας προβλέπει:

«Φυσικό πρόσωπο κάτοικος ημεδαπής μπορεί να τύχει εκπτώσεως 27 000 ΕΕΚ από το εισόδημα που απέκτησε κατά τη φορολογική περίοδο.»

- 11 Περαιτέρω, το άρθρο 23² του νόμου αυτού προβλέπει πρόσθετη έκπτωση επί της φορολογητέας βάσεως για τις συντάξεις. Κατά τη διάταξη αυτή:

«Αν φυσικό πρόσωπο κάτοικος ημεδαπής λαμβάνει από το συμβαλλόμενο κράτος σύνταξη βάσει του νόμου, σύνταξη καταβαλλομένη βάσει υποχρεωτικού κεφαλαιοποιητικού συστήματος προβλεπόμενη από το κράτος αυτό ή σύνταξη απορρέουσα από συμφωνία κοινωνικής ασφαλίσεως, εφαρμόζεται στο εισόδημα του προσώπου συμπληρωματική έκπτωση αντιστοιχούσα στο ποσό των συντάξεων αυτών, κατ' ανώτατο όριο, πάντως, 36 000 ΕΕΚ κατά τη φορολογική περίοδο.»

- 12 Επιπλέον, όσον αφορά τις εισπραττόμενες από τους κατοίκους ημεδαπής εκ μέρους της Δημοκρατίας της Εσθονίας συντάξεις, το άρθρο 42, παράγραφος 11, του εν λόγω νόμου προβλέπει:

«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 23²) 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 23².»

- 13 Όσον αφορά τα εισοδήματα που εισπράττουν οι κάτοικοι αλλοδαπής, το άρθρο 28³ του νόμου περί φορολογίας προβλέπει:

«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.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 14 Εσθονός υπήκοος, κάτοικος Φινλανδίας (στο εξής: καταγγέλλων), υπέβαλε στην Επιτροπή καταγγελία σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που εφαρμόζεται στην Εσθονία επί της συντάξεως γήρατος η οποία του καταβάλλεται στο εν λόγω κράτος μέλος. Ο καταγγέλλων διαμαρτυρήθηκε διότι οι εσθονικές αρχές δεν του χορήγησαν την έκπτωση επί της φορολογητέας βάσεως καθώς και τη συμπληρωματική έκπτωση που προβλέπει ο νόμος περί φορολογίας για τους φορολογούμενους κατοίκους Εσθονίας.
- 15 Από το δικόγραφο προσφυγής της Επιτροπής προκύπτει ότι ο καταγγέλλων, αφού συμπλήρωσε την ηλικία συνταξιοδοτήσεως στην Εσθονία, εγκαταστάθηκε στη Φινλανδία όπου εργάστηκε και απέκτησε δικαίωμα συντάξεως. Συνεπώς, λαμβάνει δυο συντάξεις, στην Εσθονία και στη Φινλανδία, αντιστοίχως, οι οποίες ανέρχονται σχεδόν στο ίδιο ποσό. Η καταβαλλομένη στην Εσθονία σύνταξη υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ενώ, στη Φινλανδία, λαμβανομένου υπόψη του πολύ χαμηλού επιπέδου των συνολικών εισοδημάτων του, ο καταγγέλλων δεν υπόκειται στον φόρο. Εξάλλου, το σωρευτικό ποσό των δύο συντάξεων υπερβαίνει ελάχιστα το βασικό αφορολόγητο όριο του άρθρου 23² του νόμου περί φορολογίας.
- 16 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η Επιτροπή έκρινε ότι, κατ' εφαρμογή του εσθονικού δικαίου, 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 μόνο στην Εσθονία.

- 17 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 προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ και το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ των διατάξεων της εθνικής της νομοθεσίας περί φορολογήσεως των συντάξεων που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής.
- 18 Με έγγραφο της 9ης Απριλίου 2008, η Δημοκρατία της Εσθονίας αμφισβήτησε την άποψη της Επιτροπής. Τόνισε ότι βάσει του νόμου περί φορολογίας εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες συναφώς εκπτώσεις στους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι αποκτούν στην Εσθονία το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους, ήτοι τουλάχιστον το 75 % του συνόλου των εισοδημάτων τους. Επομένως, ο νόμος αυτός τους επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση με την προβλεπόμενη για τους κατοίκους ημεδαπής. Αντιθέτως, όταν το ποσό των αποκτωμένων στην Εσθονία εισοδημάτων είναι χαμηλότερο του ποσοστού αυτού, στο κράτος μέλος κατοικίας απόκειται να διασφαλίσει την προσήκουσα φορολόγηση των φορολογούμενων οι οποίοι δεν είναι κάτοικοι Εσθονίας.
- 19 Στις 17 Οκτωβρίου 2008, η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στη Δημοκρατία της Εσθονίας, με την οποία επανελάμβανε τα προβληθέντα με το έγγραφο οχλήσεως επιχειρήματα και καλούσε το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει τα αναγκαία μέτρα προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, εντός διμήνου από της παραλαβής της γνώμης αυτής.
- 20 Με την από 18 Δεκεμβρίου 2008 απάντησή της στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη, η Δημοκρατία της Εσθονίας εκδήλωσε τη διαφωνία της ως προς τις προβαλλόμενες από την Επιτροπή αιτιάσεις όσον αφορά το μη συμβατό του νόμου περί φορολογίας προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ. Πάντως, αναγνώρισε ότι ο εν λόγω νόμος παρουσιάζει κενά σε σχέση με τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και δήλωσε ότι είναι διατεθειμένη να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 28³ του οικείου νόμου και στους υπηκόους των κρατών μελών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.
- 21 Η Επιτροπή, επειδή δεν πείσθηκε από τα επιχειρήματα που προέβαλε η Δημοκρατία της Εσθονίας, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.
- 22 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουνίου 2010, επιτράπη στο Βασίλειο της Ισπανίας, στην Πορτογαλική Δημοκρατία και στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας να παρέμβουν υπέρ των αιτημάτων της Δημοκρατίας της Εσθονίας. Με διατάξεις της 7ης Ιουλίου 2010 και της 14ης Ιανουαρίου 2011, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου επέτρεψε την παρέμβαση, υπέρ των αιτημάτων της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου της Σουηδίας, αντιστοίχως. Ωστόσο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν κατέθεσε παρατηρήσεις.

Επί της προσφυγής

Επί του παραδεκτού της προσφυγής

- 23 Πρώτον, με το υπόμνημά της ανταπαντήσεως, η Δημοκρατία της Εσθονίας, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, προβάλλει ότι η προσφυγή πρέπει να κριθεί απαράδεκτη καθόσον το αντικείμενό της δεν καθορίζεται σαφώς και ανεπιφυλάκτως και τα αιτήματα διατυπώνονται με διφορούμενο τρόπο. Η Επιτροπή δεν αναφέρει σαφώς σε ποιες περιπτώσεις η Δημοκρατία της Εσθονίας όφειλε να εφαρμόσει την προβλεπόμενη έκπτωση όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής για να θέσει τέρμα στην προσαπτόμενη παράβαση, διότι, με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή αναφέρει ότι η έκπτωση αυτή πρέπει να χορηγείται όταν το παγκοσμίως

αποκτώμενο εισόδημα των κατοίκων αλλοδαπής, οι οποίοι λαμβάνουν σύνταξη στην Εσθονία, είναι κατώτερο των βασικών αφορολόγητων ορίων που τυχόν προβλέπονται στο κράτος μέλος κατοικίας του οικείου προσώπου.

