ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MICHAEL B. ELMER της 8ης Ιουνίου 1995 *

1. Το Sozialgericht Nürnberg υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 73 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου [1], σε συνδυασμό με τις διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας περί των οικογενειακών επιδομάτων τέκνου καθώς και τις διατάξεις της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με τις προβλεπόμενες για τα τέκνα απαλλαγές φόρου και τη φορολόγηση του συνολικού εισοδήματος των συζύγων.

Ιστορικό

2. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης, José Imbernon Martínez, Ισπανός υπήκοος, διέμενε μέχρι τον Σεπτέμβριο 1988 στην Ισπανία. Στις 18 Σεπτεμβρίου 1988 μετέβη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στις 21 Σεπτεμβρίου 1988 άρχισε να εργάζεται στη γερμανική επιχείρηση Schafft Fleischwerke GmbH στο Ansbach.

Η Ισπανίδα σύζυγος του Imbernon Martínez και τα δύο τέκνα τους, τα οποία γεννήθηκαν αντίστοιχα το 1974 και το 1978, εξακολούθησαν να κατοικούν στην Ισπανία, όπου η σύζυγός του, όπως προέκυψε, δεν εργαζόταν ούτε είχε άλλες πηγές εισοδήματος.

Το 1988 ο Imbernon Martínez εισέπραξε στην Ισπανία για το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1988 έως 30 Αυγούστου 1988 επίδομα ανεργίας ύψους 33 030 ισπανικών πεσετών (PTA), ποσό που αντιστοιχεί σε 4 000,59 γερμανικά μάρκα (DM)· από την εργασία του όμως ως μισθωτού στη Γερμανία, ο Imbernon Martínez πραγματοποίησε κατά το υπόλοιπο έτος 1988 εισοδήματα ύψους 9 923 DM.

Το Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse (ομοσπονδιακό γραφείο εργασίας, ταμείο οικογενειακών επιδομάτων τέκνου) χορήγησε στον Imbernon Martínez από τον Σεπτέμβριο 1988 πλήρες οικογενειακό επίδομα για τα δύο τέκνα του. Οι γερμανικές φορολογικές αρχές έλαβαν περαιτέρω υπόψη, στο πλαίσιο του μέσω ετήσιας κατανομής συμψηφισμού του φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες για το 1988, ένα ποσό απαλλαγής φόρου και για τα δύο τέκνα του Imbernon Martínez. Αυτή η απαλλαγή ελήφθη υπόψη σύμφωνα με το άρθρο 33 a του Einkommensteuergesetz (νόμου περί του φόρου εισοδήματος, στο εξής: EStG),

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 73, κωδικοποιηθέντος με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2001/83 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουνίου 1983 (ΕΕ L 230, σ. 6), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 3427/89 του Συμβουλίου, της 30ής Οκτωβρίου 1989 (ΕΕ L 331, σ. 1), και, τελευταία, με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1249/92 του Συμβουλίου, της 30ής Απριλίου 1992 (ΕΕ L 136, σ. 28).

κατά το οποίο, στο πλαίσιο του μέσω ετήσιας κατανομής συμψηφισμού του φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, μπορεί να ληφθεί υπόψη, σε ιδιαίτερες περιπτώσεις, μια απαλλαγή φόρου, μεταξύ άλλων, για τα τέκνα προσώπων, τα οποία, άλλως, δεν έχουν δικαίωμα απαλλαγής φόρου λόγω τέκνων στα πλαίσια του φορολογητέου εισοδήματός τους. Το ληφθέν υπόψη ποσό της χορηγηθείσας για τα τέκνα απαλλαγής φόρου μειώθηκε σε σχέση με τη γενικά προβλεπόμενη για τα τέκνα απαλλαγή φόρου, καθόσον υπολογίστηκε pro rata temporis και, επομένως, κάλυπτε μόνον τους μήνες του έτους 1988 κατά τη διάρκεια των οποίων ο Imbernon Martínez είχε διαμείνει στη Γερμανία.

Στις 26 Μαρτίου 1990, ο Imbernon Martínez ζήτησε, σύμφωνα με το άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του Bundeskindergeldgesetz (γερμανικού νόμου περί οικογενειακών επιδομάτων, στο εξής: BKGG), προσαύξηση του οικογενειακού επιδόματος για τα τέκνα του, ύψους 91 DM μηνιαίως. Στις 29 Μαΐου 1990 εγκρίθηκε στον Imbernon Martínez για το επίμαχο χρονικό διάστημα προσαύξηση συνολικού ύψους 11 DM μηνιαίως. Αντιθέτως, η αίτηση για τη χορήγηση προσαυξήσεως του οικογενειακού επιδόματος κατά το άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του BKGG, απορρίφθηκε σιωπηρά.

Με έγγραφο της 6ης Ιουνίου 1990, ο Imbernon Martínez άσκησε ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής, ισχυριζόμενος ότι, βάσει της αποκαλούμενης «πλασματικής κατοικίας» του άρθρου 73 του κανονισμού 1408/71, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η σύζυγός του και τα τέκνα του κατοικούσαν στη Γερμανία. Αυτό θα είχε ως συνέπεια ότι θα είχε δικαίωμα απαλλαγής ορισμένου ποσού από το φορολογητέο εισόδημά του λόγω τέκνων και για φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογήσεως του συνολικού εισοδήματος των συζύγων «splitting» και, επομένως, και δικαίωμα λήψεως της γενικής προσαυξήσεως του οικογενειακού επιδόματος λόγω τέκνων, σύμφωνα με το άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του BKGG.

Η ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση της 23ης Αυγούστου 1990. Κατόπιν αυτού, ο Imbernon Martínez άσκησε στις 10 Σεπτεμβρίου 1990 προσφυγή ενώπιον του Sozialgericht Nürnberg.

Η διάταξη περί παραπομπής

3. Με διάταξη της 26ης Απριλίου 1993, το Sozialgericht Nürnberg ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο κανόνας της πλασματικής κατοικίας του άρθρου 73 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 ως αποτέλεσμα η περίπτωση των δικαιούχων οικογενειακών επιδομάτων λόγω τέκνων, των οποίων τα τέκνα κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, να πρέπει να εξετάζεται στο πλαίσιο του άρθρου 11 a του Bundeskindergeldgesetz (BKGG) και των εκεί αναφερομένων φορολογικών διατάξεων ως αν τα τέκνα τους κατοικούσαν εντός του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής του BKGG;

2) α) Έχει ο κανόνας της πλασματικής κατοικίας του άρθρου 73 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 ως αποτέλεσμα η περίπτωση των δικαιούχων οικογενειακών επιδομάτων τέκνων, των οποίων οι σύζυγοι κατοικούν σε

άλλο κράτος μέλος, να πρέπει να εξετάζεται στο πλαίσιο του άρθρου 11 a του BKGG και των εκεί αναφερομένων φορολογικών διατάξεων ως αν οι σύζυγοί τους κατοικούσαν εντός του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής του BKGG;

2) β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 2) α), πρέπει να εξετάζεται η περίπτωση του προσφεύγοντος σαν να υπολογίστηκε ο κατά τη γενική κλίμακα φόρος εισοδήματος (tarifliche Einkommensteuer, δηλαδή το ποσό του φόρου εισοδήματος πριν από οποιαδήποτε ενδεχόμενη απαλλαγή), σύμφωνα με το άρθρο 32 a, παράγραφος 5, του Einkommensteuergesetz (EStG — νόμου περί του φόρου εισοδήματος);»

Οι διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας

4. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του EStG, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται πλήρως σε φόρο εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 7, του EStG, ο φόρος εισοδήματος είναι, υπό κανονικές συνθήκες, ετήσιος φόρος. Αν, αντιθέτως, η φορολογική υποχρέωση δεν υφίσταται για ένα ολόκληρο ημερολογιακό έτος, αντί του ημερολογιακού έτους λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου το ενδιαφερόμενο πρόσωπο υπόκειται σε φόρο στη Γερμανία.

Σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, του EStG, οι σύζυγοι, οι οποίοι αμφότεροι υπόκεινται πλήρως σε φόρο στη Γερμανία, μπορούν να επιλέξουν να φορολογηθούν χωριστά ή να φορολογηθεί το συνολικό τους εισόδημα (το αποκαλούμενο σύστημα «splitting»). Σε περίπτωση που οι σύζυγοι επιλέξουν τη φορολόγηση του συνολικού τους εισοδήματος, από το άρθρο 26 b προκύπτει ότι τα εισοδήματά τους συνυπολογίζονται, οπότε φορολογείται το συνολικό εισόδημά τους, ως αν καθένας είχε αποκτήσει το ήμισυ αυτού. Αν ο ένας σύζυγος έχει υψηλό και ο άλλος χαμηλό ή καθόλου εισόδημα, η εφαρμογή του splitting έχει ως αποτέλεσμα την εξίσωση του φορολογητέου εισοδήματος των συζύγων και την άμβλυνση επομένως της προοδευτικότητας της κλίμακας του φόρου εισοδήματος.

