

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
DAMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 27ης Ιανουαρίου 2000 *

1. Σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ), το Tribunal administratif (Λουξεμβούργο) υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 39 ΕΚ) και ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/98¹.

Το ερώτημα αυτό αφορά κατ' ουσίαν το ζήτημα αν ένας εργαζόμενος, υπήκοος κράτους μέλους, μπορεί να υποχρεωθεί από άλλο κράτος μέλος, στο οποίο κατοικεί και πραγματοποιεί το σύνολο σχεδόν του οικογενειακού εισοδήματος, να καταβάλει φόρο εισοδήματος, ως άγαμος, εκ του γεγονότος ότι η σύζυγός του, από την οποία δεν είναι χωρισμένος, και τα τέκνα του δεν κατοικούν στο ίδιο κράτος.

I — Τα πραγματικά περιστατικά

2. Από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι τόσο ο P. Zurstrassen, ενάγων στην κύρια δίκη, όσο και η σύζυγός του έχουν βελγική ιθαγένεια. Ο P. Zurstrassen πραγματοποίησε

το μεγαλύτερο τμήμα των σπουδών του στο Βέλγιο, όπου εργαζόταν και διέμενε πριν του προσφερθεί η εργασία που ασκεί στο Λουξεμβούργο. Για να μπορέσει να αποδεχθεί την εν λόγω εργασία, χρειάστηκε να εγκατασταθεί στη χώρα αυτή, η σύζυγός και τα παιδιά του όμως συνέχισαν, λόγω της φοιτήσεως των τελευταίων σε σχολείο, να ζουν στο Βέλγιο.

Η οικογένεια πραγματοποιεί το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων της, τα οποία συνίστανται στην αμοιβή του P. Zurstrassen, στο Λουξεμβούργο. Η σύζυγός ζει στην πόλη Battice (Βέλγιο), όπου ο P. Zurstrassen διαμένει το Σαββατοκύριακο· δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα, δεν έχει ίδια εισοδήματα και δεν φορολογείται στη χώρα αυτή².

3. Το 1995 και 1996, ο P. Zurstrassen μίσθωνε ένα ακίνητο στο Λουξεμβούργο στο οποίο διέμενε περιστασιακά η σύζυγός του, χωρίς αυτό να σημαίνει, σύμφωνα με τον εθνικό νόμο, ότι απέκτησε την ιδιότητα κατοίκου ημεδαπής που φορολογείται στη χώρα αυτή³. Στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα έτη αυτά, ο P. Zurstrassen ανέφερε ότι η

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — Κανονισμός του Συμβουλίου της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ L 257, σ. 2).

2 — Από ένα πιστοποιητικό που εξέδωσε στις 4 Σεπτεμβρίου 1998 το Bureau central de taxation de l'administration des contributions directes de Verviers (Βέλγιο) προκύπτει ότι η σύζυγός του Zurstrassen «δεν πραγματοποίησε εισοδήματα κατά τα έτη 1995 και 1996 και επομένως δεν φορολογείται».

3 — Το γεγονός ότι την 1η Απριλίου 1998 η οικογένεια πραγματοποίησε αγορά διαμερίσματος εντός της πόλης του Λουξεμβούργου δεν έχει σημασία εν προκειμένω, καθόσον η κτήση αυτή είναι μεταγενέστερη των επίμαχων για τους διαδίκους της κυρίας δίκης ετών.

κατοικία του βρισκόταν στο Λουξεμβούργο και ότι η σύζυγός του κατοικούσε στο Βέλγιο. Στα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος που του απέστειλε η administration des contributions directes, τον κατέταξε στη φορολογική κατηγορία 1, στην οποία υπάγονται οι άγαμοι. Ο ενδιαφερόμενος υπέβαλε ενστάσεις κατά των δύο αυτών εκκαθαριστικών σημειωμάτων ενώπιον του διευθυντή της administration des contributions directes.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

4. Διαπιστώνοντας ότι το όργανο αυτό της εφορίας δεν αποφαινόταν επί των ενστάσεων, ο P. Zurstrassen άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal administratif, το οποίο, πριν αποφανθεί επί της ουσίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν το άρθρο 48 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και το άρθρο 1, παράγραφος 1, του προαναφερθέντος κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68⁴, της 15ης Οκτωβρίου 1968, την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία εξαρτά τη φορολόγηση του οικογενειακού εισοδήματος των δύο συζύγων και την κατάταξή τους στην αντίστοιχη φορολογική κατηγορία II, με αποτέλεσμα την υπό ορισμένες προϋποθέσεις μικρότερη φορολογική επιβάρυνση των συζύγων έναντι εκείνης που θα προέκυπτε σε περίπτωση φορολόγησης του ατομικού εισοδήματος, από την προϋπόθεση ότι οι δύο σύζυγοι πρέπει να μην είναι χωρισμένοι ούτε de facto ούτε βάσει δικαστικής αποφάσεως και να έχουν αμφότεροι τη φορολογική κατοικία τους εντός του

ίδιου κράτους μέλους και η οποία αποκλείει, με τον τρόπο αυτό, την υπαγωγή στην ως άνω ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση του συζύγου ο οποίος εγκαθίσταται σε κράτος μέλος αφήνοντας τα υπόλοιπα μέλη της οικογενείας σε άλλο κράτος μέλος;»

III — Η εθνική νομοθεσία

5. Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων διέπεται από τον νόμο του 1967, όπως τροποποιήθηκε το 1990⁵. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει ότι τα φυσικά πρόσωπα θεωρούνται φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής ή φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής ανάλογα με το αν έχουν ή δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Το άρθρο 3, το οποίο διέπει την ενιαία φορολογία των συζύγων, περιλαμβάνει τους συζύγους που είναι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, που αντιστοιχεί στο ημερολογιακό έτος, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι χωρισμένοι δυνάμει προβλεπόμενης από τη νομοθεσία απαλλαγής από τη σχετική υποχρέωση ή δυνάμει δικαστικής αποφάσεως.

