# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
# PHILIPPE LÉGER
# της 18ης Μαΐου 2006 [1]

1. Η παρούσα στην οποία ζητείται η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως υπόθεση έχει ως αντικείμενο την αξιολόγηση της συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως δυνάμει της οποίας η σύνταξη γήρατος την οποία καταβάλλει κράτος μέλος σε φορολογούμενο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται σε φορολογία η οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, αποδεικνύεται υψηλότερη από τη φορολογία στην οποία θα υπέκειτο αν ο φορολογούμενος κατοικούσε στο κράτος που καταβάλλει τη σύνταξη.

2. Η κρινόμενη υπόθεση προέρχεται από διαφορά μεταξύ Φινλανδής υπηκόου που αποφάσισε να μεταφέρει την κατοικία της στην Ισπανία αφού άσκησε το δικαίωμά της να συνταξιοδοτηθεί και της φινλανδικής φορολογικής αρχής σχετικά με τον συντελεστή φορολογίας της συντάξεως γήρατος την οποία εισπράττει.

3. Το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της Φινλανδίας) ερωτά κατά πόσον η επίμαχη νομοθεσία συνάδει με το άρθρο 18 ΕΚ ή με το άρθρο 39 ΕΚ, ή και με την οδηγία 90/365/ΕΟΚ του Συμβουλίου [2].

## I — Το νομικό πλαίσιο

### Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

4. Η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, την οποία προβλέπει η Συνθήκη ΕΚ, περιοριζόταν αρχικά στις μετακινήσεις εντός άλλου κράτους μέλους για τον σκοπό της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας.

5. Το άρθρο 39 ΕΚ, το οποίο προβλέπει στην παράγραφο 1 την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας, ορίζει στην παράγραφο 3, στοιχεία γ΄ και δ΄, ότι το εν λόγω δικαίωμα κυκλοφορίας περιλαμβάνει, αντιστοίχως, το δικαίωμα των εργαζομένων να διαμένουν σε ένα από τα κράτη μέλη με τον σκοπό να ασκούν εκεί ορισμένη εργασία σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που διέπουν την απασχόληση των εργαζομένων υπηκόων αυτού του κράτους μέλους και να παραμένουν εντός του κράτους μέλους και μετά την άσκηση σ' αυτό ορισμένης εργασίας, κατά τους όρους που προβλέπουν οι κανονισμοί εφαρμογής.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία της 28ης Ιουνίου 1990 σχετικά με το δικαίωμα διαμονής των μισθωτών και μη μισθωτών εργαζομένων που έχουν παύσει την επαγγελματική τους δραστηριότητα (ΕΕ L 180, σ. 28).

6. Η οδηγία 90/365 επέκτεινε αυτό το δικαίωμα διαμονής στα πρόσωπα που έχουν παύσει την επαγγελματική τους δραστηριότητα. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη παρέχουν το δικαίωμα διαμονής σε κάθε υπήκοο κράτους μέλους ο οποίος άσκησε στην Κοινότητα μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα, καθώς και στα μέλη της οικογενείας του. Όπως επισημαίνεται στην τρίτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας, θα ήταν ευκταίο το δικαίωμα διαμονής να δοθεί και στα πρόσωπα που δεν άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής τους ζωής.

7. Εντούτοις, το άρθρο 1 της οδηγίας 90/365 θέτει για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος την προϋπόθεση ο κάτοχός του να διαθέτει ο κάτοχος του επαρκείς πόρους. Έτσι, η παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου ορίζει ότι ο κάτοχος του δικαιώματος διαμονής πρέπει να εισπράττει σύνταξη αναπηρίας, πρόωρη σύνταξη ή σύνταξη γήρατος, ή πρόσοδο για εργατικό ατύχημα ή επαγγελματική νόσο, επαρκούς ύψους ώστε να μην επιβαρύνει, κατά το διάστημα της διαμονής του, το σύστημα κοινωνικής προνοίας του κράτους μέλους υποδοχής, καθώς και να διαθέτει υγειονομική ασφάλιση που να καλύπτει το σύνολο των κινδύνων στο κράτος μέλος υποδοχής [3].

3 — Η οδηγία 90/365 καταργήθηκε από τις 30 Απριλίου 2006 με την οδηγία 2004/38/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 και την κατάργηση των οδηγιών 64/221/ΕΟΚ, 68/360/ΕΟΚ, 72/194/ΕΟΚ, 73/148/ΕΟΚ, 75/34/ΕΟΚ, 75/35/ΕΟΚ, 90/364/ΕΟΚ, 90/365/ΕΟΚ και 93/96/ΕΟΚ (ΕΕ L 158, σ. 77).

8. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα διαμονής διαπιστώνεται με την έκδοση εγγράφου το οποίο καλείται «κάρτα διαμονής» και του οποίου η διάρκεια ισχύος καθορίζεται με την ίδια διάταξη.

9. Η Συνθήκη ΕΕ, η οποία υπογράφηκε στο Μάαστριχτ, στις 7 Φεβρουαρίου 1992 και άρχισε να ισχύει την 1η Νοεμβρίου 1993, δημιούργησε την έννοια της «ιθαγένειας της Ένωσης». Δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 1, ΕΚ, πολίτης της Ένωσης είναι κάθε πρόσωπο που έχει την ιθαγένεια κράτους μέλους.

10. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ παρέχει σε κάθε πολίτη της Ένωσης το δικαίωμα να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των περιορισμών και με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στη Συνθήκη ΕΚ και στις διατάξεις που θεσπίζονται για την εφαρμογή της.

B — *Το εθνικό δίκαιο*

1. Η νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος

11. Δυνάμει της φινλανδικής φορολογικής νομοθεσίας η οποία ήταν εφαρμοστέα κατά

τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, ο κατοικών στη Φινλανδία κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους θεωρείται ότι υπέχει «απεριόριστη φορολογική υποχρέωση», δηλαδή φορολογείται στο εν λόγω κράτος για το σύνολο των εισοδημάτων του. Αντιθέτως, φορολογούμενος ο οποίος κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους δεν κατοικεί στη Φινλανδία υπέχει απλώς «περιορισμένη φορολογική υποχρέωση» στο εν λόγω κράτος, πράγμα που σημαίνει ότι μπορεί να φορολογηθεί μόνο για τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποιεί στο εν λόγω κράτος.

12. Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο, ο έχων τη φινλανδική ιθαγένεια θεωρείται ότι κατοικεί στη Φινλανδία, έστω και αν δεν διαμένει στη χώρα αυτή επί συνεχόμενο διάστημα άνω των έξι μηνών, μέχρις ότου συμπληρωθούν τρία έτη από το τέλος του έτους εντός του οποίου αναχώρησε στο εξωτερικό.

13. Ο υπέχων περιορισμένη φορολογική υποχρέωση υποχρεούται σε καταβολή φόρου εισοδήματος και φόρου περιουσίας στη Φινλανδία, επιφυλασσομένων αντίθετων διατάξεων διμερούς συμβάσεως ή διεθνούς συμβάσεως που δεσμεύει το εν λόγω κράτος. Ελλείψει ανάλογης διατάξεως, ο φόρος ο οποίος βαρύνει τον υπέχοντα περιορισμένη φορολογική υποχρέωση για τα φορολογητέα εισοδήματά του από μισθούς, στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα από συντάξεις γήρατος, καταβάλλεται με παρακράτηση στην πηγή ποσοστού 35 % επί των εν λόγω εισοδημάτων.

14. Αντιθέτως, ο φόρος που βαρύνει τον υπέχοντα απεριόριστη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται σε συνάρτηση προς προοδευτική φορολογική κλίμακα η οποία προβλέπει, αφενός, την επιβολή ενός ελάχιστου φόρου για κάθε κλιμάκιο και, αφετέρου, την επιβολή αυξανόμενου συντελεστή για το τμήμα του εισοδήματος το οποίο υπερβαίνει το κατώτατο όριο του φορολογικού κλιμακίου.

15. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η Φινλανδική Κυβέρνηση εξέθεσε ότι η εν λόγω νομοθεσία έχει τροποποιηθεί και ότι από 1ης Ιανουαρίου 2006 οι υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση οι οποίοι εισπράττουν σύνταξη γήρατος από τη Δημοκρατία της Φινλανδίας φορολογούνται στη Φινλανδία για τη σύνταξή τους κατά τον ίδιο τρόπο με τους υπέχοντες απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, με εφαρμογή της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας και των προσωπικών και οικογενειακών μειώσεων.

2. Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με το Βασίλειο της Ισπανίας

16. Σύμφωνα με τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, οι αμοιβές, συμπεριλαμβανομένων των συντάξεων, που καταβάλλονται από συμβαλλόμενο κράτος ή από δημόσιο φορέα τοπικής αυτοδιοικήσεως, από αυτόνομο οργανισμό ή από νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, είτε απευθείας είτε από τους πόρους ταμείου το οποίο έχουν συστήσει, σε φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών προς το

εν λόγω κράτος, φορέα τοπικής αυτοδιοικήσεως, οργανισμό ή νομικό πρόσωπο φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό.

## II — Τα πραγματικά περιστατικά και η προδικαστική παραπομπή

17. Η P. Turpeinen είναι Φινλανδή υπήκοος, η οποία εργάστηκε στη Φινλανδία ως παιδοψυχίατρος του δημοσίου τομέα. Μετά τη συνταξιοδότησή της, τον Σεπτέμβριο 1998, αποφάσισε να διαμείνει σε άλλο κράτος μέλος, πρώτα στο Βέλγιο και στη συνέχεια, από το 1999, στην Ισπανία.

18. Το μοναδικό εισόδημα της P. Turpeinen είναι η σύνταξη που της καταβάλλει το Kuntien Eläkevakuutus (ασφαλιστικός φορέας γήρατος των δήμων και κοινοτήτων). Σύμφωνα με τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με το Βασίλειο της Ισπανίας, η σύνταξη αυτή φορολογείται αποκλειστικά στη Φινλανδία.

19. Κατά τα έτη 1999 έως 2001, η φορολογική αρχή της διοικητικής περιφέρειας Uudenmaa επέβαλε στην P. Turpeinen φόρο για τη σύνταξη αυτή με συντελεστή 28,5 %, σύμφωνα με το σύστημα προοδευτικής φορολογίας που ισχύει για τους υπέχοντες απεριόριστη φορολογική υποχρέωση.

20. Αντιθέτως, κατά τον υπολογισμό του οφειλομένου φόρου για το 2002, η ίδια φορολογική αρχή θεώρησε ότι η P. Turpeinen υπείχε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, εφόσον είχε εγκαταλείψει τη χώρα πάνω από τρία έτη. Συνεπώς, επέβαλε στη σύνταξη της ενδιαφερομένης παρακράτηση στην πηγή με συντελεστή 35 %. Έτσι, η P. Turpeinen επιβαρύνθηκε με φόρο 10 113,77 ευρώ, ενώ αν είχε φορολογηθεί ως υπέχουσα απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία θα είχε καταβάλει 8 173,09 ευρώ για φόρο πλέον 549,03 ευρώ για εισφορές υγειονομικής ασφαλίσεως.

21. Με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2002, η φορολογική αρχή της περιφέρειας Uusimaa απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή της P. Turpeinen, με την οποία η ενδιαφερομένη ζήτησε η φορολογική επιβάρυνση της συντάξεώς της για το φορολογικό έτος 2002 να υπολογιστεί κατά τον ίδιο τρόπο με τα τρία προηγούμενα έτη.

22. Το hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο) απέρριψε την προσφυγή της P. Turpeinen κατά της εν λόγω αποφάσεως. Η ενδιαφερομένη προσέβαλε την απόφαση του hallinto-oikeus ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus.

23. Το τελευταίο αυτό δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την έκδοση αποφάσεως και να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο.

24. Στην απόφαση περί παραπομπής το Korkein hallinto-oikeus αναφέρει ότι διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά τις συνέπειες του κοινοτικού δικαίου στην κρινομένη υπόθεση, διότι, εξ όσων γνωρίζει, οι αποφάσεις τις οποίες έχει εκδώσει το Δικαστήριο σε θέματα άμεσης φορολογίας δεν αφορούσαν συνταξιούχους, αλλά αποκλειστικά και μόνο μισθωτούς, μη μισθωτούς, παρέχοντες υπηρεσίες ή φοιτητές [4]. Επισημαίνει επίσης ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε στη Φινλανδική Κυβέρνηση το 2001 με έγγραφο οχλήσεως το οποίο της απηύθυνε ότι η πρακτική της παρακρατήσεως στην πηγή με συντελεστή 35 % ενδέχεται να αντιβαίνει προς το άρθρο 39 ΕΚ, ενώ, όσον αφορά τους συνταξιούχους, ενδέχεται να αντιβαίνει προς την οδηγία 90/365.

