ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 12ης Δεκεμβρίου 2002 *

Στην υπόθεση C-385/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

F. W. L. de Groot

και

Staatssecretaris van Financiën,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 39 ΕΚ) και 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann και A. Rosas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger

γραμματέας: M.-F. Contet, διοικητική υπάλληλος,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον V. J. M. Koningsberger,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pochet,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Plessing και την B. Muttelsee-Schön,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard και τον H. M. H. Speyart,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του F. W. L. de Groot, εκπροσωπούμενου από τον R. van der Jagt, advocaat, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την H. G. Sevenster, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από την H. Michard και τον H. M. H. Speyart, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Απριλίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιουνίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 18ης Οκτωβρίου 2000, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Οκτωβρίου 2000, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 39 ΕΚ) και 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του F. W. L. de Groot, Ολλανδού υπηκόου ο οποίος άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε διάφορα κράτη μέλη, και του Staatssecretaris van Financiën σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος στον οποίο ο πρώτος υπόκειται στο κράτος κατοικίας του για το 1994.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Κατά το άρθρο 48, παράγραφοι 1 και 2, της Συνθήκης, «[ε]ξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας [...]» και «[η] ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας».

4 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού 1612/68 ορίζει:

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

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

Οι άλλες νομικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης

Το συμβατικό δίκαιο

5 Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει συνάψει αντιστοίχως με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τη Γαλλική Δημοκρατία και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: διμερείς συμβάσεις), σύμφωνα με πρότυπο συμβάσεως που έχει καθιερώσει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ).

6 Οι συμβάσεις αυτές είναι οι εξής:

— η Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου καθώς και διάφορους άλλους φόρους και για τη ρύθμιση άλλων φορολογικών θεμάτων, η οποία υπεγράφη στη Χάγη στις 16 Ιουνίου 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), όπως τροποποιήθηκε αργότερα (*Tractatenblad* 1960, 107· 1980, 61 και 200· 1991, 95· 1992, 14, και 1994, 81) (στο εξής: Σύμβαση με τη Γερμανία)·

— η Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, η οποία υπεγράφη στο Παρίσι στις 16 Μαρτίου 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), όπως τροποποιήθηκε αργότερα (*Tractatenblad* 1974, 41) (στο εξής: Σύμβαση με τη Γαλλία), και

— η Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαιουχικών κερδών, η οποία υπεγράφη στη Χάγη στις 17 Νοεμβρίου 1980 (*Tractatenblad* 1980, 205), όπως τροποποιήθηκε αργότερα (*Tractatenblad* 1981, 54 και 108· 1983, 128· 1989, 128 και 1991, 12 έως 14) (στο εξής: Σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο).

7 Βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, της Συμβάσεως με το Ηνωμένο Βασίλειο, η αμοιβή που ο κάτοικος Κάτω Χωρών λαμβάνει βάσει συμβάσεως εργασίας φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο όταν η σχετική δραστηριότητα ασκήθηκε σε αυτό το κράτος μέλος.

8 Το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο b, της ίδιας Συμβάσεως επιβάλλει στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μεταξύ άλλων υποχρεώσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την υποχρέωση να απαλλάσσει τα στοιχεία εισοδήματος που μπορούν να φορολογηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο, προβαίνοντας σε μείωση του ολλανδικού φόρου η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

9 Ομοίως, οι Συμβάσεις με τη Γερμανία και τη Γαλλία προβλέπουν, αντιστοίχως στα άρθρα τους 10 και 15, ότι τα εισοδήματα που δεν έχουν αποκτηθεί στο κράτος κατοικίας φορολογούνται στην πηγή εντός του κράτους απασχολήσεως. Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και ήδη φορολογήθηκαν στη Γερμανία και στη Γαλλία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος στις Κάτω Χώρες για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία.

10 Επί πλέον, στις Συμβάσεις με τη Γερμανία (άρθρο 20, παράγραφος 3) και τη Γαλλία (άρθρο 24, μέρος Α, σημείο 2), η μείωση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων που ο κάτοικος Κάτω Χωρών έχει βάσει συμβάσεων εργασίας που εκτελέστηκαν σε αυτά τα κράτη μέλη γίνεται κατά τρόπον ο οποίος, όσον αφορά το αποτέλεσμα, είναι ανάλογος με εκείνον που προβλέπει η Σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο.

11 Αντιθέτως προς τη Σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία αναφέρει ρητώς τους μονομερείς ολλανδικούς κανόνες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και παραπέμπει ρητώς στην εθνική νομοθεσία για τον υπολογισμό της μειώσεως του φόρου, οι Συμβάσεις με τη Γερμανία και τη Γαλλία δεν προβαίνουν σε τέτοια παραπομπή και προβλέπουν ευθέως την εφαρμογή ενός αναλογικού κλάσματος για τον υπολογισμό της μειώσεως του φόρου στις Κάτω Χώρες. Το κλάσμα αυτό, το οποίο περιγράφεται λεπτομερώς στη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, ισούται με το πηλίκον της διαιρέσεως του ακαθαρίστου εισοδήματος στην αλλοδαπή διά του όπου γης ακαθαρίστου εισοδήματος.

12 Επί πλέον, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, στις διμερείς σχέσεις του με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας (άρθρο 20, παράγραφος 3, της Συμβάσεως με τη Γερμανία), με τη Γαλλική Δημοκρατία (άρθρο 24, μέρος Α, σημείο 1, της Συμβάσεως με τη Γαλλία) ή με το Ηνωμένο Βασίλειο (άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχεία a και b, της Συμβάσεως με το Ηνωμένο Βασίλειο), το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εφαρμόζει, μη θιγομένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας, τη μέθοδο φοροαπαλλαγής (ή εξαιρέσεως) που εκτίθεται στο άρθρο 23 Α, παράγραφοι 1 και 3, του προτύπου συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

13 Έτσι, όταν οι Ολλανδοί φορολογούμενοι που κατοικούν στις Κάτω Χώρες έχουν εισοδήματα σε ένα ή περισσότερα από αυτά τα άλλα κράτη μέλη, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν φορολογεί τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν σε αυτό ή σε αυτά τα κράτη μέλη, αλλά διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη τα απαλλασσόμενα αυτά εισοδήματα για να καθορίσει τον συντελεστή του φόρου εφαρμόζοντας τη ρήτρα προοδευτικής φορολογίας.

Το εθνικό δίκαιο

14 Στις Κάτω Χώρες, η άμεση φορολογία των φυσικών προσώπων διεπόταν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης από τον Wet op de inkomstenbelasting (νόμο περί φόρου εισοδήματος) της 16ης Δεκεμβρίου 1964 (*Staatsblad* 1964, αριθ. 519, στο εξής: νόμος περί φόρου εισοδήματος), όπως είχε υπό την τότε τελευταία τροποποίησή του με νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 1993 (*Staatsblad* 1993, αριθ. 760), καθώς και από τον Wet op de loonbelasting (νόμο περί φόρου μισθών και συντάξεων) της 18ης Δεκεμβρίου 1964 (*Staatsblad* 1964, αριθ. 521).

15 Εξάλλου, οι εθνικοί κανόνες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας περιέχονταν τότε στο Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (διάταγμα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας) της 21ης Δεκεμβρίου 1989 (*Staatsblad* 1989, αριθ. 594), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1990, όπως είχε υπό το βασιλικό διάταγμα της 23ης Δεκεμβρίου 1994 (*Staatsblad* 1994, αριθ. 964, στο εξής: διάταγμα του 1989), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1995.

Λεπτομερείς κανόνες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

16 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο b, του διατάγματος του 1989 ορίζει ότι το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτάται στην αλλοδαπή αποτελείται από το άθροισμα των ακαθαρίστων εισοδημάτων που ο φορολογούμενος έχει στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα:

«των αποδοχών που δεν πρέπει να θεωρούνται ως κέρδος από αλλοδαπή επιχείρηση [...] και που προέρχονται:

1. από εργασία, εφόσον οι αποδοχές αυτές ελήφθησαν συνεπεία δραστηριότητας που ασκείται ή ασκήθηκε στο πλαίσιο συμβάσεως εργασίας στο έδαφος άλλου κράτους».

