ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER της 20ής Νοεμβρίου 1997 *

1. Το tribunal administratif de Strasbourg (Γαλλία) υπέβαλε στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ, διάφορα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6, 48 και 220 της Συνθήκης. Η απάντηση στα ερωτήματα αυτά κρίνεται αναγκαία για να μπορέσει να αποφανθεί επί των προσφυγών που άσκησε ο R. Gilly και η σύζυγός του κατά των αποφάσεων του directeur des services fiscaux du Bas-Rhin με τις οποίες τους επιβλήθηκαν πρόσθετες εισφορές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (στο εξής: ΦΕΦΦ) για τα έτη 1986, 1988 και 1990 έως 1993.

2. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στη διάταξη περί παραπομπής του tribunal administratif, ο R. Gilly είναι Γάλλος υπήκοος και εργάζεται ως καθηγητής στη δημόσια εκπαίδευση στη Γαλλία. Η σύζυγός του, που είχε καταρχάς τη γερμανική ιθαγένεια και απέκτησε λόγω γάμου και τη γαλλική ιθαγένεια, εργάζεται ως δασκάλα στη δημόσια εκπαίδευση στη Γερμανία. Το ζεύγος κατοικεί στη Γαλλία.

3. Η φορολογία της A. Gilly, στο πλαίσιο του ΦΕΦΦ, εμπίπτει στις διατάξεις της συμβάσεως που υπεγράφη στις 21 Ιουλίου 1959 μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας [1] (στο εξής: γαλλογερμανική σύμβαση), στις διατάξεις των συμπληρωματικών της συμβάσεως αυτής συμφωνιών της 9ης Ιουνίου 1969 και της 28ης Σεπτεμβρίου 1989, καθώς και στις διατάξεις της οδηγίας 14-B-2-93 της γαλλικής φορολογικής υπηρεσίας, περί λεπτομερών κανόνων εφαρμογής.

4. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία της A. Gilly, που της κατέβαλε το Land της Βάδης-Βυρτεμβέργης, φορολογήθηκαν στη Γερμανία, όπως προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, δεδομένου ότι πρόκειται για αμοιβή δημόσιου χαρακτήρα και ο δικαιούχος της έχει τη γερμανική ιθαγένεια.

5. Προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, η Γαλλική Δημοκρατία, ενόσω ίσχυε το άρθρο 20, στοιχείο a, της συμπληρωματικής συμφωνίας του 1969, δεν συμπεριλάμβανε τα εισοδήματα της A. Gilly στη φορολογητέα βάση του ζεύγους, αλλά τα ελάμβανε υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμοζόταν στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στη Γαλλία. Μετά την τροποποίηση της διατάξεως

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — Σύμβαση υπογραφείσα στο Παρίσι στις 21 Ιουλίου 1959 μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας προς αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση των κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και νομικής αρωγής σε θέματα φόρου εισοδήματος και περιουσίας, καθώς και σε θέματα φόρου επιτηδεύματος και εγγείου φόρου.

αυτής, με τη συμπληρωματική συμφωνία του 1989, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνταν επίσης στη Γαλλία, αλλά ετύγχαναν, λόγω των φόρων που είχαν καταβληθεί στην αλλοδαπή, πιστώσεως φόρου ίσης προς το ύψος του γαλλικού φόρου που αναλογούσε στα εισοδήματα αυτά.

6. Το ζεύγος Gilly υποστηρίζει με τις προσφυγές του ότι η εφαρμογή των διατάξεων της γαλλογερμανικής συμβάσεως συνεπάγεται, στην περίπτωσή τους, φορολογία υπερβολική, αδικαιολόγητη και ενέχουσα διακρίσεις, ασύμβατη προς τα άρθρα 3, στοιχείο γ', 6, 48, 73 Δ και 220 της Συνθήκης. Ζητούν να απαλλαγούν από τις πρόσφατες εισφορές που τους επέβαλε η γαλλική φορολογική υπηρεσία και να αναγνωριστεί υπέρ της A. Gilly το φορολογικό καθεστώς του μεθοριακού εργαζομένου. Επικουρικώς, ζητούν να κριθεί ότι η πίστωση φόρου που χορηγείται στη Γαλλία λόγω των φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή πρέπει να είναι ίση προς το ποσό του πράγματι καταβληθέντος στη Γερμανία φόρου και, επικουρικότερον, να κριθεί ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται από την A. Gilly στη χώρα αυτή δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου του νοικοκυριού στη Γαλλία. Τέλος, ζητούν να τους επιστραφεί ο αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

7. Το tribunal administratif de Strasbourg, θεωρώντας ότι η εκδίκαση των προσφυγών αυτών εξαρτάται από την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στα άρθρα 6, 48 και 220 της Συνθήκης, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντίκειται προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, όπως προκύπτει από τη Συνθήκη της Ρώμης και τα νομοθετήματα που την εφαρμόζουν, ένα φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στους μεθοριακούς εργαζομένους, όπως αυτό που προβλέπεται στη γαλλογερμανική σύμβαση, καθόσον προβλέπει ότι φορολογούνται διαφορετικά τα πρόσωπα που αμείβονται από νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου απ' ό,τι εκείνα που αμείβονται από νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, και μπορεί, ως εκ τούτου, να επηρεάζει την πρόσβαση σε θέσεις εργασίας του δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα, ανάλογα με το αν ο τόπος κατοικίας βρίσκεται στο ένα ή στο άλλο κράτος;

2) Συμβιβάζεται με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας και την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας ένας κανόνας βάσει του οποίου ο μεθοριακός εργαζόμενος που αμείβεται από κράτος ή από νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου του κράτους αυτού φορολογείται εντός του εν λόγω κράτους, αλλά, αν ο μεθοριακός εργαζόμενος έχει την ιθαγένεια του ετέρου κράτους χωρίς να είναι ταυτοχρόνως υπήκοος του πρώτου κράτους, η αμοιβή φορολογείται στο κράτος εντός του οποίου κατοικεί ο μεθοριακός εργαζόμενος;

3) Συμβιβάζεται με το άρθρο 7 [που κατέστη το άρθρο 6] [2] της Συνθήκης

2 — Το οποίο τροποποιήθηκε με το άρθρο Ζ, σημείο 8, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

ένας κανόνας φορολογικού δικαίου που προβλέπει για τους μεθοριακούς εργαζομένους, που απασχολούνται σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και κατοικούν εντός κράτους μέλους, διαφορετικό καθεστώς φορολογήσεως, ανάλογα με το αν είναι αποκλειστικά υπήκοοι του κράτους αυτού ή έχουν διπλή ιθαγένεια;

4) Αντίκεινται στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, όπως αυτή προκύπτει από τη Συνθήκη, οι φορολογικοί κανόνες που μπορούν να επηρεάσουν την επιλογή των εκπαιδευτικών των συμβαλλομένων κρατών να ασκήσουν επί μακρότερο ή βραχύτερο χρόνο τα επαγγελματικά τους καθήκοντα εντός άλλου κράτους, λόγω των διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων που ισχύουν στα εν λόγω κράτη ανάλογα με τη διάρκεια της απασχολήσεως;

5) Αφενός, πρέπει να θεωρείται ο στόχος της εξαλείψεως της διπλής φορολογίας που θέτει το άρθρο 220 της Συνθήκης, λαμβανομένων υπόψη των προθεσμιών που παραχωρήθηκαν στα κράτη για να τον υλοποιήσουν, ως έχων πλέον τον χαρακτήρα του απευθείας εφαρμοζόμενου κανόνα, βάσει του οποίου δεν πρέπει πλέον να υπάρχει διπλή φορολογία, και, αφετέρου, αντίκειται προς τον στόχο της εξαλείψεως της διπλής φορολογίας, του οποίου η πραγματοποίηση ανατίθεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 220, η φορολογική σύμβαση βάσει της οποίας το φορολογικό καθεστώς των μεθοριακών εργαζομένων των συμβαλλομένων κρατών διαφέρει ανάλογα με την ιθαγένειά τους και τον δημόσιο ή τον ιδιωτικό χαρακτήρα της θέσεως εργασίας τους· και αν το φορολογικό καθεστώς της πιστώσεως φόρου, το οποίο εφαρμόζεται σε νοικοκυριό που κατοικεί εντός ενός κράτους και κατά το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη το ακριβές ποσό του φόρου που καταβλήθηκε εντός άλλου κράτους, αλλά μόνο μια πίστωση φόρου που μπορεί να είναι κατώτερη του φόρου αυτού, συνάδει προς τον ανατεθειμένο στα κράτη μέλη στόχο της αποφυγής της διπλής φορολογίας;

6) Έχει το άρθρο 48 την έννοια ότι δεν επιτρέπει οι υπήκοοι ενός κράτους μέλους, που είναι μεθοριακοί εργαζόμενοι εντός άλλου κράτους μέλους, να υφίστανται, λόγω ενός μηχανισμού πιστώσεως φόρου όπως εκείνος που προβλέπεται στη γαλλο-γερμανική φορολογική σύμβαση, βαρύτερη φορολόγηση απ' ό,τι τα πρόσωπα που ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εντός του κράτους κατοικίας τους;»

Οι επίδικες διατάξεις της γαλλογερμανικής συμβάσεως

8. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, θέτει τη βασική αρχή ότι τα εισοδήματα του μισθωτού φορολογούνται μόνο στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο αυτός ασκεί την προσωπική δραστηριότητα που αποτελεί την πηγή των εισοδημάτων αυτών. Από τον κανόνα αυτό αποκλείονται οι αποκαλούμενες αμοιβές δημοσίου χαρακτήρα.

9. Το άρθρο 13, παράγραφος 5, στοιχείο a, περιέχει μια παρέκκλιση από τον προπαρατεθέντα κανόνα, καθόσον ορίζει ότι τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία των ατόμων που εργάζονται στη μεθοριακή ζώνη ενός εκ των συμβαλλομένων κρατών και τα οποία έχουν τη μόνιμη κατοικία τους στη μεθοριακή ζώνη του άλλου κράτους, όπου επιστρέφουν συνήθως καθημερινά, φορολογούνται μόνο στο τελευταίο αυτό κράτος.

10. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, διευκρινίζει τα κριτήρια που διέπουν τη φορολογική επιβάρυνση των δημοσίου χαρακτήρα αμοιβών. Ο γενικός κανόνας, που περιέχεται στην πρώτη περίοδο, ορίζει ότι οι αποδοχές που καταβάλλονται από το ένα εκ των δύο συμβαλλομένων κρατών, από ένα Land ή από νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου του κράτους αυτού σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν εντός του άλλου κράτους, για την παροχή διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών, φορολογούνται μόνον εντός του πρώτου κράτους.

Ο κανόνας αυτός έχει επίσης μία εξαίρεση, η οποία περιέχεται στη δεύτερη περίοδο της παραγράφου αυτής και σύμφωνα με την οποία, οσάκις οι αμοιβές καταβάλλονται σε άτομα που έχουν την ιθαγένεια του άλλου κράτους χωρίς ταυτόχρονα να είναι υπήκοοι του πρώτου κράτους, οι αμοιβές φορολογούνται μόνο στο κράτος στο οποίο τα άτομα αυτά κατοικούν.

11. Το άρθρο 16 περιέχει έναν ειδικό κανόνα που έχει εφαρμογή στους εκπαιδευτικούς οι οποίοι διακινούνται από το ένα κράτος στο άλλο για να εργαστούν για περιορισμένη περίοδο, οπότε εξακολουθούν να φορολογούνται στο κράτος της συνήθους κατοικίας. Κατά τη διάταξη αυτή, οι καθηγητές ή δάσκαλοι που κατοικούν σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη και οι οποίοι, κατά τη διάρκεια προσωρινής διαμονής δύο ετών κατ' ανώτατο όριο εντός του άλλου κράτους, λαμβάνουν αμοιβή για παιδαγωγική δραστηριότητα που ασκούν σε πανεπιστήμιο, ανωτέρα σχολή, σχολείο ή άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα φορολογούνται για την αμοιβή αυτή μόνο στο πρώτο κράτος.

12. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, καθορίζει τη διαδικασία που αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας για τους κατοίκους της Γαλλίας· το άρθρο αυτό, ως είχε στη συμπληρωματική συμφωνία της 9ης Ιουνίου 1969, όριζε τα εξής:

«a) Με την επιφύλαξη των διατάξεων των εδαφίων b και c, αποκλείονται από το γαλλικό φορολογητέο εισόδημα τα εισοδήματα που προέρχονται από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία, τα οποία, δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, φορολογούνται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία. Ο κανόνας αυτός δεν περιορίζει ωστόσο το δικαίωμα της Γαλλίας να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών, τα ως άνω εξαιρούμενα εισοδήματα.»

Από της ενάρξεως της ισχύος της συμπληρωματικής συμφωνίας που υπογράφηκε στις 28 Σεπτεμβρίου 1989, το εφαρμοστέο άρθρο που αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογία των κατοίκων Γαλλίας έχει ως εξής:

«a) Τα κέρδη και τα λοιπά καθαρά εισοδήματα που αποκτώνται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και τα οποία φορολογούνται εκεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας συμβάσεως φορολογούνται επίσης στη Γαλλία, όταν αποκτώνται από κάτοικο Γαλλίας. Ο γερμανικός φόρος δεν εκπίπτει για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος στη Γαλλία. Ο φορολογούμενος όμως έχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου υπολογιζόμενη επί του γαλλικού φόρου, στη βάση του οποίου περιλαμβάνονται τα εισοδήματα αυτά. Η πίστωση φόρου αυτή είναι ίση:

(...)

cc) για όλα τα λοιπά εισοδήματα, προς το ποσό του γαλλικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά. Η διάταξη αυτή έχει ιδίως εφαρμογή στα εισοδήματα που διαλαμβάνονται στα άρθρα (...) 13, παράγραφοι 1 και 2, και 14.»

13. Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, που προβλέπει την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, οι υπήκοι ενός συμβαλλομένου κράτους δεν υπόκεινται εντός του άλλου συμβαλλομένου κράτους σε καμία φορολογία ή φορολογική υποχρέωση διαφορετική ή βαρύτερη από τη φορολογία και τις φορολογικές υποχρεώσεις που επιβάλλονται ή μπορούν να επιβληθούν στους υπηκόους αυτού του άλλου κράτους που τελούν στην ίδια κατάσταση.

Η κοινοτική νομοθεσία

14. Οι διατάξεις των οποίων την ερμηνεία ζητεί το εθνικό δικαστήριο και οι οποίες περιλαμβάνονται όλες στη Συνθήκη είναι οι ακόλουθες:

«Άρθρο 6

Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας Συνθήκης και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεών της, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας.

(...)»

«Άρθρο 48

(...)

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

(...)»

«Άρθρο 220

Τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους:

(...)

— την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας,

(...)»

15. Περαιτέρω, το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 [3] ορίζει τα εξής:

«1. Ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους δεν δύναται στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών να έχει, λόγω της ιθαγενείας του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζομένους, ως προς τους όρους απασχολήσεως και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση, την επαγγελματική επανένταξη ή την επαναπασχόληση αν έχει καταστεί άνεργος.

2. Απολαύει των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.

(...)»

Οι διάφορες απόψεις που υποστηρίχθηκαν κατά τη διάρκεια της προδικαστικής διαδικασίας

16. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν, εντός της προθεσμίας του άρθρου 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, η Γαλλική, Βελγική, Δανική, Γερμανική, Ιταλική, Φινλανδική, Σουηδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή. Κατά την προφορική διαδικασία, διατύπωσαν παρατηρήσεις οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, οι εκπρόσωποι της Γαλλικής, Δανικής, Ιταλικής, Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή.

3 — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33).

17. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης χαρακτηρίζουν τη φορολογική κατάσταση της A. Gilly ως ενέχουσα διακρίσεις, για τρεις λόγους: πρώτον, το άρθρο 14, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής συμβάσεως προβλέπει διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με την ιθαγένεια του φορολογουμένου, καθόσον από αυτήν εξαρτάται το αν τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία αμειβόμενη από δημόσιο οργανισμό φορολογούνται εντός του κράτους που καταβάλλει την αμοιβή ή εντός του κράτους κατοικίας· δεύτερον, καθόσον η ίδια αυτή διάταξη εισάγει διάκριση μεταξύ των μεθοριακών εργαζομένων ανάλογα με το αν υπάγονται στον δημόσιο ή στον ιδιωτικό τομέα· τέλος, τρίτον, διότι το άρθρο 16 της γαλλογερμανικής συμβάσεως διακρίνει τους εκπαιδευτικούς που κατοικούν στη Γαλλία ανάλογα με το αν μεταβαίνουν στη Γερμανία για να διδάξουν κατά τη διάρκεια περιόδου μικρότερης ή μεγαλύτερης των δύο ετών.

Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η A. Gilly υπόκειται σε διπλή φορολογία, στο μέτρο που, κατ' εφαρμογή της γαλλογερμανικής συμβάσεως, τα εισοδήματα που αποκτά από μισθωτή εργασία φορολογούνται μία φορά στη Γερμανία, όπου θεωρείται άγαμος φορολογούμενος χωρίς τέκνα — ενώ στην πραγματικότητα είναι έγγαμη με δύο συντηρούμενα τέκνα — και μία δεύτερη φορά στη Γαλλία, όπου τα εισοδήματα που απέκτησε στη Γερμανία προστίθενται στα εισοδήματα του συζύγου της για τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του νοικοκυριού. Προσθέτουν, συναφώς, ότι η πίστωση φόρου λόγω της φορολογίας στην αλλοδαπή, που προβλέπεται στη σύμβαση για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία, απλώς μειώνει λίγο τη διπλή φορολογία, χωρίς ωστόσο να την καταργεί.

18. Όλα τα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις συμφωνούν στο ότι οι διατάξεις της γαλλογερμανικής συμβάσεως τις οποίες οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης θεωρούν ότι συνεπάγονται διακρίσεις και ότι είναι αντίθετες προς το άρθρο 48 της Συνθήκης είναι, στην πραγματικότητα, απολύτως συμβατές προς το άρθρο αυτό και τονίζουν ότι το άρθρο 220 στερείται αμέσου αποτελέσματος.

19. Συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι το άρθρο 48 δεν απαγορεύει να εφαρμόζουν δύο κράτη μέλη, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία επί των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία των ατόμων που κατοικούν σε ένα από τα δύο κράτη και ασκούν αμειβόμενη δραστηριότητα στο άλλο, διαφορετικά φορολογικά κριτήρια ανάλογα με το αν οι φορολογούμενοι υπάγονται στον δημόσιο ή τον ιδιωτικό τομέα ούτε απαγορεύει στα κράτη αυτά να εφαρμόζουν για τον ίδιο σκοπό, στους εργαζομένους στον δημόσιο τομέα ενός εκ των δύο, διαφορετικά φορολογικά κριτήρια ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την ιθαγένεια του κράτους αυτού ή ανάλογα με το αν οι εκπαιδευτικοί που κατοικούν σε ένα από αυτά τα κράτη μεταβαίνουν στο άλλο για να εργαστούν για περίοδο μεγαλύτερη ή όχι των δύο ετών.

Κατά τα κράτη αυτά, το άρθρο 48 ομοίως δεν απαγορεύει, στο πλαίσιο συμβάσεως μεταξύ δύο κρατών μελών προς εξάλειψη της μεταξύ τους διπλής φορολογίας, να φορολογεί, το κράτος στο οποίο ο φορολογούμενος κατοικεί, το σύνολο των εισοδημάτων του, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αποκτήθηκαν εντός του άλλου κράτους μέλους, και να του παρέχει, όσον αφορά τα τελευταία αυτά εισοδήματα, πίστωση φόρου λόγω των φόρων που κατέβαλε στην αλλοδαπή, ίση προς το ύψος του εθνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

Μερικά από τα κράτη αυτά παρατηρούν ότι το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν οφείλεται στο ότι η γαλλική φορολογική νομοθεσία συνεπάγεται μεταχείριση ενέχουσα διακρίσεις, αλλά στη διαφορά μεταξύ των φορολογικών συντελεστών των δύο κρατών, οι οποίοι είναι υψηλότεροι στη Γερμανία απ' ό,τι στη Γαλλία. Ορισμένα κράτη επισύρουν την προσοχή του Δικαστηρίου στις επιπτώσεις που θα είχε μια απόφαση ερμηνεύουσα το άρθρο 48 υπό την έννοια ότι απαγορεύει τις επίδικες διατάξεις της γαλλογερμανικής συμβάσεως, δεδομένου ότι όλες οι διατάξεις αυτές είναι σύμφωνες προς το υπόδειγμα συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (στο εξής: ΟΟΣΑ) περί της αποφυγής της διπλής φορολογίας, στο οποίο βασίζεται η πλειονότητα των διμερών συμβάσεων που συνάπτουν μεταξύ τους τα κράτη μέλη.

Όσον αφορά το άρθρο 220, τα ως άνω κράτη φρονούν ότι πρόκειται για κανόνα στερούμενο αμέσου αποτελέσματος, καθόσον δεν είναι αρκούντως σαφής και ανεπιφύλακτος και δεν απονέμει στους ιδιώτες το δικαίωμα για κατάργηση κάθε διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

20. Η Επιτροπή εξετάζει, καταρχάς, λεπτομερώς τις συνέπειες που έχει επί της φορολογικής καταστάσεως του ζεύγους Gilly η εφαρμογή της γαλλογερμανικής συμβάσεως.

Στη Γαλλία, όπου κατοικούν, το σύνολο των εισοδημάτων του ζεύγους, που συνιστά ένα «φορολογητέο νοικοκυριό», υπόκειται σε ΦΕΦΦ, ανεξάρτητα από τον τρόπο που αποκτήθηκαν, εφαρμοζομένης της κλίμακας των φορολογικών συντελεστών και της προοδευτικότητας του γαλλικού φόρου, οι δε σύζυγοι δεν έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν να φορολογηθούν ατομικώς. Για τη χορήγηση απαλλαγών και μειώσεων λόγω οικογενειακών βαρών, λαμβάνεται υπόψη το φορολογητέο εισόδημα στη Γαλλία, ήτοι το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε το ζεύγος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεδομένου ότι το εισόδημα που αποκτήθηκε στη Γαλλία είναι μικρότερο από το ήμισυ του συνολικού εισοδήματος — τα εισοδήματα που απέκτησε ο R. Gilly αντιπροσωπεύουν περίπου το 45 % —, αυτός καταλήγει να πληρώνει μεγαλύτερο ποσό ΦΕΦΦ απ' ό,τι αν φορολογούνταν ατομικώς.

Στη Γερμανία, η A. Gilly, της οποίας τα εισοδήματα αποτελούν περίπου το 55 % του συνολικού εισοδήματος του ζεύγους, δεν μπορεί να τύχει της προνομιακής κλίμακας που ισχύει για τα έγγαμα ζεύγη, η οποία αποκαλείται «Splittingtarif» [4], και θεωρείται οίκοθεν άγαμη, λόγω του ότι ο σύζυγός της δεν κατοικεί στη Γερμανία. Στην περίπτωσή της, η εφαρμογή της προνομιακής κλίμακας θα συνεπαγόταν μείωση της φορολογικής της υποχρεώσεως εντός του κράτους αυτού, δεδομένου ότι τα εισοδήματά της αποτελούν πλέον του ημίσεος του συνολικού εισοδήματος του ζεύγους.

Η Επιτροπή, βάσει της αναλύσεως αυτής, φρονεί ότι στη Γερμανία η A. Gilly θα έπρεπε να φορολογείται λαμβανομένης

4 — Με το «splitting» λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εισοδημάτων των συζύγων και καταλογίζεται πλασματικά σε έκαστον εξ αυτών το 50 %. Αν τα εισοδήματα ενός των συζύγων είναι μεγαλύτερα από τα εισοδήματα του άλλου, το σύστημα αυτό εξισώνει το φορολογητέο εισόδημα και μετριάζει την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας.

υπόψη της οικογενειακής της καταστάσεως, πράγμα το οποίο θα συνεπαγόταν τη συνεκτίμηση των εισοδημάτων που αποκτά ο σύζυγός της στη Γαλλία. Κατά τον τρόπο αυτό, θα υπήρχε λογική συνέπεια σε κάθε ένα από τα κράτη όσον αφορά την εφαρμογή της κλίμακας προοδευτικότητας του φόρου της.

21. Η Επιτροπή εξετάζει εν συνεχεία τη διάταξη που περιέχεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο cc, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, από την άποψη του άρθρου 220 της Συνθήκης. Συναφώς, τονίζει ότι το άρθρο 220 επιβάλλει στα κράτη μέλη μια υποχρέωση που αφορά τα μέσα και όχι το αποτέλεσμα — ήτοι την υποχρέωση διεξαγωγής διαπραγματεύσεων εφόσον είναι αναγκαίο — και ότι οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις που συνάπτονται με σκοπό την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ανταποκρίνονται στον στόχο του άρθρου αυτού. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, κατά τη γνώμη της, χάρη στον μηχανισμό που θεσπίστηκε με τη γαλλογερμανική σύμβαση αποφεύγεται η διπλή φορολογία και ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την επιβολή μεγαλύτερης φορολογικής επιβαρύνσεως στο ζεύγος Gilly, στο μέτρο που αυτό οφείλεται στο ότι ισχύει υψηλότερος φορολογικός συντελεστής στη Γερμανία.

22. Η Επιτροπή καταλήγει τη συλλογιστική της τονίζοντας ότι η εφαρμογή του γαλλικού νόμου στο σύνολο των εισοδημάτων του ζεύγους, αφενός, και η εφαρμογή του γερμανικού νόμου στα εισοδήματα που αποκτά η A. Gilly στη Γερμανία, αφετέρου, συνιστούν, λόγω των συνεπειών που απορρέουν όσον αφορά τη συνεκτίμηση της οικογενειακής της καταστάσεως, εμπόδιο ασύμβατο προς τις αρχές που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

23. Προτού αρχίσω την ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων που υπέβαλε το tribunal administratif de Strasbourg, θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να λάβω καταρχάς θέση επί των ακόλουθων σημείων που αφορούν:

α) Την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 177 της Συνθήκης, να αποφανθεί επί του συμβατού της γαλλογερμανικής συμβάσεως προς το κοινοτικό δίκαιο.

β) Το παραδεκτό του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος, με το οποίο το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, όπως απορρέει από τη Συνθήκη, παραβιάζεται από φορολογικούς κανόνες ικανούς να επηρεάσουν την επιλογή των εκπαιδευτικών των συμβαλλομένων κρατών να ασκήσουν για μεγαλύτερη ή μικρότερη χρονική περίοδο το επάγγελμά τους εντός άλλου κράτους.

γ) Τις κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως κάθε δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

24. Θα εξετάσω τα τρία αυτά ζητήματα με την ίδια σειρά.

A — *Η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να αποφανθεί, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 177 της Συνθήκης, επί του συμβατού της γαλλογερμανικής συμβάσεως προς το κοινοτικό δίκαιο.*

25. Συναφώς, η άποψή μου είναι ότι, όπως το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, να αποφαίνεται επί του συμβατού των κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου [5], δεν είναι αρμόδιο ούτε να αποφαίνεται επί του συμβατού προς το κοινοτικό δίκαιο των κανόνων που περιέχονται σε διεθνή συνθήκη συναφθείσα μεταξύ δύο κρατών μελών προς αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Επιπλέον, καθόσον πρόκειται για διμερή σύμβαση συναφθείσα στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η οποία δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Κοινότητας και της οποίας η ρύθμιση είναι της αποκλειστικής αρμοδιότητας των κρατών μελών, το Δικαστήριο δεν μπορεί ούτε καν να ερμηνεύσει τη σύμβαση αυτή.

Βεβαίως, οι κανόνες που διέπουν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εμπίπτουν στον τομέα του κοινοτικού δικαίου, στη δε διαφορά της κύριας δίκης αντιδικεί η φορολογική υπηρεσία ενός από τα κράτη μέλη με ένα κοινοτικό υπήκοο, ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του επί της ελεύθερης κυκλοφορίας και ο οποίος θεωρεί ότι υπέστη δυσμενή διάκριση λόγω της εφαρμογής των διατάξεων διμερούς συμβάσεως αποσκοπούσας στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο μπορεί κάλιστα να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που εμπίπτουν στον τομέα του κοινοτικού δικαίου και τα οποία θα του επιτρέψουν να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης [6].

Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο θα προτείνω στο Δικαστήριο την επαναδιατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων.

B — *Το παραδεκτό του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος, με το οποίο το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 48 απαγορεύει μια διάταξη όπως εκείνη που περιέχεται στο άρθρο 16 της γαλλογερμανικής συμβάσεως*

26. Κατά τη διάταξη αυτή, οι καθηγητές ή οι δάσκαλοι που κατοικούν σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη και οι οποίοι, κατά τη διάρκεια διαμονής δύο ετών κατ' ανώτατο όριο εντός του άλλου κράτους, λαμβάνουν αμοιβή για παιδαγωγική δραστηριότητα ασκούμενη σε πανεπιστήμιο, ανωτέρα σχολή, σχολείο ή άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα, φορολογούνται για την αμοιβή αυτή μόνο στο πρώτο κράτος.

5 — Απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 1997, C-134/95, USSL n° 47 di Biella (Συλλογή 1997, σ. I-195, σκέψη 17).

6 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 235/87, Matteucci (Συλλογή 1988, σ. 5589, σκέψη 14).

Το ζεύγος Gilly φρονεί ότι η διάταξη αυτή εισάγει διάκριση σε θέματα φορολογίας μεταξύ των εκπαιδευτικών, αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία μεταξύ Γαλλίας και Γερμανίας, δεδομένου ότι οι εκπαιδευτικοί που κατοικούν εντός ενός κράτους και διδάσκουν στο άλλο κράτος κατά τη διάρκεια περιορισμένης περιόδου υπόκεινται, λόγω του ότι τυγχάνουν του καθεστώτος του μεθοριακού εργαζομένου χωρίς να υπέχουν την υποχρέωση να κατοικούν ή να ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός της μεθοριακής ζώνης, σε λιγότερο βαρεία φορολογία απ' ό,τι εκείνη που υφίστανται οι εκπαιδευτικοί οι οποίοι, όπως η A. Gilly, κατοικούν στη Γαλλία και έχουν αποφασίσει να ασκήσουν το επάγγελά τους για περίοδο μεγαλύτερη των δύο ετών στη Γερμανία.

27. Κατά τη γνώμη μου, αυτό που επιδιώκουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης προβάλλοντας το εν λόγω επιχείρημα, το οποίο απηχεί το εθνικό δικαστήριο στη διάταξη περί παραπομπής όταν παρατηρεί ότι αυτή η φορολογική διάταξη είναι ικανή να επηρεάσει την επιλογή των εκπαιδευτικών των συμβαλλομένων κρατών να ασκούν επί μακρότερο ή βραχύτερο χρόνο το επάγγελμά τους εντός άλλου κράτους, δεν είναι τόσο να στηρίξουν τη μία ή την άλλη ερμηνεία της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας, όσο να επιτύχουν την εκ μέρους του Δικαστηρίου καταδίκη του άρθρου 16 της γαλλογερμανικής συμβάσεως, το οποίο δεν εφαρμόστηκε σ' αυτούς.

28. Πράγματι, δεν προκύπτει από την διάταξη περί παραπομπής ότι το ζεύγος Gilly βρέθηκε στην κατάσταση την οποία αφορά το άρθρο αυτό: σύμφωνα με τα στοιχεία του εθνικού δικαστηρίου, ο R. Gilly είναι καθηγητής στη δημόσια εκπαίδευση στη Γαλλία και δεν φαίνεται να δίδαξε στη Γερμανία κατά τη διάρκεια περιόδου μικρότερης ή μεγαλύτερης από δύο έτη. Η σύζυγός του είναι δασκάλα στη δημόσια εκπαίδευση στη Γερμανία, επάγγελμα που άσκησε αδιάλειπτα επί μεγαλύτερο των δύο ετών χρόνο, και δεν φαίνεται ούτε και στην περίπτωσή της να έχει προηγουμένως διδάξει στη Γαλλία επί περίοδο μικρότερη των δύο ετών διατηρώντας την κατοικία της στη Γερμανία. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και σε απάντηση σε ερώτηση που τους έθεσα, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης επιβεβαίωσαν τα στοιχεία αυτά.

29. Υφίσταται πάγια νομολογία σχετικά με τον ρόλο που ανατίθεται αντιστοίχως στα εθνικά δικαστήρια και στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας του άρθρου 177 της Συνθήκης. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, το εθνικό δικαστήριο, το οποίο και μόνο έχει άμεση γνώση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, είναι σε θέση να εκτιμήσει, εν όψει των ιδιομορφιών της, την αναγκαιότητα προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να εκδώσει τη δική του απόφαση, καθώς και το λυσιτελές των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο ερωτημάτων [7], ενώ εναπόκειται στο Δικαστήριο, προκειμένου να ελέγξει τη δική του αρμοδιότητα, να εξετάζει τις συνθήκες υπό τις οποίες το εθνικό δικαστήριο του υπέβαλε τα προδικαστικά ερωτήματα. Το πνεύμα συνεργασίας που πρέπει να διέπει τη λειτουργία της προδικαστικής παραπομπής συνεπάγεται επίσης ότι το εθνικό δικαστήριο λαμβάνει υπόψη την αποστολή που έχει ανατεθεί στο Δικαστήριο, η οποία συνίσταται στη συμβολή του στην απονομή της δικαιοσύνης εντός των κρατών μελών και όχι στη διατύπωση συμβουλευτικών γνωμοδοτήσεων επί γενικών και υποθετικών ερωτημάτων [8].

