ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 14ης Φεβρουαρίου 1995 *

Στην υπόθεση C-279/93,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Köln-Altstadt

και

Roland Schumacker,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, F. A. Schockweiler (εισηγητή), P. J. G. Kapteyn και C. Gulmann, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, K. N. Κακούρη, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Finanzamt Köln-Altstadt, εκπροσωπούμενο από τον D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor στο Finanzamt Köln-Altstadt,

— ο Roland Schumacker, εκπροσωπούμενος από τον W. Kaefer, δικηγόρο Aachen, και τον G. Saß, δικηγόρο και φοροτεχνικό σύμβουλο Tervuren,

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

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Ράπτη, σύμβουλο στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, και τον Ι. Χαλκιά, πάρεδρο στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον J.-L. Falconi, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του ίδιου υπουργείου,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τον A. Moses, QC,

— η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον J. Grunwald και τον E. Traversa, μέλη της νομικής της υπηρεσίας, επικουρούμενους από την B. Knobbe-Keuk, καθηγήτρια στο Πανεπιστήμιο της Βόννης,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Finanzamt Köln-Altstadt, εκπροσωπούμενου από τον D. Deitgen και τον V. Nickel, Regierungsdirektor στην Oberfinanzdirektion Köln, του Roland Schumacker, εκπροσωπούμενου από τους W. Kaefer και G. Saß, της Δανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον P. Biering, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. Sedemund, δικηγόρο Κολωνίας, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Π. Καμαρινέα, σύμβουλο στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J.-L. Falconi, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. W. de Zwaan, βοηθό νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον J. E. Collins, επικουρούμενο από τον A. Moses, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους J. Grunwald και E. Traversa, επικουρούμενους από την B. Knobbe-Keuk, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Οκτωβρίου 1994,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Νοεμβρίου 1994,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 14ης Απριλίου 1993, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 14 Μαΐου του ιδίου έτους, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, διάφορα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΟΚ, για να μπορέσει να

κρίνει αν συμβιβάζονται προς το κοινοτικό δίκαιο ορισμένες νομοθετικές διατάξεις της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος, οι οποίες προβλέπουν ότι οι φορολογούμενοι τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως ανάλογα με το αν κατοικούν ή όχι στο εθνικό έδαφος.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Köln-Altstadt και ενός βέλγου υπηκόου, του Schumacker, σε σχέση με τις προϋποθέσεις φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες τα οποία πραγματοποιεί ο Schumacker στη Γερμανία.

3 Στη Γερμανία, ο Einkommensteuergesetz (γερμανικός νόμος περί του φόρου εισοδήματος, στο εξής: EStG) κάνει διάκριση μεταξύ των καθεστώτων φορολογίας των μισθωτών ανάλογα με την κατοικία.

4 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του EStG, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται στη χώρα αυτή σε φόρο επί του συνόλου των εισοδημάτων τους (πλήρης φορολόγηση).

5 Τουναντίον, κατά την παράγραφο 4 του ιδίου άρθρου, τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στη Γερμανία υπόκεινται στον φόρο μόνον ως προς το μέρος των εισοδημάτων που πραγματοποιούν στη Γερμανία (μερική φορολόγηση). Δυνάμει του άρθρου 49, παράγραφος 1, σημείο 4, τα εν λόγω εισοδήματα γερμανικής προελεύσεως είναι ιδίως αυτά που προκύπτουν από μισθωτή δραστηριότητα που ασκείται στη Γερμανία.

6 Γενικώς, στη Γερμανία, ο φόρος των εισοδημάτων που προέρχονται από μισθωτή δραστηριότητα παρακρατείται στην πηγή από τον εργοδότη επί της αμοιβής των εργαζομένων ως φόρος μισθωτών υπηρεσιών, στη συνέχεια δε καταβάλλεται στη φορολογική αρχή.

