ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL
της 12ης Μαΐου 2005 [1]

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Η παρούσα υπόθεση εντάσσεται σε μια σειρά εν μέρει εκκρεμουσών ακόμη υποθέσεων που αφορούν τα κατά το κοινοτικό δίκαιο όρια της φορολογικής κυριαρχικής εξουσίας των κρατών μελών [2].

2. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εν προκειμένω αν η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων απαγορεύει εθνική ρύθμιση, κατά την οποία φορολογικές μειώσεις βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως δεν παρέχονται σε κατοίκους αλλοδαπής, όταν αυτοί δεν πραγματοποιούν εισοδήματα εντός του οικείου κράτους μέλους, τα οποία λαμβάνονται ως βάση υπολογισμού των εισφορών για τη χρηματοδότηση των κοινωνικών ασφαλίσεων.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Κοινοτικό δίκαιο*

3. Κατά το άρθρο 56 ΕΚ (παλαιό άρθρο 73Β της Συνθήκης ΕΚ), απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Αυτό πάντως δεν θίγει τις σχετικές φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους [άρθρο 58 παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ (παλαιό άρθρο 73Δ της Συνθήκης ΕΚ)]. Εντούτοις, η διάταξη αυτή

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Βλ. ειδικότερα τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer της 26ης Οκτωβρίου 2004 στην εκκρεμούσα υπόθεση C-376/03, D. Quiest. Βλ. περαιτέρω τις εκκρεμούσες υποθέσεις C-152/03, Ritter-Coulais (με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger της 1ης Μαρτίου 2005), C-403/03, Schempp (με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed της 27ης Ιανουαρίου 2005), C-446/03, Marks & Spencer (με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro της 7ης Απριλίου 2005), C-513/03, van Hilten — van der Heijden, και C-8/04, Bujutra. Αντικείμενο της υποθέσεως C-8/04 είναι ομοίως η φορολόγηση στις Κάτω Χώρες εισοδημάτων από καταθέσεις και επενδύσεις κατοίκων αλλοδαπής, όπου —διαφορετικά απ' ό,τι στην παρούσα περίπτωση— τίθεται προ πάντων το ζήτημα αν υφίσταται κατά το κοινοτικό δίκαιο υποχρέωση κράτους μέλους, βάσει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, να μη κάνει διάκριση μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger της 14ης Απριλίου 2005 στην υπόθεση C-257/03, CLT-UFA (Συλλογή 2005, σ. I-1831, σ. I-1833), καθώς και τις εκκρεμούσες —όλες αφορώσες την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων— υποθέσεις C-265/04, Bouanich, C-292/04, Meilicke κ.λπ., και C-346/04, Conijn. Βλ., τέλος, την εκκρεμούσα υπόθεση C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen) που αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

δεν επιτρέπει τη θέσπιση διατάξεων που αποτελούν μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ή συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών (άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ).

4. Εξάλλου, το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ (παλαιό άρθρο 220 της Συνθήκης ΕΚ) επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν προς όφελος των υπηκόων τους, μέσω διαπραγματεύσεων, την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

Β — *Εθνικό δίκαιο*

5. Κατά το άρθρο 2.1, παράγραφος 1, του Wet op de inkomstenbelasting 2001 (νόμου περί του φόρου εισοδήματος 2001, στο εξής: νόμος IB 2001), ως υποκείμενοι στον φόρο θεωρούνται, αφενός μεν, φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες (κάτοικοι ημεδαπής), αφετέρου δε, φυσικά πρόσωπα που ναι μεν δεν έχουν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες, πλην όμως πραγματοποιούν εισοδήματα στις Κάτω Χώρες (κάτοικοι αλλοδαπής).

6. Το άρθρο 2.3 του νόμου IB 2001 προβλέπει ότι ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται στις ακόλουθες περιπτώσεις εισοδημάτων, εφόσον τα εισοδήματα αυτά πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο εντός του οικείου ημερολογιακού έτους:

α) φορολογητέα εισοδήματα από εργασία και ιδιοκατοίκηση,

β) φορολογητέα εισοδήματα από σημαντική συμμετοχή σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία,

γ) φορολογητέα εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις.

7. Κατά το άρθρο 5.2 του νόμου IB 2001, εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις υπολογίζονται κατά νόμο σε 4% (κατ' αποκοπήν απόδοση) της κατά μέσον όρον αξίας των κατεχομένων περιουσιακών στοιχείων, κατόπιν αφαιρέσεως των υφισταμένων οφειλών κατά την έναρξη και τη λήξη αντιστοίχως του ημερολογιακού έτους, εφόσον αυτή η κατά μέσον όρον αξία υπερβαίνει την αφορολόγητη περιουσία. Με την αφορολόγητη περιουσία, η οποία κατά το άρθρο 5.5 του νόμου IB 2001 ανέρχεται σε 17 600 ευρώ, επιδιώκεται η απαλλαγή των μικροκαταθετών από τον φόρο επί εισοδημάτων από καταθέσεις και επενδύσεις.

8. Ο ημεδαπός υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ως ασφαλισμένος και υπόχρεος στην καταβολή εισφορών για τα ολλανδικά ασφαλιστικά συστήματα. Το ίδιο ισχύει για κατοίκους αλλοδαπής που λόγω της εξαρτημένης εργασίας τους στις Κάτω Χώρες υπόκεινται εκεί στον φόρο εισοδήματος. Κατά το άρθρο 6 του Wet financiering volksverzekeringen (νόμου περί χρηματοδο-

τήσεως του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, στο εξής: WFV), ο ασφαλισμένος υποχρεούται καταρχήν στην καταβολή εισφορών. Οι ασφαλιστικές εισφορές υπολογίζονται σε αντιστοιχία προς τα εισοδήματα από εργασία και ιδιοκατοίκηση του οικείου ασφαλισμένου. Οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές υπόκεινται σε διάφορες μειώσεις βάσει του συστήματος καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

9. Οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι ημεδαπής δικαιούνται αφορολόγητης περιουσίας, καθώς και ορισμένων φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος φόρου εισοδήματος. Καθόσον υποχρεούνται στην καταβολή εισφορών στην κοινωνική ασφάλιση, δικαιούνται επιπλέον μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως (δηλαδή τη γενική ασφάλιση γήρατος, την ασφάλιση επιζώντων συγγενών και τη γενική ασφάλιση για ειδικές δαπάνες ασθενείας), που πρέπει κατά πρώτο λόγο να συμψηφίζονται με τις εισφορές στα ασφαλιστικά συστήματα.

