ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 8ης Σεπτεμβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-512/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Gerechtshof te's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες), με απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2003 που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Δεκεμβρίου 2003, στο πλαίσιο της διαδικασίας

J. E. J. Blanckaert

κατά

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα πρώτου τμήματος, N. Colneric, K. Schiemann, E. Juhász και M. Ilešič, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Μαρτίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο J. E. J. Blanckaert, εκπροσωπούμενος από τον P. J. M. de Graaf, adviseur,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. ten Dam,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann και τον W.-D. Plessing,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά το ζήτημα αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική ρύθμιση που παρέχει μόνο στους ασφαλισμένους σε εθνικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως τη δυνατότητα να απολαύουν φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος αυτού, όταν οι χορηγούμενες στο πλαίσιο του συστήματος μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως δεν είναι δυνατό να συμψηφισθούν πλήρως με τις οφειλόμενες εισφορές.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του J. E. J. Blanckaert [στο εξής: προσφεύγων της κύριας δίκης] και του Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen [στο εξής: καθού της κύριας δίκης] λόγω αρνήσεως χορηγήσεως μειώσεως φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει:

«Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

4 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ προβλέπει:

«Οι διατάξεις του άρθρου 56 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους·

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας [...]»

5 Το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ ορίζει:

«Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56.»

6 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 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 τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1606/98 του Συμβουλίου, της 29ης Ιουνίου 1998 (ΕΕ L 209, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 1408/71), ορίζει ότι τα πρόσωπα που ασκούν μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα υπόκεινται στη νομοθεσία ενός μόνον κράτους μέλους.

7 Σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', του εν λόγω κανονισμού, ο ασκών μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος κράτους μέλους υπόκειται στη νομοθεσία του κράτους αυτού, ακόμη και αν κατοικεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

Η κανονιστική ρύθμιση περί κοινωνικών ασφαλίσεων

8 Εν προκειμένω, οι επίμαχες κοινωνικές ασφαλίσεις είναι οι διεπόμενες από τον νόμο περί της ασφαλίσεως γήρατος (Algemene Ouderdomswet), από τον νόμο περί γενικής ασφαλίσεως των επιζώντων συγγενών (Algemene Nabestaandenwet) και από τον νόμο περί γενικής ασφαλίσεως για ειδικές δαπάνες ασθενείας (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten). Σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών αυτών νόμων, την ιδιότητα του ασφαλισμένου έχουν οι κάτοικοι Κάτω Χωρών και οι κάτοικοι αλλοδαπής που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος λόγω παροχής μισθωτής εργασίας εντός αυτού του κράτους μέλους.

9 Εντούτοις, το άρθρο 12, παράγραφος 1, του διατάγματος για τη διεύρυνση και τον περιορισμό του κύκλου των ασφαλισμένων στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως (Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen), της 24ης Δεκεμβρίου 1998, διευκρινίζει ότι οι κάτοικοι Κάτω Χωρών που ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος είναι ασφαλισμένοι στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του άλλου αυτού κράτους μέλους.

10 Σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου περί χρηματοδοτήσεως του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως (Wet financiering volksverzekeringen, στο εξής: WFV), ο ασφαλισμένος οφείλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

11 Το άρθρο 8 του WFV προβλέπει ότι οι εισφορές αυτές καθορίζονται βάσει του φορολογητέου εισοδήματος του ασφαλισμένου που πραγματοποιείται από εργασία και ιδιοκατοίκηση. Οι οφειλόμενες εισφορές υπολογίζονται ως ποσοστό επί του εισοδήματος αυτού. Επί του ποσού που προκύπτει κατά τον τρόπο αυτό εφαρμόζονται, σύμφωνα με το άρθρο 10 του εν λόγω νόμου, μειώσεις των εισφορών για τις διαλαμβανόμενες στη σκέψη 8, πρώτη περίοδος, της παρούσας αποφάσεως μορφές κοινωνικής ασφαλίσεως (στο εξής: μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως).

Η φορολογική κανονιστική ρύθμιση

12 Κατά το άρθρο 2.1, πρώτο εδάφιο, του νόμου του 2001 περί φόρου εισοδήματος (Wet op de inkomstenbelasting 2001, στο εξής: νόμος IB), υποκείμενοι στον φόρο εισοδήματος είναι τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στις Κάτω Χώρες (φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής), καθώς και εκείνα που δεν κατοικούν στις Κάτω Χώρες, αλλά πραγματοποιούν εισοδήματα σ' αυτό το κράτος μέλος (φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής).