5. Όσον αφορά την προβλεπόμενη για τα τέκνα απαλλαγή φόρου, το εφαρμοζόμενο κατά τον χρόνο της υπό κρίση διαφοράς άρθρο 32, παράγραφος 2, του EStG προέβλεπε ότι οι δαπάνες τέκνου μπορούσαν να ληφθούν υπόψη μόνον αν το τέκνο υπέκειτο πλήρως σε φόρο στη Γερμανία.

Το άρθρο 32, παράγραφος 6, του EStG όριζε επίσης τα ακόλουθα:

«Στο πλαίσιο της προβλεπόμενης για τα τέκνα απαλλαγής φόρου, για κάθε τέκνο του υποκείμενου στον φόρο, το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη, αφαιρείται από το εισόδημα ποσό 2 052 DM. Στην περίπτωση συζύγων που φορολογούνται από κοινού με φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τα άρθρα 26 και 26 b, αφαιρείται ποσό 4 104 DM εφόσον πρόκειται για τέκνο και των δύο συζύγων (...).»

6. Το άρθρο 11 a του BKGG ορίζει τα εξής:

«Το επίδομα τέκνου, το οποίο χορηγείται για τα τέκνα για τα οποία αναγνωρίζεται στον δικαιούχο η προβλεπόμενη εν προκειμένω απαλλαγή φόρου του άρθρου 32, παράγραφος 6, του Einkommensteuergesetz, προσαυξάνεται με το ποσό που υπολογίζεται βάσει της παραγράφου 6, σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα (...) του δικαιούχου είναι χαμηλότερο από τη βασική απαλλαγή φόρου (...). Το φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη εφόσον και όπως υπολογίζεται ως φορολογητέα βάση· αν είναι σημαντικό, το φορολογητέο εισόδημα πρέπει να ληφθεί υπόψη ως αρνητικό ποσό. Αν ο κατά τη γενική κλίμακα φόρος εισοδήματος υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 a, παράγραφος 5 ή 6, του Einkommensteuergesetz, αντί του ποσού της βασικής απαλλαγής φόρου, λαμβάνεται υπόψη το διπλάσιο του ποσού αυτού.»

Οι εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

7. Οι διάδικοι υποστήριξαν ότι κρίσιμο για τη λύση της προκειμένης διαφοράς είναι το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ. Το εν λόγω άρθρο ορίζει τα εξής:

«1) Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας εξασφαλίζεται το αργότερο κατά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου [2].

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

3) Με την επιφύλαξη των περιορισμών που δικαιολογούνται για λόγους δημοσίας τά-

2 — Σύμφωνα με το άρθρο 8 της Συνθήκης ΕΟΚ, η οποία υπογράφηκε στις 25 Μαρτίου 1957, η κοινή αγορά πραγματοποιείται προοδευτικώς κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου δώδεκα ετών.

ξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνει το δικαίωμά τους:

α) να αποδέχονται κάθε πραγματική προσφορά εργασίας·

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

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

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

4) (...)»

8. Το άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71 ορίζει: «ο μισθωτός ή μη μισθωτός που υπάγεται στη νομοθεσία κράτους μέλους δικαιούται, για τα μέλη της οικογενείας του που κατοικούν στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, τις οικογενειακές παροχές που προβλέπονται από τη νομοθεσία του πρώτου κράτους, σαν να κατοικούσαν τα μέλη αυτά στο έδαφος του κράτους αυτού (...)».

Οι παρατηρήσεις των διαδίκων ενώπιον του Δικαστηρίου

9. Ο Imbernon Martínez ισχυρίστηκε ότι από το κείμενο του άρθρου 73 του κανονισμού 1408/71, σε συνδυασμό με τις αρχές που τίθενται με τα άρθρα 48 έως 51 της Συνθήκης, προκύπτει ότι το δικαίωμα ενός μισθωτού για τη λήψη οικογενειακών παροχών που προβλέπονται από τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους, στην οποία υπάγεται ο εν λόγω μισθωτός, δεν θα πρέπει να εξαρτάται από το αν τα μέλη της οικογενείας του κατοικούν στο κράτος αυτό. Το γεγονός ότι η νομοθεσία ενός κράτους μέλους σχετικά με τις οικογενειακές παροχές παραπέμπει σε διατάξεις του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με τις οποίες τα μέλη της οικογενείας του μισθωτού πρέπει να κατοικούν σ' αυτό το κράτος μέλος, προκειμένου ο μισθωτός να έχει δικαίωμα οικογενειακών παροχών, δεν θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα να μην τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71, το οποίο προβλέπει τη λεγόμενη «πλασματική κατοικία», διότι διαφορετικά κάθε κράτος μέλος θα μπορούσε έτσι να αποφύγει την εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 73, παραπέμποντας με την κοινωνική του νομοθεσία σε άλλες νομοθετικές διατάξεις.

Ο Imbernon Martínez υποστηρίξε επίσης ότι υπέστη δυσμενή διάκριση αντίστοιχη με εκείνη της υποθέσεως Schumacker [3].

10. Στις γραπτές της παρατηρήσεις η Ισπανική Κυβέρνηση εξέθεσε ότι η επίμαχη προσαύξηση του οικογενειακού επιδόματος αποτελεί οικογενειακή παροχή κατά την έννοια του άρθρου 73 του κανονισμού 1408/71. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δικαιούται βεβαίως να θεσπίσει η ίδια διατάξεις περί κοινωνικών παροχών, πλην όμως οφείλει συγχρόνως να μεριμνά ώστε το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών να πληροί τις προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις περί εναρμονίσεως που θεσπίζει η Κοινότητα. Επομένως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας οφείλει να τηρεί, κυρίως, τη βασική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας ή κατοικίας μεταξύ των εργαζομένων και των οικογενειών τους, η οποία καθιερώνεται στα άρθρα 7 και 48 της Συνθήκης, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 του κανονισμού 1408/71.

Επομένως, για τη χορήγηση της προσαυξήσεως του οικογενειακού επιδόματος τέκνου δεν πρέπει να τίθεται ως προϋπόθεση, όπως συμβαίνει με το άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του BKGG, να κατοικούν τα τέκνα στη Γερμανία, δεδομένου ότι τούτο θα διακύβευε το δικαίωμα της οικογένειας ενός μισθωτού να κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος και θα έθιγε την ελεύθερη διακίνηση των εργαζομένων εντός της Κοινότητας. Συνεπώς, το άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71 πρέπει να τύχει εφαρμογής τόσο στην περίπτωση του άρθρου 11 a, παράγραφος 1, του BKGG όσο και στην περίπτωση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας στις οποίες τούτο παραπέμπει.

11. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι πρέπει καταρχάς να εξεταστεί αν οι γερμανικές φορολογικές διατάξεις, των οποίων οι προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται για την απόκτηση δικαιώματος προσαυξήσεως του οικογενειακού επιδόματος τέκνου, συμβιβάζονται με το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας [4]. Οι άμεσοι φόροι δεν εξαιρούνται από την απαγόρευση των διακρίσεων της Συνθήκης και, όταν οι γερμανικές φορολογικές διατάξεις εξαρτούν ορισμένα ευεργετήματα από την κατοικία των μελών της οικογενείας του μισθωτού, οι νομοθετικές αυτές διατάξεις και, επομένως, και η διάταξη για την προσαύξηση του οικογενειακού επιδόματος τέκνου, η οποία παραπέμπει σ' αυτές, έχουν δυσμενείς επιπτώσεις, ιδίως, για τους φορολογούμενους μισθωτούς που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών. Τούτο αποτελεί έκφραση μιας συγκεκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως, η οποία αντιβαίνει προς το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68.

Για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί την άποψη αυτή, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι η προσαύξηση του οικογενειακού επιδόματος τέκνου, σύμφωνα με το άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του BKGG, αποτελεί οικογενειακή παροχή και εμπίπτει, επομένως, στο άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71.

3 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995 στην υπόθεση C-279/93, Schumacker (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33.

12. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση τόνισε ότι, δυνάμει του νόμου για την πάταξη των καταστρατηγήσεων και τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού δικαίου, της 21ης Δεκεμβρίου 1993, το άρθρο 32, παράγραφος 2, του EStG έχει πλέον καταργηθεί και, δυνάμει του ίδιου νόμου, έχει προστεθεί το άρθρο 32, παράγραφος 6, του EStG. Το άρθρο αυτό έχει ως εξής:

«Για το τέκνο, το οποίο ούτε κατά την έναρξη του ημερολογιακού έτους υπέκειτο πλήρως σε φόρο εισοδήματος ούτε κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους υπόκειται πλήρως σε φόρο εισοδήματος, το ποσό της προβλεπομένης για τα τέκνα απαλλαγής φόρου μπορεί να αφαιρεθεί μόνον καθόσον τούτο είναι αναγκαίο και ενδεδειγμένο ενόψει των δεδομένων που ισχύουν στο κράτος όπου κατοικεί το τέκνο.»

Προκειμένου για τέκνα που κατοικούν σε κράτος μέλος, θα θεωρείται κατ' ουσία, στο μέλλον, πάντοτε αναγκαίο και εύλογο να αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα ένα ποσό για τις δαπάνες για τα τέκνα. Επομένως, στην πράξη, δεν θα γίνεται πλέον διάκριση κατά τη φορολόγηση μισθωτών που είναι υπήκοοι κρατών μελών ανάλογα με το αν τα τέκνα τους κατοικούν στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος.

