ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. GEELHOED

της 28ης Απριλίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με τη διάταξη παραπομπής, το Unabhängiger Finanzsenat (Ανεξάρτητο φορολογικό δικαστήριο) (Αυστρία) υποβάλλει δύο ερωτήματα προς το Δικαστήριο ως προς τις διατάξεις του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που αφορούν τη φορολόγηση. Το βασικό ζήτημα των ερωτημάτων αυτών είναι, πάντως, αν οι αρχές ενός κράτους μέλους, προκειμένου να υποβάλουν πρόσωπο που απασχολείται ως τοπικός υπάλληλος από κοινοτικό όργανο στον εθνικό φόρο εισοδήματος, δικαιούνται να κρίνουν αν το πρόσωπο αυτό έχει ορθώς καταταγεί σε συγκεκριμένο βαθμό ενόψει των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί. Όπως προκύπτει, μεταξύ των αυστριακών δικαστηρίων επικρατούν διάφορες απόψεις επί του σημείου αυτού.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

II — Κρίσιμες για την υπόθεση διατάξεις

2. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τα άρθρα 13 και 16 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: πρωτόκολλο). Οι διατάξεις αυτές έχουν διατυπωθεί ως εξής:

«*Άρθρο 13*

«Επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, επιβάλλεται φόρος υπέρ των Κοινοτήτων σύμφωνα με τους όρους και τη διαδικασία που καθορίζονται από το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής.

Οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από τις Κοινότητες.»

«*Άρθρο 16*

«Το Συμβούλιο προσδιορίζει, προτάσει της Επιτροπής και κατόπιν διαβουλεύσεως με τα άλλα ενδιαφερόμενα όργανα, τις κατηγορίες υπαλλήλων και λοιπού προσωπικού των Κοινοτήτων, για τους οποίους εφαρμόζονται, εν όλω ή εν μέρει, οι διατάξεις των άρθρων 12, 13, δεύτερο εδάφιο, και 14.

Τα ονόματα, η υπηρεσιακή θέση και οι διευθύνσεις των υπαλλήλων και του λοιπού προσωπικού που περιλαμβάνεται στις κατηγορίες αυτές, ανακοινώνονται περιοδικώς στις κυβερνήσεις των κρατών μελών.»

3. Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 16 του πρωτοκόλλου, ο κανονισμός 549/69 εκδόθηκε για να καθορίσει τις κατηγορίες των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στους οποίους *μεταξύ άλλων* εφαρμόζεται η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου [2]. Το άρθρο 2, στοιχείο α', του κανονισμού αυτού προβλέπει:

«Απολαύουν των διατάξεων του άρθρου 13, δεύτερο εδάφιο, του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Κοινοτήτων οι εξής κατηγορίες:

α) τα πρόσωπα που υπάγονται στον Κανονισμό περί της Υπηρεσιακής Καταστάσεως των υπαλλήλων ή στο Καθεστώς που εφαρμόζεται επί του Λοιπού Προσωπικού των Κοινοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των δικαιούχων της αποζημιώσεως που προβλέπεται σε περίπτωση απομακρύνσεως από τη θέση, προς το συμφέρον της υπηρεσίας, με εξαίρεση τους τοπικούς υπαλλήλους·

[...]».

4. Τα άρθρα 2 και 3 του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ, ΕΚΑΧ) 259/68 του Συμβουλίου, της 29ης Φεβρουαρίου 1968, περί καθορισμού του Κανονισμού Υπηρεσιακής Καταστάσεως των υπαλλήλων και του Καθεστώτος που εφαρμόζεται επί του Λοιπού Προσωπικού των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και περί θεσπίσεως ειδικών μέτρων προσωρινώς εφαρμοστέων στους υπαλλήλους της Επιτροπής [3], καθορίζουν αντιστοίχως τον Κανονισμό Υπηρεσιακής Καταστάσεως των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: ΚΥΚ) και το καθεστώς που εφαρμόζεται επί του Λοιπού Προσωπικού των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: καθεστώς απασχολήσεως). Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 1 του ΚΥΚ:

«Υπάλληλος των Κοινοτήτων κατά την έννοια του παρόντος κανονισμού είναι κάθε πρόσωπο που έχει διορισθεί, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό, σε μόνιμη θέση ενός από τα όργανα των Κοινοτήτων με γραπτή πράξη της αρμόδιας για τους διορισμούς αρχής του οργάνου αυτού.»

2 — Κανονισμός (ΕΟΚ, Ευρατόμ, ΕΚΑΧ) 549/69 του Συμβουλίου, της 25ης Μαρτίου 1969, περί καθορισμού των κατηγοριών των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στους οποίους εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 12, 13, δεύτερο εδάφιο, και 14 του πρωτοκόλλου περί των προνομίων και των ασυλιών των Κοινοτήτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/001, σ. 124).

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 01/001, σ. 108.

