Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 19ης Νοεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων — Ίση μεταχείριση — Φόρος εισοδήματος — Εισοδήματα φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού στους οποίους επιβάλλεται παρακράτηση στην πηγή — Αποκλεισμός από κάθε φορολογική έκπτωση που συνδέεται με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου — Δικαιολόγηση — Δυνατότητα των φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού να υπαχθούν στο καθεστώς που ισχύει για τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής και να τύχουν των εν λόγω εκπτώσεων»

Στην υπόθεση C-632/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Σουηδία) με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Δεκεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteverket

κατά

Hilkka Hirvonen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Borg Barthet, ασκούντα καθήκοντα προέδρου τμήματος, M. Berger (εισηγήτρια) και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από τον T. Wallén,

— η H. Hirvonen, παριστάμενη αυτοπροσώπως,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson και K. Sparrman, καθώς και από τους L. Swedenborg και C. Hagerman,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning και τη M. Wolff,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Banciella Rodríguez-Miñón και A. Rubio González,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. de Ree,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και J. Martins da Silva, καθώς και τη M. Rebelo,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και J. Enegren,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Skatteverket (φορολογικής αρχής) και της Hilkka Hirvonen και αφορά την άρνηση της ως άνω αρχής να χορηγήσει στην ενδιαφερομένη φορολογικά πλεονεκτήματα στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος για το έτος 2005.

Το νομικό πλαίσιο

3 Δυνάμει του νόμου 1999:1229 περί φόρου εισοδήματος [Inkomstskattelagen (1999:1229), στο εξής: νόμος περί φόρου εισοδήματος], οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής στη Σουηδία υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, υπό την έννοια ότι υπόκεινται στον φόρο εντός του κράτους μέλους αυτού όσον αφορά κάθε εισόδημα που αποκτούν τόσο στην ημεδαπή όσο και στο εξωτερικό.

4 Ο νόμος περί φόρου εισοδήματος διακρίνει συναφώς μεταξύ επαγγελματικών εισοδημάτων, ήτοι εισοδημάτων από εργασία με τις διάφορες μορφές τους, και εισοδημάτων από κεφάλαιο, όπου η τελευταία αυτή κατηγορία εισοδημάτων φορολογείται χωριστά. Κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων εισοδημάτων, εφαρμόζεται έκπτωση για τις δαπάνες που συνδέονται με την απόκτηση και τη διατήρηση των εν λόγω φορολογητέων εισοδημάτων. Είναι επίσης δυνατή η χορήγηση βασικής εκπτώσεως και ορισμένων άλλων εκπτώσεων συνδεόμενων με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

5 Τα φορολογητέα επαγγελματικά εισοδήματα βαρύνονται με δημοτικό και εθνικό φόρο εισοδήματος. Ο συντελεστής του δημοτικού φόρου εισοδήματος είναι αναλογικός και διαφέρει ανάλογα με τον δήμο ή την περιφέρεια, κυμαινόμενος μεταξύ 29 και 34 %. Κατά μέσο όρο είναι ελαφρώς υψηλότερος του 30 %.

6 Ο συντελεστής του εθνικού φόρου εισοδήματος είναι προοδευτικός και κυμαίνεται μεταξύ 20 και 22 %. Ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται επί των επαγγελματικών εισοδημάτων όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει ορισμένο ποσό. Τα φορολογητέα εισοδήματα από κεφάλαιο φορολογούνται με συντελεστή εθνικού φόρου ύψους 30 %.

7 Αν προκύπτει ζημία κατά τον υπολογισμό των εισοδημάτων από κεφάλαιο, χορηγείται μείωση ανερχόμενη στο 30 % του μέρους της μικρότερης από 100 000 σουηδικές κορώνες (SEK) ζημίας και στο 21 % για το υπόλοιπο ποσό.

8 Καταρχήν, οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού υπέχουν, στη Σουηδία, περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, καθόσον στα εισοδήματά τους από εργασία επιβάλλεται οριστική παρακράτηση στην πηγή με συντελεστή 25 % (στο εξής: σύστημα φορολογήσεως στην πηγή) δυνάμει του νόμου 1991:586 περί ειδικής φορολογήσεως του εισοδήματος των κατοίκων εξωτερικού [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, στο εξής: νόμος περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος].

