ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 11ης Μαρτίου 1999 *

Περιεχόμενα

I — Η σχετική με τον φόρο εισοδήματος γερμανική νομοθεσία ..... I - 5454

II — Ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης ..... I - 5456

III — Το προδικαστικό ερώτημα ..... I - 5457

IV — Η κοινοτική νομοθεσία ..... I - 5457

V — Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ..... I - 5458

VI — Εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος ..... I - 5461

A — Επί του παραδεκτού ..... I - 5461

Β — Επί της ουσίας ..... I - 5462

α) Τα όρια που το άρθρο 48 της Συνθήκης επιβάλλει στα κράτη μέλη κατά την άσκηση των σχετικών με την επιβολή αμέσων φόρων προνομιών τους ..... I - 5462

β) Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα ..... I - 5466

γ) Προσδιορισμός των περιπτώσεων κατά τις οποίες ένας μη κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του και το σύνολο σχεδόν του οικογενειακού του εισοδήματος εντός κράτους μέλους ..... I - 5472

δ) Η επίπτωση επί της ερμηνείας αυτής της αναπτυχθείσας από το Δικαστήριο με την απόφασή του Asscher ..... I - 5474

VII — Πρόταση ..... I - 5477

1. Η υπό κρίση υπόθεση έχει ως αιτία το αίτημα που υπέβαλε εντός της Γερμανίας ένας εργαζόμενος στο κράτος αυτό ο οποίος είναι ολλανδικής ιθαγενείας και κατοικεί με τη σύζυγό του στις Κάτω Χώρες. Ο εργαζόμενος αυτός ζητεί να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα επιλογής όσο αφορά τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting αναφορικά με την υπαγωγή στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το Finanzgericht Köln (Γερμανία) έχει υποβάλει εν προκειμένω, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το ζήτημα αν οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εμποδίζουν όπως το γνωστό ως δικαίωμα επιλογής, το οποίο απολαύουν σε όλες τις περιπτώσεις τα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν στη Γερμανία, εξαρτάται, όσον αφορά τα έγγαμα ζεύγη που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, από την προϋπόθεση ότι το ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισόδημα του ζεύγους φορολογείται στη Γερμανία μέχρι τουλάχιστον 90 % και, αν κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, ότι το εισπραττόμενο στην αλλοδαπή οικογενειακό εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται εντός αυτού του κράτους μέλους δεν υπερβαίνει τα 24 000 γερμανικά μάρκα (DEM) εντός ενός οικονομικού έτους.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

I — Η σχετική με τον φόρο εισοδήματος γερμανική νομοθεσία

2. Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του Einkommensteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου εισοδήματος), τα φυσικά πρόσωπα που έχουν κατοικία ή συνήθη διαμονή στη Γερμανία υπόκεινται στον φόρο αυτό για ολόκληρο το πραγματοποιούμενο στην ημεδαπή ή αλλοδαπή εισόδημά τους. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία υπόκεινται στον εν λόγω φόρο μόνο για το μέρος του εισοδήματός τους που πραγματοποιείται στη Γερμανία.

3. Κατά γενικό κανόνα, το εκ της έμμισθης εργασίας εισόδημα φορολογείται στην πηγή μέσω παρακρατήσεων πραγματοποιουμένων από το πρόσωπο που καταβάλλει τον μισθό. Για την εφαρμογή αυτής της παρακρατήσεως, οι πλήρως υποκείμενοι στον φόρο φορολογούμενοι κατανέμονται σε διάφορες φορολογικές κατηγορίες. Οι άγαμοι υπάγονται στην κατηγορία I. Οι μη διαζευγμένοι έγγαμοι υπάγονται στην κατηγορία III και έχουν το δικαίωμα να φορολογούνται από κοινού κατ' εφαρμογήν της μεθόδου και της κλίμακας του splitting εφόσον κατοικούν αμφότεροι στη Γερμανία. Οι μερικώς υποκείμενοι στον φόρο φορολογούμενοι υπάγονται, ανεξαρτήτως της οικογενειακής τους καταστάσεως, στην κατηγορία I.

4. Κατόπιν της νομοθετικής μεταρρυθμίσεως που επήλθε το 1996 για την προσαρμογή του συστήματος φορολογήσεως εισοδήματος των μη κατοίκων ημεδαπής φορολογουμένων προς τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως αυτή έχει αναπτυχθεί με τις αποφάσεις του Schumacker [1] και Wielockx [2], ο έγγαμος υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία δύναται, ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του, να ζητήσει να αντιμετωπισθεί ως πλήρως υποκείμενος στον φόρο υπό την προϋπόθεση ότι το 90 % τουλάχιστον του ασχέτως χώρας προελεύσεως εισοδήματός του κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους φορολογείται στη Γερμανία ή ότι το εισόδημα που εισπράττεται στην αλλαδαπή, και δεν φορολογείται στη χώρα αυτή, δεν υπερβαίνει το ποσό των 12 000 DEM.

5. Ωστόσο, ο υποκείμενος στον φόρο υπήκοος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή κράτους επί του οποίου ισχύει η Συμφωνία περί του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου [3], που είναι κάτοικος ενός από τα κράτη αυτά, μπορεί να εξομοιωθεί προς τον πλήρως φορολογούμενο και, υπό την ιδιότητά του αυτή, να έχει το δικαίωμα επιλογής της από κοινού φορολογήσεως και να υπαχθεί στην κατηγορία III για την παρακράτηση στην πηγή, και τούτο υπό την επιφύλαξη ότι συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

— ότι ο σύζυγός του έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώ-

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

2 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94 (Συλλογή 1995, σ. I-2493).

3 — Συμφωνία περί του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου που έχει εγκριθεί με την απόφαση του Συμβουλίου και της Επιτροπής της 13ης Δεκεμβρίου 1993, για τη σύναψη συμφωνίας σχετικά με τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο μεταξύ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, των κρατών μελών αυτών και της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, της Δημοκρατίας της Ισλανδίας, του Πριγκηπάτου του Λιχτενστάιν, του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Βασιλείου της Σουηδίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας (ΕΕ 1994, L 1, σ. 1).

σεως ή σε κράτος επί του οποίου ισχύει η Συμφωνία σχετικά με τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο·

— ότι το 90 % τουλάχιστον του ασχέτως χώρας προελεύσεως εισοδήματος του ζεύγους που έχει εισπραχθεί κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους φορολογείται στη Γερμανία ή, εφόσον δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, ότι το εισπραττόμενο στην αλλοδαπή εισόδημα, το οποίο δεν φορολογείται εντός αυτού του κράτους, δεν υπερβαίνει, κατά τη διάρκεια της ιδίας περιόδου, το ποσό των 24 000 DEM.

Στην περίπτωση αυτή, και ο σύζυγος αντιμετωπίζεται ως πλήρως υποκείμενος στον φόρο με εφαρμογή, για τον προσδιορισμό του ύψους του φόρου, της μεθόδου και της κλίμακας του splitting. Η μέθοδος αυτή, της οποίας η εφαρμογή περιορίζεται στα έγγαμα ζεύγη, στηρίζεται στο πλάσμα δικαίου ότι έκαστος των συζύγων έχει συνεισφέρει κατά το ήμισυ στο υποκείμενο σε φορολόγηση συνολικό εισόδημα. Για να προσδιοριστεί το ύψος του φόρου, αθροίζονται οι φορολογητέες βάσεις των δύο συζύγων και το κατ' αυτόν τον τρόπο προκύπτον ποσό διαιρείται διά δύο. Ο καθορισμένος από τη νομοθεσία μαθηματικός τύπος εφαρμόζεται επί του ημίσεος και το αποτέλεσμα πολλαπλασιάζεται επί δύο. Το σύνολο αντιπροσωπεύει το ποσό που πρέπει να καταβάλλουν οι σύζυγοι.

Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου συνεπάγεται την αναγνώριση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων σχετικών με την έκπτωση των εξόδων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ζεύγους (π.χ. η έκπτωση του διπλασίου του κατ' αποκοπήν ποσού που προβλέπεται για δαπάνες κοινωνικής προνοίας, η έκπτωση των ποσών για τις υπηρεσίες φορολογικών συμβούλων καθώς και των εξόδων επαγγελματικής επιμορφώσεως), ασχέτως του ποιος είναι ο σύζυγος που επωφελήθηκε αυτών ή επιβαρύνθηκε με αυτά.

Όταν μόνον ο ένας από τους συζύγους εισπράττει εισόδημα ή υφίσταται μεγάλη διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων των συζύγων, η μέθοδος αυτή επιτρέπει τη μείωση της προοδευτικότητας των συντελεστών. Αντιθέτως, τα πλεονεκτήματα των συζύγων εξουδετερώνονται στην πράξη όταν τα εισοδήματα και των δύο είναι κατά το μάλλον ή ήττον ίσα.

6. Η μέθοδος αυτή υιοθετήθηκε κατόπιν μιας αποφάσεως του Bundesverfassungsgericht, εκδοθείσα το 1957, και στηρίζεται στον θεμελιώδη κανόνα του άρθρου 6 του Grundgesetz (γερμανικό Σύνταγμα), με τον οποίο η οικογένεια τίθεται υπό την ειδική προστασία του κράτους. Με την απόφαση εκείνη κρίθηκε ότι οι σύζυγοι δεν μπορούν να υπόκεινται, αποκλειστικώς και μόνο λόγω του γάμου τους, σε φορολογική επιβάρυνση βαρύτερη από αυτή των αγάμων. Δεδομένου ότι η από κοινού φορολόγηση συνεπάγεται ότι τα εισοδήματα των συζύγων αθροίζονται, αποτελούν το αντικείμενο κοινής φορολογήσεως και θεωρούνται ότι φορολογούνται

ως φορολογική οντότητα, η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας θα έχει ως συνέπεια, αν δεν ετύγχανε εφαρμογής η μέθοδος του splitting — πράγμα που επιτρέπει τη μείωση της προοδευτικότητας των συντελεστών —, η φορολογική επιβάρυνση να είναι βαρύτερη απ' ό,τι στην περίπτωση που οι σύζυγοι φορολογούνταν χωριστά. Αυτός ακριβώς είναι ο λόγος για τον οποίο ο Γερμανός νομοθέτης έχει αναγνωρίσει στους συζύγους δικαίωμα επιλογής μεταξύ ατομικής φορολογήσεως και από κοινού φορολογήσεως [4].

II — Ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

7. Ο F. Gschwind, προσφεύγων της κύριας δίκης, είναι ολλανδικής ιθαγενείας και κατοικεί μαζί με τη σύζυγο και το γεννηθέν το 1992 τέκνο τους σε μια κοινότητα κοντά στα γερμανικά σύνορα. Το 1991 και το 1992, φορολογικά έτη για τα οποία προσβάλλει τον φόρο εισοδήματος που του ζητά η καθής διοικητική φορολογική υπηρεσία, ο προσφεύγων μετέβαινε όλες τις εργάσιμες ημέρες στην πόλη Aachen για να εργασθεί εκεί. Το προερχόμενο από αυτή την έμμισθη δραστηριότητα εισόδημα, που αποτελούσε το μόνο εισόδημα που εισέπραττε ατομικώς ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια αυτών των δύο ετών, φορολογούνταν στη Γερμανία κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, παράγραφος 1, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας που είχε συναφθεί μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών. Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η σύζυγός του απασχολούνταν στις Κάτω Χώρες όπου και φορολογούνταν για ολόκληρο το εισόδημά της.

8. Δεδομένου ότι οι θεσπισθείσες το 1996 διατάξεις εφαρμόζονται αναδρομικώς στις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις και επιτρέπουν, κατόπιν αιτήματος του ενδιαφερομένου και υπό ορισμένες περιστάσεις, οι μη κάτοικοι ημεδαπής έγγαμοι φορολογούμενοι να τυγχάνουν μεταχειρίσεως ως να φορολογούνται στη χώρα αυτή για ολόκληρο το εισόδημά τους, ο F. Gschwind ζήτησε από τις καθών φορολογικές αρχές να φορολογηθεί το εισόδημά του από κοινού με αυτό της συζύγου του στη Γερμανία για τα οικονομικά έτη 1991 και 1992 με βάση τη μέθοδο και την κλίμακα του splitting. Το αίτημά του απορίφθηκε και έτυχε επ' αυτού εφαρμογής η βασική φορολογική κλίμακα για τον λόγο ότι δεν πληρούσε τις επιβαλλόμενες από τις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις, δηλαδή ότι το 90 % τουλάχιστον του ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισοδήματος του ζεύγους φορολογείται στη Γερμανία ή, εφόσον δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, ότι το συνολικό εισόδημα εξ αλλοδαπής πηγής του ζεύγους που δεν φορολογείται στη Γερμανία δεν υπερβαίνει το σταθερό όριο των 24 000 DEM ετησίως.

9. Οι σχετικές ενστάσεις του F. Gschwind απορρίφθηκαν ως αβάσιμες από τις καθών φορολογικές αρχές, οι οποίες αποφάνθηκαν ότι το γράμμα του νόμου εμπόδιζε να αναγνωρισθεί στον F. Gschwind και τη σύζυγό του το δικαίωμα επιλογής για τη μέθοδο και την κλίμακα του splitting. Κατά την ενώπιον του Finanzgericht Köln προ-

4 — Ας μου επιτραπεί να επισημάνω ότι, μολονότι ο μαθηματικός τύπος του splitting μπορεί να συνεπάγεται πλεονεκτήματα για τα οικονομικά ορισμένων φορολογουμένων, παρ' όλ' αυτά φαίνεται να έχει χάσει την αξιοπιστία του μεταξύ των θεωρητικών, ιδίως υπό το πρίσμα της φορολογικής δικαιοσύνης. Ως οι πλέον σημαντικές από τις προκύπτουσες από το splitting δυσμενείς διακρίσεις αναφέρονται: η των αγάμων σε σχέση με τους εγγάμους, η των χαμηλών εισοδημάτων σε σχέση με τα υψηλότερα εισοδήματα και η της έγγαμης γυναίκας που εργάζεται σε σχέση με αυτήν που δεν εργάζεται. Βλ. Soler Roch, M. T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares» στην *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, αριθ. 66, σ. 193 και επ., σ. 209, και τις παρατιθέμενες από τον συγγραφέα θεωρητικές αναλύσεις.

σφυγή του, ο προσφεύγων επανέλαβε το αίτημά του [5].

III — Το προδικαστικό ερώτημα

10. Προς επίλυση της διαφοράς αυτής, το εθνικό δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται προς το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογήν των συνδυσμένων διατάξεων του άρθρου 1, παράγραφος 3, δεύτερη φράση, και του άρθρου 1a, παράγραφος 1, σημείο 2, του Einkommensteuergesetz (γερμανικού νόμου περί της φορολογίας εισοδήματος), ένας Ολλανδός υπήκοος, ο οποίος πραγματοποιεί στο γερμανικό έδαφος φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες χωρίς να έχει στη χώρα αυτή ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή, όπως επίσης και η σύζυγός του, η οποία δεν βρίσκεται με αυτόν σε συνεχή διάσταση ούτε, εξάλλου, διαθέτει κατοικία ή συνήθη διαμονή στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και πραγματοποιεί εισόδημα στην αλλοδαπή, δεν αντιμετωπίζονται, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 1, πρώτη φράση, του Einkommensteuergesetz (δηλαδή τον καθορισμό κοινής βάσεως επιβολής φόρου), ως πλήρως υπαγόμενοι στον φόρο φορολογούμενοι για τον λόγο ότι το συνολικό εισόδημά τους, εντός ενός ημερολογιακού έτους, δεν υπέκειτο σε γερμανικό φόρο εισοδήματος σε ποσοστό 90 % τουλάχιστον, το δε εισόδημά τους που δεν υπέκειτο στον γερμανικό φόρο εισοδήματος υπερέβη τα 24 000 DEM;»

IV — Η κοινοτική νομοθεσία

11. Το εθνικό δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης το οποίο ορίζει,

5 — Ο προσφεύγων επισημαίνει στην προσφυγή του ότι, αν ο Γερμανός νομοθέτης δεν είχε εξαρτήσει αυτό το δικαίωμα επιλογής εκ μέρους των διασυνοριακών εργαζομένων από την πλήρωση ορισμένων ορίων, η σχετικώς προκύπτουσα φορολογική επιβάρυνση (εκτός δικού μου λάθους, ο μέσος συντελεστής, με εφαρμογή του κανόνα της προοδευτικότητας και του splitting, πρέπει να είναι, για το έτος 1992, 23,9632, και όχι 26,9632) θα ήταν, στην περίπτωσή του, η ακόλουθη:

	1991 ΔΕΝ	1992 ΔΕΝ
Ακαθάριστος μισθός του F. Gschwind	82 535	84 047
Επαγγελματικές δαπάνες	- 9 001	- 9 607
Καθαρό εισόδημα	73 534	74 440
Δαπάνες εκπαιδεύσεως και μετεκπαιδεύσεως	- 900	- 900
Δαπάνες κοινωνικής πρόνοιας	- 3 510	- 3 510
Έκπτωση για τέκνα	- 4 104	
Φορολογητέο εισόδημα	69 124	65 926
Πραγματοποιούμενο στις Κάτω Χώρες εισόδημα μη υποκείμενο σε φόρο στη Γερμανία εκτός για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή (κανόνας της προοδευτικότητας)	52 426	53 209
Μέσος συντελεστής, λαμβανομένου υπόψη του κανόνα της προοδευτικότητας και του τμημυξη	24,1761 %	26,9632 %
Φορολογητέο εισόδημα του F. Gschwind	69 124	65 926
Καταβλητέος φόρος κατόπιν εφαρμογής του κανόνα της προοδευτικότητας και της φορολογικής κλίμακας splitting	16 711	15 798
Καταβλητέος φόρος κατόπιν της εφαρμογής της βασικής φορολογικής κλίμακας	17 723	16 522
Πρόσθετη, σε σχέση με τους ημεδαπούς, φορολογική επιβάρυνση	1 012	724

σε σχέση με την υπό κρίση διαφορά, τα ακόλουθα:

«(...)

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

(...)»

V — Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

12. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν, εντός της προς τούτο τασσομένης από το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου προθεσμίας, ο προσφεύγων και η καθής διοικητική φορολογική υπηρεσία της κύριας δίκης, η Βελγική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, που πραγματοποιήθηκε στις 26 Ιανουαρίου 1999, αναπτύχθηκαν προφορικές παρατηρήσεις από τους εκπροσώπους των διαδίκων της κύριας δίκης, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής.

13. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι τα όρια που η γερμανική νομοθεσία προβλέπει όσον αφορά την εφαρμογή της μεθόδου του splitting, με τη φορολογική αυτού κλίμακα, επί των εγγάμων κοινοτικών υπηκόων που δεν κατοικούν στη Γερμανία είναι αδικαιολόγητα. Θεωρεί ότι είναι λογικό, όταν ο μη κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος εισπράττει ολόκληρο σχεδόν το εισόδημά του εντός του κράτους απασχολήσεως, να του παρέχονται από το εν λόγω κράτος εκπτώσεις συνδεόμενες με την προσωπική του κατάσταση. Ωστόσο, τούτο δεν ισχύει όσον αφορά την επιλογή της μεθόδου του splitting. Η δυνατότητα συνεκτιμήσεως της προσωπικής καταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο τόσο στο κράτος όπου εργάζεται όσο και στο κράτος όπου κατοικεί δεν υφίσταται σε περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, εφόσον το φορολογούμενο εισόδημα εντός του κράτους απασχολήσεως δεν φορολογείται εντός του κράτους κατοικίας ούτε μπορεί να παράσχει πλεονεκτήματα συνδεόμενα με την οικογενειακή κατάσταση εντός του κράτους αυτού, ανεξαρτήτως του ποιο ποσοστό αντιπροσωπεύει σε σχέση με το συνολικό εισόδημα.

14. Εκτός του ότι θεωρεί το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα απαράδεκτο, το Finanzamt Aachen-Außenstadt, καθής της κύριας δίκης φορολογική υπηρεσία, ισχυρίζεται ότι, στον τομέα των αμέσων φόρων, οι κατοικούντες στη Γερμανία σύζυγοι φορολογούνται εντός αυτού του κράτους για το ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισόδημά τους και ότι η κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής συζύγων εξομοιούται προς την των κατοίκων μόνον εφόσον το σύνολο σχεδόν του εισοδήματος του νοικοκυριού φορολογείται στη Γερμανία. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο εξαρτάται από συγκεκριμένους όρους η συνεκτίμηση των εξ αλλο-

δαπής εισοδημάτων του ζεύγους για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή για την εφαρμογή του κανόνα της προοδευτικότητας.

Εξάλλου, η από κοινού φορολόγηση των συζύγων επηρεάζει τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου. Όμως, αν αυτός ο προσδιορισμός ίσχυε για τους μη κατοίκους της ημεδαπής ανεξαρτήτως του πραγματοποιούμενου εντός του κράτους κατοικίας εισοδήματος, τούτο θα μπορούσε να δημιουργήσει σώρευση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Όταν οι σύζυγοι φορολογούνται από κοινού, η κατ' αποκοπήν έκπτωση βάσει των εξόδων κοινωνικής προνοίας διπλασιάζεται, θεωρείται δε ότι οι κατ' εξαίρεση δαπάνες καθώς και οι έκτακτες επιβαρύνσεις πρέπει να εκπέσουν, ασχέτως του ποιος είναι ο σύζυγος που επωφελήθηκε αυτών ή που επιβαρύνθηκε με αυτές. Εάν έπρεπε να λαμβάνονται συνολικώς υπόψη τα εισοδήματα ενός ζεύγους μη κατοίκων ημεδαπής, χωρίς τούτο να συνοδεύεται από κάποιο όριο όσον αφορά το εισπραττόμενο από έναν των συζύγων εντός του κράτους κατοικίας εισόδημα, οι κατ' εξαίρεση δαπάνες και οι έκτακτες επιβαρύνσεις θα ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη τόσο για την φορολόγηση εντός αυτού του κράτους όσο και για την από κοινού φορολόγηση στη Γερμανία. Ως παράδειγμα, το Finanzamt Aachen-Außenstadt προσθέτει ότι, στην περίπτωση του F. Gschwind, εάν αυτός μπορούσε να επιλέξει στη Γερμανία για την από κοινού λήψη υπόψη τόσο των δικών του όσο και των εισοδημάτων της συζύγου του, τη βάση επιβολής του φόρου θα ήταν δυνατό να μειωθεί κατά 3 510 DEM όσον αφορά τα έτη 1991 και 1992, αφού θα μπορούσε να εφαρμοσθεί δύο φορές η έκπτωση για δαπάνες κοινωνικής προνοίας.

15. Η Βελγική Κυβέρνηση φρονεί ότι η μέθοδος splitting αποτελεί τρόπο προσδιορισμού του φορολογικού συντελεστή στηριζόμενο στη φοροδοτική ικανότητα της οικονομικής οντότητας που αποτελεί ένα ζεύγος. Θεωρεί ότι η μέθοδος αυτή πρέπει να εφαρμόζεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις τόσο στους κατοίκους ημεδαπής όσο και στους κατοίκους αλλοδαπής, εφόσον, δεδομένου ότι σκοπός δεν είναι η παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος συνδεομένου με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, δεν πρέπει να υφίσταται φόβος ότι η μέθοδος αυτή είναι δυνατό να σωρευθεί με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται εντός του κράτους κατοικίας. Η Βελγική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα καταφατική απάντηση, εφόσον το άρθρο 1, παράγραφος 3, του επίμαχου γερμανικού νόμου κολάζει τους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους που εισπράττουν στη Γερμανία το σύνολο ή περίπου το σύνολο του εισοδήματός των, χωρίς να υφίσταται καμιά διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής καταστάσεως αυτών των μη κατοίκων ημεδαπής με την κατάσταση των κατοικούντων στη Γερμανία προσώπων.

16. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο F. Gschwind αντιμετωπίστηκε, το 1991 και το 1992, ως κάτοικος ημεδαπής. Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός του, έγινε έκπτωση όσον αφορά επαγγελματικής φύσεως έξοδα και στη συνέχεια έκπτωση για έξοδα επιμορφώσεως και κοινωνικής προνοίας. Εξάλλου, ο F. Gschwind είχε το δικαίωμα, το 1992, έτος γεννήσεως του τέκνου του, για έκπτωση λόγω συντηρούμενου τέκνου.

Η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, στις Κάτω Χώρες, τα έγγαμα ζεύγη φορολογούνται ατομικώς, οπότε η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση της συζύγου του προσφεύγοντος λαμβάνεται υπόψη

σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού. Ο προσφεύγων δεν πραγματοποιεί εισόδημα στις Κάτω Χώρες, ενώ το εισόδημα που εισπράττει στη Γερμανία δεν φορολογείται στο κράτος αυτό σύμφωνα με το άρθρο 10 της Συμβάσεως μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Επομένως, ο προσφεύγων δεν θα έχει φορολογητέο εισόδημα εντός του κράτους κατοικίας, ενώ το εισόδημα που πραγματοποιεί στη Γερμανία δεν θα συνεκτιμηθεί με αυτό της συζύγου του για την εφαρμογή του κανόνα της προοδευτικότητας εφόσον στις Κάτω Χώρες δεν υφίσταται δυνατότητα από κοινού φορολογήσεως ενός ζεύγους.

Η Γερμανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, εάν έπρεπε να γίνουν δεκτά τα αιτήματα του προσφεύγοντος, η σύζυγός του και ο ίδιος θα βρίσκονταν σε μια από φορολογική άποψη κατάσταση πολύ πλεονεκτικότερη αυτής των συζύγων που κατοικούν στη Γερμανία. Εάν εφαρμοζόταν επί του πραγματοποιουμένου από τη σύζυγο του προσφεύγοντος στις Κάτω Χώρες εισόδημα ο κανόνας της προοδευτικότητας, τούτο θα είχε ως κατάληξη τον υπολογισμό μιας κοινής βάσεως επιβολής φόρου μέσω της μεθόδου του splitting, το δε ζεύγος F. Gschwind θα επιτύγχανε ώστε καθένας απ' αυτούς να φορολογείται επί του ημίσεος των κοινών εισοδημάτων ως άγαμος, με συνέπεια το δικαίωμα για δύο εκπτώσεις διενεργούμενες επί του συνόλου των εισοδημάτων. Όμως, σε σχέση με την ατομική φορολόγηση, η μέθοδος αυτή έχει ως συνέπεια να εφαρμόζεται επί του συζύγου που εισπράττει το υψηλότερο εισόδημα φορολογικός συντελεστής χαμηλότερος από αυτόν που αντιστοιχεί κανονικώς στην κατάστασή του και στον σύζυγο που εισπράττει χαμηλότερο εισόδημα υψηλότερος φορολογικός συντελεστής. Καθώς ο προσφεύγων της κύριας δίκης εισπράττει το υψηλότερο από τα εισοδήματα του ζεύγους, θα υπόκεινταν γενικώς σε φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο στην περίπτωση που θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη το εισόδημα της συζύγου του και εφόσον γίνονταν δύο εκπτώσεις επί του συνόλου των εισοδημάτων αντί της μιας, ενώ επί της συζύγου του δεν θα εφαρμοζόταν υψηλότερος φορολογικός συντελεστής εφόσον το εισόδημα του συζύγου δεν θα προστίθενταν σε αυτό της συζύγου στις Κάτω Χώρες, δεδομένου ότι η τελευταία φορολογείται εκεί ατομικώς.

17. Η Ολλανδική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το πραγματοποιούμενο από τον F. Gschwind στη Γερμανία εισόδημα δεν φορολογούνταν στις Κάτω Χώρες και ότι, επομένως, αυτός δεν δικαιούταν καμιάς εκπτώσεως. Η ολλανδική νομοθεσία ορίζει ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, το δικαίωμα για εκπτώσεις λόγω γάμου, που ανήκει, κατ' αρχήν, στον σύζυγο με το υψηλότερο εισόδημά, μεταβιβάζεται στον έτερο σύζυγο, οπότε ο γάμος λαμβάνεται υπόψη εντός του κράτους κατοικίας του ζεύγους μέσω των εκπτώσεων των οποίων μπορεί να τυγχάνει ο F. Gschwind.

18. Η Επιτροπή φρονεί ότι η μέθοδος του splitting με προοδευτικότητα ανταποκρίνεται στον στόχο της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου και μπορεί να εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των ορίων που σήμερα ορίζει η γερμανική νομοθεσία. Πράγματι, ο συντελεστής που προκύπτει από τη φορολογική κλίμακα του splitting δεν εφαρμόζεται κατά τρόπο άμεσο στην κοινή βάση επιβολής φόρου των συζύγων που αποτελείται από το ακαθάριστο εισόδημα του F. Gschwind μειωμένο από τις εκπτώσεις που αυτός δικαιούται. Επί αυτής της βάσεως επιβολής φόρου προστίθεται το εισόδημα που έχει αποκτήσει η σύζυγός του στις Κάτω Χώρες και δεν φορολογείται στη Γερμανία, και τούτο προκειμένου να ληφθεί υπόψη η προοδευτικότητα του φόρου. Στη συνέχεια,

εφαρμόζεται το splitting επί του κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιορισθέντος ποσού ως εάν να επρόκειτο για την κοινή βάση επιβολής φόρου των συζύγων, πράγμα που επιτρέπει την επίτευξη του μέσου συντελεστή φορολογίας. Ο συντελεστής αυτός θα είναι υψηλότερος μεν εάν το splitting αφορούσε αποκλειστικώς το εισόδημα του F. Gschwind και χαμηλότερος από αυτόν που θα εφαρμοζόταν επί των αγάμων δυνάμει της βασικής φορολογικής κλίμακας.

Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η άρνηση εφαρμογής του splitting με προοδευτικότητα επί του εισοδήματος του προσφεύγοντος αντίκειται προς το άρθρο 48 της Συνθήκης. Ο προσφεύγων είναι υπήκοος κράτους μέλους έχων ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας μεταβαίνοντας από τις Κάτω Χώρες στη Γερμανία, προκειμένου να εργασθεί εκεί ως μισθωτός, και δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό απ' ό,τι οι ημεδαποί που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

Όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι κάτοικοι ημεδαπής και οι μη κάτοικοι ημεδαπής βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση υπό την προϋπόθεση ότι επί των μη κατοίκων ημεδαπής δεν παύει να εφαρμόζεται η προοδευτικότητα του φόρου λόγω του ότι η φορολογική τους υποχρέωση περιορίζεται στο αποκτώμενο εντός του κράτους απασχολήσεως εισόδημα. Ο F. Gschwind πληροί την προϋπόθεση αυτή εφόσον το splitting τυγχάνει επ' αυτού εφαρμογής σε συνδυασμό με την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας.

Επικουρικώς, η Επιτροπή επισημαίνει ότι δεν θεωρεί λογικό να λαμβάνει η Γερμανική νομοθεσία υπόψη τα εισοδήματα των δύο συζύγων προκειμένου να αποφασίσει ότι το όριο σχετικά με το φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα τοποθετείται στο 90 %, ενώ μόνον το εισόδημα του ενός από τους συζύγους φορολογείται εντός αυτού του κράτους.

VI — Εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος

A — *Επί του παραδεκτού*

19. Η καθής της κύριας δίκης φορολογική υπηρεσία φρονεί ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο για τον λόγο ότι το αιτούν δικαστήριο δεν έχει σαφώς προσδιορίσει το αντικείμενό του, το δε ερώτημα σχετικά με τυχόν δυσμενή διάκριση σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος ζητεί να φορολογηθεί βάσει μεθόδου η οποία δεν προβλέπεται από τον γερμανικό νόμο περί φορολογίας εισοδήματος, ακόμα και για τους κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους, αποτελεί υποθετικό ερώτημα.

Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Πρώτον, το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος έχει σαφώς προσδιοριστεί στη διάταξη περί παραπομπής. Δεύτερον, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα ερώτημα που υποβάλλεται βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης από εθνικό δικαστήριο είναι υποθετικό κατά την έννοια της νομολογίας

του Δικαστηρίου [6] για τον λόγο ότι η επίμαχη νομοθεσία δεν προβλέπει τη χορήγηση στον προσφεύγοντα αυτού που ζητεί εφόσον, στο πλαίσιο μιας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, δεν εκδίδεται απόφαση επί του εθνικού νόμου, αλλά ερμηνεύεται το ισχύον σε συγκεκριμένη κατάσταση κοινοτικό δίκαιο. Όπως θα εκθέσω κατωτέρω, ούτε ο γερμανικός νόμος που ετύγχανε εφαρμογής στην κατάσταση του R. Schumacker προέβλεπε το δικαίωμα ενός εργαζομένου που βρίσκεται στην κατάστασή του το να ληφθεί υπόψη από το κράτος απασχολήσεως η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Τούτο δεν εμπόδισε το Δικαστήριο να εκδώσει μια από τις σημαντικότερες αποφάσεις των τελευταίων ετών στον τομέα της άμεσης φορολογίας και της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων [7]. Οι ειδικευμένοι στο κοινοτικό δίκαιο γνωρίζουν άριστα ότι, αν το Δικαστήριο είχε θεωρήσει ως υποθετικά τα υποβληθέντα από εθνικά δικαστήρια σε παρόμοιες καταστάσεις ερωτήματα, το ευρωπαϊκό οικοδόμημα θα είχε προχωρήσει ελάχιστα.

Β — *Επί της ουσίας*

20. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το Finanzgericht Köln ζητεί να μάθει αν το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει η σχετική με τον φόρο εισοδήματος γερμανική νομοθεσία, η οποία αναγνωρίζει στα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν στη χώρα αυτή το δικαίωμα επιλογής όσον αφορά τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting, να απαιτεί από τα έγγαμα ζεύγη που δεν κατοικούν στη χώρα αυτή, προκειμένου τα τελευταία να τύχουν του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος, να φορολογείται στη Γερμανία τουλάχιστον το 90 % του ασχέτως χώρας προελεύσεως εισοδήματός τους ή, εάν δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το μη φορολογούμενο στη Γερμανία εξ αλλοδαπής εισόδημα να μην υπερβαίνει τα 24 000 DEM.

21. Οι συμμετέχοντες στην παρούσα διαδικασία, που έχουν υποβάλει παρατηρήσεις, συμφωνούν σχετικά με το ότι η επελθούσα το 1996 στη Γερμανία φορολογική μεταρρύθμιση έχει ως αιτία τη νομολογία του Δικαστηρίου και, ειδικότερα, την απόφαση Schumacker. Πριν προτείνω την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα, ας μου επιτραπεί να εξετάσω λεπτομερέστερα τη νομολογία αυτή.