17 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, το άρθρο 3 του διατάγματος του 1989 όριζε:

«1. Η απαλλαγή παρέχεται μέσω μειώσεως του ποσού του φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος θα οφειλόταν [βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος] ελλείψει εφαρμογής [συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας] 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 περί φόρου εισοδήματος] είναι ίσος με τον λόγο που το ακαθάριστο εισόδημα στην αλλοδαπή έχει προς το ακαθάριστο εισόδημα επί του οποίου έχουν εφαρμοστεί οι κατά το κεφάλαιο ΙΙ, τμήματα 5Α, 5Β, 5C και 7, του νόμου αυτού μειώσεις και προσαυξήσεις και το οποίο έχει μειωθεί κατά τις υπολογισμένες βάσει του κεφαλαίου IV του ίδιου νόμου ζημιές [...]».

18 Εξ αυτών προκύπτει ότι, για να υπολογιστεί η αποβλέπουσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας μείωση του φόρου εισοδήματος, ο φόρος επί του συνολικού εισοδήματος πολλαπλασιάζεται με το «αναλογικό κλάσμα». Το κλάσμα αυτό έχει ως αριθμητή το ακαθάριστο εισόδημα στην αλλοδαπή και ως παρονομαστή το όπου γης ακαθάριστο εισόδημα.

19 Πρέπει να διευκρινιστεί ότι το διάταγμα του 1989 περιέχει τους κανόνες που, κατ' αρχήν, εφαρμόζονται από τις φορολογικές αρχές του Βασιλείου των Κάτω Χωρών όταν δεν υφίσταται διμερής σύμβαση. Ωστόσο, οι κανόνες που περιέχονται στο διάταγμα αυτό έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης εφόσον, αφενός, η Σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο ορίζει ότι η απαλλαγή που χορηγείται από τις αρχές αυτές για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δηλαδή το διάταγμα του 1989 το οποίο προβλέπει το αναλογικό κλάσμα, και, αφετέρου, οι Συμβάσεις με τη Γερμανία και τη Γαλλία προβλέπουν επίσης την εφαρμογή του αναλογικού κλάσματος στις διμερείς σχέσεις με το Βασίλειο των Κάτω Χωρών.

Υπολογισμός του φόρου

20 Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κατοικεί στις Κάτω Χώρες, ο φόρος που οφείλεται βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος υπολογίζεται ως ακολούθως.

21 Όταν, όπως ο F. W. L. de Groot, ο φορολογούμενος που κατοικεί στις Κάτω Χώρες έχει εισοδήματα εν μέρει εκεί και εν μέρει σε άλλο κράτος μέλος, ο φόρος κατ' αρχάς υπολογίζεται, σύμφωνα με την προοδευτική κλίμακα του κοινού δικαίου, βάσει του συνολικού εισοδήματος, στο οποίο περιλαμβάνονται τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αλλοδαπής πηγής και από το οποίο αφαιρούνται, αφενός, τα ποσά που καταβλήθηκαν λόγω υποχρεώσεων διατροφής και, αφετέρου, το ποσό του εισοδήματος που απαλλάσσεται του φόρου λόγω της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου.

22 Από το θεωρητικό αυτό ποσό αφαιρείται το ποσό της φοροαπαλλαγής που χορηγείται λόγω των εισοδημάτων τα οποία εισπράττονται και φορολογούνται στα διάφορα κράτη απασχολήσεως.

23 Για να υπολογιστεί η φοροαπαλλαγή την οποία δύναται να αξιώσει ο σχετικός φορολογούμενος, ο φόρος επί του συνολικού εισοδήματος πολλαπλασιάζεται με το αναλογικό κλάσμα.

24 Τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω υποχρεώσεων διατροφής όπως και το απαλλασσόμενο του φόρου ποσό του εισοδήματος, που και τα μεν και το δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου επί του συνολικού εισοδήματος, δεν αφαιρούνται από το όπου γης ακαθάριστο εισόδημα που περιλαμβάνεται στον παρονομαστή του αναλογικού κλάσματος.

25 Κατά την αιτιολογική έκθεση του διατάγματος της 7ης Νοεμβρίου 1991, το οποίο τροποποίησε το διάταγμα του 1989:

«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).»

26 Ο τρόπος υπολογισμού της φοροαπαλλαγής αυτής έχει ως αντικείμενο να επιμεριστούν στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου οι εκπτώσεις λόγω της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. Επομένως, οι εκπτώσεις αυτές καταλογίζονται στους οφειλόμενους εντός των Κάτω Χωρών φόρους μόνον αναλόγως των εισοδημάτων του φορολογουμένου σε αυτό το κράτος μέλος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

27 Το 1994, ο F. W. L. de Groot κατοικούσε στις Κάτω Χώρες. Μέχρι την 1η Απριλίου 1994, ασκούσε την επαγγελματική του δραστηριότητα στις Κάτω Χώρες καθώς και σε άλλα κράτη μέλη, ως μισθωτός εταιριών εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες, στη Γερμανία, στη Γαλλία και στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες ανήκαν στον όμιλο «Applied Materials». Η σύμβασή του εργασίας με τις εταιρίες αυτές έληξε την 1η Απριλίου 1994. Κατά το 1994, ο F. W. L. de Groot είχε από την ολλανδική εταιρία εισόδημα 89 665 ολλανδικών φιορινίων (NLG)· από τη γερμανική εταιρία εισόδημα 74 395 NLG· από τη γαλλική εταιρία εισόδημα 84 812 NLG και από τη βρετανική εταιρία εισόδημα 35 009 NLG.

28 Από την 1η Απριλίου 1994 μέχρι τις 29 Οκτωβρίου 1995, ο F. W. L. de Groot ήταν άνεργος. Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Απριλίου και 31ης Δεκεμβρίου 1994 έλαβε στις Κάτω Χώρες συνολικό ποσό 34 743 NLG ως παροχές ασθενείας και ανεργίας.

29 Η λύση του γάμου του F. W. L. de Groot το 1987 δημιούργησε γι' αυτόν υποχρέωση διατροφής. Στις 26 Δεκεμβρίου 1994, ο F. W. L. de Groot απηλλάγη της υποχρεώσεως αυτής με την εφ' άπαξ καταβολή ποσού 135 000 NLG. Το ίδιο έτος, είχε ήδη καταβάλει περιοδικές παροχές διατροφής ποσού 43 230 NLG.

30 Όσον αφορά το εισόδημα που είχε το 1994 από τις συμβάσεις του εργασίας με τις πιο πάνω αλλοδαπές εταιρίες, ο F. W. L. de Groot κατέβαλε, ως φόρο για το εισόδημα που είχε στην αλλοδαπή, ποσό αντίστοιχο με 16 768 NLG στη Γερμανία, 12 398 NLG στη Γαλλία και 11 335 NLG στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι φόροι αυτοί υπολογίστηκαν στα διάφορα αυτά κράτη μέλη χωρίς να ληφθούν υπόψη οι καταβολές διατροφής από τον F. W. L. de Groot το 1994.

31 Στις Κάτω Χώρες, με τη φορολογική του δήλωση για το έτος 1994, ο F. W. L. de Groot ζήτησε, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μείωση φόρου ανερχόμενη στο ποσό των 187 348 NLG, το οποίο αντιστοιχεί σε συνολικό εισόδημα 193 816 NLG στην αλλοδαπή μείον ένα αναλογικώς υπολογισμένο μέρος των επαγγελματικών εξόδων ίσο προς 6 468 NLG.

32 Ο επιθεωρητής έφορος υπολόγισε τη μείωση αυτή σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο που ορίζεται στο άρθρο 3 του διατάγματος του 1989 και στις Συμβάσεις με τη Γερμανία και τη Γαλλία, δηλαδή εφαρμόζοντας το αναλογικό κλάσμα. Κατά συνέπεια, αξίωσε από τον F. W. L. de Groot ένα ορισμένο ποσό ως φόρο εισοδήματος και ως εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για το οικονομικό έτος 1994.

33 Θεωρώντας ότι η μείωση του ποσού αυτού, η οποία έγινε κατόπιν διαδοχικών διοικητικών ενστάσεων, δεν είναι επαρκής, ο F. W. L. de Groot άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (Κάτω Χώρες) προσφυγή κατά της αποφάσεως του επιθεωρητή έφορου σχετικά με τη μείωση αυτή. Ισχυρίστηκε ότι η εφαρμογή της μεθόδου του αναλογικού κλάσματος του προκαλεί φορολογικό μειονέκτημα και, στην περίπτωσή του, καταλήγει στη δημιουργία εμποδίου για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, το οποίο απαγορεύεται από το άρθρο 48 της Συνθήκης, ή για την ελευθερία εγκαταστάσεως, εφόσον η μέθοδος αυτή είχε ως αποτέλεσμα να χάσει αυτός ένα μέρος από τις φορολογικές εκπτώσεις του οποίου έπρεπε να τύχει λόγω της προσωπικής του καταστάσεως.

34 Το Gerechtshof te Amsterdam δέχθηκε ότι υπάρχει η δυσμενής αυτή συνέπεια για τους φορολογούμενους κατοίκους Κάτω Χωρών που έχουν εργαστεί σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, θεώρησε ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εμπόδιο που απαγορεύεται από το άρθρο 48 της Συνθήκης, αλλά για δυσμενείς συνέπειες που οφείλονται στο ότι είναι διαφορετικά τα εθνικά συστήματα φόρου εισοδήματος των σχετικών κρατών μελών. Στο σημείο αυτό, παρέπεμψε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793).

35 Ο F. W. L. de Groot άσκησε κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Amsterdam αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

36 Το δικαστήριο αυτό περιγράφει ως ακολούθως τις συνέπειες που έχει για τον F. W. L. de Groot η εφαρμογή του αναλογικού κλάσματος:

«Η εφαρμογή των [επίμαχων εθνικών] διατάξεων είχε ως συνέπεια να μη ληφθούν υπόψη, για τον υπολογισμό του [...] αναλογικού κλάσματος, οι συνδεόμενες με την προσωπική κατάσταση υποχρεώσεις που ο ενδιαφερόμενος είχε το 1994, δηλαδή οι υποχρεώσεις διατροφής συνολικού ποσού 178 230 NLG που τεκμαίρεται ότι ανήκουν σε αυτό το είδος υποχρεώσεων, ενώ αντιθέτως οι καταβολές αυτές μείωσαν το

ποσό επί του οποίου εφαρμόστηκε το κλάσμα. Το ίδιο συμβαίνει με το ποσό που απαλλάσσεται του φόρου. Ως εκ τούτου, οι προσωποπαγείς φορολογικές εκπτώσεις δεν είχαν αποτέλεσμα για τη μείωση που έχει ως σκοπό να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Επομένως, ένα μέρος του ποσού των φορολογικών αυτών εκπτώσεων, το οποίο αντιστοιχεί στο αναλογικό κλάσμα, δεν επέφερε πραγματική μείωση του ολλανδικού φόρου. Εφόσον οι προσωποπαγείς του υποχρεώσεις όπως και η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση δεν ελήφθησαν υπόψη, ούτε καν εν μέρει, κατά την είσπραξη του φόρου στην αλλοδαπή, ο ενδιαφερόμενος επωφελήθηκε σε μικρότερο βαθμό από τις φορολογικές εκπτώσεις που συνδέονται με τις προσωποπαγείς του υποχρεώσεις και άντλησε από το ποσό που απαλλάσσεται του φόρου μικρότερο όφελος από εκείνο που θα είχε αντλήσει αν το σύνολο των εισοδημάτων που είχε από την εργασία του το 1994 είχε αποκτηθεί στο πλαίσιο μιας ή περισσοτέρων συμβάσεων εργασίας που είχαν εκτελεστεί αποκλειστικώς στις Κάτω Χώρες».

37 Ο γενικός εισαγγελέας του Hoge Raad der Nederlanden προσμέτρησε το μειονέκτημα αυτό ως ακολούθως:

«Συνεπεία του αναλογικού καταλογισμού στο αλλοδαπό μέρος του εισοδήματος, ο ενδιαφερόμενος χάνει τα 187/309 (δηλαδή πάνω από το 60 %) της φορολογικής του μειώσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.»

38 Ο γενικός εισαγγελέας του Hoge Raad der Nederlanden διευκρίνισε επίσης:

«Το μειονέκτημα του "αφανισμού" του 60 % της φορολογικής μειώσεως του ενδιαφερομένου αντισταθμίζεται με ένα πλεονέκτημα: ο ενδιαφερόμενος αποκτά εισοδήματα σε τρία κράτη πηγής ["bronlanden"] κανένα από τα οποία δεν λαμβάνει υπόψη, για τον καθορισμό του συντελεστή προοδευτικής φορολογίας, το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Ως εκ τούτου, ο ενδιαφερόμενος έχει ένα σημαντικό πλεονέκτημα σχετικά με την προοδευτική φορολογία. Αν τα τρία κράτη πηγής

[των εισοδημάτων] ελάμβαναν υπόψη, όπως το κράτος κατοικίας, το ύψος του όπου γης εισοδήματος κατά τον καθορισμό του συντελεστή του φόρου για το εισόδημα στο κράτος πηγής, ο ενδιαφερόμενος θα υπαγόταν, λαμβανομένου υπόψη του επιπέδου του όπου γης εισοδήματός του το 1994 (ακόμη και μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων που συνδέονται με το πρόσωπό του) σε υψηλότερη φορολογική κλίμακα στα τρία αυτά κράτη πηγής, οπότε θα κατέβαλλε μεγαλύτερο φόρο. Μέχρι τώρα, δεν συνηθίζεται να απαιτεί το κράτος πηγής από φορολογουμένους που κατοικούν στην αλλοδαπή να δηλώνουν το όπου γης εισόδημά τους, προκειμένου το κράτος αυτό να εφαρμόζει, όπως το κράτος κατοικίας, μια ρήτρα προοδευτικής φορολογίας, και να απαιτεί να δηλώνονται προσωπικά περιστατικά, προκειμένου να τα λαμβάνει υπόψη αναλογικώς, ακριβώς όπως το κράτος κατοικίας».

39 Αντιθέτως προς αυτό που έκρινε το Gerechtshof te Amsterdam, το Hoge Raad der Nederlanden εκτιμά ότι η προαναφερθείσα απόφαση Gilly δεν επιτρέπει να διασκεδαστεί κάθε αμφιβολία ως προς το ζήτημα αν το μειονέκτημα που υπέστη ο F. W. L. de Groot αποτελεί εμπόδιο που απαγορεύεται από το άρθρο 48 της Συνθήκης.

40 Ασφαλώς, το Hoge Raad δέχεται ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 49 της προαναφερθείσας αποφάσεως Gilly, ότι η διαφορά που συνίσταται στον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου εντός του κράτους κατοικίας και στον μη συνυπολογισμό της καταστάσεως αυτής εντός του κράτους απασχολήσεως οφείλεται στο γεγονός ότι, στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής κατά κανόνα δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής.

41 Ωστόσο, το Hoge Raad εκτιμά ότι η κρίση αυτή στην προαναφερθείσα απόφαση Gilly διατυπώθηκε στο πλαίσιο της απορρίψεως από το Δικαστήριο του επιχειρήματος ότι ο φόρος που υπολογίστηκε στο κράτος κατοικίας έπρεπε να είναι του ιδίου επιπέδου με εκείνον που καταβλήθηκε στο κράτος απασχολήσεως.

42 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο F. W. L. de Groot αμφισβητεί την άνιση μεταχείριση που το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιφυλλάσσει στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής όσον αφορά τον συνυπολογισμό των προσωποπαγών υπο-

χρεώσεών τους και της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως, αναλόγως του αν το εισόδημά τους αποκτήθηκε εξ ολοκλήρου στο κράτος κατοικίας ή εν μέρει σε αυτό και εν μέρει σε άλλο κράτος μέλος. Το Hoge Raad σημειώνει ότι η διαφορά αυτή δύναται να έχει ως συνέπεια μεγαλύτερη φορολογική πίεση για την τελευταία κατηγορία φορολογουμένων, ακόμη και όταν το κράτος κατοικίας και το κράτος απασχολήσεως έχουν το ίδιο φορολογικό σύστημα και πανομοιότυπες φορολογικές κλίμακες.

43 Κατά συνέπεια, το Hoge Raad διερωτάται αν είναι συμβατή με το άρθρο 48 της Συνθήκης η μέθοδος που στις Κάτω Χώρες συνίσταται στο να καταλογίζεται στα εισοδήματα της αλλοδαπής μέρος των φορολογικών εκπτώσεων ανάλογο με τη σημασία των εισοδημάτων αυτών για το όπου γης εισόδημα του φορολογουμένου. Εκτιμά ότι ο καταλογισμός αυτός θα είναι δικαιολογημένος αν μπορεί να ληφθεί ως αφετηρία ότι η νομοθεσία του «κράτους πηγής» (ή κράτους απασχολήσεως) επιτρέπει στον φορολογούμενο να λάβει, μέχρι το μέρος των εισοδημάτων που έχει σ' αυτό το κράτος μέλος σε σχέση με το συνολικό του εισόδημα, τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική του κατάσταση με εκείνα που προβλέπονται για τους κατοίκους του κράτους αυτού. Πάντως, το Hoge Raad διαπιστώνει ότι, εκτός του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, κανένα κράτος μέλος στο οποίο εργάστηκε ο F. W. L de Groot δεν χορηγεί τέτοια πλεονεκτήματα.

44 Εξάλλου, κατά το Hoge Raad, από τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225), και της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451), προκύπτει ότι τα εν λόγω κράτη μέλη δεν οφείλουν να χορηγήσουν τέτοια πλεονεκτήματα, τη στιγμή που τα εισοδήματα που ο F. W. L. de Groot απέκτησε το 1994 εκτός του κράτους κατοικίας του δεν αποτελούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών του εισοδημάτων.

45 Κατά το Hoge Raad, οι δύο αυτές αποφάσεις δεν επιτρέπουν ούτε το συμπέρασμα ότι, αν το ποσό του φόρου που οφειλόταν στο κράτος κατοικίας ήταν επαρκές, το κράτος αυτό θα έπρεπε να χορηγήσει στον σχετικό φορολογούμενο, λόγω της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, πραγματική μείωση εξ ίσου υψηλή με εκείνην την οποία αυτός θα δικαιούνταν αν είχε λάβει το σύνολο των εισοδημάτων του στο εν λόγω κράτος, ανεξαρτήτως τυχόν εμποδίων που απορρέουν από το σύστημα που επελέγη μόνον από το κράτος αυτό ή μαζί με άλλο κράτος στο πλαίσιο διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη η κατάσταση αυτή.

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, θεωρώντας αναγκαίο να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα ως προς το αν στοιχεί με το κοινοτικό δίκαιο η ολλανδική φορολογική ρύθμιση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το Hoge Raad der Nederlanden 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 (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου 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 πρώτο ερώτημα 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;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

47 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν τα άρθρα 48 της Συνθήκης και 7 του κανονισμού 1612/68 αντιτίθενται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ανεξαρτήτως του αν επαναλαμβάνεται σε σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας ρυθμίσεως ένας φορολογούμενος χάνει, κατά τον υπολογισμό των φόρων του επί του εισοδήματος στο κράτος

κατοικίας, μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού του εισοδήματος αυτού 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.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

48 Ο F. W. L. de Groot σημειώνει ευθύς εξ αρχής ότι, στη σκέψη 13 της αποφάσεως της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton (Συλλογή 1988, σ. 3877), το Δικαστήριο έκρινε ότι το σύνολο των σχετικών με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ έχει ως σκοπό να διευκολύνει, για τους κοινοτικούς υπηκόους, την άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρο το έδαφος της Κοινότητας και αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που θα μπορούσε να καταστεί δυσμενής για τους υπηκόους αυτούς όταν αποφασίσουν να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους έξω από το έδαφος ενός μόνον κράτους μέλους.

49 Στη συνέχεια, υποστηρίζει ότι, σε σύγκριση με την κατάσταση που θα υπήρχε αν ο ίδιος είχε εργαστεί μόνο στις Κάτω Χώρες όπου κατοικεί, απολαύει μικροτέρου φορολογικού πλεονεκτήματος όσον αφορά τις εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική του κατάσταση. Κατά συνέπεια, θεωρεί ότι από φορολογικής απόψεως περιέρχεται σε μειονεκτική θέση λόγω του ότι συνήψε συμβάσεις εργασίας σε διάφορα κράτη μέλη.

50 Συνεπώς, κατ' αυτόν, η μέθοδος που εφαρμόζεται στις Κάτω Χώρες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δηλαδή ο διά της εφαρμογής του αναλογικού κλάσματος συνυπολογισμός των εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, αποτελεί εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Το εμπόδιο αυτό δεν οφείλεται στη διαφορά μεταξύ των φορολογικών κλιμάκων των κρατών μελών, αντιθέτως με εκείνο που συνέβαινε στην υπόθεση επί

της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Gilly. Το εμπόδιο αυτό δεν προκύπτει ούτε από τις Συμβάσεις με τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά από τον τρόπο κατά τον οποίο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έθεσε σε εφαρμογή τις Συμβάσεις αυτές. Για τους λόγους αυτούς, οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης έχουν εφαρμογή σε μια κατάσταση όπως η δική του.

51 Τέλος, ο F. W. L. de Groot ισχυρίζεται ότι το κράτος κατοικίας και όχι το κράτος απασχολήσεως οφείλει να χορηγεί προσωπικά φορολογικά πλεονεκτήματα.

52 Κατά την Ολλανδική και τη Βελγική Κυβέρνηση, το άρθρο 48 της Συνθήκης δεν απαγορεύει την εφαρμογή διατάξεων όπως οι προβλεπόμενες στις διμερείς συμβάσεις και στην ολλανδική ρύθμιση.

53 Η Ολλανδική Κυβέρνηση αναγνωρίζει το μειονέκτημα που προκαλείται από την εφαρμογή του αναλογικού κλάσματος στους φορολογούμενους που βρίσκονται στην κατάσταση του F. W. L. de Groot. Ωστόσο, ισχυρίζεται ότι η επίκληση του κοινοτικού δικαίου κατά του κράτους μέλους κατοικίας δεν μπορεί να άρει το μειονέκτημα αυτό. Συγκεκριμένα, το εν λόγω μειονέκτημα δεν απορρέει από την εθνική νομοθεσία για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, αλλά στην ουσία απορρέει από τη μεταξύ των κρατών μελών κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως βάσει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας — πράγμα που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης — και από το γεγονός ότι τα κράτη απασχολήσεως δεν χορηγούν τις εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων, πράγμα που αυτό καθεαυτό δεν αντίκειται στη Συνθήκη.

54 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει επί πλέον ότι ο συνυπολογισμός, από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του F. W. L. de Groot είναι σύμφωνος με την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker. Συγκεκριμένα, στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι κατ' αρχήν το κράτος κατοικίας οφείλει να λαμβάνει υπόψη, για επαρκές μέρος του

φορολογητέου εισοδήματος, την οικογενειακή και προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Από την αρχή αυτή υπάρχει εξαίρεση στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής απέκτησε στο κράτος απασχολήσεως το ουσιώδες μέρος των εισοδημάτων του και σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του νοικοκυριού του.

55 Οι ολλανδικές αρχές εφάρμοσαν την αρχή αυτή καθόσον, βάσει των συμβάσεων με τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο οι οποίες χορηγούν στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών την εξουσία φορολογήσεως, το βασίλειο αυτό, ως κράτος κατοικίας, έλαβε υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ολλανδικού φόρου. Έτσι, κατ' εφαρμογήν της ολλανδικής νομοθεσίας, ολόκληρες οι προσωποπαγείς εκπτώσεις του F. W. L. de Groot αφαιρέθηκαν από το σύνολο του φορολογητέου στις Κάτω Χώρες εισοδήματος που αποκτήθηκε όπου της γης.

56 Επομένως, κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, τα αποτελέσματα που αμφισβητεί ο F. W. L. de Groot δεν παρήχθησαν κατά την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών διατάξεων, αλλά μόνον όταν εφαρμόστηκε η προβλεπόμενη από τις διμερείς συμβάσεις μέθοδος για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Έτσι, ο αναλογικός καταλογισμός ορισμένων στοιχείων των προσωποπαγών εκπτώσεων στα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου στις Κάτω Χώρες έγινε κατά την εφαρμογή στο εν λόγω κράτος μέλος της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας και κατά τον υπολογισμό της μειώσεως του φόρου.

57 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, αν στη συνέχεια αποδειχθεί ότι τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν, στο κράτος ή στα κράτη απασχολήσεως, να αφαιρεθούν από τον φόρο που επιβάρυνε τα εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν εκεί, τούτο θα οφείλεται στις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, οι οποίες, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση Gilly, δεν αντίκεινται στο κοινοτικό δίκαιο.

58 Κατά συνέπεια, η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το γεγονός ότι το κράτος κατοικίας καταλόγισε τις προσωποπαγείς εκπτώσεις αναλόγως των εισοδημάτων που απαλλάσσονται του φόρου δεν είναι αντίθετο προς το άρθρο 48 της Συνθήκης.

59 Ισχυρίζεται ότι ο μόνος τρόπος να αρθεί ένα μειονέκτημα όπως εκείνο που υπέστη ένας φορολογούμενος στην κατάσταση του F. W. L. de Groot είναι να χορηγηθούν από το κράτος ή από τα κράτη απασχολήσεως οι συνδεόμενες με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου εκπτώσεις αναλόγως των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν εκεί. Ωστόσο, το κοινοτικό δίκαιο, στο τωρινό στάδιο της εξελίξεώς του, δεν υποχρεώνει το κράτος απασχολήσεως να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο όταν ο σχετικός φορολογούμενος δεν απέκτησε σε αυτό το κράτος σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του νοικοκυριού του. Μόνο σε αυτή τη συγκεκριμένη περίπτωση το κράτος απασχολήσεως είναι υποχρεωμένο, βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως Schumacker, να χορηγήσει τις προσωποπαγείς αυτές εκπτώσεις. Άλλωστε, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, όμως ως κράτος απασχολήσεως και όχι ως κράτος κατοικίας, εισήγαγε το σύστημα αυτό στη φορολογική του νομοθεσία τον Ιανουάριο του 2001.

60 Επί πλέον, η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι, εφόσον οι εκπτώσεις δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε ορισμένες πηγές εισοδήματος και όχι σε άλλες, οι εκπτώσεις αυτές πρέπει να κατανέμονται στο σύνολο των εισοδημάτων, πράγμα το οποίο δικαιολογεί να τις λαμβάνει το κράτος κατοικίας υπόψη μόνον κατά το μέρος που είναι ανάλογο με τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην ημεδαπή.

61 Η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι φορολογούμενοι που ασκούν την ελευθερία διακινήσεως συχνά απολαύουν ενός μη αμελητέου φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή του μηχανισμού ο οποίος αποκαλείται «salary split». Συγκεκριμένα, όσον αφορά τον προοδευτικό χαρακτήρα του φόρου εισοδήματος, ευνοούνται οι εργαζόμενοι οι οποίοι, όπως ο F. W. L. de Groot, φορολογούνται σε κάθε κράτος απασχολήσεως μόνο για μέρος των εισοδημάτων τους.

62 Το πιο πάνω φορολογικό πλεονέκτημα που οι εργαζόμενοι κάτοικοι αλλοδαπής έχουν έναντι των εργαζομένων κατοίκων ημεδαπής, λόγω του μη προοδευτικού χαρακτήρα του φόρου, αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας, κατά την οποία οι φορολογούμενοι πρέπει να καταβάλλουν φόρους αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας. Συγκεκριμένα, η Βελγική Κυβέρνηση θεωρεί ότι, όταν υπάρχουν ίσα εισοδήματα, ο εργαζόμενος κάτοικος αλλοδαπής πάντοτε θα καταβάλλει μικρότερο φόρο από τον εργαζόμενο κάτοικο ημεδαπής.

63 Η Βελγική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η προβαλλόμενη δυσμενής διάκριση, η οποία διαφοροποιεί τους κατοίκους Κάτω Χωρών αναλόγως του αν έχουν αποδοχές στις Κάτω Χώρες ή στην αλλοδαπή, αγνοεί την κατάσταση στο κράτος απασχολήσεως. Κατά την κυβέρνηση αυτή, το πρόβλημα που ανακύπτει δεν πρέπει να λύνεται στο κράτος κατοικίας, αλλά στο κράτος απασχολήσεως. Το δεύτερο πρέπει να είναι σε θέση να φορολογεί τους κατοίκους αλλοδαπής βάσει του όπου γης εισοδήματός τους και να χορηγεί τα συνδεόμενα με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου φορολογικά πλεονεκτήματα αναλόγως των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στην ημεδαπή.

64 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, η νομολογία που διαμόρφωσαν οι προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker και Gschwind επιτρέπει στο κράτος απασχολήσεως να μη χορηγεί κανένα φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου. Υπό τις συνθήκες αυτές, το να υποχρεωθεί το κράτος κατοικίας να χορηγεί, μόνον επί του εθνικού μέρους των εισοδημάτων, όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την εν λόγω κατάσταση θα έχει ως αποτέλεσμα να φέρει το εν λόγω κράτος όλο το βάρος των φορολογικών αυτών πλεονεκτημάτων. Η λύση αυτή είναι ανεπιεικής, καθόσον στην ουσία το κράτος κατοικίας είναι εκείνο που επιβαρύνεται με τις δημόσιες υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, και οδηγεί σε αποτέλεσμα που είναι δυσανάλογο με τον στόχο του άρθρου 48 της Συνθήκης.

65 Τέλος, η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το να επιβληθεί στο κράτος κατοικίας να χορηγεί, μόνο για το εθνικό μέρος των εισοδημάτων του φορολογουμένου, όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του τελευταίου θα ευνοήσει τη φοροαποφυγή και την εφαρμογή δολίων συστημάτων που θα έχουν ως αποτέλεσμα να ενισχυθεί ο μηχανισμός του «salary split».

66 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 48 της Συνθήκης δύναται να τύχει επικλήσεως από εργαζόμενο έναντι του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοος και στο οποίο κατοικεί όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο εργαζόμενος αυτός χρησιμοποίησε την ελευθερία του διακινήσεως εντός της Κοινότητας για να ασκήσει, πέραν της δραστηριότητάς του εντός του κράτους μέλους κατοικίας, οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Η κυβέρνηση αυτή θεωρεί ότι το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη, σε όλη της την έκταση, την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του σχετικού φορολογουμένου όταν τούτο δεν έγινε στο κράτος απασχολήσεως, καθόσον το κράτος κατοικίας διαθέτει όλα τα αναγκαία

πληροφοριακά στοιχεία για να εκτιμήσει, λαμβανομένης υπόψη της καταστάσεως αυτής, τη συνολική φοροδοτική του ικανότητα. Εν προκειμένω, η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο διαπίστωσε στην προαναφερθείσα απόφαση Schumacker ότι η ατομική φοροδοτική ικανότητα ενός κατοίκου αλλοδαπής, η οποία απορρέει από τον συνυπολογισμό ολόκληρου του εισοδήματός του και ολόκληρης της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, δύναται να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου ο εργαζόμενος αυτός έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, πράγμα που εν γένει αντιστοιχεί στον τόπο της συνήθους διαμονής του.

67 Κατά την Επιτροπή, το ζήτημα που είναι επίμαχο στην κύρια δίκη, δηλαδή ο αναλογικός καταλογισμός της φοροαπαλλαγής και των προσωποπαγών φορολογικών εκπτώσεων στα εισοδήματα που φορολογούνται στην αλλοδαπή, δεν έχει σχέση με τη συμπεριφορά των κρατών απασχολήσεως ή με τις αμοιβαίες νομικές υποχρεώσεις των σχετικών κρατών μελών. Αντιθέτως, η διαφορά έγκειται στον τρόπο κατά τον οποίο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, αφού ανέλαβε με διμερή σύμβαση την υποχρέωση να απαλλάσσει του ολλανδικού φόρου τα εισοδήματα που έχουν ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή, μεταχειρίζεται τη φοροαπαλλαγή και τις άλλες προσωποπαγείς φορολογικές εκπτώσεις που κανονικά πρέπει να εφαρμόζει.

68 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, όταν ένα κράτος μέλος, ως κράτος κατοικίας, έχει επιλέξει ένα σύστημα κατά το οποίο τα ποσά που έχουν ήδη φορολογηθεί απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με μέθοδο που σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να καταλήξει στο να δημιουργηθεί, όσον αφορά τον προοδευτικό χαρακτήρα του φόρου, πλεονέκτημα για τον φορολογούμενο και όταν τα κράτη απασχολήσεως δεν οφείλουν — εκτός από την περίπτωση την οποία αφορά η προαναφερθείσα απόφαση Schumacker — να χορηγούν, κατά τη φορολόγηση των κατοίκων αλλοδαπής, τις συνήθεις στο εσωτερικό δίκαιο φοροαπαλλαγές και φορολογικές εκπτώσεις, το κράτος κατοικίας πρέπει να εφαρμόζει τη φοροαπαλλαγή που συμφωνήθηκε για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή, το τελευταίο κράτος δεν μπορεί, κατά τον συνυπολογισμό των εν λόγω φοροαπαλλαγών και άλλων προσωποπαγών εκπτώσεων, να διακρίνει μεταξύ των κατοίκων ημεδαπής που απέκτησαν το σύνολο των εισοδημάτων τους από εργασία στην ημεδαπή και εκείνων οι οποίοι απέκτησαν μέρος των εισοδημάτων τους σε ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη.

69 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι από την περιγραφή της εφαρμοστέας ρυθμίσεως, καθώς και από τις εκτιμήσεις και τους υπολογισμούς που έγιναν βάσει της ρυθμίσεως αυτής από το αιτούν δικαστήριο και από τον γενικό εισαγγελέα του, προκύπτει ευθέως ότι ο έχων τη φορολογική του κατοικία στις Κάτω Χώρες, ο οποίος αποκτά μέρος των εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος, χάνει ένα ανάλογο μέρος της φοροαπαλλαγής του και των άλλων προσωποπαγών φορολογικών εκπτώσεων.

70 Η Επιτροπή σημειώνει ότι οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα του Hoge Raad der Nederlanden στηρίζονται στην αντίληψη ότι η φορολογική μεταχείριση των κατοίκων Κάτω Χωρών οι οποίοι αποκτούν μέρος του εισοδήματός τους σε άλλο κράτος μέλος συνεπάγεται τόσο πλεονεκτήματα όσο και μειονεκτήματα. Το μειονέκτημα είναι επίμαχο στην κύρια δίκη. Το πλεονέκτημα συνίσταται, αφενός, στο γεγονός ότι τα κράτη απασχολήσεως δεν λαμβάνουν υπόψη το όπου γης εισόδημα κατά τον καθορισμό του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή και ως εκ τούτου δεν μπορούν να επιβάλλουν προοδευτική φορολογία και, αφετέρου, στη μέθοδο που επελέγη από το κράτος κατοικίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, όταν, όπως στις Κάτω Χώρες, το κράτος κατοικίας αποφεύγει τη διπλή φορολογία αφαιρώντας από τον δυνητικό φόρο ένα ποσό που αντιστοιχεί στο μέρος που τα εισοδήματα στην αλλοδαπή αντιπροσωπεύουν στο συνολικό εισόδημα, τούτο συνεπάγεται για τον φορολογούμενο πλεονέκτημα όσον αφορά τον προοδευτικό χαρακτήρα του φόρου.

71 Η Επιτροπή ισχυρίζεται συναφώς ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών είναι το ίδιο υπεύθυνο για το πλεονέκτημα σχετικά με τον προοδευτικό χαρακτήρα του φόρου, οπότε δεν μπορεί να το επικαλεστεί για να υποστηρίξει ότι το μειονέκτημα που συνδέεται με τη μείωση της φοροαπαλλαγής και των προσωποπαγών φορολογικών εκπτώσεων είναι αναγκαίο για να αντισταθμιστεί το εν λόγω πλεονέκτημα. Προσθέτει ότι, ακόμη και αν το ολλανδικό φορολογικό σύστημα είναι στις περισσότερες περιπτώσεις ευνοϊκό για τον έχοντα τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή που έχει αποκτήσει στην αλλοδαπή εισοδήματα από μισθωτή εργασία, παραμένει το γεγονός ότι, όταν το σύστημα αυτό μεταχειρίζεται δυσμενώς το πιο πάνω πρόσωπο, θα υπάρχει άνιση μεταχείριση σε σχέση με τον έχοντα τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή ο οποίος εργάζεται μόνο στις Κάτω Χώρες και έτσι θα δημιουργείται εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων την οποία εγγυάται το άρθρο 48 της Συνθήκης.

72 Η Επιτροπή θεωρεί ότι το εμπόδιο αυτό για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από σκέψεις που ανάγονται στη συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος ούτε από τον στόχο απλουστεύσεως και συντονισμού της εισπράξεως του φόρου εισοδήματος ούτε και από δυσκολίες τεχνικής φύσεως.

73 Όσον αφορά τη φορολογική συνοχή, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης λείπει η άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένου φόρου και αντίστοιχης ελαφρύνσεως που απαιτεί για τον ίδιο φορολογούμενο η νομολογία του Δικαστηρίου. Οι επίμαχες ελαφρύνσεις, δηλαδή η φοροαπαλλαγή και οι τυχόν προσωποπαγείς εκπτώσεις, έχουν δικό τους λόγο υπάρξεως και δεν σχεδιάστηκαν για να ενταχθούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο εντός του οποίου θα αντετίθεντο σε φόρο που αφορά την ίδια οικονομική πράξη. Εξάλλου, δεν υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ του πλεονεκτήματος σχετικά με τον προοδευτικό χαρακτήρα της φορολογίας και του μειονεκτήματος που προκαλείται από τη μείωση της φοροαπαλλαγής και των προσωποπαγών φορολογικών εκπτώσεων.

74 Όσο για τους δύο άλλους δικαιολογητικούς λόγους των οποίων θα μπορούσε να γίνει επίκληση, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ουδόλως μπορούν να δικαιολογήσουν προσβολή των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από τις διατάξεις της Συνθήκης οι οποίες αφορούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες (απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Terhoeve, Συλλογή 1999, σ. I-345, σκέψεις 44 και 45).

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

75 Εκ προοιμίου, πρέπει να υπομνηστεί ότι ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως τα τελευταία οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου και, κατά συνέπεια, να απέχουν από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας (προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 21 και 26, και Gschwind, σκέψη 20).

76 Κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος χρησιμοποίησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και ο οποίος άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της κατοικίας του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 48 της Συνθήκης και 7 του κανονισμού 1612/68 (απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92, Scholz, Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 9, και προαναφερθείσα απόφαση Terhoeve, σκέψη 27).

77 Επί πλέον, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι όλες οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων σκοπό έχουν να διευκολύνουν για τους κοινοτικούς υπηκόους την άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρο το έδαφος της Κοινότητας και απαγορεύουν τα μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (απόφαση της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 16· προαναφερθείσα απόφαση Terhoeve, σκέψη 37, και αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-190/98, Graf, Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψη 21, και της 15ης Ιουνίου 2000, C-302/98, Sehrer, Συλλογή 2000, σ. I-4585, σκέψη 32).

78 Κατά συνέπεια, διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, συνιστούν εμπόδια για την ελευθερία αυτή, ακόμη και αν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας των σχετικών εργαζομένων (απόφαση της 7ης Μαρτίου 1991, C-10/90, Masgio, Συλλογή 1991, σ. I-1119, σκέψεις 18 και 19, και προαναφερθείσες αποφάσεις Terhoeve, σκέψη 39, και Sehrer, σκέψη 33).

79 Έτσι, ναι μεν, κατά το γράμμα τους, οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων έχουν ως σκοπό ιδίως να εξασφαλίζουν το ευεργέτημα της εθνικής μεταχειρίσεως εντός του κράτους υποδοχής, πλην όμως απαγορεύουν και το να εμποδίσει το κράτος καταγωγής έναν από τους υπηκόους του να δεχθεί και να ασκήσει ελεύθερα εργασία σε άλλο κράτος μέλος (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Terhoeve, σκέψεις 27 έως 29).

80 Επομένως, το γεγονός ότι ο F. W. L. de Groot έχει την ολλανδική ιθαγένεια δεν μπορεί να τον εμποδίσει να επικαλεστεί τους κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια, από τη στιγμή που, χρησιμοποιώντας το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος (προαναφερθείσες αποφάσεις Terhoeve, σκέψεις 27 έως 29, και Sehrer, σκέψη 29).

Επί της υπάρξεως εμποδίου για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων

81 Πρώτον, πρέπει να υπομνηστεί ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο F. W. L. de Groot, Ολλανδός υπήκοος, κατοικεί στις Κάτω Χώρες και απέκτησε εκεί μέρος των εισοδημάτων του του έτους 1994. Το άλλο μέρος των εισοδημάτων του από εργασία κατά το ίδιο έτος ο F. W. L. de Groot απέκτησε από αλλοδαπές εταιρίες για παροχές που πραγματοποιήθηκαν σε τρία άλλα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν αμφισβητείται ότι άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

82 Το γεγονός ότι ο F. W. L. de Groot δεν βρισκόταν σε σχέση εργασίας κατά τον χρόνο της φορολογίας δεν μπορεί να τον στερήσει της εγγυήσεως ορισμένων δικαιωμάτων που συνδέονται με την ιδιότητα του εργαζομένου (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Sehrer, σκέψη 30, καθώς και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί), εφόσον η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις άμεσες φορολογικές συνέπειες που έχει η άσκηση από τον F. W. L. de Groot, ως εργαζόμενο, δραστηριοτήτων σε άλλα κράτη μέλη.

83 Δεύτερον, δεν αμφισβητείται ότι, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού του αναλογικού κλάσματος, ένα τμήμα των προσωπικών φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία ο F. W. L. de Groot μπορούσε να αξιώσει δεν οδήγησε σε πραγματική μείωση του φόρου που οφείλεται στις Κάτω Χώρες. Έτσι, ο F. W. L. de Groot υπέστη ένα πραγματικό μειονέκτημα λόγω της εφαρμογής του αναλογικού κλάσματος, καθόσον

από την εκτέλεση των υποχρεώσεών του διατροφής και από το ποσό που απαλλάσσεται του φόρου άντλησε φορολογικό πλεονέκτημα μικρότερο εκείνου που θα είχε λάβει αν κατά το έτος 1994 είχε αποκτήσει ολόκληρο το εισόδημά του στις Κάτω Χώρες.

84 Το μειονέκτημα αυτό που προκλήθηκε από το γεγονός ότι το κράτος μέλος κατοικίας εφάρμοσε τη ρύθμισή του για την αποφυγή της διπλής φορολογίας είναι ικανό να αποθαρρύνει έναν υπήκοο του κράτους αυτού να το εγκαταλείψει για την άσκηση μισθωτής δραστηριότητας, υπό την έννοια της Συνθήκης, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

85 Αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση στηριζόμενη στην προαναφερθείσα απόφαση Gilly, το μειονέκτημα που υπέστη ο F. W. L. de Groot δεν οφείλεται στις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών κατοικίας και απασχολήσεως ούτε στα φορολογικά συστήματα των διαφόρων κρατών απασχολήσεως του ιδίου.

86 Εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί ότι μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη διακρίνεται εκείνης την οποία αφορά η προαναφερθείσα απόφαση Gilly. Έτσι, όπως εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, το φορολογικό μειονέκτημα που υπέστη ο F. W. L. de Groot ουδόλως συνδέεται με διαφορά μεταξύ των φορολογικών κλιμάκων του κράτους κατοικίας και των φορολογικών κλιμάκων των κρατών απασχολήσεως, ενώ, στη σκέψη 47 της αποφάσεως Gilly, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για την A. Gilly ο τότε επίμαχος μηχανισμός εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου απέρρεαν προεχόντως από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών κλιμάκων των σχετικών κρατών μελών, των οποίων ο καθορισμός, ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως στον τομέα αυτόν, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών αυτών.

87 Επί πλέον, ενώ η A. Gilly είχε λάβει, στο κράτος κατοικίας, το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονταν από τη νομοθεσία του κράτους αυτού υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, τούτο δεν συμβαίνει με τον F. W. L. de Groot, ο οποίος, στην υπόθεση της κύριας δίκης, υποστηρίζει ακριβώς ότι λόγω της ασκήσεως του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας στερήθηκε, στο κράτος κατοικίας του, μέρους των φορολογικών εκπτώσεων που η νομοθεσία του κράτους αυτού προβλέπει για τους κατοίκους ημεδαπής.

88 Όσον αφορά τον κατά τα στοιχεία που περιέχονται στη διάταξη περί παραπομπής μη συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του F. W. L. de Groot από τα φορολογικά συστήματα των κρατών απασχολήσεως, πρέπει να επισημανθεί, όπως ορθώς σημείωσε η Επιτροπή, ότι τέτοια υποχρέωση δεν προβλέπεται στις Συμβάσεις με τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο.

89 Επί πλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει, αντιστοίχως στις σκέψεις 36 και 27 των προαναφερθεισών αποφάσεων Schumacker και Gschwind, ότι υποχρέωση συνυπολογισμού της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως υφίσταται για το κράτος μέλος απασχολήσεως μόνον όταν ο φορολογούμενος αντλεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα που ασκήθηκε στο κράτος αυτό και όταν δεν έχει σημαντικό εισόδημα στο κράτος κατοικίας του, οπότε το τελευταίο κράτος δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.

90 Στη σκέψη 32 της προαναφερθείσας αποφάσεως Schumacker, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, κατ' αρχήν, το κράτος κατοικίας οφείλει να χορηγήσει στον φορολογούμενο το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, καθόσον αυτό το κράτος είναι καλύτερα σε θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, δεδομένου ότι ο τελευταίος εκεί έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων.

91 Εν προκειμένω, ναι μεν, όπως ισχυρίστηκε η Ολλανδική Κυβέρνηση, η διατροφή που κατέβαλε ο F. W. L. de Groot και το ποσό που απαλλάσσεται του φόρου ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του θεωρητικού ποσού του φόρου επί του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου, πλην όμως επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εφαρμογή του αναλογικού κλάσματος είχε ως αποτέλεσμα να τύχει ο φορολογούμενος των εκπτώσεων που συνδέονται με την οικογενειακή και προσωπική του κατάσταση μόνον αναλόγως των εισοδημάτων που είχε στις Κάτω Χώρες. Κατά συνέπεια, λόγω του γεγονότος ότι άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, ο F. W. L. de Groot έχασε εν μέρει το ευεργέτημα των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπονται από την ολλανδική νομοθεσία και που μπορούσε να αξιώσει υπό την ιδιότητά του ως κατοίκου Κάτω Χωρών.

92 Εν προκειμένω, πρέπει να προστεθεί ότι μικρή σημασία έχει αν το αναλογικό κλάσμα εφαρμόζεται σύμφωνα με το διάταγμα του 1989 στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και φορολογήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις Συμβάσεις με τη Γερμανία και τη Γαλλία στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και φορολογήθηκαν σε αυτά τα κράτη μέλη, ακόμη και αν οι Συμβάσεις αυτές απλώς επαναλαμβάνουν τις διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας στο σημείο αυτό.

93 Συγκεκριμένα, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με ένα από αυτά, έτσι ώστε να κατανέμεται η φορολογική εξουσία (προαναφερθείσα απόφαση Gilly, σκέψεις 24 και 30, και απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57).

94 Ωστόσο, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κοινοτικούς κανόνες (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Saint-Gobain ZN, σκέψη 58) και, ειδικότερα, να τηρούν την αρχή της εθνικής μεταχειρίσεως των υπηκόων των άλλων κρατών μελών και των ημεδαπών που έχουν ασκήσει ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη.

95 Κατά συνέπεια, ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αποτελεί εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων το οποίο, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 48 της Συνθήκης.

Επί των λόγων δικαιολογήσεως του εμποδίου αυτού

96 Ωστόσο, πρέπει να εξεταστεί αν το εμπόδιο αυτό για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων μπορεί να δικαιολογηθεί με γνώμονα διατάξεις της Συνθήκης.

97 Πρώτον, όσον αφορά το επιχείρημα ότι το μειονέκτημα που υπέστη σχετικά με τη μείωση φόρου ένας φορολογούμενος όπως ο F. W. L. de Groot αντισταθμίστηκε σε μεγάλο βαθμό με ένα πλεονέκτημα σχετικά με την προοδευτική φορολογία, όπως το πλεονέκτημα αυτό εκτέθηκε από τον γενικό εισαγγελέα του αιτούντος δικαστηρίου και έτυχε επικλήσεως από τη Βελγική Κυβέρνηση, αρκεί η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, η αντίθετη προς θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με την ύπαρξη άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται τέτοια πλεονεκτήματα (βλ., όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 21, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 53, και την προαναφερθείσα απόφαση Saint-Gobain ZN, σκέψη 54· όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Συλλογή 1999, σ. I-7447, σκέψη 44, και, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 61).

98 Δεύτερον, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ότι δικαιολογείται να λαμβάνει το κράτος κατοικίας υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής μόνον αναλόγως των εισοδημάτων που αποκτώνται στην ημεδαπή, δεδομένου ότι το κράτος απασχολήσεως οφείλει να πράττει το ίδιο για το φορολογητέο στο έδαφός του μέρος των εισοδημάτων. Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνηστεί ότι το συνηθέστερο είναι ότι το εισόδημα που αποκτάται στο έδαφος ενός κράτους από εργαζόμενο κάτοικο αλλοδαπής αποτελεί μόνον μέρος του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο επικεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα ενός τέτοιου φορολογουμένου, η οποία απορρέει από τον συνυπολογισμό ολόκληρου του εισοδήματός του και ολόκληρης της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, δύναται να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου ο φορολογούμενος αυτός έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερό-

ντων. Ο τόπος αυτός αντιστοιχεί εν γένει στη συνήθη διαμονή του σχετικού προσώπου. Επίσης, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως το πρότυπο συμβάσεως του ΟΟΣΑ σχετικά με την διπλή φορολογία, δέχεται ότι, κατ' αρχήν, το κράτος κατοικίας οφείλει να φορολογεί σφαιρικά τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι σύμφυτα με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 32).