Όσον αφορά την προκειμένη υπόθεση, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι ο Bundesfinanzminister (Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών) όρισε, με έγγραφο της 10ης Αυγούστου 1992, ότι από το ημερολογιακό έτος 1992 και εφεξής οι δαπάνες για τη συντήρηση ιδίων τέκνων δεν θα συνεπάγονται πλέον τη μείωση της έκτακτης επιβαρύνσεως, σύμφωνα με το άρθρο 33 a του EStG, και ότι τούτο θα ισχύσει επίσης για προγενέστερα ημερολογιακά έτη, εφόσον η πράξη βεβαιώσεως φόρου για τα προγενέστερα αυτά έτη δεν έχει ακόμη καταστεί οριστική. Κατά συνέπεια, οι γερμανικές αρχές χορήγησαν στον Imbernon Martínez διά της διοικητικής οδού την αιτηθείσα προσαύξηση του οικογενειακού επιδόματος τέκνου.

Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι, κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schumacker, οι μισθωτοί, υπήκοοι άλλων κρατών μελών, θα αντιμετωπίζονται στο μέλλον, σαν ο σύζυγός τους να κατοικούσε στη Γερμανία.

Κατά τα λοιπά, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schumacker πρέπει να τύχει ανάλογης εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση.

Επί του παραδεκτού

13. Παρά το γεγονός ότι οι γερμανικές αρχές χορήγησαν εκ των υστέρων στον Imbernon Martínez την αιτηθείσα προσαύξηση οικογενειακού επιδόματος τέκνου, το Sozialgericht Nürnberg ενέμεινε στην αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφά-

σεως επί των υποβληθέντων ερωτημάτων, εκθέτοντας ότι ο Imbernon Martínez εξακολουθεί να έχει συμφέρον για την αναγνώριση του δικαιώματός του (έχει το αποκαλούμενο Fortsetzungsfeststellungsinteresse), δεδομένου ότι θα μπορούσε στο μέλλον — π.χ. λόγω ανεργίας — να βρεθεί εκ νέου σε κατάσταση στην οποία να διαθέτει ένα τόσο μικρό εισόδημα ώστε να υπάγεται στο άρθρο 11 a, παράγραφος 1, του BKGG.

14. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου,

«(...) μόνο στα εθνικά δικαστήρια, τα οποία έχουν επιληφθεί της διαφοράς και τα οποία οφείλουν να αναλάβουν την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί, εναπόκειται να εκτιμούν, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων κάθε υποθέσεως, (...) την ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως για να είναι σε θέση να εκδώσουν τη δική τους απόφαση (...)» [5].

Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια προδικαστική παραπομπή δεν παύει να έχει οποιαδήποτε σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, μόνον και μόνον επειδή η διαφορά, η οποία έδωσε αφορμή για την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, όπως φαίνεται, δεν υφίσταται — ή δεν υφίσταται πλέον — βάσει του ιστορικού που έχει υποβληθεί στο Δικαστήριο [6]. Επομένως, το γεγονός ότι οι γερμανικές αρχές κατέβαλαν την αιτηθείσα παροχή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει σημασία για το ζήτημα αν το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί επί της υποθέσεως.

Επίσης, ελάχιστη σημασία μπορεί να έχει το ότι η Γερμανική Κυβέρνηση θα μεριμνήσει στο μέλλον σε παρόμοιες περιπτώσεις ώστε να δοθεί στις γερμανικές φορολογικές διατάξεις μια ερμηνεία κατά την οποία οι μισθωτοί, υπήκοοι άλλων κρατών μελών, να αντιμετωπίζονται σαν να κατοικούσαν οι σύζυγοι και τα τέκνα τους στη Γερμανία, ώστε να μην προκύψουν παρόμοιες ένδικες διαφορές. Πράγματι, το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ, που στηρίζεται στη συνεργασία και τη σαφή κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, δεν παρέχει στο Δικαστήριο την εξουσία να ελέγχει το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής και την κρίση περί της λυσιτέλειας των υποβαλλομένων ερωτημάτων [7].

Τέλος, δεν προκύπτει ούτε από το έγγραφο του αιτούντος δικαστηρίου, με το οποίο εμμένει στην αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των υποβληθέντων ερωτημάτων, ούτε από τις γραπτές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στην υπόθεση αυτή, ότι η διαφορά της κύριας δίκης την οποία αφορά η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν είναι πλέον εκκρεμής. Επομένως, η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των υποβληθέντων ερωτημάτων δεν μπορεί να απορριφθεί ούτε με την αιτιολογία ότι η προδικαστική απόφαση δεν θα ληφθεί υπόψη [8].

15. Γι' αυτούς τους λόγους φρονώ ότι το Δικαστήριο δεν θα πρέπει να αρνηθεί να αποφανθεί επί της προκειμένης υποθέσεως.

5 — Βλ., τελευταία, την απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994 στην υπόθεση C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs (Συλλογή 1994, σ. I-2305, σκέψη 18).

6 — Βλ., π.χ., αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 1979 στην υπόθεση 86/78, Peureux (Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 481, σκέψη 6), και της 26ης Φεβρουαρίου 1992 στην υπόθεση C-3/90, Bernini (Συλλογή 1992, σ. I-1071, σκέψη 10).

7 — Απόφαση της 23ης Απριλίου 1991 στην υπόθεση 297/89, Ryborg (Συλλογή 1991, σ. I-1943, σκέψη 9), και αντίστοιχες αποφάσεις της 20ής Μαΐου 1976 στην υπόθεση 111/75, Mazzalai (Συλλογή τόμος 1976, σ. 271, σκέψη 9), και της 16ης Ιουλίου 1992 στην υπόθεση C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 24).

8 — Αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1991 στην υπόθεση C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland (Συλλογή 1991, σ. I-4685, σκέψη 12), της 21ης Απριλίου 1988 στην υπόθεση 338/85, Pardini (Συλλογή 1988, σ. 2041, σκέψη 11), και της 16ης Ιουλίου 1992 στην υπόθεση C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 18).

Επί της ουσίας

κράτος μέλος, από την προϋπόθεση ότι ο σύζυγος και τα τέκνα του έχουν επίσης την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο ίδιο κράτος μέλος με τον εργαζόμενο.

16. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την αξίωση προσαυξήσεως του οικογενειακού επιδόματος τέκνου σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις που ίσχυαν προηγουμένως, δηλαδή πριν από τις τροποποιήσεις του φορολογικού δικαίου που ανέφερε η Γερμανική Κυβέρνηση. Γι' αυτόν τον λόγο θα αναφερθώ μόνο στο δίκαιο που ίσχυε κατά το χρονικό εκείνο σημείο.

Αν διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν μια τέτοιου είδους μεταχείριση των εργαζομένων από άλλα κράτη μέλη, δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι συνάδουν με το άρθρο 48 της Συνθήκης, δεν υπάρχει κανένας λόγος να δοθεί απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα σχετικά με την πλασματική κατοικία του άρθρου 73 του κανονισμού 1408/71.

17. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε προδικαστικά ερωτήματα μόνον όσον αφορά τις γερμανικές διατάξεις περί του οικογενειακού επιδόματος τέκνου και τις γερμανικές φορολογικές διατάξεις περί της προβλεπομένης για τα τέκνα φορολογικής απαλλαγής και της φορολογήσεως του συνολικού εισοδήματος των συζύγων, σε σχέση με το άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71.

18. Μολονότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, στο πλαίσιο του άρθρου 177 της Συνθήκης, να αποφαίνεται επί του συμβατού μιας εθνικής διατάξεως με το κοινοτικό δίκαιο, από την πάγια νομολογία του προκύπτει ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία για την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, τα οποία θα του επιτρέψουν να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού [9].

Ωστόσο, συμφωνώ με την άποψη της Επιτροπής ότι πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί αν το άρθρο 48 της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εντός της Κοινότητας αντίκειται σε εθνικές διατάξεις όπως οι γερμανικές. Οι διατάξεις αυτές εξαρτούν το δικαίωμα λήψεως οικογενειακής παροχής, που έχει ένας μισθωτός, ο οποίος είναι υπήκοος κράτους μέλους και ο οποίος, στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας, κατοικεί σε άλλο

19. Στην προαναφερθείσα υπόθεση Schumacker, το Δικαστήριο απάντησε σε μια σειρά προδικαστικών ερωτημάτων, τα οποία αφορούσαν το ζήτημα, αν εθνικές διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν τη διαφορετική μετα-

9 — Βλ., π.χ., αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1994 στην υπόθεση C-438/92, Rustica Semences (Συλλογή 1994, σ. I-3519), της 9ης Ιουλίου 1992 στην υπόθεση C-131/91, «K» Line Air Service Europe (Συλλογή 1992, σ. I-4513), και της 7ης Μαρτίου 1989 στην υπόθεση 215/87, Schumacher (Συλλογή 1989, σ. 617).

χείριση των φορολογουμένων ανάλογα με το αν κατοικούν στο οικείο κράτος μέλος, μπορούν να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Η κατάσταση για την οποία επρόκειτο στην υπόθεση εκείνη είχε ως εξής: ο Βέλγος υπήκοος Roland Schumacker κατοικούσε στο Βέλγιο, αλλά ασκούσε μισθωτή δραστηριότητα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Η σύζυγός του κατοικούσε επίσης στο Βέλγιο, όπου όμως δεν είχε εισοδήματα. Ο Roland Schumacker ζήτησε συναφώς από τις γερμανικές φορολογικές αρχές να υπολογιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που είχε παρακρατηθεί από τον μισθό του, μεταξύ άλλων, κατ' εφαρμογήν του splitting. Ωστόσο, η αίτησή του απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η σύζυγός του δεν κατοικούσε στη Γερμανία. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο απάντησε, καταρχάς, στο ερώτημα αν η απαγόρευση των διακρίσεων που θεσπίζει το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει εφαρμογή και σε διατάξεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας και έκρινε ότι:

«(...) το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι 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 αυτήν που επιφυλάσσει σε ημεδαπό, ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση» (σκέψη 24).

Το Δικαστήριο εξέτασε έπειτα το ζήτημα αν συντρέχει δυσμενής διάκριση και διαπίστωσε ότι:

«(...) κατά παγία νομολογία, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως, η οποία, με τη μορφή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα» (σκέψη 26)

και ότι

«(...) κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις» (σκέψη 30).

Στο ερώτημα αν σε μια περίπτωση όπως η περιγραφείσα συντρέχει δυσμενής διάκριση το Δικαστήριο απάντησε ως εξής:

«Προκειμένου περί μη κατοίκου ημεδαπής, ο οποίος πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του και σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών εισοδημάτων του

σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στο κράτος της κατοικίας του, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως» (σκέψη 38).

Το Δικαστήριο δεν θεώρησε ότι η δυσμενής αυτή διάκριση μπορούσε να δικαιολογηθεί βάσει της ανάγκης διατηρήσεως της συνοχής της σχετικής φορολογικής ρυθμίσεως:

«(...) Σε μια κατάσταση, όπως αυτή της υποθέσεως της κυρίας δίκης, το κράτος της κατοικίας δεν μπορεί να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, εφόσον η φορολογική επιβάρυνση στο κράτος αυτό είναι ανεπαρκής για να καταστεί δυνατό να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση. Όταν αυτό συμβαίνει, η κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη στο κράτος απασχολήσεως η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του αλλοδαπού μη κατοίκου ημεδαπής όπως ακριβώς και των ημεδαπών κατοίκων ημεδαπής και να του παρέχονται τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα» (σκέψη 41).

Το Δικαστήριο δεν δέχθηκε ούτε την άποψη ότι η δυσμενής διάκριση μπορούσε να δικαιολογηθεί βάσει δυσχερειών διοικητικής φύσεως που αντιμετώπιζε το κράτος απασχολήσεως, όσον αφορά τη λήψη πληροφοριών σχετικά με τα εισοδήματα που πραγματοποιεί ένας μη κάτοικος ημεδαπής στο κράτος της κατοικίας του:

«(...) η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (...) παρέχει δυνατότητες λήψεως των αναγκαίων πληροφοριών που είναι ανάλογες προς αυτές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών σε εθνικό επίπεδο» (σκέψη 45).

Γι' αυτούς τους λόγους, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής:

«Το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους που επιβάλλει σε εργαζόμενο υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, βαρύτερη φορολογία από τη φορολογία που επιβάλλει σε εργαζόμενο που κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους και ασκεί την ίδια δραστηριότητα, εφόσον (...) ο υπήκοος του δεύτερου κράτους αντλεί το εισόδημά του πλήρως ή σχεδόν πλήρως μόνον από τη δραστηριότητα που ασκεί στο πρώτο κράτος και δεν πραγματοποιεί στο δεύτερο κράτος εισοδήματα επαρκή για να υποβληθούν στο κράτος αυτό σε φορολογία καθιστώσα δυνατόν να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.»

20. Θεωρώ σκόπιμο να συγκρίνω τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως Schumacker με τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως. Ο Roland Schumacker κατοικούσε στο Βέλγιο και άσκησε από τις 15 Μαΐου 1988 έως τις 31 Δεκεμβρίου 1989 μισθωτή δραστηριότητα στη Γερμανία. Βάσει της συμβάσεως περί διπλής φορολογήσεως μεταξύ Βελγίου και Γερμανίας, το δικαίωμα φορολογήσεως ανήκει στη Γερμανία, ως κράτος όπου παρέχεται η εργασία. Ο Roland Schumacker δεν είχε μετά τις 15 Μαΐου 1988 κανένα εισόδημα στο Βέλγιο. Στοιχεία για την εισοδηματική του κατάσταση πριν από τις 15 Μαΐου 1988 δεν υπήρχαν.

Κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1988 έως τις 30 Αυγούστου 1988 ο Imbernon Martínez είχε την κατοικία του στην Ισπανία και εισέπραξε στη χώρα αυτή μόλις το ένα τρίτο του εισοδήματος που πραγματοποίησε το 1988. Από την 1η Σεπτεμβρίου 1988 και για το υπόλοιπο έτος εργάστηκε ως μισθωτός στη Γερμανία, όπου πραγματοποίησε εισοδήματα πλέον των δύο τρίτων του συνολικού εισοδήματός του του έτους 1988. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα υπόκειτο πλήρως σε φόρο στη Γερμανία, από δε την 1η Σεπτεμβρίου 1988 και εφεξής δεν είχε εισοδήματα στην Ισπανία.

Ο Schumacker και ο Martínez βρίσκονται στην ίδια κατάσταση από φορολογικής απόψεως, δεδομένου ότι και οι δύο πραγματοποίησαν κατά τα επίμαχα χρονικά διαστήματα το σύνολο των εισοδημάτων τους από την εργασία τους στη Γερμανία και δεδομένου ότι κανένας από τους δύο δεν πραγματοποίησε κατά τα διαστήματα αυτά σε άλλο κράτος μέλος επαρκή εισοδήματα, ώστε να υπόκειται σε φορολόγηση, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνεται υπόψη η οικογενειακή τους κατάσταση.

Η μόνη διαφορά που υφίσταται επομένως στις δύο αυτές υποθέσεις έγκειται στο ότι ο Imbernon Martínez κατοικούσε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα στη Γερμανία και επομένως είχε έναν ακόμη στενότερο σύνδεσμο με τη χώρα αυτή απ' ό,τι ο Schumacker.

Ενόψει αυτών των δεδομένων πρέπει, κατά την άποψή μου, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι και στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των διατάξεων της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας περί της προβλεπομένης για τα τέκνα απαλλαγής φόρου και της φορολογήσεως των συζύγων, εφαρμόσθηκαν διαφορετικοί κανόνες σε παρεμφερείς καταστάσεις, δεδομένου ότι, στην περίπτωση του Imbernon Martínez, η προσωπική του κατάσταση δεν ελήφθη υπόψη κατά τη χορήγηση του οικογενειακού επιδόματος τέκνου ούτε στο κράτος απασχολήσεως ούτε στο κράτος του οποίου έχει την ιθαγένεια, σε αντίθεση προς τα όσα προβλέπονταν για τους Γερμανούς υπηκόους, οι οποίοι ασκούσαν στη Γερμανία παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα και κατοικούσαν στη Γερμανία μαζί με τα μέλη της οικογενείας τους.

21. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση Schumacker, η άνιση αυτή μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του εφαρμοστέου φορολογικού καθεστώτος ούτε από διοικητικές δυσχέρειες, τις οποίες αντιμετωπίζουν ενδεχομένως οι γερμανικές φορολογικές αρχές κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του μισθωτού.

22. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο αιτούν δικαστήριο την απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι αντίκειται σε διατάξεις εθνικής

νομοθεσίας κατά τις οποίες το δικαίωμα λήψεως οικογενειακής παροχής, που έχουν οι εργαζόμενοι υπήκοοι κράτους μέλους, οι οποίοι ασκούν μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, όπου και κατοικούν, εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις φορολογικού δικαίου των οποίων η πλήρωση είναι δυνατή μόνον αν ο σύζυγος και τα τέκνα του εργαζομένου έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο ίδιο κράτος μέλος με τον εργαζόμενο.

23. Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 73 του κανονισμού 1408/71, σε συνδυασμό με τη ρύθμιση του άρθρου 11 a, παράγραφος 1, του BKGG.

Πρόταση

24. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ έχει την έννοια ότι αντίκειται σε διατάξεις εθνικής νομοθεσίας κατά τις οποίες το δικαίωμα λήψεως οικογενειακής παροχής, που έχουν οι εργαζόμενοι υπήκοοι κράτους μέλους, οι οποίοι ασκούν μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, όπου και κατοικούν, εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις φορολογικού δικαίου των οποίων η πλήρωση είναι δυνατή μόνον αν ο σύζυγος και τα τέκνα του εργαζομένου έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο ίδιο κράτος μέλος με τον εργαζόμενο.