α) Τα όρια που το άρθρο 48 της Συνθήκης επιβάλλει στα κράτη μέλη κατά την άσκηση των σχετικών με την επιβολή αμέσων φόρων προνομιών τους

22. Τον Απρίλιο του 1991 το Finanzgericht Köln υπέβαλε στο Δικαστήριο μια σειρά προδικαστικών ερωτημάτων στο πλαίσιο προσφυγής ασκηθείσας από τον H. Werner, Γερμανό υπήκοο, ο οποίος από το 1961 κατοικούσε στις Κάτω Χώρες. Ο H. Werner απέκτησε τα επαγγελματικά του προσόντα στη Γερμανία και εργάστηκε επί είκοσι έτη ως μισθωτός οδοντίατρος σε οδοντιατρείο κείμενο στο Άαχεν. Στα τέλη του 1981, ο H. Werner εγκαταστάθηκε αυτοτελώς στην πόλη αυτή και προσέλαβε ως μισθωτό τη σύζυγό του, ολλανδικής ιθαγενείας και κάτοικο, όπως και αυτός, Κάτω Χωρών. Στη Γερμανία εναπέκειτο να φορολογήσει το εισόδημα που αποκτούσε ο H. Werner σ' αυτό το κράτος της μη έμμισθης δραστη-

6 — Διάταξη της 25ης Μαΐου 1998, C-361/97, Nour (Συλλογή 1998, σ. I-3101), και αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 1997, C-291/96, Grado και Bashir (Συλλογή 1997, σ. I-5531)· της 5ης Ιουνίου 1997, C-105/94, Celestini (Συλλογή 1997, σ. I-2971)· της 5ης Οκτωβρίου 1995, C-125/94, Aprile (Συλλογή 1995, σ. I-2919), και της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871).

7 — Η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 1 απόφαση Schumacker. Πρόκειται αναμφιβόλως για μια από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου που έχουν περισσότερο σχολιασθεί από ειδικούς θεωρητικούς. Η βάση δεδομένων του Δικαστηρίου περιλαμβάνει ήδη άνω των εξήντα σχολίων από συγγραφείς.

ριότητάς του. Ο μισθός της κ. Werner φορολογούνταν κατ' αποκοπήν και ο φόρος παρακρατούνταν στην πηγή από τον σύζυγό της υπό την ιδιότητά του ως εργοδότη. Κανείς από τους δύο συζύγους δεν πραγματοποίησε εισόδημα στις Κάτω Χώρες. Η διαφορά της κύριας δίκης είχε ως αιτία το αίτημα του Η. Werner προς τις γερμανικές φορολογικές αρχές να τον θεωρήσουν ως εξ ολοκλήρου υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να μπορέσει να τύχει εφαρμογής της μεθόδου και της φορολογικής κλίμακας του splitting. Η οικεία φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα αυτό κρίνοντας ότι ο Η. Werner έπρεπε να θεωρηθεί ως μερικώς υποκείμενος στον φόρο εισοδήματος.

Το εθνικό δικαστήριο διερωτήθηκε αν αντέκειτο προς τα άρθρα 7 και 52 της Συνθήκης ΕΚ το να μπορεί ένα πρόσωπο που κατοικεί εντός κράτος μέλους και αποκτά το σημαντικότερο μέρος του εισοδήματός του εντός άλλου κράτους μέλους να τύχει εντός του τελευταίου κράτους πλεονεκτημάτων όπως η μέθοδος και η φορολογική κλίμακα του splitting ή η έκπτωση ορισμένων δαπανών, πλεονέκτημα το οποίου μπορούσαν να τύχουν οι κατοικούντες σ' αυτό το κράτος υποκείμενοι στον φόρο.

23. Με την απόφασή του [8] το Δικαστήριο έκρινε, όπως είχε προτείνει και ο γενικός εισαγγελέας [9], ότι παρείλκε η απάντηση στο ερώτημα αυτό εφόσον επρόκειτο για μια καθαρώς εσωτερική κατάσταση όπου το κοινοτικό δίκαιο δεν ήταν δυνατό να τύχει εφαρμογής. Πράγματι, ο Η. Werner, ο οποίος είχε τη γερμανική ιθαγένεια, είχε αποκτήσει στη Γερμανία τα επαγγελματικά του προσόντα, είχε πάντοτε ασκήσει την επαγγελματική του δραστηριότητα στη χώρα αυτή και εφαρμοζόταν επ' αυτού η γερμανική φορολογική νομοθεσία, ενώ το μόνο στερούμενο ημεδαπότητας στοιχείο ήταν το γεγονός ότι κατοικούσε εντός άλλου κράτους μέλους, χωρίς να έχει κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας προκειμένου να εγκατασταθεί κάπου αλλού εντός της Κοινότητας. Για τον λόγο αυτό, το Δικαστήριο δέχθηκε, με την απόφαση εκείνη, ότι ένα κράτος μέλος πλήττει κάποιον από τους υπηκόους του με μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση όταν αυτός δεν έχει κατοικήσει στο έδαφός του [10].

24. Τον Απρίλιο του 1993, τρεις μόλις μήνες μετά την έκδοση της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο επιλήφθηκε των προδικαστικών ερωτημάτων που του είχαν υποβληθεί από το Bundesfinanzhof στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Köln και του R. Schumacker, βελγικής ιθαγενείας και κατοίκου Βελγίου, επί των προϋποθέσεων υπαγωγής στον φόρο εισοδήματος εκ μισθωτής εργασίας αποκτηθέντος υπ' αυτού στη Γερμανία. Τη φορά αυτή, στα ερωτήματα αυτά δόθηκε απάντηση.

25. Κρίνοντας επί της υποθέσεως αυτής, το Δικαστήριο έθεσε διάφορες αρχές που θα είναι λίαν χρήσιμες για την επίλυση της υπό κρίση υποθέσεως. Το Δικαστήριο είπε, πρώτον, ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης μπορούσε να περιορίσει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέψει προϋποθέσεις υπαγωγής και τρόπους επιβολής φορολογίας εισοδήματος αποκτηθέντος επί του εδάφους του από υπήκοο άλλου κράτους μέλους και

8 — Απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91, Werner (Συλλογή 1993, σ. I-429).

9 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon, της 6ης Οκτωβρίου 1992 στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8 υπόθεση Werner.

10 — Πρόκειται για απόφαση της οποίας το περιεχόμενο έχει θεωρηθεί ξεπερασμένο από ορισμένους νομικούς συγγραφείς, ενόψει των μεταγενεστέρων αποφάσεων του Δικαστηρίου. Βλ. Keeling, E.: «Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker» στο *The EC Tax Journal*, Τόμος 1, 1995/96, δεύτερο φυλλάδιο, σ. 135 και επ., σ. 143 και 144, και την παρατιθέμενη από τον συγγραφέα νομολογία.

τούτο στο μέτρο όπου το άρθρο αυτό, στον τομέα της εισπράξεως αμέσων φόρων, δεν επιτρέπει σ' ένα κράτος μέλος να αντιμετωπίζει τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους ο οποίος, έχοντας κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας, ασκεί έμμισθη δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό απ' ό,τι έναν ημεδαπό υπήκοο ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση [11].

26. Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια νομοθετική ρύθμιση που εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του οικείου φορολογουμένου, αλλά προβλέπει διάκριση στηριζόμενη στο κριτήριο της κατοικίας υπό την έννοια ότι προβάλλεται άρνηση χορηγήσεως στους μη κατοίκους ημεδαπής ορισμένων πλεονεκτημάτων που έχουν παρασχεθεί στους κατοίκους ημεδαπής, μπορούσε να συνιστά έμμεση λόγω ιθαγενείας δυσμενή διάκριση εφόσον, δεδομένου ότι οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι, συχνότατα, και μη ημεδαποί, οι υπήκοοι των άλλων κρατών μελών είναι, κατά κύριο λόγο, αυτοί που υφίστανται μη ευνοϊκή αντιμετώπιση [12].

Παρ' όλ' αυτά, σχετικά με τους άμεσους φόρους, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι παρόμοια με αυτήν των μη κατοίκων ημεδαπής, οπότε το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπει στον μη κάτοικο ημεδαπής να απολαμβάνει ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία χορηγεί στους κατοίκους ημεδαπής δεν αποτελεί, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, ενώ δεν αντίκειται προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, κατ' αρχήν, το να φορολογεί ένα κράτος μέλος το εισόδημα του μη κατοίκου ημεδαπής που ασκεί έμμισθη δραστηριότητα στο έδαφός του βαρύτερα απ' ό,τι τον κάτοικό του που έχει την ίδια απασχόληση [13].

27. Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη το γεγονός ότι το εισόδημα που αποκτάται στο έδαφος ενός κράτους από μη κάτοικο ημεδαπής δεν αποτελεί, συχνότατα, παρά ένα τμήμα του συνολικού του εισοδήματος το οποίο επικεντρώνεται στο κράτος της κατοικίας του και ότι η προσωπική φοροδοτική ικανότητα ενός μη κατοίκου ημεδαπής, που προκύπτει από τον συνυπολογισμό του συνόλου των εισοδημάτων του και της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου αυτός έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, πράγμα που αντιστοιχεί, γενικώς, στον τόπο της συνήθους κατοικίας του. Η κατάσταση αυτή είναι διαφορετική από αυτήν του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής, ο οποίος αποκτά συνήθως το σημαντικότερο τμήμα του εισοδήματός του εντός του κράτους κατοικίας του, ο οποίος διαθέτει γενικώς όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την εκτίμηση της συνολικής φοροδοτικής ικανότητάς του, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως [14].

Η διάκριση μεταξύ υποκειμένων στον φόρο κατοίκων ημεδαπής και υποκειμένων στον φόρο μη κατοίκων ημεδαπής είναι αντικειμενική. Η κατοικία αποτελεί το κριτήριο υπαγωγής στον φόρο επί του οποίου, ακόμα και σήμερα, βασίζεται το διεθνές φορολογικό

11 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 1 απόφαση Schumacker, σκέψη 24.

12 — Όπ.π., σκέψεις 27 και 28.

13 — Όπ.π., σκέψεις 31, 34 και 35.

14 — Όπ.π., σκέψεις 32 και 33.

δίκαιο, το οποίο εκφράζεται στο πρότυπο της συμβάσεως της οργανώσεως Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) στον τομέα της διπλής φορολογίας [15].

28. Ωστόσο, η κατάσταση του R. Schumacker δεν μπορούσε να ενταχθεί σ' αυτό το γενικό πλαίσιο, εφόσον αυτός αντλούσε το σημαντικότερο τμήμα των φορολογητέων πόρων του από δραστηριότητα ασκούμενη στη Γερμανία και εφόσον, μολονότι κατοικούσε στο Βέλγιο, δεν πραγματοποιούσε σημαντικό εισόδημα εντός αυτού του κράτους, οπότε το εν λόγω κράτος δεν μπορούσε να του χορηγήσει πλεονεκτήματα απορρέοντα από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι μεταξύ ενός τέτοιου μη κατοίκου ημεδαπής και ενός κατοίκου ημεδαπής ασκούντος ανάλογη έμμισθη δραστηριότητα δεν υφίστατο καμιά διαφορά ως προς την αντικειμενική κατάσταση, δυνάμενη να στηρίξει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον συνυπολογισμό, προκειμένου περί του φόρου εισοδήματος, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου και ότι, *προκειμένου περί ενός μη κατοίκου ημεδαπής ο οποίος αποκτά, εντός κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό της κατοικίας του, το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του και ολόκληρο σχεδόν το οικογενειακό του εισόδημα* [16] η δυσμενής διάκριση συνίστατο στο γεγονός ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση αυτού του μη κατοίκου ημεδαπής δεν συνεκτιμούνταν ούτε εντός του κράτους κατοικίας ούτε εντός του κράτους απασχολήσεως [17].

29. Το Δικαστήριο δεν αναγνώρισε, ως δικαιολογία όσον αφορά αυτή τη δυσμενή διάκριση, ούτε την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του ισχύοντος φορολογικού συστήματος, αποφεύγοντας όπως η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του μη κατοίκου ημεδαπής λαμβάνεται υπόψη δύο φορές, εφόσον, στην περίπτωση του R. Schumacker, η φορολογική επιβάρυνση εντός του κράτους κατοικίας ήταν εν προκειμένω ανεπαρκής, ούτε τις διοικητικής φύσεως δυσχέρειες που θα συναντούσε το κράτος μέλος απασχολήσεως για την εξεύρεση του εισοδήματος που αποκτάται, εντός του κράτους κατοικίας του, από τους μη κατοίκους ημεδαπής που εργάζονται στο έδαφός του, εφόσον η οδηγία 77/799/ΕΟΚ [18] προσφέρει δυνατότητες αποκτήσεως πληροφοριών αναλόγων προς αυτές που υφίστανται εγχωρίως μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών.

30. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε υπό την ίδια έννοια με την απόφασή του Wielockx, που εκδόθηκε μερικούς μήνες αργότερα [19]. Ο G.

15 — Quaghebeur, M.: «A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers», στο *The EC Tax Journal* Τόμος I, 1995/96, δεύτερο φυλλάδιο, σ. 109 και επ., σ. 133.

16 — Farmer, P.: «Article 48 and the taxation of frontier workers» στο *European Law Review*, 1995, σ. 310 και επ., σ. 317. Ο συγγραφέας αυτός φρονεί ότι το Δικαστήριο απέρριψε σιωπηρώς την υποστηριχθείσα από το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θέση κατά την οποία οι μη κάτοικοι ημεδαπής μπορούσαν να θεωρηθούν ότι βρίσκονταν στην ίδια κατάσταση με τους κατοίκους ημεδαπής μόνο στην περίπτωση που δεν αποκτούσαν κανένα εισόδημα εντός κράτους διαφορετικού από αυτό του κράτους απασχολήσεως.

17 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 1 απόφαση, σκέψεις 36 έως 38. Εκτός από την ύπαρξη ουσιαστικής διακρίσεως μεταξύ μη κατοίκων ημεδαπής κοινοτικών υπηκόων και ημεδαπών κατοικούντων στη Γερμανία, επρόκειτο για αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση διαδικαστικού χαρακτήρα, συνιστάμενη στην προβολή αρνήσεως προς τους κοινοτικούς υπηκόους που δεν είχαν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία, αλλά αντλούσαν από τη χώρα αυτή το εισόδημά τους από έμμισθη εργασία, της δυνατότητας που παρεχόταν στους κατοίκους ημεδαπής, αφενός, να τυγχάνουν της ετήσιας τακτοποιήσεως των παρακρατήσεων επί του μισθού, πράγμα που τους εμπόδιζε, για λόγους διοικητικής οικονομίας, να επικαλούνται στοιχεία υπολογισμού του φόρου όπως επαγγελματικές δαπάνες, ειδικά έξοδα ή έκτακτες επιβαρύνσεις και, αφετέρου, να ζητούν την ετήσια εκκαθάριση από τη φορολογική αρχή.

18 — Οδηγία του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

19 — Που έχει προπαρατεθεί στην υποσημείωση 2.

Wielockx ήταν Βέλγος υπήκοος και κάτοικος της χώρας του όπου ασκούσε, ως ανεξάρτητος εταίρος, το επάγγελμα του φυσικοθεραπευτή στις Κάτω Χώρες, όπου πραγματοποιούσε το σύνολο του εισοδήματός του και όπου το ειδόδημα αυτό φορολογούνταν βάσει της Συμβάσεως που είχε συναφθεί μεταξύ των δύο κρατών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Μολονότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος επέτρεπε στους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους, που είχαν αποκτήσει το 90 % του ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισοδήματός τους στις Κάτω Χώρες, να προβαίνουν σε εκπτώσεις βάσει προσωπικών δεσμεύσεων και εκτάκτων επιβαρύνσεων, δεν τους επιτρεπόταν να εκπέσουν την εισφορά για τη σύσταση αποθεματικού γήρατος [20]. Αντιθέτως, οι κάτοικοι ημεδαπής φορολογούμενοι μπορούσαν να εκπίπτουν από το εισόδημα που αντλούσαν από την επιχείρησή τους τις εισφορές στο αποθεματικό γήρατος, ενώ το εισόδημα αυτό αυξανόταν κατά τα ποσά που εισπράττονταν από το αποθεματικό. Όταν ο ενδιαφερόμενος έφθανε την ηλικία των 65 ετών, το αποθεματικό γήρατος καταργούνταν. Στην περίπτωση εκείνη χαρακτηριζόταν ως εισόδημα και φορολογούνταν, είτε μία φορά επί του συνολικού κεφαλαίου είτε εκ των υστέρων επί του περιοδικώς καταβαλλομένου εισοδήματος από το κεφάλαιο αυτό.

31. Με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής: όσον αφορά τις εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημά του, αν ο μη κάτοικος ημεδαπής φορολογουμένος δεν τυγχάνει της ιδίας φορολογικής μεταχειρίσεως με αυτήν που επιφυλάσσεται στον ομόλογό του κάτοικο ημεδαπής, η προσωπική του κατάσταση δεν θα ληφθεί υπόψη ούτε από τις φορολογικές αρχές του κράτους όπου ασκεί τις επαγγελματικές του δραστηριότητες, για τον λόγο ότι δεν κατοικεί εκεί, ούτε από το κράτος της κατοικίας του, διότι δεν αποκτά εκεί κανένα εισόδημα, οπότε θα υποστεί μεγαλύτερη συνολική φορολογική επιβάρυνση και θα βρίσκεται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τον κάτοικο ημεδαπής ομόλογό του. Δυσμενής διάκριση δημιουργείται, στην περίπτωση αυτή, επειδή ο μη κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος, ο οποίος έχει αποκτήσει το σύνολο του εισοδήματός του εντός του κράτους όπου ασκούσε τις επαγγελματικές του δραστηριότητες, δεν είχε το δικαίωμα συστάσεως αποθεματικού γήρατος το οποίο να μπορεί να εκπέσει υπό τις ίδιες φορολογικές προϋποθέσεις όπως ο κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος.

32. Ωστόσο, στην υπόθεση εκείνη, όπου ο φορολογούμενος αξίωνε το δικαίωμα να προβεί σε έκπτωση με βάση την προσωπική του κατάσταση, το ζήτημα αν το εν λόγω πρόσωπο είχε επίσης αποκτήσει ολόκληρο ή το φορολογούμενο οικογενειακό του εισόδημα εντός του κράτους μέλους όπου ασκούσε τις επαγγελματικές του δραστηριότητες ούτε διαπιστώθηκε ούτε συζητήθηκε.

β) Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

33. Όπως έχω αναφέρει περιγράφοντας την ισχύουσα γερμανική νομοθεσία, οι έγγαμοι κοινοτικοί υπήκοοι που κατοικούν μαζί με τον σύζυγό τους εντός άλλου κράτους μέλους και πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις

20 — Το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου της 16ης Νοεμβρίου 1972, που συμπλήρωσε τον Nederlandse wet op de inkomstenbelasting της 16ης Δεκεμβρίου 1964 (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), θεσπίζει ένα επί προαιρετικής βάσεως φορολογικό σύστημα αποθεματικού γήρατος υπέρ των μη μισθωτών εργαζομένων, δυνάμει του οποίου οι ενδιαφερόμενοι δύνανται να εισφέρουν σ' αυτό το αποθεματικό ένα μέρος του εισοδήματός τους που αντλούν από την επιχείρησή τους προκειμένου να συστήσουν αποθεματικό γήρατος. Το σύστημα αυτό προσφέρει το πλεονέκτημα να παραμένουν τα αποταμευόμενα ποσά στην επιχείρηση.

έχουν σήμερα τη δυνατότητα να θεωρηθούν ως εξ ολοκλήρου υποκείμενοι στον φόρο, αφού το εξ αλλοδαπής πηγής εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της προοδευτικότητας του φόρου, και έχουν το δικαίωμα να προβαίνουν σε εκπτώσεις βάσει της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς τους, όπως οι εκπτώσεις λόγω επαγγελματικών εξόδων, δαπανών κοινωνικής προνοίας και για συντηρούμενα τέκνα. Ομοίως, τα εν λόγω πρόσωπα απολαύουν του δικαιώματος να επιλέγουν τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting.

34. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης παραδέχεται ότι οι νέες διατάξεις επιτρέπουν να αντιμετωπίζονται οι μη κάτοικοι ημεδαπής κοινοτικοί υπήκοοι που αποκτούν εισόδημα υποκείμενο στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία κατά τρόπο δίκαιο και σύμφωνο προς το κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο, ισχυρίζεται ότι οι έγγαμοι κοινοτικοί εργαζόμενοι, που δεν είναι κάτοικοι Γερμανίας ούτε πληρούν τις επιβαλλόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις ώστε να φορολογούνται από κοινού, υφίστανται σημαντικές επιπτώσεις σε σχέση με τους κατοίκους της ημεδαπής έγγαμους φορολογουμένους. Αυτές οι δυσμενείς επιπτώσεις συνίστανται στην αδυναμία εκπτώσεως δύο φορές από τη βάση επιβολής του φόρου του κατ' αποκοπήν ποσού βάσει των δαπανών κοινωνικής προνοίας και, κυρίως, στην άρνηση που τους αντιτάσσεται να επιλέγουν τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting. Κατά τη γνώμη του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι τα ζεύγη που κατοικούν στη Γερμανία διαθέτουν αυτό το δικαίωμα επιλογής, έστω και αν αποκτούν εισόδημα εξ αλλοδαπής πηγής μη φορολογούμενο στη Γερμανία, οι μη κάτοικοι ημεδαπής εργαζόμενοι που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση πρέπει να διαθέτουν το ίδιο δικαίωμα επιλογής.

35. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι το εξ επαγγέλματος εισόδημα του F. Gschwind στη Γερμανία ανήλθε, το 1992, σε 84 047 DEM αντιπροσωπεύοντας το σύνολο του δικού του εισοδήματος καθώς και το 58,32 % του εισοδήματος του ζεύγους, ενώ το εισόδημα της συζύγου του στις Κάτω Χώρες ανήλθε, κατά τη διάρκεια της ιδίας περιόδου, σε 55 209 DEM, αντιπροσωπεύοντας επίσης το σύνολο του δικού της εισοδήματος καθώς και το 41,68 % του εισοδήματος του ζεύγους. Σύμφωνα με τον γερμανικό νόμο, υπό τις περιστάσεις αυτές, ο μόνος τρόπος που θα τους επέτρεπε να επιλέξουν την από κοινού φορολόγηση θα ήταν να αποκτήσουν, αμφότεροι, πραγματική κατοικία, έστω και δευτερεύουσα, στο γερμανικό έδαφος, δεδομένου ότι η κατοχή τέτοιας κατοικίας μόνον από τον F. Gschwind θα ήταν ανεπαρκής.

36. Η άποψη του F. Gschwind συνίσταται στο να υποστηρίζει ότι, μολονότι δεν κατοικεί μαζί με τη σύζυγό του στη Γερμανία, το αποκτώμενο από το ζεύγος εισόδημα δεν φορολογείται σ' αυτό το κράτος μέλος παρά μόνο σε ποσοστό 58,32 % και το εξ αλλοδαπής πηγής εισόδημα αντιπροσωπεύει άνω του ημίσεος του απολύτου ορίου που έχει ορισθεί στα 24 000 DEM, πρέπει, δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, να τυγχάνει της ιδίας φορολογικής μεταχειρίσεως ως εάν αυτός και η σύζυγός του πληρούσαν την προϋπόθεση της υπάρξεως κοινής κατοικίας εντός αυτού του κράτους.

37. Ουδόλως συμμερίζομαι την άποψη αυτή για τους λόγους που θα εκθέσω κατωτέρω.

38. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον πρόδηλες δυσμενείς δια-

κρίσεις, στηριζόμενες στην ιθαγένεια, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή δυσμενούς διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει, στην πραγματικότητα, στο ίδιο αποτέλεσμα [21].

39. Όπως και στην υπόθεση Schumacker, η επίδικη νομοθεσία εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του υποκειμένου στον φόρο. Ωστόσο, όταν, για την εκτίμηση από φορολογική άποψη της οικογενειακής καταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο, μια νομοθεσία προβαίνει σε διάκριση στηριζόμενη στην κατοικία ή στο ύψος του εξ αλλοδαπής πηγής εισοδήματος του ζεύγους και επιβάλλει προϋποθέσεις που μπορεί ευκολότερα να πληρούνται από τους κατοίκους της ημεδαπής παρά από τους μη κατοίκους, φοβούμαι ότι οι υπήκοοι των λοιπών κρατών μελών πλήττονται περισσότερο, εφόσον οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι, συχνότατα, και μη ημεδαποί. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι ακριβές ότι μια νομοθεσία με τέτοια χαρακτηριστικά είναι δυνατό να δημιουργήσει έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

40. Όμως, πάντοτε σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δυσμενής διάκριση μπορεί να υφίσταται μόνον όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες επί παρομοίων καταστάσεων ή όταν εφαρμόζεται ο ίδιος κανόνας επί διαφορετικών καταστάσεων [22].

41. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίσταται μια τέτοια έμμεση δυσμενής διάκριση στηριζόμενη στην ιθαγένεια, πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα αν, ενόψει της εφαρμογής επί του F. Gschwind κανόνα διαφορετικού από αυτόν που ισχύει επί των κατοίκων ημεδαπής υποκειμένων στον φόρο, ο F. Gschwind και οι ημεδαποί φορολογούμενοι βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση, οπότε η απάντηση θα είναι καταφατική, ή αν, αντιθέτως, βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση, οπότε η απάντηση θα πρέπει να είναι αρνητική.

42. Συναφώς, πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στην εκτίμηση του Δικαστηρίου κατά την οποία, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και η κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής δεν είναι παρόμοιες. Πιστεύω ότι αυτή η εκτίμηση πρέπει πάντοτε να χρησιμεύει ως βάση όταν πρόκειται για τον συμβιβασμό της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως υπέρ των εργαζομένων που κάνουν χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας και των φορολογικών προνομιών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο, όταν εξέδωσε τις αποφάσεις Schumacker και Wielockx, δεν θέλησε να θέσει τελεία και παύλα με τη γενικώς παραδεδεγμένη στο διεθνές φορολογικό δίκαιο αρχή, η οποία είναι ενσωματωμένη στο δίκαιο των κρατών μελών μέσω του προτύ-

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

22 — Οι προπαρατεθείσες στις υποσημειώσεις 1 και 2 αποφάσεις Schumacker και Wielockx, σκέψεις 30 και 17, αντιστοίχως.

που της συμβάσεως του ΟΟΣΑ, σχετικά με τη διπλή φορολογία, κατά την οποία στο κράτος κατοικίας εναπόκειται να φορολογεί κατά τρόπο γενικό τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.

43. Το μόνο κοινό που έχουν η κατάσταση του R. Schumacker και η κατάσταση του F. Gschwind είναι το γεγονός, αφενός, ότι ούτε αυτοί ούτε οι σύζυγοί τους κατοικούσαν στη Γερμανία και, αφετέρου, ότι, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου δημοσιονομικού έτους, αμφότεροι απόκτησαν το σύνολο του εισοδήματός τους στη Γερμανία.

Αντιθέτως, οι διαφορές που τους χωρίζουν είναι καθοριστικές. Πρώτον, όσον αφορά τον R. Schumacker, το εισόδημά του αποτελούσε και το σύνολο σχεδόν του οικογενειακού εισοδήματος ενώ, όσον αφορά την περίπτωση του F. Gschwind, το εισόδημά του αντιπροσώπευε πάνω κάτω το ήμισυ του οικογενειακού εισοδήματος, πιο συγκεκριμένα το 58,38 % το 1991 και το 58,32 % το 1992. Δεύτερον, ούτε ο R. Schumacker ούτε η σύζυγός του είχε στο κράτος της κατοικίας τους σημαντικό εισόδημα που να επιτρέψει τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως, και τούτο ενώ, μολονότι ο F. Gschwind δεν είχε εισόδημα στο κράτος κατοικίας, η σύζυγός του είχε αποκτήσει το 41,62 % του οικογενειακού εισοδήματος το 1991 και το 41,68 % το 1992. Εξάλλου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τροποποίησε τη νομοθεσία της κατά τρόπο ώστε να χορηγούνται σε εργαζόμενο όπως ο F. Gschwind οι ίδιες συνδεόμενες με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση εκπτώσεις με αυτές που ισχύουν για τον κάτοικο ημεδαπής. Η μόνη εξαίρεση που διαπιστώνεται έγκειται στο γεγονός ότι δεν του αναγνωρίστηκε το δικαίωμα επιλογής για την από κοινού φορολόγηση του δικού του εισοδήματος και αυτού της συζύγου του διότι, εφόσον άνω του 41 % του ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισοδήματος του ζεύγους έχει αποκτηθεί στο κράτος κατοικίας, το εισόδημα αυτό είναι αρκούντως σημαντικό ώστε να μπορεί το κράτος αυτό να λάβει υπόψη την οικογενειακή κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο.

44. Υπέμνησα την περίπτωση του R. Schumacker, ο οποίος είχε υπάρξει θύμα δυσμενούς διακρίσεως για τον λόγο ότι, μολονότι βρισκόταν σε κατάσταση ανάλογη, αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος, προς αυτήν του κατοίκου ημεδαπής έχοντος την ίδια απασχόληση, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση δεν είχε ληφθεί υπόψη ούτε στο κράτος απασχολήσεως ούτε στο κράτος κατοικίας. Κατέδειξε επίσης ότι η κατάσταση του F. Gschwind ήταν σαφώς διαφορετική αυτής του R. Schumacker.

Απομένει να εξετασθεί το ζήτημα αν υφίστανται αντικειμενικές διαφορές μεταξύ της καταστάσεως του F. Gschwind, ως υποκειμένου στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία, και αυτής ενός υποκειμένου στον φόρο κατοίκου ημεδαπής ο οποίος έχει την ίδια απασχόληση.

45. Προκειμένου να εξετασθεί το ζήτημα αν ο F. Gschwind υπήρξε θύμα συγκεκαλυμμένης διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, είναι ανώφελο να γίνει σύγκριση προς φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί στη Γερμανία και του οποίου η σύζυγος κατοικεί εντός άλλου

κράτους μέλους, εφόσον το δικαίωμα επιλογής για την επιλογή της μεθόδου και της φορολογικής κλίμακας του splitting που αυτός ζητεί συνδέεται με τον γάμο και χορηγείται ανεπιφυλάκτως μόνο στους μη χωρισμένους έγγαμους που αμφότεροι είναι κάτοικοι ημεδαπής. Νομίζω ότι η σύγκριση πρέπει να γίνει με ζεύγος το οποίο κατοικεί στη Γερμανία και ως προς το οποίο ο ένας εκ των συζύγων εργάζεται στις Κάτω Χώρες.

46. Σημαντικές είναι οι αντικειμενικές διαφορές που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως ενός έγγαμου ζεύγους που κατοικεί στη Γερμανία και του οποίου ο ένας των συζύγων εργάζεται στις Κάτω Χώρες και της καταστάσεως του ζεύγους Gschwind: στην κατάσταση ενός ζεύγους κατοίκων ημεδαπής, ο ένας εκ των συζύγων θα υπόκειται μερικώς στον φόρο στις Κάτω Χώρες, πλην όμως το ζεύγος θα εξακολουθεί να φορολογείται στη Γερμανία για ολόκληρο το εισόδημά του, πράγμα που θα έχει ως συνέπεια ότι θα μπορεί να επιλέξει για την από κοινού φορολόγηση, εφόσον σ' αυτό ακριβώς το κράτος θα συνεκτιμηθεί η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Αντιθέτως, στην περίπτωση του ζεύγους Gschwind, η σύζυγος είναι μια κατ' οίκον εργαζομένη η οποία υπόκειται εξ ολοκλήρου στον φόρο στις Κάτω Χώρες, όπου λαμβάνεται υπόψη η προσωπική της κατάσταση και όπου αυτή τυγχάνει των εκπτώσεων που αναγνωρίζονται υπέρ των εγγάμων ζευγών. Εξάλλου, ούτε αυτή ούτε το εισόδημα που έχει αποκτήσει, και που αντιπροσωπεύει άνω του 41 % του συνόλου του εισοδήματος του ζεύγους, δεν έχει κανένα ουσιαστικό ή προσωπικό σύνδεσμο με το γερμανικό έδαφος που να δικαιολογεί τη συνεκτίμηση αυτού του εισοδήματος εντός του εν λόγω κράτους με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως του συζύγου της.

Όπως επισημαίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν αμφισβητείται ότι, δεδομένου ότι ο F. Gschwind πραγματοποιούσε το υψηλότερο εισόδημα του ζεύγους, θα υπέκειτο γενικώς σε χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή εάν έπρεπε να ληφθεί υπόψη το εισόδημα της συζύγου του και αν πραγματοποιούνταν δύο, αντί μιας, εκπτώσεις επί του συνολικού εισοδήματος, ενώ δεν θα εφαρμοζόταν επί της συζύγου υψηλότερος φορολογικός συντελεστής εφόσον το εισόδημα των δύο συζύγων δεν θα αθροιζόταν στις Κάτω Χώρες, δεδομένου ότι η κ. Gschwind φορολογούνταν ατομικώς.

Εξάλλου, το εισόδημα της κ. Gschwind δεν πρέπει να φορολογηθεί στις Κάτω Χώρες. Στην αντίθετη περίπτωση, το ίδιο γενεσιουργό γεγονός θα φορολογούνταν δύο φορές, χωρίς δυνατότητα εφαρμογής, στις Κάτω Χώρες, ούτε της μεθόδου απαλλαγής ούτε της μεθόδου καταλογισμού. Θα υφίστατο τότε δύο κράτη που θα φορολογούσαν το ασχέτως χώρας προελεύσεως εισόδημα της κ. Gschwind ως κράτη κατοικίας [23].

47. Κατά τη γνώμη μου, η θέση που υποστηρίζει ο F. Gschwind θα μπορούσε να γίνει δεκτή, υπό το φως της νομολογίας του Δικαστηρίου, μόνον εάν, λόγω του ότι το πρόσωπο αυτό άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη ούτε στο κράτος απασχολήσεως ούτε στο κράτος κατοικίας.

Όμως, το κράτος απασχολήσεως του παρέχει όλες τις προσωπικού και οικογενειακού χαρακτήρα εκπτώσεις που αναγνωρίζει στους κατοίκους ημεδαπής, με εξαίρεση τα πλεονεκτήματα που είναι συμφυή με τη

23 — Caamaño Anido, M. A., και Calderón Carrero, J.M.: «Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)» στο *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)* 1992-1995, έκδ. La Ley-Actualidad, Μαδρίτη 1997, σ. 96 και επ., σ. 104 και 105.

μέθοδο του splitting, όπως η διπλή έκπτωση του κατ' αποκοπήν ορισθέντος ποσού για δαπάνες κοινωνικής προνοίας ή η έκπτωση των εξόδων για τις παροχές φορολογικών συμβούλων, ασχέτως του ποιος είναι ο σύζυγος που έχει εν προκειμένω επωφεληθεί ή επιβαρυνθεί. Τούτο εξηγείται, κατά την άποψή μου, από το γεγονός ότι ο σύζυγος υπέρ του οποίου θα λειτουργούσε η δεύτερη έκπτωση δεν είναι κάτοικος ημεδαπής, εργάζεται εντός άλλου κράτους μέλους και πραγματοποιεί εκ της εργασίας του επαρκές εισόδημα όχι μόνο για να έχει υπαχθεί στην κοινωνική ασφάλιση του κράτους αυτού, αλλά και για να υπόκειται εκεί σε φορολογία, οπότε η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση θα ληφθεί υπόψη εντός αυτού του κράτους σύμφωνα με τη νομοθεσία του. Δεν καταλαβαίνω για ποιο λόγο η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα έπρεπε να επιτρέψει στον F. Gschwind να προβεί δύο φορές σε εκπτώσεις, από την κοινή βάση επιβολής του φόρου, του ποσού των 3 510 DEM ως εξόδων κοινωνικής προνοίας, εφόσον η σύζυγός του απασχολείται στις Κάτω Χώρες, καταβάλλει εισφορές εντός αυτού του κράτους μέλους και υποτίθεται ότι οι εισφορές της λαμβάνονται υπόψη για την εκκαθάριση του φόρου της.

48. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε, στο πλαίσιο της πρόσφατης αποφάσεώς του Gilly [24], επί του γεγονότος ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ως κράτος απασχολήσεως, δεν ελάμβανε υπόψη την οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο φορολογούμενος, μολονότι είχε αποκτήσει, ατομικώς, το εισόδημά του από έμμισθη εργασία στη Γερμανία, το εισόδημα αυτό συμπεριλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του φορολογικού του νοικοκυριού, στη Γαλλία, όπου ετύγχανε, όπως ήταν επόμενο, φορολογικών πλεονεκτημάτων, εκπτώσεων και μειώσεων που προβλέπονται από τη γαλλική νομοθεσία. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι γερμανικές φορολογικές αρχές δεν ήσαν υποχρεωμένες, υπό τέτοιες περιστάσεις, να λάβουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του.

49. Το ότι η σχετική με την άμεση φορολογία ολλανδική νομοθεσία δεν προβλέπει την εφαρμογή μέτρων προστασίας της οικογενείας ομοίων προς αυτά της γερμανικής νομοθεσίας αποτελεί άλλο ζήτημα. Ωστόσο, τα κράτη μέλη διαθέτουν, σχετικά με τη ρύθμιση του φόρου εισοδήματος, την ευχέρεια να θεσπίζουν τα μέτρα που κρίνουν ως τα πλέον ενδεδειγμένα για την προστασία του θεσμού της οικογενείας, τηρώντας πάντα, όταν λαμβάνουν τέτοια μέτρα, τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου. Όσον αφορά την υπό κρίση περίπτωση, τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να χορηγούν στους διακινουμένους εργαζομένους τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα με αυτά που παρέχουν στα πρόσωπα που κατοικούν στη Γερμανία και που βρίσκονται στην ίδια αντικειμενική κατάσταση. Όμως, ο F. Gschwind και η σύζυγός του δεν βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικώς παρόμοια προς αυτήν ζεύγους κατοικούντος στη Γερμανία, όπου ο ένας εκ των συζύγων μεταβαίνει στις Κάτω Χώρες προκειμένου να ασκήσει εκεί έμμισθη δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγω είναι ότι το γεγονός ότι η σχετική με τον φόρο εισοδήματος γερμανική νομοθεσία αρνείται σε εργαζόμενο ευρισκόμενο στην κατάσταση του F. Gschwind το δικαίωμα να επιλέξει τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting δεν

24 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96 (Συλλογή 1998, σ. I-2793), σκέψη 50).

συνιστά συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση στηριζόμενη στην ιθαγένεια.

γ) Προσδιορισμός των περιπτώσεων κατά τις οποίες ένας μη κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του και το σύνολο σχεδόν του οικογενειακού του εισοδήματος εντός κράτους μέλους

50. Με την απόφασή του Schumacker το Δικαστήριο περιορίστηκε να εξετάσει μια κατάσταση όπου ο φορολογούμενος είχε αποκτήσει, εντός του κράτους απασχολήσεως, το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του και το σύνολο σχεδόν του εισοδήματος οικογενειακού του νοικοκυριού, χωρίς να διερωτηθεί μετά από ποιο ποσοστό τούτο έπρεπε να θεωρείται διαπιστωμένο. Στη σκέψη 46 της αποφάσεως εκείνης παρατίθεται το παράδειγμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η οποία ήδη παρείχε στους διασυνοριακούς εργαζομένους που κατοικούν στις Κάτω Χώρες και ασκούν δραστηριότητα στη Γερμανία φορολογικά πλεονεκτήματα συνδεόμενα με τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως, συμπεριλαμβανομένης της επιλογής της κλίμακας splitting, εξομοιώνοντας αυτούς τους κοινοτικούς υπηκόους προς τους Γερμανούς υπηκόους, εφόσον είχαν αποκτήσει το 90 % τουλάχιστον του εισοδήματός τους επί του γερμανικού εδάφους σύμφωνα με το Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande, της 21ης Οκτωβρίου 1980 [25].

Εξάλλου, ο Grenzpendlergesetz (νόμος σχετικά με τους διασυνοριακούς εργαζομένους) της 24ης Ιουνίου 1994 επεξέτεινε σε όλους τους διασυνοριακούς εργαζομένους, που είχαν αποκτήσει άνω του 90 % του ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως εισοδήματός τους στη Γερμανία, πριν από την έκδοση της αποφάσεως Schumacker, το προβλεπόμενο για τους κατοίκους της Γερμανίας εργαζομένους καθεστώς.

51. Εξάλλου, η Επιτροπή εξέδωσε τη σύσταση 94/79/ΕΚ [26], που αποσκοπούσε, μεταξύ άλλων, να καταστούν γνωστές στα κράτη μέλη οι διατάξεις που μπορούσαν να διασφαλίζουν, κατά τη γνώμη τους, στους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογική μεταχείριση εξίσου ευνοϊκή με αυτήν που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής όταν το σημαντικότερο μέρος του εισοδήματός τους είχε αποκτηθεί εντός της χώρας δραστηριότητας.

Με τη σύσταση αυτή, η Επιτροπή καλεί τα κράτη μέλη να μη φορολογούν ορισμένα εισοδήματα, μεταξύ των οποίων αυτά που πραγματοποιούνται από την άσκηση ανεξαρτήτων επαγγελμάτων, βαρύτερα απ' ό,τι θα φορολογούσε το οικείο κράτος αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα τέκνα του κατοικούσαν στο έδαφός του. Η Επιτροπή διακηρύσσει ότι θα εξαρτήσει την εφαρμογή του μέτρου αυτού από την προϋπόθεση ότι το εισόδημα που φορολογείται εντός του κράτους μέλους όπου το φυσικό πρόσωπο δεν είναι κάτοικος ημεδαπής αποτελεί τουλάχιστον το 75 % του συνολικού

25 — Γερμανικός νόμος σχετικά με την εφαρμογή του προσθέτου πρωτοκόλλου της 13ης Μαρτίου 1980 επί της Συμβάσεως της 16ης Ιουνίου 1959 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

26 — 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).

φορολογητέου εισοδήματος αυτού κατά τη διάρκεια του οικείου φορολογικού έτους.

52. Αφήνοντας κατά μέρος το γεγονός — δευτερεύουσας φύσης — ότι πρόκειται για σύσταση η οποία στερείται, λόγω του χαρακτήρα της, δεσμευτικού έναντι των κρατών μελών αποτελέσματος, το κείμενο αυτό δεν αφορά τη μεταχείριση που το κράτος μέλος, το οποίο φορολογεί το εισόδημα του συζύγου που έχει αποκτήσει στο έδαφός του τουλάχιστον το 75 % του εισοδήματος, οφείλει να επιφυλάσσει στο εισόδημα του ετέρου μη κατοίκου ημεδαπής συζύγου, όταν πρόκειται για την εφαρμογή μεθόδου όπως το splitting, που επιτρέπει να φορολογούνται από κοινού τα εισοδήματα των συζύγων [27].

53. Εφόσον το Συμβούλιο δεν έχει εκδώσει οδηγίες εναρμονίσεως των φορολογικών διατάξεων που εφαρμόζονται επί των αμέσων φόρων [28] — ελάχιστα πιθανό να το πράξει βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα [29] —, φρονώ ότι η απαίτηση από την οποία το Δικαστήριο εξαρτά το συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως δικαιολογούσα άνιση μεταχείριση μεταξύ ενός κατοίκου και ενός μη κατοίκου ημεδαπής, απαίτηση κατά την οποία ο μη κάτοικος ημεδαπής οφείλει να έχει αποκτήσει εντός του κράτους απασχολήσεως το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του, πληρούται τόσον όταν το σχετικό όριο είναι 90 % όσο και όταν είναι το 75 % του συνολικού εισοδήματος του υποκειμένου στον φόρο.

54. Μολονότι υποκείμενο στον φόρο είναι το άτομο και όχι το ζεύγος, δεν αμφισβητείται ότι μια μέθοδος όπως αυτή του splitting έχει ως σκοπό να εκτιμάται η φορολογική ικανότητα και των δύο συζύγων. Κατά συνέπεια, προκειμένου περί της παροχής του δικαιώματος επιλογής για την από κοινού φορολόγηση αφού αφαιρεθεί η κανονικώς απαιτούμενη προϋπόθεση της κατοικίας, θεωρώ λογικό να απαιτείται στη θέση άλλων προϋποθέσεων, συγκεκριμένα το εισόδημα του ζεύγους, να φορολογείται κατ' ουσίαν — είτε σε ποσοστό 90 % όπως προβλέπεται στη Γερμανία είτε σε ποσοστό 75 % όπως έχει προταθεί από την Επιτροπή —, από το κράτος απασχολήσεως και ότι, στην αντίθετη περίπτωση, το εξ αλλοδαπής πηγής μη υποκείμενο σε φορολογία εντός αυτού του κράτους εισόδημα, το οποίο λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή που πρέπει να εφαρμόζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος στο πλαίσιο της προοδευτικότητας του φόρου, να έχει ορισθεί σε σχετικώς λιγότερο υψηλό ποσό. Εν πάση περιπτώσει, δεν αμφισβητείται ότι το εισόδημα που είχε αποκτήσει ο F. Gschwind στη Γερμανία δεν αντιπροσώπευε άνω του 58 % του συνολικού εισοδήματος του ζεύγους.

55. Τούτο επιτρέπει την παροχή στον μη κάτοικο ημεδαπής κοινοτικό εργαζόμενο, που έχει αποκτήσει στο έδαφος του κράτους απασχολήσεως το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του και στα έγγαμα ζεύγη που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής και έχουν αποκτήσει στο έδαφός της το σύνολο σχεδόν του εισοδήματος του φορολογικού νοικοκυριού, του ιδίου καθεστώτος με αυτό που ισ-

27 — Schaffner, J.: «L'arrêt Schumacker της 14ης Φεβρουαρίου 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de libre circulation des travailleurs» στο *Revue des affaires européennes* 1995, αριθ. 2, σ. 86 και επ., σ. 92.

28 — Lyons, T.: «Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice» στο *The EC Tax Journal* 1995, σ. 27 και επ., σ. 35.

29 — Το άρθρο 100 Α, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ ορίζει ότι η παράγραφος 1, που αφορά την ψήφιση πράξεων με ειδική πλειοψηφία, δεν εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, επί των φορολογικού περιεχομένου διατάξεων.

χύει για τους κατοίκους ημεδαπής εργαζομένους. Πράγματι, εάν τούτο δεν συνέβαινε, θα ήταν λίαν πιθανό η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου να μη λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος απασχολήσεως ούτε στο κράτος κατοικίας.

Αντιθέτως, δεν αναγνωρίζεται η εφαρμογή του εφαρμοζομένου επί των κατοίκων ημεδαπής καθεστώτος όσον αφορά τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting, όταν το εισόδημα που έχει αποκτηθεί από αυτόν τον κοινοτικό εργαζόμενο επί του εδάφους του κράτους απασχολήσεως, μολονότι υπερβαίνει το 90 % του προσωπικού του εισοδήματος, δεν αντιπροσωπεύει το σύνολο σχεδόν του εισοδήματος του φορολογικού νοικοκυριού εφόσον, υπό τις συνθήκες αυτές, το κράτος κατοικίας είναι αυτό που δύναται και οφείλει να εκτιμήσει κατά τρόπο γενικό τα έσοδα του υποκειμένου στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία σχετικά με την οικογενειακή του κατάσταση.

δ) Η επίπτωση επί της ερμηνείας αυτής της αναπτυχθείσας από το Δικαστήριο με την απόφασή του Asscher [30] νομολογίας

56. Τόσο ο προσφεύγων της κύριας δίκης όσο και η Επιτροπή στηρίζονται στην απόφαση αυτή, ισχυριζόμενοι ότι ο F. Gschwind έχει υποστεί δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 48 της Συνθήκης, εφόσον τυγχάνει εφαρμογής επ' αυτού φορολογική κλίμακα διαφορετική αυτής που ισχύει για έγγαμο εργαζόμενο που κατοικεί στη Γερμανία, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα η βάση του επιβολής του φόρου να υπόκειται σε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Πιστεύω ότι δεν είναι δυνατό να γίνει επίκληση της νομολογίας αυτής προς στήριξη της θέσεως αυτής.

57. Ο P. Asscher ήταν Ολλανδός υπήκοος και εργαζόταν στις Κάτω Χώρες, ενώ κατοικούσε στο Βέλγιο όπου ασκούσε επίσης επαγγελματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τη σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ αυτών των δύο κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το αποκτώμενο στις Κάτω Χώρες εισόδημα φορολογούνταν εντός αυτού του κράτους, ενώ το υπόλοιπο εισόδημα φορολογούνταν στο Βέλγιο. Στο τελευταίο αυτό κράτος, το αποκτώμενο στις Κάτω Χώρες εισόδημα δεν φορολογούνταν, αλλά λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή κατά τρόπον ώστε να τηρείται η προοδευτικότητα του φόρου. Αφότου μετέφερε την κατοικία του στο Βέλγιο, το εν λόγω πρόσωπο υπόκειτο αποκλειστικώς στην περί κοινωνικής ασφαλίσεως νομοθεσία αυτού του κράτους και είχε υπαχθεί, υποχρεωτικώς, στο καθεστώς των ελευθέρων επαγγελματιών.

58. Ύστερα από τη νομοθετική μεταρρύθμιση του 1989 στις Κάτω Χώρες, καθιερώθηκε ένα σύστημα συνδυασμένης εισπράξεως του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, πραγματοποιούμενο επί ομοιόμορφης φορολογικής βάσεως. Ως εκ τούτου, το φορολογούμενο εισόδημα και το εισόδημα που χρησίμευε ως βάση για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών συμπίπτουν, το δε απαλλασσόμενο ποσό είναι το ίδιο για τον φόρο και για τις εισφορές.

Η φορολογική κλίμακα προέβλεπε, όσον αφορά το πρώτο κλιμάκιο, δύο διαφορετικούς συντελεστές. Για τους υποκειμένους στον φόρο που κατοικούσαν στις Κάτω Χώρες ή ήσαν προς αυτούς εξομοιωμένοι,

30 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

δηλαδή εκείνους των οποίων το εξ ημεδαπής και αλλαδπής εισόδημα συνίστατο αποκλειστικώς ή σχεδόν αποκλειστικώς σε φορολογητέο στις Κάτω Χώρες εισόδημα, ο φορολογικός συντελεστής επί του πρώτου κλιμακίου ήταν 13 %, ενώ ο συντελεστής των εισφορών για το γενικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως 22,1 %. Έτσι, ο ισχύων συντελεστής επί του πρώτου φορολογικού κλιμακίου των υποκειμένων στον φόρο κατοίκων και των προς αυτούς εξομοιουμένων ανερχόταν στο 35,1 %. Αντιθέτως, όσον αφορά τους μη κατοίκους ημεδαπής υποκειμένους στον φόρο που είχαν αποκτήσει στις Κάτω Χώρες κάτω του 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματός τους και οι οποίοι δεν υποχρεούνταν να καταβάλλουν εισφορές στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, ο φορολογικός συντελεστής επί του πρώτου κλιμακίου ήταν 25 %. Ο τελευταίος αυτός συντελεστής ήταν που εφαρμοζόταν επί του P. Asscher όσον αφορά το εισόδημα που πραγματοποιούσε στις Κάτω Χώρες.

59. Εκ των πέντε προδικαστικών ερωτημάτων που είχαν υποβληθεί στο πλαίσιο της υποθέσεως Asscher, αυτά που έχουν κάποια σχέση με την υπόθεση Gschwind είναι το πρώτο και το δεύτερο. Με τα ερωτήματα αυτά ζητήθηκε από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν αντέκειτο προς το άρθρο 52 το να εφαρμόζει ένα κράτος μέλος, επί κοινοτικού υπηκόου ο οποίος ασκούσε μη έμμισθη δραστηριότητα στο έδαφός του και, ταυτόχρονα, ασκούσε μια άλλη μη έμμισθη δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους όπου και κατοικούσε, φορολογικό συντελεστή υψηλότερο εκείνου που ίσχυε για τους κατοίκους της ημεδαπής που ασκούσαν την ίδια δραστηριότητα και αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό επηρεαζόταν από το γεγονός ότι κάτω του 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματος του υποκειμένου στον φόρο συνίστατο σε εισόδημα που μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος εντός του κράτους απασχολήσεως.

60. Βεβαίως, το Δικαστήριο επαναλαμβάνει, στη σκέψη 43 της αποφάσεως Asscher, τη νομολογία που έχει αναπτυχθεί στις σκέψεις 36 έως 38 της αποφάσεως Schumacker, αποφαινόμενο ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν αναγνωρίζει φορολογικής φύσεως πλεονεκτήματα συνδεόμενα με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός φορολογουμένου που εργάζεται στο έδαφός του χωρίς να κατοικεί εκεί συνιστά δυσμενή διάκριση, εφόσον ο μη κάτοικος ημεδαπής πραγματοποιεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματός του εντός αυτού του κράτους, διότι το εισόδημα που πραγματοποιείται εντός του κράτους κατοικίας δεν είναι αρκετό για να επιτρέπει τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του.

61. Ομολογώ ωστόσο ότι δύσκολα μπορώ να διακρίνω κάποιο παραλληλισμό μεταξύ της καταστάσεως του R. Schumacker, που έχω ήδη εξετάσει, και αυτής του P. Asscher, ο οποίος ήταν διευθυντής στις Κάτω Χώρες μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και της οποίας κατείχε το σύνολο των εταιρικών μεριδίων ενώ, ταυτόχρονα, ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα στο Βέλγιο, όπου διηύθυνε μια εταιρία και πραγματοποιούσε εισόδημα και στις δύο χώρες, το οποίο στις Κάτω Χώρες, δεν αποτελούσε το 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματός του.

Ο πρώτος διεκδικούσε το δικαίωμα να ληφθεί υπόψη από το κράτος απασχολήσεως, σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση διά της εφαρμογής επ' αυτού των αντιστοίχων εκπτώσεων καθώς και της μεθόδου και της φορολογικής κλίμακας του splitting, εφόσον το κράτος κατοικίας δεν μπορούσε να του χορηγήσει κανένα πλεονέκτημα δεδομένου ότι δεν είχε σημαντικό εισόδημα στο έδαφός του. Ο δεύτερος δεν πραγματοποιούσε στις Κάτω Χώρες το σύνολο σχεδόν

του εισοδήματός του, ενώ στο κράτος κατοικίας πραγματοποιούσε εισόδημα το ποσοστό του οποίου, σε σχέση με το συνολικό εισόδημα, δεν είναι γνωστό και — διαφορά κατά τη γνώμη μου θεμελιώδης — ζητούσε την εφαρμογή στις Κάτω Χώρες του ίδιου φορολογικού συντελεστή με αυτόν που ίσχυε για τους κατοίκους της ημεδαπής, χωρίς να υφίσταται κολασμό λόγω του ότι δεν υποχρεούνταν να καταβάλλει εισφορές στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως εντός αυτού του κράτους. Δεν αξίωνε να ληφθεί υπόψη στις Κάτω Χώρες η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

62. Επίσης δεν αμφισβητείται ότι το Δικαστήριο εγκατέλειψε γρήγορα, στην απόφαση εκείνη, τον τρόπο συλλογιστικής που είχε ακολουθήσει στην απόφαση Schumacker αφού έκρινε, στη σκέψη 45, ότι, εν προκειμένω, η διαφορετική μεταχείριση (δεν διευκρινίζει μεταξύ ποιων, αλλά συνάγω από την απόφαση ότι επρόκειτο μεταξύ κατοίκου ημεδαπής και μη κατοίκου ημεδαπής, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι ο τελευταίος αποκτούσε σημαντικό εισόδημα εντός του κράτους κατοικίας) συνίστατο στο γεγονός ότι στους μη κατοίκους ημεδαπής, που αποκτούσαν στις Κάτω Χώρες κάτω του 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματός τους, εφαρμοζόταν επί του πρώτου κλιμακίου φορολογικός συντελεστής 25 %, ενώ στους κατοίκους των Κάτω Χώρες, που ασκούσαν εκεί την ίδια οικονομική δραστηριότητα, ίσχυε επί του πρώτου φορολογικού κλιμακίου συντελεστής 13 %, έστω και αν αποκτούσαν στη χώρα εκείνη κάτω του 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής εισοδήματός τους.

63. Το Δικαστήριο διαπίστωσε στη συνέχεια ότι, κατ' εφαρμογήν της συναφθείσας μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το κράτος κατοικίας, εν προκειμένω το Βασίλειο του Βελγίου, είχε τη δυνατότητα να λάβει υπόψη το εισόδημα που αποκτούνταν εντός του ετέρου κράτους, για να υπολογίσει το ύψος του φόρου επί του υπολοίπου εισοδήματος του οικείου φορολογουμένου, προκειμένου να εφαρμοστεί ο κανόνας της προοδευτικότητας. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι δεν ήταν κάτοικος Κάτω Χωρών δεν επέτρεπε στον υποκείμενο στον φόρο να διαφύγει της εφαρμογής του κανόνα της προοδευτικότητας και ότι οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων βρίσκονταν σε παρόμοια από πλευράς του κανόνα αυτού κατάσταση.

64. Όμως, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, το πρόβλημα δεν αφορά την εφαρμογή εντός του κράτους απασχολήσεως ή εντός του κράτους κατοικίας του κανόνα της προοδευτικότητας του φόρου, αλλά το ζήτημα αν υφίσταται διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως, δυνάμενη να δικαιολογήσει άνιση μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, της οικογενειακής καταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο μεταξύ ενός κοινοτικού υπηκόου που βρίσκεται στην κατάσταση του F. Gschwind και ενός ημεδαπού κατοικούντος στο κράτος απασχολήσεως.

VII — Πρόταση

65. Υπό το φως των προηγουμένων σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο υποβληθέν από το Finanzgericht Köln προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

«Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ δεν απαγορεύει σχετική με τον φόρο εισοδήματος νομοθεσία του κράτους, εντός του οποίου απασχολείται ένας εργαζόμενος ο οποίος κατοικεί με τη σύζυγό του εντός άλλου κράτους μέλους, η οποία εξαρτά το δικαίωμα του εργαζομένου αυτού να επιλέξει τη μέθοδο και τη φορολογική κλίμακα του splitting από την προϋπόθεση ότι το εισόδημα και των δύο συζύγων φορολογείται στο κράτος απασχολήσεως σε ποσοσό τουλάχιστον 90 % ή, εφόσον κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, ότι το εξ αλλοδαπής πηγής μη φορολογούμενο εντός του πρώτου κράτους εισόδημα του ζεύγους δεν υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό, έστω και αν αυτό το δικαίωμα επιλογής δεν υπόκειται σε καμιά προϋπόθεση όσον αφορά τα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν στο έδαφός του.»