7 — Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 1978, 83/78, Pigs Marketing Board (Συλλογή τόμος 1978, σ. 739, σκέψη 25), της 28ης Νοεμβρίου 1991, C-186/90, Durighello (Συλλογή 1991, σ. I-5773, σκέψη 8), και της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 15).

8 — Αποφάσεις της 3ης Φεβρουαρίου 1983, 149/82, Robards (Συλλογή 1983, σ. 171, σκέψη 19), και Lourenço Dias, παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 17.

30. Δεδομένης της λειτουργίας αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορούσε να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από εθνικό δικαστήριο, στην περίπτωση κατά την οποία η ερμηνεία ή η εξέταση του κύρους κοινοτικού κανόνα που είχε ζητήσει το δικαστήριο αυτό δεν είχαν καμία σχέση με την πραγματικότητα ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης [9], ή όταν κλήθηκε να αποφανθεί επί ζητήματος το οποίο ήταν υποθετικής φύσεως, χωρίς να διαθέτει τα αναγκαία πραγματικά ή νομικά στοιχεία για να απαντήσει επωφελώς [10].

Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν είναι «αρμόδιο να απαντά σε ερωτήματα περί ερμηνείας που του υποβάλλονται στο πλαίσιο διαδικασίας που είναι προκατασκευασμένη από τους διαδίκους με σκοπό να αγάγουν το Δικαστήριο στο να λάβει θέση επί ορισμένων προβλημάτων κοινοτικού δικαίου, τα οποία δεν ανταποκρίνονται σε αντικειμενική ανάγκη που συνδέεται με την επίλυση διαφοράς» [11].

Συναφώς, το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι είναι απαραίτητο το εθνικό δικαστήριο να εξηγεί τους λόγους για τους οποίους φρονεί ότι είναι αναγκαία η απάντηση στα ερωτήματά του για την επίλυση της διαφοράς, πράγμα το οποίο επιτρέπει στο Δικαστήριο να ελέγξει αν η αιτούμενη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου έχει σχέση με την πραγματικότητα και το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης. Αν προκύπτει ότι το υποβληθέν ερώτημα είναι άσχετο με την επίλυση της διαφοράς αυτής, το Δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει ότι παρέλκει η έκδοση αποφάσεως [12].

31. Υπό το φως της νομολογίας αυτής και εφόσον δεν φαίνεται να έχει βρεθεί κάποιος από τους προσφεύγοντες ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου στην κατάσταση την οποία αφορά το άρθρο 16 της γαλλογερμανικής συμβάσεως — δεδομένου ότι κανένας από τους δύο δεν εργάστηκε επί χρονικό διάστημα μικρότερο των δύο ετών εντός του συμβαλλομένου κράτους στο οποίο δεν κατοικούν — θεωρώ ότι μια απάντηση του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας συδόλως θα είναι χρήσιμη στο εθνικό δικαστήριο για την επίλυση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς. Για τον λόγο αυτό, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει απαράδεκτο το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

Γ — *Η απαγόρευση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων*

32. Το εθνικό δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 6 της Συνθήκης, το οποίο απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας. Πρέπει να υπενθυμιστεί, συναφώς, ότι κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου η αρχή αυτή μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο για τις οποίες η Συνθήκη

9 — Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1981, 126/80, Salonia (Συλλογή 1981, σ. 1563, σκέψη 6)· Durighello, παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 9· της 28ης Μαρτίου 1996, C-129/94, Ruiz Bernáldez (Συλλογή 1996, σ. I-1829, σκέψη 7), και της 12ης Δεκεμβρίου 1996, C-104/95, Κοντόγιωργας (Συλλογή 1996, σ. I-6643, σκέψη 11).

10 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψεις 32 και 33).

11 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia (Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 18).

12 — Απόφαση Lourenço Dias, παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 19 και 20.

δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες περί απαγορεύσεως των διακρίσεων [13].

Στον τομέα όμως της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως εφαρμόστηκε και συγκεκριμενοποιήθηκε με το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης, το οποίο προβλέπει την κατάργηση κάθε διακρίσεως όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας· επιπλέον, το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 ορίζει ότι ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους απολαύει, επί του εδάφους των άλλων κρατών μελών, των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους· η διάταξη αυτή συνιστά τη συγκεκριμένη έκφραση της γενικής αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων μεταξύ εργαζομένων μέσω φορολογικών μέτρων.

Φαίνεται συνεπώς ότι στην υπό κρίση υπόθεση είναι άσκοπο να χρησιμοποιηθεί το άρθρο 6 της Συνθήκης για να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το tribunal administratif de Strasbourg.

Αναδιατύπωση και ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

33. Όσον αφορά τα λοιπά υποβληθέντα ερωτήματα, από τα όσα εκθέτει το εθνικό δικαστήριο στη διάταξη περί παραπομπής συνάγω ότι, υποβάλλοντας τα ερωτήματα αυτά στο Δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 177, επιθυμεί να λάβει διευκρινίσεις ως προς τα εξής σημεία:

1) πρώτον, αν το άρθρο 220 της Συνθήκης εφαρμόζεται απευθείας·

2) δεύτερον, αν το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1618/68 αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 13, παράγραφοι 1 και 5, και 14 της γαλλογερμανικής συμβάσεως, καθόσον τα άρθρα αυτά καθορίζουν κριτήρια φορολογίας, εντός του ενός ή του άλλου κράτους, των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία:

— ανάλογα με τον τόπο ασκήσεως της δραστηριότητας,

— ανάλογα με το αν ο εργαζόμενος πληροί τις προϋποθέσεις για να θεωρείται μεθοριακός εργαζόμενος υπό την έννοια της συμβάσεως,

— ανάλογα με το αν ο εργαζόμενος λαμβάνει αμοιβή δημοσίου χαρακτήρα και, στην περίπτωση αυτή, ανάλογα με το αν ο εργαζόμενος έχει την ιθαγένεια όχι του κράτους που καταβάλλει τον μισθό αλλά του άλλου συμβαλλομένου κράτους και δεν έχει ταυτοχρόνως και την ιθαγένεια του πρώτου κράτους·

13 — Αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92, Scholz (Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 6), και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκαναβή και Χρυσανθακόπουλος (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 20).

3) τρίτον, αν τα άρθρα 48 και 220 της Συνθήκης και 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 αντίκεινται στον κανόνα του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο cc, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, καθόσον η διάταξη αυτή θεσπίζει, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία των κατοίκων ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία που φορολογήθηκαν στο άλλο κράτος, έναν μηχανισμό που συνίσταται στη χορήγηση πιστώσεως φόρου ίσης προς το ύψος του εθνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά, ανεξάρτητα από το ύψος του φόρου που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος, πράγμα το οποίο, υπό ορισμένες περιστάσεις, μπορεί να καταλήξει στην εκ μέρους του φορολογουμένου καταβολή υψηλότερου ποσού ΦΕΦΦ απ' ό,τι θα όφειλε να καταβάλει αν τα εισοδήματά του είχαν αποκτηθεί εντός του κράτους κατοικίας ή υψηλότερο ποσό από εκείνο που θα όφειλε να καταβάλει αν τα εισοδήματα αυτά είχαν αποκτηθεί στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αλλά είχαν φορολογηθεί αποκλειστικά εντός του κράτους κατοικίας.

Το πρώτο ερώτημα: το ενδεχόμενο άμεσο αποτέλεσμα της διατάξεως του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης

34. Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο διερωτάται σχετικά με τη δυνατότητα άμεσης εφαρμογής της διατάξεως αυτής, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

Φρονώ ότι από το ίδιο το γράμμα της η διάταξη αυτή δεν είναι αρκούντως ακριβής και ανεπιφύλακτη για να μπορέσει να θεωρηθεί ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα και ότι, για τον λόγο αυτό, δεν μπορεί να γεννήσει υπέρ των ιδιωτών δικαιώματα τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προασπίζουν. Συμφωνώ με την Επιτροπή, η οποία υποστηρίζει ότι το άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης επιβάλλει στα κράτη μέλη μια υποχρέωση που αφορά τα μέσα και όχι το αποτέλεσμα, ήτοι την υποχρέωση να διεξαγάγουν διαπραγματεύσεις εφόσον αυτό είναι αναγκαίο.

35. Θεωρώ ότι πρέπει να εφαρμοστεί στο άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, η νομολογία που ανέπτυξε το Δικαστήριο όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να διεξαγάγουν, εφόσον είναι αναγκαίο, διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την προστασία των προσώπων, καθώς και την απόλαυση και προστασία των δικαιωμάτων υπό τους όρους που αναγνωρίζει κάθε κράτος στους υπηκόους του. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι σκοπός του άρθρου 220 δεν είναι να θέσει έναν καθαυτό λειτουργικό κανόνα δικαίου, αλλά περιορίζεται στη χάραξη του πλαισίου διαπραγματεύσεων που θα διεξαγάγουν μεταξύ τους τα κράτη μέλη εφόσον είναι αναγκαίο [14].

Επιπλέον, η διάταξη αυτή, όπως έχει διατυπωθεί, δεν επιβάλλει μια απόλυτη υποχρέωση, αλλά αφήνει στα κράτη μέλη ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως για να αποφασίσουν αν παρίσταται ανάγκη διεξαγωγής των

14 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, 137/84, Mutsch (Συλλογή 1985, σ. 2681, σκέψη 11).

διαπραγματεύσεων. Κατά την άσκηση της εν λόγω εξουσίας εκτιμήσεως, η Γαλλική Δημοκρατία και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνήψαν, ήδη από το 1959, τη σύμβαση αυτή περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η οποία κατήργησε τη σύμβαση που συνήφθη το 1934 για τους ίδιους λόγους, και την τροποποίησαν με διαδοχικές συμπληρωματικές συμφωνίες το 1969 και το 1989. Με την υπογραφή αυτής της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, η Γαλλική Δημοκρατία και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μοιράστηκαν την εξουσία να φορολογούν τα εισοδήματα των κατοίκων τους αντιστοίχως, τα οποία αποκτήθηκαν στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος ή καταβλήθηκαν από αυτό.

Το δεύτερο ερώτημα: η ίση μεταχείριση των εργαζομένων σε θέματα φορολογίας και οι διατάξεις της γαλλογερμανικής συμβάσεως περί των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία

36. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να εξεταστούν σχετικά λεπτομερώς τα άρθρα 13, παράγραφοι 1 και 5, και 14 της γαλλογερμανικής συμβάσεως, τα οποία καθορίζουν τα κριτήρια φορολογίας των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία που μπορούν να επηρεάσουν, άμεσα ή έμμεσα, τη φορολογική κατάσταση της A. Gilly και, κατ' επέκταση, την κατάσταση των μελών του «φορολογικού νοικοκυριού», στο μέτρο που, δεδομένου ότι κατοικούν στη Γαλλία, λαμβάνεται υπόψη συνολικά, κατ' εφαρμογή του γαλλικού φορολογικού δικαίου, το σύνολο των εισοδημάτων τους, χωρίς δυνατότητα χωριστής φορολογίας.

37. Το αιτούν δικαστήριο, υποβάλλοντας τα προδικαστικά ερωτήματα, φαίνεται ότι θεωρεί δεδομένο ότι πρέπει να αναγνωριστεί στην A. Gilly η κατάσταση του μεθοριακού εργαζομένου, για τον λόγο ότι η κατοικία της κείται εντός της γαλλικής μεθοριακής ζώνης και ο τόπος εργασίας της εντός της γερμανικής μεθοριακής ζώνης.

Σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 5, στοιχείο a, ως μεθοριακός εργαζόμενος νοείται το άτομο που εργάζεται εντός της μεθοριακής ζώνης ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη και το οποίο κατοικεί εντός της μεθοριακής ζώνης του άλλου συμβαλλομένου κράτους, όπου επιστρέφει συνήθως καθημερινά. Η έννοια της μεθοριακής ζώνης ορίζεται στην ίδια παράγραφο, στα στοιχεία b και c.

Δυνάμει των διατάξεων της εν λόγω παραγράφου 5, στοιχείο a, τα εισοδήματα που αποκτώνται από τον μεθοριακό εργαζόμενο εντός του κράτους απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εντός του κράτους κατοικίας. Η A. Gilly ζητεί να της αναγνωριστεί η κατάσταση του μεθοριακού εργαζομένου. Στην περίπτωση αυτή, ο μισθός της δεν θα φορολογούνταν στη Γερμανία, αλλά στη Γαλλία, όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι λιγότερο υψηλοί.

38. Ερμηνεύοντας όμως συστηματικά τις επίδικες διατάξεις της συμβάσεως, παρατηρώ ότι υφίσταται, αφενός, ο γενικός κανόνας του άρθρου 13, παράγραφος 1, που εφαρμόζεται στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία που φορολογούνται εντός του κράτους όπου ασκείται η δραστηριότητα και ότι η φορολογία του μισθού των

μεθοριακών εργαζομένων μόνον εντός του κράτους όπου αυτοί κατοικούν συνιστά εξαίρεση από αυτόν τον γενικό κανόνα.

Αφετέρου, το άρθρο 14, παράγραφος 1, της συμβάσεως θεσπίζει μία lex specialis, η οποία εφαρμόζεται στις αποκαλούμενες δημοσίου χαρακτήρα αμοιβές, που είναι οι αμοιβές που καταβάλλει ένα κράτος, ένας οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης ή ένας δημόσιος οργανισμός. Αυτή η lex specialis αποτελείται από έναν γενικό κανόνα και μία εξαίρεση. Ο γενικός κανόνας περιέχεται στην πρώτη περίοδο της παραγράφου αυτής και ορίζει ότι, αν ο εργοδότης είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και αν ο εργαζόμενος κατοικεί εντός του άλλου κράτους, οι αμοιβές και οι συντάξεις λόγω γήρατος που καταβάλλονται για την παροχή διοικητικών υπηρεσιών φορολογούνται εντός του κράτους που τις καταβάλλει. Η εξαίρεση βρίσκεται στη δεύτερη περίοδο, σύμφωνα με την οποία η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή οσάκις οι αμοιβές καταβάλλονται σε πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια του άλλου κράτους, χωρίς ταυτοχρόνως να είναι υπήκοοι και του πρώτου κράτους, οπότε στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω αμοιβές φορολογούνται μόνο στο κράτος εντός του οποίου τα άτομα αυτά έχουν την κατοικία τους.

Επί παραδείγματι, η αμοιβή που καταβάλλει το γερμανικό κράτος σε άτομο που κατοικεί στη Γαλλία φορολογείται στη Γερμανία. Αν στην ίδια αυτή υποθετική περίπτωση ο δικαιούχος έχει τη γαλλική ιθαγένεια, η αμοιβή θα φορολογηθεί στη Γαλλία. Αν, όπως στην περίπτωση της A. Gilly, έχει και τις δύο ιθαγένειες, το κράτος που καταβάλλει την αμοιβή ανακτά το δικαίωμά του να τη φορολογήσει.

39. Η αναγνώριση ενός κριτηρίου φορολογίας των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία των μεθοριακών εργαζομένων, κριτηρίου διαφορετικού από εκείνο που εφαρμόζεται στους λοιπούς μισθωτούς και στους υπαλλήλους του δημοσίου και στους εξομοιούμενους προς αυτούς, δεν αποτελεί υποχρέωση την οποία το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει στα κράτη μέλη· δεν πρόκειται ούτε και για γενικευμένη συνήθεια μεταξύ των κρατών μελών κατά την σύναψη διμερών συμβάσεων προς αποφυγή της διπλής φορολογίας [15]. Επιπλέον, από πρόσφατη συγκριτική μελέτη των διμερών φορολογικών συμβάσεων που έχει συνάψει η Γαλλική Δημοκρατία προκύπτει ότι, οσάκις υφίστανται διατάξεις προβλέπουσες ειδικό φορολογικό καθεστώς για τους μεθοριακούς εργαζομένους, ουδέποτε η αμοιβή φορολογείται εντός του κράτους κατοικίας του εργαζομένου [16].

40. Το κοινοτικό δίκαιο, όπως δεν επιβάλλει, ομοίως δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διατάξεις εφαρμοζόμενες στους μεθοριακούς εργαζομένους, οι οποίες

15 — Σύμφωνα με τα στοιχεία που περιέχονται στην έκθεση που υπέβαλε στη γαλλική Εθνοσυνέλευση ο βουλευτής D. Jacquat, εξ ονόματος της επιτροπής πολιτιστικών, οικογενειακών και κοινωνικών υποθέσεων, σχετικά με τους μεθοριακούς εργαζομένους, στις 22 Ιανουαρίου 1997 (ενημερωτική έκθεση αριθ. 3307), εκτός από την Ελλάδα που δεν έχει κοινά σύνορα με άλλα κράτη μέλη και τη Γαλλία, μόνον έξι από τις συμβάσεις που έχουν συνάψει τα κράτη μέλη περιέχουν διατάξεις σχετικά με τις αμοιβές των μεθοριακών εργαζομένων. Πρόκειται για τις συμβάσεις μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου, της 11ης Απριλίου 1967, μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της 4ης Οκτωβρίου 1954, μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και της Ιταλικής Δημοκρατίας, της 29ης Ιουνίου 1981, μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1993, μεταξύ του Βασιλείου της Σουηδίας και του Βασιλείου της Δανίας, της 16ης Νοεμβρίου 1973, και μεταξύ του Βασιλείου της Σουηδίας και της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, της 27ης Ιουνίου 1993.

16 — Ibidem, σ. 31. Μεταξύ των διμερών φορολογικών συμβάσεων που έχει συνάψει η Γαλλική Δημοκρατία, μόνο πέντε περιέχουν διατάξεις εφαρμοζόμενες ειδικώς στους μεθοριακούς εργαζομένους. Πρόκειται για τις συμβάσεις που έχει συνάψει με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο του Βελγίου, το Βασίλειο της Ισπανίας, την Ιταλική Δημοκρατία και την Ελβετική Συνομοσπονδία. Οι τέσσερις πρώτες προβλέπουν ότι ο μισθός φορολογείται εντός του κράτους κατοικίας ενώ, στην περίπτωση της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, για το καντόνι της Γενεύης, με το οποίο δεν έχει οριστεί μεθοριακή ζώνη, οι μισθοί φορολογούνται στον τόπο που ασκείται η δραστηριότητα και, για τα λοιπά καντόνια, στον τόπο κατοικίας.

να είναι διαφορετικές από εκείνες που εφαρμόζονται τόσο στους εργαζομένους εν γένει όσο και στους υπαλλήλους του Δημοσίου και στους εξομοιούμενους προς αυτούς, εφόσον αυτό δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση των εργαζομένων υπηκόων των άλλων κρατών μελών σε σχέση με τους ημεδαπούς εργαζομένους. Επιπλέον, το ίδιο το κοινοτικό δίκαιο δεν αγνοεί την πρακτική αυτή.

Για παράδειγμα, στον κανονισμό (ΕΟΚ) 1408/71 [17], που θέσπισε το Συμβούλιο για να θέσει σε εφαρμογή την υποχρέωση που απορρέει από το άρθρο 51 της Συνθήκης, οι εργαζόμενοι εν γένει, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων, υπόκεινται στην κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία του κράτους όπου ασκούν τη δραστηριότητά τους, ενώ οι δημόσιοι υπάλληλοι και οι εξομοιούμενοι προς αυτούς υπόκεινται στην κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία του κράτους στο οποίο υπάγεται η υπηρεσία που τους απασχολεί. Για τους μεθοριακούς εργαζομένους, ο κανονισμός αυτός προέβλεψε ολόκληρη σειρά ειδικών διατάξεων σε θέματα όπως η ασφάλιση κατά ασθενείας, τα επαγγελματικά ατυχήματα και οι επαγγελματικές ενώσεις, η ανεργία και οι οικογενειακές παροχές.

41. Η αναγνώριση ειδικού κριτηρίου φορολογίας εφαρμοζομένου στις δημοσίου χαρακτήρα αμοιβές περιλαμβάνεται στο άρθρο 19 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία, που κατήρτισε ο ΟΟΣΑ, όπως τροποποιήθηκε το 1992 (στο εξής: υπόδειγμα), από το οποίο εμπνέονται οι διμερείς συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ των κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [18].

Τα κράτη μέλη που κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στην παρούσα διαδικασία τονίζουν ότι πρόκειται για διάταξη στηριζόμενη στους κανόνες της διεθνούς φιλοφροσύνης και του αμοιβαίου σεβασμού της κυριαρχίας κάθε κράτους. Από τα σχόλια του άρθρου 19 του υποδείγματος προκύπτει ότι η αρχή ότι στο κράτος που καταβάλλει τις αμοιβές παρέχεται το αποκλειστικό δικαίωμα να τις φορολογήσει περιλαμβάνεται σ' ένα τόσο μεγάλο αριθμό συμβάσεων που ισχύουν μεταξύ κρατών μελών του ΟΟΣΑ ώστε έχει καταστεί διεθνώς παραδεδεγμένη αρχή. Όσον αφορά την εξαίρεση, τα σχόλια αυτά προσθέτουν ότι πηγάζει από τη σύμβαση της Βιέννης περί των διπλωματικών σχέσεων, της 18ης Απριλίου 1961, και της συμβάσεως της Βιέννης περί των προξενικών σχέσεων, της 24ης Απριλίου 1961, σύμφωνα με τις οποίες το κράτος υποδοχής έχει την ευχέρεια να φορολογεί τις αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη ορισμένων κατηγοριών του προσωπικού των αλλοδαπών διπλωματικών και προξενικών αντιπροσωπειών που έχουν τη μόνιμη κατοικία τους εντός του κράτους αυτού ή που επικαλούνται την ιθαγένεια του εν λόγω κράτους.

42. Δεν αμφισβητείται ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο

17 — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς, στους μη μισθωτούς και στα μέλη των οικογενειών τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας, όπως κωδικοποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2001/83 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουνίου 1983 (ΕΕ L 230, σ. 6).

18 — Ως πρόσφατο παράδειγμα, μπορώ να αναφέρω ότι το άρθρο 19 της συμβάσεως μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της παρεμποδίσεως της διαφυγής και της φορολογικής απάτης στον τομέα του φόρου εισοδήματος και περιουσίας, που υπογράφηκε στη Μαδρίτη στις 10 Οκτωβρίου 1995 (ΒΟΕ αριθ. 140, της 12ης Ιουνίου 1997), περιέχει το ίδιο κριτήριο φορολογίας των δημοσίου χαρακτήρα αμοιβών με εκείνο που εμφαίνεται στο άρθρο 14 της γαλλογερμανικής συμβάσεως.

δεν διέπει την άμεση φορολογία. Οι περιεχόμενες στη Συνθήκη φορολογικές διατάξεις, που περιλαμβάνονται στα άρθρα της 95 έως 99, αφορούν αποκλειστικά την έμμεση φορολογία. Στο παράγωγο δίκαιο, είναι σπάνιες οι ισχύουσες για τα φυσικά πρόσωπα κοινοτικές νομοθετικές διατάξεις περί άμεσης φορολογίας που έχουν θεσπιστεί μέχρι σήμερα. Μεταξύ αυτών, η μόνη που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ [19]. Οι υπόλοιπες περιορίζονται σε μια πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 21 Δεκεμβρίου 1979 [20] και στη σύσταση 94/79/ΕΚ [21].

43. Επομένως, η άμεση φορολογία εξακολουθεί να εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πράγμα το οποίο έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο με τις αποφάσεις που έχει εκδώσει μέχρι σήμερα στον τομέα αυτό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και, συνεπώς, αποφεύγοντας κάθε εμφανή ή συγκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας [22]. Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να ελεγχθεί αν τα κράτη μέλη, συνάπτοντας τη σύμβαση, άσκησαν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και, συγκεκριμένα, τις διατάξεις που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας.

44. Με την υπογραφή διμερούς συμβάσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα δύο συμβαλλόμενα κράτη συμφωνούν να περιορίσουν τη φορολογική κυριαρχία τους και παραιτούνται από ένα τμήμα της. Δεν είναι περίεργο ότι, μοιραζόμενα την εξουσία να φορολογούν τα εισοδήματα που αποκτούν οι αντίστοιχοι κάτοικοί τους από την άσκηση μισθωτής δραστηριότητας στο έδαφος του άλλου κράτους, χρησιμοποιούν κριτήρια όπως αυτά που περιλαμβάνονται στα άρθρα 13, παράγραφοι 1 και 5, και 14 της γαλλογερμανικής συμβάσεως, ήτοι τον τόπο ασκήσεως της δραστηριότητας, την πλήρωση των αναγκαίων προϋποθέσεων για να θεωρηθεί ο φορολογούμενος μεθοριακός εργαζόμενος, τον δημόσιο χαρακτήρα του εργοδότη και, στην τελευταία αυτή περίπτωση, την κατοχή της ιθαγένειας του ενός ή του άλλου κράτους. Εξάλλου, δεν έχουν και πολλές δυνατότητες να χρησιμοποιήσουν άλλα κριτήρια.

Τα κριτήρια αυτά, που έχουν ως μοναδικό αντικείμενο την απονομή της εξουσίας επιβολής φόρου σε ορισμένα εισοδήματα, είναι κατά τη γνώμη μου ουδέτερα από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, καθόσον δεν προβλέπουν, εντός των δύο οικείων κρατών μελών, λιγότερο ευνοϊκή ή διαφορετική μεταχείριση των εργαζομένων των άλλων κρατών μελών σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσουν, σε θέματα φορολογίας, στους ημεδαπούς τους που τελούν στην ίδια κατάσταση.

19 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109).

20 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, περί της εναρμονίσεως των διατάξεων περί της φορολογίας των εισοδημάτων σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας (ΟΙ 1980, C 21, σ. 6).

21 — Σύσταση της Επιτροπής, της 21ης Δεκεμβρίου 1993, σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 1994, L 39, σ. 22).

22 — Αποφάσεις της 28ής Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 24)· της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 25)· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16)· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36), και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19).

45. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται διακρίσεις η διάταξη που προβλέπει ότι η αμοιβή ενός μισθωτού φορολογείται εντός του κράτους όπου αυτός άσκησε τη δραστηριότητά του ή εντός του κράτους όπου κατοικεί ή από το κράτος που του καταβάλλει την αμοιβή, έστω και αν, για να αποφασιστεί, στην περίπτωση αμοιβής δημοσίου χαρακτήρα, πιο από τα δύο κράτη θα την φορολογήσει χρησιμοποιείται, σε τελική ανάλυση, το κριτήριο της ιθαγενείας του δικαιούχου, καθόσον είναι προς τούτο εξίσου ουδέτερο με τα προηγούμενα. Στο στάδιο της εφαρμογής των κριτηρίων φορολογίας αποφασίζεται απλώς, σε κάθε περίπτωση, ποιο από τα δύο κράτη θα φορολογήσει τα εισοδήματα. Εν συνεχεία, το κράτος στο οποίο κατοικεί ο φορολογούμενος και το οποίο είναι αρμόδιο να φορολογήσει το σύνολο των εισοδημάτων του θα εφαρμόσει τον νομικό μηχανισμό που έχει συμφωνηθεί με το άλλο κράτος προκειμένου να αποφευχθεί, κατά τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής σύμφωνα με τη δική του νομοθεσία, να φορολογηθούν εκ νέου τα εισοδήματα του μισθωτού που έχουν ήδη φορολογηθεί εντός του άλλου κράτους. Θα εξετάσω λεπτομερέστερα τον νομικό μηχανισμό που εφάρμοσε η Γαλλική Δημοκρατία, κατά την εξέταση του τρίτου ερωτήματος.

46. Είναι βέβαιον ότι, μετά τον καθορισμό του κράτους το οποίο πρόκειται να φορολογήσει τα εισοδήματα του μισθωτού, η φορολογική οφειλή του φορολογουμένου θα είναι διαφορετική ανάλογα με το αν πρόκειται για το ένα ή το άλλο κράτος. Στην περίπτωση της A. Gilly, ο φόρος τον οποίο καταβάλλει στη Γερμανία για τα εισοδήματα που αποκτά από τη μισθωτή εργασία της είναι μεγαλύτερος από εκείνον που θα κατέβαλλε αν τα εισοδήματά της είχαν αποκτηθεί στη Γαλλία ή αν, μολονότι είχαν αποκτηθεί στη Γερμανία, φορολογούνταν στη Γαλλία.

47. Ωστόσο, η διαφορά αυτή δεν προέρχεται από τα κριτήρια φορολογίας που περιλαμβάνονται στη γαλλογερμανική σύμβαση, αλλά από την εφαρμογή του γερμανικού φορολογικού νόμου, ο οποίος προβλέπει φορολογικό συντελεστή για τα εισοδήματα αυτά μεγαλύτερο από εκείνον που εφαρμόζεται στη Γαλλία, καθόσον τα φορολογικά συστήματα και η προοδευτικότητα του φόρου είναι τελικώς πολύ διαφορετικά μεταξύ των δύο αυτών κρατών.

Οι αποκλίσεις αυτές θα εξακολουθήσουν να υφίστανται ενόσω το Συμβούλιο δεν θεσπίζει οδηγίες εναρμονίσεως των φορολογικών διατάξεων που ισχύουν για τους άμεσους φόρους. Εφόσον το άρθρο 100 Α, παράγραφος 2, της Συνθήκης ορίζει ότι η παράγραφος 1, που ρυθμίζει την έκδοση πράξεων με ειδική πλειοψηφία, δεν εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στις φορολογικές διατάξεις, δεν είναι πολύ πιθανό να πραγματοποιηθεί αυτό βραχυπρόθεσμα ή μακρυπρόθεσμα.

Το τρίτο ερώτημα: αντίκεινται τα άρθρα 48 και 220 της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 στις διατάξεις του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο α, σημείο cc, της γαλλογερμανικής συμβάσεως;

48. Το ερώτημα αυτό αφορά τον μηχανισμό που προβλέπει η σύμβαση, με τον οποίο η Γαλλική Δημοκρατία αποφεύγει την εκ νέου φορολογία των μισθών γερμανικής προελεύσεως που λαμβάνουν οι κάτοικοί της και οι οποίοι έχουν ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία. Ο μηχανισμός αυτός εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στις αμοιβές που εμπίπτουν στη γενική διάταξη του άρθρου 13, παράγραφος 1, που προβλέπει τη

φορολογία εντός του κράτους όπου ασκείται η δραστηριότητα, και στις δημόσιου χαρακτήρα αμοιβές υπό την έννοια του άρθρου 14. Σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο cc, βάσει του μηχανισμού αυτού τα εισοδήματα από εργασία που αποκτήθηκαν στη Γερμανία συμπεριλαμβάνονται, καταρχάς, στο φορολογητέο εισόδημα που υπολογίζεται σύμφωνα με τη γαλλική φορολογική νομοθεσία, εν συνεχεία δε χορηγείται πίστωση φόρου, λόγω των φόρων που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή, ίση προς το ύψος του γαλλικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

49. Η A. Gilly υποστηρίζει ότι η εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις ιδιάζουσες περιστάσεις της περίπτωσής της συνεπάγεται δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας, αντίθετη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, για τον λόγο ότι το ποσό που πρέπει να καταβάλλει ως ΦΕΦΦ στη Γαλλία, όπου φορολογείται το σύνολο των εισοδημάτων του «φορολογικού νοικοκυριού» της, είναι μεγαλύτερο από εκείνο που θα όφειλε να καταβάλλει αν η Γαλλική Δημοκρατία φορολογούσε τα εισοδήματά της που απέκτησε στη Γερμανία.

Αυτό θα συνέβαινε για παράδειγμα αν ετύγχανε του χαρακτηρισμού του μεθοριακού εργαζομένου ή αν είχε μόνο τη γαλλική ιθαγένεια και όχι διπλή ιθαγένεια. Η A. Gilly φρονεί ότι οι διατάξεις αυτές απαγορεύουν να τιμωρείται ένας εργαζόμενος, που έκανε χρήση του δικαιώματός του επί της ελεύθερης κυκλοφορίας, με το να επιβάλλεται σ' αυτόν βαρύτερη φορολογία απ' ό,τι αν δεν είχε κάνει χρήση του δικαιώματος αυτού.

50. Όπως έχει τονίσει το Δικαστήριο, κατά το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά τις αμοιβές. Η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα των αμοιβών δεν θα είχε πρακτική αποτελεσματικότητα εάν διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας εισάγουσες διακρίσεις στον τομέα του φόρου εισοδήματος μπορούσαν να περιορίσουν την έκτασή της. Για τον λόγο αυτόν το Συμβούλιο, με το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68, όρισε ότι οι εργαζόμενοι υπήκοοι κράτους μέλους πρέπει να απολαύουν, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, των ιδίων φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους [23].

Ομοίως, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει όχι μόνο τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποίησεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα [24].

51. Για να μπορούσε να συναχθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως υπό την έννοια του κοινοτικού δικαίου στην περίπτωση της A. Gilly, θα έπρεπε να αποδειχθεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, όπου κατοικεί και όπου φορολογείται το σύνολο των εισοδημάτων της μαζί με τα εισοδήματα του συζύγου της, της επιφυλάσσει, με

23 — Απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 11 και 12).

24 — Αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 1993, C-111/91, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-817, σκέψη 9), και Schulz, παρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 7.

την εφαρμογή της επίδικης διατάξεως, φορολογική μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη στην οποία υπόκειται ένας εργαζόμενος γαλλικής ιθαγενείας που βρίσκεται στην ίδια κατάσταση. Συναφώς, δεν έχει σημασία το ότι η A. Gilly έχει και την ιθαγένεια του κράτους στο οποίο προσάπτει αυτή τη συνεπαγόμενη διακρίσεις μεταχείριση, δεδομένου ότι, όπως έχει πει το Δικαστήριο, κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος έκανε χρήση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και ο οποίος άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 της Συνθήκης [25].

52. Ομοίως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, σύμφωνα με τον ορισμό που έχει δώσει το Δικαστήριο, η δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [26].

53. Πότε πρέπει να θεωρηθεί ότι ένας εργαζόμενος γαλλικής ιθαγενείας βρίσκεται σε κατάσταση παρεμφερή, από φορολογική άποψη, με εκείνη της A. Gilly; Όλα εξαρτώνται από το τι νοείται ως «παρεμφερής κατάσταση». Μπορεί να χρησιμοποιηθεί, φυσικά, η μέθοδος που συνίσταται στο να διατηρηθούν όλες οι περιστάσεις ίδιες και να αλλάξει μόνο η ιθαγένεια του ατόμου που φέρεται ότι υπέστη δυσμενή διάκριση. Στην περίπτωση αυτή, ο άλλος όρος της συγκρίσεως όσον αφορά την A. Gilly θα ήταν ένας Γάλλος εργαζόμενος μη έχων ταυτοχρόνως τη γερμανική ιθαγένεια, λαμβάνων αμοιβή από το γερμανικό κράτος για δραστηριότητα ασκούμενη στη Γερμανία, κάτοικος Γαλλίας, έγγαμος και συμβάλλων με τον/την σύζυγό του στο οικογενειακό εισόδημα κατά την ίδια αναλογία όπως και το ζεύγος Gilly. Στην πράξη, η δημοσίου χαρακτήρα αμοιβή του εργαζομένου αυτού θα φορολογούνταν στη Γαλλία· δεν θα υπήρχε λόγος να εφαρμοστεί ο μηχανισμός που σκοπεί την αποφυγή της διπλής φορολογίας και το ύψος του ΦΕΦΦ που θα κατέβαλλε το ζεύγος στη Γαλλία θα ήταν κατώτερο από το σύνολο των φόρων που καταβάλλει η A. Gilly στη Γερμανία και το «φορολογικό νοικοκυριό» της στη Γαλλία. Αυτή είναι η συλλογιστική που χρησιμοποιούν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης για να αποδεξουν ότι η A. Gilly υφίσταται δυσμενή διάκριση.

54. Υφίσταται ωστόσο μια άλλη μέθοδος που συνίσταται στη σύγκριση με έναν εργαζόμενο γαλλικής ιθαγενείας, του οποίου η αμοιβή φορολογήθηκε στη Γερμανία κατ' εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής συμβάσεως και ο οποίος κατοικεί στη Γαλλία, όπου υπόκειται σε ΦΕΦΦ για το σύνολο των εισοδημάτων του. Αυτή είναι για παράδειγμα η περίπτωση ενός μισθωτού, εγγάμου, απασχολούμενου σε ιδιωτική επιχείρηση στη Γερμανία, κατοίκου Γαλλίας, του οποίου η σύζυγος κατοικεί και εργάζεται στη Γαλλία, υπό την προϋπόθεση ότι οι δύο σύζυγοι συμβάλλουν στο οικογενειακό εισόδημα κατά την ίδια με το ζεύγος Gilly αναλογία. Στην κατάσταση αυτή, τα εισοδήματα του μισθωτού, αφού φορολογηθούν στη Γερμανία, θα συμπεριληφθούν στο γαλλικό φορολογητέο εισόδημα, κατόπιν δε θα χορηγηθεί πίστωση φόρου, λόγω του φόρου που καταβλήθηκε ήδη στη Γερμανία, ποσού ίσου προς τον γαλλικό φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

25 — Απόφαση Scholz, παρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 9.

26 — Απόφαση Schumacker, παρατεθείσα στην υποσημείωση 22, σκέψη 30.

55. Κατά τη γνώμη μου, πρέπει να εφαρμοστεί η δεύτερη μέθοδος για να καθοριστεί αν το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει μια διάταξη όπως η υπό κρίση, τούτο δε για διάφορους λόγους:

α) Πρώτον, προτού εφαρμοστεί το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχεία a, σημείο cc, της συμβάσεως, που ορίζει τον μηχανισμό με τον οποίο η Γαλλική Δημοκρατία, ως κράτος αρμόδιο για τη φορολογία των συνολικών εισοδημάτων των κατοίκων του, αποφεύγει τη διπλή φορολογία όσον αφορά τα εισοδήματα που έχουν ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία, πρέπει υποχρεωτικά προηγουμένως να καθοριστεί, μέσω της εφαρμογής των κριτηρίων φορολογίας που καθορίζει η σύμβαση, το κράτος το οποίο οφείλει να φορολογήσει τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία. Όπως ανέφερα κατά την εξέταση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, τα κριτήρια αυτά, που είναι ο τόπος ασκήσεως της δραστηριότητας, η πλήρωση των προϋποθέσεων για να θεωρηθεί κάποιος μεθοριακός εργαζόμενος, ο δημόσιος χαρακτήρας της καταβαλλομένης αμοιβής και, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η κατοχή της μιας ή της άλλης ιθαγενείας είναι ουδέτερα από την άποψη των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

β) Δεύτερον, μετά τη φορολογία εντός του ενός ή του άλλου κράτους των διαφόρων εισοδημάτων που απέκτησε ο φορολογούμενος, εναπόκειται στο κράτος κατοικίας να εφαρμόσει τον μηχανισμό που έχει συμφωνηθεί με το άλλο κράτος προκειμένου να αποφευχθεί η εκ νέου φορολογία των εισοδημάτων του. Το αποτέλεσμα θα είναι περισσότερο ή λιγότερο ευνοϊκό για τον εργαζόμενο, ανάλογα με τους εθνικούς φορολογικούς νόμους και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση κάθε φορολογουμένου.

56. Αν χρησιμοποιηθεί η δεύτερη μέθοδος, επιτυγχάνεται ένας τέλειος παραλληλισμός ήδη από την αρχή: εισοδήματα από μισθωτή εργασία αποκτηθέντα από κάτοικο Γαλλίας στη Γερμανία, φορολογηθέντα εντός του κράτους αυτού, ίδια οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου και της A. Gilly. Τούτο επιτρέπει να ελεγχθεί αν η φορολογική μεταχείριση στην οποία υπόκειται η A. Gilly στη Γαλλία είναι πανομοιότυπη με εκείνη στην οποία υπόκειται ένας Γάλλος στην ίδια κατάσταση.

Αντιθέτως, αν χρησιμοποιηθεί η πρώτη μέθοδος, η αρχική υπόθεση τοποθετείται στο επίπεδο του αποτελέσματος στο οποίο καταλήγει η εφαρμογή του συστήματος που σκοπεί την αποφυγή της διπλής φορολογίας· με άλλα λόγια, η A. Gilly καταβάλλει υψηλότερο ποσό ΦΕΦΦ στη Γαλλία απ' ό,τι αν, με απαράλλακτες τις άλλες παραμέτρους, είχε τη γαλλική ιθαγένεια και, από τη διαπίστωση αυτή, επιστρέφουμε στο σημείο αφετηρίας.

57. Υφίσταται η A. Gilly συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση, συνεπεία του ότι, όπως τονίζει η Επιτροπή, η οικογενειακή κατάστασή της δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στη Γερμανία, καθόσον ο σύζυγός της δεν κατοικεί εκεί και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τους εφαρμοστεί η προνομιακή κλίμακα που προβλέπεται για τα έγγαμα

ζεύγη, ούτε στη Γαλλία, καθόσον στη χώρα αυτή η συνεκτίμηση της οικογενειακής καταστάσεως του ζεύγους έχει επίπτωση μόνο στα εισοδήματα του R. Gilly;

58. Φρονώ ότι δεν πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό στη συγκεκριμένη περίπτωση. Συγκεκριμένα, όπως έχει τονίσει το Δικαστήριο, στην περίπτωση των αμέσων φόρων η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα συγκρίσιμη προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής και το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπει στον μη κάτοικο ημεδαπής να τυγχάνει ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, καταρχήν, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν απαγορεύει, καταρχήν, την εφαρμογή της νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία επιβάλλει στον μη κάτοικο ημεδαπής που παρέχει μισθωτή εργασία εντός του κράτους αυτού βαρύτερη φορολογία επί των εισοδημάτων του από τη φορολογία που επιβάλλει στον κάτοικο ημεδαπής που παρέχει το ίδιο είδος εργασίας.

Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο θεωρεί ότι «το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνο του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του». Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο που έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων. Ο τόπος αυτός αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου. Έτσι, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως το υπόδειγμα της συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) στον τομέα της διπλής φορολογίας, δέχεται ότι «στο κράτος κατοικίας εναπόκειται καταρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση». Το Δικαστήριο προσθέτει ότι «η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής είναι διαφορετική, καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας. Άλλωστε, το κράτος αυτό διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως» [27].

59. Το Δικαστήριο απέστη από τη συλλογιστική αυτή μόνο στην περίπτωση εργαζομένων οι οποίοι δεν αποκτούσαν σημαντικά εισοδήματα εντός του κράτους κατοικίας και οι οποίοι, ως εκ τούτου, αφενός, έφεραν στη χώρα αυτή φορολογικό βάρος που ήταν ανεπαρκές για να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή τους και, αφετέρου, αποκτούσαν, εντός άλλου κράτους μέλους, το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους και σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών εισοδημάτων τους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υφίσταται διάκριση εις βάρος του εργαζομένου, συνιστάμενη στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε εντός του κράτους κατοικίας ούτε εντός του κράτους απασχολήσεως [28].

Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί ότι αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της A. Gilly, της οποίας, καίτοι αποκτά ατομικώς λόγω της

27 — Απόφαση Schumacker, παρατεθείσα στην υποσημείωση 22, σκέψεις 31 έως 35.

28 — Το Δικαστήριο διαπίστωσε τέτοιας φύσεως δυσμενείς διακρίσεις με τις αποφάσεις Schumacker, Wielockx και Asscher, που παρατέθηκαν στην υποσημείωση 22.

μισθού της το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων της στη Γερμανία, η προσωπική και η οικογενειακή της κατάσταση λαμβάνεται υπόψη στη Γαλλία, όπου τα από μισθωτή εργασία εισοδήματά της συμπεριλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του ΦΕΦΦ που επιβάλλεται στο «φορολογητέο νοικοκυριό» της και όπου τυγχάνει των φορολογικών πλεονεκτημάτων, απαλλαγών και μειώσεων που προβλέπει ο γαλλικός φορολογικός νόμος.

60. Απομένει να εξετάσω αν ο νομικός μηχανισμός που εφαρμόζει η Γαλλική Δημοκρατία για να αποφύγει τη διπλή φορολογία, που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο cc, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απαγορευόμενο από το άρθρο 48 της Συνθήκης. Προς τούτο, πρέπει να εξεταστεί αν ο μηχανισμός αυτός, μολονότι εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, θέτει σε μειονεκτική θέση στην πραγματικότητα εκείνους που έκαναν χρήση της ελευθερίας κυκλοφορίας, με το να τους μεταχειρίζεται κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό απ' ό,τι εκείνους που δεν άσκησαν το δικαίωμα αυτό.

Το Δικαστήριο έχει τονίσει συναφώς ότι «το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως εντός του εδάφους της Κοινότητας και αποκλείουν μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους που επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους» [29].

61. Επί του σημείου αυτού επίσης, η απάντηση πρέπει να είναι αρνητική, καθόσον θα αρκούσε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να μειώσει στο αναγκαίο μέτρο τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζει στις αμοιβές από μισθωτή εργασία, για να παραγάγει το αντίθετο αποτέλεσμα ο μηχανισμός που τώρα επικρίνεται για τον λόγο ότι θέτει σε μειονεκτική θέση τον εργαζόμενο που άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας. Συγκεκριμένα, αν ο γερμανικός φορολογικός συντελεστής ήταν κατώτερος από εκείνον που εφαρμόζει η Γαλλική Δημοκρατία στα ίδια εισοδήματα και δεδομένου ότι στην A. Gilly χορηγείται, λόγω των φόρων που κατέβαλε στην αλλοδαπή, πίστωση φόρου ίση προς το ύψος του γαλλικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά, η εν λόγω πίστωση φόρου θα ήταν μεγαλύτερη από τον ήδη καταβληθέντα στη Γερμανία φόρο και στην A. Gilly θα είχε επιβληθεί τελικώς λιγότερο βαρεία φορολογία για τα εισοδήματα αυτά απ' ό,τι αν τα είχε αποκτήσει στη Γαλλία ή αν τα εισοδήματα αυτά, αποκτηθέντα στη Γερμανία, είχαν φορολογηθεί στη Γαλλία κατ' εφαρμογή των ήδη εξετασθέντων κριτηρίων φορολογίας. Μια τέτοια υπόθεση θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί αν η Γαλλική Δημοκρατία αποφάσιζε να αυξήσει τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζει στα εισοδήματα αυτά, οπότε θα καθίστατο μεγαλύτερος από εκείνον που ισχύει στη Γερμανία.

Οι δυσμενείς για τους εργαζομένους συνέπειες μιας διατάξεως όπως η επίμαχη εν προκειμένω εξαρτώνται, σε τελική ανάλυση, από τους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζει έκαστο των οικείων κρατών μελών σε ορισμένα εισοδήματα· φρονώ επομένως ότι οι συνέπειες αυτές είναι υπερβολικά τυχαίες και έμμεσες ώστε να μπορεί να θεωρηθεί η διάταξη αυτή ικανή να αποτρέψει έναν εργαζόμενο από την άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας μεταξύ των δύο αυτών κρατών [30].

29 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 94).

30 — Απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-134/94, Esso Española (Συλλογή 1995, σ. I-4223, σκέψη 24).

62. Τέλος, η A. Gilly υποστηρίζει ότι η διάταξη που περιέχεται στο άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης απαγορεύει να λαμβάνονται υπόψη στη Γαλλία, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του «φορολογικού νοικοκυριού» της στο πλαίσιο του ΦΕΦΦ, τα εισοδήματα που απέκτησε στη Γερμανία και τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί από το κράτος αυτό, για τον λόγο ότι η πίστωση φόρου που εφαρμόζει η Γαλλική Δημοκρατία λόγω των φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή δεν λαμβάνει υπόψη το ακριβές ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στη Γερμανία, οπότε με τον μηχανισμό δεν αποφεύγεται η διπλή φορολογία, αλλ' απλώς μειώνεται.

63. Το υπόδειγμα συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας περιέχει στα άρθρα του 23 Α και 23 Β, προς επίτευξη του αποτελέσματος αυτού, δύο μεθόδους οι οποίες αξίζουν κατά τη γνώμη μου να εξεταστούν πιο εμπεριστατωμένα για λόγους σαφήνειας.

64. Το άρθρο 23 Α ρυθμίζει την αποκαλούμενη μέθοδο της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας: όταν ο κάτοικος συμβαλλομένου κράτους αποκτά εισοδήματα τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της συμβάσεως, φορολογούνται εντός του άλλου κράτους, το πρώτο κράτος απαλλάσσει από τον φόρο τα εισοδήματα αυτά. Μπορεί ωστόσο να λάβει υπόψη τα εισοδήματα αυτά για να καθορίσει τον συντελεστή που εφαρμόζεται στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του κράτους κατοικίας. Με άλλα λόγια, αν τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο κράτος της πηγής δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του καταβλητέου φόρου εντός του κράτους κατοικίας, το σύνολο του καταβλητέου εντός του κράτους αυτού φόρου αυξάνεται με το σύστημα της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας εντός της χώρας κατοικίας.

Το άρθρο 23 Β ρυθμίζει την αποκαλούμενη μέθοδο μερικού ή περιορισμένου καταλογισμού, η οποία, αντίθετα προς την προαναφερθείσα μέθοδο, περιλαμβάνει στη βάση φορολογήσεως εντός του κράτους κατοικίας το σύνολο των εισοδημάτων, ημεδαπής ή όχι προελεύσεως, που έχει αποκτήσει ο φορολογούμενος. Συγκεκριμένα, βάσει της μεθόδου αυτής, οσάκις ο κάτοικος ενός κράτους αποκτά εισοδήματα τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της συμβάσεως, φορολογούνται εντός του άλλου κράτους, το πρώτο κράτος χορηγεί, επί του φόρου που επιβάλλει στα εισοδήματα του κατοίκου αυτού, έκπτωση ποσού ίσου προς τον φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος. Η έκπτωση αυτή ωστόσο δεν μπορεί να υπερβεί το τμήμα του φόρου εισοδήματος το οποίο υπολογίζεται πριν από την έκπτωση και αναλογεί στα εισοδήματα που φορολογούνται εντός του άλλου αυτού κράτους.

65. Ο νομικός μηχανισμός που εφαρμόζει η Γαλλική Δημοκρατία από της ενάρξεως της ισχύος της συμπληρωματικής συμφωνίας του 1989, για να αποφεύγεται η εκ νέου φορολογία στη Γαλλία των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία που έχουν ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία κατ' εφαρμογή της συμβάσεως, συνίσταται στη χορήγηση πιστώσεως φόρου ίσης προς το ποσό του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά. Ο μηχανισμός που εφάρμοζε προηγουμένως συνίστατο στην απαλλαγή των ήδη φορολογηθέντων εντός της Γερμανίας εισοδημάτων, τα οποία λαμβάνονταν όμως υπόψη για τον καθορισμό του συντελεστή που εφαρμοζόταν στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στη Γαλλία. Τελικώς, οι δύο αυτές μέθοδοι, που φαίνονται να είναι διαφορετικές, επιτρέπουν την κατάληξη στο ίδιο αποτέλεσμα.

66. Το αντικείμενο μιας διμερούς συμβάσεως περί διπλής φορολογίας συνίσταται στο να αποφεύγεται να φορολογούνται εκ νέου εντός ενός κράτους τα εισοδήματα

που έχουν ήδη φορολογηθεί εντός του άλλου. Το αντικείμενο αυτό φυσικά δεν συνίσταται στο να εξασφαλίζει ότι, όπου και αν αποκτήθηκαν τα εισοδήματα και από οποιαδήποτε πηγή, η φορολογία που επιβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενός από τα κράτη δεν θα είναι μεγαλύτερη από εκείνη που θα υφίστατο εντός του άλλου. Στην πραγματικότητα, οι διμερείς συμβάσεις περί διπλής φορολογίας, σύμφωνα με το άρθρο 24 του υποδείγματος, θεσπίζουν τον κανόνα της ίσης μεταχειρίσεως των ημεδαπών και των υπηκόων του άλλου κράτους.

67. Εν πάση περιπτώσει, το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων δεν τους παρέχει προφανώς τη δυνατότητα να υπάγονται εντός του κράτους κατοικίας στο φορολογικό καθεστώς που είναι ευνοϊκότερο στην περίπτωσή τους. Έχουν απλώς το δικαίωμα να τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με τους ημεδαπούς του κράτους αυτού. Θεωρώ όμως ότι αυτό είναι πράγματι το αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγει η εφαρμογή του μηχανισμού που προβλέπει η επίδικη διάταξη.

Πρόταση

68. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

1) να κρίνει απαράδεκτο το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το tribunal administratif de Strasbourg.

2) να απαντήσει στα λοιπά ερωτήματα ως εξής:

«α) Το άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ στερείται αμέσου αποτελέσματος.

β) Τα άρθρα 48 και 220 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν να καθορίζει μια σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, συναφθείσα μεταξύ δύο κρατών μελών, τα κριτήρια φορολογίας των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία εντός του ενός ή του άλλου κράτους:

— ανάλογα με τον τόπο ασκήσεως της δραστηριότητας, ή

— ανάλογα με το αν ο εργαζόμενος πληροί τις προϋποθέσεις για να θεωρηθεί μεθοριακός εργαζόμενος, ή

— ανάλογα με τον δημόσιο χαρακτήρα της αμοιβής που λαμβάνει ο εργαζόμενος και, στην τελευταία αυτή περίπτωση, ανάλογα με το αν ο εργαζόμενος έχει την ιθαγένεια, όχι του κράτους που καταβάλλει τον μισθό, αλλά του άλλου κράτους, χωρίς να έχει ταυτόχρονα και την ιθαγένεια του πρώτου κράτους.

γ) Τα άρθρα 48 και 220 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν να ορίζει μια σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, συναφθείσα μεταξύ δύο κρατών μελών, ότι εντός ενός από τα κράτη αυτά η διπλή φορολογία αποφεύγεται μέσω μηχανισμού όπως εκείνος που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο cc, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, σύμφωνα με τον οποίο τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στη Γερμανία από κάτοικο Γαλλίας και τα οποία φορολογήθηκαν ήδη εντός του πρώτους κράτους λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της βάσεως φορολογήσεως του φορολογουμένου στη Γαλλία, ο οποίος τυγχάνει πιστώσεως φόρου, λόγω των φόρων που κατέβαλε στην αλλοδαπή, ίσης προς το ύψος του γαλλικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.»