7 Για την εφαρμογή της κρατήσεως από τον μισθό, οι μισθωτοί που υπόκεινται πλήρως στον φόρο κατατάσσονται σε φορολογικές κατηγορίες (άρθρο 38b του EStG). Οι άγαμοι υπάγονται στην κατηγορία I (γενική φορολογική κλίμακα). Οι έγγαμοι μισθωτοί, οι οποίοι δεν βρίσκονται σε διάσταση, υπάγονται στην κατηγορία III (την αποκαλούμενη κλίμακα splitting, άρθρο 26b του EStG), υπό την προϋπόθεση ότι αμφότεροι οι σύζυγοι είναι κάτοικοι Γερμανίας και υπόκεινται πλήρως στον φόρο. Το γερμανικό καθεστώς splitting θεσπίστηκε προκειμένου να αμβλυνθεί η προοδευτικότητα της κλίμακας του φόρου εισοδήματος. Συνίσταται στην άθροιση των συνολικών εισοδημάτων των συζύγων τα οποία καταλογίζονται στη συνέχεια πλασματικά σε κάθε σύζυγο σε ποσοστό 50 % και συνακολούθως φορολογούνται. Εάν το εισόδημα του ενός των συζύγων είναι υψηλό και το εισόδημα του άλλου χαμηλό, το splitting ισοπεδώνει τη φορολογητέα βάση και αμβλύνει την προοδευτικότητα της κλίμακας του φόρου εισοδήματος.

8 Εξάλλου, υπέρ των μισθωτών που υπόκεινται πλήρως στον φόρο υφίσταται η διαδικασία του ετησίου συμψηφισμού του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (άρθρο 42b του EStG). Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, ο εργοδότης υποχρεούται να αποδίδει στον μισθωτό ένα μέρος του φόρου επί του εισοδήματος το οποίο πραγματοποίησε στην περίπτωση κατά την οποία το παρακρατούμενο μηνιαίως ποσό υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική κλίμακα για το οικείο έτος, για παράδειγμα αν το ύψος του μισθού παρουσίασε διακυμάνσεις κατά μήνα.

9 Επιπλέον, υπέρ των μισθωτών που υπόκεινται πλήρως στον φόρο υφίστατο η δυνατότητα, μέχρι το 1990, του ετησίου συμψηφισμού του φόρου επί των μισθών στο επίπεδο της φορολογικής αρχής και, έκτοτε, υφίσταται υπέρ αυτών η διαδικασία εκκαθαρίσεως του φόρου από την φορολογική αρχή (άρθρο 46 του EStG). Η διαδικασία αυτή καθιστά δυνατόν τον συμψηφισμό των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες με ζημίες από άλλη κατηγορία εισοδημάτων (για παράδειγμα τα μερίσματα).

10 Τέλος, για τα πρόσωπα που υπόκεινται πλήρως στον φόρο, ο προσδιορισμός του φόρου πραγματοποιείται σε συνάρτηση με την συνολική φοροδοτική ικανότητα, δηλαδή λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των λοιπών εισοδημάτων των φορολογουμένων και η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση (οικογενειακά βάρη, δαπάνες προνοίας και άλλα στοιχεία που παρέχουν δικαίωμα, γενικώς, για φορολογικές εκπτώσεις και απαλλαγές).

11 Ορισμένα από τα πλεονεκτήματα αυτά δεν αναγνωρίζονται στους μισθωτούς που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο. Διαπιστώνεται ότι ο «Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz)» (γερμανικός νόμος περί ελαφρύνσεως της επιβαρύνσεως που συνιστά ο φόρος εισοδήματος για τους διερχομένους τα σύνορα εργαζομένους και άλλα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο) της 24ης Ιουνίου 1994, ο οποίος αποσκοπεί στην αντιμετώπιση αυτής της καταστάσεως σε εθνικό επίπεδο, δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση της κυρίας δίκης, δεδομένου ότι δεν είχε ακόμη τεθεί σε ισχύ κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς.