10. Ο φόρος και η εισφορά επιβάλλονται σε συνδυασμό μεταξύ τους. Το φορολογητέο εισόδημα της κατηγορίας III υπόκειται σε συνδυασμένη επιβολή φόρου εισοδήματος. Σ' αυτό εφαρμόζεται ένας συνδυασμένος φορολογικός συντελεστής και μια συνδυασμένη φορολογική μείωση (βλ. το άρθρο 8.1 του νόμου IB 2001). Η συνδυασμένη φορολογική μείωση, όπως προκύπτει από το άρθρο 8.1, στοιχείο d, του νόμου IB 2001, είναι το συνολικό ποσό της φορολογικής μειώσεως για τον φόρο εισοδήματος και των φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως). Η φορολογική μείωση για τον φόρο εισοδήματος είναι, κατά το άρθρο 8.3 του νόμου IB 2001, το μέρος της τυποποιημένης φορολογικής μειώσεως που η αναλογία του προς την τυποποιημένη φορολογική μείωση είναι η ίδια με την αναλογία του πρώτου κλιμακίου της φορολογικής κλίμακας προς τον συνδυασμένο φορολογικό συντελεστή. Οι μειώσεις βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως είναι το μέρος της τυποποιημένης φορολογικής μειώσεως που η αναλογία του προς την τυποποιημένη φορολογική μείωση είναι η ίδια με την αναλογία των καθοριζομένων βάσει του WFV συντελεστών εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως (άρθρα 8.4, 8.5 και 8.6 του νόμου IB 2001 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10, παράγραφος 2, και 11 του WFV).

11. Το άρθρο 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB 2001 προβλέπει πάντως τα εξής:

«Όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι επίσης υπόχρεος στην καταβολή εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως και η κατά το άρθρο 10, παράγραφος 4, του [WFV] υπολογιζόμενη μείωση βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως δεν μπορεί να συμψηφισθεί πλήρως με την κατά το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, του [WFV] εισφορά για κοινωνική ασφάλιση, το ποσό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος μειώνεται επίσης, κατόπιν εφαρμογής ρυθμίσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας, κατά το μη συμψηφισθέν μέρος.»

12. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο κάτοικος ημεδαπής, ο οποίος δεν καταβάλλει εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση, διότι επί παραδείγματι έχει εισοδήματα

όχι από εργασία και ιδιοκατοίκηση, αλλά αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, τυγχάνει όχι μόνο της φορολογικής μειώσεως για τον φόρο εισοδήματος, αλλά και των φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

13. Σε αντίθεση προς τους υποκειμένους στον φόρο κατοίκους ημεδαπής, οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι αλλοδαπής δεν δικαιούνται κατά τον διακανονισμό των φορολογητέων τους εισοδημάτων από καταθέσεις και επενδύσεις βάσει του κεφαλαίου 7 του νόμου IB 2001 αφορολόγητης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 5.5 του νόμου IB 2001. Βάσει του κεφαλαίου 7 του νόμου IB 2001, αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο δεν δικαιούνται τυποποιημένης φορολογικής μειώσεως κατά την έννοια του άρθρου 8.2 του νόμου IB 2001.

14. Υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι αλλοδαπής δικαιούνται μειώσεων βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως εισφοράς για τα ασφαλιστικά συστήματα μόνον όταν είναι ασφαλισμένοι του ολλανδικού συστήματος κοινωνικών ασφαλίσεων, πράγμα πάλι που προϋποθέτει ότι έχουν εισοδήματα από εργασία και ιδιοκατοίκηση στις Κάτω Χώρες και, επομένως, καταβάλλουν εκεί εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση.

15. Βάσει του άρθρου 2.5 του νόμου IB 2001, κάτοικοι αλλοδαπής υποκείμενοι στον φόρο μπορούν πάντως, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να επιλέγουν την εφαρμογή των κανόνων του νόμου IB 2001 για κατοίκους ημεδαπής υποκειμένους στον φόρο. Όταν ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο κάνει χρήση αυτής της «ρυθμίσεως περί επιλογής», δικαιούται καταρχήν αφορολόγητης περιουσίας και όλων των φορολογικών μειώσεων, εφόσον πληροί κατά τα λοιπά τις προς τούτο τιθέμενες προϋποθέσεις.

Γ — *Επί της συναφθείσας μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Βελγίου Συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας*

16. Βάσει αυτής της διμερούς Συμβάσεως της 19ης Οκτωβρίου 1970[3], η ακίνητη περιουσία φορολογείται στο κράτος στο οποίο κείται (άρθρο 23, παράγραφος 1, της Φορολογικής Συμβάσεως).

17. Βάσει του άρθρου 25, παράγραφος 3, της Φορολογικής Συμβάσεως, «[τ]α φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στο ένα κράτος απολαύουν στο έτερο κράτος των προσωποπαγών εκπτώσεων και μειώσεων που χορηγούνται από το έτερο αυτό κράτος στους υπηκόους του λόγω της καταστάσεως ή των οικογενειακών τους βαρών».

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, 192 [Σύμβαση μεταξύ της Κυβερνήσεως του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Κυβερνήσεως του Βασιλείου του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας και για τον καθορισμό ορισμένων άλλων κανόνων σε σχέση με την επιβολή φόρου (στο εξής: Φορολογική Σύμβαση)].

18. Αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο που είναι κάτοικοι Βελγίου και οι οποίοι δεν κάνουν χρήση της «ρυθμίσεως περί επιλογής» απολαύουν, σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, των πλεονεκτημάτων της Φορολογικής Συμβάσεως. Με την απόφαση του Staatssecretaris van Financiën [Υφυπουργού Οικονομικών], της 21ης Φεβρουαρίου 2002 [4], διευκρινίζονται οι συνέπειες του άρθρου 25, παράγραφος 3, της Φορολογικής Συμβάσεως.

III — Περιστατικά και διαδικασία

19. Ο J. E. J. Blanckaert έχει τη βελγική ιθαγένεια και κατοικεί στο Βέλγιο. Μαζί με τη σύζυγό του, είναι κύριος εξοχικής κατοικίας στο Retranchement στις Κάτω Χώρες. Δεν πραγματοποιεί εισοδήματα ούτε από εργασία και ιδιοκατοίκηση στις Κάτω Χώρες ούτε από σημαντική συμμετοχή σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία. Πάντως, πραγματοποιεί εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις στις Κάτω Χώρες μέσω της εξοχικής κατοικίας.

20. Ο J. E. J. Blanckaert δεν είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και, επομένως, δεν θεωρείται στις Κάτω Χώρες ως υπόχρεος καταβολής εισφορών.

21. Ο J. E. J. Blanckaert πραγματοποιεί λιγότερο του 90 % του οικογενειακού του εισοδήματος στις Κάτω Χώρες. Δεν έκανε χρήση της «ρυθμίσεως περί επιλογής» κατά το άρθρο 2.5 του νόμου IB 2001.

22. Σε βάρος του J. E. J. Blanckaert βεβαιώθηκε από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές φόρος εισοδήματος για το έτος 2001 βάσει φορολογητέου εισοδήματος από καταθέσεις και επενδύσεις 1 610 ευρώ. Το οφειλόμενο ποσό ήταν 339 ευρώ. Σύμφωνα με τις διατάξεις της βελγο-ολλανδικής Φορολογικής Συμβάσεως, η αφορολόγητη περιουσία ελήφθη υπόψη κατά τον υπολογισμό των εισοδημάτων του J. E. J. Blanckaert από καταθέσεις και επενδύσεις. Επίσης, χορηγήθηκε στον J. E. J. Blanckaert η γενική φορολογική μείωση ύψους 144 ευρώ για τον φόρο εισοδήματος. Αντιθέτως, δεν του χορηγήθηκαν οι φορολογικές μειώσεις βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

23. Ο J. E. J. Blanckaert είχε εντούτοις ζητήσει την πλήρη γενική μείωση 1 576 ευρώ, επομένως περιλαμβανομένων των μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος για τη γενική ασφάλιση γήρατος, την ασφάλιση επιζώντων συγγενών και τη γενική ασφάλιση για ειδικές δαπάνες ασθενείας.