25. Κατόπιν τούτων, το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει την έννοια το άρθρο 18 ΕΚ, περί του δικαιώματος των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, ή το άρθρο 39 ΕΚ, περί εξασφαλίσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στην Κοινότητα, ότι κάποιο από τα άρθρα αυτά ή και τα δύο εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως δυνάμει της οποίας ο παρακρατούμενος φόρος στην πηγή, ο οποίος βαρύνει τη σύνταξη που λαμβάνει άτομο υπέχον περιορισμένη φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος και κατοικεί στο εξωτερικό εντός άλλου κράτους μέλους και λαμβάνει από το πρώτο κράτος μέλος σύνταξη βάσει της εργασίας του στον δημόσιο τομέα, υπερβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις το ποσό του φόρου που θα έπρεπε να καταβάλει ένας φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής, δηλαδή άτομο υπέχον γενική φορολογική υποχρέωση στη χώρα του;

2) Έχει την έννοια η οδηγία 90/365 [...] ότι εμποδίζει την εφαρμογή μιας τέτοιας εθνικής ρυθμίσεως όπως η προαναφερθείσα στην παράγραφο 1;»

## III — Ανάλυση

26. Με τα προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας ο φόρος ο οποίος βαρύνει σύνταξη που καταβάλλεται σε φορολογούμενο κάτοικο άλλου κράτους μέλους υπερβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις τον φόρο που θα έπρεπε να καταβάλει ο ίδιος φορολογούμενος αν ήταν κάτοικος ημεδαπής.

4 — Το αιτούν δικαστήριο παραθέτει τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225)· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493)· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089)· της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819)· της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933) και της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443).

27. Κατά πάγια νομολογία, μολονότι ο τομέας των άμεσων φόρων δεν εμπίπτει, καθαυτός, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν στον τομέα αυτό [5].

28. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η υπόψη νομοθεσία συνάδει είτε με το άρθρο 18 ΕΚ, είτε με το άρθρο 39 ΕΚ, είτε με τις δύο αυτές διατάξεις, είτε τέλος με την οδηγία 90/365. Κατ' αρχήν θα εξετάσω μήπως η απάντηση στο τιθέμενο ερώτημα μπορεί να δοθεί από το παράγωγο δίκαιο.

Α — *Το παράγωγο δίκαιο*

29. Η Επιτροπή εκτιμά ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα ενδέχεται να αντιβαίνει στην οδηγία 90/365. Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, από την πλευρά της, ότι το εν λόγω σύστημα παραβιάζει το άρθρο 10, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου [6].

1. Η οδηγία 90/365

30. Όπως προαναφέρθηκε, η οδηγία 90/365 επεξέτεινε το δικαίωμα διαμονής σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο προβλέπει η Συνθήκη ΕΚ για οικονομικούς λόγους, στα πρόσωπα τα οποία έχουν παύσει την επαγγελματική τους δραστηριότητα, ακόμα και αν δεν έχουν ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής τους ζωής. Αυτό το δικαίωμα διαμονής υπόκειται εντούτοις στην προϋπόθεση να διαθέτει ο ενδιαφερόμενος επαρκείς πόρους ώστε να μην επιβαρύνει το σύστημα κοινωνικής πρόνοιας του κράτους υποδοχής.

31. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η φινλανδική φορολογική νομοθεσία θα μπορούσε να θεωρηθεί αντίθετη προς την οδηγία 90/365, λαμβανομένου υπόψη ότι η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των συνταξιούχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος θα μπορούσε να δυσχεράνει την πλήρωση από τους εν λόγω συνταξιούχους της προϋποθέσεως να διαθέτουν επαρκείς πόρους.

32. Ασφαλώς, η P. Turpeinen, Φινλανδή υπήκοος, η οποία έχει παύσει να ασκεί μισθωτή δραστηριότητα και αποφάσισε να κατοικήσει μετά τη συνταξιοδότησή της στην Ισπανία, μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις της οδηγίας 90/365, προκειμένου να της επιτραπεί η διαμονή στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους, ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής της ζωής, όπως φαίνεται να προκύπτει

5 — Αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 12) και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 — Κανονισμός της 14ης Ιουνίου 1971 περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς, στους μη μισθωτούς και τις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 0073), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 307/1999 του Συμβουλίου, της 8ης Φεβρουαρίου 1999 (ΕΕ L 38, σ.1, στο εξής: κανονισμός 1408/71).

από τις πληροφορίες τις οποίες παρέχει το αιτούν δικαστήριο. Εντούτοις, δεν πιστεύω ότι η εν λόγω οδηγία ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

33. Πράγματι, η οδηγία 90/365, όπως προκύπτει από το γράμμα της, έχει ως στόχο να εξασφαλίσει ότι το κράτος μέλος υποδοχής επιτρέπει τη διαμονή στο έδαφός του επικράτειά του κάθε υπηκόου άλλου κράτους μέλους που έχει παύσει να ασκεί μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα, διευκρινίζοντας μάλιστα υπό ποιες προϋποθέσεις η άρνηση να επιτραπεί η διαμονή μπορεί να δικαιολογείται από τα εύλογα συμφέροντα του κράτους υποδοχής και ορίζοντας τον πρακτικό τρόπο με τον οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται το εν λόγω δικαίωμα διαμονής. Συνεπώς, επιβάλλει ρητώς υποχρεώσεις μόνον έναντι του κράτους μέλους υποδοχής και αφορά αποκλειστικά το δικαίωμα διαμονής σε αυτό.

34. Δεν αντιλαμβάνομαι γιατί το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας θα πρέπει να επεκταθεί σε μέτρα για τα οποία ευθύνεται το κράτος προελεύσεως, όπως η επίμαχη φινλανδική νομοθεσία. Από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης ΕΕ, το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος των κοινοτικών υπηκόων οι οποίοι δεν ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα αναγνωρίζεται ευθέως από το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ[7]. Αυτή είναι η διάταξη η οποία απαγορεύει τα «εμπόδια στην έξοδο».

7 — Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, C-413/99, Baumbast και R (Συλλογή 2002, σ. I-7091, σκέψεις 81 έως 84).

35. Πράγματι, η εν λόγω διάταξη επιτρέπει σε υπήκοο της Κοινότητας να τύχει της ίδιας νομικής μεταχειρίσεως, στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ, με αυτήν της οποίας τυγχάνουν οι ευρισκόμενοι στην ίδια κατάσταση υπήκοοι άλλων κρατών και απαγορεύει νομοθεσία του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοος με την οποία του επιφυλάσσεται λιγότερο ευμενής μεταχείριση από αυτή της οποίας θα ετύγχανε αν δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας[8].

36. Παρατηρείται ότι στην προπαρατεθείσα απόφαση Pusa, το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της οποίας δεν διέφερε από εκείνο της παρούσας υποθέσεως[9], η συμβατότητα της επίμαχης ρυθμίσεως με το κοινοτικό δίκαιο είχε εξεταστεί μόνον υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΕΚ.

37. Συνεπώς, είμαι της γνώμης ότι η οδηγία 90/365 δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

8 — Αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop (Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 30), και της 29ης Απριλίου 2004, C-224/02, Pusa (Συλλογή 2004, σ. I-5763, σκέψη 18).

9 — Η υπόθεση αφορούσε Φινλανδό υπήκοο ο οποίος ελάμβανε φινλανδική σύνταξη αναπηρίας, ενώ ζούσε και κατέβαλλε φόρο εισοδήματος στην Ισπανία. Η σύνταξή του κατασχέθηκε για να διασφαλιστεί η είσπραξη οφειλής την οποία είχε συνάψει στη Φινλανδία. Σύμφωνα με την εφαρμοστέα φινλανδική νομοθεσία, το κατασχεθέν ποσό είχε υπολογιστεί έτσι ώστε να του εξασφαλίζεται ένα ελάχιστο εισόδημα, χωρίς όμως να συνυπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος τον οποίον κατέβαλλε στην Ισπανία.

2. Ο κανονισμός 1408/71

38. Όπως ορθώς υπενθύμισε η Ισπανική Κυβέρνηση το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, ενδέχεται να κληθεί να αποφανθεί σχετικά με διάταξη του κοινοτικού δικαίου την οποία δεν αναφέρει το εθνικό δικαστήριο στα ερωτήματά του, εφόσον κρίνει ότι η διάταξη αυτή είναι χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης [10]. Συνεπώς, το γεγονός ότι το Korkein hallinto-oikeus δεν μνημόνευσε τον εν λόγω κανονισμό στην απόφασή του περί παραπομπής δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να εξετάσει τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει, εφόσον, όπως υποστηρίζει η Ισπανική Κυβέρνηση, ασκεί επιρροή στην κρινόμενη υπόθεση.

39. Στόχος του κανονισμού 1408/71 είναι να διευκολύνει την ελεύθερη κυκλοφορία των μισθωτών και μη μισθωτών εργαζομένων καθώς και των μελών των οικογενειών τους στο εσωτερικό της Κοινότητας μέσω του συντονισμού των εθνικών συστημάτων κοινωνικών ασφαλίσεων.

40. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού επιτάσσει οι παροχές που αφορά να καταβάλλονται στον δικαιούχο τους όταν αυτός ασκεί το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας του. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι, αν ο ίδιος ο κανονισμός δεν προβλέπει άλλως, οι παροχές σε χρήμα, συμπεριλαμβανομένων των παροχών γήρατος, που αποκτώνται δυνάμει της νομοθεσίας ενός κράτους μέλους δεν δύνανται να υποστούν καμία μείωση, τροποποίηση, αναστολή, κατάργηση, κατάσχεση επειδή ο δικαιούχος κατοικεί στο έδαφος κράτους μέλους άλλου από εκείνο όπου ευρίσκεται ο φορέας οφειλέτης.

41. Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη φορολογική νομοθεσία είναι αντίθετη προς την προπαρατεθείσα διάταξη, διότι οδηγεί στο αποτέλεσμα να εξαρτάται το ποσό της καταβλητέας στην P. Turpeinen συντάξεως από τον τόπο κατοικίας της. Προς επίρρωση των επιχειρημάτων της, η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται την απόφαση Imbernon Martínez [11] και, εκκινώντας από τη θέση την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή, υποστηρίζει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71 θα έχανε κάθε πρακτική αξία αν ένα κράτος μέλος μπορούσε, χρησιμοποιώντας φορολογικά μέτρα, να προβεί σε παρακρατήσεις ή μειώσεις λόγω του ότι ο δικαιούχος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

42. Δεν συμφωνώ με την ανάλυση της Ισπανικής Κυβερνήσεως για τους ακόλουθους λόγους.

43. Το άρθρο 10 του κανονισμού 1408/71 συμβάλλει στην παγίωση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων απαγορεύο-

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, Van Hilten (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 26 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1995, C-321/93 (Συλλογή 1995, σ. I-2821).

ντας τις «ρήτρες κατοικίας». Στόχος του είναι να εξασφαλίσει ότι οι παροχές τις οποίες απαριθμεί, μεταξύ των οποίων οι συντάξεις γήρατος, καταβάλλονται στον δικαιούχο οποίος άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας του υπό τις ίδιες προϋποθέσεις ως εάν είχε παραμείνει στο εθνικό έδαφος. Έτσι, απαγορεύει τη μείωση του ποσού της εν λόγω συντάξεως επειδή ο δικαιούχος της κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

44. Εν προκειμένω, η επίμαχη νομοθεσία δεν προβλέπει μείωση της συντάξεως γήρατος που καταβάλλεται στην P. Turpeinen λόγω του ότι κατοικεί στο εξωτερικό. Η εν λόγω νομοθεσία δεν αφορά τους όρους χορηγήσεως και εκκαθαρίσεως της εν λόγω συντάξεως.

45. Συνεπώς, η εν λόγω νομοθεσία διαφέρει από τη νομοθεσία που εξετάστηκε στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Imbernon Martínez, στην οποία παραπέμπει η Ισπανική Κυβέρνηση. Πράγματι, στην υπόθεση εκείνη, η επίμαχη διάταξη του γερμανικού νόμου περί οικογενειακών επιδομάτων (Bundeskindergeldgesetz) υπέβαλλε τη χορήγηση και το ύψος του επιδόματος λόγω συντηρουμένων τέκνων στις προϋποθέσεις κατοικίας τις οποίες προβλέπει η γερμανική φορολογική νομοθεσία. Συνεπώς, η εν λόγω κοινωνική νομοθεσία παρέπεμπε σε προϋποθέσεις τις οποίες όριζε η φορολογική νομοθεσία. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Δικαστήριο έκρινε ότι η οικεία διάταξη του κανονισμού 1408/71 θα έχανε μεγάλο μέρος της πρακτικής της αποτελεσματικότητας, αν η απλή παραπομπή σε φορολογικές διατάξεις μπορούσε να επιτρέψει τη ματαίωση της εφαρμογής της [12]. Εντούτοις, η ανάλυση αυτή δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να μεταφερθεί στην παρούσα υπόθεση.

46. Στην κρινόμενη υπόθεση πρόκειται εθνική νομοθεσία που καθορίζει τους όρους φορολογίας των κατοίκων αλλοδαπής και επιβάλλεται στη σύνταξη της P. Turpeinen μόνο στο μέτρο που η σύνταξη αυτή εξομοιώνεται με εισόδημα. Δηλαδή, το γεγονός ότι το εναπομένον ποσό συντάξεως είναι μικρότερο από το ποσό που θα διέθετε η P. Turpeinen μετά την καταβολή των φόρων αν κατοικούσε στη Φινλανδία κατά το φορολογικό έτος 2002 δεν είναι παρά έμμεση συνέπεια της εν λόγω νομοθεσίας.

47. Εξάλλου, θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, αν η σύνταξη της P. Turpeinen ήταν υψηλότερη, η εφαρμογή της κατ' αποκοπή παρακρατήσεως 35 % στην πηγή θα μπορούσε να οδηγήσει στο αντίθετο αποτέλεσμα, δηλαδή θα της απέμενε ποσό μεγαλύτερο από αυτό που θα της απέμενε στη Φινλανδία, μετά τη φορολόγησή της με την προοδευτική κλίμακα. Αποδεικνύεται συνεπώς ότι η επίμαχη φινλανδική νομοθεσία δεν προβλέπει μείωση της συντάξεως γήρατος η οποία καταβάλλεται στην P. Turpeinen λόγω του ότι κατοικεί στην αλλοδαπή.

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση Imbernon Martínez, σκέψη 23.

48. Για τον λόγο αυτό, είμαι της γνώμης ότι, ενόψει των προπαρατεθέντων στοιχείων, η φινλανδική φορολογική νομοθεσία δεν είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71. Συνεπώς, η συμβατότητα της εν λόγω νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εκτιμηθεί με γνώμονα τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ.

Β — *Οι κανόνες της Συνθήκης ΕΚ*

49. Θα εξετάσω κατ' αρχήν σε ποια διάταξη της Συνθήκης ΕΚ εμπίπτει η περίπτωση της P. Turpeinen και στη συνέχεια κατά πόσον η φινλανδική φορολογική νομοθεσία αποτελεί εμπόδιο της ελεύθερης κυκλοφορίας απαγορευόμενο από την εν λόγω διάταξη καθώς και, εφόσον συντρέχει λόγος, αν το εμπόδιο αυτό είναι δικαιολογημένο.

1. Η εφαρμοστέα διάταξη

50. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν το επίμαχο φορολογικό σύστημα συνάδει με το άρθρο 18 ΕΚ ή με το άρθρο 39 ΕΚ ή με τα δύο αυτά άρθρα από κοινού.

51. Η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η περίπτωση της P. Turpeinen εμπίπτει τόσο στο άρθρο 18 ΕΚ όσο και στο άρθρο 39 ΕΚ. Εκτιμά ότι η τελευταία αυτή διάταξη είναι επίσης εφαρμοστέα εν προκειμένω μετά την απόφαση της 15ης Ιουνίου 2000 στην υπόθεση Sehrer [13].

52. Δεν συμφωνώ με αυτή την άποψη. Όπως υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, φρονώ ότι η περίπτωση της P. Turpeinen δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΕΚ και ότι συνεπώς η P. Turpeinen μπορεί να επικαλεστεί μόνον τις διατάξεις του άρθρου 18 ΕΚ.

53. Κατά πάγια νομολογία, η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως, η οποία αναγνωρίζεται σε κάθε υπήκοο κράτους μέλους, τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών [14]. Επίσης, το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ αναγνωρίζει ευθέως σε κάθε πολίτη της Ενώσεως το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο κράτος της επιλογής του εντός της Κοινότητας [15]. Συνεπώς, η P. Turpeinen, ως Φινλανδή υπήκοος, μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ προκειμένου να της αναγνωριστεί το δικαίωμα διαμονής στην Ισπανία.

54. Ωστόσο, η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως και τα συναφή με αυτή δικαιώματα

13 — C-302/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4585).

14 — Προπαρατεθείσα απόφαση Pusa, σκέψη 16 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία και απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2004, C-200/02, Zhu και Chen (Συλλογή 2004, σ. I-9925, σκέψη 25 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

15 — Προπαρατεθείσα απόφαση Baumbast και R, σκέψη 84.

ελεύθερης κυκλοφορίας, τα οποία θεσπίστηκαν με τη Συνθήκη ΕΕ, δεν υποκαθιστούν τις λοιπές διατάξεις της Συνθήκης οι οποίες αφορούν ειδικότερες κατηγορίες προσώπων. Δεν καθιστούν χωρίς πρακτική σημασία τις ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες προέβλεπε ήδη η Συνθήκη ΕΚ και οι οποίες αφορούν την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας. Στο μέτρο που οι εν λόγω ελευθερίες κυκλοφορίας για οικονομικούς σκοπούς αποτελούν ειδικότερη έκφραση των δικαιωμάτων τα οποία παρέχει γενικώς το άρθρο 18 ΕΚ[16], όταν κοινοτικός υπήκοος κάνει χρήση μιας από αυτές τις ελευθερίες, το Δικαστήριο εξετάζει τη συμβατότητα της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας κατά προτεραιότητα με γνώμονα την εν λόγω ελευθερία[17].

55. Δεν θεωρώ, εντούτοις, ότι η P. Turpeinen δύναται να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 39 ΕΚ.

56. Πράγματι, κατά την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ, ως εργαζόμενος πρέπει να θεωρείται το πρόσωπο που παρέχει, κατά τη διάρκεια ορισμένου χρόνου, προς άλλο πρόσωπο και υπό τη διεύθυνση του τελευταίου, υπηρεσίες έναντι των οποίων λαμβάνει αμοιβή[18]. Τα δικαιώματα διαμονής ή παραμονής σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία προβλέπονται στην παράγραφο 3, στοιχεία γ΄ και δ΄ του εν λόγω άρθρου, υπόκεινται, σύμφωνα με το γράμμα των εν λόγω διατάξεων, στην προϋπόθεση ο ενδιαφερόμενος να ασκεί ή να έχει ασκήσει στο εν λόγω κράτος ανάλογη δραστηριότητα.

57. Ασφαλώς, το άρθρο 39 ΕΚ ερμηνεύεται ευρέως όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του, έτσι ώστε να μην περιορίζεται στα πρόσωπα που έχουν πράγματι συνάψει σχέση μισθωτής εργασίας η οποία βρίσκεται στο στάδιο της εκτελέσεως. Όπως επισημαίνει η Φινλανδική Κυβέρνηση, με την προπαρατεθείσα απόφαση Sehrer κρίθηκε ότι το γεγονός ότι υπήκοος κράτους μέλους της Κοινότητας δεν τελεί πλέον σε σχέση εργασίας δεν σημαίνει ότι στερείται της εγγυήσεως ορισμένων δικαιωμάτων που συνδέονται με την ιδιότητα του εργαζομένου[19]. Εντούτοις, στην τελευταία αυτή περίπτωση και ο ενδιαφερόμενος πρέπει να έχει κάνει χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας το οποίο προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

58. Έτσι, στην απόφαση Sehrer, η διαφορά η οποία αποτελούσε το αντικείμενο της κύριας δίκης αφορούσε συνταξιούχο κάτοικο Γερμανίας, ο οποίος είχε ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα τόσο στο εν λόγω

16 — Βλ., όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκαναβή και Χρυσανθακόπουλος (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 22), όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2002, C-100/01, Oteiza Olazabal (Συλλογή 2002, σ. I-10981, σκέψη 26), και όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-92/01, Στυλιανάκης (Συλλογή 2003, σ. I-1291, σκέψη 18).

17 — Έτσι, στην απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-85/96, Martínez Sala (Συλλογή 1998, σ. I-2691), το Δικαστήριο εξέτασε ποια δικαιώματα θα μπορούσε να προβάλει η ενδιαφερόμενη ως πολίτης αποκλειστικώς και μόνο διότι αμφισβητείτο κατά πόσον είχε την ιδιότητα του εργαζομένου. Βλ. επίσης απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2004, C-293/03, My (Συλλογή 2004, σ. I-12013, σκέψη 33).

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση Martínez Sala, σκέψη 32 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2002, C-188/00, Kurz (Συλλογή 2002, σ. I-10691, σκέψη 32 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση Sehrer, σκέψη 30.

κράτος μέλος όσο και στη Γαλλία και εισέπραττε σύνταξη και από τα δύο αυτά κράτη. Η γερμανική νομοθεσία προέβλεπε ότι για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών ασθενείας του έπρεπε να ληφθεί υπόψη και η γαλλική σύνταξη, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι σημαντικό μέρος της συντάξεως αυτής παρεκρατείτο ήδη ως εισφορά στο γαλλικό σύστημα ασφαλίσεως ασθενείας.

59. Υπό τις συνθήκες εκείνες, το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα εισπράξεως της εν λόγω συντάξεως συνδέεται άρρηκτα με την ύπαρξη της αντικειμενικής ιδιότητας του εργαζομένου και ότι η γερμανική νομοθεσία, η οποία επέβαλλε διπλή επιβάρυνση λόγω εισφορών ασφαλίσεως ασθενείας στους εργαζομένους που είχαν ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, συνιστούσε εμπόδιο απαγορευόμενο από το άρθρο 39 ΕΚ[20]. Έτσι η γερμανική νομοθεσία, στο μέτρο που προέβλεπε δυσμενέστερη μεταχείριση του συνταξιούχου ο οποίος είχε ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, ήταν δυνατό να αποθαρρύνει έναν εργαζόμενο να κάνει χρήση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας τα οποία προβλέπει η Συνθήκη.

60. Κατά τη γνώμη μου, συνεπώς, η προπαρατεθείσα απόφαση Sehrer δεν θέτει εν αμφιβόλω την ανάλυση σύμφωνα με την οποία το ευεργέτημα του άρθρου 39 ΕΚ αναγνωρίζεται μόνο στα πρόσωπα τα οποία μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να ασκήσουν εκεί μισθωτή δραστηριότητα. Η διάταξη αυτή δεν καλύπτει τα πρόσωπα τα οποία, όπως φαίνεται να συμβαίνει με την P. Turpeinen, έχουν ασκήσει το σύνολο της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους στο κράτος μέλος τους και κάνουν χρήση του δικαιώματος διαμονής σε άλλο κράτος μέλος μόνο μετά τη συνταξιοδότησή τους, χωρίς καμία πρόθεση να ασκήσουν σε αυτό μισθωτή δραστηριότητα[21].

61. Φρονώ συνεπώς ότι οι διατάξεις οι οποίες ασκούν επιρροή εν προκειμένω και τις οποίες θα μπορούσε να επικαλεστεί η P. Turpeinen για να θεμελιώσει τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής της στην Ισπανία είναι οι διατάξεις του άρθρου 18 ΕΚ.

## 2. Η ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία

62. Θα πρέπει να επισημανθεί, κατ' αρχάς, ότι τα δικαιώματα διαμονής και κυκλοφορίας τα οποία παρέχει σε κάθε πολίτη της Ενώσεως το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ δεν αντιτίθενται μόνο στους περιορισμούς της ασκήσεως των δικαιωμάτων αυτών τους οποίους προβλέπει το κράτος υποδοχής. Όπως προαναφέρθηκε, απαγορεύουν και τους περιορισμούς τους οποίους επιβάλλει το κράτος προελεύσεως.

20 — Όπ.π., σκέψεις 30 έως 35.

21 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 19 Μαρτίου 1992, C-60/91, Batista Morais (Συλλογή 1992, σ. I-2085, σκέψη 7)· της 16ης Ιανουαρίου 1997, C-134/95, USSL nº 47 di Biella (Συλλογή 1997, σ. I-195, σκέψη 19), και της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Terhoeve (Συλλογή 1999, σ. I-345, σκέψεις 26 και 27).

63. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι θα ήταν ασυμβίβαστο με την ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως και με τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής τα οποία εξασφαλίζει η εν λόγω ιδιότητα να είναι δυνατό να υποστεί υπήκοος κράτους μέλους της Κοινότητας ο οποίος κάνει χρήση των εν λόγω δικαιωμάτων λιγότερο ευμενή μεταχείριση από αυτή της οποίας θα ετύγχανε αν δεν είχε κάνει χρήση των δικαιωμάτων αυτών [22].

64. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, οι διευκολύνσεις τις οποίες προβλέπει η Συνθήκη σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία δεν θα μπορούσαν να παραγάγουν πλήρως τα αποτελέσματά τους αν ο υπήκοος κράτους μέλους μπορούσε να αποτραπεί από τη χρήση τους λόγω κωλυμάτων τα οποία θέτει στη διαμονή του στο κράτος μέλος υποδοχής μια κανονιστική ρύθμιση του κράτους καταγωγής του η οποία τον αντιμετωπίζει δυσμενώς λόγω του ότι επωφελήθηκε των διευκολύνσεων αυτών [23].

65. Η P. Turpeinen, Φινλανδή υπήκοος η οποία έκανε χρήση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής που της παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ, μπορεί συνεπώς να επικαλεστεί την εν λόγω διάταξη έναντι του κράτους καταγωγής της.

66. Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως εξασφαλίζει σε όσους υπηκόους των κρατών μελών τελούν στην ίδια κατάσταση, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπομένων συναφώς εξαιρέσεων, το δικαίωμα να τύχουν της ίδιας νομικής μεταχειρίσεως εντός του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ [24].

67. Στην κρινόμενη υπόθεση, γίνεται δεκτό ότι, δυνάμει της επίμαχης φορολογικής νομοθεσίας, επιβλήθηκε στην P. Turpeinen, λόγω του ότι κατοικεί στην αλλοδαπή, επαχθέστερη φορολογική επιβάρυνση απ' ό,τι αν κατοικούσε στη Φινλανδία.

68. Ασφαλώς, όπως υπενθυμίζει η Φινλανδική Κυβέρνηση, γίνεται δεκτό ότι, στην περίπτωση των άμεσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν προσομοιάζει κατά γενικό κανόνα προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής [25]. Πράγματι, οι δύο αυτές καταστάσεις είναι δυνατόν να εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος όσο και ως προς την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση.

69. Έτσι, το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως μέρος μόνον του

22 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 30 και Pusa, σκέψη 18.

23 — Προπαρατεθείσα απόφαση Pusa, σκέψη 19.

24 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Pusa, σκέψη 16 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

25 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 31.

συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου [26].

70. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον κάτοικο αλλοδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά δυσμενή διάκριση [27].

71. Αντιθέτως, μια τέτοια μεταχείριση που διαφοροποιείται σε συνάρτηση με την κατοικία μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση όταν δεν υφίσταται καμιά διαφορά της αντικειμενικής καταστάσεως ως προς το οικείο φορολογικό πλεονέκτημα, ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων πρέπει να θεωρηθεί ότι βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά το εν λόγω πλεονέκτημα [28].

72. Έτσι, έχει κριθεί ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής —μισθωτός ή αυτοαπασχολούμενος— ο οποίος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στο κράτος όπου ασκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα βρίσκεται, εξ αντικειμένου, στην ίδια κατάσταση, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με τον φορολογούμενο που κατοικεί στο κράτος αυτό. Αμφότεροι φορολογούνται σ' αυτό και μόνον το κράτος, η δε βάση επιβολής του φόρου είναι και για τους δύο η ίδια. [29].

73. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η προπαρατεθείσα νομολογία μπορεί να εφαρμοστεί και στην περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, τα φορολογητέα εισοδήματα συνίστανται σε σύνταξη γήρατος.

74. Φρονώ ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί απάντηση καταφατική. Πράγματι, η φινλανδική φορολογική νομοθεσία προβλέπει ότι οι συντάξεις γήρατος, όπως η σύνταξη που καταβάλλεται στην P. Turpeinen, φορολογούνται όπως όλα τα λοιπά εισοδήματα τα οποία προέρχονται απευθείας από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας με βάση προοδευτική φορολογική κλίμακα και μειώσεις οι οποίες προβλέπονται προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, καθώς και η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Πρόκειται συνεπώς σύστημα άμεσης φορολογίας, στο πλαίσιο του οποίου η φορολογική επιβάρυνση καθορίζεται σε συνάρτηση με τη φοροδοτική ικανότητα του αιτούντα.

26 — Προπαρατεθείσα απόφαση Gerritse, σκέψη 43 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

27 — Όπ.π., σκέψη 44 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση Asscher, σκέψη 42.

29 — Προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 20.

75. Εξάλλου, όπως επισημαίνει η Φινλανδική Κυβέρνηση, το σύστημα κατ' αποκοπήν παρακρατήσεως 35 % στην πηγή, το οποίο προβλέπεται για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, θεμελιώνεται στο αξίωμα ότι η κατάστασή τους δεν είναι παρεμφερής προς την κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής, διότι ενδέχεται να πραγματοποιούν και άλλα εισοδήματα στο κράτος κατοικίας τους, για παράδειγμα να εισπράττουν και άλλες συντάξεις γήρατος.

76. Οδηγούμεθα συνεπώς στο συμπέρασμα ότι, εφόσον ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν διαθέτει άλλα εισοδήματα εκτός από τη σύνταξη γήρατος την οποία του καταβάλλει κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος κατοικίας του, το κράτος το οποίο καταβάλλει την εν λόγω σύνταξη οφείλει να θεωρεί, σε θέματα φορολογίας της συντάξεως, ότι βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με εκείνη του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής ο οποίος φορολογείται επί των παγκοσμίων εισοδημάτων του. Φορολογούμενος ο οποίος, όπως η P. Turpeinen, δεν πραγματοποιεί κανένα άλλο εισόδημα εκτός από τη σύνταξη γήρατος η οποία καταβάλλεται στη Φινλανδία πρέπει συνεπώς να θεωρείται, για λόγους φορολογίας του εισοδήματός του, ότι βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος. Υπ' αυτές τις συνθήκες, η φορολόγηση του εν λόγω κατοίκου αλλοδαπής με υψηλότερο συντελεστή αποτελεί έμμεση διάκριση αντίθετη προς την ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως, η οποία θέτει εμπόδια στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας που του αναγνωρίζει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.

3. Η δικαιολόγηση του εμποδίου

77. Σύμφωνα με τα στοιχεία που προκύπτουν από την απόφαση περί παραπομπής, η δικαιολόγηση του συστήματος κατ' αποκοπήν παρακράτησης στην πηγή το οποίο εφαρμόζεται στα εισοδήματα των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι μόνον το τεκμήριο ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής εισπράττει και άλλα εισοδήματα εκτός από αυτά που φορολογούνται στη Φινλανδία. Ένας άλλος στόχος του συστήματος αυτού είναι να ικανοποιήσει πρακτικές απαιτήσεις απλουστεύσεως και αποτελεσματικότητας. Αποβλέπει, αφενός μεν, να διευκολύνει φορολογουμένους οι οποίοι τεκμαίρεται ότι δεν γνωρίζουν επαρκώς τη φινλανδική γλώσσα και τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες του κοινού δικαίου, αφετέρου δε, να εξασφαλίσει την είσπραξη του φόρου.

78. Κατά την άποψή μου, κανένας από τους δύο αυτούς λόγους δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη δυσμενέστερη μεταχείριση που επιβάλλεται στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής. Πράγματι, ένα μέτρο ικανό να περιορίσει την άσκηση μιας ελευθερίας κυκλοφορίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη μπορεί να γίνει δεκτό μόνον αν είναι κατάλληλο για την επίτευξη του νόμιμου σκοπού τον οποίον επιδιώκει και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [30]. Η απλούστευση της εφαρμογής του φινλανδικού φορολογικού συστήματος για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής μπορούσε ασφαλώς να επιτευχθεί με μέτρα λιγότερο δυσμενή

30 — Βλ. ιδίως προπαρατεθείσα απόφαση De Lasteyrie du Saillant, σκέψη 49 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

από την επαχθέστερη φορολόγησή τους σε σχέση με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής που πραγματοποιούν τα ίδια εισοδήματα.

79. Επίσης, το σύστημα της κατ' αποκοπήν φορολογίας κρίνεται δυσανάλογο σε σχέση με την απαίτηση να εξασφαλιστεί η πραγματική είσπραξη του φόρου που οφείλουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το κράτος μέλος το οποίο καταβάλλει τη σύνταξη γήρατος δύναται, δυνάμει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου [31], να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου κατοικεί ο συγκεκριμένος φορολογούμενος να του γνωστοποιήσουν όλες τις πληροφορίες που του επιτρέπουν να λάβει γνώση ή να επαληθεύσει τη φοροδοτική ικανότητα καθώς και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω φορολογουμένου.

80. Η νομολογία δεν δέχεται ότι οι πρόσθετες δυσκολίες διοικητικής φύσεως οι οποίες ενδέχεται να ανακύψουν για την εθνική φορολογική αρχή λόγω του ότι ο φορολογούμενος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος μπορούν να δικαιολογήσουν, καθαυτές, την επιβολή στον εν λόγω φορολογούμενο υψηλότερης φορολογίας απ' ό,τι αν κατοικούσε στην ημεδαπή. Μια τέτοια επιχειρηματολογία έχει επανειλημμένα απορριφθεί [32]. Κρίνεται δε πολύ περισσότερο αβάσιμη εν προκειμένω λαμβανομένου υπόψη ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν, με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου [33] με την οποία έπρεπε να συμμορφωθούν το αργότερο στις 30 Ιουνίου 2002, ένα επιπλέον μέσο που εγγυάται την είσπραξη του φόρου εισοδήματος τον οποίον οφείλει φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής.

81. Κατόπιν όλων αυτών των σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο αιτούν δικαστήριο ότι το άρθρο 18 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας ο φόρος ο οποίος βαρύνει τη σύνταξη γήρατος που εισπράττει φορολογούμενος κάτοικος άλλου κράτους μέλους υπερβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις το ποσό του φόρου που θα έπρεπε να καταβάλει ο εν λόγω φορολογούμενος αν ήταν κάτοικος ημεδαπής, εφόσον τα εισοδήματα του εν λόγω φορολογουμένου συνίστανται αποκλειστικώς ή κατά κύριο λόγο στη σύνταξη αυτή και συνεπώς δεν βρίσκεται εξ αντικειμένου σε διαφορετική κατάσταση από τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.

31 — Οδηγία της 19ης Δεκεμβρίου 1977 περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

32 — Βλ. ιδίως προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 45 και την απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard (Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26). Ως πρόσφατο παράδειγμα, βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 31).

33 — Οδηγία της 15ης Ιουνίου 2001, που τροποποιεί την οδηγία 76/308/ΕΟΚ για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων, καθώς και από γεωργικές εισφορές και τελωνειακούς δασμούς και από τον φόρο προστιθέμενης αξίας και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 175, σ. 17).

## IV — Πρόταση

82. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Korkein hallinto-oikeus ως εξής:

«Το άρθρο 18 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας ο φόρος ο οποίος βαρύνει τη σύνταξη γήρατος που εισπράττει φορολογούμενος κάτοικος άλλου κράτους μέλους υπερβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις το ποσό του φόρου που θα έπρεπε να καταβάλει ο εν λόγω φορολογούμενος αν ήταν κάτοικος ημεδαπής, εφόσον τα εισοδήματα του εν λόγω φορολογουμένου συνίστανται αποκλειστικώς ή κυρίως στη σύνταξη αυτή και συνεπώς δεν βρίσκεται εξ αντικειμένου σε διαφορετική κατάσταση από τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.»