ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PHILIPPE LÉGER

της 13ης Μαρτίου 2003 [1]

1. Η παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, την οποία απηύθυνε στο Δικαστήριο το Finanzgericht Berlin (Γερμανία), αφορά την επιβολή φόρου εισοδήματος σε Ολλανδό υπήκοο παρέχοντα υπηρεσίες στη Γερμανία ενώ δεν κατοικεί σ' αυτή. Αυτού του είδους η διασυνοριακή κατάσταση διέπεται από τη Σύμβαση, της 16ης Ιουνίου 1959, που συνήφθη μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [2].

I — Το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο

2. Η γερμανική νομοθεσία περί του φόρου εισοδήματος, ο Einkommensteuergesetz (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος), ως είχε το 1996 (στο εξής: EStG 1996), διακρίνει μεταξύ της φορολογήσεως των κατοίκων, προσώπων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, και της φορολογήσεως των μη κατοίκων, προσώπων των οποίων φορολογείται μέρος του εισοδήματος. Ο EStG 1996 προβλέπει τη φορολόγηση των καθαρών εισοδημάτων των προσώπων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος με συντελεστή που καθορίζεται βάσει προοδευτικής φορολογικής κλίμακας που περιλαμβάνει βασικό αφορολόγητο ποσό.

3. Το άρθρο 50a, παράγραφος 4, του EStG 1996 αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ήτοι αυτών που δεν έχουν ούτε την κατοικία τους ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία και φορολογούνται σ' αυτή μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στο κράτος αυτό. Το εν λόγω άρθρο 50a, παράγραφος 4, έχει ως εξής:

«1. Στην περίπτωση των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται διά της παρακρατήσεως στην πηγή:

για τα εισοδήματα που προέρχονται από καλλιτεχνικές, αθλητικές ή παρόμοιες παροχές στο εθνικό έδαφος ή από την εκμετάλλευση των παροχών αυτών στο εθνικό έδαφος, περιλαμβανομένων των εσόδων που αντλούνται από άλλες παροχές σχετικές με τις προαναφερθείσες, ανεξαρτήτως του προσώπου που πραγματοποιεί τα έσοδα [...]

[...]

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — BGBl. 1960 II, σ. 1782.

[η] παρακράτηση στην πηγή ανέρχεται στο 25 % των εισοδημάτων [...].»

4. Κατά το άρθρο 50a, παράγραφος 4, του EStG 1996, ως εισοδήματα θεωρούνται όλα τα αγαθά που αποκομίζει ο φορολογούμενος, εφόσον συνίστανται ή αποτιμώνται σε χρήμα, χωρίς να αφαιρούνται τα επαγγελματικά έξοδα, τα ειδικά έξοδα και οι φόροι.

5. Λόγω της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ο φόρος εισοδήματος θεωρείται, κατ' αρχήν, οριστικός. Ο νόμος δεν προβλέπει καμία διαδικασία επιστροφής του [3]. Η μοναδική δυνατή εξαίρεση προβλέπεται στην περίπτωση που τα επαγγελματικά έξοδα ανέρχονται σε πλέον του ημίσεος των εσόδων [4].

6. Το άρθρο 1, παράγραφος 3, του EStG 1996 προβλέπει ότι ορισμένα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50a του νόμου αυτού μπορούν να ζητήσουν να αντιμετωπιστούν ως πρόσωπα των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, η φορολόγησή τους εξομοιώνεται (μεταγενέστερα) με αυτήν του προσώπου του οποίου φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος. Τα πρόσωπα των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν το δικαίωμα αυτό παρά μόνον εφόσον πληρούται μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: είτε το 90 % τουλάχιστον των εισοδημάτων τους να υποβλήθηκε, κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, στον γερμανικό φόρο εισοδήματος είτε τα εισοδήματά τους που δεν υποβλήθηκαν στον φόρο αυτό κατά το ημερολογιακό έτος να μην υπερβαίνουν τα 12 000 γερμανικά μάρκα (DEM).

7. Στα πρόσωπα που χρησιμοποιούν το δικαίωμα αυτό εφαρμόζονται οι ίδιοι κανόνες του EStG 1996 που ισχύουν και για τα πρόσωπα των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία, όσον αφορά τους φορολογούμενους των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, βάση επιβολής του φόρου για τα εισοδήματα που αντλούν από αυτοτελή δραστηριότητα είναι τα καθαρά κέρδη (ήτοι τα έσοδά τους αφού αφαιρεθούν τα πραγματικά έξοδα). Επιπλέον, τα εισοδήματά τους φορολογούνται με προοδευτικό συντελεστή, βάσει κλίμακας που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό [5].

II — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

8. Ο Arnoud Gerritse είναι Ολλανδός υπήκοος που άσκησε αυτοτελή δραστηριότητα στη Γερμανία κατά το έτος 1996. Εμφανίστηκε ως μουσικός σε ραδιοφωνικό σταθμό του Βερολίνου, στις 25 Απριλίου 1996. Η αμοιβή του ανήλθε σε 6 077,55 DEM. Ο ραδιοφωνικός σταθμός παρακράτησε ποσό που αντιστοιχούσε στο 25 % της αμοιβής [6], ήτοι σε 1 501,89 DEM, ως κατ' αποκοπή φόρο (μέθοδος της παρακρατήσεως στην πηγή), και 112,64 DEM ως εισφορά αλληλεγγύης.

3 — Άρθρο 50, παράγραφος 5, του EStG 1996.

4 — Άρθρο 50, παράγραφος 5, σημείο 3, δεύτερη περίοδος, του EStG 1997 που εφαρμόζεται αναδρομικά στα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν μετά την 31η Δεκεμβρίου 1995.

5 — Για το 1996, το βασικό αφορολόγητο ποσό ανερχόταν σε 12 095 DEM (άρθρο 32a του EStG 1996).

6 — Σύμφωνα με το άρθρο 50a, παράγραφος 4, του EStG 1996.

9. Την ίδια χρονιά, ο A. Gerritse πραγματοποίησε επίσης ακαθάριστα εισοδήματα περίπου 55 000 DEM στο κράτος κατοικίας του, τις Κάτω Χώρες, και στο Βέλγιο.

10. Δυνάμει της συμβάσεως που συνήφθη μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο A. Gerritse στη Γερμανία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στο εν λόγω κράτος μέλος. Σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία, ο φόρος αυτός υπολογίζεται εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα εισοδήματα κατ' αποκοπή συντελεστή 25 % με παρακράτηση στην πηγή.

11. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 3, του EStG 1996, ο A. Gerritse ζήτησε από το Finanzamt Neukölln-Nord (Γερμανία), στις 4 Σεπτεμβρίου 1998, να αντιμετωπισθεί ως φορολογούμενος του οποίου φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος.

12. Το Finanzamt απέρριψε την αίτηση αυτή με απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998.

13. Ο A. Gerritse άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht Berlin. Ισχυρίζεται ότι, βάσει της αποφάσεως Biehl [7] και της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων την οποία εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο, δικαιούται να θεωρηθεί ως φορολογούμενος του οποίου φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος όσον αφορά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, διότι ο ευρισκόμενος σε ανάλογη με τη δική του κατάσταση ημεδαπός δεν οφείλει φόρο, λόγω του βασικού αφορολόγητου ποσού ύψους 12 095 DEM [8].

III — Το προδικαστικό ερώτημα

14. Το Finanzgericht Berlin αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) το γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 50a, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, καθώς και δεύτερη περίοδος, του [EStG 1996], ένας Ολλανδός υπήκοος, ο οποίος πραγματοποιεί από αυτοτελή απασχόληση στη Γερμανία, κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, φορολογητέα καθαρά έσοδα ύψους περίπου 5 000 DEM, υπόκειται σε φορολογικές κρατήσεις με συντελεστή 25 % επί των (ακαθαρίστων) εσόδων του, ποσού 6 000 περίπου DEM, πλέον της εισφοράς αλληλεγγύης, που εισπράττονται στην πηγή μέσω του υποχρέου προς καταβολή της αμοιβής του, στερείται δε της δυνατότητας να ανακτήσει σύνολο ή μέρος των καταβληθέντων ποσών μέσω αιτήσεως επιστροφής ή αιτήσεως εκκαθαρίσεως του φόρου;»

7 — Απόφαση της 8ης Μαΐου 1990 (C-175/88, Συλλογή 1990, σ. I-1779).

8 — Άρθρο 32a, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, σημείο 1, του EStG 1996.

IV — Ανάλυση

15. Όπως ο A. Gerritse και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, θεωρώ ότι το ερώτημα του Finanzgericht Berlin πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) και όχι το άρθρο 52 της Συνθήκης [9]. Συγκεκριμένα, μια κατάσταση όπως η υπό κρίση, λόγω του προσωρινού χαρακτήρα της αυτοτελούς δραστηριότητας που ασκεί ο προσφεύγων, ρυθμίζεται από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών [10].

16. Εκ προοιμίου πρέπει να υπομνησθεί ότι η γερμανική νομοθεσία, αφενός, προβλέπει διαφορετικό φορολογικό συντελεστή ανάλογα με το αν πρόκειται για εισοδήματα των φορολογουμένων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ήτοι των κατοίκων ημεδαπής, ή για εισοδήματα των φορολογουμένων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ήτοι των μη κατοίκων ημεδαπής. Συγκεκριμένα, ο γερμανικός νόμος επιβάλλει προοδευτικό φορολογικό συντελεστή, προβλέποντας βασικό αφορολόγητο ποσό για τους κατοίκους ημεδαπής και κατ' αποκοπή συντελεστή 25 % για τους μη κατοίκους ημεδαπής.

17. Αφετέρου, ο γερμανικός νόμος αντιμετωπίζει διαφορετικά τα επαγγελματικά έξοδα, ανάλογα με το αν πρόκειται για εισοδήματα κατοίκου ή μη κατοίκου ημεδαπής. Ειδικότερα, παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής τη δυνατότητα να αφαιρέσουν τα εν λόγω έξοδα από τα φορολογητέα εισοδήματά τους, ενώ οι μη κάτοικοι δεν μπορούν να τα αφαιρέσουν.

18. Κατόπιν τούτων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με το προδικαστικό ερώτημα, ερωτάται αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική νομοθεσία σχετική με τον φόρο εισοδήματος που, όπως εν προκειμένω, αντιμετωπίζει διαφορετικά τους κατοίκους και τους μη κατοίκους ημεδαπής. Αφενός, τα εισοδήματα των κατοίκων φορολογούνται βάσει προοδευτικής κλίμακας που περιλαμβάνει βασικό αφορολόγητο ποσό, ενώ τα εισοδήματα των μη κατοίκων φορολογούνται κατ' αποκοπή και, αφετέρου, οι κάτοικοι φορολογούνται επί των καθαρών εισοδημάτων τους, κατόπιν αφαιρέσεως των επαγγελματικών τους εξόδων, ενώ οι μη κάτοικοι φορολογούνται επί των ακαθαρίστων εσόδων τους χωρίς να αφαιρούνται τα έξοδα αυτά.

19. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, «καίτοι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει, αυτός καθεαυτός, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν» [11]. Συνεπώς, τα κράτη μέλη, κατά την

9 — Βλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tissier (Συλλογή 1986, σ. 1207, σκέψη 9).

10 — Βλ. απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 39).

11 — Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21)· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16)· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. (I-3089, σκέψη 36)· της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 20), και της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-55/00, Gottardo (Συλλογή 2002, σ. I-413, σκέψη 32).

άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, δεν πρέπει να παραβιάζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη, όπως είναι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών [12].

20. Ομοίως, κατά το Δικαστήριο, «[υ]πό το πρίσμα της ενιαίας αγοράς και προκειμένου να καταστεί δυνατή η πραγματοποίηση των σκοπών της, το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ εμποδίζει την εφαρμογή κάθε εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους» [13].

Α — *Επί του κατ' αποκοπή φορολογικού συντελεστή 25 %*

21. Με το πρώτο τμήμα του προδικαστικού του ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική νομοθεσία σχετική με τον φόρο εισοδήματος όπως η επίδικη, η οποία φορολογεί τα εισοδήματα του κατοίκου ημεδαπής διαφορετικά απ' ό,τι αυτά του μη κατοίκου, φορολογώντας τον πρώτο βάσει προοδευτικής κλίμακας που περιλαμβάνει βασικό αφορολόγητο ποσό και τον δεύτερο βάσει κατ' αποκοπή συντελεστή.

22. Φρονώ ότι η φορολόγηση των εισοδημάτων που ο A. Gerritse πραγματοποίησε στη Γερμανία βάσει κατ' αποκοπή συντελεστή 25 %, και όχι βάσει προοδευτικού συντελεστή, οπότε θα υφίστατο και βασικό αφορολόγητο ποσό, δεν είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

23. Κατά πάγια νομολογία [14], οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, διά της εφαρμογής άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα.

24. Επομένως, μια εθνική νομοθεσία που εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του φορολογουμένου, αλλά προβλέπει διάκριση στηριζόμενη στο κριτήριο της κατοικίας, υπό την έννοια ότι δεν χορηγεί στους μη κατοίκους ορισμένα πλεονεκτήματα, ως προς τη φορολόγησή τους, τα οποία αντιθέτως χορηγεί στους κατοίκους του εθνικού εδάφους, ενδέχεται να αποβεί κυρίως εις βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών. Συγκεκριμένα, οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συνήθως και μη υπήκοοι [15].

25. Ακολούθως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά πάγια νομολογία, υφίσταται

12 — Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 31), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 22).

13 — Βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner (Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 29). Βλ., επίσης, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-381/93, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1994, σ. I-5145, σκέψη 17).

14 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), και της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 14).

15 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψη 28).

δυσμενής διάκριση όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες επί παρεμφερών καταστάσεων ή όταν ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται επί διαφορετικών καταστάσεων [16].

26. Σε θέματα άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι, κατά κανόνα, συγκρίσιμη με αυτή των μη κατοίκων [17]. Ως εκ τούτου, κάθε κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να προβλέψει διαφορετικούς κανόνες στον τομέα αυτό, ανάλογα με το αν εφαρμόζονται στους κατοίκους ή στους μη κατοίκους του.

27. Εν προκειμένω, ο A. Gerritse πραγματοποίησε το κύριο μέρος των εισοδημάτων του στο κράτος κατοικίας του, ενώ πραγματοποίησε μικρό μόνο μέρος των εισοδημάτων του από τη δραστηριότητά του στη Γερμανία. Η κατάσταση του A. Gerritse δεν μπορεί να συγκριθεί με την του κατοίκου της Γερμανίας, διότι παρουσιάζουν αντικειμενικές διαφορές τόσον όσον αφορά την πηγή των εισοδημάτων όσον και την ατομική φοροδοτική ικανότητα ή τη στάθμιση της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως [18].

28. Η αντικειμενική διαφορά καταστάσεων είναι ικανή να στηρίξει διαφορετική μεταχείριση με την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε περίπτωση όπως η υπό κρίση [19]. Πρέπει, πάντως, η διαφορετική αυτή μεταχείριση να μη θίγει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και να μη θέτει σε μειονεκτική θέση τον A. Gerritse.

29. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή, όπως εν προκειμένω, αντί της εφαρμογής προοδευτικής κλίμακας περιλαμβάνουσας βασικό αφορολόγητο ποσό, είναι ικανή να επηρεάσει αρνητικά τη δραστηριότητα του A. Gerritse στη Γερμανία και, κατ' επέκταση, να θίξει την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

30. Για τον λόγο αυτό, θα εξετάσω, κατ' αρχάς, αν ο A. Gerritse μπορεί πράγματι να αξιώσει την εφαρμογή του βασικού αφορολόγητου ποσού για τα εισοδήματά του. Δεύτερον, θα εξετάσω αν η εφαρμογή του κατ' αποκοπή συντελεστή 25 %, και όχι του προοδευτικού συντελεστή, συνιστά πραγματικό μειονέκτημα για τον A. Gerritse.

31. Το Finanzgericht Berlin [20], η Φινλανδική Κυβέρνηση [21] και η Επιτροπή [22] επισημαίνουν ότι το προβλεπόμενο στη γερμανική

16 — Όπ.π (σκέψη 30).

17 — Όπ.π. (σκέψεις 31, 33 και 34).

18 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Wielockx (σκέψη 18), Schumacker (σκέψεις 31 επ.), Asscher (σκέψη 41), Gschwind (σκέψη 22), και της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 21).

19 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker (σκέψεις 36 έως 38) και Asscher (σκέψη 42).

20 — Βλ. τις γραπτές του παρατηρήσεις (σ. 3).

21 — Βλ. τις γραπτές της παρατηρήσεις (σημείο 10).

22 — Βλ. τις γραπτές της παρατηρήσεις (σημεία 31 και 32).

νομοθεσία βασικό αφορολόγητο ποσό δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη όσον αφορά τον A. Gerritse, διότι η νομοθετική αυτή διάταξη έχει κοινωνικό σκοπό. Αντικείμενο της διατάξεως αυτής είναι να εξασφαλίσει στον φορολογούμενο ένα κατώτατο όριο συντηρήσεως απαλλαγμένο από οποιονδήποτε φόρο εισοδήματος.

32. Συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Κατά πάγια νομολογία, όταν ένα πρόσωπο πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του στο κράτος κατοικίας του, εναπόκειται στο κράτος αυτό να του εγγυηθεί το κατώτατο όριο συντηρήσεως και όχι στα άλλα κράτη μέλη στα οποία το πρόσωπο αυτό πραγματοποίησε επίσης εισοδήματα [23]. Επομένως, εν προκειμένω, δεν απόκειται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εξασφαλίσει το κατώτατο όριο συντηρήσεως για τον A. Gerritse, καθότι αυτός πραγματοποιεί στη Γερμανία ελάχιστο μόνο μέρος των εισοδημάτων του.

33. Όσον αφορά το ποσοστό του κατ' αποκοπή συντελεστή που στη συγκεκριμένη περίπτωση έχει οριστεί στο 25 %, υπενθυμίζω την προπαρατεθείσα απόφαση Asscher, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορεί να επιβληθεί στους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογικός συντελεστής υψηλότερος από τον επιβαλλόμενο στους κατοίκους ημεδαπής, εφόσον τα εισοδήματα που πραγματοποιεί ο μη κάτοικος κράτους στο οποίο ασκεί τη δραστηριότητά του υπόκεινται σε προοδευτική φορολογία στο κράτος κατοικίας του [24].

34. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις πληρούνται εν προκειμένω.

35. Αφενός, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήφθη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το κράτος κατοικίας, οι Κάτω Χώρες, υποβάλλουν σε προοδευτική φορολογία τα συνολικά εισοδήματα του A. Gerritse, επομένως και τα εισοδήματα που πραγματοποίησε στη Γερμανία. Η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζει, με την απάντησή της προς το Δικαστήριο, ότι λαμβάνει υπόψη της τον φόρο που καταβλήθηκε στα διάφορα κράτη όπου υπήρξε δραστηριότητα και τον αφαιρεί από το συνολικό εισόδημα [25]. Κατ' αυτόν τον τρόπο, χορηγείται στον A. Gerritse απαλλαγή από τον φόρο επί των εισοδημάτων που πραγματοποίησε στη Γερμανία δυνάμει της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Το ποσό της απαλλαγής αυτής θα αφαιρεθεί από το ποσό των φόρων που οφείλονται για του σύνολο των εισοδημάτων του παγκοσμίως.

36. Αφετέρου, η Επιτροπή κατάφερε να αποδείξει λυσιτελώς, με τις γραπτές της παρατηρήσεις [26], ότι η εφαρμογή του προβλεπόμενου στη γερμανική νομοθεσία προοδευτικού συντελεστή επί των εισοδημάτων που ο A. Gerritse πραγματοποίησε στη Γερμανία θα κατέληγε σε συντελεστή παρεμφερή με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 25 % που εφαρμόστηκε στα εισοδήματά του.

37. Συγκεκριμένα, από τον αναλυτικό υπολογισμό των καθαρών εισοδημάτων του A. Gerritse σε σχέση με τη φορολογική κλίμακα του EStG 1996 προκύπτει ότι ο μέσος φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 26,5 %. Η Επιτροπή καταλήγει ορθώς ότι, μέχρι το ποσοστό του συντελεστή αυτού, δεν υφίσταται διάκριση. Στην περίπτωση του A. Gerritse, ο συντελεστής 25 % που εφαρμόστηκε στα εισοδήματά του με τον EStG 1996

23 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker (σκέψη 32) και Gschwind (σκέψη 22).

24 — Σκέψεις 45 επ.

25 — Βλ. απαντήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου (σ. 2).

26 — Σημεία 27 επ.

δεν τον θέτει σε μειονεκτική θέση έναντι του κατοίκου ημεδαπής στον οποίο εφαρμόζεται ο προοδευτικός συντελεστής.

38. Επομένως, η διάταξη του γερμανικού νόμου που προβλέπει, εν προκειμένω, κατ' αποκοπή συντελεστή 25 % δεν είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

Β — *Αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων*

39. Εκ προοιμίου πρέπει να υπομνησθεί ότι ο EStG 1996 λαμβάνει υπόψη, ως προς τη φορολόγηση των εισοδημάτων, όσον αφορά τους κατοίκους ημεδαπής, τα καθαρά εισοδήματα, αφού αφαιρεθούν τα επαγγελματικά έξοδα, όσον αφορά δε τους μη κατοίκους ημεδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς να αφαιρούνται τα έξοδα αυτά [27].

40. Με το δεύτερο τμήμα του προδικαστικού του ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη, που φορολογεί τα εισοδήματα του κατοίκου με διαφορετικό τρόπο απ' ό,τι τα εισοδήματα του μη κατοίκου, καθόσον λαμβάνει υπόψη, για τον πρώτο, τα καθαρά εισοδήματα αφού αφαιρεθούν τα επαγγελματικά έξοδα και, για τον δεύτερο, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων.

41. Κατά την άποψή μου, η γερμανική νομοθεσία θέτει πράγματι σε μειονεκτική θέση τον A. Gerritse.

42. Τόνισα προηγουμένως ότι ένα κράτος μέλος είναι δυνατό να επιβάλλει, όσον αφορά την άμεση φορολογία, διαφορετικούς κανόνες στους κατοίκους και στους μη κατοίκους ημεδαπής. Πρέπει, ωστόσο, οι κανόνες που εφαρμόζονται στους μη κατοίκους να μη θίγουν τη δυνατότητά τους να ασκούν τη δραστηριότητά τους σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες.

43. Το μειονέκτημα που ο A. Gerritse ισχυρίζεται ότι υπέστη λόγω της διακριτικής μεταχειρίσεως που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία είναι πρόδηλο [28]. Επομένως, ο A. Gerritse, ο οποίος δεν μπορεί να αφαιρέσει από τα έσοδά του τα επαγγελματικά του έξοδα και τις πραγματικές δαπάνες που προκύπτουν από τη δραστηριότητά του, φορολογείται για ποσό υψηλότερο σε σχέση με τους κατοίκους της χώρας, καθότι αυτοί,

27 — Άρθρο 50a, παράγραφος 5, σημείο 3, του EStG 1997 που εφαρμόζεται αναδρομικά στα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 1995.

28 — Βλ., επίσης, επ' αυτού, Molenaar, D., «Obstacles for International Performing Acts», *European Taxation*, τόμος 42, νούμερο 4, Απρίλιος 2002, σ. 149, ειδικώς σ. 150 και 151. Ο συγγραφέας υπενθυμίζει τον επίσημο σχολιασμό του άρθρου 17 του προτύπου της συμβάσεως για τη διπλή φορολόγηση του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), καθώς και την αναφορά στην αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων στη χώρα όπου ασκεί τη δραστηριότητά του. Εντούτοις, όπως επισημαίνει ο συγγραφέας, ο ΟΟΣΑ δεν προσδιορίζει τον τρόπο που πρέπει να γίνεται η αφαίρεση αυτή. Ο συγγραφέας επαναλαμβάνει τις εκφράσεις του καθηγητή Sandler ο οποίος, στο πλαίσιο ενός συνεδρίου IFA στις Κάννες το 1995, χαρακτήρισε τη μη αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων ως σημαντικό εμπόδιο.

μολονότι έχουν τα ίδια εισοδήματα, μπορούν να αφαιρέσουν τα επαγγελματικά τους έξοδα.

44. Περαιτέρω, ο A. Gerritse δεν έχει τη δυνατότητα στη συνέχεια να αφαιρέσει τα εν λόγω έξοδα από το φορολογητέο εισόδημά του, στο κράτος κατοικίας του.

45. Υπό τις συνθήκες αυτές, θεωρώ ότι εναπόκειται στη γερμανική νομοθεσία που, κατ' εφαρμογή της συμβάσεως που συνήφθη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ισχύει για τη φορολόγηση των εισοδημάτων που A. Gerritse πραγματοποίησε στη Γερμανία, να προβλέψει τη δυνατότητα αφαιρέσεως των επαγγελματικών εξόδων στα οποία υποβλήθηκε προκειμένου να πραγματοποιήσει τα εν λόγω εισοδήματα. Μη παρέχοντας τη δυνατότητα αυτή, η γερμανική νομοθεσία θέτει τον A. Gerritse σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής που ασκούν μεν την ίδια δραστηριότητα, αλλά φορολογούνται μόνο για τα καθαρά εισοδήματά τους.

46. Το μειονέκτημα που υπέστη ο A. Gerritse απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία βάσει του κριτηρίου κατοικίας. Μια τέτοια διακριτική μεταχείριση συνιστά έμμεση διάκριση.

47. Πρέπει να εξεταστεί αν η διάκριση αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί. Στο παρόν στάδιο, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν έχει παρέμβει και το Finanzamt Berlin δεν επικαλέστηκε δικαιολογία ως προς την απορρέουσα από την εθνική νομοθεσία διάκριση.

48. Όπως ορθά τονίζει το αιτούν δικαστήριο, το γεγονός ότι δεν αφαιρούνται τα επαγγελματικά έξοδα των μη κατοίκων δεν δικαιολογείται βάσει της αποκαλούμενης αρχής «της συνοχής του φορολογικού συστήματος». Η ανάγκη να διασφαλιστεί η συνοχή του φορολογικού συστήματος αναγνωρίστηκε ως ικανή να δικαιολογήσει ρυθμίσεις που ενδέχεται να περιορίζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη, με τις αποφάσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου [29].

49. Εν προκειμένω, η γερμανική νομοθεσία που προβλέπει τη φορολόγηση των εισοδημάτων ενός μη κατοίκου με κατ' αποκοπή συντελεστή 25 % ουδόλως σημαίνει ότι πρόκειται, ακόμη και χάριν της συνοχής του φορολογικού συστήματος, για φορολόγηση των ακαθάριστων εισοδημάτων του εν λόγω μη κατοίκου.

50. Συνεπώς, το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει τις σχετικές με τον φόρο εισοδήματος διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας που αντιμετωπίζουν διαφορετικά τα εισοδήματα του κατοίκου ημεδαπής διαφορετικά απ' ό,τι τα εισοδήματα του μη κατοίκου, φορολογώντας τα καθαρά εισοδήματα του πρώτου και τα ακαθάριστα του δευτέρου.

29 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Bachmann (σκέψεις 21 έως 23) και Επιτροπή κατά Βελγίου (σκέψεις 14 έως 16).

V — Πρόταση

51. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) δεν απαγορεύει εθνική νομοθεσία σχετική με τον φόρο εισοδήματος η οποία, όπως η επίδικη, φορολογεί τα εισοδήματα του κατοίκου ημεδαπής διαφορετικά απ' ό,τι αυτά του μη κατοίκου, φορολογώντας τον πρώτο βάσει προοδευτικής κλίμακας που περιλαμβάνει βασικό αφορολόγητο ποσό και τον δεύτερο βάσει κατ' αποκοπή συντελεστή.

2) Το άρθρο αυτό απαγορεύει, αντιθέτως, εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη, η οποία φορολογεί τα εισοδήματα του κατοίκου διαφορετικά απ' ό,τι τα εισοδήματα του μη κατοίκου, καθόσον, για τον πρώτο, λαμβάνει υπόψη τα καθαρά εισοδήματα αφού αφαιρεθούν τα επαγγελματικά έξοδα, ενώ για τον δεύτερο τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς να αφαιρεθούν τα εν λόγω έξοδα.»