24. Ο J. E. J. Blanckaert υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της σχετικής βεβαιώσεως φόρου, την οποία όμως επιβεβαίωσε ο αρμόδιος επιθεωρητής. Κατά της αποφάσεως αυτής άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te's-Hertogenbosch.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Με διάταξη της 4ης Δεκεμβρίου 2003, το Gerechtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να ζητήσει από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Δικαιούται, βάσει του κοινοτικού δικαίου, αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο, που είναι κάτοικος κράτους μέλους και δεν έχει στις Κάτω Χώρες εισόδημα από εργασία, αλλά πραγματοποιεί εισόδημα μόνον από καταθέσεις και επενδύσεις, και επομένως δεν υποχρεούται στην καταβολή εισφορών και δεν καταβάλλει εισφορές στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, να του χορηγηθούν από τις Κάτω Χώρες, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός του από καταθέσεις και επενδύσεις, οι μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως (που περιλαμβάνει τη γενική ασφάλιση γήρατος, την ασφάλιση επιζώντων συγγενών και τη γενική ασφάλιση για ειδικές δαπάνες ασθενείας), ενώ ο ημεδαπός υποκείμενος στον φόρο δικαιούται, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός του από καταθέσεις και επενδύσεις, αυτών των μειώσεων, διότι θεωρείται ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και υπόχρεος στην καταβολή εισφορών, ακόμη και αν δεν πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες εισόδημα από εργασία, αλλά πραγματοποιεί εισόδημα μόνον από καταθέσεις και επενδύσεις και για τον λόγο αυτόν δεν καταβάλλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως;

2) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το αν ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί λιγότερο του 90% του οικογενειακού του εισοδήματος στις Κάτω Χώρες; Ειδικότερα:

α) Έχει εφαρμογή το κριτήριο Schumacker σε κατοίκους ημεδαπής και κατοίκους αλλοδαπής μόνο στην περίπτωση υποκειμενικών και προσωποπαγών φορολογικών πτυχών, όπως του δικαιώματος εκπτώσεως προσωπικών ή οικογενειακών δαπανών, ή και αντικειμενικών ή μη προσωποπαγών φορολογικών πτυχών, όπως του φορολογικού συντελεστή;

β) Μπορούν τα κράτη μέλη, όταν αποφασίζουν αν ο κάτοικος αλλοδαπής θα τύχει της μεταχειρίσεως κατοίκου ημεδαπής, να χρησιμοποιούν έναν ποσοτικό κανόνα (όπως τον κανόνα του 90 %), παρά το γεγονός ότι με αυτόν δεν διασφαλίζεται ότι εξαλείφεται κάθε δυσμενής διάκριση;

3) Αποτελεί η ρύθμιση περί επιλογής κατά την έννοια του άρθρου 2.5 του νόμου IB 2001 αποτελεσματικό μέσο που διασφαλίζει ότι ο ενδιαφερόμενος μπορεί να κάνει χρήση των δικαιωμάτων του που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ και τα οποία αποκλείουν οποιαδήποτε μορφή δυσμενούς διακρίσεως;

Εάν ναι, αποτελεί το μέσο αυτό και στην παρούσα περίπτωση, όπου ο προσφεύγων έχει εισόδημα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, ένα αποτελεσματικό μέσο, δεδομένου ότι [...] αυτή η ρύθμιση περί επιλογής δεν μπορεί να ωφελήσει τον προσφεύγοντα;»

IV — Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26. Το Gerechtshof te's-Hertogenbosch υπέβαλε εν όλω τρία προδικαστικά ερωτήματα. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Gerechtshof ερωτά κατ' ουσίαν κατά πόσον, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, επιτρέπεται από απόψεως κοινοτικού δικαίου διαφοροποίηση μεταξύ ασφαλισμένων στην κοινωνική ασφάλιση και άλλων κατά τη φορολόγηση των εισοδημάτων από καταθέσεις και επενδύσεις, όσον αφορά τη χορήγηση μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Το ερώτημα αυτό ανακύπτει από το γεγονός ότι ασφαλισμένοι στην κοινωνική ασφάλιση —με τη σημαντική εξαίρεση των αποκαλούμενων μεθοριακών εργαζομένων— είναι κατά κανόνα κάτοικοι ημεδαπής, ενώ κάτοικοι αλλοδαπής σπανίως μπορούν να εμπίπτουν στο καθεστώς των κοινωνικών ασφαλίσεων του οικείου κράτους μέλους.

27. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο θίγει ζητήματα που αφορούν το αποκαλούμενο κριτήριο Schumacker [5] προκειμένου να καταστεί σαφές κατά πόσον ένας κάτοικος ημεδαπής και ένας κάτοικος αλλοδαπής, υποκείμενοι στον φόρο, βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την παρεχόμενη κατά το εθνικό δίκαιο σε υποκειμένους στον φόρο κατοίκους αλλοδαπής ευχέρεια επιλογής φορολογικής μεταχειρίσεως όμοιας προς αυτήν των κατοίκων ημεδαπής.

A — *Κύρια επιχειρήματα των μετεχόντων της διαδικασίας*

28. Ως προς το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όλοι οι μετέχοντες της διαδικασίας, εκτός από τον J. E. J. Blanckaert, προβάλλουν ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την εν προκειμένω εθνική ρύθμιση, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο που έχει κατοικία στο Βέλγιο και πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες απλώς εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις, και επομένως δεν υποχρεούται στην καταβολή εισφορών όσον αφορά τα ολλανδικά ασφαλιστικά συστήματα, δεν δικαιούται μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, ενώ ο ημεδαπός υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες μόνον εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις, δικαιούται των ίδιων αυτών μειώσεων.

29. Η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, διευκρινίζουν κατ' ουσίαν ότι οι εν λόγω μειώσεις εντάσσονται στον τομέα του δικαίου της κοινωνικής ασφαλίσεως. Υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως ενός υποκειμένου στον φόρο κατοίκου αλλοδαπής με εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις —όπως για παράδειγμα του J. E. J. Blanckaert—, ο οποίος δεν είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και, επομένως, δεν υποχρεούται να καταβάλλει εισφορές, και

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

της καταστάσεως ενός υποκειμένου στον φόρο κατοίκου ημεδαπής με εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, ο οποίος είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και υπ' αυτή την ιδιότητα υποχρεούται να καταβάλλει εισφορές. Λόγω των διαφορετικών αυτών αρχικών καταστάσεων, δικαιολογείται διαφορετική μεταχείριση.

30. Η Ολλανδική Κυβέρνηση προσθέτει ότι το δικαίωμα μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως ή φορολογικής μειώσεως βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως δεν εξαρτάται από την κατοικία του ενδιαφερομένου. Το δικαίωμα αυτό, αντιθέτως, εξαρτάται από το αν ο ενδιαφερόμενος —κάτοικος ημεδαπής ή κάτοικος αλλοδαπής— συμμετέχει ως ασφαλισμένος στο εθνικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Επομένως, ο κάτοικος αλλοδαπής μπορεί να προβαίνει σε διακανονισμό ενός ενδεχομένως μη χρησιμοποιηθέντος μέρους της μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως με το ποσό των οφειλόμενων φόρων, εφόσον ως ασφαλισμένος —παραδείγματος χάριν λόγω σχέσεως εργασίας στις Κάτω Χώρες— μετέχει του ολλανδικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως και, επομένως, υποχρεούται στην καταβολή εισφορών. Αντιθέτως, ο κάτοικος ημεδαπής δεν απολαύει του δικαιώματος διακανονισμού, αν δεν είναι ασφαλισμένος στο εθνικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, λόγω ιδίως των διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου [6].

31. Ο J. E. J. Blanckaert, αντιθέτως, τόνισε και πάλι κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι συνεπεία της εν λόγω εθνικής ρυθμίσεως δημιουργείται άνιση μεταχείριση κατοίκων αλλοδαπής και κατοίκων ημεδαπής, διότι, στην περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιούνται μόνον εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις στις Κάτω Χώρες, μόνον οι κάτοικοι ημεδαπής —υπό την ιδιότητά τους ως ασφαλισμένων στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως— έχουν δικαίωμα μειώσεως φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

32. Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλουν επικουρικώς ότι η εν λόγω ρύθμιση συνιστά ένα υποκειμενικό ή προσωποπαγές φορολογικό πλεονέκτημα. Στην υπόθεση της κύριας δίκης το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα δεν είναι δυνατό να παρασχεθεί, διότι ο J. E. J. Blanckaert δεν πραγματοποίησε τα εισοδήματά του αποκλειστικώς ή σχεδόν αποκλειστικώς εντός των Κάτω Χωρών. Το Δικαστήριο επέτρεψε στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν έναν ποσοτικό κανόνα (όπως το όριο του 90 %) προκειμένου να οριοθετείται η διαφορετική κατάσταση, αφενός, κατοίκων ημεδαπής και, αφετέρου, κατοίκων αλλοδαπής.

33. Ο J. E. J. Blanckaert θεωρεί ανεφάρμοστο έναν τέτοιο κανόνα, καθόσον η εφαρμογή του θα επιβεβαίωνε τη σε βάρος του δυσμενή διάκριση.

6 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς και τις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 73), όπως έχει τροποποιηθεί και ενημερωθεί από τον κανονισμό (ΕΚ) 118/97 του Συμβουλίου, της 2ας Δεκεμβρίου 1996 (ΕΕ 1997, L 28, σ. 1).

34. Όσον αφορά το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση εκθέτουν ότι δημιουργούνται αμφιβολίες από το ότι ο J. E. J. Blanckaert δεν προέβη στην επιλογή να τύχει μεταχειρίσεως ως κάτοικος ημεδαπής, οπότε το ερώτημα έχει υποθετικό χαρακτήρα.

Β — *Νομική εκτίμηση*

35. Καταρχάς, πρέπει να εξακριβωθεί αν το αιτούν δικαστήριο έχει εξειδικεύσει επαρκώς τις κοινοτικές διατάξεις, των οποίων ζητείται η ερμηνεία. Κατόπιν, πρέπει να εξετασθεί το κύριο ζήτημα της παρούσας διαδικασίας, δηλαδή κατά πόσον η διασφαλιζόμενη από το κοινοτικό δίκαιο ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων δεν επιτρέπει διαφοροποιημένη αντιμετώπιση ασφαλισμένων στην κοινωνική ασφάλιση και λοιπών προσώπων προς τον σκοπό παροχής φορολογικών πλεονεκτημάτων.

1) Επί του παραδεκτού της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και επί του εφαρμοστέου κοινοτικού δικαίου

36. Με τα προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρεται σε καμία συγκεκριμένη διάταξη του κοινοτικού δικαίου. Υπ' αυτό το πρίσμα, η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι σχεδόν αδύνατο να πληροί τις προϋποθέσεις της νομολογίας, κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο πρέπεινα διευκρινίζει τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου των οποίων ζητεί την ερμηνεία [7].

37. Πάντως, οι προϋποθέσεις αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται ως απόλυτες. Καθοριστικό, αντιθέτως, είναι αν το αιτούν δικαστήριο παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να δώσει λυσιτελή απάντηση [8]. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, «στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 234 ΕΚ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να απαντήσει» [9].

38. Επιπροσθέτως, το Δικαστήριο μπορεί να θεωρήσει επιβεβλημένο ότι «προκειμένου να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο που του υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα λυσιτελή

7 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, C-399/98, Ordine degli Architetti κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-5409, σκέψη 105).

8 — Βλ. διάταξη της 25ης Φεβρουαρίου 2003, C-445/01, Simoncello και Boerio (Συλλογή 2003, σ. I-1807, σκέψεις 22, 23 και 30).

9 — Πρβλ. ειδικότερα τις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59), της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra (Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 38), της 22ας Ιανουαρίου 2002, C-390/99, Canal Satélite (Συλλογή 2002, σ. I-607, σκέψη 18) και της 10ης Δεκεμβρίου 2002, C-153/00, der Weduwe (Συλλογή 2002, σ. I-11319, σκέψη 31).

απάντηση, μπορεί να χρειαστεί να λάβει υπόψη του κανόνες κοινοτικού δικαίου τους οποίους το εθνικό δικαστήριο δεν αναφέρει στο ερώτημά του» [10].

39. Στο σκεπτικό της παρούσας διατάξεως περί παραπομπής παρατίθενται οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ επ.). Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει περαιτέρω κατά πόσον οι διατάξεις αυτές δεν θα επέτρεπαν ενδεχομένως τις εν λόγω διατάξεις του εθνικού δικαίου. Επομένως, εξέθεσε τους λόγους επιλογής των σχετικών κοινοτικών διατάξεων των οποίων ζητεί την ερμηνεία, και ανέπτυξε τη διασύνδεση στην οποία προβαίνει μεταξύ αυτών των διατάξεων και των —εφαρμοστέων στην ενώπιόν του εκκρεμούσα υπόθεση— διατάξεων του εθνικού δικαίου. Κατά συνέπεια, η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

40. Σχετική επίσης εν προκειμένω φαίνεται να είναι η λαμβανόμενη υπόψη από το αιτούν δικαστήριο ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι στο παράρτημα I, τμήμα II, στοιχείο Α, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ [11] αναφέρονται επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται από κατοίκους αλλοδαπής. Βεβαίως, η οδηγία αυτή δεν έχει ratione temporis εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, το παράρτημα της όμως λαμβάνεται τακτικά υπόψη στη νομολογία του Δικαστηρίου — ακόμη και μετά το αναδιατυπωθέν άρθρο 56 ΕΚ επ. για την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων [12].

41. Με βάση αυτά τα δεδομένα, παρέλκει η προσφυγή στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 ΕΚ επ.), όπως προτάθηκε από την Επιτροπή.