13 Το άρθρο 2.3 του νόμου IB προβλέπει ότι ο φόρος εισοδήματος πλήττει τα ακόλουθα εισοδήματα που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους:

α) τα φορολογητέα εισοδήματα από εργασία ή ιδιοκατοίκηση·

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

γ) τα φορολογητέα εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις.

14 Δυνάμει του άρθρου 5.2 του νόμου IB, τα εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις καθορίζονται από τον νόμο στο 4 % της μέσης αξίας των περιουσιακών στοιχείων, μειωμένης κατά το ύψος του παθητικού της περιουσίας στην αρχή και στο τέλος του ημερολογιακού έτους, εφόσον η μέση αυτή αξία υπερβαίνει το ποσό του αφορολόγητου εισοδήματος. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, το αφορολόγητο εισόδημα, του οποίου η ratio συνίσταται στην απαλλαγή των μικροκαταθετών από τον φόρο επί εισοδημάτων από καταθέσεις και επενδύσεις, ανερχόταν σε 17 600 ευρώ.

15 Ο φόρος εισοδήματος και οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως εισπράττονται από τις ολλανδικές φορολογικές υπηρεσίες.

16 Οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής απολαύουν του σχετικού με το αφορολόγητο εισόδημα ευεργετήματος, καθώς και διαφόρων φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος του φόρου εισοδήματος. Εφόσον είναι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, μπορούν, επίσης, να αξιώσουν μειώσεις εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

17 Το άρθρο 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB ορίζει ότι, όταν ο φορολογούμενος οφείλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως και οι μειώσεις των εισφορών δεν είναι δυνατό να συμψηφισθούν πλήρως με τις οφειλόμενες εισφορές, το ποσό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος μειώνεται κατά το μη διακανονισθέν μέρος. Ως εκ τούτου, οι μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως μπορούν να λάβουν τη μορφή μειώσεων φόρου.

18 Το αφορολόγητο εισόδημα και οι μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος φόρου εισοδήματος δεν ισχύουν για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής. Οι φορολογούμενοι αυτοί απολαύουν των μειώσεων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως μόνον εφόσον είναι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως.

19 Οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής που πραγματοποιούν στις Κάτω Χώρες εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις δεν είναι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και δεν μπορούν, αντιθέτως προς τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής με τα ίδια εισοδήματα, να απολαύουν των μειώσεων των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

20 Δυνάμει του άρθρου 2.5 του νόμου IB, οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής μπορούν να επιλέγουν την εξομοίωσή τους με τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής. Η χρήση της ευχέρειας αυτής συνεπάγεται, αφενός, ότι οι φορολογούμενοι αυτοί δικαιούνται απαλλαγής από τον φόρο κεφαλαίου και φορολογικών μειώσεων βάσει του συστήματος του φόρου εισοδήματος, χωρίς, πάντως, να δικαιούνται των μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως στην περίπτωση που πραγματοποιούν στις Κάτω Χώρες εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, και, αφετέρου, ότι φορολογούνται στις Κάτω Χώρες επί του συνολικού, ανεξαρτήτως χώρας προελεύσεως, εισοδήματός τους.

Η Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

21 Το άρθρο 25, παράγραφος 3, της Συμβάσεως μεταξύ της Κυβερνήσεως του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Κυβερνήσεως του Βασιλείου του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία συνάφθηκε στις 19 Οκτωβρίου 1970 (*Tractatenblad* 1970, σ. 192), προβλέπει γενικώς ότι «[τ]α φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στο ένα κράτος απολαύουν στο έτερο κράτος των προσωποπαγών εκπτώσεων και μειώσεων που χορηγούνται από το έτερο αυτό κράτος στους υπηκόους του λόγω της καταστάσεως ή των οικογενειακών τους βαρών».

22 Η απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών της 21ης Φεβρουαρίου 2002 ορίζει ότι, κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος από καταθέσεις και επενδύσεις φορολογούμενων στις Κάτω Χώρες κατοίκων Βελγίου, λαμβάνονται υπόψη το αφορολόγητο εισόδημα και οι μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος φόρου εισοδήματος. Αντιθέτως, στα πρόσωπα αυτά δεν χορηγείται μείωση φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

23 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης είναι Βέλγος υπήκοος που κατοικεί στο Βέλγιο. Είναι κύριος, από κοινού με τη σύζυγό του, εξοχικής κατοικίας στις Κάτω Χώρες. Η κατοικία αυτή του αποφέρει εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις, κατά την έννοια του άρθρου 2.3 του νόμου IB.