6. Προς εφαρμογή της οικείας φορολογικής κλίμακας για τον υπολογισμό του φόρου, οι φορολογούμενοι κατατάσσονται σε τρεις φορολογικές κατηγορίες. Η κατηγορία 1 περιλαμβάνει τους αγάμους χωρίς τέκνα και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τους χωρισμένους και διαζευγμένους χωρίς τέκνα. Η κατηγορία 2 τους συζύγους που τυγχάνουν ενιαίας φορολογίας. Στην κατηγορία 1α υπάγονται,

5 — Νόμος περί φόρου εισοδήματος, τροποποιηθείς στις 4 Δεκεμβρίου 1967 (*Mémorial A* 1967, n° 79), ο οποίος τροποποιήθηκε από τον νόμο της 6ης Δεκεμβρίου 1990.

4 — Προπαρατεθείς στην υποσημείωση 1 κανονισμός.

μεταξύ άλλων, οι χήροι και οι χήρες. Ο φόρος που επιβάλλεται στους φορολογούμενους της κατηγορίας 1 προσδιορίζεται εφαρμόζοντας την οικεία φορολογική κλίμακα στο φορολογητέο εισόδημα. Σύμφωνα με το άρθρο 121, που ρυθμίζει τη μέθοδο του splitting, ο φόρος που οφείλουν οι φορολογούμενοι της κατηγορίας 2 ισούται προς το διπλάσιο του ποσού του φόρου ο οποίος, κατ' εφαρμογή της οικείας φορολογικής κλίμακας, αντιστοιχεί στο ήμισυ του φορολογητέου εισοδήματος. Οι φορολογούμενοι που υπάρχουν στην κατηγορία 2 επιβαρύνονται λιγότερο έναντι των υπαγόμενων στην κατηγορία 1, εφόσον έχουν το ίδιο εισόδημα και μη λαμβανομένων υπόψη των ενδεχόμενων μειώσεων.

Λουξεμβούργο για ποσοστό υπερβαίνουν το 50 % των επαγγελματικών εισοδημάτων της οικογενείας. Αν οι δύο σύζυγοι έχουν επαγγελματικά εισοδήματα φορολογούμενα εντός του κράτους αυτού, η αίτηση συνεπάγεται την ενιαία φορολογία τους⁷.

IV — Οι κοινοτικές κανονιστικές διατάξεις

8. Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων

Η εγκύκλιος LIR 3/1⁶ θεωρεί την ενιαία φορολογία των συζύγων τη σημαντικότερη εξαίρεση από την αρχή ότι κάθε φορολογούμενος φορολογείται ανάλογα με το εισόδημά του. Η ενιαία φορολογία χαρακτηρίζεται αφενός από τη μέσω του υπολογισμού των εισοδημάτων απλοποίηση της βάσεως επιβολής του φόρου και αφετέρου από τη μέσω της δημιουργίας εις ολόκληρον ευθύνης μεταξύ των υποχρέων.

«συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας».

9. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού 1612/68, την ερμηνεία του οποίου ζητεί το εθνικό δικαστήριο, ορίζει:

«Κάθε υπήκοος κράτους μέλους, ανεξαρτήτως του τόπου διαμονής του, έχει το

7. Εντούτοις, τα πλεονεκτήματα που συνδέονται με την ενιαία φορολογία δεν αφορούν μόνον τους συζύγους που κατοικούν στην ημεδαπή. Συγκεκριμένα, το άρθρο 157 bis του νόμου περί φόρου εισοδήματος προβλέπει ότι οι έγγαμοι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής, οι οποίοι δεν διαμένουν χωριστά de facto, κατατάσσονται, κατόπιν αιτήσεώς τους, στη φορολογική κατηγορία 2, εφόσον φορολογούνται στο

6 — Εγκύκλιος της 19ης Αυγούστου 1991 περί ενιαίας φορολογίας των συζύγων.

7 — Απαντώντας στο ερώτημα που έθεσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου μου επισήμανε ότι, προκειμένου για συζύγους που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, για να είναι δυνατή η φορολόγησή του εισοδήματος που πραγματοποιούν στο Λουξεμβούργο και που είναι φορολογητέο στο κράτος αυτό, αρκεί ο ένας από τους δύο να πραγματοποιεί εκεί πλέον του 50 % των επαγγελματικών εισοδημάτων της οικογενείας.

δικαίωμα να αναλαμβάνει μισθωτή δραστηριότητα και να την ασκεί στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους, συμφώνως προς τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που ρυθμίζουν την απασχόληση των ημεδαπών εργαζομένων του κράτους αυτού.»

Το άρθρο 7 του ίδιου κανονισμού, διάταξη η οποία, κατά τη γνώμη μου, θα χρησιμεύσει προς απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, ορίζει:

«1. Ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους δεν δύναται στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών να έχει, λόγω της ιθαγενείας του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζομένους, ως προς τους όρους απασχόλησής και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση, την επαγγελματική επανένταξη ή την επανασχόληση αν έχει καταστεί άνεργος.

2. Απολαύει των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.

(...)».

V — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Ο ενάγων της κύριας δίκης, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, η Ισπανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας εντός της προθεσμίας που ορίζει προς τούτο το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου.

Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Δεκεμβρίου 1999, παρέστησαν προκειμένου να αναπτύξουν προφορικά τις παρατηρήσεις τους ο εκπρόσωπος του P. Zurstrassen, ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου, ο εκπρόσωπος της Ισπανικής Κυβερνήσεως καθώς και ο εκπρόσωπος της Επιτροπής.