2) Επί της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων

α) Επί της σχέσεως μεταξύ της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων και άλλων θεμελιωδών ελευθεριών

42. Η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ) διαφέρει εν πάση περιπτώσει κατά τη διατύπωσή της από τις άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες, καθόσον κατά το γράμμα του άρθρου 56 ΕΚ εμπεριέχει μια γενική απαγόρευση περιορισμών. Βεβαίως, ο απόλυτος χαρακτήρας αυτής της απαγορεύσεως μετριάζεται ιδίως από το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α, ΕΚ, καθόσον με αυτό διευκρινίζεται κατ' ουσίαν ότι η απα-

10 — Πρβλ. ειδικότερα τις αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tissier (Συλλογή 1986, σ. 1207, σκέψη 9), της 27ης Μαρτίου 1990, C-315/88, Bagli Pennacchiotti (Συλλογή 1990, σ. I-1323, σκέψη 10), της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-107/98, Teckal (Συλλογή 1999, σ. I-8121, σκέψη 39) και της 7ης Νοεμβρίου 2002, C-228/01 και C-289/01, Bourrasse και Perchicot (Συλλογή 2002, σ. I-10213, σκέψη 33).

11 — Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 1988 για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5).

12 — Βλ. την απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer (Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21): «[...], στο μέτρο που το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ [νυν άρθρο 56 ΕΚ] επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361 και παρά το γεγονός ότι η οδηγία αυτή εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ, που αντικαταστάθηκαν στο μεταξύ από τα άρθρα 73 Β επ. της Συνθήκης ΕΚ, η ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που έχει προσαρτηθεί στην οδηγία αυτή διατηρεί την ενδεικτική αξία που είχε πριν από τη θέση τους σε ισχύ, όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων, εξυπακουομένου ότι, όπως προκύπτει από την εισαγωγή της, ο κατάλογος που περιέχει δεν είναι εξαντλητικός.»

γόρευση κατά το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους [13]. Το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ διευκρινίζει περαιτέρω ότι διακρίσεις στις οποίες επιτρέπεται να προβαίνουν τα κράτη μέλη μεταξύ φορολογουμένων αναφορικά με την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων [14].

43. Πάντως, το Δικαστήριο μόλις με την απόφαση Manninen της 7ης Σεπτεμβρίου 2004 [15] είχε την ευκαιρία να εξετάσει τη βασική κανονιστική εξουσία των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων με γνώμονα τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ. Στα βασικά πορίσματα αυτής της αποφάσεως περιλαμβάνεται το ότι το άρθρο 58 ΕΚ επιτρέπει μια φορολογική νομοθεσία που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου αυτοί επενδύουν τα κεφάλαιά τους μόνον αν η κατ' αυτόν τον τρόπο διάκριση στηρίζεται σε μια εξ αντικειμένου διαφορετική κατάσταση ή όταν η διαφοροποίηση μεταξύ παρόμοιων καταστάσεων φαίνεται δικαιολογημένη από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [16]. Μια τέτοια δικαιολόγηση προϋποθέτει ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν πρέπει να υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση [17].

44. Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει ότι περιορισμοί της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων δεν απαγορεύονται καταρχήν από το άρθρο 56 ΕΚ, αλλά πρέπει αντιθέτως να εκτιμώνται με γνώμονα τη συναγόμενη από το άρθρο 58 ΕΚ απαγόρευση των διακρίσεων, όπου ενδεχομένως μπορούν να δικαιολογούνται διακρίσεις από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας.

45. Από δογματικής απόψεως, επομένως, η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων μόνον εκ πρώτης όψεως διακρίνεται από άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες και γι' αυτόν τον λόγο φαίνεται αυτόδηλη η δυνατότητα ανάλογης εφαρμογής της σχετικής με αυτές τις άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες νομολογίας στον τομέα των άμεσων φόρων [18]. Επομένως, πρέπει στη συνέχεια να εξετασθεί αυτή η νομολογία.

13 — Το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ περιέχει μια παρόμοια επιφύλαξη ως προς την εξουσία για την πάταξη ιδίως φορολογικών παραβάσεων, την προστασία της δημόσιας τάξεως ή ασφάλειας και τη συλλογή πληροφοριών για την κίνηση των κεφαλαίων.

14 — Αυτό το υπενθυμίζει το Δικαστήριο —σε συνάρτηση, πάντως, με την πρότερη διάταξη του άρθρου 73Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ— με την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 44).

15 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477).

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψεις 28 επ.

17 — Προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 29.

18 — Σ' αυτό το συμπέρασμα καταλήγει επίσης ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer με τις παρατιθέμενες στην υποσημείωση 2 προτάσεις του, σημεία 53 επ.

β) Η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τα κατά τὸ κοινοτικό δίκαιο όρια της νομοθετικής εξουσίας των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων

46. Η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τα κατά το κοινοτικό δίκαιο όρια της νομοθετικής εξουσίας των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων διαμορφώθηκε κυρίως επ' ευκαιρία εθνικών ρυθμίσεων, οι οποίες κάνουν διάκριση είτε μεταξύ υποκειμένων στον φόρο κατοίκων ημεδαπής και μη κατοίκων ημεδαπής [19] είτε πάλι ανάλογα με την προέλευση των φορολογητέων εισοδημάτων [20].

47. Συναφώς, το Δικαστήριο εξέτασε τις εθνικές ρυθμίσεις με γνώμονα την ελεύθερη κυκλοφορία [21], την ελευθερία εγκαταστάσεως [22] και την ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών [23].

48. Κατά πάγια νομολογία, καίτοι ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν σ' αυτόν τον τομέα [24]. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν απαγορεύουν μόνον εμφανείς διακρίσεις λόγω της ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως, η οποία, μέσω της εφαρμογής άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα [25].

49. Επομένως, περιέχουν μια απαγόρευση των διακρίσεων, κατά την οποία πρέπει να αποκλείεται η άνευ βάσιμου λόγου εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [26].

50. Όσον αφορά ενδεχόμενη διαφοροποίηση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής στο εθνικό φορολογικό δίκαιο, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι υφίσταται ο κίνδυνος διατάξεις κράτους μέλους, που προβλέπουν φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο για κατοίκους ημεδαπής, να αποβαίνουν κυρίως σε βάρος των υπηκόων

19 — Αποφάσεις της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779), της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-151/94, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1995, σ. I-3685), της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493), της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089), της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451), της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337), της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933), της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-209/01, Schilling και Fleck-Schilling (Συλλογή 2003, σ. I-13389) και της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443).

20 — Απόφαση Verkooijen (παρατεθείσα στην υποσημείωση 14), καθώς και αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt (Συλλογή 2003, σ. I-6817), της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-42/02, Lindman (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή), της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229), της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063) και C-242/03, Weidert και Paulus (Συλλογή 2004, σ. I-7379).

21 — Βλ. π.χ. την απόφαση Schumacker (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), καθώς και τις αποφάσεις Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling και Fleck-Schilling, Wallentin (παρατεθείσες στην υποσημείωση 19).

22 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787).

23 — Βλ. π.χ. τις αποφάσεις Gerritse (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), Skandia και Ramstedt (παρατεθείσα στην υποσημείωση 20), καθώς και την απόφαση Lindman (παρατεθείσα στην υποσημείωση 20).

24 — Πρβλ., αντί πολλών άλλων, την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 12) και την απόφαση Schilling και Fleck-Schilling (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), σκέψη 22.

25 — Πρβλ. ιδίως τις αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), και της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-27/91, Le Manoir (Συλλογή 1991, σ. I-5531, σκέψη 10).

26 — Βλ. ενδεικτικά την απόφαση Schumacker (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), σκέψη 30.

άλλων κρατών μελών, διότι οι κάτοικοι αλλοδαπής είναι συνήθως αλλοδαποί, οπότε τέτοιες διατάξεις μπορούν να συνιστούν έμμεση διάκριση λόγω της ιθαγενείας [27].

51. Στον τομέα πάντως των αμέσων φόρων, η θέση των κατοίκων ημεδαπής ορισμένου κράτους δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς τη θέση των κατοίκων αλλοδαπής, διότι από την άποψη τόσο της προελεύσεως των εισοδημάτων όσο και της φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής ή οικογενειακής καταστάσεως εμφανίζει αντικειμενικές διαφορές [28].

52. Καθοριστικής σημασίας εν προκειμένω είναι αν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη υποκειμενικά κριτήρια φορολογήσεως, όπως για παράδειγμα οι προσωπικές συνθήκες και η προσωπική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο εντός του κράτους κατοικίας ή του κράτους απασχολήσεως, εφόσον αυτά δεν συμπίπτουν, στην περίπτωση ιδίως βεβαιώσεως φόρου εισοδήματος εντός του κράτους απασχολήσεως.

53. Το Δικαστήριο, για παράδειγμα με την απόφαση Schumacker, έκρινε ότι ο κάτοικος αλλοδαπής και ο κάτοικος ημεδαπής δεν βρίσκονται σε αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση, όταν ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί αξιόλογο εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του στο κράτος απασχολήσεως. Στην περίπτωση αυτή, πράγματι, το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Η άνιση μεταχείριση συνιστά δυσμενή διάκριση έναντι του κατοίκου αλλοδαπής, διότι η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως.

54. Διαφορετική εικόνα προκύπτει στις περιπτώσεις ακριβώς, όπου τα φορολογητέα εισοδήματα δεν προέρχονται σε σημαντικό βαθμό από το κράτος απασχολήσεως. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο επισήμανε εν προκειμένω προσφάτως ότι «σε θέματα άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής, στον βαθμό που το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, και η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου» [29]: Επομένως, «το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν

27 — Πρβλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Schumacker (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), σκέψη 28, Asscher (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), σκέψη 38, και Zurstrassen (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), σκέψεις 19 και 20.

28 — Απόφαση Schumacker (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), σκέψεις 31 επ. Βλ. επίσης την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψεις 90 επ.).

29 — Πρβλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση Wallentin (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), σκέψη 15, και την παρατιθέμενη σ' αυτή νομολογία.

προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον κάτοικο αλλοδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων αλλοδαπής, τόσο από άποψη πηγής εισοδήματος όσο και από την άποψη της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως» [30]. Πάντως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί η ύπαρξη σε συγκεκριμένη περίπτωση δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιδιαίτερων περιστάσεων.

55. Καθόσον, επομένως, η κατάσταση κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής είναι συγκρίσιμη, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον διαφορετική μεταχείρισή τους μπορεί να δικαιολογείται αντικειμενικώς, εφόσον μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί να συνιστά έμμεση διάκριση λόγω της ιθαγενείας, αν ληφθεί υπόψη η προκείμενη πρόταση συλλογισμού ότι οι υπήκοοι κράτους μέλους είναι κατά κανόνα υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι ημεδαπής.

γ) Επί της υπάρξεως έμμεσης διακρίσεως σε βάρος του προσφεύγοντος της κύριας δίκης

56. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, έμμεση διάκριση σε βάρος του προσφεύγοντος θα μπορούσε να συνίσταται στο ότι αυτός —ως κάτοικος αλλοδαπής— δεν τυγχάνει του ευεργετήματος της επίδικης φορολογικής μειώσεως βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, διότι ως κάτοικος αλλοδαπής χωρίς εισοδήματα από εργασία στις Κάτω Χώρες δεν είναι εκεί υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση [31], ενώ ο κάτοικος ημεδαπής —ανεξαρτήτως του είδους των εισοδημάτων του [32]— είναι καταρχήν υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση και μπορεί αντιστοίχως να τύχει του ευεργετήματος των επίδικων φορολογικών μειώσεων. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, εντούτοις —διαφορετικά απ' ό,τι στην υπόθεση Schumacker—, δεν βρίσκεται σε άμεσο σύνδεσμο με την κατοικία του υποκειμένου στον φόρο.

57. Η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν συνδέεται εν πάση περιπτώσει άμεσα με την κατοικία του υποκειμένου στον φόρο. Η δυνατότητα μειώσεως του φόρου εισοδήματος υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB 2001 —δηλαδή στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως δεν κατέστη δυνατό να διακανονισθούν πλήρως με τις εισφορές— εξαρτάται πράγματι, κατά το γράμμα αυτής της διατάξεως, από το αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι επίσης υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση. Αυτό πάλι εξαρτάται από το αν έχει την κατοικία του στις Κάτω Χώρες ή από το αν πραγματοποιεί εισοδήματα από εργασία στο ολλανδικό έδαφος. Κατά συ-

30 — Σκέψη 16 και η παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

31 — Υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση είναι όποιος έχει την κατοικία του στις Κάτω Χώρες ή πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες εισοδήματα από εργασία (βλ. το άρθρο 6 του Algemene Ouderdomswet [γενικού νόμου ασφαλίσεως γήρατος], το άρθρο 3 του Algemene Nabestaandenwet [νόμου περί γενικευμένης ασφαλίσεως των επιζώντων συγγενών] και το άρθρο 5 του Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten [νόμου περί γενικής ασφαλίσεως ειδικών δαπανών ασθενείας]).

32 — Λόγω της παρατεθείσας στην υποσημείωση 31 ρυθμίσεως, ο κάτοικος ημεδαπής είναι υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση, χωρίς να έχει σημασία αν ενδεχομένως έχει μόνον εισοδήματα από εργασία. Κατά το άρθρο 6 του Wet financiering volksverzekeringen (νόμου περί χρηματοδοτήσεως του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως), ο ασφαλισμένος υποχρεούται καταρχήν στην καταβολή εισφορών — όπου κατά το άρθρο 8 αυτού του νόμου λαμβάνονται υπόψη μόνον εισοδήματα από εργασία και ιδιοκατοίκηση. Επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο κάτοικος ημεδαπής είναι καταρχήν ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση. Όταν, πάντως, δεν πραγματοποιεί εισοδήματα από εργασία, δεν υποχρεούται στην καταβολή εισφορών.

νέπεια, και ο κάτοικος αλλοδαπής μπορεί να τύχει του ευεργετήματος των επίδικων μειώσεων φόρου —μάλιστα δε υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB 2001, ο οποίος δεν κάνει άμεσα διάκριση ανάλογα με τον τόπο της κατοικίας — ιδίως δε όταν πραγματοποιεί εισοδήματα από εργασία στο ολλανδικό έδαφος. Η Ολλανδική Κυβέρνηση επανειλημμένως το επιβεβαίωσε αυτό κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

58. Επομένως, οι εν προκειμένω μειώσεις δεν παρασχέθηκαν στον J. E. J. Blanckaert, όχι διότι αυτός ήταν κάτοικος αλλοδαπής, αλλά διότι —ελλείψει εισοδημάτων από εργασία στις Κάτω Χώρες— ως κάτοικος αλλοδαπής δεν ήταν εκεί υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στην κοινωνική ασφάλιση.

59. Βεβαίως, θα μπορούσε να αντιταχθεί ότι η εν λόγω ρύθμιση συνδέεται εμμέσως με την κατοικία, καθόσον κάτοικοι αλλοδαπής με εισοδήματα απλώς και μόνον από καταθέσεις και επενδύσεις δεν είναι υποχρεωτικώς ασφαλισμένοι στην κοινωνική ασφάλιση, ενώ κάτοικοι ημεδαπής που βρίσκονται σ' αυτή την κατάσταση υπάγονται στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Σ' αυτό, πάντως, μπορεί να δοθεί η απάντηση ότι παρά ταύτα δεν γίνεται εν προκειμένω διάκριση ανάλογα με την κατοικία, καθόσον η πραγματοποίηση εισοδημάτων από εργασία δημιουργεί —ακριβώς και επίσης για κατοίκους αλλοδαπής— υποχρέωση υπαγωγής στην κοινωνική ασφάλιση.

60. Επομένως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο J. E. J. Blanckaert, υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης —δηλαδή ως κάτοικος αλλοδαπής χωρίς εισοδήματα από εργασία—, δεν βρίσκεται σε κατάσταση που θα μπορούσε να συγκριθεί με αυτή ενός κατοίκου ημεδαπής χωρίς εισοδήματα από εργασία, διότι υπό τέτοιες συνθήκες κατά το εθνικό δίκαιο —εν προκειμένω κατά τον αποκαλούμενο Volksverzekeringswet— μόνον κάτοικοι ημεδαπής υπέχουν υποχρέωση υπαγωγής στην κοινωνική ασφάλιση.

61. Στην αλληλουχία αυτή, σημασία έχει επίσης ότι ούτε κάτοικοι ημεδαπής τυγχάνουν πάντοτε του ευεργετήματος των επίδικων φορολογικών μειώσεων. Η Ολλανδική Κυβέρνηση διευκρίνισε συναφώς ότι και ο κάτοικος ημεδαπής, όταν σε συγκεκριμένο ασφαλιστικό κλάδο δεν έχει την ιδιότητα του ασφαλισμένου, δεν μπορεί να έχει αξίωση για την αντίστοιχη φορολογική μείωση. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις παρασχεθείσες από την Ολλανδική Κυβέρνηση πληροφορίες, ένα πρόσωπο, για παράδειγμα, που έχει φθάσει στην ηλικία των 65 ετών δεν είναι πλέον ασφαλισμένο στο σύστημα ασφαλίσεως γήρατος και κατ' αντιστοιχία δεν μπορεί πλέον να έχει αξίωση για τη φορολογική μείωση ως προς αυτή την ασφάλιση. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της —δηλαδή της εξασφαλίσεως ενός κατωτάτου ορίου διαβιώσεως [33]— η εν λόγω ρύθμιση φαίνεται επομένως συνεπής.

62. Όσον αφορά τον συνεπή χαρακτήρα της εθνικής ρυθμίσεως, πρέπει επιπλέον να σημειωθεί ότι η διεκδικούμενη από τον J. E.

33 — Σύμφωνα με τις δηλώσεις των εκπροσώπων της Ολλανδικής Κυβερνήσεως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

J. Blanckaert δυνατότητα επικλήσεως των μειώσεων λόγω καταβολής εισφορών στα ασφαλιστικά συστήματα θα περιήγε τον κάτοικο αλλοδαπής χωρίς εισοδήματα από εργασία —χωρίς να υπάρχει αντικειμενικός λόγος— σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με έναν κάτοικο ημεδαπής που δεν πραγματοποιεί εισοδήματα από εργασία, διότι ο προβλεπόμενος από το άρθρο 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB 2001 διακανονισμός των οικείων μειώσεων φόρου με τον φόρο εισοδήματος ισχύει μόνο για την περίπτωση κατά την οποία δεν ήταν δυνατός κανένας διακανονισμός με τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, οπότε έχει επικουρικό χαρακτήρα. Δεδομένου ότι ο κάτοικος αλλοδαπής χωρίς εισοδήματα από εργασία δεν είναι υπόχρεος καταβολής εισφορών, ενδεχόμενος διακανονισμός μειώσεων ασφαλιστικών εισφορών με τον φόρο εισοδήματος εκ των προτέρων δεν θα είχε επικουρικό χαρακτήρα. Επιπλέον θα ήταν αντίθετος προς το σύστημα, εφόσον ένα τέτοιο πρόσωπο δεν είναι ασφαλισμένο στην ολλανδική κοινωνική ασφάλιση, οπότε τελικώς θα καθίσταντο άνευ λόγου προνομιούχοι οι κάτοικοι αλλοδαπής έναντι των κατοίκων ημεδαπής που δεν είναι ασφαλισμένοι στην κοινωνική ασφάλιση [34].

63. Ανεξαρτήτως του ζητήματος της δυνατότητας συγκρίσεως, θα μπορούσε, πάντως, να αμφισβητηθεί η δυνατότητα αντικειμενικής δικαιολογήσεως της διαφοροποιήσεως μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής και κατοίκων ημεδαπής, καθόσον μόνον οι δεύτεροι μπορούν κατά κανόνα να αναφέρονται στην ιδιότητά τους ως ασφαλισμένων όταν δεν πραγματοποιούν εισοδήματα από εργασία (και επομένως χωρίς να υφίσταται υποχρέωση καταβολής εισφορών).

34 — Βλ. το παράδειγμα ανωτέρω, στη σκέψη 61.

δ) Αντικειμενική δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχειρίσεως

64. Ο J. E. J. Blanckaert θεωρεί τελικώς ότι υφίσταται δυσμενή διάκριση, διότι, κατά το ολλανδικό δίκαιο, ένα πρόσωπο χωρίς εισοδήματα από εργασία —ανάλογα με το αν είναι ή όχι κάτοικος ημεδαπής— μπορεί να αναφέρεται ή όχι στην ιδιότητά του ως ασφαλισμένου στο πλαίσιο του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Όταν, όμως, ένα πρόσωπο δεν είναι ασφαλισμένο, δεν υφίσταται πλέον γι' αυτό η δυνατότητα μειώσεως του φόρου εισοδήματος μέσω μεταφοράς των μη διακανονισθέντων με τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως ποσών των μειώσεων των εισφορών αυτών.

65. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση τόνισαν ότι η εν λόγω ρύθμιση εντάσσεται στο δίκαιο των κοινωνικών ασφαλίσεων —και όχι στο φορολογικό δίκαιο—, πράγμα που συναρτάται με την αποκλειστική κανονιστική αρμοδιότητα των κρατών μελών. Η ένταξη της εν λόγω ρυθμίσεως στον έναν ή τον άλλο τομέα δεν φαίνεται πάντως να έχει σημασία, καθόσον τα κράτη μέλη οφείλουν και στον τομέα του δικαίου της κοινωνικής ασφαλίσεως να ασκούν τις κανονιστικές τους αρμοδιότητες τηρώντας τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου [35].

35 — Αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998, C-158/96, Kohll (Συλλογή 1998, σ. I-1931, σκέψη 19) και της 12ης Ιουλίου 2001, C-157/99, Smits και Peerbooms (Συλλογή 2001, σ. I-5473, σκέψη 46). Βλ., συναφώς, Maydell, «Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht», http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.

66. Σημασία, αντιθέτως, έχει ότι, κατά πάγια νομολογία, «το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να διαρρυθμίζουν τα συστήματά τους κοινωνικής ασφαλίσεως» [36]. Το Δικαστήριο συνάγει εντεύθεν ότι «ελλείψει εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο, εναπόκειται στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους να καθορίσει, αφενός, τις προϋποθέσεις του δικαιώματος ή της υποχρεωτικής υπαγωγής σε σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως» [37] «και, αφετέρου, τις προϋποθέσεις χορηγήσεως δικαιώματος προς λήψη παροχών» [38]. Επομένως, ο καθορισμός της εκτάσεως και του περιεχομένου μιας υποχρεωτικής υπαγωγής σε σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως εναπόκειται αποκλειστικώς στα κράτη μέλη.

67. Όσον αφορά τη χρηματοδότηση της κοινωνικής ασφαλίσεως, η κανονιστική αρμοδιότητα των κρατών μελών περιορίζεται επιπροσθέτως από τους κανόνες συντονισμού που περιέχονται στον κανονισμό 1408/71. Στους κανόνες αυτούς συντονισμού περιλαμβάνεται επίσης η απαγόρευση της διπλής καταβολής εισφορών κατά το άρθρο 13 [39] και οι αντίστοιχοι κανόνες απονομής αρμοδιότητας [40].

68. Ακόμη και αν —όπως υποστηρίζει ο J. E. J. Blanckaert— γίνει δεκτό ότι η εν λόγω ρύθμιση κάνει διάκριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον αντιμετωπίζει διαφορετικά τις δύο κατηγορίες όταν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί μόνον εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις στις Κάτω Χώρες —και μάλιστα καθόσον ο συμψηφισμός των μειώσεων των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως με τον φόρο εισοδήματος προβλέπεται αποκλειστικώς για τους κατοίκους ημεδαπής ως ενδεχομένως ασφαλισμένους που δεν έχουν υποχρέωση καταβολής εισφορών—, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν φαίνεται αντικειμενικώς αδικαιολόγητη.

69. Φρονώ ότι κατά τον καθορισμό του τρόπου χρηματοδοτήσεως του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως οι Κάτω Χώρες δεν όφειλαν να τηρήσουν άλλες επιταγές πέραν των αρχών που προκύπτουν από τον κανονισμό 1408/71. Ειδικότερα, από το κοινοτικό δίκαιο δεν συνάγεται κανενός είδους υποχρέωση να λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις προς τον σκοπό χρηματοδοτήσεως των κοινωνικών ασφαλίσεων [41]. Αντιστρόφως, επίσης, δεν

36 — Αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1984, 238/82, Duphar (Συλλογή 1984, σ. 523, σκέψη 16), της 17ης Ιουνίου 1997, C-70/95, Sodemare κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3395, σκέψη 27). Βλ. επίσης τις αποφάσεις Kohll (παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 17, και Smits και Peerbooms (ομοίως παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 44.

37 — Αποφάσεις της 24ης Απριλίου 1980, 110/79, Coonan (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 77, σκέψη 12), της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-349/87, Paraschi (Συλλογή 1991, σ. I-4501, σκέψη 15), Kohll (παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 18, και Smits και Peerbooms (ομοίως παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 45.

38 — Αποφάσεις της 30ής Ιανουαρίου 1997, C-4/95 και C-5/95, Stöber και Piosa Pereira (Συλλογή 1997, σ. I-511, σκέψη 36), καθώς και Kohll (παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 18, και Smits και Peerbooms (ομοίως παρατεθείσα στην υποσημείωση 35), σκέψη 45.

39 — Με την απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2000, C-169/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2000, σ. I-1049), για παράδειγμα, το Δικαστήριο έκρινε μια εθνική ρύθμιση, που το οικείο κράτος μέλος θεωρούσε ως φορολογική ρύθμιση, ασυμβίβαστη προς την περιεχόμενη στο άρθρο 13 του κανονισμού 1408/71 απαγόρευση της διπλής καταβολής εισφορών.

40 — Βλ. το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, του κανονισμού 1408/71: «Ο εργαζόμενος που απασχολείται στο έδαφος κράτους μέλους υπόκειται στη νομοθεσία του κράτους αυτού, ακόμη και αν κατοικεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους ή αν η επιχείρηση ή ο εργοδότης που τον απασχολεί έχει την έδρα της ή την κατοικία του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.»

41 — Όταν όμως ένα κράτος μέλος λαμβάνει εν προκειμένω απόφαση, οφείλει να τηρεί την απαγόρευση της διπλής φορολογίας κατά το άρθρο 13 του κανονισμού 1408/71, πρβλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 39).

είναι δυνατό να νοηθεί επιβαλλόμενη από το κοινοτικό δίκαιο υποχρέωση αποκλεισμού από ένα σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως των ασφαλισμένων που δεν υποχρεούνται στην καταβολή εισφορών.

70. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση υποκειμένων στον φόρο προσώπων χωρίς εισοδήματα από εργασία προς τον σκοπό της εφαρμογής μειώσεων βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως ανάλογα με την ιδιότητά τους ως ασφαλισμένων, όπως εν προκειμένω, δικαιολογείται αντικειμενικώς, τούτο δε λόγω της διαμορφώσεως του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, ως προς το οποίο δεν υπάρχει αμφιβολία ότι συνάδει προς τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου, όπως για παράδειγμα του κανονισμού 1408/71.

71. Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος.

V — Πρόταση

72. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως ακολούθως:

«Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ περί της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων εντός της Κοινότητας δεν απαγορεύουν εθνική ρύθμιση η οποία, ως προς τον φόρο εισοδήματος, παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο κάτοικο ημεδαπής φορολογική μείωση βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, ενώ αντιθέτως δεν παρέχει αυτή τη φορολογική μείωση σε υποκειμένους στον φόρο κατοίκους αλλοδαπής, καθόσον η διαφοροποίηση αυτή λαμβάνει ως συνδετικό στοιχείο όχι την κατοικία του υποκειμένου στον φόρο, αλλά την ιδιότητά του ως ασφαλισμένου στο πλαίσιο του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, χωρίς εν προκειμένω να έχει σημασία ενδεχομένως υφιστάμενη υποχρέωση του ενδιαφερομένου προς καταβολή εισφορών.»