5. Το καθεστώς απασχολήσεως εφαρμόζεται, όπως καθορίζεται στο άρθρο 1, σε κάθε υπάλληλο ο οποίος έχει προσληφθεί με σύμβαση από τις Κοινότητες. Η διάταξη αυτή διακρίνει μεταξύ έκτακτου υπαλλήλου, επικουρικού υπαλλήλου, τοπικού υπαλλήλου και ειδικών συμβούλων. Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 4 του καθεστώτος απασχολήσεως προβλέπει:

«Τοπικός υπάλληλος, κατά την έννοια του παρόντος καθεστώτος, ο υπάλληλος ο οποίος προσλαμβάνεται σύμφωνα με τις τοπικές συνήθειες για την εκτέλεση χειρωνακτικής εργασίας ή την παροχή υπηρεσιών, σε θέση που δεν προβλέπεται στον πίνακα θέσεων, ο οποίος προσαρτάται στο τμήμα του προϋπολογισμού που αναφέρεται σε κάθε όργανο της Κοινότητας, και αμείβεται από τις συνολικές πιστώσεις που ανοίγονται για το σκοπό αυτό στο εν λόγω τμήμα του προϋπολογισμού. Κατ' εξαίρεση, ως τοπικός υπάλληλος μπορεί επίσης να θεωρηθεί ο υπάλληλος που έχει προσληφθεί προκειμένου να εκτελεί καθήκοντα διεκπεραίωσης στα γραφεία της Υπηρεσίας Τύπου και Πληροφοριών της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.»

6. Όσον αφορά τις διαφορές μεταξύ των κοινοτικών οργάνων και των υπαλλήλων τους, το άρθρο 236 ΕΚ και το άρθρο 81, παράγραφος 1, του καθεστώτος απασχολήσεως προβλέπουν αντιστοίχως:

Άρθρο 236 ΕΚ

«Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο επί οποιασδήποτε διαφοράς μεταξύ της Κοινότητας και των υπαλλήλων της, εντός των ορίων και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζει ο κανονισμός περί της υπηρεσιακής τους καταστάσεως ή οι οποίες προκύπτουν από το καθεστώς που τους διέπει.»

Άρθρο 81, παράγραφος 1, του καθεστώτος απασχολήσεως

«Οι διαφορές μεταξύ του οργάνου και του τοπικού υπαλλήλου που υπηρετεί σε κράτος μέλος υπάγονται στην αρμόδια δικαστική αρχή δυνάμει της νομοθεσίας που ισχύει στον τόπο όπου ο υπάλληλος ασκεί τα καθήκοντά του.»

III — Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

7. Ο προσφεύγων εργάστηκε στην Επιτροπή από το 1982 ως τοπικός υπάλληλος. Αφού υπηρέτησε στη Μόνιμη Αντιπροσωπεία της Επιτροπής στους Διεθνείς Οργανισμούς της Γενεύης, μεταφέρθηκε το 1987 στην Αντιπροσωπεία της Βιέννης. Από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση το 1995, η θέση εργασίας του ήταν στην Αντιπροσωπεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στην Αυστρία. Σύμφωνα με τη σύμβαση εργασίας του που συνήφθη την 1 Ιουλίου 1994 και της οποίας η ισχύς ανέτρεχε την 1η Μαΐου 1994, ο προσφεύγων προσελήφθη ως τοπικός υπάλληλος με σχέση εργασίας αορίστου χρόνου για τον προγραμματισμό, τον σχεδιασμό και τον έλεγχο στη θέση του ακολούθου Τύπου στην Αντιπροσωπεία των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στη Βιέννη, κατετάγη δε στην κατηγορία Ι/κλιμάκιο 35.

8. Μέχρι το τέλος του 1994, ο προσφεύγων δεν υπόκειντο σε φορολόγηση στην Αυστρία λόγω του γεγονότος ότι εργαζόταν

σε «οργανισμό απολαύοντα προνομίων», υπό την έννοια της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογήσεως. Πάντως, η κατάσταση άλλαξε με την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Ιανουαρίου 1995. Κατά συνέπεια, στις 5 Μαΐου 2000, η αρμόδια για την 6η, 7η και 15η περιφέρεια Finanzamt (φορολογική υπηρεσία) εξέδωσε πράξη βεβαιώσεως φόρου εισοδήματος για τα έτη 1995 έως 1998 και πράξη προκαταβολής φόρου εισοδήματος για το έτος 2000. Ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή κατά των πράξεων αυτών ενώπιον του Unabhängiger Finanzsenat, ισχυριζόμενος ότι η Αυστρία δεν δικαιούται να φορολογεί το εισόδημα που πραγματοποιεί εργαζόμενος ως τοπικός υπάλληλος, λόγω αντικανονικής συμβάσεως εργασίας.

9. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων προβάλλει ότι το είδος των καθηκόντων που επιτελεί μπορεί, ενόψει των άρθρων 2 έως 5 του καθεστώτος απασχολήσεως, να μην ανατίθενται σε τοπικούς υπαλλήλους. Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 4 του καθεστώτος απασχολήσεως, στους τοπικούς υπαλλήλους ανατίθενται μόνον καθήκοντα αντιστοιχούντα στις κατηγορίες ΙΙΙ έως VI, και όχι, πάντως, αντιστοιχούντα στις κατηγορίες Ι και ΙΙ. Επομένως, κατά την άποψή του, ο προσφεύγων έπρεπε να καταταγεί ως έκτακτος υπάλληλος ή λοιπό προσωπικό, στη περίπτωση δε αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του πρωτοκόλλου, έπρεπε να υπόκειται σε κοινοτική φορολόγηση, και όχι σε εθνική. Μολονότι κατετάγη αρχικά στην κατηγορία Ι/κλιμάκιο 35, η κατάταξη αυτή μεταβλήθηκε με τη συγκατάθεσή του, με συμπληρωματική σύμβαση της 4ης Ιουλίου 1997 στη σύμβαση εργασίας του, στην κατηγορία ΙΙΙ/κλιμάκιο 35 [4].

10. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 116 του Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακής κανονιστικής απόφασης περί φορολογήσεως), το Finanzamt οφείλει, προκαταρκτικώς, να διαπιστώσει ποιο είναι το καθεστώς του προσφεύγοντος, βάσει των καθηκόντων που πράγματι επιτελεί και των αντιστοίχων διατάξεων και να στηρίξει την απόφασή του περί επιβολής φόρου εισοδήματος επί της διαπιστώσεως αυτής. Σύμφωνα με τη νομολογία του Verwaltungsgerichtshof (Διοικητικό Δικαστήριο) [5], τούτο συνεπάγεται ότι πρέπει να κριθεί αν, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου, το εν λόγω πρόσωπο κατετάγη ορθώς ή εσφαλμένως ως τοπικός υπάλληλος. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, το Unabhängiger Finanzsenat εξέτασε το καθεστώς του προσφεύγοντος και έκρινε ότι από την 1η Ιανουαρίου 1995 (ημερομηνία προσχωρήσεως της Αυστρίας) μέχρι τις 30 Ιουνίου 1997 (τροποποίηση της συμβάσεως εργασίας) η σύμβαση εργασίας του πράγματι παραβίαζε την πρώτη παράγραφο του άρθρου 4 του καθεστώτος απασχολήσεως. Πάντως, το Unabhängiger Finanzsenat κρίνει ότι δεν δικαιούται, όπως απαιτείται από το Verwaltungsgerichtshof, να προσδιορίσει τι είδους σύμβαση εργασίας έπρεπε να έχει ο προσφεύγων και ποιο καθεστώς έπρεπε να του χορηγηθεί, αναδρομικώς, σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία. Το Unabhängiger Finanzsenat συμφωνεί με το Finanzamt ότι εναπόκειται στον εν λόγω διεθνή οργανισμό, στη συγκεκριμένη περίπτωση την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, να καθορίσει το καθεστώς του προσωπικού της.

11. Κατά συνέπεια, το Unabhängiger Finanzsenat, με διάταξη της 28ης Ιουνίου

4 — Παρ' όλ' αυτά, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φύση των καθηκόντων του δεν άλλαξε. Κατά συνέπεια, αμφισβήτησε την τροποποίηση αυτή ενώπιον του Arbeits- und Sozialgericht Wien.

5 — Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει δύο διατάξεις του Verwaltungsgerichtshof: 2000/15/0162 της 18ης Δεκεμβρίου 2001 και 2000/14/0121 της 19ης Φεβρουαρίου 2002.

2004, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο ερωτήματα για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ:

«1) Αποκλείει το άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τη φορολόγηση στα κράτη μέλη των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, μόνον εφόσον οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες κάνουν χρήση του δικαιώματός τους περί επιβολής φόρου;

2) Αποκλείει το άρθρο 16, παράγραφος 2, του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τη φορολόγηση στα κράτη μέλη των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, μόνον εφόσον οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό αναγράφονται στην εκδιδόμενη κατά το ανωτέρω άρθρο ανακοίνωση, παρέχει δε αυτομάτως στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους μία δυνάμει αυτού του άρθρου εκδοθείσα ανακοίνωση, ως προς τους μη περιλαμβανόμενους σ' αυτήν υπαλλήλους και λοιπό προσωπικό, καθώς και ως προς όσους οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες αντιμετωπίζουν ως ανήκοντες στο λοιπό προσωπικό, το δικαίωμα να εφαρμόσουν το εθνικό φορολογικό τους δίκαιο;»

12. Η Αυστριακή, η Γαλλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις.

IV — Εκτίμηση

13. Από τις εξηγήσεις του Unabhängiger Finanzsenat για το ιστορικό της υποθέσεως, με τη διάταξη παραπομπής, είναι σαφές ότι το κύριο ζήτημα που πρέπει να κριθεί είναι αν, για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 13 και 16 του πρωτοκόλλου, οι εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές δεσμεύονται από την εκ μέρους κοινοτικού θεσμικού οργάνου κατάταξη των εργαζομένων τους σε διάφορες κατηγορίες μονίμων υπαλλήλων και λοιπού προσωπικού σύμφωνα με τον ΚΥΚ ή το καθεστώς απασχολήσεως. Επικουρικώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εθνικές αρχές δικαιούνται να προβούν σε δική τους κατάταξη κοινοτικού εργαζομένου όταν θεωρούν ότι η απόφαση περί προσλήψεως του εν λόγω προσώπου παραβιάζει τον ΚΥΚ ή το καθεστώς απασχολήσεως; Τα υποβληθέντα από το Unabhängiger Finanzsenat ερωτήματα θίγουν το ζήτημα αυτό μόνον σιωπηρώς και μάλλον έμμεσα, πράγμα το οποίο είναι κατανοητό ενόψει της διχογνωμίας που υφίσταται επί του ζητήματος αυτού με το Verwaltungsgerichtshof.

14. Επομένως, συμφωνώ με τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή ότι για να δοθεί στο Unabhängiger Finanzsenat απάντηση που θα είναι χρήσιμη για την επίλυση

της ενώπιόν του διαφοράς, τα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να ληφθούν υπόψη από κοινού και να αναδιατυπωθούν κατά τον προαναφερθέντα τρόπο, δηλαδή είναι η απόφαση κοινοτικού θεσμικού οργάνου περί της απασχολήσεως προσώπου ως μονίμου υπαλλήλου ή λοιπού προσωπικού και η κατάταξή του σε μία από τις κατηγορίες σύμφωνα με τον ΚΥΚ και το καθεστώς απασχολήσεως δεσμευτικές για τις εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές προκειμένου να εφαρμοστούν τα άρθρα 13 και 16 του πρωτοκόλλου;

15. Κατά την άποψή μου, είναι σαφές ότι στο εν λόγω ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση για τους ακόλουθους λόγους.

16. Τα άρθρα 13 και 16 του πρωτοκόλλου από κοινού αποτελούν τη βάση για τη φορολόγηση των απασχολουμένων σε κοινοτικά όργανα προσώπων. Το άρθρο 13 περιλαμβάνει τον βασικό κανόνα που αποτελείται από δύο πτυχές. Αφενός, προβλέπει ότι στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό επιβάλλεται φόρος υπέρ των Κοινοτήτων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλονται από τις Κοινότητες. Αφετέρου, ως λογικό συνακόλουθο του προηγουμένου, προβλέπει ότι οι εν λόγω υπάλληλοι απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί του εισοδήματος που τους καταβάλλεται από τις Κοινότητες. Στη συνέχεια, το άρθρο 16 προβλέπει τη βάση για το ratione personae περιεχόμενο του φορολογικού αυτού καθεστώτος εξουσιοδοτώντας το Συμβούλιο, το οποίο προτάσει της Επιτροπής και κατόπιν διαβουλεύσεως με τα άλλα ενδιαφερόμενα όργανα, να προσδιορίζει τις κατηγορίες υπαλλήλων και λοιπού προσωπικού επί των οποίων πρόκειται να εφαρμοστεί. Τα στοιχεία των προσώπων που υπόκεινται στον κοινοτικό φόρο και τα οποία, κατά συνέπεια, απαλλάσσονται του εθνικού φόρου ανακοινώνονται περιοδικώς στα κράτη μέλη.

17. Ο σκοπός των άρθρων 13 και 16 του πρωτοκόλλου είναι η διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των κοινοτικών οργάνων, τελικώς με την προοπτική διευκολύνσεως της πραγματοποιήσεως των σκοπών των Κοινοτήτων. Πρώτον, όπως τονίστηκε από την Πορτογαλική Κυβέρνηση, το άρθρο 13 επιδιώκει να διασφαλίσει ότι τα πρόσωπα που απασχολούνται στην Κοινότητα αντιμετωπίζονται ισότιμα από απόψεως φορολογήσεως του εισοδήματός τους. Υποβάλλοντας τα εν λόγω πρόσωπα στο κοινοτικό σύστημα φορολογήσεως, η καθαρή αμοιβή που λαμβάνουν οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό υπολογίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές. Τα πρόσωπα που εκτελούν παρεμφερή καθήκοντα αμείβονται κατά συνέπεια με παρεμφερή τρόπο. Δεύτερον, προκειμένου να διασφαλιστεί αυτή η ισότητα φορολογικής μεταχειρίσεως, η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 13 αποτρέπει την υποβολή των εν λόγω υπαλλήλων σε διπλή φορολογία. Αν τα κράτη μέλη μπορούσαν να φορολογούν το εισόδημα που λαμβάνουν οι υπήκοοί τους από τα κοινοτικά όργανα, είτε στη θέση των Κοινοτήτων είτε μαζί με τις Κοινότητες, τούτο θα οδηγούσε προφανώς σε διαφορετική μεταχείριση των υπαλλήλων της Κοινότητας αναλόγως της χώρας καταγωγής τους. Η εν λόγω άνιση μεταχείριση μπορεί να έχει συνέπειες στην πρόσληψη προσωπικού από τα διάφορα κράτη μέλη και επομένως, αντιστρόφως, να επηρεάσει τη λειτουργία των κοινοτικών οργάνων [6].

6 — Βλ., επί του σημείου αυτού, την απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1960, 6/60, Humblet (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 543, σκέψη 4).

18. Όπως αναφέρεται στο προοίμιο του κανονισμού 549/69, τα προνόμια, οι ασυλίες και διευκολύνσεις που θεσπίζονται με το πρωτόκολλο παραχωρούνται αποκλειστικά προς το συμφέρων των Κοινοτήτων. Εξ αυτού συνεπάγεται ότι η απόφαση όσον αφορά τις κατηγορίες των εργαζομένων που πρόκειται να υπαχθούν στο κοινοτικό φορολογικό σύστημα και να απαλλαγούν από τον εθνικό φόρο εισοδήματος πρέπει να ληφθεί σε κοινοτικό επίπεδο. Βάσει αυτού και σύμφωνα με το άρθρο 16 του πρωτοκόλλου, το Συμβούλιο προσδιόρισε στο άρθρο 2, στοιχείο α', του κανονισμού 549/69, ότι οι φορολογικές διατάξεις που θεσπίζονται στο άρθρο 13 του πρωτοκόλλου εφαρμόζονται σε όλα τα πρόσωπα που υπάγονται στον ΚΥΚ ή στο καθεστώς απασχολήσεως, με εξαίρεση τους τοπικούς υπαλλήλους. Επομένως, η φύση των καθηκόντων που επιτελεί η τελευταία αυτή κατηγορία προσωπικού δεν θεωρείται ως επαρκώς σχετιζόμενη με την επίτευξη των σκοπών των Κοινοτήτων ώστε να δικαιολογηθεί η επ' αυτών εφαρμογή του φορολογικού συστήματος του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου.

19. Λαμβανομένης υπόψη της λογικής του φορολογικού συστήματος που προβλέπεται στο πρωτόκολλο και της απορρέουσας προϋποθέσεως ότι το ratione personae περιεχόμενο του συστήματος αυτού πρέπει να καθορίζεται σε κοινοτικό επίπεδο, έπεται ότι οι αποφάσεις περί της κατατάξεως σε κατηγορίες των κοινοτικών εργαζομένων σε ατομικές περιπτώσεις, δηλαδή το επίμαχο στην παρούσα υπόθεση ζήτημα, πρέπει επίσης να εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα των εμπλεκομένων κοινοτικών οργάνων. Οι κρίσιμες διατάξεις του ΚΥΚ και του καθεστώτος απασχολήσεως περί δημιουργίας σχέσεως εργασίας μεταξύ ενός προσώπου και ενός κοινοτικού οργάνου βασίζονται σ' αυτή την υπόθεση. Σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 του ΚΥΚ, «υπάλληλοι» έχουν «διοριστεί» σε μόνιμη θέση με γραπτή πράξη της αρμόδιας για τους διορισμούς αρχής του οργάνου αυτού. «Λοιπό προσωπικό», αντιθέτως, έχει «προσληφθεί με σύμβαση», σύμφωνα με το άρθρο 1 του καθεστώτος απασχολήσεως, από τις Κοινότητες για μια συγκεκριμένη θέση εργασίας. Ανάλογα με τη φύση των καθηκόντων που τους ανατίθενται, το λοιπό προσωπικό διαιρείται στις κατηγορίες των εκτάκτων υπαλλήλων, επικουρικών υπαλλήλων, τοπικών υπαλλήλων ή ειδικών συμβούλων από τις αρχές που είναι εξουσιοδοτημένες να συνάπτουν συμβάσεις προσλήψεως υπό την έννοια του άρθρου 6 του καθεστώτος απασχολήσεως. Αποφάσεις «διορισμού» προσώπου ως μονίμου υπαλλήλου ή «συνάψεως συμβάσεως εργασίας» με ένα πρόσωπο για να εκτελέσει ορισμένα καθήκοντα σύμφωνα με σύμβαση απασχολήσεως είναι τυπικές κοινοτικές αποφάσεις που λαμβάνονται από αρχές που έχουν εξουσιοδοτηθεί προς τούτο σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο. Οι εν λόγω αποφάσεις καθορίζουν το καθεστώς του ενδιαφερομένου προσώπου έναντι του οργάνου για το οποίο εργάζεται καθώς και το καθεστώς εργασίας που τυγχάνει εφαρμογής επ' αυτού.

20. Όπως ορθώς παρατήρησε η Επιτροπή, η έννομη σχέση μεταξύ κοινοτικού οργάνου και του ενδιαφερομένου προσώπου καθορίζεται από τις εν λόγω τυπικές αποφάσεις και όχι από την πλήρωση ορισμένων ουσιαστικών προϋποθέσεων. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι η κατάσταση ενός προσώπου αντιστοιχεί στην τάδε ή δείνα από τις καταστάσεις που περιλαμβάνονται στα άρθρα 2, 3 ή 4 του καθεστώτος απασχολήσεως δεν του χορηγεί αφ' εαυτού συνακόλουθο υπηρεσιακό καθεστώς. Το εν λόγω καθεστώς μπορεί να χορηγηθεί μόνον από την αρμόδια για τους διορισμούς αρχή ή από τις αρχές που έχουν εξουσιοδοτηθεί να συνάπτουν συμβάσεις προσλήψεως.

21. Η εν λόγω αρχή έχει επίσης αναγνωριστεί από το Δικαστήριο, αν και με αρνητική

διατύπωση. Στην υπόθεση Porrini[7], το ερώτημα ήταν αν η βάση για τη σχέση εργασίας μεταξύ της Κοινότητας και των υπαλλήλων ή του λοιπού προσωπικού πρέπει πάντοτε να ενυπάρχει σε πράξη διορισμού ή αν η πράξη αυτή μπορεί να υποκαθίσταται από δικαστική απόφαση με την οποία κρίνεται ότι, βάσει των πραγματικών περιστατικών, υφίσταται ιδιαίτερη σχέση εργασίας. Το Δικαστήριο απάντησε, αρκετά συνοπτικώς, ότι «η σχέση εργασίας μεταξύ της Κοινότητας και των μονίμων υπαλλήλων του λοιπού προσωπικού πλην των τοπικών υπαλλήλων δεν μπορεί να ιδρυθεί με απόφαση εθνικού δικαστή» [8]. Το Δικαστήριο στήριξε την κρίση αυτή στη διαπίστωση ότι έχει αποκλειστική εξουσία βάσει του άρθρου 152 ΕΚΑΕ που είναι παρεμφερές με το άρθρο 236 ΕΚ, όχι μόνο να κρίνει διαφορές που αφορούν πρόσωπα «που έχουν το καθεστώς μονίμων υπαλλήλων ή λοιπού προσωπικού πλην των τοπικών υπαλλήλων, αλλά και πρόσωπα τα οποία προσβάλλουν το καθεστώς αυτό» [9].

22. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την εν λόγω άποψη στην απόφαση Tordeur[10] όπου έκρινε «η σύναψη σύμβασης προσλήψεως σε όργανο, όταν μάλιστα πρόκειται για σύμβαση αορίστου χρόνου, δεν μπορεί να μην απορρέει από απόφαση της αρχής που ορίζεται ως αρμόδια σχετικώς αλλά από το γεγονός, έστω και αν διαπιστώνεται με απόφαση του εθνικού δικαστή, ότι δεν τηρήθηκαν ορισμένες διατάξεις περί προσωρινής απασχολήσεως της νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους» [11]. Μολονότι αναγνώρισε ότι δεν πρέπει να παραμελείται η κοινωνική προστασία του προσωρινώς απασχολούμενου, το Δικαστήριο τόνισε ότι «η προστασία αυτή δεν μπορεί να εξασφαλίζεται με μέτρα που θα συνιστούσαν επέμβαση στη σφαίρα αυτονομίας των οργάνων των Κοινοτήτων» [12].

23. Η αρχή της αυτονομίας των κοινοτικών οργάνων είναι ουσιώδης προϋπόθεση για την εύρυθμη λειτουργία των κοινοτικών οργάνων. Όπως παρατήρησα προηγουμένως, τα όργανα αυτά λειτουργούν, από εσωτερικής οργανωτικής απόψεως, εντελώς ανεξάρτητα από τα κράτη μέλη. Τούτο δεν είναι μόνο συνέπεια της αποστολής τους να λειτουργούν προς το συμφέρον της Ενώσεως, αλλά είναι επίσης θεμελιώδης προϋπόθεση για την εκτέλεση του καθήκοντος αυτού [13].

24. Είναι σαφές ότι το θεσπισθέν με το πρωτόκολλο φορολογικό σύστημα έχει σκοπό να διασφαλίσει ότι τα κοινοτικά όργανα λειτουργούν ομαλώς και να τα επικουρήσει στην εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Υπάρχει σαφής λειτουργική σχέση μεταξύ του σκοπού αυτού και της ατομικής κατατάξεως των μελών του κοινοτικού προσωπικού σε ορισμένες κατηγορίες που απορρέουν από τη χορήγηση διαφόρων προνομίων, ασυλιών και διευκολύνσεων που

7 — Απόφαση της 11ης Μαρτίου 1975, 65/74, Porrini κ.λπ. (Συλλογή τόμος 1975, σ. 129).

8 — Σκέψεις 14 και 15 της αποφάσεως.

9 — Σκέψη 13 της αποφάσεως.

10 — Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1985, 232/84, Tordeur (Συλλογή 1985, σ. 3223).

11 — Σκέψη 28 της αποφάσεως.

12 — Σκέψη 27 της αποφάσεως. Αντιθέτως, στην απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2000, C-126/99, Vitari (Συλλογή 2000, σ. I-9425), το Δικαστήριο άφησε στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει αν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη σύναψη συμβάσεως εργασίας ορισμένου χρόνου μεταξύ του προσφεύγοντος και του Ευρωπαϊκού Ιδρύματος Επαγγελματικής Εκπαιδεύσεως. Στην εν λόγω υπόθεση το Δικαστήριο έκρινε ότι οι συναφείς κοινοτικές και εθνικές ρυθμίσεις συμφωνούσαν και το γεγονός ότι ανατίθεται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει την υπόθεση δεν μπορεί, υπό τις περιστάσεις αυτές, να θεωρηθεί ως κατάπάτηση της σφαίρας αυτονομίας των κοινοτικών οργάνων. Βλ. σκέψεις 24 έως 27 της αποφάσεως.

13 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-165/01, Betriebsrat der Vertretung der Europäischen Kommission in Österreich (απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Ιουλίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I-7683, σημείο 98).

αναφέρονται στο πρωτόκολλο. Το Συμβούλιο παραπέμπει στις εν λόγω σχέσεις στο προοίμιο του κανονισμού 549/69 όπου αναφέρεται ότι, «απαιτείται ως εκ τούτου, να εξασφαλισθεί στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό, ανάλογα με τα καθήκοντα και τις ευθύνες τους καθώς και με την ιδιαίτερη κατάστασή τους, το ευεργέτημα των προνομίων, ασυλιών και διευκολύνσεων που απαιτούνται για την καλή λειτουργία των Κοινοτήτων». Η κατάταξη των υπαλλήλων σε κατηγορίες και η συνακόλουθη χορήγηση ασυλίας από την εθνική φορολογία επί των αποδοχών που λαμβάνουν από τις Κοινότητες είναι, ως εκ τούτου, εσωτερικό ζήτημα των κοινοτικών οργάνων και εμπίπτει στη σφαίρα της αυτονομίας που απολαύουν τα κοινοτικά όργανα.

25. Στο πλαίσιο αυτό, οι εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές δεν έχουν την εξουσία να αμφισβητούν τη νομιμότητα της σχέσεως εργασίας μεταξύ του κοινοτικού οργάνου και των μελών του προσωπικού τους και κατά συνέπεια να καθορίζουν κατά πόσον οι χορηγούμενες σύμφωνα με το πρωτόκολλο διευκολύνσεις τυγχάνουν ή δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε ένα συγκεκριμένο πρόσωπο. Η αναγνώριση τέτοιας εξουσίας θα έχει διασπαστικό αποτέλεσμα στο σύστημα που θεσπίζεται με το πρωτόκολλο. Αν τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να καθορίζουν το καθεστώς των υπαλλήλων των Κοινοτήτων για ίδιους εσωτερικούς σκοπούς και δεν δεσμεύονταν από το καθεστώς που χορηγείται στο εν λόγω πρόσωπο από το οικείο κοινοτικό όργανο, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα πρόσωπο να μην υπόκειται σε φορολογία, όπως πιθανόν συμβαίνει στην περίπτωση του προσφεύγοντος, ή να υπόκειται σε διπλή φορολογία, αν οι εθνικές αρχές θεωρήσουν ότι πρόσωπο που έχει καταταγεί από κοινοτικό όργανο ως έκτακτος υπάλληλος είναι τοπικός υπάλληλος. Τούτο αντίκειται σαφώς στον σκοπό του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου όπως περιγράφηκε στο σημείο 17 ανωτέρω. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν μπορούν μονομερώς να καθορίζουν το καθεστώς των υπαλλήλων των Κοινοτήτων.

26. Επί του σημείου αυτού, θα αναφερθώ επίσης στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Betriebsrat der Vertretung der Europäischen Kommission in Österreich όπου το Δικαστήριο παρατήρησε ότι διαφορετικές εθνικές ερμηνείες, στην υπόθεση εκείνη, του άρθρου 79 του καθεστώτος απασχολήσεως συνεπάγονται τη διακινδύνευση της εύρυθμης λειτουργίας των υπηρεσιών του κοινοτικού οργάνου [14]. Μολονότι το πλαίσιο της υποθέσεως εκείνης ήταν διαφορετικό από την παρούσα υπόθεση, η ίδια αρχή που εκφράζεται στην κρίση αυτή τυγχάνει επίσης εφαρμογής mutatis mutandis στην παρούσα υπόθεση.

27. Οι εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές όχι μόνον δεν έχουν αρμοδιότητα να κρίνουν ότι η απόφαση που καθορίζει το καθεστώς μέλους του προσωπικού είναι παράνομη ή ανίσχυρη, αλλά δεν έχουν και την εξουσία να καθορίζουν ποιο καθεστώς είναι πρόσφορο, δεδομένων των καθηκόντων που έχουν ανατεθεί στο εν λόγω πρόσωπο. Τούτο αναγνωρίστηκε επίσης ρητώς από το αιτούν δικαστήριο και τονίστηκε από τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή. Καμιά εθνική απόφαση σχετικά

14 — Προαναφερθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση. Βλ., συγκεκριμένα, σκέψη 44 της αποφάσεως.

με το καθεστώς μέλους του κοινοτικού προσωπικού δεν δεσμεύει το όργανο που το απασχολεί, ούτε εθνικό δικαστήριο μπορεί να επιβάλλει στο εν λόγω κοινοτικό όργανο να λάβει νέα απόφαση συναφώς.

28. Στην περίπτωση που υπάλληλος των Κοινοτήτων διαφωνεί με την κατηγορία προσωπικού στην οποία κατετάγη από το κοινοτικό όργανο που τον απασχολεί ενόψει των καθηκόντων που εκπληρώνει, η συναφής απόφαση μπορεί να αμφισβητηθεί άμεσα σύμφωνα με την κατάλληλη κοινοτική διαδικασία των άρθρων 90 και 91 του ΚΥΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 236 ΕΚ, και όχι εμμέσως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

29. Είναι αληθές ότι το άρθρο 81 του καθεστώτος απασχολήσεως ορίζει ότι οι διαφορές μεταξύ των τοπικών υπαλλήλων και του οργάνου υποβάλλονται στην αρμόδια δικαστική αρχή του οικείου κράτους μέλους. Πάντως, ενόψει της αποφάσεως στην υπόθεση Porrini που αναφέρθηκε στο σημείο 21, τούτο, κατά την άποψή μου, δεν τυγχάνει εφαρμογής σε διαφορές που αφορούν το καθεστώς [15]. Επί του σημείου αυτού, συντάσσομαι με την Επιτροπή ότι το άρθρο 81 του καθεστώτος απασχολήσεως τυγχάνει εφαρμογής σε διαφορές που αφορούν δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει της σχέσεως εργασίας, αλλά όχι σε διαφορές που αφορούν τη φύση της σχέσεως εργασίας καθεαυτής. Εν πάση περιπτώσει, δεν κρίνω ότι είναι πρόσφορο το ζήτημα νομιμότητας της σχέσεως εργασίας με κοινοτικό όργανο να τεθεί στο πλαίσιο διαφοράς περί της εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογήσεως. Στο πλαίσιο τέτοιας διαδικασίας, η σχέση εργασίας πρέπει να θεωρηθεί δεδομένη για το εθνικό δικαστήριο.

30. Ενόψει των προηγουμένων παρατηρήσεων, είμαι της γνώμης ότι απόφαση ληφθείσα από το αρμόδιο όργανο εντός κοινοτικού οργάνου όσον αφορά το καθεστώς προσώπου που απασχολείται στο κοινοτικό όργανο, είναι δεσμευτική για τις εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές. Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου αποκλείει την επιβολή φορολογίας στα κράτη μέλη επί των μισθών, αμοιβών και αποδοχών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό που αναφέρονται στο άρθρο 2, στοιχείο α', του κανονισμού 549/69, ανεξαρτήτως του αν οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους επιβολής φορολογίας σύμφωνα με τη διάταξη αυτή.

31. Το άρθρο 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου σε συνδυασμό με το άρθρο 16 του πρωτοκόλλου αποκλείει την επιβολή φορολογίας στα κράτη μέλη επί των μισθών, αμοιβών και αποδοχών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και στο λοιπό προσωπικό οι οποίοι απαριθμούνται στην ανακοίνωση που αναφέρεται στο άρθρο 16 του πρωτοκόλλου. Οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους δικαιούνται κατά συνέπεια να ασκήσουν το δικαίωμά τους φορολογήσεως όσον αφορά τους υπαλλήλους των Κοινοτήτων που δεν απαριθμούνται στην ανακοίνωση αυτή και επομένως όσον αφορά τους υπαλλήλους, τους οποίους οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες θεωρούν ως τοπικούς υπαλλήλους.

15 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7. Βλ. σκέψη 13 της αποφάσεως.

V — Πρόταση

32. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα υποβληθέντα από το Unabhängiger Finanzsenat ερωτήματα:

«1) Απόφαση ληφθείσα από το αρμόδιο όργανο εντός κοινοτικού οργάνου όσον αφορά το καθεστώς προσώπου που απασχολείται στο κοινοτικό όργανο είναι δεσμευτική για τις εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές. Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου αποκλείει την επιβολή φορολογίας στα κράτη μέλη επί των μισθών, αμοιβών και αποδοχών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό που αναφέρονται στο άρθρο 2, στοιχείο α', του κανονισμού 549/69, ανεξαρτήτως του αν οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους επιβολής φορολογίας σύμφωνα με τη διάταξη αυτή.

2) Το άρθρο 13, δεύτερη παράγραφος, του πρωτοκόλλου σε συνδυασμό με το άρθρο 16 του πρωτοκόλλου αποκλείει την επιβολή φορολογίας στα κράτη μέλη επί των μισθών, αμοιβών και αποδοχών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και στο λοιπό προσωπικό οι οποίοι απαριθμούνται στην ανακοίνωση που αναφέρεται στο άρθρο 16 του πρωτοκόλλου. Οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους δικαιούνται κατά συνέπεια να ασκήσουν το δικαίωμά τους φορολογήσεως όσον αφορά τους υπαλλήλους των Κοινοτήτων που δεν απαριθμούνται στην ανακοίνωση αυτή και επομένως όσον αφορά τους υπαλλήλους, τους οποίους οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες θεωρούν ως τοπικούς υπαλλήλους.»