12 Κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς, τα πρόσωπα που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο υπάγονταν στην κατηγορία I (γενική κλίμακα) χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικογενειακή τους κατάσταση (άρθρο 39d του EStG). Κατά συνέπεια, δεν ετύγχαναν του φορολογικού ευεργετήματος του splitting, οι δε έγγαμοι μισθωτοί ετύγχαναν της ιδίας μεταχειρίσεως με τους αγάμους.

13 Για τους υποκειμένους εν μέρει στον φόρο ακολουθούνταν μια απλοποιημένη φορολογική διαδικασία. Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών θεωρούνταν ως οριστικώς καταβληθείς με την κράτηση στην πηγή στην οποία προέβαινε κάθε μήνα ο εργοδότης τους. Τα εν λόγω πρόσωπα αποκλείονταν τόσον από τον ετήσιο συμψηφισμό του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που διενεργούσε ο εργοδότης τους (άρθρο 50, παράγραφος 5, του EStG) όσο και από την ετήσια εκκαθάριση του φόρου αυτού από τη φορολογική αρχή. Ελλείψει ετησίου συμψηφισμού του φόρου μισθωτών υπηρεσιών, δεν ήταν δυνατόν να τους αποδοθεί, στα τέλη του έτους, ο τυχόν αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος.

14 Τέλος, σε αντίθεση προς τους μισθωτούς που υπόκεινται πλήρως στον φόρο, οι υποκείμενοι εν μέρει στον φόρο δεν είχαν τη δυνατότητα να εκπίπτουν τις κοινωνικού χαρακτήρα δαπάνες τους (ασφαλιστικές εισφορές γήρατος, ασθενείας ή αναπηρίας) οι οποίες υπερέβαιναν τα πάγια ποσά που προβλέπονται στη φορολογική κλίμακα.

15 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο Schumacker κατοικούσε ανέκαθεν στο Βέλγιο με τη σύζυγό του και τα τέκνα τους. Αφού εργάστηκε καταρχάς

στο κράτος αυτό, άσκησε μισθωτή δραστηριότητα στη Γερμανία από τις 15 Μαΐου 1988 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1989, εξακολουθώντας πάντως να κατοικεί στο Βέλγιο. Η Schumacker, η οποία δεν εργαζόταν, έλαβε επιδόματα ανεργίας στο Βέλγιο μόνον κατά το έτος 1988. Από το 1989, το συνολικό εισόδημα της οικογενείας συνίσταται στον μισθό του Schumacker.

16 Δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 1, της γερμανοβελγικής συμβάσεως της 11ης Απριλίου 1967 περί διπλής φορολογίας, το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες του Schumacker από τις 15 Μαΐου 1988 ανήκει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, διότι είναι το κράτος στο οποίο ασκείται η δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, οι μισθοί αυτοί αποτέλεσαν, στη Γερμανία, αντικείμενο κρατήσεως στην πηγή από τον εργοδότη του Schumacker, η οποία υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της φορολογικής κατηγορίας I, δυνάμει των άρθρων 1, παράγραφος 4, και 39d του EStG.

17 Στις 6 Μαρτίου 1989, ο Schumacker ζήτησε απο το Finanzamt να υπολογίζεται το ύψος του μισθού του κατά δικαία κρίση (άρθρο 163 του Abgabenordnung, του γερμανικού φορολογικού κώδικα), βάσει της φορολογικής κατηγορίας III (που ισχύει κανονικά για τους εγγάμους μισθωτούς που κατοικούν στη Γερμανία και τους παρέχει δικαίωμα για το splitting) και να του επιστραφεί η διαφορά μεταξύ του ποσού που παρακρατούνταν από τον μισθό του κάθε μήνα, βάσει της φορολογικής κατηγορίας I, και του ποσού που θα όφειλε, βάσει της φορολογικής κατηγορίας III.

18 Δεδομένου ότι το Finanzamt απέρριψε την αίτησή του με απόφαση της 22ας Ιουνίου 1989, ο Schumacker άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln. Το δικαστήριο αυτό δέχθηκε το αίτημα του Schumacker όσον αφορά τα έτη 1988 και 1989 και υποχρέωσε το Finanzamt να εκδώσει απόφαση κατά δικαία κρίση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 163 του γερμανικού φορολογικού κώδικα. Το Finanzamt άσκησε τότε Revision (αναθεώρηση) ενώπιον του Bundesfinanzhof κατά της αποφάσεως του Finanzgericht Köln.

19 Το Bundesfinanzhof διερωτάται αν το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ μπορεί να ασκήσει επιρροή στην απόφαση που πρέπει να εκδοθεί εν προκειμένω.

Κατά συνέπεια, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να ζητήσει από το Δικαστήριο να εκδώσει προδικαστική απόφαση των ακολούθων ερωτημάτων:

«1) Μπορεί το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ να περιορίσει το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να εισπράττει από τον πολίτη άλλου κράτους μέλους φόρο εισοδήματος;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως:

2) Επιτρέπει το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επιβάλλει, σε φυσικό πρόσωπο βελγικής ιθαγενείας, το οποίο έχει τη μοναδική κατοικία του και τη συνήθη διαμονή του στο Βέλγιο, όπου και απέκτησε τα επαγγελματικά προσόντα του και την επαγγελματική πείρα του, υψηλότερο φόρο εισοδήματος απ' ό,τι σε ένα κατά τα λοιπά συγκρίσιμο πρόσωπο, το οποίο κατοικεί στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στην περίπτωση κατά την οποία το πρώτο πρόσωπο αναλαμβάνει μισθωτή εργασία στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας χωρίς να μεταφέρει την κατοικία του στη χώρα αυτή;

3) Έχουν τα πράγματα άλλως στην περίπτωση κατά την οποία το εισόδημα του αναφερομένου στο ερώτημα 2 βέλγου υπηκόου προέρχεται σχεδόν αποκλειστικώς (δηλαδή άνω του 90 %) από την εργασία του στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και, εξάλλου, σύμφωνα με τη Σύμβαση περί διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου, το εισόδημα αυτό υπόκειται σε φόρο μόνον στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας;

4) Διαπράττει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παράβαση του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΟΚ, καθόσον αποκλείει τα φυσικά πρόσωπα

χωρίς κατοικία ή τόπο συνήθους διαμονής εντός της επικρατείας της, τα οποία όμως πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας αυτής εισοδήματα από μισθωτή εργασία, τόσον από τον ετήσιο συμψηφισμό όσον αφορά τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, όσον και από την εκ μέρους της φορολογικής αρχής εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι μπορεί να περιορίζει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέπει τις προϋποθέσεις επιβολής φόρου και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στο έδαφός του υπήκοος άλλου κράτους μέλους.

21 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι, καίτοι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εν τούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν (βλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 12).

22 Προκειμένου ειδικότερα για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Κοινότητας, το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή.

23 Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 12), ότι 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 ακριβώς αυτόν το Συμβούλιο, με το άρθρο 7 του κανονισμού του (ΕΟΚ) 1612/68, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33), όρισε ότι οι εργαζόμενοι υπήκοοι κράτους μέλους πρέπει να απολαύουν, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, των ίδιων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.

24 Εν όψει των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέπει τις προϋποθέσεις επιβολής φόρου και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στο έδαφός του υπήκοος άλλου κράτους μέλους, καθόσον το άρθρο αυτό, όσον αφορά την είσπραξη των αμέσων φόρων, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφυλάσσει σε υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος, κάνοντας χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας, ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτήν που επιφυλάσσει σε ημεδαπό ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

25 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, αφενός, εάν το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι εμποδίζει την εφαρμογή ρυθμίσεως κράτους μέλους που φορολογεί εργαζόμενο υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό και εργάζεται στην επικράτεια του πρώτου κράτους, βαρύτερα από εργαζόμενο ο οποίος κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους και ασκεί εκεί την ίδια δραστηριότητα. Το εθνικό δικαστήριο ερωτά, αφετέρου, εάν η απάντηση στο ερώτημα αυτό επηρεάζεται από το γεγονός ότι ο υπήκοος του δεύτερου κράτους μέλους αντλεί το εισόδημά του πλήρως ή σχεδόν πλήρως μόνον από τη δραστηριότητα που ασκεί στο πρώτο κράτος μέλος, ενώ

στο δεύτερο κράτος δεν πραγματοποιεί εισοδήματα επαρκή για να υποβληθεί σε φορολογία που παρέχει τη δυνατότητα να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

26 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί καταρχάς ότι, κατά παγία νομολογία, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με τη μορφή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu, Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11).

27 Είναι αληθές ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κυρίας δίκης ρύθμιση εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του οικείου φορολογουμένου.

28 Εν τούτοις, εθνική ρύθμιση του τύπου αυτού, η οποία προβλέπει διαφοροποίηση στηριζόμενη στο κριτήριο της κατοικίας υπό την έννοια ότι δεν αναγνωρίζει στους μη κατοίκους ημεδαπής ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα παρεχόμενα, τουναντίον, στους κατοικούντες στο εθνικό έδαφος, εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών. Πράγματι, οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συνήθως μη ημεδαποί.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται μόνον στους κατοίκους κράτους μέλους μπορούν να συνιστούν έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

30 Πρέπει να τονιστεί στη συνέχεια ότι, βάσει παγίας νομολογίας, δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις.

31 Στην περίπτωση όμως των αμέσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής.

32 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 όπου 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 πρότυπο 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.

33 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.

34 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.

35 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 ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο κράτος αυτό βαρύτερη φορολογία επί των εισοδημάτων του από τη φορολογία που επιβάλλει στον κάτοικο ημεδαπής που ασκεί την ίδια δραστηριότητα.

36 Τούτο δεν ισχύει ωστόσο σε μία περίπτωση όπως αυτή που αφορά η διαφορά της κυρίας δίκης, όπου ο μη κάτοικος ημεδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

37 Μεταξύ του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής και του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα δεν υφίσταται καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.

38 Προκειμένου περί μη κατοίκου ημεδαπής ο οποίος πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του και σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στο κράτος της κατοικίας του, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως.

39 Πρέπει επιπλέον να εξετασθεί αν μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογηθεί η εν λόγω δυσμενής διάκριση.

40 Τα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις υποστήριξαν ότι η ενέχουσα δυσμενείς διακρίσεις μεταχείριση — όσον αφορά τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως και την εφαρμογή του splitting — δικαιολογούνταν από την ανάγκη συνεπούς εφαρμογής των φορολογικών καθεστώτων ως προς τους μη κατοίκους ημεδαπής. Μια τέτοια δικαιολόγηση που αφορά την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού καθεστώτος δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90,

Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28). Κατά τα κράτη αυτά, υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ της λαμβανομένης υπόψη προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως και του δικαιώματος φορολογίας του συνόλου των εισοδημάτων, οπουδήποτε και αν πραγματοποιούνται. Καθόσον στο κράτος της κατοικίας, το οποίο έχει το αποκλειστικό δικαίωμα να φορολογεί το σύνολο των εισοδημάτων, οπουδήποτε και αν πραγματοποιούνται, εναπόκειται να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, το κράτος στο έδαφος του οποίου εργάζεται ο μη κάτοικος ημεδαπής δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, επειδή, στην περίπτωση αυτή, η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του μη κατοίκου ημεδαπής θα λαμβανόταν υπόψη δύο φορές και ο ενδιαφερόμενος θα ετύγχανε στα δύο κράτη των σχετικών φορολογικών πλεονεκτημάτων.

41 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Σε μια κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κυρίας δίκης το κράτος της κατοικίας δεν μπορεί να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου εφόσον η φορολογική επιβάρυνση στο κράτος αυτό είναι ανεπαρκής για να καταστεί δυνατόν να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση. Όταν αυτό συμβαίνει, η κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη στο κράτος απασχολήσεως η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του αλλοδαπού μη κατοίκου ημεδαπής όπως ακριβώς και των ημεδαπών κατοίκων ημεδαπής και να του παρέχονται τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα.