24 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης πραγματοποιεί λιγότερο του 90 % των εισοδημάτων του στις Κάτω Χώρες. Τα μόνα φορολογητέα εισοδήματά του είναι τα προερχόμενα από την εξοχική κατοικία. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν έκανε χρήση της δυνατότητας εξομοιώσεώς του προς φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής, κατά την έννοια του άρθρου 2.5 του νόμου IB.

25 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και, ως εκ τούτου, δεν υποχρεούται στην καταβολή στις Κάτω Χώρες εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

26 Για το έτος 2001 οι ολλανδικές φορολογικές αρχές επέβαλαν στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης φόρο εισοδήματος λόγω των φορολογητέων εισοδημάτων του από καταθέσεις και επενδύσεις. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Συμβάσεως της 19ης Οκτωβρίου 1970 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, για τη βεβαίωση του φόρου ελήφθησαν υπόψη το αφορολόγητο εισόδημα και οι μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος φόρου εισοδήματος. Αντιθέτως, δεν χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης μείωση φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

27 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης υπέβαλε ενώπιον του καθού της κύριας δίκης ένσταση κατά της πράξεως βεβαιώσεως φόρου για το έτος 2001. Κατόπιν της απορρίψεως της ενστάσεως, ο προσφεύγων της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te's-Hertogenbosch.

28 Εκτιμώντας ότι η Συνθήκη ΕΚ και η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχουν σαφή απάντηση στα ζητήματα που ανέκυψαν στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, το Gerechtshof te's-Hertogenbosch αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

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

α) Έχει εφαρμογή το κριτήριο Schumacker [απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225] σε κατοίκους ημεδαπής και κατοίκους αλλοδαπής μόνο στην περίπτωση υποκειμενικών και προσωποπαγών φορολογικών πτυχών, όπως του δικαιώματος εκπτώσεως προσωπικών ή οικογενειακών δαπανών, ή και αντικειμενικών ή μη προσωποπαγών φορολογικών πτυχών, όπως του φορολογικού συντελεστή;

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

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

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

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

29 Τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα δεν περιέχουν καμία συγκεκριμένη διάταξη κοινοτικού δικαίου. Αναφέρονται γενικώς στο «κοινοτικό δίκαιο» και στα «δικαιώματα [...] που διασφαλίζει η Συνθήκη ΕΚ».

30 Εντούτοις, από το κείμενο των ερωτημάτων αυτών, σε συνδυασμό με το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, προκύπτει ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει, με την απόφαση περί παραπομπής, ότι οι εν λόγω διατάξεις

«απαγορεύουν κάθε εμπόδιο στην κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και περιλαμβάνουν απαγόρευση των εμποδίων που συνιστούν δυσμενή διάκριση». Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι η επένδυση σε ακίνητα στην οποία προέβη ο προσφεύγων της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών.

Επί του πρώτου ερωτήματος

31 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η εν προκειμένω επίμαχη, σύμφωνα με την οποία δεν χορηγούνται μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως στους κατοίκους Βελγίου που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και των οποίων τα φορολογητέα εισοδήματα στις Κάτω Χώρες προέρχονται αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, ενώ οι κάτοικοι Κάτω Χωρών, οι οποίοι είναι ασφαλισμένοι στο εν λόγω σύστημα και πραγματοποιούν εισοδήματα της αυτής φύσεως, απολαύουν των μειώσεων αυτών, ακόμη και αν, ελλείψει εισοδημάτων από εργασία ή κατοικία, δεν καταβάλλουν εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

32 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση μεταχειρίζεται αδικαιολογήτως κατά τρόπο διαφορετικό τους κατοίκους ημεδαπής από τους κατοίκους αλλοδαπής. Συγκεκριμένα, η κατάσταση κατοίκου Κάτω Χωρών που πραγματοποιεί αποκλειστικώς εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις και δεν καταβάλλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως μπορεί να συγκριθεί με αυτήν του κατοίκου αλλοδαπής ο οποίος, ομοίως, πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες αποκλειστικώς εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις και δεν καταβάλλει εισφορές στο πλαίσιο του ολλανδικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

33 Η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι το ευεργέτημα του οποίου απολαύουν οι κάτοικοι ημεδαπής απορρέει από το δίκαιο

της κοινωνικής ασφαλίσεως. Τονίζουν ότι υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ, αφενός, της καταστάσεως ενός φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής πραγματοποιούντος εισοδήματα προερχόμενα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο οποίος δεν είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και, επομένως, δεν οφείλει εισφορές στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, και, αφετέρου, της καταστάσεως ενός φορολογούμενου κατοίκου ημεδαπής με εισοδήματα της αυτής φύσεως, ο οποίος είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και, ως εκ τούτου, οφείλει κατ' αρχήν εισφορές αυτού του είδους. Η διαφορά αυτή μεταξύ των δύο καταστάσεων δικαιολογεί τη διαφορά στη μεταχείριση των δύο κατηγοριών φορολογουμένων.

