ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO της 26ης Ιανουαρίου 1988 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η υπόθεση 260/86 έχει ως αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή κατά του Βασιλείου του Βελγίου σχετικά με ορισμένες λεπτομέρειες όσον αφορά την επιβολή ενός βελγικού φόρου, της καλούμενης προκαταβολής του φόρου ακινήτων (précompte immobilier).

2. Η προκαταβολή του φόρου ακινήτων υπολογίζεται σύμφωνα με το βάσει κτηματολογίου προσδιοριζόμενο εισόδημα από το ακίνητο. Υπόχρεος προς καταβολή του φόρου αυτού είναι ο κύριος του ακινήτου.

3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατό να ισχύουν μειώσεις της προκαταβολής, ανάλογα με την κοινωνική κατάσταση του *ενοίκου* του ακινήτου. Αυτό συμβαίνει, παραδείγματος χάρη, όταν ο τελευταίος είναι ανάπηρος πολέμου, μειονεκτούν πρόσωπο ή οικογενειάρχης με δύο τουλάχιστον εν ζωή τέκνα.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 162 του θεσπισθέντος το 1981 βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος, οι εν λόγω μειώσεις δεν ισχύουν όταν το ακίνητο κατοικείται « από μισθωτή ο οποίος, είτε ο ίδιος είτε ο σύζυγός του, απαλλάσσεται του φόρου φυσικών προσώπων δυνάμει διεθνών συμβάσεων ».

5. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Βασίλειο του Βελγίου, θέτοντας σε ισχύ την τελευταία αυτή διάταξη, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΟΚ και τα άρθρα 13, παράγραφος 2, και 14 του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (εφεξής: το πρωτόκολλο).

6. Το Βασίλειο του Βελγίου δεν υπέβαλε ρητά αιτήματα. Περιορίστηκε στο να αναφέρει ότι έχει κατατεθεί στο βελγικό κοινοβούλιο, από τις 4 Μαΐου 1987, νομοσχέδιο με το οποίο αποσκοπείται να τεθεί τέρμα στις παραβάσεις αυτές. Στη σελίδα 17 της αιτιολογικής εκθέσεως του νομοσχεδίου αυτού αναφέρονται τα εξής:

« Η παράγραφος 6 του Code des impôts sur les revenus (κώδικας φορολογίας εισοδήματος) ... είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 7 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητος, με τα άρθρα 13, δεύτερη παράγραφος, και 14 του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, καθώς και με τα άρθρα 7, παράγραφος 2, και 9 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας. Δεδομένου ότι μια τέτοια διάκριση λόγω ιθαγενείας δεν μπορεί να περιλαμβάνεται στη φορολογική μας νομοθεσία, με το παρόν άρθρο αποσκοπείται η κατάργησή της. »

7. Επομένως, η βελγική κυβέρνηση αναγνωρίζει το βάσιμο των αιτιάσεων της Επιτροπής. Εντούτοις, το προαναφερθέν νομοσχέδιο δεν έχει ακόμα ψηφιστεί από το βελγικό κοινοβούλιο.

8. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα και η καθής συμφωνούν ως προς την ουσία θα μπορούσε να με ωθήσει στο να σταματήσω εδώ και να προτείνω απλώς στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει την παράβαση.

9. Αλλά, πριν προτείνω ρητώς κάτι τέτοιο, είμαι υποχρεωμένος να διατυπώσω επιφυλάξεις όσον αφορά ορισμένες αιτιάσεις της Επιτροπής.

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

I — Όσον αφορά την αιτίαση που στηρίζεται στην παράβαση του άρθρου 7 της Συνθήκης ΕΟΚ.

10. Η πρώτη διάταξη του κοινοτικού δικαίου την παράβαση της οποίας προβάλλει η Επιτροπή είναι το άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΟΚ, με το οποίο απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας.

11. Εντούτοις, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή βεβαίωσε ότι η μείωση της προκαταβολής φόρου ακινήτων δεν ισχύει ούτε για τους κοινοτικούς υπαλλήλους που έχουν τη βελγική ιθαγένεια. Επομένως, το κριτήριο εφαρμογής της βαλλομένης διατάξεως δεν είναι η ιθαγένεια των προσώπων, αλλά το γεγονός ότι είναι υπάλληλοι των Κοινοτήτων.

12. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η αιτίαση περί παραβάσεως του άρθρου 7, ούτε, εξάλλου, η της παραβάσεως του κανονισμού 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33). Από τον κανονισμό αυτό προκύπτει ότι οι εργαζόμενοι υπήκοοι άλλων κρατών μελών πρέπει να απολαύουν των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους εντόπιους εργαζομένους (άρθρο 7, παράγραφος 2), καθώς και όλων των δικαιωμάτων και πλεονεκτημάτων που παρέχονται στους εντόπιους εργαζομένους ως προς τη στέγη (άρθρο 9, παράγραφος 1). Με τον κανονισμό αυτό απλώς διευκρινίζονται, όσον αφορά συγκεκριμένο τομέα, οι απορρέουσες από το άρθρο 7 συνέπειες.

13. Είναι, αντιθέτως, δυνατό να γίνει επίκληση, στην αλληλουχία αυτή, της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση 152/82, Forcheri [1]; Ασφαλώς, η απόφαση αυτή δεν μπορεί να εφαρμοστεί πλήρως στην υπό κρίση υπόθεση, εφόσον αφορά μια τυπική περίπτωση δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, δηλαδή μια κατάσταση κατά την οποία οι βέλγοι υπάλληλοι των Κοινοτήτων απολαύουν των ιδίων με τους λοιπούς βέλγους πολίτες πλεονεκτημάτων, ενώ μόνο οι αλλοδαποί κοινοτικοί υπάλληλοι υπόκεινται σε δυσμενή διάκριση. Εντούτοις, η απόφαση παρουσιάζει ενδιαφέρον κατά το μέτρο που με αυτή ορίζεται ότι

« αν και, δυνάμει του άρθρου 13, εδάφιο 2, του πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ο κοινοτικός υπάλληλος απαλλάσσεται από εσωτερικούς φόρους επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλονται από τις Κοινότητες, υποχρεούται, πάντως, δυνάμει του πρώτου εδαφίου του ιδίου άρθρου, να καταβάλλει φόρο επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών υπέρ των Κοινοτήτων, από τους οποίους ωφελείται έμμεσα, ως μέλος των Κοινοτήτων, το κράτος υποδοχής. Το γεγονός λοιπόν ότι δεν καταβάλλει φόρους επί των αποδοχών του στο εθνικό ταμείο δεν αποτελεί επαρκή αιτιολογία διαφοροποιήσεως της περιπτώσεως του υπαλλήλου και της οικογενείας του από την περίπτωση του διακινούμενου εργαζομένου, τα εισοδήματα του οποίου υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος διαμονής » (σκέψη 19).

14. Επομένως, οι κοινοτικοί υπάλληλοι πρέπει να τυγχάνουν της ιδίας μεταχειρίσεως με αυτή που ισχύει για τους άλλους διακινούμενους εργαζομένους που κατοικούν στην ίδια χώρα. Όμως, οι τελευταίοι πρέπει να εξομοιώνονται, όσον αφορά τα κοινωνικά πλεονεκτήματα, προς τους εντόπιους εργαζομένους.

15. Εξάλλου, οι υπάλληλοι των Κοινοτήτων που έχουν την ιθαγένεια της χώρας όπου ασκούν τα καθήκοντά τους δεν πρέπει να υφίστανται δυσμενή διάκριση σε σχέση με τους κοινοτικούς υπαλλήλους που έχουν διαφορετική ιθαγένεια, άλλως υφίσταται κίνδυνος διακυβεύσεως του ενιαίου χαρακτήρα του συστήματος που επιδιώχθηκε με τον κανονισμό υπηρεσιακής καταστάσεως των υπαλλήλων των Κοινοτήτων να θεσπιστεί ως προς όλα τα πρόσωπα που υπάγονται σ' αυτόν.

1 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1983, Forcheri κατά Βελγίου, 152/82, Συλλογή 1983, σ. 2323, σκέψη 19.

Πράγματι, ο κανονισμός αυτός εισήχθη με τον κανονισμό του Συμβουλίου 259/68, της 29ης Φεβρουαρίου 1968· κατά συνέπεια, ο εν λόγω κανονισμός συγκεντρώνει όλα τα χαρακτηριστικά που ορίζει το άρθρο 189, δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης, και ιδίως το του δεσμευτικού χαρακτήρα ως προς όλα του τα στοιχεία και της απευθείας εφαρμογής σε κάθε κράτος μέλος (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1981, Επιτροπή κατά Βελγίου, υπόθεση 137/80, Συλλογή 1981, σ. 2393, ιδίως σ. 2406, σκέψη 7).

16. Επομένως, βάσει του πιο πάνω συλλογισμού, είναι δυνατό να συναχθεί ότι η απαλλαγή από εθνικούς φόρους της οποίας απολαύουν οι υπάλληλοι των Κοινοτήτων, ανεξαρτήτως της ιθαγένειάς τους, δεν μπορεί να αποτελέσει βάσιμο λόγο ώστε να μην παρέχονται στους τελευταίους ορισμένα πλεονεκτήματα χορηγούμενα στα λοιπά πρόσωπα που κατοικούν στο ίδιο κράτος μέλος. Εντούτοις, ο συλλογισμός αυτός έχει το μειονέκτημα ότι παρουσιάζει κάποια «απόκλιση» από τη θεσπισμένη με το άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΟΚ αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, καθώς συνδυάζει την αρχή αυτή προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως για όλους του υπαλλήλους των Κοινοτήτων, ενώ η βαλλόμενη διάταξη ουδόλως αναφέρεται στην ιθαγένεια. Το ίδιο αποτέλεσμα μπορεί να επιτευχθεί πιο άμεσα διά της αναφοράς στο άρθρο 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου. Αυτό ακριβώς θα ήθελα να αποδείξω τώρα.

II — Όσον αφορά την αιτίαση που στηρίζεται στην παράβαση του άρθρου 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου

17. Στο άρθρο 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου ορίζεται ότι οι κοινοτικοί υπάλληλοι «απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από τις Κοινότητες».

18. Ενώ με την αιτιολογημένη της γνώμη και την προσφυγή της, η Επιτροπή προέβαλε παράβαση της διατάξεως αυτής, με την απάντησή της στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου (σημείο 3, σ. 5, δεύτερη παράγραφος) δήλωσε ότι «δεν λαμβάνει ως βάση την άποψη ότι η μη εφαρμογή των μειώσεων της προκαταβολής του φόρου ακινήτων, σε περίπτωση που ο μισθωτής είναι υπάλληλος των Κοινοτήτων, αποτελεί *άμεση* φορολογική επιβάρυνση του κοινοτικού εισοδήματός του και συνιστά, ως εκ τούτου, παράβαση του άρθρου 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου».

19. Δεν μπορώ παρά να συμμεριστώ την άποψη αυτή. Καίτοι είναι βέβαιο ότι η μη μείωση της προκαταβολής του φόρου ακινήτων πλήττει το εισόδημα των κοινοτικών υπαλλήλων, δεν πρόκειται, εντούτοις, για «εσωτερικό φόρο *επί* των αποδοχών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από τις Κοινότητες», εφόσον βάση της επιβολής της προκαταβολής αποτελεί το σύμφωνα με το κτηματολόγιο υπολογιζόμενο εισόδημα από το ακίνητο.

20. Εξίσου, όμως, αληθές είναι ότι, σύμφωνα με το άρθρο 162, παράγραφος 6, του βέλγικου κώδικα φορολογίας εισοδήματος, ο μισθωτής κοινοτικός υπάλληλος αποκλείεται από το ευεργέτημα της μείωσης της προκαταβολής αποκλειστικά και μόνο διότι «απαλλάσσεται του φόρου φυσικών προσώπων». Επομένως, η απαλλαγή αυτή αποτελεί τη νομική *αιτία* της μη εφαρμογής ως προς αυτόν της μείωσης της προκαταβολής του φόρου ακινήτων.

21. Με την απόφασή του της 16ης Δεκεμβρίου 1960, Humblet κατά Βελγικού Δημοσίου (υπόθεση 6/60, Rec. 1960, σ. 1125, ιδίως σ. 1153), το Δικαστήριο δέχτηκε, όσον αφορά το άρθρο 11, στοιχείο β), του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών της ΕΚΑΧ ότι

«η έκφραση "απαλλάσσονται οποιουδήποτε φόρου [2] επί των αποδοχών" υποδηλώνει κατά τρόπο σαφή και ξεκάθαρο την απαλλαγή από κάθε φορολογική επιβάρυνση η οποία βασίζεται, τόσο άμεσα όσο και έμμεσα, επί των εξαιρούμενων φορολογήσεως αμοιβών·

2 — Κατά την εποχή εκείνη δεν υφίστατο ακόμη ο εισπραττόμενος υπέρ των Κοινοτήτων φόρος.

δεν μπορεί να αντιταχθεί η άποψη ότι με την έκφραση " επί των αποδοχών " υποδηλώνεται a contrario ότι το άρθρο 11 δεν απαγορεύει την επιβολή φόρου επί άλλων εισοδημάτων, ο οποίος θα ήταν ακόμη υψηλότερος λόγω των αποδοχών για τις οποίες πρόκειται·

αυτή η φορολογία θα ήταν αντίθετη προς τη θεσπισμένη με το άρθρο 11 απαλλαγή, εφόσον ο κοινοτικός μισθός, ο οποίος εξαιρείται οποιουδήποτε φόρου, *θα αποτελούσε ακόμα και στην περίπτωση αυτή τη νομική αιτία της φορολογίας για την οποία πρόκειται* ».

Με το διατακτικό της ίδιας αποφάσεως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το πρωτόκολλο ΕΚΑΧ « απαγορεύει στα κράτη μέλη την επιβολή σε βάρος των κοινοτικών υπαλλήλων οποιασδήποτε φορολογικής επιβαρύνσεως η οποία έχει ως αιτία, εν όλω ή εν μέρει, την εκ μέρους της Κοινότητας καταβολή μισθού στον υπάλληλο αυτό ».

22. Όσον αφορά την περίπτωση που μας απασχολεί, η κατάσταση δεν είναι ακριβώς η ίδια, εφόσον ο καταβαλλόμενος από τις Κοινότητες μισθός δεν λαμβάνεται υπόψη, όπως είχε συμβεί στην υπόθεση Humblet, προκειμένου να δικαιολογηθεί υψηλότερος συντελεστής φορολογίας επί των λοιπών εισοδημάτων του κοινοτικού υπαλλήλου. Εν προκειμένω, η φορολογία (δηλαδή η καταβολή της διαφοράς μεταξύ του μειωμένου και του κανονικού συντελεστή της προκαταβολής) δεν έχει ως αιτία το ύψος του εν λόγω μισθού, αλλά οφείλεται αποκλειστικά στο γεγονός ότι ο μισθός αυτός εξαιρείται των εσωτερικών φόρων.

23. Εντούτοις, δεν νομίζω ότι η απόφαση στην υπόθεση Humblet προσφέρεται για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς, εφόσον με την απόφαση αυτή αναγνωρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι ο καταβαλλόμενος από τις Κοινότητες μισθός δεν πρέπει κατ' ουδένα τρόπο να λαμβάνεται υπόψη από τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών.

24. Επομένως, μπορεί παρ' όλ' αυτά, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το άρθρο 162, παράγραφος 6, του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου, δεδομένου ότι στερεί τη διάταξη αυτή μέρους του χρήσιμου αποτελέσματός της.

III — Όσον αφορά το άρθρο 14 του πρωτοκόλλου

25. Στο άρθρο 14 του πρωτοκόλλου προβλέπεται, κατ' ουσίαν, ότι για την εφαρμογή των φόρων επί του εισοδήματος και της ακινήτου περιουσίας καθώς και για την εφαρμογή των φόρων κληρονομιών, οι υπάλληλοι των Κοινοτήτων θεωρούνται ως έχοντες διατηρήσει τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα καταγωγής τους.

26. Εν προκειμένω, με έκπληξη διαπιστώνω ότι η Επιτροπή επικρίνει μόνο το γεγονός ότι οι κοινοτικοί υπάλληλοι δεν απολαύουν του πλεονεκτήματος των ενδεχόμενων *μειώσεων* της προκαταβολής του φόρου ακινήτων. Επομένως, δέχεται σιωπηρώς ότι οι εν λόγω υπάλληλοι μπορούν, καταρχήν, να είναι υπόχρεοι προς καταβολήν αυτού του φόρου (αν είναι κύριοι ακινήτων) ή ότι ο φόρος αυτός είναι δυνατό να τους βαρύνει έμμεσα (αν είναι μισθωτές). Κατά συνέπεια, θα μπορούσε να υποτεθεί ότι, κατά τη γνώμη της Επιτροπής, η προκαταβολή του φόρου ακινήτων δεν υπάγεται σε κάποια από τις αναφερόμενος στο άρθρο 14 κατηγορίες φόρων. Εφόσον συμβαίνει κάτι τέτοιο, δεν βλέπω για ποιο λόγο η άρνηση εφαρμογής της μειώσεως μπορεί να συνιστά παράβαση του άρθρου αυτού.

27. Από τις προηγούμενες παρατηρήσεις απορρέει ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Βασίλειο του Βελγίου παρέβη το άρθρο 13, παράγραφος 2, του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών.

28. Επιβάλλεται, επίσης, η διαπίστωση ότι, όπως ζητεί η Επιτροπή, το Βασίλειο του Βελγίου διέπραξε ιδιαίτερη παράβαση μη παρέχοντας στους ενδιαφερόμενους κοινοτικούς υπαλλήλους το δικαίωμα να αξιώσουν απόδοση των αδικαιολογήτως καταβληθέντων από αυτούς ποσών;

29. Νομίζω ότι κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατό, διότι, αφ' ης στιγμής το Δικαστήριο θα έχει διαπιστώσει την πιο πάνω περιγραφείσα παράβαση, στη βελγική κυβέρνηση εναπόκειται να λάβει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 171 της Συνθήκης, όλα τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου.

30. Εξάλλου, μπορεί από τώρα να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από το κείμενο του νομοσχεδίου που έχει κατατεθεί στο βελγικό κοινοβούλιο, η βελγική κυβέρνηση έχει την πρόθεση να προβεί στην εν λόγω απόδοση. Εν πάση περιπτώσει, δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτό, στο στάδιο αυτό, ότι υφίσταται ως προς το ζήτημα αυτό παράβαση.

Συμπέρασμα

31. Περαίνοντας, προτείνω στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, θεσπίζοντας και εφαρμόζοντας το άρθρο 162, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος στο οποίο προβλέπεται ότι ορισμένες μειώσεις της προκαταβολής του φόρου ακινήτων δεν ισχύουν όταν το ακίνητο κατοικείται από μισθωτή ο οποίος, είτε ο ίδιος είτε ο σύζυγός του, απαλλάσσεται του φόρου φυσικών προσώπων δυνάμει διεθνών συμβάσεων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13, παράγραφος 2, του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

32. Έστω και αν δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνουν δεκτές όλες οι αιτιάσεις της Επιτροπής, γεγονός είναι πάντως ότι η προσφυγή πρέπει να γίνει, κατ' ουσίαν, δεκτή, ληφθέντος, άλλωστε, υπόψη ότι το βάσιμό της δεν αμφισβητήθηκε από το Βέλγιο. Κατά συνέπεια, το καθού κράτος μέλος πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.