99 Ασφαλώς, τα κράτη μέλη μπορούν, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, να μεταβάλλουν, μέσω διμερών ή πολυμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τη σύνδεση του συνυπολογισμού, από το κράτος κατοικίας, ολόκληρου του εισοδήματος των κατοίκων ημεδαπής με τον συνυπολογισμό, από το ίδιο κράτος, ολόκληρης της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως. Κατά συνέπεια, το κράτος κατοικίας δύναται συμβατικώς να απαλλαγεί από την υποχρέωσή του να λαμβάνει υπόψη ολόκληρη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων που κατοικούν στο έδαφός του και που ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα εν μέρει στην αλλοδαπή.

100 Το κράτος κατοικίας δύναται να απαλλαγεί από την εκτέλεση της υποχρεώσεως αυτής και όταν διαπιστώνει ότι, ακόμη και χωρίς οποιαδήποτε σύμβαση, ένα ή περισσότερα κράτη απασχολήσεως χορηγούν, επί των εισοδημάτων που φορολογούν, πλεονεκτήματα που συνδέονται με συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων που δεν κατοικούν στο έδαφός τους αλλά έχουν εκεί φορολογητέο εισόδημα.

101 Ωστόσο, οι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ή τα εθνικά φορολογικά συστήματα που έχουν ως αποτέλεσμα να εξαλειφθεί ή να ελαφρυνθεί η διπλή φορολογία πρέπει να εξασφαλίζουν στους φορολογούμενους των σχετικών κρατών ότι θα λαμβάνεται δεόντως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση με όποιον τρόπο και αν τα σχετικά κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή, καθόσον διαφορετικά θα υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί ανισότητα μεταχειρίσεως ασύμβατη με τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων διατάξεις της Συνθήκης, ανισότητα η οποία ουδόλως θα απορρέει από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών.

102 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ολλανδικό εθνικό δίκαιο και οι Συμβάσεις που συνήφθησαν με τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο δεν εξασφαλίζουν ένα τέτοιο αποτέλεσμα. Συγκεκριμένα, το κράτος κατοικίας απαλλάσσεται εν μέρει από την υποχρέωσή του να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, χωρίς, για το μέρος των εισοδημάτων που αποκτάται στο έδαφός τους, τα κράτη απασχολήσεως να αναλαμβάνουν τις φορολογικές συνέπειες του συνυπολογισμού αυτού ή οι συνέπειες αυτές να τους επιβάλλονται κατ' εφαρμογήν των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνήφθησαν με το κράτος κατοικίας. Τα πράγματα είναι διαφορετικά μόνον όσον αφορά τη Σύμβαση με τη Γερμανία, και μόνο στην περίπτωση που στο κράτος απασχολήσεως αποκτήθηκε το 90 % των εισοδημάτων, πράγμα που δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

103 Τρίτον, όσον αφορά το επιχείρημα της Βελγικής Κυβερνήσεως ότι είναι δυσανάλογο να επιβαρυνθεί το κράτος κατοικίας με το σύνολο των εκπτώσεων τις οποίες μπορούν να αξιώσουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής που είχαν αποδοχές σε άλλα κράτη μέλη, ακόμη και όταν οι αποδοχές αυτές φορολογήθηκαν στα κράτη αυτά χωρίς να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, πρέπει να υπομνηστεί η πάγια νομολογία ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων ουδέποτε δύναται να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας (απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 28, και προαναφερθείσα απόφαση Saint-Gobain ZN, σκέψη 51).

104 Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά τη φορολόγηση των εισοδημάτων του F. W. L. de Groot, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές μπόρεσαν να εφαρμόσουν την εθνική προοδευτική φορολογική κλίμακα λόγω του ότι στις διμερείς συμβάσεις διατυπώθηκε επιφύλαξη σχετικά με την προοδευτική φορολογία.

105 Τέλος, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι το προβλεπόμενο από την ολλανδική ρύθμιση και από τις διμερείς συμβάσεις σύστημα καταλογισμού των προσωποπαγών εκπτώσεων αναλόγως του εισοδήματος που απαλλάσσεται του φόρου είναι αναγκαίο για τη συνοχή της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας.

106 Ασφαλώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση ικανή να περιορίσει τις θεμελιώδεις ελευθερίες (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21).

107 Αυτό όμως δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

108 Στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προαναφερθείσες αποφάσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας αφαιρέσεως των εισφορών που καταβάλλονταν στο πλαίσιο συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και ζωής και της φορολογήσεως των ποσών που εισπράττονταν σε εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, σχέση η οποία έπρεπε να διατηρηθεί για να διαφυλαχθεί η συνοχή του σχετικού φορολογικού συστήματος.

109 Ωστόσο, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ουδεμία σχέση υφίσταται μεταξύ, αφενός, της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας, βάσει της οποίας μεθόδου το κράτος κατοικίας δεν φορολογεί τα εισοδήματα που αποκτώνται σε άλλα κράτη μέλη αλλά τα λαμβάνει υπόψη για να καθορίσει τον φορολογικό συντελεστή που έχει εφαρμογή για τις αποδοχές που δεν απαλλάσσονται του φόρου, και, αφετέρου, του καταλογισμού των προσωποπαγών εκπτώσεων αναλόγως των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στο κράτος κατοικίας. Συγκεκριμένα, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 58 των προτάσεών του, η αποτελεσματικότητα της προοδευτικής φορολογήσεως του εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, η οποία αποτελεί στόχο της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας, δεν εξαρτάται από τον περιορισμό, στο κράτος αυτό, του συνυπολογισμού της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου.

110 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ανεξαρτήτως του αν επαναλαμβάνεται σε σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας ρυθμίσεως ένας φορολογούμενος χάνει, για τον υπολογισμό των φόρων του

επί του εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού του εισοδήματος αυτού 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.

111 Λόγω της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα με γνώμονα το άρθρο 48 της Συνθήκης, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

112 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το κοινοτικό δίκαιο θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός μισθωτού που εργάστηκε σε άλλο κράτος μέλος.

113 Κατά την Επιτροπή, στην περίπτωση που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η εθνική ή συμβατική ρύθμιση είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 48 της Συνθήκης, ο έχων τη φορολογική του κατοικία σε κράτος μέλος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων δικαιούται να καθοριστεί η έκπτωση λόγω της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως σε επίπεδο που αντιστοιχεί σε εκείνο το οποίο θα μπορούσε να ζητήσει αν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στο κράτος κατοικίας. Υπό την επιφύλαξη αυτή, ουδεμία συγκεκριμένη απαίτηση απορρέει από το κοινοτικό δίκαιο όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του σχετικού εργαζομένου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

114 Πρέπει να επισημανθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο ουδεμία συγκεκριμένη απαίτηση θέτει όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός εργαζομένου ο οποίος, κατά τη διάρκεια ορισμένου οικονομικού έτους, είχε εισοδήματα στο κράτος αυτό και σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 72 των προτάσεών του, οι προϋποθέσεις του συνυπολογισμού, από το κράτος κατοικίας, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως ενός τέτοιου φορολογουμένου δεν πρέπει να εισάγουν άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ούτε να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη.

115 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο ουδεμία συγκεκριμένη απαίτηση θέτει όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός μισθωτού ο οποίος κατά τη διάρκεια ορισμένου οικονομικού έτους είχε εισοδήματα στο κράτος αυτό και σε άλλο κράτος μέλος, αρκεί οι προϋποθέσεις του συνυπολογισμού, από το κράτος κατοικίας, της καταστάσεως αυτής να μην εισάγουν άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ούτε να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη.

Επί των δικαστικών εξόδων

116 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική, η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που υπέβαλαν 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 18ης Οκτωβρίου 2000 το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ) αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ανεξαρτήτως του αν επαναλαμβάνεται σε σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας ρυθμίσεως ένας φορολογούμενος χάνει, για τον υπολογισμό των φόρων του επί του εισοδήματος στο κράτος κατοικίας, μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού του εισοδήματος αυτού 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 ουδεμία συγκεκριμένη απαίτηση θέτει όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο το κράτος κατοικίας οφείλει να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός μισθωτού ο οποίος κατά τη διάρ-**

κεια ορισμένου οικονομικού έτους είχε εισοδήματα στο κράτος αυτό και σε άλλο κράτος μέλος, αρκεί οι προϋποθέσεις του συνυπολογισμού, από το κράτος κατοικίας, της καταστάσεως αυτής να μην εισάγουν άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ούτε να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 12 Δεκεμβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

M. Wathelet