ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PHILIPPE LÉGER

της 20ής Ιουνίου 2002 [1]

1. Δεδομένου ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, κοινοτικός υπήκοος που μισθοδοτείται στο κράτος της κατοικίας του καθώς και σε άλλο κράτος της Κοινότητας καταβάλλει φόρο επί των αποδοχών του τόσο στο δεύτερο κράτος, το οποίο καλείται κράτος απασχολήσεως, όσο και στο κράτος της κατοικίας του.

I — Το κοινοτικό δίκαιο

2. Καίτοι η κατάργηση της διπλής φορολογίας αποτελεί στόχο της Συνθήκης [2], το κοινοτικό δίκαιο δεν καθορίζει την πλέον κατάλληλη μέθοδο για την επίτευξή του. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να συμφωνήσουν σχετικά με τις αναγκαίες διατάξεις για την επίτευξη του εν λόγω στόχου.

3. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο ερωτάται αν συμβιβάζονται με τα άρθρα 48 της Συνθήκης ΕΚ [3] και 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου [4] οι διατάξεις κατ' εφαρμογήν των οποίων ένας μισθωτός, επειδή μισθοδοτήθηκε κατά το ίδιο έτος στο κράτος της κατοικίας του και σε άλλο κράτος μέλος, στερείται, κατά τον υπολογισμό του φόρου επί των εισοδημάτων του στο κράτος κατοικίας, μέρους των φορολογικών του εκπτώσεων.

4. Το άρθρο 48 της Συνθήκης ορίζει, στις παραγράφους 1 και 2, ότι εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας και ότι αυτή συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

5. Το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 προβλέπει, μεταξύ άλλων, 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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Άρθρο 220 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 293 ΕΚ).

3 — Νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ.

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

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.

[...]»

II — Το εσωτερικό δίκαιο

6. Το εσωτερικό δίκαιο αποτελείται, αφενός, από τις διμερείς συμβάσεις που έχει συνάψει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, αντιστοίχως, με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας [5], με τη Γαλλική Δημοκρατία [6] και με το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας [7]. Αφετέρου, περιλαμβάνει τις διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας [8], στις οποίες παραπέμπει η προαναφερθείσα σύμβαση που συνήψε το Βασίλειο των Κάτω Χωρών με το Ηνωμένο Βασίλειο.

7. Σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διμερείς συμβάσεις, τα εισοδήματα που ο κάτοικος Κάτω Χωρών λαμβάνει σε ένα από τα κράτη μέλη που έχουν συνυπογράψει τις εν λόγω συμβάσεις δύνανται να φορολογηθούν στο τελευταίο αυτό κράτος εφόσον η εργασία ασκήθηκε εκεί.

8. Στις Κάτω Χώρες, τα ως άνω εισοδήματα απαλλάσσονται από τον φόρο, αλλά λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των οφειλόμενων από τους κατοίκους ημεδαπής φόρων, επί των αποδοχών που εισπράττουν στο κράτος αυτό, για την εφαρμογή της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας [9].

5 — Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου καθώς και διάφορους άλλους φόρους και περί ρυθμίσεως άλλων φορολογικών θεμάτων, συνταχθείσα στη Χάγη στις 16 Ιουνίου 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα (*Tractatenblad* 1960, 107· 1980, 61 και 200· 1991, 95· 1992, 14, και 1994, 81).

6 — Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Γαλλικής Δημοκρατίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και προλήψεως της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, συνταχθείσα στο Παρίσι στις 16 Μαρτίου 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα (*Tractatenblad* 1974, 41).

7 — Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και προλήψεως της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαιουχικών κερδών, συνταχθείσα στη Χάγη στις 17 Νοεμβρίου 1980 (*Tractatenblad* 1981, 54 και 108· 1983, 128· 1989, 128, και 1991, 12 έως 14 συμπεριλαμβανομένου).

8 — Πρόκειται περί του διατάγματος της 21ης Δεκεμβρίου 1989 περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (*Staatsblad* 1989, αριθ. 594, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1990), όπως τροποποιήθηκε με το διάταγμα της 23ης Δεκεμβρίου 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1995) (στο εξής: διάταγμα του 1989), και περί του νόμου της 16ης Δεκεμβρίου 1964 περί φόρου εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) (στο εξής: νόμος του 1964).

9 — Η μέθοδος αυτή, η οποία καλείται μέθοδος «της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας», αποτελεί παραλλαγή της μεθόδου της απαλλαγής, που αποτελεί μία από τις δύο κλασικές μεθόδους καταργήσεως της διπλής φορολογίας στο κράτος κατοικίας, της οποίας η αρχή διατυπώνεται στο υπόδειγμα συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ), στα άρθρα 23 Α και 23 Β. Ωστόσο, τα άρθρα αυτά, και ειδικότερα το άρθρο 23 Α, το οποίο αφορά τη μέθοδο απαλλαγής, δεν διευκρινίζουν κατά ποιο τρόπο πρέπει να εφαρμόζονται οι ως άνω μέθοδοι.

9. Συνεπώς, ο οφειλόμενος στις Κάτω Χώρες φόρος υπολογίζεται κατά τον ακόλουθο τρόπο:

$$\text{φόρος επί του συνολικού εισοδήματος} \times \frac{\text{ακαθάριστο εισόδημα στην αλλοδαπή}}{\text{συνολικό ακαθάριστο εισόδημα [ασχέτως χώρας προελεύσεως]}} \quad [11].$$

— ο φόρος υπολογίζεται κατ' αρχάς βάσει του συνολικού εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από αλλοδαπή πηγή που απαλλάσσεται από τον φόρο, σύμφωνα με την προοδευτική φορολογική κλίμακα του κοινού δικαίου, αφαιρουμένων των ποσών που καταβάλλονται σε εκτέλεση υποχρεώσεων διατροφής και του ποσού των φοροαπαλλαγών που δικαιούται ο φορολογούμενος λόγω της καταστάσεώς του·

Τα ποσά που κατέβαλε ο ενδιαφερόμενος σε εκτέλεση των υποχρεώσεών του διατροφής, καθώς και το ποσό των φοροαπαλλαγών, τα οποία λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του συνολικού εισοδήματος, δεν αφαιρούνται από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα [ασχέτως χώρας προελεύσεως], από το οποίο σχηματίζεται ο παρονομαστής του αναλογικού κλάσματος.

— από το υποθετικό αυτό ποσό αφαιρείται η απαλλαγή που χορηγείται βάσει των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν και φορολογήθηκαν στα κράτη απασχολήσεως·

— η ως άνω απαλλαγή υπολογίζεται ως εξής [10]:

10. Ο τρόπος υπολογισμού της ως άνω απαλλαγής έχει ως αντικείμενο τον επιμερισμό των εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου σε ολόκληρο το εισόδημά του [12]. Συνεπώς, οι εν λόγω εκπτώσεις υπο-

10 — Ο τρόπος υπολογισμού της απαλλαγής προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του διατάγματος του 1989, στο οποίο παραπέμπει η προαναφερθείσα σύμβαση που συνήφθη μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, ως εξής: «η απαλλαγή [που χορηγείται δυνάμει της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας] παρέχεται μέσω μειώσεως του ποσού του φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος θα οφειλόταν [βάσει του νόμου του 1964] ελλείψει εφαρμογής [μιας τέτοιας συμβάσεως] και μέχρι το ως άνω ποσό. Η μείωση αυτή είναι ίση με το ποσό του οποίου ο λόγος προς τον φόρο που θα οφειλόταν [βάσει του νόμου του 1964] είναι ίδιος με τον λόγο που το ακαθάριστο εισόδημα στην αλλοδαπή έχει προς το ακαθάριστο εισόδημα επί του οποίου εφαρμόζονται οι κατά το κεφάλαιο ΙΙ, τμήματα 5 Α, 5 Β, 5 C και 7 του νόμου αυτού μειώσεις και προσαυξήσεις και το οποίο μειώνεται κατά τις υπολογισμένες βάσει του κεφαλαίου IV του ιδίου νόμου ζημίες, εφόσον προκύπτουν ζημίες από αρνητικά ακαθάριστα εισοδήματα». Οι συμβάσεις που συνήψε το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, αντιστοίχως, με τη Γαλλική Δημοκρατία και με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας περιλαμβάνουν πανομοιότυπο τρόπο υπολογισμού με εκείνον του διατάγματος του 1989.

11 — Το κλάσμα αυτό καλείται «αναλογικό κλάσμα».

12 — Στην αιτιολογική έκθεση του διατάγματος της 7ης Νοεμβρίου 1991, περί τροποποιήσεως του διατάγματος του 1989, εκτίθενται τα εξής: «ο τύπος αυτός επελέγη για να ληφθούν υπόψη οι συγκεκριμένες εκπτώσεις που, ναι μεν, κατά την κρίση του ολλανδού νομοθέτη, επηρεάζουν τη φοροδοτική ικανότητα, πλην όμως δεν έχουν σχέση με συγκεκριμένες πηγές εισοδήματος στις Κάτω Χώρες ή στην αλλοδαπή. Δεδομένου ότι οι εκπτώσεις αυτές δεν συνδέονται με συγκεκριμένες πηγές εισοδήματος, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα έξοδα αυτά πρέπει να αφαιρούνται από ολόκληρο το εισόδημα. Με το να ληφθεί στο αναλογικό κλάσμα το ακαθάριστο εισόδημα ως παρονομαστής και με το να πολλαπλασιαστεί με το κλάσμα αυτό το συνολικό ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν δεν εφαρμοζόταν το παρόν διάταγμα, επιτυγχάνεται αναλογική κατανομή των εξόδων αυτών στο φορολογητέο στην αλλοδαπή και στο φορολογητέο στις Κάτω Χώρες μέρος του εισοδήματος (ο αποκαλούμενος επιμερισμός)».

λογίζονται στους φόρους που οφείλονται στις Κάτω Χώρες μόνον κατ' αναλογίαν των εισοδημάτων που απέκτησε ο ενδιαφερόμενος στο εν λόγω κράτος.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

11. Ο de Groot, ολλανδός υπήκοος, ήταν το 1994 κάτοικος Κάτω Χωρών. Κατά το πρώτο τρίμηνο του έτους 1994, απέκτησε εισοδήματα ως μισθωτός στη Γερμανία, στη Γαλλία και στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα οποία αναλογούσαν, αντιστοίχως, σε 74 395, 84 812 και 35 009 ολλανδικά φιορίνια (NLG). Επίσης, έλαβε αποδοχές 89 665 NLG στις Κάτω Χώρες.

12. Από 1ης Απριλίου 1994 ο ενδιαφερόμενος ήταν άνεργος. Εισέπραξε αποζημιώσεις ύψους 34 743 NLG.

13. Κατά το ίδιο έτος, ο ενδιαφερόμενος κατέβαλε 43 230 NLG ως διατροφή και, στις 26 Δεκεμβρίου 1994, 135 000 NLG ως ποινική ρήτρα σχετικά με την εν λόγω διατροφή.

14. Ο de Groot κατέβαλε, για τα εισοδήματα που απέκτησε στη Γερμανία, στη Γαλλία και στο Ηνωμένο Βασίλειο, φόρους στα εν λόγω κράτη μέλη που ανήλθαν, αντιστοίχως, στο ποσό των 16 768, 12 398 και 11 335 NLG. Κατά τον υπολογισμό των φόρων αυτών, δεν ελήφθησαν υπόψη τα ποσά που κατέβαλε ο de Groot σε εκτέλεση των υποχρεώσεών του διατροφής.

15. Ο οφειλόμενος επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στις Κάτω Χώρες φόρος προσδιορίστηκε από την ολλανδική φορολογική αρχή σύμφωνα με τη μέθοδο υπολογισμού που εκτέθηκε στο σημείο 9 των ανά χείρας προτάσεων. Τα ποσά που κατέβαλε ο ενδιαφερόμενος σε εκτέλεση των υποχρεώσεων διατροφής που υπείχε, καθώς και το ποσό των φοροαπαλλαγών, τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του συνολικού εισοδήματος, δεν εξέπεσαν από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα [ασχέτως χώρας προελεύσεως], από το οποίο σχηματίζεται ο παρονομαστής του αναλογικού κλάσματος.

16. Όπως διαπιστώνει το αιτούν δικαστήριο, συνάγεται ότι το ανάλογο με το αναλογικό κλάσμα μέρος του ποσού των προσωπικών φορολογικών πλεονεκτημάτων του de Groot δεν οδηγεί σε πραγματική μείωση του οφειλόμενου στις Κάτω Χώρες φόρου. Κατά συνέπεια, ο ενδιαφερόμενος έχει σε μικρότερο μέτρο φορολογικό πλεονέκτημα από τις υποχρεώσεις του διατροφής και μπόρεσε να

αντλήσει από το απαλλασσόμενο ποσό μικρότερο όφελος από όσο θα αντλούσε αν το 1994 είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στις Κάτω Χώρες [13].

17. Ο ενδιαφερόμενος άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtsof te Amsterdam (Κάτω Χώρες), με την οποία επικυρώθηκε η απόφαση της ολλανδικής φορολογικής αρχής σχετικά με τον κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα υπολογισμό του ποσού των φόρων του ενδιαφερομένου.

IV — Τα προδικαστικά ερωτήματα

18. Το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύουν το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ [...] και το άρθρο 7 του κανονισμού [...] 1612/68 όπως, στο πλαίσιο ενός συστήματος για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο κάτοικος κράτους μέλους που κατά ένα συγκεκριμένο έτος είχε εισοδήματα (και) σε άλλο κράτος μέλος από την εκεί άσκηση μισθωτής εργασίας, για τα οποία εισοδήματα φορολογείται στο άλλο αυτό κράτος μέλος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, απολέσει στο κράτος κατοικίας του το ανάλογο μέρος του πλεονεκτήματος του απαλλασσόμενου από τον φόρο ποσού και των προσωπικών φορολογικών ελαφρύνσεων;

2) Αν στο ερώτημα 1 δοθεί καταφατική απάντηση, τάσσονται τότε από το κοινοτικό δίκαιο ειδικές επιταγές σχετικά με τον τρόπο που στο κράτος κατοικίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του σχετικού εργαζομένου;»

V — Εκτίμηση

Επί του πρώτου ερωτήματος

19. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την εφαρμογή διατάξεων τις οποίες προβλέπουν διμερείς συμβάσεις και εθνική κανονιστική ρύθμιση και δυνάμει των οποίων ένας φορολογούμενος στερείται, κατά τον υπολογισμό του φόρου που οφείλει επί του εισοδήματος στο κράτος της κατοικίας του, μέρους του πλεονεκτήματος του απαλλασσόμενου από τον φόρο ποσού και των προσωπικών του φορολογικών πλεονεκτημάτων, επειδή κατά το οικείο έτος έλαβε αποδοχές και σε άλλο

13 — Βλ. σκέψη 3.6 της αποφάσεως περί παραπομπής.

κράτος μέλος, για τις οποίες φορολογήθηκε στο άλλο αυτό κράτος μέλος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

20. Από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής [14] προκύπτει ότι το εν λόγω δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το μειονέκτημα που συνεπάγεται η επίδικη κανονιστική ρύθμιση για τον de Groot συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απαγορευόμενο από το άρθρο 48 της Συνθήκης.

21. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα τελευταία οφείλουν να ασκούν την εξουσία τους τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [15]. Συνεπώς, τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν, δεν πρέπει να παραβιάζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη, όπως είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων [16].

22. Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι οι ελευθερίες αυτές είναι απαλλαγμένες αιρέσεων, κατά τρόπο ώστε ένα κράτος δεν μπορεί να εξαρτά την τήρησή τους από το περιεχόμενο συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας η οποία συνήφθη με άλλο κράτος μέλος [17].

23. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει όχι μόνον τις άμεσες δυσμενείς διακρίσεις, που στηρίζονται στην ιθαγένεια, αλλά και όλες τις συγκεκαλυμμένες μορφές δυσμενούς διακρίσεως οι οποίες, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγουν στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα [18].

24. Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως διαπιστώσει ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης συνιστά εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που καθιερώνει το άρθρο 3, στοιχείο γ', της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 3, στοιχείο γ', ΕΚ), σύμφωνα με το οποίο, η δράση της Κοινότητας, κατά την έννοια του άρθρου 2 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 2 ΕΚ), περιλαμβάνει την εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων [19].

14 — Σκέψη 3.9 (το πρωτότυπο περιλαμβάνει δύο σκέψεις με την αρίθμηση 3.9, πρόκειται δε εδώ για τη δεύτερη σκέψη 3.9, στο εξής: σκέψη 3.9α).

15 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21), και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99 (Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 19, και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., όσον αφορά την πλέον πρόσφατη εφαρμογή της αρχής αυτής, την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-55/00, Gottardo (Συλλογή 2002, σ. I-413, σκέψη 32).

16 — Βλ. μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 12), και Schumacker, προπαρατεθείσα (σκέψη 23).

17 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 26).

18 — Αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), και της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 18). Στον τομέα της φορολογίας, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένως ότι κανονιστική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από προϋπόθεση κατοικίας αποτελεί δυσμενή διάκριση, εφόσον οι ημεδαποί πληρούν ευχερέστερα μια τέτοια προϋπόθεση απ' ότι οι διαχινούμενοι εργαζόμενοι υπήκοοι άλλων κρατών μελών [βλ. τις παρατεθείσες στην υποσημείωση 13 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση Terhoeve (απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Συλλογή 1999, σ. I-345) αποφάσεις].

19 — Αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1976, 118/75, Watson και Belmann (Συλλογή τόμος 1976, σ. 425, σκέψη 16), και της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh (Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 15).

25. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί 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 αποκλείει μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους που επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους [20].

26. Εξ αυτού το Δικαστήριο συνήγαγε ότι οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αρύονται απ' ευθείας από τη Συνθήκη, να εγκαταλείπουν το κράτος καταγωγής τους και να μεταβαίνουν στο έδαφος άλλου κράτους μέλους προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό και να ασκήσουν εκεί οικονομική δραστηριότητα [21].

27. Συνεπώς, διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμπόδια στην άσκηση αυτής της ελευθερίας έστω και αν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των οικείων εργαζομένων [22].

28. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, κατ' εφαρμογήν της επίδικης ρυθμίσεως, ο de Groot έχει σε μικρότερο μέτρο φορολογικό πλεονέκτημα από τις υποχρεώσεις του διατροφής και μπόρεσε να αντλήσει από το απαλλασσόμενο ποσό μικρότερο όφελος απ' όσο θα αντλούσε αν το 1994 είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στις Κάτω Χώρες [23].

29. Φρονώ, όπως η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν επιτρέπει την εφαρμογή της επίδικης ρυθμίσεως.

30. Η ανωτέρω εκτίμηση στηρίζεται στις ακόλουθες σκέψεις: πρώτον, η εν λόγω ρύθμιση είχε ως αποτέλεσμα για τον de Groot και ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα για ορισμένους φορολογουμένους τη δημιουργία πραγματικού μειονεκτήματος· δεύτερον, το μειονέκτημα αυτό δεν μπορεί να αποδοθεί στις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, αλλά προκύπτει από την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, και, τρίτον, κατά τη γνώμη μου, οι λόγοι που προβλήθηκαν προς δικαιολόγηση της υπάρξεως του εμποδίου αυτού δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

31. Πρώτον, όσον αφορά το υποστατό του μειονεκτήματος που δημιουργήθηκε από την επίμαχη ρύθμιση, παρατηρώ ότι ο γενικός εισαγγελέας του αιτούντος δικαστηρίου υπολόγισε τη μείωση που χορηγήθηκε στον de Groot δυνάμει των προσωποπαγών εκπτώσεών του σε 27 341 NLG και τη μείωση που θα ελάμβανε αν οι ως άνω εκπτώσεις είχαν στο σύνολό τους καταλογισθεί στα

20 — Αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton (Συλλογή 1988, σ. 1-3877, σκέψη 13)· Singh, προπαρατεθείσα (σκέψη 16), και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 94).

21 — Αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-363/89, Roux (Συλλογή 1991, σ. I-273, σκέψη 9)· Singh, προπαρατεθείσα (σκέψη 17) και Bosman, προπαρατεθείσα (σκέψη 95).

22 — Αποφάσεις της 7ης Μαρτίου 1991, C-10/90, Masgio (Συλλογή 1991, σ. I-1119, σκέψη 18 και 19), και Bosman, προπαρατεθείσα (σκέψη 96).

23 — Βλ. σημείο 16 των ανά χείρας προτάσεων.

εισοδήματα που απέκτησε ο de Groot στις Κάτω Χώρες σε 70 055 NLG [24]. Δεν αμφισβητείται ότι το μέρος των φορολογικών ελαφρύνσεων των οποίων δεν έτυχε ο de Groot στο κράτος της κατοικίας του δεν χορηγήθηκε σ' αυτόν, εν όλω ή εν μέρει, στα κράτη απασχολήσεως, καθόσον, όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, κανένα από τα ως άνω κράτη δεν έλαβε υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου [25].

32. Εν συνεχεία, στο μέτρο που το ποσό των φοροαπαλλαγών και οι προσωποπαγείς εκπτώσεις λαμβάνονται υπόψη στις Κάτω Χώρες μόνον κατ' αναλογίαν των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στο εν λόγω κράτος, είναι πρόδηλο, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή [26], ότι η ζημία των φορολογουμένων που κατοικούν στις Κάτω Χώρες αυξάνει όσο αυξάνει το μέρος των εισοδημάτων που αποκτούν σε άλλο κράτος μέλος [27]. Όπως τονίζει ο γενικός εισαγγελέας του αιτούντος δικαστηρίου, ο φορολογούμενος, ο οποίος λαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος των αποδοχών του στην αλλοδαπή και του οποίου το εισόδημα στις Κάτω Χώρες απλώς επαρκεί για τη φορολόγησή του στο εν λόγω κράτος, θα περιέλθει σε μια «πολύ οδυνηρή κατάσταση από φορολογικής απόψεως», καθόσον θα απολέσει πολύ μεγάλο μέρος των εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση [28].

33. Δεύτερον, φρονώ, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι το μειονέκτημα που δημιουργήθηκε εις βάρος του de Groot δεν οφείλεται στις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, αλλά προκύπτει από την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

34. Η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει ότι έλαβε υπόψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που προσδιόρισε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker, την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του de Groot. Υποστηρίζει ότι το μειονέκτημα που υπέστη ο de Groot απορρέει από τη μέθοδο που εφαρμόστηκε εν προκειμένω με σκοπό να αποφευχθεί η διπλή φορολογία και οφείλεται στο φορολογικό σύστημα των κρατών απασχολήσεως, τα οποία δεν έλαβαν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου. Κατά την εν λόγω Κυβέρνηση, η κατάσταση εν πρόκειμένω είναι παρεμφερής με την κατάσταση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, Gilly [29]. Επιπλέον, η επίδικη ρύθμιση καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα με την άλλη μέθοδο καταργήσεως της διπλής φορολογίας, η οποία καλείται «μέθοδος του καταλογισμού» [30] και ήταν επίμαχη στην εν λόγω απόφαση, υπό την έννοια ότι κάτοικος που έχει ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να οδηγηθεί στο να επιβαρυνθεί περισσότερο από φορολογικής απόψεως.

24 — Οι εκτιμήσεις αυτές παρατίθενται στο σημείο 41 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

25 — Βλ. σκέψη 3.1 της αποφάσεως περί παραπομπής.

26 — Σημεία 72 έως 74 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

27 — Καθόσον το μέρος των εισοδημάτων αυτών δεν υπερβαίνει το όριο άνω του οποίου τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου που δεν είναι κάτοικος, όπως θα εξετασθεί κατωτέρω.

28 — Βλ. σημείο 72 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

29 — C-336/96, Συλλογή 1998, σ. I-2793.

30 — Η μέθοδος του καταλογισμού είναι η άλλη μέθοδος καταργήσεως της διπλής φορολογίας στο κράτος κατοικίας. Προβλέπεται στο άρθρο 23 Β του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ. Η μέθοδος αυτή συνίσταται στο να συμπεριλαμβάνεται, εκ μέρους του κράτους κατοικίας, στη φορολογική βάση το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε ο φορολογούμενος και στο να χορηγείται σε αυτόν έκπτωση φόρου βάσει του φόρου που κατέβαλε στο κράτος απασχολήσεως.

35. Δεν συμμερίζομαι την ανάλυση της Ολλανδικής Κυβερνήσεως.

36. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, τα κράτη απασχολήσεως δεν είχαν την υποχρέωση να λάβουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του de Groot. Αφενός, μια τέτοια υποχρέωση δεν προβλεπόταν ούτε από τις εφαρμοστέες διμερείς συμβάσεις ούτε από τις εθνικές ρυθμίσεις [31] των εν λόγω κρατών. Αφετέρου, από την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker προκύπτει ότι ένα κράτος απασχολήσεως έχει τέτοια υποχρέωση μόνον οσάκις ο φορολογούμενος αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο εν λόγω κράτος και δεν αποκτά άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος κατοικίας, οπότε το κράτος αυτό δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση [32]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, στην περίπτωση αυτή, μεταξύ του εν λόγω κατοίκου αλλοδαπής και του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα δεν υφίσταται καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη συνεκτίμηση, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως [33].

37. Το Δικαστήριο έκρινε, αντιθέτως, ότι εναπόκειται κατ' αρχήν στο κράτος κατοικίας να χορηγεί στον φορολογούμενο το σύνολο των φορολογικών ελαφρύνσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι το ως άνω κράτος είναι σε καλύτερη θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, στο μέτρο που ο φορολογούμενος έχει στο κράτος αυτό το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων [34]. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η λύση αυτή γίνεται δεκτή στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως στο υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ στον τομέα της διπλής φορολογίας [35].

38. Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώθηκε επανειλημμένως, με τις αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1996, Asscher [36], της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, Gschwind [37], και με την προπαρατεθείσα απόφαση Zurstrassen [38].

39. Εν προκειμένω, φρονώ ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση αβασίμως υποστηρίζει [39] ότι οι φορολογικές αρχές της έλαβαν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του de Groot, όπως επιβάλλει η θέση που έλαβε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker. Ναι μεν τα ποσά της δια-

31 — Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει (σημείο 34 των παρατηρήσεων της Ολλανδικής Κυβερνήσεως) ότι ο de Groot μπορούσε να λάβει στο Ηνωμένο Βασίλειο δύο προσωπικές φορολογικές απαλλαγές, η πρώτη, καλούμενη: «personal allowance», ανερχόταν στο ποσό των 3 444 GBP την περίοδο 1993/1994, η δεύτερη ανερχόταν στο ποσό των 1 720 GBP ως έκπτωση φόρου λόγω διατροφής. Φρονώ ότι ο ισχυρισμός αυτός, ο οποίος αμφισβητήθηκε από τον de Groot κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν αναιρεί τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου ότι, αφενός, κατά τον υπολογισμό των φόρων που οφείλει ο ενδιαφερόμενος σε καθένα από τα τρία κράτη απασχολήσεως, τα ποσά διατροφής που κατέβαλε ο ενδιαφερόμενος δεν ελήφθησαν υπόψη και, αφετέρου, ότι κανένα από τα εν λόγω κράτη δεν χορηγεί στους φορολογουμένους που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής τα προβλεπόμενα για τους κατοίκους ημεδαπής πλεονεκτήματα τα οποία συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση (βλ. σκέψεις 3.1 και 3.9α της αποφάσεως περί παραπομπής). Εν πάση περιπτώσει, ο ως άνω ισχυρισμός ισχύει μόνον για το Ηνωμένο Βασίλειο, οπότε, όπως αναγνωρίζει η ίδια η Ολλανδική Κυβέρνηση, τα προδικαστικά ερωτήματα παραμένουν λυσιτελή όσον αφορά τα εισοδήματα που απέκτησε ο de Groot στη Γερμανία και στη Γαλλία.

32 — Σκέψη 36.

33 — Ibidem, σκέψη 37.

34 — Ibidem, σκέψη 32.

35 — Idem.

36 — C-107/94, Συλλογή 1996, σ. I-3089 (σκέψη 44).

37 — C-391/97, Συλλογή 1999, σ. I-5451 (σκέψεις 22 και 24).

38 — Σκέψη 21.

39 — Βλ. σημείο 38 των παρατηρήσεων της Ολλανδικής Κυβερνήσεως.

τροφής που κατέβαλε ο de Groot και το ποσό των φοροαπαλλαγών ελήφθησαν όντως υπόψη κατά τον υπολογισμό του υποθετικού ποσού του φόρου επί του συνόλου των αποδοχών του ενδιαφερομένου, ωστόσο, γεγονός είναι, ότι με το σύστημα του αναλογικού κλάσματος ο de Groot έτυχε των ως άνω εκπτώσεων μόνον κατ' αναλογίαν των εισοδημάτων που απέκτησε στις Κάτω Χώρες.

40. Συνεπώς, ο de Groot απώλεσε, επειδή άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας, το πλεονέκτημα μέρους των προσωποπαγών φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει η ολλανδική νομοθεσία και τις οποίες εδικαιούτο ως κάτοικος Κάτω Χωρών.

41. Επομένως, το μειονέκτημα που υπέστη ο de Groot δεν μπορεί να καταλογιστεί στο φορολογικό σύστημα των κρατών απασχολήσεως, αλλά ακριβώς στις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εφάρμοσε επί του ενδιαφερομένου τις εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

42. Εξ αυτού συνάγω ότι η κατάσταση εν προκειμένω δεν είναι παρεμφερής με την κατάσταση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Gilly.

43. Στην ως άνω απόφαση, η Gilly είχε φορολογηθεί στη Γερμανία επί των εισοδημάτων που απέκτησε στο εν λόγω κράτος και στη Γαλλία, όπου κατοικούσε, επί του συνόλου των εισοδημάτων της. Η συναφθείσα μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας προέβλεπε ότι οι καταβληθέντες στη Γερμανία φόροι παρέχουν στον φορολογούμενο δικαίωμα πιστώσεως φόρου ίσης προς το ύψος του γαλλικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά. Λόγω της μεγαλύτερης προοδευτικότητας του γερμανικού φόρου και λόγω του ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση της Gilly δεν ελήφθη υπόψη στη Γερμανία, ενώ ελήφθη υπόψη στη Γαλλία, η πίστωση φόρου που χορηγήθηκε στην Gilly ήταν κατώτερη από το ύψος του πράγματι καταβληθέντος στη Γερμανία φόρου. Επομένως, στην Gilly επεβλήθη συνολική φορολογική επιβάρυνση υψηλότερη από εκείνη στην οποία θα υπέκειτο για ισοδύναμα εισοδήματα αποκτηθέντα εξ ολοκλήρου στη Γαλλία [40].

44. Το Δικαστήριο έκρινε [41] ότι οι δυσμενείς συνέπειες τις οποίες συνεπάγεται για την Gilly ο επίδικος μηχανισμός πιστώσεως φόρου απορρέουν προεχόντως από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών κλιμάκων των οικείων κρατών μελών, των οποίων ο καθορισμός, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα καθενός από τα ως άνω κράτη. Όσον αφορά την επίπτωση που έχει επί του ύψους της πιστώσεως φόρου το γεγονός ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου λαμβάνεται υπόψη εντός του κράτους κατοικίας και δεν λαμβάνεται υπόψη εντός του κράτους απασχολήσεως, το

40 — Το Δικαστήριο έκρινε, σύμφωνα και με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer, ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν απαγορεύει την εφαρμογή ενός τέτοιου μηχανισμού πιστώσεως φόρου (σκέψη 54). Έκρινε ότι ο σκοπός μιας συμβάσεως όπως η εφαρμοστέα στην υπόθεση αυτή συνίσταται απλώς στην αποφυγή επιβολής φόρου στα ίδια εισοδήματα εντός εκατέρου των κρατών, και όχι στη διασφάλιση του ότι η φορολογία στην οποία υπόκειται ο φορολογούμενος εντός ενός κράτους δεν θα είναι υψηλότερη από εκείνη στην οποία θα υπέκειτο εντός του ετέρου κράτους (σκέψη 46).

41 — Σκέψη 47.

Δικαστήριο υπενθύμισε ότι η διαφορά αυτή προέρχεται από το γεγονός ότι, σε θέματα αμέσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα συγκρίσιμη με εκείνη των κατοίκων αλλοδαπής, στο μέτρο που το εισόδημα που αποκτά στο έδαφος ενός κράτους ο κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνο του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του [42].

45. Συνεπώς, σε αντίθεση με τον de Groot, η Gilly έτυχε, στο κράτος της κατοικίας της, του συνόλου των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η νομοθεσία του εν λόγω κράτους υπέρ των κατοίκων ημεδαπής.

46. Επιπλέον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer στις προτάσεις του στην προαναφερθείσα υπόθεση Gilly [43], θα αρκούσε οι γερμανικές αρχές να ελαττώσουν τους φορολογικούς συντελεστές τους ή οι γαλλικές αρχές να αυξήσουν τους δικούς τους, προκειμένου ο μηχανισμός πιστώσεως φόρου να έχει ευμενείς συνέπειες για την Gilly. Επομένως, ο ασύμφορος χαρακτήρας ενός τέτοιου συστήματος είναι υπερβολικά τυχαίος προκειμένου να θεωρηθεί ότι αποτρέπει έναν εργαζόμενο από την άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας μεταξύ των δύο οικείων κρατών.

47. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν υφίσταται τέτοιος κίνδυνος, εφόσον, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διμερείς συμβάσεις, τις εθνικές ρυθμίσεις και τη νομολογία, τα κράτη μέλη στα οποία εργάστηκε ο de Groot δεν είχαν την υποχρέωση να λάβουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

48. Καταλήγω επίσης στο συμπέρασμα ότι δεν είναι λυσιτελές το επιχείρημα της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ότι η επίδικη ρύθμιση, καθόσον οδηγεί στο να επιβαρυνθεί ο de Groot περισσότερο, από φορολογικής απόψεως, απ' ό,τι θα επιβαρυνόταν αν δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας, καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα με τη μέθοδο του καταλογισμού [44].

49. Εν προκειμένω, κρίσιμο είναι το ότι το μειονέκτημα που υφίσταται ο de Groot οφείλεται στο γεγονός ότι στερήθηκε, στο κράτος της κατοικίας του, μέρους των εκπτώσεων φόρου που προβλέπει η νομοθεσία του εν λόγω κράτους.

50. Αν τα οικεία κράτη απασχολήσεως είχαν λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του de Groot, ο δεύτερος θα επιβαρυνόταν ενδεχομένως περισσότερο, από φορολογικής απόψεως, απ' ό,τι θα επιβαρυνόταν αν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στις Κάτω Χώρες. Τούτο θα συνέβαινε αν οι χορηγούμενες στα κράτη απασχολήσεως εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση ήσαν χαμηλότερες από εκείνες που

42 — Σκέψη 49.

43 — Σημεία 61 και 62.

44 — Η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρεται, ειδικότερα, στην τελευταία φράση του άρθρου 23 Β, παράγραφος 1, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, το οποίο προβλέπει ότι, κατά το σύστημα του καταλογισμού, ο φόρος που καταβάλλεται στο κράτος απασχολήσεως εκπίπτει από τον φόρο που οφείλεται στο κράτος κατοικίας εντός των ορίων του «τμήματος του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου το οποίο υπολογίζεται πριν από την έκπτωση και αναλογεί, κατά περίπτωση, στα εισοδήματα ή στο κεφάλαιο που φορολογούνται εντός του [κράτους απασχολήσεως]».

προβλέπει η ολλανδική νομοθεσία και αν τα ως άνω κράτη είχαν λάβει υπόψη, κατά τον προσδιορισμό των φορολογικών συντελεστών των κατοίκων αλλοδαπής, το σύνολο των εισοδημάτων τους. Ωστόσο, το μειονέκτημα αυτό δεν οφείλεται στην ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, αλλά στις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών.

51. Τούτο δεν συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση. Το γεγονός ότι τα κράτη μέλη εντός των οποίων εργάστηκε ο de Groot δεν έλαβαν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση κατά τη φορολόγηση των εισοδημάτων που απέκτησε στα εν λόγω κράτη επιβάλλει, κατά τη γνώμη μου, στο κράτος κατοικίας να χορηγήσει στον ενδιαφερόμενο το σύνολο των εκπτώσεων που δικαιούται λόγω της καταστάσεώς του και οι οποίες θα χορηγούνταν σ' αυτόν αν ασκούσε το σύνολο των δραστηριοτήτων του στις Κάτω Χώρες [45].

52. Ο εκ μέρους των ολλανδικών φορολογικών αρχών καταλογισμός μέρους των προσωποπαγών εκπτώσεων του de Groot στα εισοδήματα που απέκτησε σε άλλα κράτη μέλη κατέληξε στο να υποστεί ο ενδιαφερόμενος μειονέκτημα το οποίο δεν θα υφίστατο αν δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας.

53. Επομένως, η επίδικη ρύθμιση συνιστά, κατά τη γνώμη μου, εμπόδιο στην άσκηση της ελευθερίας αυτής, το οποίο απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 48 της Συνθήκης.

54. Τρίτον, φρονώ ότι οι λόγοι που προβλήθηκαν προκειμένου να δικαιολογηθεί η ύπαρξη του εν λόγω εμποδίου δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

55. Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται [46] ως προς την πειστικότητα του επιχειρήματος που περιέχεται στην αιτιολογική έκθεση της ολλανδικής ρυθμίσεως σχετικά με το αναλογικό κλάσμα. Σύμφωνα με το επιχείρημα αυτό, οι σχετικές εκπτώσεις χρησιμεύουν για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας του ενδιαφερομένου, οπότε δεν πρέπει να καταλογίζονται αποκλειστικά στα εισοδήματα που αποκτώνται στο κράτος κατοικίας [47].

56. Φρονώ ότι το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να δικαιολογήσει την ύπαρξη του εμποδίου που διαπιστώθηκε εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, ναι μεν, από την άποψη των κρατών μελών, μπορεί ο επιμερισμός του βάρους των προσωποπαγών εκπτώσεων στο σύνολο των εισοδημάτων του φορολογουμένου να διαφαίνεται ως δίκαιος, ένας τέτοιος επιμερισμός όμως προϋποθέτει ότι οι εν λόγω

45 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, την προπαρατεθείσα απόφαση Zurstrassen. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου έπρεπε να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου, μολονότι η σύζυγός του διατήρησε την κατοικία της σε άλλο κράτος μέλος, και όχι να φορολογήσει τον Zurstrassen ως άγαμο χωρίς οικογενειακά βάρη, καθόσον ο ενδιαφερόμενος όχι μόνον κατοικούσε εντός του Μεγάλου Δουκάτου, αλλά αποκτούσε εκεί το σύνολο σχεδόν των επαγγελματικών εισοδημάτων της οικογενείας. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ήταν το μόνο κράτος που μπορούσε να το πράξει (σκέψη 23).

46 — Βλ. σκέψη 3.9α της αποφάσεως περί παραπομπής.

47 — Βλ. την αιτολογική έκθεση του διατάγματος της 7ης Νοεμβρίου 1991, περί τροποποιήσεως του διατάγματος του 1989, η οποία παρατίθεται στην υποσημείωση 12 των ανά χείρας προτάσεων.

εκπτώσεις ισχύουν και στα κράτη απασχολήσεως. Λαμβανομένης υπόψη της ελλείψεως εναρμονίσεως ή συντονισμού της φορολογίας των κρατών μελών προς αυτήν την κατεύθυνση, εναπόκειται σ' αυτά, στο πλαίσιο του άρθρου 220 της Συνθήκης, να συνάπτουν συμβάσεις προς τούτο. Ελλείψει τέτοιων συμβάσεων, το κράτος της κατοικίας δεν μπορεί να απαλλαγεί από τη χορήγηση μέρους των εν λόγω εκπτώσεων και να θίξει κατ' αυτόν τον τρόπο τα δικαιώματα που αντλούν οι ιδιώτες από τις διατάξεις της Συνθήκης που καθιερώνουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους.

57. Επιπλέον, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, δεν είμαι της γνώμης ότι η ανάλυση αυτή οδηγεί κατ' ανάγκην στην επιβολή, στο κράτος κατοικίας, δυσανάλογης επιβαρύνσεως. Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, εν προκειμένω, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, για τη φορολόγηση των εισοδημάτων του de Groot, εισέπραξε φόρους προσαυξημένους κατά το σύστημα της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας. Εξάλλου, έχει κριθεί επανειλημμένως ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων ουδέποτε μπορεί να δικαιολογήσει την ύπαρξη περιορισμού στην άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας [48].

58. Τέλος, φρονώ ότι το επίδικο σύστημα αναλογικής επιβολής φόρου δεν είναι αναγκαίο για τη συνοχή της εφαρμοζόμενης εν προκειμένω μεθόδου της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας, υπό την έννοια της νομολογίας [49]. Συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη μου, δεν υφίσταται δεσμός μεταξύ της μεθόδου της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας, δυνάμει της οποίας το κράτος κατοικίας παραιτείται από τη φορολόγηση των εισοδημάτων που αποκτώνται σε άλλα κράτη μέλη, αλλά λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω εισοδήματα κατά τον προσδιορισμό των εφαρμοστέων φορολογικών συντελεστών επί των μη απαλλασσομένων από τον φόρο αποδοχών, και της μεθόδου του καταλογισμού των εκπτώσεων κατ' αναλογίαν των εισοδημάτων που αποκτώνται στο κράτος κατοικίας [50]. Με άλλες λέξεις, φρονώ ότι η αποτελεσματικότητα της προοδευτικότητας του φόρου εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, την οποία επιδιώκει η μέθοδος της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας, δεν εξαρτάται από τον περιορισμό, στο εν λόγω κράτος, της συνεκτιμήσεως της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου.

59. Δεύτερον, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζουν η Ολλανδική και η Βελγική

48 — Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 28) και της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 51).

49 — Με τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 21 έως 28), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 14 έως 21), το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η βελγική νομοθεσία που δεν επέτρεπε να εκπίπτουν τα ασφάλιστρα ασφαλίσεως ζωής από το φορολογητέο εισόδημα, οσάκις τα ασφάλιστρα είχαν καταβληθεί στην αλλοδαπή, δικαιολογείται από την αναγκαιότητα διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται. Στη δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών ανταποκρινόταν η φορολόγηση των ποσών που οφείλονταν από τους ασφαλιστές σε εκτέλεση των συμβάσεων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η αντιστάθμιση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και της φορολογήσεως των οφειλομένων ποσών δεν θα μπορούσε πλέον να εξασφαλισθεί, καθόσον οι πληρωμές που συνδέονται με μη φορολογούμενες εισφορές πραγματοποιούνται από αλλοδαπό ασφαλιστή στην αλλοδαπή, όπου η φορολόγησή τους είναι αβέβαη.

50 — Συναφώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση δεν μπορεί να αντλεί επιχειρήματα από το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ, δεδομένου ότι το άρθρο 23 Α αυτού δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη σχετικά με τις εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων. Ομοίως, βάσει των παραγράφων 40 έως 43 της ερμηνείας του εν λόγω άρθρου (βλ. Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, τρίτη έκδ., σ. 1177), στις οποίες και παραπέμπει η ως άνω κυβέρνηση, δεν μπορεί να καταστεί νόμιμο το επίδικο εμπόδιο. Απεναντίας, στην παράγραφο 43, εκτίθενται τα εξής: «In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negotiations [...]».

Κυβέρνηση, το επίδικο εμπόδιο δεν μπορεί να δικαιολογηθεί, κατά τη γνώμη μου, από το γεγονός ότι οι κάτοικοι των Κάτω Χωρών, οι οποίοι αποκτούν εισοδήματα σε άλλα κράτη μέλη, αντλούν πλεονεκτήματα λόγω του ότι φορολογούνται σε διάφορα κράτη, δυνάμενα να αντισταθμίσουν το μειονέκτημα το οποίο καταγγέλλεται εν προκειμένω, οπότε η επίδικη ρύθμιση είναι απόλυτα σύμφωνη με τον στόχο της φορολογικής ουδετερότητας των διασυνοριακών δραστηριοτήτων.

60. Όσον αφορά τα αποτελέσματα που έχει η φορολόγηση εντός διαφορετικών κρατών μελών, είναι βέβαιο ότι η μη προοδευτική φορολογία στη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο των εισοδημάτων που αποκτώνται στα εν λόγω κράτη μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να είναι ο μέσος φορολογικός συντελεστής του συνόλου των αποδοχών του φορολογουμένου χαμηλότερος απ' ό,τι θα ήταν αν ο φορολογούμενος είχε λάβει το σύνολο των αποδοχών του στις Κάτω Χώρες.

61. Εντούτοις, από τις εκτιμήσεις του γενικού εισαγγελέα του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η μείωση φόρου της οποίας έτυχε ως εκ τούτου ο de Groot δεν αντισταθμίζει το επίμαχο μειονέκτημα [51]. Έτσι, ο de Groot κατέβαλε, για το έτος 1994, στα τέσσερα οικεία κράτη συνολικό ποσό φόρου υψηλότερο εκείνου που θα είχε καταβάλει αν είχε αποκτήσει το σύνολο του εισοδήματός του στις Κάτω Χώρες.

51 — Οι εκτιμήσεις αυτές παρατίθενται στο σημείο 68 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

62. Εν συνεχεία, το επιχείρημα ότι ενδέχεται η μείωση φόρου που συνδέεται με την έλλειψη προοδευτικής φορολογίας στα κράτη απασχολήσεως να αντισταθμίζει το μειονέκτημα που προκλήθηκε από την επίμαχη ρύθμιση δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το γεγονός ότι, οσάκις η ρύθμιση αυτή αποδεικνύεται επιζήμια, πρέπει να ερμηνεύεται ως εμπόδιο [52]. Επ' αυτού, φρονώ ότι η κατάσταση εν προκειμένω μπορεί να συγκριθεί με την επίμαχη στην προαναφερθείσα απόφαση AMID κατάσταση, η οποία αφορούσε ρύθμιση που εμποδίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως [53].

63. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο ερώτημα την απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή ρυθμίσεως βάσει της οποίας ένας φορολογούμενος χάνει, για τον υπολογισμό των φόρων του επί του εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού και των προσωπικών φορολογικών του πλεονεκτημάτων, λόγω του ότι κατά το ίδιο έτος είχε εισοδήματα από αποδοχές σε άλλο κράτος μέλος τα οποία φορολογήθηκαν εκεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

52 — Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα (σκέψη 21).

53 — Η επίμαχη ρύθμιση προέβλεπε ότι εταιρία ημεδαπού δικαίου, με έδρα στο κράτος αυτό, δεν μπορούσε να αφαιρέσει από τα κέρδη ενός έτους που υπόκεινται στον φόρο εταιριών ζημίες που είχε κατά το προηγούμενο έτος παρά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι δεν κατέστη δυνατόν οι ζημίες αυτές να καταλογιστούν στα πραγματοποιηθέντα κέρδη, κατά τη διάρκεια του ιδίου παλαιότερου έτους, από μία από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η ως άνω ρύθμιση ενείχε τον κίνδυνο να δημιουργήσει φορολογικό μειονέκτημα στις εταιρίες που έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος (σκέψη 23). Το Δικαστήριο έκρινε ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα είναι συχνότερα ευνοϊκό για τις εταιρίες που έχουν εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, το σύστημα αυτό δεν εμποδίζει, όταν αποδεικνύεται μειονεκτικό για τις εταιρίες αυτές, να υπάρξει τελικά άνιση μεταχείριση έναντι των εταιριών που δεν έχουν εγκαταστάσεις σε άλλο κράτος μέλος και, έτσι, δημιουργεί εμπόδιο για την ελευθερία εγκαταστάσεως (σκέψη 27).

64. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά επίσης το Δικαστήριο αν μια τέτοια ρύθμιση είναι συμβατή με το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68.

65. Ενόψει της απαντήσεως την οποία πρότεινα στο πρώτο ερώτημα, φρονώ ότι δεν είναι αναγκαίο να λάβω θέση επί του ζητήματος αυτού. Συγκεκριμένα, όπως έκρινε το Δικαστήριο ήδη με την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974, Van Duyn [54], το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει άμεσο αποτέλεσμα στις έννομες τάξεις των κρατών μελών και απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία οφείλουν να προστατεύουν τα εθνικά δικαστήρια. Αποτελεί επίσης πάγια νομολογία ότι κάθε εθνικός δικαστής έχει την υποχρέωση να εφαρμόζει στο ακέραιο το κοινοτικό δίκαιο και να προστατεύει τα δικαιώματα τα οποία αυτό απονέμει στους ιδιώτες, αφήνοντας ανεφάρμοστη κάθε ενδεχομένως αντίθετη διάταξη του εθνικού δικαίου [55]. Όπως μνημονεύθηκε στο σημείο 22 των ανά χείρας προτάσεων, το αυτό πρέπει να ισχύει για τις διατάξεις διμερούς διεθνούς συμβάσεως η οποία αποδεικνύεται αντίθετη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης [56].

66. Συνεπώς, το ζήτημα αν το επίμαχο εμπόδιο εμπίπτει ή όχι στο άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68, που εκδόθηκε για την εφαρμογή του άρθρου 48 της Συνθήκης, και αν συνιστά επίσης έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας δεν έχει, κατά τη γνώμη μου, πρακτική σημασία εν προκειμένω [57].

Επί του δευτέρου ερωτήματος

67. Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις σχετικά με τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση εργαζομένου ο οποίος έχει ασκήσει δραστηριότητα και σε άλλο κράτος μέλος.

68. Από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής [58] προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν, εν προκειμένω, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει την υποχρέωση να χορηγήσει στον de Groot πραγματική έκπτωση φόρου το ίδιο υψηλή με την έκπτωση της οποίας θα ετύγχανε αν είχε αποκτήσει το σύνολο του εισοδήματός του στο κράτος της κατοικίας του.

69. Για τους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω, και ειδικότερα στα σημεία 51 και 65, φρονώ ότι ο de Groot δικαιούται να τύχει των ιδίων

54 — Υπόθεση 41/74 [Συλλογή τόμος 1974, σ. 537 (σημείο 1 του διατακτικού)].

55 — Αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1978, 106/77, Simmenthal (Συλλογή τόμος 1978, σ. 239, σκέψη 21), και Terhoeve, προπαρατεθείσα (σκέψη 56).

56 — Βλ., επίσης, υπ' αυτήν την έννοια, σε σχέση με σύμβαση συναφθείσα με τρίτη χώρα, την προπαρατεθείσα απόφαση Gottardo (σκέψεις 32 έως 34).

57 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Terhoeve, προπαρατεθείσα (σκέψη 41).

58 — Σκέψη 3.9α.

εκπτώσεων με εκείνες που θα χορηγούνταν σ' αυτόν αν είχε αποκτήσει το σύνολο του εισοδήματός του στις Κάτω Χώρες.

70. Παρά ταύτα, δεδομένου ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα έχει γενικό χαρακτήρα και στο μέτρο που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αντλήσει τις συνέπειες της εκδοθησομένης αποφάσεως για τη λύση της διαφοράς επί της οποίας οφείλει να αποφανθεί, είναι αναγκαίο, κατά τη γνώμη μου, να δοθεί απάντηση γενικού χαρακτήρα στο ως άνω ερώτημα.

71. Όπως προαναφέρθηκε, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Πάντως, τα εν λόγω κράτη πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητες που εξακολουθούν να έχουν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο.

72. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου ο οποίος κατά τη διάρκεια του ιδίου έτους είχε εισοδήματα στο κράτος αυτό και σε άλλο κράτος μέλος. Πάντως, οι προϋποθέσεις της συνεκτιμήσεως, από το κράτος κατοικίας, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου δεν πρέπει να εισάγουν άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ή να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη.

VI — Προτάσεις

73. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το Hoge Raad der Nederlanden ερωτήματα ως εξής:

«1) Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή διατάξεων τις οποίες προβλέπουν διμερείς συμβάσεις και εθνική ρύθμιση, βάσει των οποίων

διατάξεων ένας φορολογούμενος χάνει, για τον υπολογισμό των φόρων του επί του εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού και των προσωπικών φορολογικών του πλεονεκτημάτων, λόγω του ότι κατά το ίδιο έτος είχε εισοδήματα από αποδοχές σε άλλο κράτος μέλος τα οποία φορολογήθηκαν εκεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

2) Το κοινοτικό δίκαιο δεν θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός εργαζομένου ο οποίος έχει ασκήσει δραστηριότητα και σε άλλο κράτος μέλος. Πάντως, οι προϋποθέσεις της συνεκτιμήσεως, από το κράτος κατοικίας, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του εργαζομένου δεν πρέπει να εισάγουν άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ή να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη».