ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 14ης Σεπτεμβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-391/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Köln (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Frans Gschwind

και

Finanzamt Aachen-Außenstadt,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 39 ΕΚ)

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch και P. Jann, προέδρους τμήματος, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (εισηγητή) και R. Schintgen, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer

γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο F. Gschwind, εκπροσωπούμενος από τον W. Kaefer, φορολογικό σύμβουλο στο Aachen,

— το Finanzamt Aachen-Außenstadt, εκπροσωπούμενο από τον J. Viehöfer, Regierungsdirektor στο Finanzamt Aachen-Außenstadt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους E. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο υπουργείο,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Devadder, διευθυντή διοικήσεως της νομικής υπηρεσίας του Υπουργείου Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας με τις Αναπτυσσόμενες Χώρες, και

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, επικουρούμενη από τον A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στη νομική υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του F. Gschwind, εκπροσωπούμενου από τον W. Kaefer, επικουρούμενο από τον G. Saß, του Finanzamt Aachen-Außenstadt, εκπροσωπούμενου από τον E. Marx, Leitender Regierungsdirektor στο Finanzamt Aachen-Außenstadt, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον C.-D. Quassowski, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. S. van den Oosterkamp, βοηθό νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον A. Buschmann, κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιανουαρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαρτίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 1997, το Finanzgericht Köln υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 39 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του F. Gschwind και του Finanzamt Aachen-Außenstadt (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με τις προϋποθέσεις καθορισμού του φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες πραγματοποιηθέντος στη Γερμανία.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Η γερμανική νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος προβλέπει ένα σύστημα επιβολής φόρου διαφοροποιούμενο ανάλογα με τον τόπο κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο. Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG), τα φυσικά πρόσωπα που έχουν κατοικία ή συνήθη διαμονή στη Γερμανία υπόκεινται στον φόρο αυτό για ολόκληρο το πραγματοποιούμενο στην ημεδαπή ή αλλοδαπή εισόδημά τους (πλήρης υπαγωγή στον φόρο). Αντιθέτως, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία υπόκεινται στον εν λόγω φόρο μόνον για το μέρος του εισοδήματός τους που πραγματοποιείται στη Γερμανία (μερική υπαγωγή στον φόρο). Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 4, του EStG, αυτό το γερμανικής πηγής εισόδημα περιλαμβάνει το εισόδημα που προέρχεται από ασκούμενη στη Γερμανία έμμισθη δραστηριότητα.

4 Ο Γερμανός νομοθέτης έχει θεσπίσει υπέρ των πλήρως υπαγομένων στον φόρο φορολογουμένων, οι οποίοι είναι έγγαμοι χωρίς να έχουν οριστικώς διαζευχθεί, ένα μικτό σύστημα φορολογήσεως, συνεπαγόμενο τον καθορισμό μιας κοινής βάσεως επιβολής φόρου σε συνδυασμό με την εφαρμογή της διαδικασίας της γνωστής ως splitting, και τούτο προκειμένου να μειωθεί η προοδευτικότητα της κλίμακας συντελεστών του φόρου εισοδήματος. Για τον σκοπό αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 26b του EStG, «τα πραγματοποιούμενα από τους συζύγους εισοδήματα συμπροστίθενται και φορολογούνται από κοινού, οπότε, εκτός αντιθέτου διατάξεως, οι σύζυγοι αντιμετωπίζονται ως ένας μόνο φορολογούμενος». Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 32a, παράγραφος 5, του EStG, ο φόρος εισοδήματος για τους από κοινού φορολογούμενους συζύγους «ανέρχεται στο διπλάσιο του φόρου που πλήττει το ήμισυ του από κοινού φορολογητέου εισοδήματός τους (...) (διαδικασία splitting)». Επομένως, το εισόδημα φορολογείται ως εάν είχε αποκτηθεί κατά το ήμισυ από καθέναν από τους συζύγους. Τούτο συνεπάγεται, σε περίπτωση που τα εισοδήματα των συζύγων διαφέρουν σημαντικώς, φορολογική ελάφρυνση για το ζεύγος. Μέσω του συνδυασμένου αποτελέσματος της διαδικασίας splitting και της προοδευτικότητας του γερμανικού φόρου, αυτή η φορολογική ελάφρυνση είναι, κατ' αρχήν, τόσο περισσότερο σημαντική όσο μεγαλύτερη είναι η διαφορά μεταξύ των αντιστοίχων εισοδημάτων των συζύγων.

5 Αυτό το φορολογικό πλεονέκτημα επιφυλασσόταν, στην αρχή, στους συζύγους που κατοικούσαν στη Γερμανία, έστω κι αν ο ένας από αυτούς πραγματοποιούσε εισόδημα από αλλοδαπή πηγή, και τούτο εφόσον το τελευταίο αυτό εισόδημα λαμβανόταν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας.

6 Ύστερα από την επελθούσα το 1995 νομοθετική τροποποίηση, προκειμένου το σύστημα του φόρου εισοδήματος των μη κατοίκων ημεδαπής να προσαρμοστεί προς τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με τις αποφάσεις του της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225), και της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493), ο υποκείμενος στον φόρο έγγαμος που δεν έχει ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία και είναι υπήκοος ενός των κρατών μελών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ενός από τα συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία περί του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου μπορεί να ζητήσει, δυνάμει του άρθρου 1a, παράγραφος 1, σημείο 2, του EStG, να τύχουν επ' αυτού εφαρμογής οι ευεργετικές διατάξεις σχετικά με την κοινή για τους συζύγους βάση επιβολής φόρου καθώς και ο συντελεστής φορολογήσεως που προκύπτει από τη διαδικασία splitting όταν ο σύζυγός του κατοικεί σ' ένα από τα κράτη αυτά και

— όταν το συνολικό εισόδημα των συζύγων υπόκειται, σε ποσοστό τουλάχιστον 90 %, στον γερμανικό φόρο εισοδήματος

— ή όταν τα εισοδήματά τους που δεν υπόκεινται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος δεν υπερβαίνουν τα 24 000 γερμανικά μάρκα (DM) για ένα ημερολογιακό έτος.

7 Συγκεκριμένα, το γερμανικό δίκαιο θεωρεί, υπό τις περιστάσεις αυτές, τους συζύγους, έστω και αν αυτοί δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία, ως πλήρως υπαγομένους στον φόρο φορολογουμένους. Υπ' αυτήν τους την ιδιότητα, οι σύζυγοι απολαύουν και των λοιπών φορολογικών πλεονεκτημάτων που αναγνωρίζονται στους κατοίκους ημεδαπής υπό την έννοια της λήψεως υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς τους (οικογενειακά βάρη, έξοδα αντιμετωπίσεως απροβλέπτων καταστάσεων και λοιπά στοιχεία παρέχοντα δικαίωμα για φορολογικές εκπτώσεις και μειώσεις).

8 Οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν, σύμφωνα με τα άρθρα 26 και 26a του EStG, ζητώντας να φορολογηθούν χωριστά, να αποφύγουν την πρόσθετη επιβάρυνση που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του splitting λόγω της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας (π.χ., όταν ο ένας σύζυγος πραγματοποιεί σημαντικό εισόδημα από αλλοδαπή πηγή).

Η διαφορά της κύριας δίκης

9 Ο F. Gschwind, ο οποίος έχει την ολλανδική ιθαγένεια, κατοικεί με την οικογένειά του στις Κάτω Χώρες, πλησίον των γερμανικών συνόρων. Κατά τα έτη 1991 και 1992 ασκούσε έμμισθη δραστηριότητα στο Aachen (Γερμανία), ενώ η σύζυγός του εργαζόταν ως μισθωτή στις Κάτω Χώρες.

10 Για κάθε ένα από τα έτη αυτά, ο F. Gschwind πραγματοποίησε φορολογητέο από μισθωτές υπηρεσίες εισόδημα της τάξεως των 74 000 DM, που αντιπροσώπευε το 58 % περίπου του συνολικού εισοδήματος του ζεύγους. Σύμφωνα με το άρθρου 10, παράγραφος 1, της Συμβάσεως μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή διπλής φορολογήσεως όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο επί της περιουσίας και διαφόρους άλλους φόρους και για τη ρύθμιση άλλων φορολογικής φύσεως ζητημάτων, που υπεγράφη στη Χάγη στις 16 Ιουνίου 1959 (στο εξής: Σύμβαση), το εισόδημα του F. Gschwind φορολογούνταν στη Γερμανία ενώ αυτό της συζύγου του στις Κάτω Χώρες. Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 3, της Συμβάσεως, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές είχαν το δικαίωμα να συμπεριλαμβάνουν στη βάση επιβολής φόρου το φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα, προβαίνοντας ταυτόχρονα στην έκπτωση από τον κατ' αυτόν τον τρόπο υπολογισθέντα φόρο του τμήματος αυτού που αντιστοιχούσε στο φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα.

11 Ύστερα από την τροποποίηση, το 1995, του φορολογικού συστήματος που εφαρμοζόταν επί των φόρων που δεν είχαν εισέτι εκκαθαριστεί κατά την ημερομηνία που η τροποποίηση αυτή άρχισε να ισχύει, οι γερμανικές φορολογικές αρχές φορολό-

γησαν, το 1997, το πραγματοποιηθέν το 1991 και το 1992 εισόδημα του F. Gschwind ως πλήρως υπαγομένου στον φόρο φορολογουμένου, ενώ τον θεώρησαν ως άγαμο για τον λόγο ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 1, παράγραφος 3, και 1a, παράγραφος 1, σημείο 2, του EStG, το εισόδημα της συζύγου του από τις Κάτω Χώρες υπερέβαινε τόσο το απόλυτο όριο του μη συνεπαγόμενου φορολογικές επιπτώσεις ποσού των 24 000 DM ετησίως όσο και το όριο σχετικά με το 10 % του συνολικού εισοδήματος του ζεύγους. Η εκκαθάριση αυτή είχε ως συνέπεια για τον F. Gschwind πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση 1 012 DM, για το 1991, και 724 DM, για το 1992, σε σχέση με τον φόρο που θα είχε καταβάλει σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα που ίσχυε για τα έγγαμα ζεύγη, όπως προβλεπόταν στο άρθρο 26 και 26b του EStG, λαμβανομένου υπόψη του splitting.

12 Δεδομένου ότι η ένστασή του κατά των σχετικών με την εκκαθάριση του φόρου αποφάσεων για τα έτη 1991 και 1992 απορρίφθηκε, ο F. Gschwind προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Köln ισχυριζόμενος ότι η άρνηση εφαρμογής της προκυπτούσας από την εφαρμογή του splitting φορολογικής κλίμακας επί εγγάμων κοινοτικών υπηκόων, οι οποίοι εργάζονται στη Γερμανία και κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, αντίκειται προς το άρθρο 48 της Συνθήκης καθώς και προς τη νομολογία του Δικαστηρίου όπως αυτή προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker καθώς και από την απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

13 Προς επίλυση της διαφοράς αυτής, το Finanzgericht Köln αποφάσισε την αναστολή της ενώπιόν του διαδικασίας και την υποβολή στο Δικαστήριο του εξής προδικαστικού ερωτήματος:

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

εισόδημά τους, εντός ενός ημερολογιακού έτους, δεν υπέκειτο σε γερμανικό φόρο εισοδήματος σε ποσοστό 90 % τουλάχιστον, το δε εισόδημά τους που δεν υπέκειτο στον γερμανικό φόρο εισοδήματος υπερέβη τα 24 000 DM;»

14 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει αν αντίκειται προς το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης η εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία ναι μεν αναγνωρίζει στα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν εντός αυτού του κράτους μέλους το ευεργέτημα ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή του συστήματος splitting, πλην όμως εξαρτά τη χορήγηση του ίδιου φορολογικού πλεονεκτήματος στα έγγαμα ζεύγη που δεν κατοικούν στο εν λόγω κράτος μέλος από την προϋπόθεση ότι το 90 % τουλάχιστον του προερχομένου από ημεδαπή και αλλοδαπή πηγή εισοδήματός τους φορολογείται εντός του εν λόγω κράτους μέλους ή, σε περίπτωση που δεν συγκεντρώνεται το ποσοστό αυτό, ότι το εξ αλλοδαπής πηγής μη φορολογούμενο εντός αυτού του κράτους εισόδημά τους δεν υπερβαίνει ορισμένο ανώτατο όριο.