9 Ο φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού δεν έχει δικαίωμα προς έκπτωση ούτε για τις δαπάνες που συνδέονται με την απόκτηση και τη διατήρηση των εισοδημάτων του ούτε για τις προσωπικές δαπάνες. Ωστόσο, ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον ισχύοντα στο πλαίσιο του συστήματος φόρου εισοδήματος των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής (στο εξής: γενικό σύστημα φορολογίας). Δεδομένου ότι η παρακράτηση στην πηγή είναι οριστική, ο φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού δεν είναι πλέον υποχρεωμένος να δηλώσει τα εισοδήματά του. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο σκοπός της ως άνω παρακρατήσεως στην πηγή συνίσταται στη διευκόλυνση του φορολογούμενου, με παράλληλη ελάφρυνση του διαχειριστικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών.

10 Κατά το άρθρο 5 του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, περιλαμβάνονται στα φορολογητέα εισοδήματα, μεταξύ άλλων, οι αποδοχές και παρόμοιες παροχές που καταβάλλονται λόγω της εργασίας ή της πρακτικής ασκήσεως του ενδιαφερομένου στη Σουηδία. Αντιθέτως, η φορολογική υποχρέωση υπό την έννοια του νόμου αυτού δεν καλύπτει ούτε τα εισοδήματα που προκύπτουν από την άσκηση ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας στη Σουηδία ούτε τα εισοδήματα από κεφάλαιο, καθόσον αυτά εμπίπτουν στο γενικό σύστημα φορολογίας.

11 Τα εισοδήματα από συντάξεις ή επίδομα ασθενείας που καταβάλλονται κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας περί κοινωνικής ασφαλίσεως, όταν υπερβαίνουν ορισμένο όριο, επίσης φορολογούνται, δυνάμει του άρθρου 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, ένα μέρος των εισοδημάτων αυτών απαλλάσσεται από τον φόρο. Η εν λόγω απαλλαγή, η οποία εισήχθη προκειμένου να αποφεύγεται το ενδεχόμενο ο καταβαλλόμενος φόρος να είναι υψηλότερος από αυτόν που βαρύνει τους υπέχοντες απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, θεσπίστηκε κατά τρόπον ώστε να αντιστοιχεί προς τη μέγιστη έκπτωση που χορηγείται στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας.

12 Από το έτος 2005, κατόπιν της εκδόσεως της αποφάσεως Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν το γενικό σύστημα φορολογίας αντί του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή. Όταν επιλέγουν το πρώτο από τα συστήματα αυτά, στους ως άνω ενδιαφερομένους χορηγείται έκπτωση στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες κτήσεως και διατηρήσεως των εισοδημάτων. Όταν οι ως άνω ενδιαφερόμενοι αποκτούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων τους στη Σουηδία, δικαιούνται επίσης ορισμένες άλλες φορολογικές ελαφρύνσεις, όπως είναι η δυνατότητα να εκπέσουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα έξοδα για τόκους δανείων τα οποία δεν μπορούν να τύχουν σχετικής εκπτώσεως εντός του κράτους κατοικίας.

Η διαδικασία της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η H. Hirvonen μετοίκησε στη Φινλανδία το έτος 2000 αφού είχε εργαστεί στη Σουηδία καθ' όλη τη διάρκεια του επαγγελματικού της βίου. Τα εισοδήματά της προέρχονται αποκλειστικά από τη Σουηδία και αποτελούνται από σύνταξη, από ισόβιο πρόσοδο και από επιδόματα ασθενείας. Κατά τη διάρκεια του έτους αυτού, η ενδιαφερομένη είχε επιβαρυνθεί στη Φινλανδία, επιπλέον των δαπανών της συνήθους διαβιώσεως, μόνο με έξοδα για τόκους στεγαστικού δανείου (στο εξής: τόκοι στεγαστικού δανείου).

14 Δυνάμει της Συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως μεταξύ Σουηδίας και Φινλανδίας, όπως ίσχυε στη διαφορά της κύριας δίκης, τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Σουηδία φορολογούνται αποκλειστικώς εντός του κράτους μέλους αυτού. Επειδή η H. Hirvonen δεν είχε κανένα εισόδημα στη Φινλανδία, δεν μπόρεσε να εκπέσει τους τόκους του στεγαστικού δανείου στο πλαίσιο της φορολογήσεώς της εντός του κράτους αυτού.