34 Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο οποίος κατοικεί στο Βέλγιο, πραγματοποίησε επένδυση σε ακίνητα στις Κάτω Χώρες. Σύμφωνα με τα άρθρα 2.3 και 5.2 του νόμου IB, η επένδυση αυτή του αποφέρει τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο φορολογείται στις Κάτω Χώρες ως εισόδημα από καταθέσεις και επενδύσεις.

35 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ περιλαμβάνουν τις πράξεις μέσω των οποίων κάτοικοι αλλοδαπής πραγματοποιούν επενδύσεις σε ακίνητα στο έδαφος ορισμένου κράτους μέλους (βλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1999,, Trummer και Mayer, Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21· της 11ης Ιανουαρίου 2001,, Stefan,Συλλογή 2001, σ. I-173, σκέψη 5, και της 5ης Μαρτίου 2002,, έως και έως, Reisch κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-2157, σκέψη 30).

36 Συνεπώς, πρέπει να εξετασθεί αν η επίμαχη ολλανδική κανονιστική ρύθμιση περιορίζει την κίνηση των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον παρεμβάλλει προσκόμματα στους κατοίκους αλλοδαπής που επιθυμούν να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε ακίνητα στις Κάτω Χώρες.

37 Σύμφωνα με το άρθρο 2.7, παράγραφος 2, του νόμου IB, οι μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, οι οποίες μπορούν, ενδεχομένως, να μετατρέπονται σε μειώσεις του φόρου που οφείλεται για τα εισοδήματα του οικείου έτους —τμήμα των οποίων αποτελούν τα εισοδήματα από επενδύσεις σε ακίνητα— χορηγούνται μόνο στους φορολογούμενους που είναι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως.

38 Το προβλεπόμενο από την ολλανδική νομοθεσία κριτήριο της ασφαλίσεως στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως αποβαίνει, στις περισσότερες περιπτώσεις, υπέρ των κατοίκων αυτού του κράτους μέλους. Πράγματι, οι φορολογούμενοι που δεν είναι ασφαλισμένοι στο εν λόγω σύστημα είναι συνήθως κάτοικοι αλλοδαπής.

39 Η λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των κατοίκων αλλοδαπής ενδέχεται να τους αποτρέπει από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα στις Κάτω Χώρες. Συνεπώς, η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση παρεμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

40 Εντούτοις, πρέπει να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός της ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να δικαιολογηθεί από πλευράς διατάξεων της Συνθήκης.

41 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, «[ο]ι διατάξεις του άρθρου 56 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους [...]».

42 Πάντως, επιβάλλεται να γίνει διάκριση μεταξύ των επιτρεπόμενων δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ περιπτώσεων άνισης μεταχειρίσεως και των αυθαίρετων διακρίσεων που απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να μπορεί μια εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η εν προκειμένω επίμαχη να θεωρηθεί σύμφωνη προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η άνιση μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από υπέρτερο λόγο δημοσίου συμφέροντος (αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000,, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004,, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 28 και 29).

43 Συνεπώς, τίθεται το ερώτημα αν υφίσταται, όσον αφορά τη χορήγηση μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, αντικειμενική διαφορά μεταξύ των καταστάσεων ενός κατοίκου αλλοδαπής, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, και ενός κατοίκου ημεδαπής ο οποίος, όπως ο ως άνω προσφεύγων, πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες αποκλειστικώς εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις.

44 Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι το φορολογικό ευεργέτημα του οποίου μπορεί να κάνει χρήση ο φορολογούμενος που πραγματοποιεί εισοδήματα φορολογητέα στις Κάτω Χώρες πρέπει να θεωρείται ως τέτοιο μόνον όταν οι μειώσεις των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως δεν μπορούν να συμψηφισθούν πλήρως με τις οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

45 Μολονότι, από φορολογικής απόψεως, η επίμαχη εθνική νομοθεσία θίγει ιδίως τους κατοίκους αλλοδαπής, εντούτοις η χορήγηση των μειώσεων των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως συνδέεται ευθέως και αποκλειστικώς με την ιδιότητα του οικείου φορολογούμενου ως ασφαλισμένου στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Πράγματι, τόσο οι κάτοικοι ημεδαπής όσο και οι κάτοικοι αλλοδαπής που είναι ασφαλισμένοι στο σύστημα αυτό απολαύουν των εν λόγω μειώσεων, οι οποίες δεν χορηγούνται στους μη ασφαλισμένους κατοίκους ημεδαπής και αλλοδαπής.

46 Συναφώς, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής που πραγματοποιεί εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις απολαύει, ως ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, πραγματικών μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Πράγματι, ο εν λόγω φορολογούμενος, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιεί εισοδήματα από εργασία ή ιδιοκατοίκηση, δεν καταβάλλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, με αποτέλεσμα οι μειώσεις των εισφορών αυτών να μην μπορούν να συμψηφισθούν με εισφορές αυτού του είδους. Αντιθέτως, ένας φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής που πραγματοποιεί στις Κάτω Χώρες εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις δεν είναι ασφαλισμένος στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και δεν καταβάλλει εισφορές σ' αυτό το κράτος μέλος, πλην όμως δεν δικαιούται μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως.

47 Εντούτοις, η χορήγηση του επίμαχου ευεργετήματος σε πρόσωπα μη ασφαλισμένα στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως θα είχε ως αποτέλεσμα την ίση μεταχείριση διαφορετικών καταστάσεων, δεδομένου ότι οι ασφαλισμένοι στο σύστημα αυτό απολαύουν μόνον κατ' εξαίρεση των μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Πράγματι, ο ασφαλισμένος μπορεί να ζητήσει να λάβει μειώσεις φόρου μόνο στην περίπτωση που δεν μπορεί να συμψηφίσει τις μειώσεις των εισφορών με τις οφειλόμενες εισφορές. Αντιθέτως, οι μειώσεις φόρου λόγω μειώσεων των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως θα χορηγούνταν πάντοτε και αυτομάτως σ' έναν μη ασφαλισμένο, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης. Πράγματι, ελλείψει υποχρεώσεως καταβολής εισφορών, ο μη ασφαλισμένος ουδέποτε θα μπορούσε να συμψηφίσει μειώσεις των εισφορών με οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

48 Περαιτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας περί της ασφαλίσεως στο ολλανδικό σύστημα είναι σύμφωνες προς τις διατάξεις του

άρθρου 13, παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', του κανονισμού 1408/71. Πράγματι, οι κάτοικοι ημεδαπής που ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εκτός Κάτω Χωρών δεν υπάγονται στο σύστημα αυτό, ενώ οι κάτοικοι αλλοδαπής που εργάζονται στις Κάτω Χώρες υπάγονται στο εν λόγω σύστημα.

49 Καθόσον το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να ρυθμίζουν τα σχετικά με τα συστήματά τους κοινωνικής ασφαλίσεως (απόφαση της 13ης Μαΐου 2003,, Müller-Fauré και Van Riet, Συλλογή 2003, σ. I-4509, σκέψη 100), εναπόκειται στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους να καθορίσει, ελλείψει εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο, τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, το ύψος των οφειλόμενων εισφορών, καθώς και τις σχετικές μειώσεις. Εξάλλου, συνάδει προς την οικονομία ενός τέτοιου συστήματος η ρύθμιση ότι οι μειώσεις των εισφορών χορηγούνται μόνο σε όσους υποχρεούνται στην καταβολή εισφορών στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, ήτοι στους ασφαλισμένους στο σύστημα αυτό.

50 Εντεύθεν προκύπτει ότι μια εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η εν προκειμένω επίμαχη μπορεί να δικαιολογείται, όσον αφορά τη συμφωνία της προς το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ, από την αντικειμενική διαφορά μεταξύ των καταστάσεων ενός ασφαλισμένου και ενός μη ασφαλισμένου στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως.

51 Συνεπώς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία δεν χορηγούνται μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως σε φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι πραγματοποιούν σ' αυτό το κράτος μέλος εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις και οι οποίοι δεν είναι ασφαλισμένοι στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του εν λόγω κράτους μέλους, ενώ οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής που είναι ασφαλισμένοι στο εν λόγω σύστημα απολαύουν, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, των μειώσεων αυτών, ακόμη και αν πραγματοποιούν αποκλειστικώς εισοδήματα της αυτής φύσεως και δεν καταβάλλουν εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

52 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Δεδομένου ότι η 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία δεν χορηγούνται μειώσεις φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως σε φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι πραγματοποιούν σ' αυτό το κράτος μέλος εισοδήματα αποκλειστικώς από καταθέσεις και επενδύσεις και οι οποίοι δεν είναι ασφαλισμένοι στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του εν λόγω κράτους μέλους, ενώ οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής που είναι ασφαλισμένοι στο εν λόγω σύστημα απολαύουν, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, των μειώσεων αυτών, ακόμη και αν πραγματοποιούν αποκλειστικώς εισοδήματα της αυτής φύσεως και δεν καταβάλλουν εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

(υπογραφές)