15 Σύμφωνα με τον Finanzamt και τη Γερμανική και Ολλανδική Κυβέρνηση, η διαφορετική μεταχείριση που υφίσταται μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής όσον αφορά την εφαρμογή του splitting δεν είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, εξαρτώντας την παροχή του πλεονεκτήματος αυτού στους μη κατοίκους ημεδαπής από την προϋπόθεση ότι το συνολικό εισόδημα των συζύγων υπόκειται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος σε ποσοστό τουλάχιστον 90 % ή το μη υποκείμενο στον φόρο αυτό εισόδημά τους δεν υπερβαίνει τα 24 000 DM, ο Γερμανός νομοθέτης έχει λάβει υπόψη του τις συνέπειες της προπαρατεθείσας αποφάσεως Schumacker. Η απόφαση αυτή επιβάλλει να αναγνωρίζεται το πλεονέκτημα του splitting στους μη κατοίκους ημεδαπής μόνον όταν η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή τους δεν θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη στο κράτος της κατοικίας τους, λόγω του ότι πραγματοποιούν στη Γερμανία το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός τους και ολόκληρο σχεδόν το οικογενειακό τους εισόδημα.

16 Σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση, όπου ένα σημαντικό μέρος του οικογενειακού εισοδήματος πραγματοποιείται εντός του κράτους της κατοικίας του φορολογο-

υμένου, το τελευταίο αυτό κράτος είναι σε θέση να παρέχει τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία του πλεονεκτήματα που προκύπτουν αφού ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

17 Αντιθέτως, η Βελγική Κυβέρνηση φρονεί ότι δεν υφίσταται κανένας αντικειμενικός λόγος που να δικαιολογεί την άρνηση παροχής σε ζεύγος μη κατοίκων ημεδαπής του πλεονεκτήματος splitting για τον λόγον ότι το εξ αλλοδαπής πηγής εισόδημά του υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ανώτατο όριο ή ορισμένο ποσοστό του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής εισοδήματός του. Πράγματι, το γερμανικό σύστημα splitting δεν έχει ούτε ως αντικείμενο ούτε ως αποτέλεσμα την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος συνδεόμενου με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, το οποίο θα ήταν δυνατό να έχει παρασχεθεί και στο κράτος κατοικίας. Πρόκειται, μάλλον, για έναν τρόπο καθορισμού του συντελεστή φορολογίας, στηριζόμενο στη συνολική φοροδοτική ικανότητα της οικονομικής κοινότητας την οποία αποτελεί το ζεύγος.

18 Τέλος, η Επιτροπή θεωρεί ότι, εφόσον το κράτος κατοικίας, εν προκειμένω το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, δεν φορολόγησε, δυνάμει της Συμβάσεως για την πρόληψη διπλής φορολογήσεως, το εκ της παροχής μισθωτών υπηρεσιών εισόδημα του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, μόνον το κράτος απασχολήσεως μπορεί να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του προσφεύγοντος. Εξάλλου, ένας φορολογούμενος δεν θα επέλεγε το σύστημα του splitting παρά μόνον εντός του κράτους όπου φορολογείται ο σύζυγος με το υψηλότερο εισόδημα, και τούτο διότι μόνον έτσι το σύστημα αυτό θα επέτρεπε την ελάφρυνση του φορολογικού βάρους, μειώνοντας την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας. Επομένως, η εφαρμογή του splitting δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα διπλή φορολογική ελάφρυνση, οφειλόμενη στην οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, τόσο στο κράτος κατοικίας όσο και στο κράτος απασχολήσεως. Η Επιτροπή προσθέτει ότι η κατάσταση του προσφεύγοντος στην κύρια δίκη είναι εξ αντικειμένου ανάλογη προς αυτήν ζεύγους διαμένοντος στη Γερμανία όπου ο ένας των συζύγων πραγματοποιεί, εντός άλλου κράτους μέλους, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλασσόμενο του γερμανικού φόρου δυνάμει συμβάσεως για την πρόληψη της διπλής φορολογήσεως και στον οποίο, παρ' όλ' αυτά, ο Γερμανός νομοθέτης παρέχει το πλεονέκτημα του splitting.

19 Επικουρικώς, η Επιτροπή αμφισβητεί το ότι, ενόψει της προπαρατεθείσας νομολογίας Schumacker, ο Γερμανός νομοθέτης εγκύρως προέβλεψε να λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα των δύο συζύγων με σκοπό τον έλεγχο της τηρήσεως των σχετικών με το εισόδημα ορίων. Δεδομένου ότι ο γερμανικός φόρος πλήττει μόνον το εισόδημα

του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, εισόδημα στο οποίο προστίθεται και αυτό της συζύγου του αποκλειστικώς και μόνον προκειμένου να ληφθεί υπόψη η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας και όχι προκειμένου να φορολογηθεί και το εισόδημα αυτό, η Επιτροπή εκφράζει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον είναι λογικό, για την εκτίμηση του ορίου του 90 % των εισοδημάτων, να λαμβάνονται ως βάση τα εισοδήματα των δύο συζύγων.

20 Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, γεγονός είναι ότι τα τελευταία οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή συμμορφούμενα προς το κοινοτικό δίκαιο και, κατά συνέπεια, να απέχουν από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 21 και 26, και Wielockx, σκέψη 16).

21 Κατά πάγια νομολογία, υφίσταται δυσμενής διάκριση όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες επί παρεμφερών καταστάσεων ή όταν ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται επί διαφορετικών καταστάσεων.

22 Όσον αφορά την άμεση φορολογία, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής εντός κράτους μέλους δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, παρεμφερής προς αυτήν των μη κατοίκων ημεδαπής εντός του ίδιου κράτους, εφόσον το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος ενός κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συχνότατα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο είναι επικεντρωμένο στον τόπο της κατοικίας του, ενώ η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, που προκύπτει από τη λήψη υπόψη του συνόλου των εισοδημάτων του και της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, μπορεί να εκτιμάται καλύτερα στον τόπο όπου βρίσκεται το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, πράγμα που αντιστοιχεί, γενικώς, στη συνήθη διαμονή του (προαναφερθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 31 και 32).

23 Στη σκέψη 34 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Schumacker, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής, τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων

ημεδαπής και αυτής των μη κατοίκων ημεδαπής, τόσο από άποψη πηγής εισοδήματος όσο και από την άποψη της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως.

24 Εξάλλου, η κατοικία αποτελεί το συνδετικό στοιχείο με τον φόρο επί του οποίου στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το ισχύον διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας, και τούτο ενόψει καταστάσεων ενεχουσών στοιχεία αλλοδαπότητας.

25 Έτσι, προκειμένου για έγγαμο ζεύγος που κατοικεί στις Κάτω Χώρες και ο ένας εκ των συζύγων εργάζεται στη Γερμανία, σε περίπτωση που το τελευταίο αυτό κράτος είναι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1, της ανωτέρω Συμβάσεως, το μόνο αρμόδιο να φορολογήσει το εκ μισθωτών υπηρεσιών εισόδημα που πραγματοποιείται στο έδαφός του, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, ως κράτος κατοικίας, δύναται, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 3, της ιδίας Συμβάσεως, να περιλάβει στη βάση επιβολής φόρου το φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα, εκπίπτοντας ταυτόχρονα από τον κατ' αυτόν τον τρόπο υπολογισθέντα φόρο το μέρος που αντιστοιχεί στο φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα. Αντιθέτως, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, της εν λόγω Συμβάσεως, αν το κράτος κατοικίας είναι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η τελευταία, αποκλείοντας από τη βάση του φόρου το φορολογητέο στις Κάτω Χώρες εισόδημα, υπολογίζει το ύψος του πλήττοντος το φορολογητέο στη Γερμανία εισόδημα φόρου με βάση τον συντελεστή που εφαρμόζεται επί του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, θα μπορούσε να υφίσταται δυσμενής διάκριση, κατά την έννοια της Συνθήκης, μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής, μόνον αν, παρά το γεγονός ότι κατοικούν σε διαφορετικά κράτη μέλη, διαπιστωνόταν ότι, ενόψει του αντικειμένου και του περιεχομένου των σχετικών εθνικών διατάξεων, οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.

27 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, τούτο συμβαίνει όταν ο μη κάτοικος ημεδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως. Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές, το

κράτος κατοικίας δεν μπορεί να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, οπότε μεταξύ ενός τέτοιου μη κατοίκου και ενός κατοίκου ημεδαπής, που ασκεί ανάλογη έμμισθη δραστηριότητα, δεν υφίσταται καμία αντικειμενική, ως προς την κατάσταση, διαφορά ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 36 και 37).

28 Επιβάλλεται ωστόσο η διαπίστωση ότι μια κατάσταση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, είναι σαφώς διαφορετική αυτής επί της οποίας αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του Schumacker. Πράγματι, το εισόδημα του Schumacker αποτελούσε το σύνολο σχεδόν του φορολογητέου εισοδήματος του νοικοκυριού και ούτε αυτός ούτε η σύζυγός του διέθεταν στο κράτος κατοικίας σημαντικό εισόδημα που να επιτρέπει τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως. Επομένως, με τον καθορισμό, του ενός σε ποσοστό και του ετέρου σε απόλυτο ποσό, ορίων εισοδημάτων, αντιστοίχως, φορολογουμένων στη Γερμανία και μη υποκειμένων στον γερμανικό φόρο, η γερμανική νομοθεσία λαμβάνει ακριβώς υπόψη τη δυνατότητα συνυπολογισμού, επί μιας επαρκούς φορολογητέας βάσεως, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων εντός του κράτους κατοικίας.

29 Εν προκειμένω, ενόψει του γεγονότος ότι το 42 % σχεδόν του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής εισοδήματος του ζεύγους Gschwind πραγματοποιείται στο κράτος της κατοικίας του, το τελευταίο μπορεί να λάβει υπόψη, σύμφωνα με τον τρόπο που προβλέπεται από τη νομοθεσία του, την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του Gschwind, εφόσον η εκεί φορολογητέα βάση επιτρέπει κάτι τέτοιο.

30 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, δεν αποδείχθηκε ότι, όσον αφορά την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων όπως οι επίμαχες της κύριας δίκης, ένα έγγαμο ζεύγος, μη κάτοικοι ημεδαπής, από τους οποίους ο ένας σύζυγος εργάζεται στο οικείο κράτος φορολογήσεως και είναι δυνατό, λόγω της υπάρξεως επαρκούς φορολογητέας βάσεως εντός του κράτους κατοικίας, να ληφθεί εκεί υπόψη, από τις φορολογικές

αρχές του τελευταίου αυτού κράτους, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, βρίσκεται σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτήν του έγγαμου ζεύγους που είναι κάτοικοι ημεδαπής, έστω και αν ο ένας από τους συζύγους εργάζεται εντός άλλου κράτους μέλους.

31 Όσον αφορά το επιχείρημα της Επιτροπής ότι, για τον έλεγχο των ορίων εισοδήματος, δεν είναι λογικό να λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα των δύο συζύγων εφόσον η μέθοδος splitting εφαρμόζεται μόνον επί του εισοδήματος του μη κατοίκου ημεδαπής φορολογουμένου, αρκεί η διαπίστωση ότι, μολονότι ο υποκείμενος στον φόρο του κράτους απασχολήσεως είναι ο ιδιώτης και όχι το ζεύγος, μια μέθοδος υπολογισμού του συντελεστή φορολογήσεως, όπως αυτή του splitting, ερείδεται, ως εκ της φύσεώς της, επί της λήψεως υπόψη των εισοδημάτων καθενός από τους συζύγους.

32 Εξ όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντίκειται προς αυτό η εφαρμογή της νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία παρέχει στα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν σ' αυτό ένα φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή του συστήματος splitting, και εξαρτά την παροχή του ίδιου φορολογικού πλεονεκτήματος στα έγγαμα ζεύγη που δεν κατοικούν σ' αυτό από την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής εισοδήματός τους φορολογείται εντός του εν λόγω κράτους μέλους ή, σε περίπτωση μη συγκεντρώσεως του ποσοστού αυτού, ότι το εξ αλλοδαπής πηγής, μη φορολογούμενο εντός αυτού του κράτους, εισόδημά τους δεν υπερβαίνει ορισμένο ανώτατο όριο, διατηρώντας έτσι τη δυνατότητα να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση εντός του κράτους της κατοικίας τους.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Βελγική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 1997 το Finanzgericht Köln, αποφαίνεται:

Το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39, παράγραφος 2, ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντίκειται προς αυτό η εφαρμογή της νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία παρέχει στα έγγαμα ζεύγη που κατοικούν σ' αυτό ένα φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή του συστήματος splitting, και εξαρτά την παροχή του ίδιου φορολογικού πλεονεκτήματος στα έγγαμα ζεύγη που δεν κατοικούν σ' αυτό από την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το 90 % του εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής εισοδήματός τους φορολογείται εντός του εν λόγω κράτους μέλους ή, σε περίπτωση μη συγκεντρώσεως του ποσοστού αυτού, ότι το εξ αλλοδαπής πηγής, μη φορολογούμενο εντός αυτού του κράτους, εισόδημά τους δεν υπερβαίνει ορισμένο ανώτατο όριο, διατηρώντας έτσι τη δυνατότητα να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση εντός του κράτους της κατοικίας τους.

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Jann Gulmann

Murray Edward Ragnemalm

Sevón Wathelet Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Σεπτεμβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

G. C. Rodríguez Iglesias