42 Η επίμαχη στην υπόθεση της κυρίας δίκης διάκριση ουδόλως δικαιολογείται, επομένως, από την ανάγκη να διασφαλιστεί η συνοχή του εφαρμοστέου φορολογικού καθεστώτος.

43 Το Finanzamt ανέφερε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση δυσκολίες διοικητικής φύσεως οι οποίες αναιρούν τη δυνατότητα του κράτους απασχολήσεως να λαμβάνει υπόψη τα εισοδήματα που πραγματοποιούν, στο κράτος της κατοικίας τους, οι μη κάτοικοι ημεδαπής που εργάζονται στο έδαφός του.

44 Ούτε το επιχείρημα αυτό μπορεί να γίνει δεκτό.

45 Πράγματι, η οδηγία 77/799/ΕΟΚ 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. 49), παρέχει δυνατότητες λήψεως των αναγκαίων πληροφοριών που είναι ανάλογες προς αυτές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών σε εθνικό επίπεδο. Επομένως, δεν υφίστανται εμπόδια διοικητικής φύσεως στο να λαμβάνεται υπόψη στο κράτος όπου ασκείται η δραστηριότητα η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του μη κατοίκου ημεδαπής.

46 Επιπλέον, όσον αφορά ειδικότερα την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, διαπιστώνεται ότι το κράτος αυτό παρέχει στους διερχομένους τα σύνορα εργαζομένους που κατοικούν στις Κάτω Χώρες και ασκούν δραστηριότητα στη Γερμανία τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη λαμβανόμενη υπόψη προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση, συμπεριλαμβανομένου του πλεονεκτήματος της εφαρμογής του splitting. Άπαξ πραγματοποιούν το 90 % τουλάχιστον των εισοδημάτων τους στο γερμανικό έδαφος, οι κοινοτικοί αυτοί υπήκοοι εξομοιώνονται πράγματι προς τους γερμανούς υπηκόους, βάσει του Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande της 21ης Οκτωβρίου 1980 (γερμανικός νόμος περί εφαρμογής του προσθέτου πρωτοκόλλου της 13ης Μαρτίου 1980 περί της συμβάσεως της 16ης Ιουνίου 1959 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας).

47 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους που επιβάλλει σε εργαζόμενο υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, βαρύτερη φορολογία από τη φορολογία που επιβάλλει σε εργαζόμενο που κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους και ασκεί την ίδια δραστηριότητα, εφόσον, όπως στην υπόθεση της κυρίας δίκης, ο υπήκοος του δεύτερου κράτους αντλεί το εισόδημά του πλήρως ή σχεδόν πλήρως μόνον από τη δραστηριότητα που ασκεί στο πρώτο κράτος και δεν πραγματοποιεί στο δεύτερο κράτος εισοδήματα επαρκή για να υποβληθούν στο κράτος αυτό σε φορολογία καθιστώσα δυνατόν να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

48 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι εμποδίζει τη νομοθεσία κράτους μέλους να προβλέπει στον τομέα των αμέσων φόρων διαδικασίες, όπως τον ετήσιο συμψηφισμό των κρατήσεων στην πηγή για τον φόρο επί των μισθών και την εκκαθάριση από τη φορολογική αρχή του φόρου των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, μόνον υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, αποκλειομένων των φυσικών προσώπων που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στο έδαφός του, αλλά πραγματοποιούν στο κράτος αυτό εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

49 Από τις απαντήσεις στο δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα κατέστη σαφής η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως σε επίπεδο ουσιαστικού δικαίου μεταξύ κοινοτικών υπηκόων μη κατοίκων ημεδαπής και ημεδαπών που κατοικούν στη Γερμανία. Πρέπει να εξετασθεί αν μία τέτοια δυσμενής διάκριση υφίσταται επίσης σε επίπεδο διαδικαστικών κανόνων, καθόσον η εφαρμογή των προαναφερθεισών διαδικασιών συμψηφισμού προβλέπεται μόνο για τους ημεδαπούς κατοίκους ημεδαπής και δεν επεκτείνεται στους κοινοτικούς υπηκόους μη κατοίκους ημεδαπής. Ενδεχομένως, θα πρέπει να εξεταστεί αν δικαιολογείται η δυσμενής αυτή διάκριση.