- 24 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι από το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας και τη σχετική με τη διάταξη αυτή νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι σε κάθε εισαγωγικό της δίκης έγγραφο πρέπει να διευκρινίζεται σαφώς και επακριβώς το αντικείμενο της διαφοράς καθώς και η συνοπτική έκθεση των προβαλλόμενων επιχειρημάτων ώστε ο καθού να δύναται να προετοιμάσει την άμυνά του και το Δικαστήριο να ασκήσει τον έλεγχό του. Επομένως, τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά στοιχεία, επί των οποίων βασίζεται η προσφυγή, πρέπει να προκύπτουν με συνεκτικό και κατανοητό τρόπο από το καθεαυτό κείμενο του δικογράφου της προσφυγής και τα αιτήματά της να διατυπώνονται κατά τρόπο μη διφορούμενο ώστε το Δικαστήριο να μην αποφανθεί *ultra petita* ή να παραλείψει να αποφανθεί επί αιτιάσεως (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-475/07, Επιτροπή κατά Πολωνίας, σκέψη 43, και της 24ης Μαρτίου 2011, C-375/10, Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 10).
- 25 Τέτοιου είδους απαιτήσεις δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο αυτεπάγγελτης εξετάσεως από το Δικαστήριο (βλ., ιδίως, απόφαση της 26ης Απριλίου 2007, C-195/04, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, Συλλογή 2007, σ. I-3351, σκέψεις 21 και 22).
- 26 Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, στο πλαίσιο προσφυγής ασκηθείσας κατ' εφαρμογή του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η προσφυγή πρέπει να εκθέτει σαφώς και επακριβώς τις αιτιάσεις, ώστε να δίδει στο κράτος μέλος και στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να προσεγγίζουν επακριβώς το περιεχόμενο της προσαπτόμενης παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης, όπερ αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για να μπορεί το εν λόγω κράτος να προβάλλει λυσιτελώς τους αμυντικούς ισχυρισμούς του και το Δικαστήριο να ελέγχει την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Πολωνίας, σκέψη 44, και Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 11).
- 27 Πάντως, στην παρούσα διαδικασία παραβάσεως, διαπιστώνεται, αφενός, ότι, στο δικόγραφο της προσφυγής της και, μεταξύ άλλων, στο σημείο 25 του δικογράφου αυτού, η Επιτροπή επισήμανε ότι «[ό]ταν η νομοθεσία κράτους μέλους προβλέπει ένα κατώτατο όριο κάτω του οποίου θεωρείται ότι ο φορολογούμενος δεν διαθέτει τα αναγκαία μέσα για να συνεισφέρει στις δημόσιες δαπάνες, δεν υφίσταται κανείς λόγος να γίνει διάκριση μεταξύ των φορολογούμενων αυτών, των οποίων το εισόδημα είναι μικρότερο του κατωτάτου αυτού ορίου, αναλόγως του τόπου κατοικίας τους». Επομένως, η Επιτροπή επισήμανε σαφώς ότι, κατά την άποψή της, η Δημοκρατία της Εσθονίας πρέπει να λάβει υπόψη το βασικό αφορολόγητο όριο που καθορίζεται με τον νόμο περί φορολογίας για να στοιχειοθετήσει αν ο κάτοικος αλλοδαπής, ο οποίος λαμβάνει σύνταξη γήρατος στο εν λόγω κράτος μέλος, δικαιούται της εκπώσεως, η οποία προβλέπεται για τον φόρο εισοδήματος.
- 28 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι η εκ μέρους της Επιτροπής αναφορά των καθορισθέντων στο κράτος μέλος διαμονής βασικών αφορολόγητων ορίων, εντάσσεται στο πλαίσιο εξετάσεως, από το εν λόγω θεσμικό όργανο, της νομολογίας που προκύπτει από την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225), από την οποία η Επιτροπή συνήγαγε ακριβώς ότι, όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου είναι τόσο χαμηλό οπότε δεν υπόκειται σε καμία φορολογία στο κράτος μέλος κατοικίας, ο φορολογούμενος βρίσκεται σε παρεμφερή θέση με την κατάσταση αυτού που κατοικεί στο κράτος μέλος όπου αποκτώνται τα επίδικα εισοδήματα. Επομένως, το κράτος αυτό πρέπει «να εφαρμόσει τους δικούς του κανόνες περί φοροαπαλλαγής, οι οποίοι καθορίζουν κατά πόσον οι φορολογούμενοι είναι ικανοί να καταβάλουν φόρους προοριζόμενους να καλύψουν τις ανάγκες της χώρας».

- 29 Εν πάση περιπτώσει, από κανένα στοιχείο της φακέλου της υποθέσεως δεν συνάγεται ότι το δικόγραφο της προσφυγής δεν έδωσε στη Δημοκρατία της Εσθονίας τη δυνατότητα προβολής των αμυντικών της ισχυρισμών και στο Δικαστήριο τη δυνατότητα εξετάσεως της υπάρξεως της παραβάσεως.
- 30 Επομένως, η προβληθείσα από τη Δημοκρατία της Εσθονίας ένσταση απαραδέκτου δεν είναι βάσιμη και πρέπει να απορριφθεί.
- 31 Δεύτερον, εφόσον η προβληθείσα από το Βασίλειο της Ισπανίας και την Πορτογαλική Δημοκρατία ένσταση απαραδέκτου συγγέεται εν πολλοίς με τον αμυντικό ισχυρισμό ο οποίος αντλείται από τη σύσταση 94/79, τον οποίον προβάλλει η Δημοκρατία της Εσθονίας, το Δικαστήριο κρίνει προσηκούσα την τυχόν εξέτασή του με την ουσία της υποθέσεως.
- 32 Τρίτον, επισημαίνεται ότι, κατά το γράμμα των αιτημάτων του δικογράφου της προσφυγής, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας, μη προβλέποντας, στον νόμο περί φορολογίας, την εφαρμογή της φοροαπαλλαγής στους κατοίκους αλλοδαπής των οποίων το συνολικό εισόδημα είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της φοροαπαλλαγής εάν ήσαν κάτοικοι ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 45 ΣΛΕΕ και 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Επομένως, τα εν λόγω αιτήματα αφορούν προφανώς την εθνική νομοθεσία ως προς το σύνολο των υπαγομένων στον νόμο αυτό εισοδημάτων.
- 33 Πάντως, από το περιεχόμενο των υπομνημάτων της Επιτροπής προκύπτει ότι, με την επιχειρηματολογία που προέβαλε προς στήριξη των αιτιάσεων κατά της Δημοκρατίας της Εσθονίας, το εν λόγω θεσμικό όργανο αναφέρει τη φορολογική μεταχείριση μόνο των συνταξιούχων που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με τον καταγγέλλοντα. Εξάλλου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι το αίτημά της περί διαπιστώσεως της παραβάσεως αφορά μόνο τις συντάξεις των κατοίκων αλλοδαπής.
- 34 Επομένως, θεωρείται ότι η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως αφορά μόνον την εφαρμογή των κανόνων του νόμου περί φορολογίας επί των συντάξεων γήρατος που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι βρίσκονται σε κατάσταση όπως αυτή του καταγγέλλοντος.

Επί της ουσίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 35 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι, αποκλείοντας τους συνταξιούχους κατοίκους αλλοδαπής του ευεργετήματος των φοροαπαλλαγών του νόμου περί φορολογίας όταν οι ενδιαφερόμενοι αποκτούν λιγότερο του 75 % των εισοδημάτων τους στην Εσθονία, ο νόμος αυτός θέτει τους εν λόγω φορολογούμενους σε δυσμενέστερη θέση από αυτήν στην οποία θα βρίσκονταν εάν δεν είχαν ασκήσει το δικαίωμά τους της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, λόγω του ότι, όπως ο καταγγέλλων, έχουν ασκήσει το δικαίωμα αυτό, ενώ, λαμβανομένου υπόψη του χαμηλού ύψους των συντάξεών τους, βρίσκονται σε παρεμφερή θέση με αυτήν των κατοίκων ημεδαπής με ανάλογα εισοδήματα. Επομένως, ο νόμος αυτός αποτελεί εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, όπως τίθεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ και στο άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.
- 36 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, επιβεβαιωθείσα με την απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443), τα πρόσωπα, τα οποία αποκτούν μικρό μόνο μέρος του εισοδήματός τους στο κράτος μέλος κατοικίας, από απόψεως της φορολογικής τους μεταχειρίσεως, βρίσκονται σε παρεμφερή θέση με τα πρόσωπα τα οποία κατοικούν στο κράτος μέλος όπου αποκτούν τα εισοδήματά τους. Όταν τα εισοδήματα ενός προσώπου είναι πολύ χαμηλά ή απαλλάσσονται πλήρως του φόρου στο κράτος μέλος κατοικίας του, το κράτος αυτό δεν μπορεί να διασφαλίσει την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των φόρων

που καταβάλλονται επί των αποκτωμένων σε άλλο κράτος μέλος εισοδημάτων. Υπό τις συνθήκες αυτές, κατά την Επιτροπή, στο κράτος μέλος προελεύσεως του εισοδήματος απόκειται να εφαρμόσει συναφώς τη δική του φορολογική νομοθεσία, μεταξύ άλλων το πλεονέκτημα των φοροαπαλλαγών.

- 37 Κατά συνέπεια, όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451), και Wallentin, προπαρατεθείσα, όταν ένα κράτος μέλος χορηγεί έκπτωση φόρου επί των εισοδημάτων που είναι κάτω ορισμένου ποσού για να διασφαλιστεί στους φορολογούμενους το ελάχιστο όριο διαβίωσης, το πλεονέκτημα αυτό πρέπει να αναγνωριστεί και στους κατοίκους αλλοδαπής, εφόσον χορηγείται αναλόγως της προσωπικής καταστάσεως του φορολογούμενου.
- 38 Η Δημοκρατία της Εσθονίας, με τη στήριξη όλων των παρεμβαινόντων, αντιτάσσει ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, η οποία προβλέπεται με τον νόμο περί φορολογίας, δεν συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, εφόσον δεν δημιουργεί δυσμενή διάκριση μεταξύ προσώπων ευρισκομένων σε παρεμφερή κατάσταση.
- 39 Συναφώς, η Δημοκρατία της Εσθονίας υπενθυμίζει ότι, από την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, προκύπτει ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής πρέπει να θεωρηθούν παρεμφερείς μόνον όταν οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν αποκτούν το σημαντικότερο μέρος του εισοδήματός τους στο κράτος μέλος κατοικίας, αλλά σε άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή μόνον, το άλλο αυτό κράτος μέλος δεν δύναται να εφαρμόσει στους κατοίκους αλλοδαπής διαφορετική φορολογική μεταχείριση από αυτή που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής.
- 40 Επομένως, ο νόμος περί φορολογίας, για να διασφαλίσει την ίση μεταχείριση κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής ευρισκομένων σε παρεμφερή κατάσταση, εφαρμόζει στους κατοίκους αλλοδαπής τις επίδικες εκπτώσεις φόρου όταν αποκτούν το 75 % του παγκοσμίως αποκτώμενου εισοδήματός τους στην Εσθονία. Ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος βασίζεται στη νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας του ενδιαφερομένου προσώπου και, για τον καθορισμό του μέρους που αποκτάται στην Εσθονία, ο κάτοικος αλλοδαπής υποχρεούται να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία προερχόμενα από τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους κατοικίας του.
- 41 Περαιτέρω, κατά τη Δημοκρατία της Εσθονίας, με την άσκηση της προσφυγής αυτής, η Επιτροπή αγνόησε το περιεχόμενο της συστάσεως 94/79, με την οποία το θεσμικό όργανο επισήμανε ότι η ίση μεταχείριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής επιβάλλεται μόνον όταν οι κάτοικοι αλλοδαπής απέκτησαν, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, τουλάχιστον το 75 % των εισοδημάτων τους στο κράτος μέλος που φορολογεί τα εισοδήματά αυτά.
- 42 Όσον αφορά, ειδικότερα, την κατάσταση του καταγγέλλοντος, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία επισημαίνουν, εξάλλου, ότι το κράτος μέλος κατοικίας, εν προκειμένω, η Δημοκρατία της Φινλανδίας, έλαβε υπόψη του το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά ο εν λόγω φορολογούμενος τόσο σε αυτό το κράτος μέλος όσο και σε άλλο κράτος μέλος και δεν τα φορολόγησε, διότι το συνολικό ποσό των εισοδημάτων δεν υπερέβαινε το απαλλασσόμενο του φόρου ελάχιστο ποσό εισοδήματος. Εξ αντιδιαστολής, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία τονίζουν ότι, αν το κράτος μέλος κατοικίας είχε καθορίσει χαμηλότερο ελάχιστο απαλλασσόμενο εισόδημα, τα εισοδήματά του εν λόγω φορολογούμενου θα μπορούσαν να φορολογηθούν και, στην περίπτωση αυτή, θα εξέπιπτε το ποσό του καταβληθέντος στην Εσθονία φόρου. Επομένως, ο νόμος περί φορολογίας δεν θα ήταν αντίθετος στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.
- 43 Το Ηνωμένο Βασίλειο προσθέτει ότι δεν είναι ορθή η προταθείσα από την Επιτροπή λύση ώστε ο μη κάτοικος Εσθονίας να μη δικαιούται μεγαλύτερου κοινωνικού πλεονεκτήματος από τον κάτοικο ημεδαπής, το οποίο συνίσταται στο ότι οι αρχές του εν λόγω κράτους μέλους λαμβάνουν υπόψη, για την εφαρμογή της εκπτώσεως φόρου, το παγκοσμίως αποκτώμενο εισόδημα του οικείου φορολογούμενου. Συγκεκριμένα, κατά το γράμμα της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής

φορολογίας, είναι αδύνατο να υπαχθούν στον φόρο στην Εσθονία τα αποκτώμενα στη Φινλανδία εισοδήματα. Επομένως, η Δημοκρατία της Εσθονίας δεν είναι σε θέση να υπολογίσει το παγκοσμίως αποκτώμενο εισόδημα του οικείου φορολογούμενου ενώ η Δημοκρατία της Φινλανδίας είναι σε θέση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο εν λόγω φορολογούμενος κατοικεί στη Φινλανδία και οι φινλανδικές αρχές έχουν αρμοδιότητα να συλλέξουν πληροφορίες και έγγραφα από αυτόν. Η ανάλυση της Επιτροπής καταλήγει στο ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας πρέπει να εφαρμόσει το βασικό αφορολόγητο όριο της μόνο στο αποκτώμενο στην Εσθονία εισόδημα και ο κάτοικος αλλοδαπής αντλεί όφελος από τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως τόσο στην Εσθονία όσο και στη Φινλανδία.

- 44 Λαμβανομένων υπόψη όλων αυτών των διαφορετικών απόψεων, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η καθής και οι παρεμβαίνοντες, στην προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, όταν ο φορολογούμενος δεν αποκτά ουσιώδες εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας, το κράτος μέλος όπου ο φορολογούμενος αποκτά τα εισοδήματά του πρέπει να του χορηγεί τα ίδια πλεονεκτήματα με αυτά που χορηγούνται στους κατοίκους ημεδαπής οι οποίοι αποκτούν εισοδήματα μόνον εντός του κράτους αυτού. Επομένως, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, μολονότι, υπό κανονικές συνθήκες, το κράτος μέλος εντός του οποίου αποκτάται ένα εισόδημα δύναται να καταλείπει στο κράτος μέλος κατοικίας τη μέριμνα διασφάλισης φορολογήσεως προσήκουσας με τις δυνατότητες του φορολογούμενου, το δε κράτος μέλος εντός του οποίου αποκτάται το εισόδημα αυτό υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου όταν το κράτος μέλος κατοικίας δεν είναι σε θέση να το πράξει. Ομοίως, όταν τα εισοδήματα φορολογούμενου φορολογούνται ελάχιστα ή απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος μέλος κατοικίας, το εν λόγω κράτος δεν δύναται να διασφαλίσει την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των φόρων που καταβάλλονται επί των αποκτωμένων σε άλλο κράτος μέλος εισοδημάτων.
- 45 Όσον αφορά τις λεπτομέρειες υπολογισμού των εισοδημάτων ενός κατοίκου αλλοδαπής, η Επιτροπή τονίζει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας δικαιούται να λαμβάνει υπόψη της το παγκοσμίως αποκτώμενο εισόδημα του φορολογούμενου για να υπολογίσει τον φόρο στον οποίο τυχόν υπάγεται στην Εσθονία. Αν το παγκοσμίως αποκτώμενο εισόδημα του φορολογούμενου είναι χαμηλότερο του εφαρμοστέου στην Εσθονία κατωτάτου ορίου φορολογήσεως, το εισόδημα αυτό δεν υπόκειται σε καμία φορολογία στην Εσθονία. Αντιθέτως, αν το παγκοσμίως αποκτώμενο εισόδημά του βαίνει πέραν του εφαρμοστέου στην Εσθονία κατωτάτου ορίου, το εισόδημα αυτό δύναται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Τούτο δεν συνεπάγεται φορολογία των εισοδημάτων που αποκτώνται σε άλλα κράτη μέλη πλην της Δημοκρατίας της Εσθονίας, αλλά τον καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου όσον αφορά τη φορολογία των εισοδημάτων που αποκτώνται μόνο στην Εσθονία.
- 46 Όσον αφορά την επιχειρηματολογία της καθής περί της συστάσεως 94/79, η Επιτροπή διατείνεται ότι η πράξη αυτή δεν είναι δεσμευτική. Δεν μπορεί να έχει ως αντικείμενο τη συμπλήρωση των κανόνων του πρωτογενούς δικαίου περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και, εν πάση περιπτώσει, δεν περιορίζει την εξουσία εκτιμήσεως της Επιτροπής. Η σύσταση αυτή προτείνει μόνο τη λήψη εθνικών μέτρων εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης χωρίς να θίγει την ορθή εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες. Περαιτέρω, εφόσον η σύσταση αυτή εκδόθηκε πριν από τη δημοσίευση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Schumacker, δεν έχει πλέον λόγο υπάρξεως.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

– Επί της αιτιάσεως που αντλείται από παράβαση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ

- 47 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ., ιδίως, αποφάσεις Schumacker, προαναφερθείσα, σκέψη 21, της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29, καθώς και

της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 28). Επίσης, η φορολογική νομοθεσία του εθνικού δικαίου πρέπει να θεσπίζεται τηρώντας τις ελευθερίες τις οποίες διασφαλίζουν οι Συνθήκες και, ειδικότερα, την ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων όπως τίθεται με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

- 48 Συναφώς, είναι κατ' αρχήν ασύμβατο προς τους κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας το να έχει ένας εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμα αυτό, εντός του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοος, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση απ' ό,τι αν δεν είχε κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχουν οι κανόνες αυτοί. Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Schumacker, προαναφερθείσα, σκέψη 30, Gschwind, προαναφερθείσα, σκέψη 21, και της 22ας Μαρτίου 2007, C-383/05, Talotta, Συλλογή 2007, σ. I-2555, σκέψη 18).
- 49 Πάντως, σε θέματα άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα συγκρίσιμη προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής, καθόσον το εισόδημα που αποκτά στο έδαφος κράτους μέλους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευχερέστερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί κατά κανόνα στον τόπο της συνήθους διαμονής του (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 31 και 32, καθώς και Gschwind, σκέψη 22).
- 50 Στη σκέψη 34 της προπαρατεθείσας απόφασης Schumacker, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον κάτοικο αλλοδαπής, τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων αλλοδαπής, τόσο όσον αφορά την πηγή των εισοδημάτων όσο και την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή τη στάθμιση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Gschwind, σκέψη 23).
- 51 Θα μπορούσε να υφίσταται δυσμενής διάκριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής μόνον αν, παρά το γεγονός ότι κατοικούν σε διαφορετικά κράτη μέλη, διαπιστωνόταν ότι, ενόψει του αντικειμένου και του περιεχομένου των σχετικών εθνικών διατάξεων, οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων τελούν σε παρεμφερή κατάσταση (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Gschwind, σκέψη 26).
- 52 Περί αυτού πρόκειται όταν κάτοικος αλλοδαπής ο οποίος δεν πραγματοποιεί σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας του και αντλεί το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα ασκούμενη στο κράτος μέλος απασχολήσεως βρίσκεται σε παρεμφερή κατάσταση με αυτή των κατοίκων του τελευταίου αυτού κράτους μέλους, οπότε, στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την εκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. Κατά συνέπεια, από απόψεως της φορολογικής του μεταχειρίσεως, πρέπει να αντιμετωπισθεί ως κάτοικος του κράτους μέλους απασχολήσεως και το εν λόγω κράτος πρέπει να του χορηγήσει τα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία προβλέπει για τους κατοίκους ημεδαπής (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 36 και 37, και Gschwind, σκέψη 27).
- 53 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε κατάσταση όπου δεν υπάρχει κανένα φορολογητέο εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Wallentin, σκέψη 18), μπορεί να προκύψει δυσμενής διάκριση αν η προσωπική

και οικογενειακή κατάσταση προσώπου όπως ο καταγγέλλων δεν ληφθεί υπόψη ούτε στο κράτος μέλος κατοικίας ούτε στο κράτος μέλος απασχολήσεως (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Wallentin, σκέψη 17).

- 54 Επομένως, όταν το 50 % περίπου των συνολικών εισοδημάτων του ενδιαφερομένου αποκτώνται στο κράτος μέλος κατοικίας, το κράτος αυτό πρέπει κατ' αρχήν να είναι σε θέση να λάβει υπόψη τη φοροδοτική του ικανότητα και την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση σύμφωνα με όσα προβλέπει η νομοθεσία του κράτους αυτού (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Gschwind, σκέψη 29).
- 55 Ωστόσο, σε περίπτωση όπως αυτή του καταγγέλλοντος ο οποίος, λόγω του χαμηλού ποσού των συνολικών εισοδημάτων του, δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους κατοικίας, δεν φορολογείται στο κράτος αυτό, το εν λόγω κράτος κατοικίας δεν δύναται να λάβει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου, ειδικότερα τις συνέπειες που έχει γι' αυτόν η φορολόγηση των αποκτώμενων σε άλλο κράτος μέλος εισοδημάτων.
- 56 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η άρνηση του κράτους μέλους εντός του οποίου αποκτώνται τα επίδικα εισοδήματα να χορηγήσει την προβλεπόμενη στη φορολογική του νομοθεσία έκπτωση φόρου δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, όπως ο καταγγέλλων, μόνο λόγω του ότι άσκησε τις διασφαλιζόμενες από τη Συνθήκη ΛΕΕ ελευθερίες κυκλοφορίας.
- 57 Η διαφορετική μεταχείριση που προκύπτει από τέτοιου είδους κανονιστική ρύθμιση θα μπορούσε να δικαιολογηθεί μόνον αν στηριζόταν σε αντικειμενικούς λόγους ανάλογους προς τον σκοπό που θεμιτώς επιδιώκει το εθνικό δίκαιο (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2006, C-520/04, Turpeinen, Συλλογή 2006, σ. I-10685, σκέψη 32). Συναφώς, μολονότι η Δημοκρατία της Εσθονίας προβάλλει ότι με την επίδικη προϋπόθεση επιδιώκεται η αποτροπή σωρεύσεως εκ μέρους του φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής εκπτώσεων φόρου σε καθένα από τα οικεία κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι, σε περίπτωση όπως αυτή του καταγγέλλοντος, δεν μπορεί να υπάρξει αδικαιολόγητη σώρευση πλεονεκτημάτων.
- 58 Συνεπώς, και καθόσον διευκρινίστηκε ανωτέρω, ο γενικός χαρακτήρας της προϋποθέσεως του άρθρου 28³ του νόμου περί φορολογίας, που δεν λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των οικείων φορολογούμενων, δύναται να θίξει πρόσωπα, όπως ο καταγγέλλων, τα οποία έκαναν χρήση των διευκολύνσεων που παρέχουν οι κανόνες περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και η προϋπόθεση αυτή αποβαίνει, στη συνέχεια, ασύμβατη με τις απαιτήσεις των Συνθηκών όπως προκύπτουν από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 59 Επομένως, η αντλούμενη από παράβαση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ αιτίαση πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη.
- 60 Ωστόσο, κατά τη Δημοκρατία της Εσθονίας, η σύσταση 94/79, δυνάμει του περιεχομένου και της φύσεώς της, αποτελεί εμπόδιο στη διαπίστωση της επικληθείσας παραβάσεως.
- 61 Είναι αληθές ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, της εν λόγω συστάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι τα κράτη μέλη δεν πρέπει να επιβάλλουν επί των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων κατοίκων αλλοδαπής φορολογία υψηλότερη από αυτή των κατοίκων ημεδαπής, όταν τα φορολογητέα εισοδήματα στο κράτος μέλος στο οποίο δεν κατοικεί το φυσικό πρόσωπο αποτελούν τουλάχιστον το 75 % του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του προσώπου αυτού κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους.
- 62 Η Δημοκρατία της Εσθονίας προβάλλει ότι, σε αντίθετη περίπτωση, βασίμως επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στους κατοίκους ημεδαπής και στους κατοίκους αλλοδαπής.
- 63 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 288, τελευταίο εδάφιο, ΣΛΕΕ, οι συστάσεις περιλαμβάνονται μεταξύ των μη δεσμευτικών πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Περαιτέρω, και όπως υπενθύμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, η διαδικασία λόγω παραβάσεως στηρίζεται στην αντικειμενική διαπίστωση της αθετήσεως εκ μέρους

κράτους μέλους των υποχρεώσεων που του επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης, ώστε η Δημοκρατία της Εσθονίας δεν δύναται να επικαλεστεί, εν προκειμένω, την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης για να εμποδίσει την αντικειμενική διαπίστωση της εκ μέρους της αθετήσεως των υποχρεώσεων που υπέχει από τη Συνθήκη (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-562/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2009, σ. I-9553, σκέψη 18).

- 64 Πρέπει να αναφερθεί επίσης ότι η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της συστάσεως 94/79 προβλέπει ότι η σύσταση δεν θίγει την άσκηση εκ μέρους της Επιτροπής μιας ενεργούς πολιτικής όσον αφορά τις διαδικασίες επί παραβάσει, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των θεμελιωδών αρχών της Συνθήκης.
- 65 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η σύσταση 94/79 δεν αποτελεί εμπόδιο στη διαπίστωση της αθετήσεως των υποχρεώσεων του άρθρου 45 ΣΛΕΕ. Επομένως, παρέλκει για το Δικαστήριο να κρίνει το ζήτημα κατά πόσον το Βασίλειο της Ισπανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία δικαιούνται, στο στάδιο της παρεμβάσεώς τους, να προβάλουν ένσταση απαραδέκτου, βάσει της εκδόσεως της εν λόγω συστάσεως, κατά της προσφυγής της Επιτροπής.

– Επί της αντλούμενης από παράβαση του άρθρου 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ αιτιάσεως

- 66 Μολονότι, με το υπόμνημά της αντικρούσεως, η Δημοκρατία της Εσθονίας προέβαλε επιχειρήματα περί της αιτιάσεως βάσει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ για να αμφισβητήσει και τη σχετική με το άρθρο 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ αιτίαση, αναγνώρισε την ανάγκη συμπληρώσεως του άρθρου 28³ του νόμου περί φορολογίας, «για να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του και στους πολίτες των κρατών μελών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου».
- 67 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η εσθονική νομοθεσία δεν αναγνωρίζει καμία δυνατότητα χορηγήσεως του επίδικου φορολογικού πλεονεκτήματος στους δικαιούχους συντάξεως στην Εσθονία οι οποίοι κατοικούν σε ένα τρίτο κράτος, μέλος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με αυτό των, κατ' ουσίαν παρεμφερών, διατάξεων του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, οι προηγούμενες θεωρήσεις ισχύουν *mutatis mutandis* για το εν λόγω άρθρο 28 (βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-104/06, Επιτροπή κατά Σουηδίας, Συλλογή 2007, σ. I-671, σκέψη 32).
- 68 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας, αποκλείοντας τους συνταξιούχους κατοίκους αλλοδαπής από το πλεονέκτημα των φοροαπαλλαγών του νόμου περί φορολογίας όταν, λαμβανομένου υπόψη του χαμηλού ύψους των συντάξεών τους, δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους κατοικίας, δεν φορολογούνται στο κράτος αυτό, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 45 ΣΛΕΕ και 28 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 69 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Δημοκρατίας της Εσθονίας και η Δημοκρατία της Εσθονίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.
- 70 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Σουηδίας, το Ηνωμένο Βασίλειο καθώς και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Η Δημοκρατία της Εσθονίας, αποκλείοντας τους συνταξιούχους κατοίκους αλλοδαπής από το πλεονέκτημα των φοροαπαλλαγών του νόμου περί φορολογίας (tulumaksuseadus), της 15ης Δεκεμβρίου 1999, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 26ης Νοεμβρίου 2009, όταν, λαμβανομένου υπόψη του χαμηλού ύψους των συντάξεών τους, δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους κατοικίας, δεν φορολογούνται στο κράτος αυτό, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 45 ΣΛΕΕ και 28 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.
- 2) Καταδικάζει τη Δημοκρατία της Εσθονίας στα δικαστικά έξοδα.
- 3) Το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Σουηδίας, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας καθώς και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

(υπογραφές)