11. Ο ενάγων της κύριας δίκης θεωρεί ότι ο λουξεμβουργιανός νόμος περί φόρου εισοδήματος είναι ελλιπής, καθόσον υπάγει σε ενιαία φορολογία τους συζύγους αν κατοικούν στην ημεδαπή, επιτρέποντας, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, και στους συζύγους που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής να προσφεύγουν σ' αυτόν τον τρόπο φορολογήσεως, δεν προβλέπει όμως την περίπτωση κατά την οποία ο ένας από τους συζύγους κατοικεί στο Λουξεμβούργο και ο άλλος σε άλλο κράτος μέλος. Έτσι, ο υπήκοος της Ένωσης που σχεδιάζει να εγκατασταθεί σε ένα κράτος μέλος χωρίς τον σύζυγό του, για να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να επιβαρυνθεί περισσότερο φορολογικώς, γεγονός που θα μπορούσε να τον ωθήσει στη μη αποδοχή της προσφερθείσας σ' αυτόν απασχόλησής. Ο ενάγων της κύριας δίκης εκτιμά επομένως ότι η λουξεμβουργιανή νομοθεσία αντιβαίνει προς το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

12. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου διευκρινίζει, στις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι η ενιαία φορολογία αποτελεί υποχρέωση για τους φορολογουμένους που κατοικούν στην ημεδαπή, η οποία σκοπό έχει να απλουστεύσει τη βάση επιβολής και την είσπραξη του φόρου. Εφαρμόζοντας αυτόν τον τρόπο φορολογήσεως, η εφορία εκδίδει κοινή απόφαση, χωρίς να εξετάζει το οικονομικό καθεστώς της οικογένειας, και η φορολογική αρχή μπορεί να στραφεί αδιακρίτως κατά του ενός ή του άλλου συζύγου για να απαιτήσει την καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου φόρου. Εάν ένας εκ των συζύγων δεν είναι κάτοικος ημεδαπής, η δυνατότητα αυτή παύει να υπάρχει. Εντούτοις, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου, σε απάντηση στο ερώτημα που του έθεσε, αναγνώρισε ότι, σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 157 bis του νόμου περί φόρου εισοδήματος (που παρέχει τη δυνατότητα ενιαίας φορολογίας των συζύγων που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής όταν φορολογούνται για ποσοστό υπερβαίνον το 50 % των επαγγελματικών τους εισοδημάτων στο Λουξεμβούργο), η εις ολόκληρον υποχρέωση των συζύγων όσον αφορά τη φορολογική οφειλή δημιουργούσε, στην πράξη, πρόβλημα φορολογικής διαχειρίσεως, αλλά το τεχνικό αυτό πλεονέκτημα παρέχόταν στους κατοίκους αλλοδαπής διότι αποτελούσε υποχρέωση επιβαλλόμενη από το κοινοτικό δίκαιο.

Προσέθεσε ότι η ενιαία φορολογία δεν πλήττει το νοικοκυριό ή τον αρχηγό της οικογένειας, αλλά συνίσταται στη φορολόγηση, για καθέναν από τους συζύγους, πέραν των δικών του εισοδημάτων και των μειώσεων και πλεονεκτημάτων που του αναγνωρίζονται βάσει της προσωπικής καταστάσεώς του, των εισοδημάτων, μειώσεων και πλεονεκτημάτων του συζύγου του, για να εφαρμοστεί, εν συνεχεία, στο υπολογισθέν εισόδημα η φορολογική κλίμακα της κατηγορίας 2. Επομένως, αν ένας από τους

συζύγους δεν έχει καθόλου ή έχει λίγα ίδια εισοδήματα, το ποσό του φόρου είναι χαμηλότερο έναντι εκείνου που θα οφειλόταν αν καθένας φορολογούνταν χωριστά.

13. Η Ισπανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να γίνεται λόγος για δυσμενή διάκριση οσάκις η νομοθεσία ενός κράτους μέλους υποβάλλει σε ενιαία φορολογία τους συζύγους που κατοικούν εντός της επικρατείας του και δεν είναι χωρισμένοι, αντιθέτως όμως δεν υπάγει στην ευνοϊκή αυτή φορολογική ρύθμιση τους συζύγους που κατοικούν σε διαφορετικά κράτη μέλη, καθόσον οι μεν και οι δε δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Όπως υποστηρίζει, η λουξεμβουργιανή νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος, η οποία εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του φορολογουμένου, δεν επιφυλάσσει για τον P. Zurstrassen, ο οποίος άσκησε, ως εργαζόμενος, το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία, φορολογική μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη στην οποία υπάγεται ένας Λουξεμβουργιανός πολίτης του οποίου ο σύζυγος είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

14. Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο P. Zurstrassen και η σύζυγός του είναι θύματα συγκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, η οποία αντιβαίνει προς το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Η δυσμενής αυτή διάκριση απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση που επιφυλάσσει η λουξεμβουργιανή νομοθεσία σε έγγαμα ζεύγη με ίδια εισοδήματα, αφενός όταν αμφότεροι οι σύζυγοι είναι κάτοικοι ημεδαπής και αφετέρου όταν ο ένας μόνον από αυτούς κατοικεί στην ημεδαπή, μολονότι βρίσκονται αντικειμενικά στην ίδια φορολογική κατάσταση και αξίζουν, επομένως, όμοιας μεταχειρίσεως.

Είναι, επομένως, παράδοξο το άρθρο 157 bis του λουξεμβουργιανού νόμου, καθόσον επιτρέπει μεν στους συζύγους που κατοικούν στην αλλοδαπή και φορολογούνται στο Λουξεμβούργο, για ποσοστό υπερβαίνον το 50 % των επαγγελματικών τους εισοδημάτων, να φορολογούνται από κοινού, αλλά αρνείται τη δυνατότητα αυτή σε συζύγους όπως οι Zurstrassen, οι οποίοι πραγματοποιούν ουσιαστικά το 100 % των εισοδημάτων τους στο κράτος αυτό, όπου, επιπλέον, κατοικεί ο σύζυγος που πραγματοποιεί τα εισοδήματα.

Η Επιτροπή ολοκληρώνει τις παρατηρήσεις της υποστηρίζοντας ότι ουδαμώς μπορεί να δικαιολογηθεί μια τέτοια δυσμενής διάκριση και ότι θα ήταν σύμφωνο με τη σύμβαση του 1970 μεταξύ Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και Βασιλείου του Βελγίου, περί αποφυγής διπλής φορολογίας, να εξομοιώνεται ένας φορολογούμενος που βρίσκεται σε κατάσταση ανάλογη με αυτή του P. Zurstrassen με τον φορολογούμενο που είναι κάτοικος Λουξεμβούργου και ο σύζυγός του, με τον οποίο δεν είναι επίσημα χωρισμένος, έχει χωριστή κατοικία εντός του Μεγάλου Δουκάτου.

VI — Η εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος

15. Από το 1986 και κυρίως στη δεκαετία του '90, το Δικαστήριο έπρεπε να εξετάσει, τις περισσότερες φορές κατόπιν αιτήσεως κάποιου εθνικού δικαστηρίου, τον τρόπο συμβιβασμού της δικαιοδοσίας των κρατών μελών, η οποία παραμένει αποκλειστική όσον αφορά τους αμέσους φόρους όπως αυτοί που πλήττουν το εισόδημα των φυσικών προσώπων και τα κέρδη των επιχειρήσεων, προς την ελεύθερη κυκλοφορία των

εργαζομένων και το δικαίωμα εγκαταστάσεως.

16. Από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σχετικώς, επτά αναφέρονται στον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Σε δύο από τις αποφάσεις αυτές το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί επί του ζητήματος αν η εθνική νομοθεσία τηρούσε την αρχή ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του δικαιώματος εγκαταστάσεως⁸. Στις υπόλοιπες πέντε αποφάνθηκε επί της εφαρμογής της αρχής αυτής στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας εργαζομένων⁹.

Δεδομένου ότι ο P. Zurstrassen είναι εργαζόμενος που μετέβη στο Λουξεμβούργο για να ασκήσει έμμισθη οικονομική δραστηριότητα, θα αρκεστώ στην εξέταση των πέντε αποφάσεων με τις οποίες το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 48 της Συνθήκης σε σχέση με τις εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις που διέπουν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

17. Δύο από τις πέντε αποφάσεις αφορούν τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία και τις συνέπειές της στις φορολογικές υποχρεώσεις των εργαζομένων που αποφάσιζαν να εγκατασταθούν στο κράτος ή το εγκατέλειπαν

8 — Πρόκειται για τις αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, (Σύλλογη 1995, σ. I-2493), και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Σύλλογη 1996, σ. I-3089).

9 — Αποφάσεις της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Σύλλογη 1990, σ. I-1779), της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Σύλλογη 1995, σ. I-225), της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-151/94, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Σύλλογη 1995, σ. I-3685), της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Σύλλογη 1998, σ. I-2793), και της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Σύλλογη 1999, σ. I-5451).

διαρκούντος του οικονομικού έτους. Πρόκειται για τις αποφάσεις Biehl και Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου¹⁰.

18. Η πρώτη απόφαση βασιζόταν στο ερώτημα που έθεσε το Συμβούλιο Επικρατείας προκειμένου να αποφανθεί επί της προσφυγής ενός Γερμανού υπηκόου, ο οποίος κατοικούσε στο Μεγάλο Δουκάτο από τον Νοέμβριο 1973 έως τον Οκτώβριο 1983 και ο οποίος ισχυρίστηκε ότι, όταν εγκαταστάθηκε στη Γερμανία για να εργαστεί, έγινε αντικείμενο δυσμενούς φορολογικής διακρίσεως έναντι των εργαζομένων που εξακολουθούσαν να κατοικούν στο Λουξεμβούργο. Κατά την εκκαθάριση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 1983 και μολονότι οι κρατήσεις από τον μισθό του υπερέβαιναν τη φορολογική του οφειλή κατά 100 000 LUF, η εφορία του Λουξεμβούργου τού αρνήθηκε την επιστροφή φόρου, με την αιτιολογία ότι διάταξη νόμου απέκλειε την απόδοση των ποσών που κρατήθηκαν εις βάρος των εργαζομένων οι οποίοι υπήρξαν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής για περίοδο καλύπτουσα μέρος μόνον του έτους.

Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το κριτήριο της μόνιμης κατοικίας εντός του εθνικού εδάφους για ενδεχόμενη επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ενέχει τον κίνδυνο να επιβαρύνονται ιδιαίτερα οι φορολογούμενοι υπήκοοι άλλων κρατών μελών. Πράγματι, συμβαίνει συχνά οι τελευταίοι να εγκαταλείπουν τη χώρα ή να εγκαθίστανται σ' αυτή διαρκούντος του έτους¹¹. Η απάντηση που δόθηκε στο εθνικό δικαστήριο ήταν ότι δεν είναι σύμφωνη με το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης μια φορολογική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι οι κρατήσεις για φόρο

επί των αποδοχών και αμοιβών εις βάρος εμμίθου υπηκόου κράτους μέλους, ο οποίος είναι φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής για περίοδο καλύπτουσα μέρος μόνον του έτους, περιέρχονται στο Δημόσιο και δεν μπορούν να επιστραφούν¹².

19. Διαπιστώνοντας ότι τον Ιούνιο του 1994 το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν είχε τροποποιήσει τη νομοθεσία του ούτως ώστε να συμμορφωθεί προς την απόφαση Biehl, η Επιτροπή θεώρησε ότι το κράτος αυτό παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68. Η λουξεμβουργιανή φορολογική νομοθεσία εξακολουθούσε να προβλέπει ότι, για την επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου ή για τον διακανονισμό βάσει ετησίας εκκαθαρίσεως, ο φορολογούμενος έπρεπε να είχε την ιδιότητα κατοίκου ημεδαπής καθ' όλην τη διάρκεια του οικονομικού έτους ή, ελλείψει τούτου, να είχε εργαστεί αμειβόμενος για τουλάχιστον εννέα μήνες στο έδαφος του Λουξεμβούργου. Αν δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις αυτές, έπρεπε να υποβάλει αίτηση θεραπείας για να τύχει μιας «λόγω επείκειας» επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου.

20. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου ισχυρίστηκε ότι η νομοθεσία της είχε ως σκοπό να διασφαλίσει την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας του φόρου, αποφεύγοντας τις αυθαίρετες επιστροφές φόρου στους προσωρινούς κατοίκους ημεδαπής, οι οποίες ενδέχεται να προκύψουν από τη συνήθη διαδικασία που ακολουθούν τα γραφεία της εφορίας εξαιτίας της ελλείψεως πληροφόρησης των γραφείων επί του ετήσιου εισο-

10 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 10.

11 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Biehl, σκέψη 14.

12 — Ό.π., σκέψη 19.

δήματος του φορολογουμένου. Υποστήριξε επίσης ότι, για τον υπολογισμό των επιστροφών φόρων υπέρ προσωρινού κατοίκου ημεδαπής, απαιτούνταν η εκ μέρους της φορίας γνώση των εισοδημάτων που πραγματοποιούσε στην αλλοδαπή ο εν λόγω φορολογούμενος πριν εγκατασταθεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ή αφοτου εγκατέλειψε το εθνικό έδαφος, ούτως ώστε να προσδιοριστεί ο ενδεικνυόμενος συντελεστής φόρου που έπρεπε να επιβληθεί στα λουξεμβουργιανά εισοδήματα.

21. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η επίδικη νομοθεσία, η οποία επέβαλλε υποχρέωση κατοικίας ή συνεχούς εργασίας εντός του εθνικού εδάφους για συγκεκριμένη περίοδο ώστε να απολαύουν οι κάτοικοι ημεδαπής ορισμένων ευνοϊκών φορολογικών ρυθμίσεων, μολονότι εφαρμόζονταν ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του οικείου φορολογουμένου, ενείχε τον κίνδυνο να επιβαρύνονται κυρίως οι υπήκοοι άλλων κρατών μελών, αφού συνήθως αυτοί εγκαταλείπουν τη χώρα ή εγκαθίστανται σ' αυτή κατά τη διάρκεια του έτους. Αυτοί επίσης παύουν, συχνότερα από άλλους, να εργάζονται κατόπιν της λήξεως μιας συμβάσεως εργασίας ορισμένου χρόνου¹³.

22. Πιστεύω ότι η ίδια συλλογιστική θα χρησιμεύσει για την επίλυση της παρούσας υποθέσεως, μολονότι η δυσμενής διάκριση που υπέστη ο Biehl οφειλόταν στο γεγονός ότι είχε παύσει να κατοικεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ενώ ο P. Zurstrassen κατοικούσε μόνιμα στο έδαφος του κράτους αυτού κατά τη διάρκεια των επίδικων οικονομικών ετών.

23. Όπως επισημάνα εξ αρχής, η λουξεμβουργιανή νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος προβλέπει ενιαία φορολογία, η οποία οδηγεί, για ίδια εισοδήματα, σε μειωμένο ποσό φόρου, τους συζύγους που δεν διαμένουν χωριστά δυνάμει προβλεπόμενης από τη νομοθεσία απαλλαγής από τη σχετική υποχρέωση ή δυνάμει δικαστικής αποφάσεως. Από τον φάκελο της υποθέσεως προκύπτει ότι, αν συντρέχει η τελευταία αυτή προϋπόθεση, οι σύζυγοι μπορούν να έχουν χωριστές κατοικίες¹⁴ και να εξακολουθούν να επωφελούνται της ενιαίας φορολογίας, υπό τον όρο οι κατοικίες αυτές να βρίσκονται εντός του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

24. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, η αρχή ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα των αμοιβών ήταν κενή περιεχομένου αν παραβιαζόταν από εθνικές διατάξεις εισάγουσες δυσμενείς διακρίσεις σε ζητήματα φόρου εισοδήματος. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το Συμβούλιο όρισε μέσω του άρθρου 7 του κανονισμού 1612/68 ότι οι εργαζόμενοι που είναι υπήκοοι κρατών μελών πρέπει να απολαύουν των ιδίων φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους εργαζομένους της ημεδαπής¹⁵.

25. Εν προκειμένω, η επίδικη εθνική κανονιστική ρύθμιση εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας των φορολογουμένων και, κατά συνέπεια, δεν συνιστά δυσμενή διάκριση.

13 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, σκέψεις 15 και 16.

14 — Ο ενάγων της κύριας δίτης επισημαίνει με τις παρατηρήσεις του ότι με τον νόμο της 12ης Νοεμβρίου 1986 εγκαταλείφθηκε το οικονομικό κριτήριο του κοινού νοικοκυριού και αντικαταστάθηκε από την υποχρέωση συγκατοικίας των συζύγων.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Biehl, σκέψη 12.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις προφανείς δυσμενείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκριμένης διακρίσεως η οποία, διά της εφαρμογής διαφορετικών κριτηρίων διαχωρισμού, καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα¹⁶.

27. Οφείλω, κατά συνέπεια, να καταλήξω στο συμπέρασμα ότι η εξάρτηση της υπαγωγής σε ενιαία φορολογία, οσάκις ο ένας από τους φορολογουμένους είναι κάτοικος ημεδαπής, από την προϋπόθεση να κατοικεί ο σύζυγός του επίσης στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου συνιστά συγκεκριμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

26. Είναι αναμφισβήτητο ότι η υπαγωγή στην ενιαία φορολογία, η οποία αποτελεί ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση για τους συζύγους¹⁷, εξαρτάται από μια προϋπόθεση σχετική με την κατοικία των δύο φορολογουμένων. Πρόκειται για προϋπόθεση της οποίας η εκπλήρωση είναι ευκολότερη για τους Λουξεμβουργιανούς υπηκόους έναντι των υπηκόων άλλων κρατών μελών που εγκαταστάθηκαν στο Λουξεμβούργο για να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα και η οποία ενδέχεται να επιβαρύνει σε μεγαλύτερο βαθμό τους διακινούμενους εργαζομένους, διότι αυτοί θα δυσκολευθούν περισσότερο να την εκπληρώσουν.

28. Φρονώ ότι η διαπίστωση αυτή είναι περισσότερο από αρκετή για να θεωρηθεί ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θέτει σε συζύγους που βρίσκονται σε κατάσταση αντίστοιχη με εκείνη του P. Zurstrassen και της συζύγου του την προϋπόθεση να κατοικούν και οι δύο στο έδαφός του για να τους επιτρέψει να φορολογούνται από κοινού. Υπάρχουν εντούτοις και άλλα επιχειρήματα προς στήριξη του ισχυρισμού αυτού, τα οποία απορρέουν από πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου σχετική με τις επιπτώσεις της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων.

Στην πραγματικότητα, εκείνοι που διατηρούν την οικογενειακή τους κατοικία στη χώρα προελεύσεώς τους είναι, συνήθως, οι διακινούμενοι εργαζόμενοι που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών και εγκαταστάθηκαν στο Λουξεμβούργο για να αποδεχθούν μια απασχόληση συχνά βάσει συμβάσεως ορισμένου χρόνου, ενώ εκείνοι των οποίων η οικογένεια κατοικεί εντός του Μεγάλου Δουκάτου είναι, ως επί το πλείστον, Λουξεμβουργιανοί υπήκοοι.

29. Αναφέρομαι στις αποφάσεις που εκδόθηκαν στις υποθέσεις Schumacker και Gschwind, οι οποίες αφορούν τις επιπτώσεις του γερμανικού νόμου περί φόρου εισοδήματος, όταν ο νόμος αυτός εφαρμόζεται σε εργαζομένους κατοίκους αλλοδαπής, καθώς και στην απόφαση Gilly¹⁸. Θα εξετάσω τις εν λόγω αποφάσεις με τη σειρά αυτή.

30. Ο Schumacker, βελγικής ιθαγενείας, εργαζόταν στη Γερμανία, όπου πραγματοποιούσε το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων της οικογενείας, και διέμενε στο Βέλγιο με την οικογένειά του. Στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τόπο ασκήσεως

16 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Soitgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11).

17 — Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι η ενιαία φορολογία δεν αποτελεί ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση και ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου σύζυγοι καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για να την αποφύγουν. Δεν αρνούνται ότι υφίστανται τέτοιες περιπτώσεις. Θεωρώ όμως ότι, καθώς η ενιαία φορολογία μετριάξει την ανισοκατανομή του φόρου οσάκις ο ένας από τους συζύγους δεν έχει καθόλου ή έχει λιγότερα εισοδήματα, μπορεί να θεωρηθεί ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση.

18 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 10.

της δραστηριότητας, εναπέκειτο η φορολόγηση των εκ της εργασίας εισοδημάτων. Η γερμανική κανονιστική ρύθμιση προέβλεπε την ένταξη των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής στην κατηγορία I ανεξάρτητα από την οικογενειακή τους κατάσταση. Τούτο σήμαινε ότι δεν ήταν δυνατό να εφαρμοστεί σ' αυτούς η μέθοδος και η κλίμακα splitting και ότι τύγχαναν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με τους αγάμους.

31. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν απαγορεύει, καταρχήν, την εφαρμογή μιας κανονιστικής ρυθμίσεως ενός κράτους μέλους η οποία επιβάλλει βαρύτερη φορολογία εισοδήματος σε εργαζόμενο κάτοικο αλλοδαπής έναντι του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί την ίδια δραστηριότητα. Εντούτοις, οσάκις ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί αξία λόγω εισοδήματα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το κύριο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, δεν υφίσταται, μεταξύ της καταστάσεως του κατοίκου ημεδαπής και εκείνης του κατοίκου αλλοδαπής, καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου. Η ως άνω διαφορετική μεταχείριση αποτελούσε, επομένως, δυσμενή διάκριση η οποία συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εργαζόμενου κατοίκου αλλοδαπής δεν ελήφθη υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως¹⁹.

32. Η δυνατότητα που προσφέρεται, στη Γερμανία, στους έγγαμους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής να προσφεύγουν στην ενιαία φορολογία αποτέλεσε, πολύ γρήγορα, αντικείμενο και ενός άλλου προδικαστικού ερωτήματος. Ο Gschwind, ολλανδικής ιθαγενείας, εργαζόταν στη Γερμανία και κατοικούσε με την οικογένειά του στην Ολλανδία όπου η σύζυγός του εργαζόταν και πραγματοποιούσε το 42 % των εισοδημάτων του νοικοκυριού. Τα εισοδήματα από την εργασία του Gschwind, τα οποία αντιστοιχούσαν στο 58 % των εισοδημάτων του νοικοκυριού, φορολογούνταν στη Γερμανία και τα αντίστοιχα της συζύγου του στην Ολλανδία. Η γερμανική αρχή αρνήθηκε την εφαρμογή της μεθόδου και κλίμακας splitting.

33. Η περίπτωση αυτή διέφερε σαφώς από εκείνη του Schumacker, ο μισθός του οποίου στη Γερμανία αποτελούσε το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων του νοικοκυριού. Επιπλέον, ούτε εκείνος ούτε η σύζυγός του είχαν τόσο σημαντικά εισοδήματα στο κράτος κατοικίας τους ώστε να μπορεί να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση. Αντιθέτως, η εφαρμοσθείσα στον Gschwind γερμανική νομοθεσία, η οποία εν τω μεταξύ τροποποιήθηκε και έθεσε δύο όρια εισοδημάτων για την εφαρμογή της μεθόδου και κλίμακας splitting, το ένα σε ποσοστό και το άλλο σε απόλυτο ποσό²⁰, προέβλεπε ακριβώς τη δυνατότητα συνυπολογισμού, επί μιας επαρκούς φορολογητέας βάσεως στο κράτος διαμονής, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων στο κράτος αυτό. Δεδομέ-

19 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Schumacker, σκέψεις 35 έως 38.

20 — Τα όρια αυτά ήταν τα εξής: τουλάχιστον το 90 % του συνολικού εισοδήματος των συζύγων να είναι φορολητέο στη Γερμανία και το πολύ 24 000 DEM να μην υπάγονται σε γερμανικό φόρο.

νου ότι η Gschwind πραγματοποιούσε το 42 % περίπου του συνολικού εισοδήματος του νοικοκυριού στο κράτος διαμονής, το κράτος αυτό ήταν σε θέση να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του Gschwind σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής της νομοθεσίας του, καθόσον η εκεί φορολογητέα βάση αρκούσε για να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία αυτά.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο θεώρησε ότι δεν αποδείχθηκε ότι ένα έγγαμο ζεύγος, μη κάτοικοι ημεδαπής, από τους οποίους ο ένας σύζυγος εργαζόταν στο κράτος φορολογήσεως και των οποίων η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη στο κράτος κατοικίας λόγω της υπάρξεως στο κράτος αυτό επαρκούς φορολογητέας βάσεως, βρισκόταν σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτή του έγγαμου ζεύγους που ήταν κάτοικοι ημεδαπής, έστω και αν ο ένας από τους συζύγους εργαζόταν σε άλλο κράτος μέλος²¹.

34. Η τρίτη απόφαση αφορούσε τον Gilly, ο οποίος είχε γαλλική ιθαγένεια και εργαζόταν στη Γαλλία, και τη σύζυγό του, η οποία είχε διπλή ιθαγένεια, γερμανική και γαλλική, και ήταν δασκάλα σε δημόσιο σχολείο στη Γερμανία. Τα εισοδήματα που πραγματοποιούσε η Gilly στη Γερμανία φορολογούνταν εκεί, όπου η ίδια κατατασσόταν στη φορολογική κατηγορία I. Αυτό σήμαινε ότι οι προσωπικές και οικογενειακές της συνθήκες δεν λαμβάνονταν υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογικής της οφειλής. Εντούτοις, επειδή οι συνθήκες αυτές λαμβάνονταν υπόψη στη

Γαλλία για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου επί του συνολικού εισοδήματος της οικογενείας και για την υπαγωγή σε διάφορες εκπτώσεις και μειώσεις φόρου, το Δικαστήριο θεώρησε ότι οι γερμανικές φορολογικές αρχές δεν ήταν υποχρεωμένες να λάβουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση της Gilly²².

35. Οι υποθέσεις αυτές αφορούσαν νομοθεσίες κρατών μελών που προέβλεπαν διαφορετική μεταχείριση για τους υποκειμένους σε φόρο εισοδήματος ανάλογα με το αν ήταν κάτοικοι ημεδαπής ή αλλοδαπής.

Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση Schumacker, ότι στην περίπτωση αμέσων φόρων η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής, καθόσον το εισόδημα που πραγματοποιεί εντός κράτους μέλους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Η προσωπική εξέταση φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων. Ο τόπος αυτός είναι

21 — Απόφαση Gschwind, σκέψη 30. Για λεπτομερή σύγκριση των διαφορών μεταξύ της καταστάσεως της οικογένειας Gschwind και εκείνης συζύγων που κατοικούν στη Γερμανία, όταν ο ένας από τους συζύγους εργάζεται σε άλλο κράτος μέλος, βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξε στο πλαίσιο της εν λόγω υποθέσεως στις 11 Μαρτίου 1999, Συλλογή 1999, σ. σ. I-5451, I-5453, και ιδίως τα σημεία 45 έως 49.

22 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση, σκέψη 50.

γενικώς ο τόπος κατοικίας του. Αντιθέτως, η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής είναι διαφορετική, στο μέτρο που μέρος των εισοδημάτων του συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας και το κράτος αυτό έχει στη διάθεσή του όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως²³.

36. Βάσει της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας επίσης, η μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν όσοι πραγματοποιούν επαγγελματικά εισοδήματα στο έδαφος του Λουξεμβούργου είναι διαφορετική ανάλογα με το αν πρόκειται για κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής²⁴. Ο P. Zurstrassen, όπως και οι Biehl, Schumacker και Gschwind, θεωρεί ότι υπήρξε θύμα δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας και ζητεί την εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που προβλέπουν το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

37. Αντίθετα προς όλους τους άλλους, ο P. Zurstrassen είναι φορολογούμενος που κατοικεί στο κράτος στο οποίο φορολογούνται τα επαγγελματικά του εισοδήματα. Αυτό σημαίνει ότι υπέχει προσωπική φορολογική υποχρέωση στο κράτος αυτό, το οποίο φορολογεί το σύνολο του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής εισοδήματός του, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο αυτό πραγματοποιήθηκε. Σύμφωνα με τους

κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου, εναπόκειται στο ίδιο αυτό κράτος να εκτιμήσει τα συναφή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση στοιχεία.

38. Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου θεωρούν τον P. Zurstrassen άγαμο φορολογούμενο απαλλαγμένο από οικογενειακά βάρη, μολονότι είναι έγγαμος και έχει τέκνα, διότι η σύζυγός του, η οποία δεν έχει ίδια εισοδήματα και με την οποία δεν είναι χωρισμένος ούτε *de facto* ούτε δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, διατήρησε την κατοικία της σε άλλο κράτος μέλος και δεν εγκαταστάθηκε στο Λουξεμβούργο.

39. Όπως επισήμανε ήδη το Δικαστήριο στην απόφαση Schumacker, το άρθρο 48 της Συνθήκης μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέπει τις προϋποθέσεις επιβολής φόρου και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στο έδαφός του υπήκοος άλλου κράτους μέλους, καθόσον το άρθρο αυτό, όσον αφορά την είσπραξη των αμέσων φόρων, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφυλάσσει σε υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος, κάνοντας χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας, ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτή που επιφυλάσσει σε ημεδαπό ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση²⁵.

23 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση, σκέψεις 31 έως 33.

24 — Ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου υποστήριξε κατά την επ' ακροατήριου συζήτηση ότι στην υπόθεση Zurstrassen δεν παρουσιάστηκε κανένα πρόβλημα αποδείξεως της οικονομικής καταστάσεως της Zurstrassen και ότι η οδηγία 77/99/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ L 336, σ. 15), παρέχει στις φορολογικές αρχές επαρκείς δυνατότητες πληροφόρησεως.

25 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση, σκέψη 24.

40. Διαπιστώνω ότι δεν υπάρχει καμία αντικειμενική διαφορά, από φορολογικής πλευράς, μεταξύ της περιπτώσεως των Zurstrassen και εκείνης συζύγων κατοικούντων στο Λουξεμβούργο, οι οποίοι, χωρίς να είναι χωρισμένοι, έχουν δύο κατοικίες στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και ο ένας από τους δύο πραγματοποιεί το σύνολο των εισοδημάτων του νοικοκυριού. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις τα εισοδήματα της οικογενείας πραγματοποιούνται από ένα μόνο σύζυγο, εντός του Λουξεμβούργου, και το κράτος αυτό είναι το μόνο που μπορεί να λάβει υπόψη τις προσωπικές και οικογενειακές περιστάσεις.

41. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου δεν προέβαλε καμία δικαιολογία με τις παρατηρήσεις της. Περιορίζεται στην επισήμανση ότι η ενιαία φορολογία συζύγων απλοποιεί την είσπραξη του φόρου μέσω της εις ολόκληρον υποχρεώσεως που δημιουργείται μεταξύ των υποχρέων. Η φορολογική αρχή μπορεί με τον τρόπο αυτό να στραφεί αδιακρίτως κατά του ενός ή του ετέρου συζύγου για να απαιτήσει την καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου φόρου, δυνατότητα που παύει να υφίσταται στην περίπτωση που ο ένας από τους συζύγους δεν κατοικεί στην ημεδαπή.

42. Δεν πιστεύω ότι ο λόγος αυτός αρκεί για να δικαιολογήσει μια δυσμενή διάκριση, όπως αυτή που περιγράφεται, ιδίως σε περίπτωση όπως η προκειμένη, στην οποία ο μόνος σύζυγος που πραγματοποιεί εισοδήματα είναι αυτός που έχει την ιδιότητα του κατοίκου ημεδαπής. Επιπλέον, και αν υποθέσουμε ότι ο λόγος αυτός προβάλλεται σοβαρά ως δικαιολογία, δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι ο ίδιος ο νόμος περί φόρου εισοδήματος παρέχει τη δυνατότητα ενιαίας φορολογίας των συζύγων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, με τη μόνη προϋπόθεση να φορολογείται στο Λουξεμβούργο

πλέον του 50 % των επαγγελματικών εισοδημάτων του ζεύγους.

43. Συναφώς, συντάσσομαι με την άποψη του P. Zurstrassen ότι η δυσμενής διάκριση που προκαλείται από την επίδικη νομοθεσία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του λουξεμβουργιανού φορολογικού συστήματος.

Η δικαιολογία αυτή, η οποία έγινε δεκτή από το Δικαστήριο σε μια μόνον περίπτωση²⁶, δεν είναι βάσιμη όταν πρόκειται για περίπτωση όπου λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός φορολογούμενου κατοίκου ημεδαπής, η σύζυγος του οποίου κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος και δεν έχει ίδια εισοδήματα, για την εφαρμογή της φορολογικής κλίμακας με τον ίδιο τρόπο έναντι των άλλων κατοίκων ημεδαπής, ο σύζυγος των οποίων κατοικεί στο Λουξεμβούργο και δεν πραγματοποιεί εισοδήματα.

44. Καταλήγω επομένως στο συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη δυσμενής διάκριση που περιέχει ο λουξεμβουργιανός νόμος περί φόρου εισοδήματος απαγορεύεται από το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68.

²⁶ — Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305).

VIII — Πρόταση

45. Βάσει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τεθέν από το Tribunal administratif (Λουξεμβούργο) ερώτημα ως εξής:

«Το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας, απαγορεύει μια κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους περί φόρου εισοδήματος η οποία εξαρτά την ενιαία φορολογία των συζύγων που δεν είναι χωρισμένοι από την προϋπόθεση να κατοικούν αμφότεροι στην ημεδαπή, αποκλείοντας την υπαγωγή στην ως άνω ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση του εργαζομένου ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο κράτος αυτό, όπου και πραγματοποιεί το σύνολο των εισοδημάτων του νοικοκυριού, όταν ο σύζυγός του εξακολουθεί να κατοικεί στο κράτος προελεύσεως.»