15 Η δε σουηδική φορολογική αρχή φορολόγησε, για το έτος 2005, τα εισοδήματα της H. Hirvonen βάσει του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να της χορηγήσει έκπτωση για τους τόκους του στεγαστικού δανείου.

16 Η H. Hirvonen, η οποία αρνήθηκε την υπαγωγή των εισοδημάτων της στο γενικό σύστημα φορολογίας, διότι μια τέτοια υπαγωγή θα προκαλούσε φορολογική επιβάρυνση υψηλότερη αυτής που θα προέκυπτε από το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, περιλαμβανομένης της εκπτώσεως για τους τόκους στεγαστικού δανείου, προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Länsrätten i Stockholms län (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου της Στοκχόλμης), επικαλούμενη το δικαίωμα για μια τέτοια έκπτωση στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή της.

17 Το Kammarrätten i Stockholm (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης), ενώπιον του οποίου άσκησε έφεση η H. Hirvonen κατά της αποφάσεως του Länsrätten i Stockholms län, δέχθηκε υπέρ της ενδιαφερομένης το ζητούμενο δικαίωμα προς έκπτωση, στηριζόμενο στη νομοθεσία της Ένωσης. Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

18 Ενώπιον του τελευταίου αυτού δικαστηρίου, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η έκπτωση για τόκους καταβαλλόμενους λόγω στεγαστικού δανείου είναι δυνατή μόνο στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας, το οποίο οι κάτοικοι εξωτερικού φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν. Το Δικαστήριο έχει επιβεβαιώσει το κύρος ενός τέτοιου δικαιώματος επιλογής με την απόφασή του Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Επιπλέον, κατά τη φορολογική αρχή, η κατάσταση στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν είναι συγκρίσιμη προς αυτή επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Η οικονομία και ο σκοπός της θεσπιζόμενης με τον νόμο περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος φορολογήσεως στην πηγή, η ύπαρξη της οποίας αναγνωρίζεται ως θεμελιώδης αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου, που είναι η διευκόλυνση του φορολογουμένου και η απλοποίηση του έργου της διοικήσεως, αντιτίθεται στη δυνατότητα εκπτώσεως των σχετικών εξόδων.

19 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει, εντούτοις, ορισμένα στοιχεία ομοιότητας μεταξύ της υποθέσεως της κύριας δίκης και εκείνης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), καθόσον, στην τελευταία αυτή υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού έχει τη δυνατότητα να επιλέξει το φορολογικό σύστημα των κατοίκων ημεδαπής αντί εκείνου των φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού δεν αίρει από ένα ειδικό φορολογικό πλεονέκτημα το χαρακτηριστικό του που συνίσταται στην εισαγωγή διακρίσεων. Το ως άνω δικαστήριο σημειώνει ωστόσο ότι, σε αντίθεση με τις περιστάσεις της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), η υπό κρίση υπόθεση της κύριας δίκης αφορά φορολογικό πλεονέκτημα που δεν είναι ειδικό και ότι, στη Σουηδία, ο φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού μπορεί να επιλέξει, όσον αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων, μεταξύ «δύο εντελώς διαφορετικών συστημάτων».

20 Υπό τις συνθήκες αυτές το Högsta förvaltningsdomstolen (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ αντίθετο προς διατάξεις της νομοθεσίας κράτους μέλους οι οποίες συνεπάγονται ότι κάτοικος άλλου κράτους μέλους, ο οποίος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στο πρώτο κράτος μέλος, μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο εντελώς διαφορετικών συστημάτων φορολόγησης, ήτοι, είτε να φορολογηθεί στην πηγή με χαμηλότερο φορολογικό

συντελεστή, αλλά χωρίς να δικαιούται τις φορολογικές ελαφρύνσεις που προβλέπονται στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος, είτε να φορολογηθεί επί των εισοδημάτων του βάσει του γενικού αυτού συστήματος και ως εκ τούτου να μπορεί να τύχει των εν λόγω φορολογικών ελαφρύνσεων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

21 Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, συνταξιούχος, όπως η H. Hirvonen, που εγκαταλείπει το κράτος μέλος εντός του οποίου συμπλήρωσε το σύνολο του επαγγελματικού του βίου για να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, όταν η κατάστασή του δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας την οποία εγγυάται το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, μπορεί να επικαλεστεί το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας ως πολίτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ (βλ., επ' αυτού, απόφαση Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, σκέψεις 16 έως 23).

22 Επομένως, η κατάσταση της H. Hirvonen πρέπει να εξεταστεί έναντι του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.

23 Όσον αφορά τη φορολόγηση των επαγγελματικών εισοδημάτων στη Σουηδία, από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν μεταξύ δύο διαφορετικών συστημάτων φορολογήσεως.

24 Καταρχήν, ο φόρος τους εισπράττεται στην πηγή με συντελεστή 25 %. Η βάση επιβολής του φόρου αυτού είναι το σύνολο των μικτών εισοδημάτων του φορολογουμένου. Όταν τα μικτά εισοδήματα αποτελούνται από συντάξεις, ένα μέρος αυτών απαλλάσσεται της φορολογίας· συγκεκριμένα, αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα ποσό που αντιστοιχεί στην μέγιστη δυνατή έκπτωση η οποία μπορεί να χορηγηθεί στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή, δεν προβλέπεται δικαίωμα για ειδικές εκπτώσεις, όπως αυτές που δικαιούνται οι κάτοικοι ημεδαπής στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας.

25 Εντούτοις, βάσει του δικαιώματος επιλογής που αναγνωρίζεται υπέρ των φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού, αυτοί έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν το γενικό σύστημα φορολογίας και, επομένως, να επωφεληθούν από τις εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση. Ειδικότερα, το σύστημα αυτό παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως των τόκων που καταβάλλονται λόγω στεγαστικού δανείου, όταν δεν είναι δυνατή η έκπτωση των τόκων αυτών εντός του κράτους κατοικίας.

26 Συναφώς, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η H. Hirvonen, η οποία επέλεξε το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, ζητεί παρά ταύτα να της αναγνωριστεί η δυνατότητα να εκπέσει τους τόκους του στεγαστικού της δανείου, ενώ η δυνατότητα αυτή, κατά το εθνικό δίκαιο, προβλέπεται μόνο στο γενικό σύστημα φορολογίας.

27 Επομένως, υπό τις ειδικές αυτές συνθήκες, το υποβαλλόμενο από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι αφορά, κατ' ουσίαν, το αν συνιστά δυσμενή διάκριση αντίθετη προς στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ το γεγονός ότι μια νομοθεσία δεν χορηγεί στους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού, των οποίων τα εισοδήματα προέρχονται κατά το μεγαλύτερο μέρος από άλλο κράτος και οι οποίοι έχουν επιλέξει να υπαχθούν στο σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο της συνήθους διαδικασίας προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου.

28 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, ωστόσο, κατά την άσκησή της, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (βλ., ιδίως, απόφαση Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Υπενθυμίζεται επίσης ότι οι κανόνες περί ίσης μεταχείρισης απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας αλλά και κάθε συγκαλυμμένη μορφή διακρίσεων οι οποίες, κατ' εφαρμογήν άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγουν στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (βλ., ιδίως, απόφαση Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δυσμενή διάκριση αποτελεί μόνον η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., ιδίως, αποφάσεις Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 30, και Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, σκέψη 21).

31 Συναφώς, επίσης από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, σε ζητήματα άμεσης φορολογίας, κατά γενικό κανόνα η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων εξωτερικού, καθόσον το εισόδημα που αποκτά στο έδαφος ενός κράτους ο κάτοικος εξωτερικού συνιστά συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου εξωτερικού, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου ο ενδιαφερόμενος έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του ενδιαφερομένου (απόφαση Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Περαιτέρω, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα παροχής ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων στους κατοίκους εξωτερικού, τα οποία όμως παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων εξωτερικού, από απόψεως τόσο της πηγής εισοδημάτων όσον και της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της σταθμίσεως της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως (απόφαση Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Το Δικαστήριο επισήμανε πάντως ότι τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία ο κάτοικος εξωτερικού δεν αποκτά άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί σε άλλο κράτος, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (απόφαση Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του κατοίκου εξωτερικού ο οποίος αποκτά το ουσιώδες μέρος των εισοδημάτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της κατοικίας του δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος μέλος κατοικίας ούτε στο κράτος μέλος απασχολήσεως ανεξαρτήτως των διαφόρων συντελεστών που προβλέπονται δυνάμει νομοθεσιών όπως αυτή της κύριας δίκης, ήτοι του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος και του νόμου περί φόρου εισοδήματος (βλ., επ' αυτού, απόφαση Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, σκέψη 17).

35 Η συλλογιστική αυτή ακολουθείται, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου εξωτερικού τα οποία δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε εντός του κράτους κατοικίας ούτε εντός του κράτους απασχολήσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση Lakebrink και Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 34) και επίσης, mutatis mutandis, σε κατάσταση όπου τα φορολογητέα εισοδήματα αποτελούνται από σύνταξη γήρατος (απόφαση Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, σκέψη 29).

36 Εν προκειμένω, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, η H. Hirvonen δεν είχε κανένα φορολογητέο εισόδημα εντός του κράτους κατοικίας της, δεδομένου ότι τα εισοδήματά της ήταν κυρίως η σύνταξη γήρατος που της χορηγείτο βάσει των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της στη Σουηδία. Επομένως, καταρχήν εναπόκειτο στο τελευταίο αυτό κράτος να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση της H. Hirvonen.

37 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι το Βασίλειο της Σουηδίας εγγυάται, στο πλαίσιο του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος προσάρμοσε καταλλήλως τη φορολογία των κατοίκων εξωτερικού προβλέποντας, μεταξύ άλλων, ενιαίο συντελεστή χαμηλότερο από εκείνον που ισχύει για τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, ότι οι πρώτοι δεν θα τυγχάνουν δυσμενέστερης μεταχειρίσεως έναντι των δευτέρων.

38 Έτσι, πάντοτε κατά την ως άνω απόφαση, οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού, όταν επιλέγουν την επιβολή φόρου επί των εισοδημάτων τους στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή, υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση η οποία είναι, κατά κανόνα, μικρότερη εκείνης που πλήττει τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής με παρόμοια εισοδήματα.

39 Αυτό ακριβώς είναι το στοιχείο που διακρίνει τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης από τα ειδικής φύσεως περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 Πράγματι, στην τελευταία αυτή υπόθεση, που αφορούσε το συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο υπήρχε κίνδυνος να αποβεί σε βάρος κυρίως των φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού, το τιθέμενο ερώτημα ήταν αν η δυνατότητα των τελευταίων να επιλέξουν την υπαγωγή στο φορολογικό σύστημα των κατοίκων ημεδαπής ήταν ικανή να άρει από το πλεονέκτημα αυτό το χαρακτηριστικό του που συνίστατο στην εισαγωγή διακρίσεων.

41 Απαντώντας αρνητικά στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η δυνατότητα επιλογής μεταξύ ενός φορολογικού συστήματος που εισάγει διακρίσεις και ενός άλλου που λογίζεται ότι δεν εισάγει διακρίσεις δεν σημαίνει ότι αποκλείεται η ύπαρξη διακρίσεων στο πρώτο από τα δύο αυτά φορολογικά συστήματα. Αν γινόταν δεκτό το αντίθετο, τούτο θα είχε ως συνέπεια, κατά το Δικαστήριο, να αναγνωριστεί ως έγκυρο ένα φορολογικό σύστημα το οποίο παραμένει, καθαυτό, αντίθετο προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, λόγω του ότι εισάγει διακρίσεις. Το Δικαστήριο δέχθηκε εξάλλου ότι ένα εθνικό σύστημα που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική (απόφαση Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψεις 50 έως 53).

42 Έτσι, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι το παρεχόμενο στους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού δικαίωμα επιλογής του συστήματος που ισχύει για τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής δεν είχε ως αποτέλεσμα να εξουδετερώνει τη διάκριση υπό την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ (απόφαση Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 54).

43 Ωστόσο, αντιθέτως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, καίτοι ασφαλώς οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν το γενικό σύστημα φορολογίας, που προορίζεται κατά κύριο λόγο για τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή είναι γενικά ευνοϊκότερο από το γενικό σύστημα φορολογίας και επιβαρύνει λιγότερο τους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού από τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.

44 Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού και φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής, η οποία συνίσταται στο ότι τα μικτά εισοδήματα των πρώτων υπόκεινται σε οριστική φορολογία με ενιαίο συντελεστή μέσω παρακρατήσεως στην πηγή, ενώ τα καθαρά εισοδήματα των δευτέρων φορολογούνται βάσει προοδευτικής κλίμακας με παράλληλη πρόβλεψη μιας βασικής εκπτώσεως, είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης υπό την προϋπόθεση ότι ο ενιαίος

συντελεστής δεν είναι υψηλότερος από τον συντελεστή που προκύπτει από την εφαρμογή στην πράξη, όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο, της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας στα καθαρά εισοδήματα που υπερβαίνουν το ποσό της βασικής εκπτώσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψεις 53 επ.).

45 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η H. Hirvonen θα είχε καταβάλει υψηλότερο φόρο αν είχε επιλέξει να εξομοιωθεί προς φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής και να υπαχθεί με τον τρόπο αυτόν στο γενικό σύστημα φορολογίας. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο επέλεξε το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, που διέπεται από τον νόμο περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος. Δεδομένου ότι φορολογήθηκε ευνοϊκότερα έναντι της καταστάσεως στην οποία θα βρισκόταν αν είχε επιλέξει το γενικό σύστημα φορολογίας, η H. Hirvonen δεν μπορεί να ζητεί επιπλέον το φορολογικό πλεονέκτημα που θα της είχε χορηγηθεί στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας.

46 Όπως σημειώνει η φορολογική αρχή με τις παρατηρήσεις της, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η άρνηση της αρχής αυτής να δεχθεί την επίμαχη στην κύρια δίκη προσωπική έκπτωση πρέπει να γίνει αποδεκτή ως στοιχείο εγγενές προς το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, διότι το σύστημα αυτό αποσκοπεί τόσο στην απλούστευση του έργου της ως άνω αρχής όσο και στην ελάφρυνση του φορολογουμένου κατοίκου εξωτερικού. Έτσι, όταν ο τελευταίος επιλέγει να υπαχθεί σε ένα τέτοιο σύστημα, η αρχή αυτή απαλλάσσεται από το έργο της εισπράξεως του φόρου από τον εν λόγω φορολογούμενο, οπότε δεν είναι αναγκαίο να έχει πλήρη εικόνα της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του. Παράλληλα, ο ως άνω φορολογούμενος απαλλάσσεται από κάθε υποχρέωση συνεργασίας, υπό την έννοια ότι δεν υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στη σουηδική γλώσσα για τα εισοδήματα που εισπράττει στη Σουηδία και, κατά συνέπεια, δεν είναι υποχρεωμένος να εξοικειωθεί με το φορολογικό σύστημα κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος της κατοικίας του.

47 Επομένως, διαπιστώνεται ότι είναι σύμφωνη προς την ουσία του συστήματος παρακρατήσεως στην πηγή να μην μπορούν να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο του τρόπου αυτού φορολογήσεως όλες οι δαπάνες στις οποίες όντως προβαίνει ο φορολογούμενος, δεδομένου ότι ο φόρος εισπράττεται μέσω του εθνικού φορέα κοινωνικών ασφαλίσεων εντός του κράτους προελεύσεως των εισοδημάτων. Κατά κανόνα, ο φορέας αυτός δεν υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη ορισμένες δαπάνες, ο δε συνυπολογισμός όλων των δαπανών αυτών θα αντέβαινε προς την απλοποίηση την οποία επιδιώκει το σύστημα παρακρατήσεως στην πηγή.

48 Επομένως, το γεγονός ότι εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν παρέχει σε φορολογούμενο κάτοικο εξωτερικού ειδικές εκπτώσεις δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο όσον αφορά τη διαπίστωση ενδεχόμενης παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης λόγω της θεσπίσεως τέτοιας ρυθμίσεως, εφόσον ο φορολογούμενος αυτός δεν έχει φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική του.

49 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων, εθνική ρύθμιση δεν παρέχει σε φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού που εισπράττουν το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους από άλλο κράτος και οι οποίοι έχουν επιλέξει να υπαχθούν στο σύστημα φορολογήσεως στην πηγή τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο του συνήθους συστήματος φορολογήσεως δεν αποτελεί δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 21 ΣΛΕΕ εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού δεν έχουν φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική τους.

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων, εθνική ρύθμιση δεν παρέχει σε φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού που εισπράττουν το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους από άλλο κράτος και οι οποίοι έχουν επιλέξει να υπαχθούν στο σύστημα φορολογήσεως στην πηγή τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο του συνήθους συστήματος φορολογήσεως δεν αποτελεί δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 21 ΣΛΕΕ εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού δεν έχουν φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική τους.

(υπογραφές)