ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON

της 24ης Ιανουαρίου 1990 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Με το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Conseil d'Etat του Λουξεμβούργου ζητείται, κατ' ουσίαν, να εξεταστεί αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο η ακόλουθη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας: η επιστροφή επιπλέον καταβληθέντος φόρου εισοδήματος δεν επιτρέπεται όταν ο υποκείμενος σε φόρο δεν είχε την κατοικία του στο έδαφος του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου καθ' όλη τη διάρκεια της οικείας φορολογικής χρήσεως. Κατά συνέπεια, δεν επεστράφησαν στον Biehl, γερμανό υπήκοο που εγκατέλειψε το έδαφος του Λουξεμβούργου την 1η Νοεμβρίου 1983, τα ποσά που αντιστοιχούσαν σε φόρο που κατέβαλε επιπλέον σε σχέση με εκείνον που όφειλε να καταβάλει κατ' εφαρμογήν των ισχυόντων συντελεστών.

2. Πρέπει, καταρχάς, να υπογραμμισθεί ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως των ημεδαπών εργαζομένων και των εργαζομένων που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών, την οποία προβλέπει το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης και ο κανονισμός (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου [1], επιβάλλει την ίση μεταχείριση στον φορολογικό τομέα. Καταρχάς, η ίδια η Συνθήκη προβλέποντας την άρση κάθε διακρίσεως στον τομέα της απασχολήσεως, των αμοιβών και των υπολοίπων όρων εργασίας, επιβάλλει την εφαρμογή της απαγορεύσεως αυτής και στον φορολογικό τομέα. Πράγματι, σε αντίθετη περίπτωση, θα μπορούσε να θιγεί η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα των αμοιβών εκ της υπάρξεως φορολογικών διατάξεων που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις. Εξάλλου, το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68, περί ισότητας μεταχειρίσεως στον τομέα των φορολογικών πλεονεκτημάτων, συνιστά ειδική έκφραση της γενικής αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων στον φορολογικό τομέα.

3. Πρέπει, επίσης, να υπογραμμισθεί ότι ο κανόνας που αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου δεν περιλαμβάνει κριτήριο στηριζόμενο στην ιθαγένεια: από τυπικής πλευράς εφαρμόζεται αδιακρίτως επί ημεδαπών και κοινοτικών υπηκόων. Ωστόσο, η διαπίστωση αυτή δεν αποκλείει την ύπαρξη ενδεχόμενης έμμεσης ή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου,

«οι κανόνες περί ισότητας μεταχειρίσεως, τόσο της Συνθήκης όσο και του άρθρου 7 του κανονισμού 1612/68, δεν απαγορεύουν μόνο τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, διά της εφαρμογής διαφορετικών κριτηρίων διαχωρισμού καταλήγει στο ίδιο πρακτικό αποτέλεσμα».

Το Δικαστήριο υπογράμμισε ακόμη ότι

«η ερμηνεία αυτή, απαραίτητη για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας μιας από τις θεμελιώδεις αρχές της Κοινότητας, αναγνωρίζεται ρητώς στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου του κανονισμού 1612/68, κατά την οποία η εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των εργαζομένων πρέπει να διασφαλίζεται "πραγματικά και νομικά"»,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33).

προσθέτοντας ότι

« δεν αποκλείεται, συνεπώς, κριτήρια όπως ο τόπος καταγωγής ή ο τόπος κατοικίας του εργαζομένου να ισοδυναμούν, από πρακτικής απόψεως και ανάλογα με τις περιστάσεις, με διάκριση λόγω ιθαγένειας απαγορευόμενη από τη Συνθήκη και τον κανονισμό » [2].

4. Πρέπει, κατά συνέπεια, να εξεταστεί καταρχάς αν, παρά την άνευ διακρίσεων εφαρμογή της επιδίκου κανονιστικής ρυθμίσεως από τα εθνικά δικαστήρια, η εφαρμογή της συνεπάγεται στην πράξη διαφορετική μεταχείριση των υπηκόων του Λουξεμβούργου σε σχέση με τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών της Κοινότητας.

5. Επιβάλλεται, πράγματι, να διαπιστωθεί ότι η χρησιμοποίηση του κριτηρίου της κατοικίας στο έδαφος του Λουξεμβούργου έχει ως συνέπεια να στερεί από το δικαίωμα αναζητήσεως των επιπλέον καταβληθέντων φόρων κυρίως εκείνους που δεν είναι υπήκοοι του Μεγάλου Δουκάτου. Πράγματι, κυρίως αυτοί μπορούν να εγκαταλείψουν τη χώρα ή να εγκατασταθούν σ' αυτή κατά τη διάρκεια του έτους.

6. Μπορεί, ωστόσο, ο προσβαλλόμενος κανόνας να παραβιάσει την αρχή της ισότητας μεταχειρίσεως; Πράγματι, κάθε μορφή διαφορετικής μεταχειρίσεως δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε παραβίαση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Αναφέρομαι συγκεκριμένα στα περιστατικά της υποθέσεως Sotgiu, στην οποία οι υπάλληλοι του Bundespost που δεν κατοικούσαν στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ελάμβαναν αποζημίωση χωρισμού μικρότερη από εκείνη που ελάμβαναν όσοι υπάλληλοι είχαν την κατοικία τους εντός του γερμανικού εδάφους. Το Δικαστήριο είχε αποφανθεί σχετικώς ότι

« δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως αντίθετης προς τη Συνθήκη και τον κανονισμό αν από τη σύγκριση των δύο συστημάτων αποζημιώσεως στο σύνολό τους προέκυπτε ότι οι εργαζόμενοι που διατηρούν την κατοικία τους στην αλλοδαπή δεν περιέρχονται σε δυσμενέστερη θέση σε σύγκριση με εκείνους που έχουν την κατοικία τους εντός του εθνικού εδάφους » [3].

Το Δικαστήριο είχε υπογραμμίσει ότι για τους υπαλλήλους που έχουν την κατοικία τους στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας η καταβολή της αποζημιώσεως είχε προσωρινό χαρακτήρα και συνδεόταν με την υποχρέωση μεταφοράς της κατοικίας τους στον τόπο εργασίας ενώ δεν επιβαλλόταν τέτοιο όριο ή τέτοια υποχρέωση στους εργαζομένους που κατοικούσαν στην αλλοδαπή.

7. Σε ό,τι αφορά την παρούσα υπόθεση, πρέπει να τονισθεί ότι από την συγκεκριμένη σύγκριση των δύο καταστάσεων μπορεί να αποδειχθεί ότι διαφορετική μεταχείριση δεν συνεπάγεται απαγορευόμενη από τη Συνθήκη διάκριση αν, τελικώς, ο ενδιαφερόμενος πολίτης δεν περιέρχεται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους υπηκόους του κράτους υποδοχής.

8. Συνεπώς, διαφορά δεν σημαίνει οπωσδήποτε διάκριση: αυτήν την αρχή επικαλείται κυρίως η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου ισχυριζόμενη ότι σκοπός της προσβαλλομένης διατάξεως είναι να επανεισάγει μία ρήτρα προοδευτικότητας στη φορολόγηση ενός πολίτη ο οποίος, στην αντίθετη περίπτωση, μέσω της διασποράς των εισοδημάτων του σε περισσότερα κράτη θα μπορούσε να εκμεταλλεύεται τις αλλαγές κατοικίας προκειμένου να τροποποιήσει τις αρχές που διέπουν τη φορολογία. Η αντιμετώπιση, δηλαδή, εκείνου ο οποίος εγκαταλείπει το Λουξεμβούργο κατά τη διάρκεια του έτους, ή εγκαθίσταται σ' αυτό, δεν είναι, τελικώς, αδικαιολόγητη καθόσον, αν

2 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Sotgiu, σκέψη 11 (152/73, Rec. 1974, σ. 153).

3 — Υπόθεση 152/73, προαναφερθείσα, σκέψη 12.

είχε παραμείνει στο έδαφος του Λουξεμβούργου τα εισοδήματά του θα εφορολογούντο με μεγαλύτερο συντελεστή.

9. Δεν έχω πεισθεί ότι το επιχείρημα αυτό μπορεί να αποκρούσει κάθε αιτίαση για παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, που θα μπορούσε να επισύρει η προσβαλλομένη διάταξη.

10. Βεβαίως, εναπόκειται αποκλειστικώς στα κράτη μέλη να καθορίζουν τους κανόνες τους σχετικούς με τον φόρο εισοδήματος: ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν εμπίπτει, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΟΚ. Από την άποψη αυτή, οι σκοποί που επιδιώκει ο λουξεμβουργιανός νομοθέτης δεν μπορούν να ελεγχθούν με βάση τις αρχές του κοινοτικού δικαίου. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να σεβαστούν τα όρια που χαράσσει το κοινοτικό δίκαιο. Ακόμα και αν δεν τεθούν υπό αμφισβήτηση οι σκοποί που επιδιώκει ο εθνικός νομοθέτης θεσπίζοντας διάταξη ισοδύναμη προς ρήτρα προοδευτικότητας, ο καταφανώς εισάγων διακρίσεις χαρακτήρας του προσβαλλομένου κανόνα αποκαλύπτεται, ιδίως, σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ενδιαφερόμενος πολίτης δεν πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια του οικείου έτους, εισοδήματα στο κράτος μέλος καταγωγής ή προορισμού.

11. Ας υποτεθεί ότι, κατά μήνα Οκτώβριο, λουξεμβουργιανή επιχείρηση απολύει το προσωπικό της, το οποίο δεν έχει τη δυνατότητα να επανεύρει αμέσως εργασία. Για τον λόγο αυτό, οι μισθωτοί που έχουν την ιθαγένεια άλλων κρατών μελών επιστρέφουν στις χώρες καταγωγής τους χωρίς να εξεύρουν εργασία μέχρι το τέλος του οικείου έτους. Οι λουξεμβουργιανοί υπήκοοι που παραμένουν στο έδαφος του Μεγάλου Δουκάτου δεν βρίσκουν επίσης θέση απασχολήσεως κατά τη διάρκεια του ιδίου έτους. Σε μια τέτοια περίπτωση, κατά την οποία τα πραγματοποιηθέντα εισοδήματα είναι ακριβώς ίδια, οι μεν πρώτοι δεν θα έχουν κανένα δικαίωμα αναζητήσεως του επιπλέον παρακρατηθέντος φόρου, ενώ οι δεύτεροι θα διαθέτουν το δικαίωμα αυτό. Επίσης, όταν ένας κοινοτικός υπήκοος εγκαθίσταται στο Λουξεμβούργο περί το τέλος Φεβρουαρίου προκειμένου να αναλάβει ευθύς αμέσως εργασία δεν θα έχει δικαίωμα ενδεχομένης επιστροφής φόρου, ενώ ο συνάδελφός του, ο οποίος προσελήφθη την ιδία ημέρα αλλά ήταν « άνεργος κάτοικος της χώρας » απο 1ης Ιανουαρίου, θα έχει το δικαίωμα επιστροφής φόρου που έχει, ενδεχομένως, καταβληθεί πέραν του οφειλομένου ορίου. Συνεπώς, τόσο κατά την άφιξή του όσο και κατά την αναχώρησή του, η θέση του διακινουμένου εργαζομένου θα είναι μειονεκτικότερη σε ορισμένες περιπτώσεις. Η προφανώς δυσμενέστερη αυτή θέση αρκεί, κατά την άποψή μου, προκειμένου να κριθεί η προσβαλλομένη διάταξη ως ασυμβίβαστη προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

12. Συνεπώς, η διάταξη αυτή παραβιάζει την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων στην περίπτωση κοινοτικών υπηκόων που εγκαθίστανται ή εγκαταλείπουν το Μεγάλο Δουκάτο.

13. Ωστόσο, από την εξέταση της καταστάσεως όλων των κοινοτικών υπηκόων περιλαμβανομένων των λουξεμβουργιανών, οι οποίοι επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα αναζητήσεως εργασίας σε άλλο κράτος μέλος, προκύπτει, επίσης, παραβίαση της θεμελιώδους αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, την οποία θέτει το άρθρο 48, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

14. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος συνεπάγεται αυτομάτως στέρηση του δικαιώματος επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου εις βάρος εκείνου που επιθυμεί να ασκήσει τις ελευθερίες που του παρέχει το κοινοτικό δίκαιο.

15. Βεβαίως, όπως ανέφερα, τα κράτη μέλη διαθέτουν, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, την αποκλειστική αρμοδιότητα να καθορίζουν τους κανόνες τους σχετικούς με τη φορολογία εισοδήματος. Όπως, όμως, επίσης ετόνισα δεν μπορούν να

περιορίζουν τις ελευθερίες που διασφαλίζει το κοινοτικό δίκαιο στο σύνολο των υπηκόων των κρατών μελών. Η μη επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου συνιστά, εν πάση περιπτώσει, αδικαιολόγητο εμπόδιο για εκείνον ο οποίος πρόκειται να εγκαταλείψει το Λουξεμβούργο προκειμένου να αναζητήσει απασχόληση σε άλλο κράτος μέλος όπου, επί παραδείγματι, δεν επιτυγχάνει να ανεύρει απασχόληση. Το ίδιο ισχύει και για εκείνον ο οποίος, κατά τη διάρκεια του έτους αφικνείται στο Λουξεμβούργο προκειμένου να καταλάβει θέση εργασίας την οποία ματαίως αναζήτησε σε άλλο κράτος μέλος. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει καμία περίπτωση παραβιάσεως της αρχής της προοδευτικότητας του φόρου, ενώ η προσβαλλομένη διάταξη στερεί αυτομάτως από το δικαίωμα επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου τον εργαζόμενο ο οποίος ασκεί το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία, δικαίωμα το οποίο παρέχεται απευθείας από το κοινοτικό δίκαιο όπως τονίστηκε στην απόφαση Van Duyn [4]. Συνεπώς, εναπόκειται στα κράτη μέλη να επιδιώξουν με άλλους τρόπους και όχι με την καταρχήν στέρηση από το δικαίωμα αναζητήσεως του επιπλέον καταβληθέντος φόρου, την επίτευξη των σκοπών της φορολογικής τους πολιτικής.

16. Καταλήγω, κατά συνέπεια, στο συμπέρασμα ότι η προσβαλλομένη διάταξη παραβιάζει τόσο τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων όσο και την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που αυτή συνεπάγεται.

17. Ας μου επιτραπούν δύο τελικές παρατηρήσεις.

18. Καταρχάς, κατά την προφορική διαδικασία, η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου υπογράμμισε τις δυνατότητες που παρέχει η αίτηση θεραπείας για την άρση ορισμένων δυσμενών διακρίσεων που προκύπτουν από την εφαρμογή της προσβαλλομένης διατάξεως.

19. Ακόμα, όμως, και αν υποτεθεί ότι η διαδικασία αυτή έχει, σε όλες τις περιπτώσεις, ως αποτέλεσμα να επιτυγχάνουν οι πολίτες επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να άρει την ανασφάλεια [5] που δημιουργεί η προσβαλλομένη φορολογική διάταξη. Αρκεί να αναφερθεί σχετικώς η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία

« απλή διοικητική πρακτική » — και η αίτηση θεραπείας εμπίπτει, προφανώς, σ' αυτή την κατηγορία —, « που από τη φύση της μπορεί να τροποποιηθεί κατά βούληση από τη διοίκηση και που στερείται της προσήκουσας δημοσιότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά έγκυρη εκτέλεση των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τη Συνθήκη » [6].

20. Συνεπώς, η ύπαρξη δυνατότητας υποβολής αιτήσεως θεραπείας, στην οποία εξάλλου δεν αναφέρονται ούτε το προδικαστικό ερώτημα ούτε η απόφαση του Conseil d'État, δεν μπορεί να καταστήσει σύμφωνη προς τις απαιτήσεις της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων διάταξη η οποία έχει ως αποτέλεσμα να προσβάλει τη θεμελιώδη αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων και να συνιστά εμπόδιο στην άσκηση, εκ μέρους μεγάλου αριθμού πολιτών, των θεμελιωδών δικαιωμάτων που τους παρέχει το κοινοτικό δίκαιο.

21. Τέλος, το παραπέμπον δικαστήριο έθιξε το ζήτημα της ενδεχόμενης εξετάσεως της προσβαλλομένης διατάξεως σε σχέση με το άρθρο 7 της Συνθήκης. Πρέπει, σχετικώς, να τονισθεί ότι σε απόφαση της 30ής Μαΐου 1989 [7] το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

« Στο σημείο αυτό,πρέπει να υπενθυμισθεί ότι η γενική αρχή του άρθρου 7 της Συνθήκης, περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, συγκεκριμενοποιείται από τα άρθρα 48, 52 και 59 της Συνθήκης σχετικά με τους ειδικούς τομείς που διέπονται από αυτά. Κατά

4 — Απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974 (41/74, Rec. 1974, σ. 1337).

5 — Βλέπε απόφαση της 4ης Απριλίου 1974, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, σκέψεις 46 και 47 (167/73, Rec. 1974, σ. 359).

6 — Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1986, Επιτροπή κατά Ιταλίας (168/85, Συλλογή 1986, σ. 2945).

7 — Υπόθεση 305/87, Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, Συλλογή 1989, σ. 1461.

συνέπεια, κάθε ρύθμιση ασυμβίβαστη προς τις διατάξεις αυτές είναι ασυμβίβαστη και προς το άρθρο 7 της Συνθήκης...

Το άρθρο 7 της Συνθήκης... μπορεί, επομένως, να εφαρμοσθεί αυτοτελώς μόνο σε περιπτώσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των διακρίσεων » [8] .

Το Δικαστήριο δε δεν διαπίστωσε ειδική παράβαση του άρθρου 7, καθόσον η Επιτροπή δεν επικαλέστηκε περιπτώσεις διαφορετικές από εκείνες που καλύπτουν τα άρθρα 48, 52 και 59 της Συνθήκης. Κατ' εφαρμογήν αυτής της αρχής [9], συνάγεται ότι η μη επιστροφή των κρατήσεων φόρου επί των αποδοχών και μισθών που βαρύνουν τους *μισθωτούς*, τους οποίους και μόνο αφορά το ερώτημα του Conseil d' Etat του Λουξεμβούργου και η διάταξη που έχει υποβληθεί υπό την κρίση του, αντίκειται στο άρθρο 48 της Συνθήκης και στον κανονισμό 1612/68 που εκδόθηκε προς εφαρμογή του, χωρίς, κατά συνέπεια, να απαιτείται αναγνώριση ειδικής παραβιάσεως του άρθρου 7, καθόσον, εξάλλου, δεν γίνεται μνεία άλλων περιπτώσεων εκτός εκείνης του μισθωτού ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της προσβαλλομένης εθνικής διατάξεως.

22. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι:

« Αντίκειται στο άρθρο 48, παράγραφοι 1 και 2, της Συνθήκης και στον κανονισμό 1612/68 του Συμβουλίου νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι οι φορολογικές κρατήσεις επί των αποδοχών και μισθών που βαρύνουν μισθωτό υπήκοο κράτους μέλους, ο οποίος υπόκειται σε φόρο ως κάτοικος του οικείου κράτους για περίοδο καλύπτουσα μέρος μόνο του έτους διότι ο εν λόγω μισθωτός εγκαθίσταται σε κράτος μέλος ή εγκαταλείπει κράτος μέλος κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, περιέρχονται στο Δημόσιο και δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο επιστροφής. »

8 — Σκέψεις 12 και 13.

9 — Βλέπε επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 13ης Απριλίου 1989 στην προαναφερθείσα υπόθεση 305/87, σκέψη 14.