50 Πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι, στη Γερμανία, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατείται στην πηγή ισοδυναμεί με εξόφληση του οφειλομένου φόρου εισοδημάτων που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες.

51 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, λόγω του ότι η κράτηση στην πηγή συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, οι μη κάτοικοι ημεδαπής στερούνται καταρχάς, για λόγους απλοποιήσεως διοικητικής φύσεως, της δυνατότητας να επικαλεστούν, στο πλαίσιο διαδικασίας ετήσιου

συμψηφισμού των κρατήσεων στην πηγή ή στο πλαίσιο διαδικασίας εκκαθαρίσεως από τη φορολογική αρχή των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, στοιχεία της βάσεως υπολογισμού του φόρου (όπως τα επαγγελματικά έξοδα, τις έκτακτες δαπάνες ή τις «απρόβλεπτες» επιβαρύνσεις), που θα συνεπάγονταν ενδεχομένως μερική επιστροφή του φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή.

52 Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι δυσμενές για τους μη κατοίκους ημεδαπής σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής, για τους οποίους τα άρθρα 42, 42a και 46 του EStG προβλέπουν καταρχήν φορολόγηση κατά την οποία λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των στοιχείων της βάσεως υπολογισμού του φόρου.

53 Στις παρατηρήσεις της, η Γερμανική Κυβέρνηση επέμεινε στο γεγονός ότι στο γερμανικό δίκαιο υφίσταται διαδικασία που παρέχει τη δυνατότητα στους φορολογουμένους μη κατοίκους ημεδαπής να ζητήσουν από τη φορολογική αρχή τη χορήγηση φορολογικής βεβαιώσεως μνημονεύουσας ορισμένες απαλλαγές των οποίων δικαιούνται, απαλλαγές τις οποίες η φορολογική αρχή πρέπει να κατανείμει ισομερώς, εκ των υστέρων, σε όλο το ημερολογιακό έτος (άρθρο 39d του EStG). Επομένως, ο εργοδότης νομιμοποιείται, κατά το άρθρο αυτό, σε συνδυασμό με το άρθρο 41c του EStG, να επιστρέψει, κατά την επόμενη καταβολή του μισθού, τον μέχρι τούδε καταβληθέντα φόρο επί του μισθού αν ο μισθωτός του προσκομίσει βεβαίωση παράγουσα αναδρομικά αποτελέσματα. Εάν ο εργοδότης δεν κάνει χρήση του δικαιώματος αυτού, η φορολογική αρχή μπορεί να προβεί στην προσαρμογή μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους.

54 Πρέπει ωστόσο να επισημανθεί συναφώς η έλλειψη δεσμευτικού χαρακτήρα των διατάξεων αυτών και να υπογραμμιστεί ότι το Finanzamt Köln-Altstadt όπως και η Γερμανική Κυβέρνηση δεν ανέφεραν καμία διάταξη επιβάλλουσα στη φορολογική αρχή την υποχρέωση να αίρει σε όλες τις περιπτώσεις τις ενέχουσες διακρίσεις συνέπειες που απορρέουν από την εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων του EStG.

55 Δεύτερον, λόγω του ότι οι προαναφερθείσες διαδικασίες δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωσή τους, οι μη κάτοικοι ημεδαπής που εγκατέλειψαν κατά

τη διάρκεια του έτους την απασχόλησή τους σ' ένα κράτος μέλος για να ασκήσουν άλλη δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, ή ακόμη που ήταν άνεργοι κατά τη διάρκεια ενός μέρους του έτους, δεν δικαιούνται επιστροφής εκ μέρους του εργοδότη τους ή της φορολογικής αρχής του ενδεχομένως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

56 Από την διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι στο γερμανικό δίκαιο υφίσταται μια διαδικασία προσδιορισμού φόρου κατά δικαία κρίση που παρέχει στον μη κάτοικο ημεδαπής τη δυνατότητα να ζητήσει από τη φορολογική αρχή επανεξέταση της καταστάσεώς του και νέο υπολογισμό του φορολογητέου ποσού. Η διαδικασία αυτή προβλέπεται στο άρθρο 163 του γερμανικού φορολογικού κώδικα.

57 Εν τούτοις, για να πληρωθούν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 της Συνθήκης, δεν αρκεί η πρόβλεψη δυνατοτήτων προσδιορισμού φόρου κατά δικαία κρίση υπέρ του αλλοδαπού φορολογουμένου κατά περίπτωση εκ μέρους της φορολογικής αρχής. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Biehl, το Δικαστήριο απέρριψε άλλωστε την αναλόγου περιεχομένου επιχειρηματολογία της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής.

58 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης επιβάλλει ίση μεταχείριση από απόψεως εφαρμοστέων διαδικασιών μεταξύ των κοινοτικών υπηκόων μη κατοίκων ημεδαπής και των ημεδαπών κατοίκων ημεδαπής. Η άρνηση παροχής στους κοινοτικούς υπηκόους μη κατοίκους ημεδαπής του ευεργετήματος των διαδικασιών ετησίου συμψηφισμού που ισχύουν για τους ημεδαπούς κατοίκους ημεδαπής συνιστά αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση.

59 Επομένως στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι εμποδίζει τη νομοθεσία κράτους μέλους να προβλέπει στον τομέα των αμέσων φόρων διαδικασίες, όπως τον ετήσιο συμψηφισμό των κρατήσεων στην πηγή για τον φόρο επί των μισθών και την εκκαθάριση από τη φορολογική αρχή του φόρου των εισοδημάτων από μισθωτές

υπηρεσίες, μόνον υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, αποκλειομένων των φυσικών προσώπων που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στο έδαφός του, αλλά πραγματοποιούν στο κράτος αυτό εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Δανική, η Γερμανική, η Ελληνική, η Γαλλική, η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 14ης Απριλίου 1993, το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ έχει την έννοια ότι μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα κράτους μέλους να προβλέπει τις προϋποθέσεις επιβολής φόρου και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στο έδαφός του υπήκοος άλλου κράτους μέλους, καθόσον το άρθρο αυτό, όσον αφορά την είσπραξη των αμέσων φόρων, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφυλάσσει σε υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος, κάνοντας χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας, ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτήν που επιφυλάσσει σε ημεδαπό ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση.

2) Το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους που επιβάλλει σε εργαζόμενο υπήκοο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος κατοικεί στο κράτος αυτό και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, βαρύτερη φορολογία από τη φορολογία που επιβάλλει σε εργαζόμενο που κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους και ασκεί την ίδια δραστηριότητα, εφόσον, όπως στην υπόθεση της κυρίας δίκης, ο υπήκοος του δεύτερου κράτους αντλεί το εισόδημά του πλήρως ή σχεδόν πλήρως μόνον από τη δραστηριότητα που ασκεί στο πρώτο κράτος και δεν πραγματοποιεί στο δεύτερο κράτος εισοδήματα επαρκή για να υποβληθούν στο κράτος αυτό σε φορολογία καθιστώσα δυνατόν να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

3) Το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι εμποδίζει τη νομοθεσία κράτους μέλους να προβλέπει στον τομέα των αμέσων φόρων διαδικασίες, όπως τον ετήσιο συμψηφισμό των κρατήσεων στην πηγή για τον φόρο επί των μισθών και την εκκαθάριση από τη φορολογική αρχή του φόρου των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, μόνον υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, αποκλειομένων των φυσικών προσώπων που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στο έδαφός του, αλλά πραγματοποιούν στο κράτος αυτό εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Κακούρης

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Φεβρουαρίου 1995.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias