ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 26ης Ιανουαρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-18/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

F. C. Terhoeve

και

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 και 48 της Συνθήκης ΕΟΚ και του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους P. J. G. Kapteyn, πρόεδρο του τέταρτου και του έκτου τμήματος, προεδρεύοντα, G. Hirsch και P. Jann, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini (εισηγητή), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, L. Sevón, M. Wathelet, R. Schintgen και K. M. Ιωάννου, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο F. C. Terhoeve, εκπροσωπούμενος από τους F. W. van Eig και S. Feenstra, φοροτεχνικούς συμβούλους στο γραφείο Moret Ernst & Young,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον B. J. Drijber και την I. Martínez del Peral Cagigal, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του F. C. Terhoeve, εκπροσωπουμένου από τον S. Feenstra, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον M. Fierstra, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον P. J. Kuijper, νομικό σύμβουλο, κατά τη συνεδρίαση της 17ης Μαρτίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Απριλίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 30ής Δεκεμβρίου 1994, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Ιανουαρίου 1995, το Gerechtshof te 's- Hertogenbosch υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 και 48 της Συνθήκης ΕΟΚ και του άρθρου 7, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του F. C. Terhoeve και του Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland (επιθεωρητή στο τμήμα ιδιωτών/επιχειρήσεων αλλοδαπής της φορολογικής αρχής, στο εξής: επιθεωρητής) σχετικά με τη συνδυασμένη επιβολή φόρου εισοδήματος και εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, για το έτος 1990.

Το εθνικό δίκαιο

3 Το ολλανδικό δίκαιο — ειδικότερα, ο algemene ouderdomswet (γενικός νόμος περί συντάξεων γήρατος), ο algemene weduwen- en wezenwet (γενικός νόμος περί επιζώντων συζύγων και ορφανών), ο algemene arbeidsongeschiktheidswet (γενικός νόμος περί ανικανότητας προς εργασία) και ο algemene wet bijzondere ziektekosten (γενικός νόμος περί ειδικών εξόδων νοσηλείας) — προβλέπει καθεστώς υποχρεωτικής ασφαλίσεως το οποίο ισχύει, κατ' αρχήν, για όλους τους κατοίκους των Κάτω Χωρών.

4 Η επιβολή των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως συνδέεται στενά με την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και εισοδήματος. Μέχρι το 1990 επιβάλλονταν δύο χωριστοί φόροι στο εισόδημα: ο ένας για την είσπραξη των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως και ο άλλος για την είσπραξη του κατά κυριολεξία φόρου εισοδήματος. Για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο της δημιουργίας δυσαναλογίας μεταξύ των καταβαλλομένων εισφορών και των αναμενομένων βάσει της κοινωνικής ασφαλίσεως παροχών, οι διατάξεις που ίσχυαν για τις κοινωνικές ασφαλίσεις προέβλεπαν ότι δεν εισπράττονταν εισφορές στο μέτρο που το εισόδημα υπερέβαινε συγκεκριμένο όριο. Περαιτέρω, προβλεπόταν ότι το μέγιστο εισόδημα για τον υπολογισμό της εισφοράς έπρεπε να μειωθεί κατ' αναλογία προς ορισμένη χρονική περίοδο όταν ο ενδιαφερόμενος είχε υποχρέωση καταβολής εισφοράς μόνο για μέρος του έτους.

5 Όταν ένα πρόσωπο κατοικεί στις Κάτω Χώρες για ένα μέρος του ημερολογιακού έτους και στην αλλοδαπή για άλλο μέρος του έτους και πραγματοποιεί, κατά τις δύο αυτές περιόδους, φορολογητέο στις Κάτω Χώρες εισόδημα, παρουσιάζεται μια ιδιαίτερη κατάσταση.

6 Μέχρι το 1990 ο νόμος δεν ρύθμιζε το ζήτημα αν ο εν λόγω φορολογούμενος έπρεπε να φορολογηθεί μία ή δύο φορές για τα εισοδήματά του ενός ημερολογιακού έτους. Στην πράξη εκδίδονταν δύο πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος: η μία αφορούσε την περίοδο κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο κατοικούσε στην ημεδαπή και η άλλη την περίοδο κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο κατοικούσε στην αλλοδαπή. Αντιθέτως, οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως εισπράττονταν μία μόνο φορά.

7 Το 1990 τέθηκε σε ισχύ στις Κάτω Χώρες η λεγόμενη νομοθετική ρύθμιση Oort, για την απλοποίηση του εθνικού συστήματος επιβολής των φόρων εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως. Έκτοτε, τα διαφορετικά αυτά δημοσιονομικά βάρη επιβάλλονται σε συνδυασμό και αποτελούν το αντικείμενο μιας και μόνο πράξεως επιβολής φόρου, τόσο για τους φορολογουμένους που κατοικούν στην ημεδαπή όσο και για τους κατοίκους της αλλοδαπής.

8 Το άρθρο 62 του wet op de inkomstenbelasting (ολλανδικού νόμου περί φόρου εισοδήματος, στο εξής: WIB) διευκρινίζει εφεξής ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει φόρους κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, βεβαιώνεται χωριστά ο φόρος του πραγματοποιουμένου στην αλλοδαπή εισοδήματος από τον φόρο του πραγματοποιουμένου στις Κάτω Χώρες εισοδήματος. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει και εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, εφαρμόζονται, τηρουμένων των αναλογιών, οι κανόνες περί επιβολής και εισπράξεως του φόρου εισοδήματος.

9 Η επιβολή των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως στις Κάτω Χώρες διέπεται από τον wet financiering volksverzekering (νόμο περί χρηματοδοτήσεως των κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: WFV). Κατά το άρθρο 8 του WFV, το εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της εισφοράς κοινωνικής ασφαλίσεως ισούται προς το φορολογητέο εισόδημα ή το φορολογητέο εισόδημα κατοίκου ημεδαπής κατά την έννοια του WIB. Πάντως, δεδομένου ότι οι παροχές στις οποίες έχει δικαίωμα ο φορολογούμενος βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως δεν συναρτώνται προς το ποσό των καταβληθεισών εισφορών, το άρθρο 10, παράγραφος 6, του WFV διευκρινίζει ότι οι εισφορές αυτές επιβάλλονται μόνον επί ποσού που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο του φόρου εισοδήματος και, κατά συνέπεια, δεν υπερβαίνουν, κατ' αρχήν, ένα ορισμένο επίπεδο (στο εξής: μέγιστο ποσό).

10 Το προπαρατεθέν άρθρο 8 δεν παρέχει κανένα νομικό έρεισμα για την επιβολή των εισφορών στην περίπτωση κατά την οποία ο υποχρεωτικώς ασφαλισμένος πραγματοποιεί εισοδήματα τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος των κατοίκων ημεδαπής. Πάντως, σύμφωνα με το άρθρο 6 της uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen (εκτελεστική κανονιστική απόφαση για την επιβολή εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων), οι ασφαλισμένοι λόγω δραστηριοτήτων των οποίων το προϊόν δεν υπόκειται στον φόρο εισοδήματος θεωρούνται, από πλευράς εφαρμογής του άρθρου 8 του WFV, ως υποκείμενοι στον φόρο εισοδήματος και ως προς το προϊόν των δραστηριοτήτων αυτών. Ως προς τα πρόσωπα της κατηγορίας αυτής, τα καθαρά έσοδα από δραστηριότητες λόγω των οποίων είναι ασφαλισμένα συνυπολογίζονται, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 8 του WFV, στο φορολογητέο εισόδημα κατοίκου ημεδαπής.

11 Επομένως, εάν ένα πρόσωπο υπόκειται, κατά το ίδιο έτος, στον φόρο των κατοίκων ημεδαπής και στον φόρο των μη κατοίκων ημεδαπής, παραλαμβάνει δύο πράξεις επιβολής συνδυασμού φόρων. Πάντως, για τους φορολογουμένους οι οποίοι εξακολουθούν να υπόκεινται στο υποχρεωτικό καθεστώς των κοινωνικών ασφαλίσεων καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, εκάστη των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου λαμβάνει υπόψη την υψηλότερη φορολογική βάση επί της οποίας μπορούν να επιβληθούν οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως. Ενόψει των συνθηκών της παρούσας υποθέσεως, το καθεστώς αυτό μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι οι εισφορές τις οποίες οφείλει ο ενδιαφερόμενος υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που υπολογίζεται επί του ποσού το οποίο αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο του φόρου εισοδήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το μειονέκτημα αυτό μπορεί να αντισταθμιστεί, μάλιστα δε καλύτερα από το αναμενόμενο, από άλλα πλεονεκτήματα αναγόμενα στο γεγονός ότι το εισόδημα εκάστης περιόδου υπόκειται στον φόρο εισοδήματος χωριστά, πράγμα που μπορεί να έχει ως συνέπεια την εφαρμογή λιγότερο υψηλών φορολογικών συντελεστών.

Η διαφορά της κύριας δίκης

12 Από την 1η Ιανουαρίου έως τις 6 Νοεμβρίου 1990 ο F. C. Terhoeve, Ολλανδός υπήκοος, κατοικούσε και εργαζόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο, μετατεθείς εκεί από τον εγκατεστημένο στις Κάτω Χώρες εργοδότη του. Κατά την περίοδο αυτή ο F. C. Terhoeve εθεωρείτο, κατά το ολλανδικό δίκαιο, από πλευράς φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής. Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποίησε από τις δραστηριότητές του στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά τους μήνες αυτούς δεν υπέκειντο στον ολλανδικό φόρο εισοδήματος. Αντιθέτως, ο F. C. Terhoeve εξακολουθούσε να υπάγεται στο ολλανδικό καθεστώς υποχρεωτικής κοινωνικής ασφαλίσεως.

13 Στις 7 Νοεμβρίου 1990 ο προσφεύγων μετακόμισε στις Κάτω Χώρες και, μέχρι το τέλος του έτους αυτού, είχε εντός του εν λόγω κράτους την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο εισοδήματος κατοίκου ημεδαπής. Κατά την ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαδικασία, ο F. C. Terhoeve ισχυρίστηκε, χωρίς να αντικρουστεί, ότι κατά το 1990 δεν είχε πραγματοποιήσει το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του σε ένα μόνον κράτος μέλος.

14 Στις 29 Απριλίου 1992 ο επιθεωρητής επέβαλε στον ενδιαφερόμενο, για τον χρόνο κατά τον οποίο υφίστατο φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή, φόρο εισοδήματος σε συνδυασμό με εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως. Τα εν λόγω δημοσιονομικά βάρη υπολογίστηκαν βάσει φορολογητέου εισοδήματος ανερχομένου σε 15 658 ολλανδικά φλορίνια (HFL) και περιελάμβαναν ποσό 1 441 HFL ως εισφορά κοινωνικών ασφαλίσεων, υπολογισθείσα βάσει ποσού 6 522 HFL. Ο ενδιαφερόμενος παραιτήθηκε από την ένσταση που υπέβαλε αρχικά κατά της ως άνω πράξεως επιβολής, η οποία κατέστη, κατά συνέπεια, απρόσβλητη.

15 Στις 30 Ιουνίου 1992 ο επιθεωρητής επέβαλε στον ενδιαφερόμενο, για τον χρόνο κατά τον οποίο υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής, με κοινή πράξη, αφενός, τον φόρο εισοδήματος, υπολογισθέντα επί εισοδήματος το οποίο πραγματοποιήθηκε στην ημεδαπή και ανερχόταν στο ποσό των 16 201 HFL, προερχόταν δε από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών εντός των Κάτω Χωρών και από ακίνητα που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος, και, αφετέρου, εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως υπολογισθείσες επί φορολογικής βάσεως 98 201 HFL και ανερχόμενες σε 9 309 HFL, οι οποίες αντιστοιχούσαν στο μέγιστο ποσό κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, του WFV.

16 Ο επιθεωρητής κατέληξε στο ως άνω ποσό εισφορών διότι έλαβε μεταξύ άλλων υπόψη τα εισοδήματα — μη υποκείμενα στον ολλανδικό φόρο εισοδήματος — που ο F. C. Terhoeve είχε πραγματοποιήσει το 1990 συνεπεία των μισθωτών υπηρεσιών που είχε παράσχει εντός του Ηνωμένου Βασιλείου.

17 Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως που ζητήθηκαν από τον F. C. Terhoeve με τις δύο πράξεις επιβολής φόρου ανήλθαν σε 10 750 HFL (ήτοι 1 441 HFL για τον χρόνο κατά τον οποίο είχε την ιδιότητα του κατοίκου ημεδαπής και 9 309 HFL για τον χρόνο κατά τον οποίο είχε την ιδιότητα του κατοίκου αλλοδαπής). Αντιθέτως, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες

ολλανδικές διατάξεις, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είχε την ιδιότητα του κατοίκου ημεδαπής ή του κατοίκου αλλοδαπής καθ' όλη τη διάρκεια του έτους κατέβαλε εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως μόνο μέχρι το ανώτατο ποσό των 9 309 HFL.

18 Δεν αμφισβητείται ότι η καταβολή εισφοράς υψηλότερης από το ανώτατο όριο δεν συνεπάγεται δικαίωμα για πρόσθετες παροχές, εφόσον οι παροχές τις οποίες δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως δεν συναρτώνται προς τα καταβληθέντα ως εισφορές ποσά. Κατά συνέπεια, ο F. C. Terhoeve χρειάστηκε να καταβάλει ποσό υψηλότερο από το ανώτατο όριο για το 1990, αλλά δεν απέκτησε περισσότερα δικαιώματα από τα πρόσωπα που κατέβαλαν εισφορές ίσες προς το ανώτατο όριο.

19 Ο F. C. Terhoeve υπέβαλε, κατ' αρχάς, ένσταση κατά της δεύτερης πράξεως επιβολής φόρου στον επιθεωρητή, ο οποίος την απέρριψε.

20 Στη συνέχεια, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te 's- Hertogenbosch, ισχυριζόμενος, μεταξύ άλλων, ότι η ολλανδική νομοθεσία, η οποία προβλέπει δύο διαφορετικές βεβαιώσεις φόρου, ενώ το προβλεπόμενο για την επιβολή εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως μέγιστο ποσό δεν μειώνεται ανάλογα με την καλυπτόμενη περίοδο, είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης. Κατά τον F. C. Terhoeve, υφίσταται έμμεση δυσμενής διάκριση λόγω ιθαγένειας, όσον αφορά τον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως για την περίοδο μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου και της 6ης Νοεμβρίου 1990, υπό την έννοια ότι οι διακινούμενοι από και προς ένα κράτος οι οποίοι υπέχουν υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών είναι κυρίως υπήκοοι των άλλων κρατών μελών.

21 Χωρίς να παράσχει ακριβέστερα στοιχεία για να στηρίξει την άποψή του, ο επιθεωρητής υποστήριξε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ότι το ήμισυ σχεδόν των φορολογουμένων που ήσαν όντως ή πλασματικώς κάτοικοι αλλοδαπής ήσαν Ολλανδοί υπήκοοι. Ο ενδιαφερόμενος θεώρησε ότι δεν ήταν σε θέση να αντικρούσει τεκμηριωμένα τον ισχυρισμό αυτόν.

22 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, δυνάμει των κανόνων του ολλανδικού δικαίου περί αποδείξεως στις φορολογικές υποθέσεις, η άποψη του F. C. Terhoeve πρέπει, κατά συνέπεια, να απορριφθεί.

23 Πρώτον, το εθνικό δικαστήριο δεν είναι βέβαιο ότι η διαφορά της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 της Συνθήκης. Δεύτερον, διερωτάται αν το ολλανδικό δίκαιο περί αποδείξεων μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς περιορισμούς ή εάν το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει συγκεκριμένες αρχές ή κανόνες ως προς το θέμα αυτό. Τρίτον, διατηρεί αμφιβολίες ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Τέλος, διερωτάται ποιες θα ήσαν οι συνέπειες της ασυμβατότητας των ολλανδικών διατάξεων προς το κοινοτικό δίκαιο.

24 Κρίνοντας ότι ήταν ανάγκη να ερωτηθεί το Δικαστήριο ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία για να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εφαρμόζονται οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων σε πρόσωπο το οποίο έχει την ιθαγένεια κράτους μέλους, μεταφέρει κατά τη διάρκεια του έτους την κατοικία του από ένα κράτος μέλος στο κράτος μέλος του οποίου έχει την ιθαγένεια και κατά το έτος αυτό παρέχει διαδοχικά σε κάθε ένα από αυτά τα κράτη μέλη μισθωτές υπηρεσίες, ενώ δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πραγματοποιεί το εισόδημά του κατά το έτος αυτό ως επί το πλείστον σε ένα από τα δύο αυτά κράτη;

2) α) Προκύπτει από τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, ειδικότερα από τα άρθρα 7 και 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, ότι, κατά την εφαρμογή νομοθετικής

ρυθμίσεως η οποία, στο πλαίσιο της πράξεως επιβολής εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων, έχει δυσμενείς συνέπειες για τους διακινουμένους από και προς τη χώρα, πρέπει να θεωρηθεί ότι τεκμαίρεται ότι τα δυσμενή αποτελέσματα αφορούν κυρίως υπηκόους άλλων κρατών;

β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα α', πρόκειται συναφώς για μαχητό ή για αμάχητο τεκμήριο;

γ) Αν πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, οι δυνατότητες ανατροπής του διέπονται αποκλειστικά από το εθνικό δικονομικό δίκαιο, ειδικότερα από τους κανόνες περί αποδείξεως που ισχύουν στο οικείο κράτος μέλος, ή υφίστανται συναφώς και προϋποθέσεις που θέτει το κοινοτικό δίκαιο;

δ) Αν το κοινοτικό δίκαιο θέτει προϋποθέσεις ως προς την ανατροπή του τεκμηρίου αυτού, ποια είναι η σημασία που πρέπει στην παρούσα υπόθεση να αποδοθεί στις ακόλουθες περιστάσεις:

— η καθής δημόσια αρχή υποστήριξε ότι η — πολύ ευρύτερη κατηγορία — των κατοικούντων στην αλλοδαπή υποκειμένων στον φόρο αποτελείται περίπου κατά το ήμισυ από ημεδαπούς, χωρίς να προσκομίσει τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται ο ισχυρισμός αυτός·

— ο προσφεύγων, ο οποίος υποστηρίζει ότι υφίσταται έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, δεν αντέκρουσε την ορθότητα του προαναφερθέντος ισχυρισμού της αρχής· και

— η καθής δημόσια αρχή έχει προφανώς μεγαλύτερη ευχέρεια από τον προσφεύγοντα να συγκεντρώσει τα στοιχεία με τα οποία μπορεί ενδεχομένως να ανατραπεί το προαναφερθέν τεκμήριο;

3) Υφίσταται κανόνας κοινοτικού δικαίου ο οποίος, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν πρόκειται για (έμμεση) δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιβάλλει σε εργαζόμενο ο οποίος κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους μεταφέρει την κατοικία του από αυτό το κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ή αντιστρόφως μεγαλύτερη εισφορά γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων κατά το έτος της αποδημίας απ' ό,τι σε εργαζόμενο ο οποίος, υπό τις ίδιες κατά τα λοιπά περιστάσεις, διατηρεί καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την κατοικία του σε ένα κράτος μέλος;

4) Εαν η επιβολή μεγαλύτερης εισφοράς, κατά την έννοια του προηγουμένου ερωτήματος, αντίκειται κατ' αρχήν προς το άρθρο 7 ή το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ ή προς ορισμένους άλλους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, μπορεί το μέτρο αυτό να δικαιολογείται από μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες περιστάσεις, θεωρούμενες σε αλληλεξάρτηση μεταξύ τους:

— το μέτρο απορρέει από μια νομοθετική ρύθμιση η οποία επιδιώκει, χάριν απλοποιήσεως της επιβολής φόρου, την σε σημαντικό βαθμό, αν και όχι πλήρως, έκδοση κοινής πράξεως επιβολής φόρου εισοδήματος και εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων·

— λύσεις οι οποίες, υφισταμένης αυτής της αλληλεξαρτήσεως, αποτρέπουν την εν λόγω επιβολή μεγαλύτερης εισφοράς, συνεπάγονται τεχνικής φύσεως προβλήματα εφαρμογής ή το ενδεχόμενο υπερβολικής αντισταθμίσεως·

— σε ορισμένες περιπτώσεις, αν και όχι στην παρούσα, η κοινή επιβάρυνση από τον φόρο εισοδήματος και την εισφορά γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων των διακινουμένων προς και από τη χώρα είναι κατά το έτος της αποδημίας μικρότερη σε σχέση με πρόσωπα τα οποία υπό κατά τα λοιπά όμοιες περιστάσεις διατηρούν καθ' όλο το έτος την ίδια κατοικία;

5) α) Αν η πράξη επιβολής μεγαλύτερης εισφοράς, κατά την έννοια του ερωτήματος 3, αντίκειται προς το άρθρο 7 ή το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ, ή προς άλλον κανόνα του κοινοτικού δικαίου, θα πρέπει τότε, κατά την κρίση του ζητήματος αν σε μία συγκεκριμένη περίπτωση πράγματι συντρέχει περίπτωση βεβαιώσεως μεγαλύτερης εισφοράς, να λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα από εργασία ή και άλλα εισοδήματα του ενδιαφερομένου όπως εισόδημα από ακίνητο;

β) Αν δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη άλλα εισοδήματα εκτός της αμοιβής από εργασία, πώς θα πρέπει τότε να εξακριβώνεται αν και σε ποιο βαθμό η πράξη επιβολής εισφοράς βάσει του εισοδήματος από εργασία συνεπάγεται δυσμενή αποτελέσματα για τον ενδιαφερόμενο διακινούμενο εργαζόμενο;

6) α) Αν στην παρούσα περίπτωση θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υφίσταται παράβαση ορισμένου κανόνα του κοινοτικού δικαίου, οφείλει ο εθνικός δικαστής να εξαλείψει την παράβαση αυτή, ακόμη και αν αυτό συνεπάγεται κατ' ανάγκη επιλογή μεταξύ διαφόρων λύσεων οι οποίες ως προς τα συγκεκριμένα στοιχεία τους παρουσιάζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα;

β) Όταν ο εθνικός δικαστής αίρει πράγματι στην περίπτωση αυτή υφιστάμενη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, παρέχει το κοινοτικό δίκαιο ενδείξεις ως προς την επιλογή στην οποία πρέπει αυτός να προβεί μεταξύ διαφόρων δυνατών λύσεων;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

25 Με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ένας εργαζόμενος μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια εφόσον είχε την κατοικία του και παρέσχε μισθωτές υπηρεσίες εντός άλλου κράτους μέλους.

26 Επιβάλλεται να υπομνησθεί συναφώς ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης και οι πράξεις που έχουν εκδοθεί για την εκτέλεσή τους δεν εφαρμόζονται στις δραστηριότητες οι οποίες δεν έχουν κανένα συνδετικό στοιχείο με οποιαδήποτε από τις καταστάσεις που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο και των οποίων όλα τα στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό μόνο ενός κράτους μέλους (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-332/90, Steen, Συλλογή 1992, σ. I-341, σκέψη 9· της 16ης Ιανουαρίου 1997, C-134/95, USSL no 47 di Biella, Συλλογή 1997, σ. I-195, σκέψη 19· της 5ης Ιουνίου 1997, C-64/96 και C-65/96, Uecker και Jacquet, Συλλογή 1997, σ. I-3171, σκέψη 16, και της 2ας Ιουλίου 1998, C-225/95 έως C-227/95, Καπασακαλής κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-4239, σκέψη 22).

27 Εντούτοις, όπως τόνισε το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, στην απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92, Scholz (Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 9), κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγένειάς του, ο οποίος έκανε χρήση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και ο οποίος άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων.

28 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, έστω και αν ο F. C. Terhoeve, Ολλανδός υπήκοος, επιθυμεί να επικαλεστεί έναντι των ολλανδικών αρχών τους κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, τούτο δεν έχει καμία επίδραση στην εφαρμογή των εν λόγω κανόνων. Πράγματι, ο ενδιαφερόμενος διαμαρτύρεται ακριβώς διότι υπέστη δυσμενή μεταχείριση λόγω του ότι άσκησε τη δραστηριότητά του εντός άλλου κράτους μέλους.

29 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο εργαζόμενος μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια εφόσον είχε την κατοικία του και παρέσχε μισθωτές υπηρεσίες εντός άλλου κράτους μέλους.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

30 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 7 και 48 της Συνθήκης ή το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 απαγορεύουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει στον εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε κατά τη διάρκεια του έτους την κατοικία του από το ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως υψηλότερες απ' ό,τι σε εργαζόμενο ο οποίος, υπό ανάλογες περιστάσεις, διατήρησε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την κατοικία του εντός του εν λόγω κράτους μέλους, χωρίς ο πρώτος εργαζόμενος να απολαύει κατά τα λοιπά προσθέτων κοινωνικοασφαλιστικών παροχών. Αν η απάντηση στο εν λόγω ερώτημα εξαρτηθεί από την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως σε βάρος των εργαζομένων υπηκόων άλλων κρατών μελών, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί ακόμη να πληροφορηθεί αν, υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω διάκριση πρέπει να τεκμαίρεται και, ενδεχομένως, αν το τεκμήριο αυτό μπορεί να ανατραπεί και υπό ποίες προϋποθέσεις.

31 Επιβάλλεται να τονιστεί εκ προοιμίου, αφενός, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς, στους μη μισθωτούς και στα μέλη των οικογενειών τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας, όπως ισχύει μετά την έκδοση του κανονισμού (ΕΟΚ) 2001/83 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουνίου 1983 (ΕΕ L 230, σ. 6), το πρόσωπο που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος ενός κράτους μέλους σε επιχείρηση, στην οποία κανονικά υπάγεται και η οποία τον αποσπά στο έδαφος άλλου κράτους μέλους προς εκτέλεση εργασίας για λογαριασμό της, εξακολουθεί να υπόκειται στη νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους, υπό τον όρον ότι η προβλεπόμενη διάρκεια της εργασίας αυτής δεν υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες και ότι δεν αποστέλλεται σε αντικατάσταση άλλου προσώπου του οποίου έληξε η περίοδος αποσπάσεως.

32 Επομένως, όσον αφορά το καθεστώς κοινωνικής ασφαλίσεως, το πρόσωπο το οποίο βρίσκεται στη θέση του F. C. Terhoeve εξακολουθεί, κατ' αρχήν, να υπάγεται, κατά τον χρόνο ασκήσεως της δραστηριότητάς του στο Ηνωμένο Βασίλειο, στην ολλανδική νομοθεσία.

33 Επιπλέον, επιβάλλεται να εξεταστεί το επιχείρημα που προέβαλε κατά την προφορική διαδικασία η Ολλανδική Κυβέρνηση. Αφού υπενθύμισε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να διαρρυθμίζουν τα συστήματά τους κοινωνικής ασφαλίσεως (αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1984, 238/82, Duphar κ.λπ., Συλλογή 1984, σ. 523· της 17ης Φεβρουαρίου 1993, C-159/91 και C-160/91, Poucet και Pistre, Συλλογή 1993, σ. I-637· της 26ης Μαρτίου 1996, C-238/94, García κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-1673, και της 17ης Ιουνίου 1997, C-70/95, Sodemare κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-3395), η κυβέρνηση αυτή ισχυρίστηκε ότι οι εθνικές αρχές μπορούν να καθορίζουν ελεύθερα τις μεθόδους χρηματοδοτήσεως των συστημάτων αυτών.

34 Καίτοι όμως είναι αληθές ότι, ελλείψει εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο, εναπόκειται στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους να καθορίσει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος ή της υποχρεώσεως υπαγωγής σε ένα σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, τα κράτη μέλη οφείλουν ωστόσο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker, Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψεις 22 και 23, και C-158/96, Kohll, Συλλογή 1998, σ. I-1931, σκέψεις 18 και 19).

35 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση αφορά τη χρηματοδότηση της κοινωνικής ασφαλίσεως δεν μπορεί να αποκλείσει την εφαρμογή των κανόνων της Συνθήκης και, μεταξύ άλλων, των κανόνων περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

36 Προκειμένου περί του άρθρου 48 της Συνθήκης, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι η διάταξη αυτή συνιστά εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που καθιερώνει το άρθρο 3, στοιχείο γ', της Συνθήκης, όπου ορίζεται ότι η δράση της Κοινότητας, κατά την έννοια του άρθρου 2, περιλαμβάνει την εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1976, 118/75, Watson και Belmann, Συλλογή τόμος 1976, σ. 425, σκέψη 16, και της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 15).

37 Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι όλες οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπούν στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας και αποκλείουν μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton, Συλλογή 1988, σ. 3877, σκέψη 13· προπαρατεθείσα απόφαση Singh, σκέψη 16, και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 94).

38 Στο πλαίσιο αυτό, οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αρύονται απευθείας από τη Συνθήκη, να εγκαταλείπουν τη χώρα καταγωγής τους και να μεταβαίνουν στο έδαφος άλλου κράτους μέλους προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό και να ασκήσουν εκεί οικονομική δραστηριότητα (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-363/89, Roux, Συλλογή 1991, σ. I-273, σκέψη 9· προπαρατεθείσα απόφαση Singh, σκέψη 17, και προπαρατεθείσα απόφαση Bosman, σκέψη 95).

39 Διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει τη χώρα καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμπόδια στην άσκηση αυτής της ελευθερίας έστω και αν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των οικείων εργαζομένων (αποφάσεις της 7ης Μαρτίου 1991, C-10/90, Masgio, Συλλογή 1991, σ. I-1119, σκέψεις 18 και 19, και Bosman, προπαρατεθείσα, σκέψη 96).

40 Ο υπήκοος κράτους μέλους όμως θα μπορούσε ενδεχομένως να αποθαρρυνθεί να εγκαταλείψει το κράτος μέλος όπου κατοικεί για να παράσχει μισθωτές υπηρεσίες, υπό την έννοια της Συνθήκης, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, εάν του επιβαλλόταν η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως απ' ό,τι στην περίπτωση κατά την οποία θα διατηρούσε την κατοικία του στο ίδιο κράτος μέλος καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, χωρίς εντούτοις να αποκτά δικαίωμα σε πρόσθετες κοινωνικοασφαλιστικές παροχές, ικανές να αντισταθμίσουν την εν λόγω επαύξηση.

41 Επομένως, μία εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απαγορευόμενο, κατ'αρχήν, από το άρθρο 48 της Συνθήκης. Κατά συνέπεια, παρέλκει η εξέταση της υπάρξεως έμμεσης δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, απαγορευομένης ενδεχομένως από τα άρθρα 7 ή 48 της Συνθήκης ή από το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, καθώς και η εξέταση του συστήματος των τεκμηρίων που έχουν ενδεχομένως εφαρμογή συναφώς.

42 Επομένως, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει στον εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε κατά τη διάρκεια του έτους την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως υψηλότερες απ' ό,τι σε εργαζόμενο ο οποίος, υπό ανάλογες περιστάσεις, διατήρησε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την κατοικία του εντός του εν λόγω κράτους μέλους, χωρίς ο πρώτος εργαζόμενος να απολαύει κατά τα λοιπά προσθέτων κοινωνικοασφαλιστικών παροχών.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

43 Εν όψει της απαντήσεως που δόθηκε στα προηγούμενα ερωτήματα, πρέπει να θεωρηθεί ότι, με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται στον εργαζόμενο ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες, η οποία αντίκειται, κατ' αρχήν, προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, μπορεί να δικαιολογηθεί, πρώτον, από το γεγονός ότι απορρέει από νομοθετική ρύθμιση η οποία επιδιώκει την απλοποίηση και τον συντονισμό της επιβολής του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, δεύτερον, από τις τεχνικής φύσεως δυσκολίες που συνεπάγεται η πρόβλεψη διαφορετικών μεθόδων επιβολής φόρου και,

τρίτον, από το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, άλλα πλεονεκτήματα που αφορούν τον φόρο εισοδήματος ενδέχεται να αντισταθμίζουν, μάλιστα δε και να υπερβαίνουν, το μειονέκτημα που αφορά τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

44 Όσον αφορά τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι τα κράτη μέλη παραμένουν, κατ' αρχήν, ελεύθερα να ρυθμίσουν τις μεθόδους επιβολής φόρων και εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως και ότι μπορούν, βεβαίως, να επιδιώκουν σκοπό απλοποιήσεως και συντονισμού των μεθόδων αυτών. Εντούτοις, όσο και αν η επιδίωξη του σκοπού αυτού είναι ευκταία, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την προσβολή των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από τις διατάξεις της Συνθήκης που κατοχυρώνουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους.

45 Το ίδιο ισχύει για τον δεύτερο από τους προβαλλόμενους δικαιολογητικούς λόγους. Πράγματι, η εκ μέρους κράτους μέλους παρέκκλιση από τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από διοικητικής φύσεως λόγους. Η αρχή αυτή ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν η εν λόγω παρέκκλιση καταλήγει να αποκλείει ή να περιορίζει την άσκηση μιας από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1986, 205/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1986, σ. 3755, σκέψη 54).

46 Όσον αφορά τον τρίτο από τους προβαλλόμενους από το εθνικό δικαστήριο δικαιολογητικούς λόγους, αρκεί η διαπίστωση, υπό το φως του φακέλου της υποθέσεως, ότι ένα πρόσωπο το οποίο βρίσκεται στη θέση του F. C. Terhoeve δεν έχει κανένα πλεονέκτημα όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Το γεγονός ότι άλλοι εργαζόμενοι που μετέφεραν την κατοικία τους κατά τη διάρκεια του έτους, οι οποίοι βρίσκονται σε διαφορετική θέση, μπορούν να επωφεληθούν όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος δεν μπορεί

ούτε να άρει ούτε να αντισταθμίσει το προηγουμένως εκτεθέν εμπόδιο της ελεύθερης κυκλοφορίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Ιουνίου 1988, 20/85, Roviello, Συλλογή 1988, σ. 2805).

47 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται στον εργαζόμενο ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες, η οποία αντίκειται, κατ' αρχήν, προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από το γεγονός ότι απορρέει από νομοθετική ρύθμιση η οποία επιδιώκει την απλοποίηση και τον συντονισμό της επιβολής του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, ούτε από τεχνικής φύσεως δυσκολίες οι οποίες εμποδίζουν την πρόβλεψη διαφορετικών μεθόδων επιβολής του φόρου, ούτε από το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, άλλα πλεονεκτήματα που αφορούν τον φόρο εισοδήματος ενδέχεται να αντισταθμίζουν, μάλιστα δε και να υπερβαίνουν, το μειονέκτημα που αφορά τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

48 Με το πέμπτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, για να εκτιμηθεί κατά πόσον η υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται σε εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες είναι βαρύτερη από την επιβαλλόμενη σε εργαζόμενο ο οποίος διατήρησε την κατοικία του εντός του ίδιου κράτους μέλους, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνον τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα ή και άλλα εισοδήματα όπως τα προερχόμενα από ακίνητα.

49 Προσήκει η παρατήρηση, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει εφαρμογή μόνο στους μισθωτούς και σε όσους διακινούνται προς αναζήτηση εργα-

σίας. Κατά συνέπεια, δεν εμπίπτουν στην εν λόγω διάταξη τα πρόσωπα τα οποία αντλούν εισοδήματα από άλλες πηγές και, μεταξύ άλλων, από ακίνητα.

50 Εντούτοις, ένα πρόσωπο το οποίο εμπίπτει στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 μπορεί να επικαλεστεί τη διάταξη αυτή για να εμποδίσει την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία συνεπάγεται εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας, ανεξαρτήτως του μηχανισμού που προκαλεί το εμπόδιο αυτό.

51 Εξάλλου, ελλείψει εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών σε κοινοτικό επίπεδο, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίσουν τα εισοδήματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

52 Πάντως, αν η εθνική νομοθεσία καθορίζει το επίπεδο των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνον τα εισοδήματα από την εργασία αλλά και άλλα εισοδήματα, δεν μπορεί να καταλήγει με τον τρόπο αυτό στην επιβολή κυρώσεως στους εργαζομένους οι οποίοι διακινούνται, κατά τη διάρκεια του έτους, για να ασκήσουν τη δραστηριότητά τους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους σε σχέση με τους εργαζομένους που διατηρούν την κατοικία τους στο ίδιο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, η φύση των εισοδημάτων που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως δεν ασκεί καμία επιρροή στη διαφορά της κύριας δίκης.

53 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, για να εκτιμηθεί αν η υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται σε εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες είναι βαρύτερη από την επιβαλλόμενη σε εργαζόμενο ο οποίος διατήρησε την κατοικία του εντός του ιδίου κράτους μέλους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα εισοδήματα τα

οποία ασκούν επιρροή, κατά την εθνική νομοθεσία, προκειμένου να καθοριστεί το ύψος των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, συμπεριλαμβανομένων ενδεχομένως των εισοδημάτων από ακίνητα.

Επί του έκτου ερωτήματος

54 Εν όψει των απαντήσεων που δόθηκαν στα προηγούμενα ερωτήματα, το έκτο ερώτημα αφορά τις συνέπειες της διαπιστώσεως από το εθνικό δικαστήριο της ασυμβατότητας της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας προς το άρθρο 48 της Συνθήκης.

55 Όπως έκρινε το Δικαστήριο ήδη με την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974, 41/74, Van Duyn (Συλλογή τόμος 1974, σ. 537), το άρθρο 48 της Συνθήκης έχει άμεσο αποτέλεσμα στις έννομες τάξεις των κρατών μελών και απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία οφείλουν να προστατεύουν τα εθνικά δικαστήρια.

56 Αποτελεί επίσης πάγια νομολογία ότι κάθε εθνικός δικαστής έχει την υποχρέωση να εφαρμόζει στο ακέραιο το κοινοτικό δίκαιο και να προστατεύει τα δικαιώματα τα οποία αυτό απονέμει στους ιδιώτες, αφήνοντας ανεφάρμοστη κάθε ενδεχομένως αντίθετη διάταξη του εθνικού δικαίου.

57 Άλλωστε, όταν το εθνικό δίκαιο προβλέπει διαφορετική μεταχείριση διαφόρων ομάδων προσώπων, κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, τα μέλη της ομάδας που υφίσταται δυσμενή μεταχείριση πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο και να υπόκεινται στο ίδιο καθεστώς με τους άλλους ενδιαφερομένους, καθεστώς το οποίο, ελλείψει ορθής εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, είναι το μόνο έγκυρο σύστημα αναφοράς (βλ., mutatis mutandis, τις αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 1986, 71/85, Federatie Nederlandse Vakbeweging, Συλλογή 1986, σ. 3855· της 24ης Μαρτίου 1987, 286/85, McDermott και Cotter, Συλλογή 1987, σ. 1453· της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-102/88, Ruzius-Wilbrink, Συλλογή

1989, σ. 4311· της 27ης Ιουνίου 1990, C-33/89, Kowalska, Συλλογή 1990, σ. I-2591, και της 7ης Φεβρουαρίου 1991, C-184/89, Nimz, Συλλογή 1991, σ. I-297).

58 Κατά συνέπεια, οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως που οφείλει εργαζόμενος ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να ασκήσει σ' αυτό μισθωτή δραστηριότητα πρέπει να καθορίζονται στο ίδιο επίπεδο με τις εισφορές που οφείλει ο εργαζόμενος ο οποίος διατηρεί την κατοικία του στο ίδιο κράτος μέλος.

59 Επομένως, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η επίδικη εθνική νομοθεσία είναι ασύμβιβαστη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, ο εργαζόμενος ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες έχει δικαίωμα να καταβάλλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως του ιδίου επιπέδου με τις εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος ο οποίος διατήρησε την κατοικία του στο ίδιο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 30ής Δεκεμβρίου 1994 το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, αποφαίνεται:

1) **Ο εργαζόμενος μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 48 της Συνθήκης και το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος, κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια εφόσον είχε την κατοικία του και παρέσχε μισθωτές υπηρεσίες εντός άλλου κράτους μέλους.**

2) **Το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει στον εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε κατά τη διάρκεια του έτους την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως υψηλότερες απ' ό,τι σε εργαζόμενο ο οποίος, υπό ανάλογες περιστάσεις, διατήρησε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την κατοικία του εντός του εν λόγω κράτους μέλους, χωρίς ο πρώτος εργαζόμενος να απολαύει κατά τα λοιπά προσθέτων κοινωνικοασφαλιστικών παροχών.**

3) **Η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται στον εργαζόμενο ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες, η οποία αντίκειται, κατ' αρχήν, προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από το γεγονός ότι απορρέει από νομοθετική ρύθμιση η οποία επιδιώκει την απλοποίηση και τον συντονισμό της επιβολής του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, ούτε από τεχνικής φύσεως δυσκολίες οι οποίες εμποδίζουν την πρόβλεψη διαφορετικών μεθόδων επιβολής του φόρου, ούτε από το γεγονός ότι, σε ορισμένες**

περιπτώσεις, άλλα πλεονεκτήματα που αφορούν τον φόρο εισοδήματος ενδέχεται να αντισταθμίζουν, μάλιστα δε και να υπερβαίνουν, το μειονέκτημα που αφορά τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

4) Για να εκτιμηθεί αν η υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως η οποία επιβάλλεται σε εργαζόμενο ο οποίος μετέφερε την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες είναι βαρύτερη από την επιβαλλόμενη σε εργαζόμενο ο οποίος διατήρησε την κατοικία του εντός του ιδίου κράτους μέλους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα εισοδήματα τα οποία ασκούν επιρροή, κατά την εθνική νομοθεσία, προκειμένου να καθοριστεί το ύψος των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, συμπεριλαμβανομένων ενδεχομένως των εισοδημάτων από ακίνητα.

5) Στην περίπτωση κατά την οποία η επίδικη εθνική νομοθεσία είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης, ο εργαζόμενος ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο για να παράσχει εκεί μισθωτές υπηρεσίες έχει δικαίωμα να καταβάλλει εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως του ιδίου επιπέδου με τις εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος ο οποίος διατήρησε την κατοικία του στο ίδιο κράτος μέλος.

Kapteyn Hirsch Jann

Mancini Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Sevón Wathelet Schintgen Ιωάννου

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Ιανουαρίου 1999.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias