ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PHILIPPE LÉGER της 15ης Φεβρουαρίου 1996 *

1. Το Hoge Raad der Nederlanden ζητεί από το Δικαστήριο να προσθέσει ένα ακόμα λιθαράκι στο οικοδόμημα που χτίζει προοδευτικώς σχετικά με την φορολογική κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής. Η υπό κρίση υπόθεση αποτελεί συνέχεια των προσφάτων αποφάσεων της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker [1], και της 11ης Αυγούστου 1995, Wielockx [2].

Η ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαδικασία

Η ισχύουσα όσον αφορά την κύρια δίκη νομοθεσία

2. Στις Κάτω Χώρες, η άμεση φορολογία φυσικών προσώπων διέπεται από τον Wet op de inkomstenbelasting 1964 (νόμο του 1964 περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: νόμος περί φορολογίας εισοδήματος) [3] και από τον Wet op de loonbelasting 1964 (νόμο του 1964 περί φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών, στο εξής: νόμος περί φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών) [4].

3. Τα κείμενα αυτά τροποποιήθηκαν με τους νόμους της 27ης Απριλίου 1989 [5] και της 28ης Δεκεμβρίου 1989 [6] που τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1990. Βάσει της μεταρρυθμίσεως αυτής, η είσπραξη του φόρου μισθωτών υπηρεσιών καθώς και η είσπραξη των γενικών ασφαλιστικών εισφορών γίνονται στο εξής κατά τρόπο συνδυασμένο, οπότε το πρώτο κλιμάκιο του φορολογητέου ποσού αποτελείται από μια συνιστώσα φόρου και από μια συνιστώσα εισφορών. Η φορολογική βάση διευρύνθηκε καθώς έπαυσαν πλέον να εκπίπτουν οι γενικές ασφαλιστικές εισφορές, όπως και άλλες δαπάνες. Σε αντάλλαγμα, μειώθηκε ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου για τους κατοίκους ημεδαπής και ορισμένους μη κατοίκους ημεδαπής που είχαν εξομοιωθεί προς αυτούς, ενώ ο φορολογικός συντελεστής του τρίτου κλιμακίου μειώθηκε για το σύνολο των υποκειμένων στον φόρο.

4. Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών αποτελεί φόρο εισοδήματος που παρακρατείται στην πηγή επί των αποδοχών των μισθωτών.

5. Ένας διευθυντής ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο του κεφαλαίου μιας «κλειστής» εταιρίας περιορισμένης ευθύνης θεωρείται, όσον αφορά τις αποδοχές του, ως μισθωτός και υπόκειται στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών. Το εν λόγω πρόσωπο

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — C-279/93, Συλλογή 1995, σ. I-225.

2 — C-80/94, Συλλογή 1995, σ. I-2493.

3 — Νόμος της 16ης Δεκεμβρίου 1995, *Staatsblad* 519 και — όπως αυτός έχει έκτοτε τροποποιηθεί — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Νόμος της 18ης Δεκεμβρίου 1964, *Staatsblad* 521 και — όπως αυτός έχει έκτοτε τροποποιηθεί — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 και 129.

6 — *Staatsblad* 611.

θεωρείται επίσης ως μισθωτός από πλευράς γενικής ασφαλίσεως. Αντιθέτως, τέτοια εξομοίωση δεν υφίσταται όσον αφορά την εφαρμογή της ασφαλίσεως μισθωτών [7].

6. Οι διασυνοριακές φορολογικές καταστάσεις διέπονται από τη σύμβαση της 19ης Οκτωβρίου 1970 μεταξύ της Κυβερνήσεως του Βασιλείου του Βελγίου και της Κυβερνήσεως του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή διπλής φορολογίας όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο ακινήτου περιουσίας καθώς και για τη ρύθμιση ορισμένων άλλων φορολογικής φύσεως ζητημάτων [8] (στο εξής: διμερής σύμβαση).

7. Κατ' εφαρμογήν, π.χ., των άρθρων 15, παράγραφος 1, και 16, παράγραφος 1, της διμερούς αυτής συμβάσεως, οι αποδοχές που λαμβάνει ένα πρόσωπο το οποίο κατοικεί στο Βέλγιο και το οποίο εργάζεται ως μισθωτός στις Κάτω Χώρες ή είναι διευθυντής ανωνύμου εταιρίας με έδρα τις Κάτω Χώρες φορολογούνται στις Κάτω Χώρες. Το ίδιο πρόσωπο φορολογείται στο Βέλγιο, χώρα της κατοικίας του, όσον αφορά το εναπομένον μέρος του εισοδήματός του.

8. Το άρθρο 20 a, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών περιλαμβάνει φορολογική κλίμακα ισχύουσα για τους εργαζομένους που κατοικούν στις Κάτω Χώρες ή για τους εξομοιούμενους προς αυτούς. Εξομοίωση υφίσταται όταν το συνολικό, ασχέτως χώρας προελεύσεως, εισόδημα ενός εργαζομένου συνίσταται εξ ολοκλήρου ή σχεδόν εξ ολοκλήρου, δηλαδή σε ποσοστό τουλάχιστον 90 %, από μισθό φορολογητέο στις Κάτω Χώρες. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20 a, παράγραφος 3, η τελευταία αυτή προϋπόθεση λογίζεται πληρωθείσα αν το εισόδημα του ενδιαφερομένου υπόκειται, στις Κάτω Χώρες, στην καταβολή γενικών ασφαλιστικών εισφορών.

9. Αν ο εργαζόμενος δεν κατοικεί στις Κάτω Χώρες και αν το συνολικό του εισόδημα, ασχέτως χώρας προελεύσεως, δεν αποτελείται αποκλειστικώς ή σχεδόν αποκλειστικώς από εισοδήματα φορολογητέα στις Κάτω Χώρες, υπόκειται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών υπολογιζόμενο σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 20 b.

10. Η διαφορά μεταξύ της κλίμακας του άρθρου 20 a και αυτής του άρθρου 20 b αφορά αποκλειστικώς το πρώτο φορολογικό κλιμάκιο. Το 1990 οι εργαζόμενοι που υπάγονταν στο άρθρο 20 a υπόκεινταν, όσον αφορά το πρώτο φορολογικό κλιμάκιο, σε φορολογικό συντελεστή 13 %, ενώ οι εργαζόμενοι που ενέπιπταν στο άρθρο 20 b βαρύνονταν, όσον αφορά το ίδιο κλιμάκιο, με φορολογικό συντελεστή 25 %. Πριν από το 1990, ίσχυε για όλους τους εργαζομένους, όσον αφορά το πρώτο φορολογικό κλιμάκιο, ο ίδιος φορολογικός συντελεστής του 14 %.

11. Το 1990 ο συντελεστής των γενικών ασφαλιστικών εισφορών που εισπράττονταν μαζί με τον φόρο επί του πρώτου κλιμακίου ήταν 22,10 %.

7 — Όσον αφορά την εθνική νομολογία βλ. τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής (σημείο 5).

8 — *Moniteur belge* της 25ης Σεπτεμβρίου 1971.

12. Επομένως, ο μισθωτός που κατέβαλλε γενικές ασφαλιστικές εισφορές και φορολογούνταν επί του μισθού του στις Κάτω Χώρες, βαρυνόταν με παρακρατήσεις 13 % και 22,10 %, δηλαδή, συνολικώς, 35,10 %.

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης

13. Ο P. H. Asscher, ολλανδικής ιθαγενείας, είναι κάτοικος Βελγίου από τον Μάιο του 1986. Είναι διευθυντής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με έδρα τις Κάτω Χώρες. Υπό την ιδιότητα αυτή, ασκεί τις δραστηριότητές του στις Κάτω Χώρες. Εξάλλου, είναι διευθυντής εταιρίας βελγικού δικαίου με έδρα το Βέλγιο. Υπό την ιδιότητα αυτή, ασκεί τις δραστηριότητές του στο Βέλγιο.

14. Ο Asscher φορολογείται στο Βέλγιο επί του εισοδήματος που αποκτά από την εταιρία βελγικού δικαίου. Στο Βέλγιο επίσης υπάγεται στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως των αυτοτελώς εργαζομένων.

15. Το εισόδημά του στις Κάτω Χώρες αντιπροσωπεύει λιγότερο από το 90 % του συνολικού ασχέτως χώρας προελεύσεως εισοδήματός του. Για το εισόδημα αυτό δεν καταβάλλονται γενικές ασφαλιστικές εισφορές.

16. Τον Ιούνιο του 1990 ο Asscher εισέπραξε στις Κάτω Χώρες ακαθάριστο μισθό ύψους 16 250 ολλανδικών φιορινίων (HFL), ποσό από το οποίο παρακρατήθηκαν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20 b του νόμου περί φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών, 7 891,17 HFL.

17. Κατ' αυτής της παρακρατήσεως, ο Asscher υπέβαλε ένσταση ενώπιον του αρμοδίου επιθεωρητή. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε.

18. Κατόπιν τούτου, άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως. Στις 13 Απριλίου 1992 το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή του.

19. Κατά της αποφάσεως αυτής του Gerechtshof, ο Asscher υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

20. Εκτιμώντας ότι για την επίλυση της διαφοράς είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης ΕΚ, το Hoge Raad der Nederlanden με απόφαση της 23ης Μαρτίου 1994, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε

στο Δικαστήριο τα εξής πέντε προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει το άρθρο 48 της Συνθήκης σε ένα κράτος μέλος (το κράτος του τόπου εργασίας) να υποβάλλει τον μισθό που αποκτά εντός αυτού του κράτους ένας εργοδότης ο οποίος είναι εκεί εγκατεστημένος σε φόρο εισοδήματος και μισθωτών υπηρεσιών αισθητώς επαχθέστερο όταν ο εργαζόμενος δεν κατοικεί στο κράτος του τόπου εργασίας αλλά σε άλλο κράτος μέλος;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, επιτρέπεται, παρ' όλα αυτά, διαφορετική μεταχείριση όταν το συνολικό, ασχέτως χώρας προελεύσεως, εισόδημα του εργαζομένου, υπολογιζόμενο βάσει των κριτηρίων που ισχύουν στο κράτος του τόπου εργασίας, είναι κατά τέτοιο τρόπο συντεθειμένο ώστε να συνίσταται, σε ποσοστό κάτω του 90 %, από εισόδημα δυνάμενο να λαμβάνεται υπόψη από το κράτος του τόπου εργασίας όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος των μη εχόντων την κατοικία τους στο εν λόγω κράτος;

3) Επιτρέπεται να λαμβάνεται υπόψη, μέσω διαφορετικού φορολογικού συντελεστή, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το γεγονός ότι ο εργαζόμενος δεν υπόκειται, εντός του κράτους του τόπου εργασίας, στην υποχρέωση καταβολής εισφορών όσον αφορά την ισχύουσα στο εν λόγω κράτος κοινωνική ασφάλιση;

4) Ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι ο εργαζόμενος υπόκειται στην υποχρέωση καταβολής εισφορών για ανάλογη ασφάλιση στο κράτος κατοικίας;

5) Επηρεάζεται η απάντηση που πρόκειται να δοθεί στα ανωτέρω ερωτήματα από το γεγονός ότι ο εργαζόμενος είναι υπήκοος του κράτους του τόπου εργασίας;»

21. Ας μου επιτραπεί, καταρχάς, να εξετάσω πρώτα το ζήτημα αν είναι δυνατό μια κατάσταση, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, να εμπίπτει όχι στο άρθρο 48 αλλά στο άρθρο 52 της Συνθήκης. Στη συνέχεια, θα εξετάσω τα υποβληθέντα ερωτήματα, αρχίζοντας από το τελευταίο.

Η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης

22. Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει μόνο το άρθρο 48 της Συνθήκης, σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Πράγματι, σύμφωνα με την εθνική φορολογική νομοθεσία, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης θεωρείται μισθωτός.

23. Από πλευράς Συνθήκης, δεδομένου ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων αποτελεί μια από τις θεμελιώδεις αρχές της Κοινότητας, η έννοια του εργαζομένου,

κατά το άρθρο 48 δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπο διαφορετικό, ανάλογα με τα εθνικά δίκαια, αλλά έχει κοινοτικό περιεχόμενο [9].

24. Το Δικαστήριο έχει διασαφηνίσει:

«Η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με τα αντικειμενικά κριτήρια που χαρακτηρίζουν τη σχέση εργασίας *ανάλογα με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των ενδιαφερομένων προσώπων*. Όμως, το κύριο χαρακτηριστικό της σχέσεως εργασίας είναι το γεγονός ότι ένα πρόσωπο παρέχει, κατά τη διάρκεια ορισμένου χρόνου, προς ένα άλλο πρόσωπο και *υπό τη διεύθυνση αυτού του τελευταίου*, υπηρεσίες έναντι των οποίων λαμβάνει αμοιβή» [10].

25. Η Επιτροπή επισημαίνει [11] ότι το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι τώρα αποφανθεί σχετικά με το πρόβλημα του χαρακτηρισμού, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, της καταστάσεως ενός διευθυντή μετόχου εταιρίας. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι ο Asscher είναι ο μόνος μέτοχος της εταιρίας ολλανδικού δικαίου. Εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν ένα τέτοιο πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί ως «εργαζόμενος» κατά την έννοια του άρθρου 48 της Συνθήκης. Θεωρεί ότι, σε τελευταία ανάλυση, πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 52 της Συνθήκης.

26. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εκφράζει την ευχή όπως [12] το Δικαστήριο προσδιορίσει ρητώς την κατάσταση, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, του διευθυντή μιας εταιρίας. Δεν αποκλείει ότι είναι δυνατό οι διασυνοριακές δραστηριότητες ενός κοινοτικού υπηκόου, διευθυντή εταιρίας, να εμπίπτουν μάλλον στο άρθρο 52 παρά στο άρθρο 48 της Συνθήκης.

27. Νομίζω ότι το Δικαστήριο οφείλει, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, να διασαφηνίσει τον ορισμό που έχει δώσει στην κοινοτική έννοια του «εργαζομένου», ώστε να παράσχει τη δυνατότητα στον εθνικό δικαστή, μόνο αρμόδιο εν προκειμένω, να χαρακτηρίσει την έννομη κατάσταση του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης ενόψει, αφενός, του ορισμού του Δικαστηρίου και, αφετέρου, των πραγματικών και νομικών περιστατικών της υποθέσεως που έχει υποβληθεί στην κρίση του.

28. Στο πλαίσιο μιας σχέσεως έμμισθης εργασίας, μια από τις συμφυείς στην έννοια του «εργαζομένου» ουσιώδεις προϋποθέσεις είναι η εξάρτηση του ενός των συμβαλλομένων από τον έτερο. Η έλλειψη εξαρτήσεως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη μια δραστηριότητα που ασκείται, εξ αιτίας επαχθούς, προς όφελος άλλων επιχειρηματιών ή καταναλωτών. Αυτή η έλλειψη εξαρτήσεως δικαιολογεί, κατά τη γνώμη μου, την υπαγωγή του ασκούντος μια τέτοια δραστηριότητα στο άρθρο 52 της Συνθήκης και όχι στο άρθρο 48.

29. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο διευθύνων ένα νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό, ανεξαρτήτως

9 — Αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 1982, 53/81, Levin (Συλλογή 1982, σ. 1035), και της 3ης Ιουλίου 1986, 66/85, Lawrie-Blum (Συλλογή 1986, σ. 2121, σκέψη 16).

10 — Προπαρατεθείσα απόφαση Lawrie-Blum (σκέψη 17, η υπογράμμιση δική μου).

11 — Σημείο 20 των γραπτών της παρατηρήσεων.

12 — Σημείο 28 των γραπτών του παρατηρήσεων.

του πώς χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο η έννομη σχέση που υφίσταται μεταξύ των δύο υποκειμένων δικαίου, πρέπει να θεωρηθεί ως ασκών *ανεξάρτητη δραστηριότητα* κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης, έστω και αν αυτός παρέχει, επί ορισμένο χρόνο, προς όφελος του νομικού προσώπου, υπηρεσίες έναντι των οποίων εισπράττει αμοιβή, *εφόσον, εν όψει της σύμφωνα με τον νόμο ή το καταστατικό κατανομής των εξουσιών εντός του νομικού προσώπου, δεν εργάζεται υπό τη διεύθυνση κανενός άλλου προσώπου ούτε άλλου οργάνου το οποίο δεν ελέγχει το ίδιο.* Στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να εκτιμήσει εάν, λαμβανομένων υπόψη των επιμάχων πραγματικών και νομικών περιστατικών, υφίσταται ή όχι σχέση εξαρτήσεως.

30. Επομένως, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στην ανάλυση της υποβληθείσας στην κρίση του καταστάσεως εν όψει του εθνικού δικαίου που έχει εφαρμογή στην οργάνωση της διευθυνόμενης από τον Asscher εταιρίας, και τούτο προκειμένου να προσδιοριστεί αν το εν λόγω άτομο εμπίπτει στο άρθρο 48 ή στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

31. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει αν ο υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους, όπου έχει την κατοικία του, μπορεί να επικαλεστεί, ανάλογα με την περίπτωση, το άρθρο 48 ή το άρθρο 52 της Συνθήκης έναντι του κράτους καταγωγής του σε σχέση με την έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα που, εξάλλου, ασκεί εντός του τελευταίου αυτού κράτους.

32. Το ερώτημα αυτό θέτει το πρόβλημα αυτού που είθισται να καλείται «αντίστροφη δυσμενής διάκριση».

33. Η Βελγική, η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονούν ότι η κατάσταση του Asscher είναι καθαρώς εσωτερική, αφού αυτός είναι υπήκοος του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στην επικράτεια του κράτους αυτού.

34. Η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλούνται την απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Ιανουαρίου 1993, Werner [13], όπου το Δικαστήριο αποφάνθηκε:

«Το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν εμποδίζει ένα κράτος μέλος να φορολογεί βαρύτερα τους υπηκόους του που ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα στο έδαφός του, όπου πραγματοποιούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων τους και διαθέτουν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων, όταν δεν έχουν την κατοικία τους στο εν λόγω κράτος παρά όταν έχουν την κατοικία τους στο κράτος αυτό.»

35. Το *βέβαιο* είναι ότι το *κοινοτικό δίκαιο* δεν εφαρμόζεται επί καθαρώς εσωτερικών καταστάσεων κράτους μέλους.

13 — C-112/91, Συλλογή 1993, σ. I-429.

36. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, είναι δυνατή η επίκληση από τους υπηκόους κράτους μέλους των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 48 ή 52 της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία όταν οι ίδιοι οι εν λόγω υπήκοοι βρίσκονται, από δικές τους ενέργειες, σε κάποια από τις καταστάσεις που μνημονεύονται από το κοινοτικό δίκαιο και «(...) βρίσκονται, έναντι του κράτους καταγωγής τους, σε κατάσταση παρόμοια με αυτή όλων εκείνων που απολαύουν των δικαιωμάτων και ελευθεριών που εξασφαλίζει η Συνθήκη» [14].

37. Με την απόφασή του της 23ης Φεβρουαρίου 1994, Scholz [15], το Δικαστήριο αποφάνθηκε όλως γενικώς:

«(...) κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας 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 διατάξεων [του κοινοτικού δικαίου σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων].»

38. Στο πλαίσιο της υποθέσεως που απετέλεσε την αιτία εκδόσεως της προπαρατεθείσας αποφάσεως της 26ης Ιανουαρίου 1993, ο Werner, οδοντίατρος γερμανικής ιθαγενείας, εγκατεστημένος στη Γερμανία και έχων αποκτήσει τα διπλώματα και τα επαγγελματικά του προσόντα στο κράτος αυτό, είχε απλώς την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο δεν ανεύρε στην κατάστασή του κανένα στοιχείο αλλοδαπότητας, βάσει του οποίου θα μπορούσε ο ενδιαφερόμενος να απολαύει δικαιωμάτων αναγνωριζομένων από το κοινοτικό δίκαιο.

39. Στις προτάσεις του, όσον αφορά την υπόθεση εκείνη, ο γενικός εισαγγελέας Darmon είχε υπογραμμίσει [16]:

«Μέχρι και τις οδηγίες του Συμβουλίου της 28ης Ιουνίου 1990, περί του δικαιώματος διαμονής (...) με τις οποίες επιδιώκεται η γενίκευση αυτού του δικαιώματος, η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Κοινότητας καθορίζεται — και περιορίζεται — από τον οικονομικό χαρακτήρα της Συνθήκης.»

40. Καθώς οι οδηγίες εκείνες [17] δεν είχαν εφαρμογή ratione temporis στην υπόθεση της κύριας δίκης που αφορούσε τον Werner, ο γενικός εισαγγελέας Darmon συνήγαγε εξ αυτών [18]:

«Κατά συνέπεια, η ελευθερία διακινήσεως που παρέχεται στους κοινοτικούς υπηκόους

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78, Knoors (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 1069, σκέψη 24), και της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 15).

15 — C-419/92, Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 9.

16 — Παράγραφος 30.

17 — Οδηγία 90/364/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1990, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής (ΕΕ L 180, σ. 26)· οδηγία 90/365/ΕΟΚ του Συμβουλίου, 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), η οποία καίτοι ακυρώθηκε, λόγω εσφαλμένης επιλογής της νομικής βάσεως, με την απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουλίου 1992, C-295/90, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1992, σ. I-4193), διατηρήθηκε, παρ' όλα αυτά, σε ισχύ ως προς τα αποτελέσματά της μέχρι την έναρξη ισχύος οδηγίας στηριζομένης στην κατάλληλη νομική βάση και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε από την οδηγία 93/96/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 29ης Οκτωβρίου 1993, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής των σπουδαστών (ΕΕ L 317, σ. 59).

18 — Παράγραφος 30.

προϋποθέτει ότι η μετακίνηση γίνεται *εν όψει ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας.*»

41. Πιστεύω ότι ίσως το Δικαστήριο χρειαστεί στο μέλλον να αποφανθεί σχετικά με δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος υπηκόων κράτους μέλους που άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας μόνο βάσει, π.χ., της οδηγίας 90/364 [19], και τούτο εφόσον αναγνωρίζεται σήμερα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, από αυτό το κοινοτικό κείμενο ένα γενικό δικαίωμα διαμονής, ανεξαρτήτως οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας.

42. Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης σχετικά με τον Asscher, τέτοιο ζήτημα δεν τίθεται.

43. Η οδηγία 90/364 δεν ετύγχανε εφαρμογής τον Ιούνιο του 1990, ημερομηνία των επιμάχων κρατήσεων επί του μισθού.

44. Εν πάση περιπτώσει, ο Asscher είχε μεταφέρει, από το 1986, την κατοικία του στο Βέλγιο, προκειμένου να ασκήσει στη χώρα αυτή οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο εταιρίας βελγικού δικαίου η οποία είχε συσταθεί προηγουμένως.

45. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ασχέτως του αν αυτή η ασκηθείσα στο Βέλγιο δραστηριότητα ήταν έμμισθη ή ανεξάρτητη, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης άσκησε ένα σχετικό με την ελεύθερη κυκλοφορία δικαίωμα αναγνωριζόμενο από τη Συνθήκη.

46. Είναι αδιάφορο το γεγονός ότι, πριν από τη μεταφορά της κατοικίας του στο Βέλγιο, ο Asscher ασκούσε ήδη δραστηριότητα στο πλαίσιο της εταιρίας βελγικού δικαίου. Πράγματι, η ελευθερία κυκλοφορίας που έχει καθιερωθεί με τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης καλύπτει τόσο την πρόσβαση σε έμμισθη ή μη έμμισθη δραστηριότητα όσο και την άσκηση τέτοιας δραστηριότητας [20]. Ειδικότερα, η εν λόγω ελευθερία καλύπτει την αλλαγή κατοικίας σε σχέση με την συνέχιση δραστηριότητας που είχε ήδη αναληφθεί, και τούτο υπό την επιφύλαξη της καταστρατηγήσεως των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που ένα κράτος θεμιτώς μπορεί να εμποδίσει [21].

47. Επομένως, ο Asscher ευρίσκεται, έναντι του κράτους καταγωγής του, σε κατάσταση εξομοιώσιμη προς εκείνη όλων των άλλων υποκειμένων δικαίου που απολαύουν των δικαιωμάτων και ελευθεριών που διασφαλίζονται από τη Συνθήκη, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας αποφάσεως Kraus. Όπως αυτά τα άλλα υποκείμενα δικαίου, έτσι και ο Asscher δεν πρέπει να αποτελεί αντικείμενο δυσμενών διακρίσεων.

48. Επομένως, η άποψή μου είναι ότι στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο υπήκοος κράτους μέλους που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους, όπου έχει

19 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17.

20 — Βλ. *την πέμπτη αιτιολογική σκέψη και τον τίτλο* II 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, καθώς και το άρθρο 52, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης.

21 — Προπαρατεθείσα απόφαση Knoors (σκέψη 25).

την κατοικία του, μπορεί να επικαλεστεί, ανάλογα με την περίπτωση, το άρθρο 48 ή το άρθρο 52 της Συνθήκης έναντι του κράτους καταγωγής του σε σχέση με την έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα που, εξάλλου, ασκεί εντός του τελευταίου αυτού κράτους.

49. Στη συνέχεια των σκέψεων που θα αναπτύξω σχετικά με τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα και στις απαντήσεις που θα προτείνω να δοθούν σε αυτά, θα πρέπει πάντα να θεωρείται ως δεδομένη η εξομοίωση αυτής της ειδικής καταστάσεως ενός υπηκόου του εν λόγω κράτους μέλους προς αυτήν οποιουδήποτε υπηκόου άλλου κράτους μέλους ο οποίος θα ασκούσε έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα στην επικράτεια του κράτους φορολογίας.

Επί του πρώτου ερωτήματος

50. Με το πρώτο του ερώτημα, εξεταζόμενο υπό το φως των ανωτέρω συμπερασμάτων μου σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν το άρθρο 48 ή το άρθρο 52 της Συνθήκης επιτρέπει στο κράτος μέλος εντός του οποίου ο υπήκοος άλλου κράτους μέλους ασκεί έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα, διατηρώντας ταυτόχρονα την κατοικία του στο κράτος καταγωγής του ή σε άλλο κράτος μέλος, να επιβάλλει στον εν λόγω υπήκοο, γι' αυτήν τη δραστηριότητα, βαρύτερο φόρο εισοδήματος απ' ό,τι θα συνέβαινε αν αυτός είχε εκεί την κατοικία του.

51. Από τη διατύπωση του δευτέρου ερωτήματος το οποίο, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, αναφέρεται, στη συνέχεια, στην ειδική περίπτωση όπου ο περί ου ο λόγος υπήκοος δεν αποκτά το σύνολο ή περίπου το σύνολο του εισοδήματός του στο κράτος όπου ασκεί τη δραστηριότητά του, πρέπει να συναχθεί ότι το πρώτο ερώτημα αφορά, σιωπηρώς πλην αναγκαίως, την αντίθετη περίπτωση, δηλαδή εκείνη όπου ο υπήκοος αποκτά το σύνολο ή περίπου το σύνολο του εισοδήματός του εντός του κράτους αυτού.

52. Πριν προτείνω μια απάντηση στο κατ' αυτόν τον τρόπο διασαφηνισμένο πρώτο ερώτημα, ας μου επιτραπεί να υπομνήσω την κατάσταση του θετικού δικαίου σχετικά με τους αμέσους φόρους.

53. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, η άμεση φορολογία δεν υπάγεται, αυτή καθ' εαυτή, στην αρμοδιότητα της Κοινότητας. Το άρθρο 99 της Συνθήκης παρέχει ρητώς στο Συμβούλιο αρμοδιότητα για εναρμόνιση μόνο στον τομέα της έμμεσης φορολογίας. Οι σχετικές με την άμεση φορολογία νομοθεσίες μπορούν να εναρμονιστούν, στο πλαίσιο του άρθρου 100 της Συνθήκης, ύστερα από ομόφωνη απόφαση των κρατών μελών, όταν αυτές έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της κοινής αγοράς. Αντιθέτως, το άρθρο 100 Α, παράγραφος 2, αποκλείει, με τη διαδικασία της ειδικής πλειοψηφίας, τις φορολογικές διατάξεις από το πεδίο εφαρμογής της εναρμονίσεως που επιτρέπεται από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, με σκοπό την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

54. Εξίσου όμως αληθές είναι, όπως το Δικαστήριο έχει επισημάνει [22], ότι «(...) τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν».

55. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, να λαμβάνουν μέτρα που θα είχαν ως αποτέλεσμα την αδικαιολόγητη παρακώλυση της ελεύθερης κυκλοφορίας των μισθωτών (άρθρο 48 της Συνθήκης) [23] ή των υποκειμένων δικαίου που ασκούν ανεξάρτητη δραστηριότητα (άρθρο 52) [24].

56. Κατά πάγια νομολογία [25], οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνο τις εμφανείς διακρίσεις που στηρίζονται στην ιθαγένεια, ή την έδρα όσον αφορά τις εταιρίες, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα.

57. Κατ' αυτόν τον τρόπο, μια εθνική ρύθμιση η οποία, ναι μεν εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του υποκειμένου στον φόρο πλην όμως, καθώς αυτή προβλέπει διαφοροποίηση στη μεταχείριση με κριτήριο την κατοικία, είναι δυσμενής για τους μη κατοίκους ημεδαπής και υπάρχει κίνδυνος να λειτουργήσει κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, εφόσον οι μη κάτοικοι ημεδαπής δεν είναι, συχνότατα, και ημεδαποί [26].

58. Υπό τις συνθήκες αυτές, η ευνοϊκότερη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους έχοντες την κατοικία τους στο οικείο κράτος μέλος είναι δυνατό να συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας [27].

59. Κατά πάγια επίσης νομολογία, «(...) δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις» [28].

60. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, η οποία αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 48 της Συνθήκης, η διαφορά της κυρίας δίκης είχε σχέση με μια εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας λαμβανόταν υπόψη, μεταξύ άλλων, μόνο όσον αφορά τους κατοίκους ημεδαπής, η οικογενειακή τους κατάσταση καθώς και η δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων δαπανών προνοίας.

22 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-4584, σκέψη 12), και την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψη 21).

23 — Απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 12).

24 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273), και της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017).

25 — Βλ., ειδικότερα, την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 89, σκέψη 11), καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση Commerzbank (σκέψη 14).

26 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Biehl (σκέψη 14) και Schumacker (σκέψη 28).

27 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψη 29).

28 — Όπ.π., σκέψη 30.

61. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο χρειάστηκε να αναλύσει την κατάσταση ενός μισθωτού φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής ως προς τον οποίο, καθώς το εισόδημά του στο κράτος της κατοικίας του δεν ήταν αξιόλογο και το κύριο μέρος του φορολογητέου εισοδήματός του προερχόταν από δραστηριότητα ασκούμενη στο κράτος απασχολήσεως, δεν ήταν δυνατό να ληφθεί υπόψη, στο κράτος κατοικίας, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

62. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «μεταξύ (...) μη κατοίκου ημεδαπής και του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα δεν υφίσταται καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως» [29].

63. Το Δικαστήριο διασαφήνισε ότι «(...) η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως» [30].

64. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δυσμενής διάκριση προέκυπτε από την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρόμοιες καταστάσεις. Η ομοιότητα των καταστάσεων συνίστατο στο γεγονός ότι τόσο οι κάτοικοι όσο και οι μη κάτοικοι ημεδαπής φορολογούνταν συνολικώς από το ίδιο κράτος. Η μόνη διαφορά που υπήρχε μεταξύ των δύο κατηγοριών φορολογουμένων ήταν ο τόπος κατοικίας. Το κριτήριο αυτό δεν αρκούσε για να δικαιολογήσει διάκριση.

65. Με την προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx [31], το Δικαστήριο επέλεξε την ίδια λύση και όσον αφορά το άρθρο 52 της Συνθήκης.

66. Κατά μείζονα λόγο, η λύση αυτή πρέπει να ισχύει, εν όψει των άρθρων 48 και 52, και όταν η διαφορετική μεταχείριση συνίσταται, όχι στο ότι δεν λαμβάνεται υπόψη αρνητικώς, για τον σκοπό κάποιας φορολογικής ελάφρυνσης, η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, αλλά, θετικώς, για την αύξηση του φορολογικού συντελεστή. Είναι προφανές ότι κανένα αντικειμενικό στοιχείο δεν δικαιολογεί το ότι ένας κάτοικος και ένας μη κάτοικος ημεδαπής, οι οποίοι αποκτούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο του εισοδήματός τους από δραστηριότητα ασκούμενη στο ίδιο κράτος μέλος, φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές, ανάλογα με τον τόπο κατοικίας.

67. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε ένα κράτος μέλος να φορολογεί βαρύτερα τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους ο οποίος ναι μεν ασκεί έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα εντός του πρώτου κράτους, αποκτώντας όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του από τη δραστηριότητα αυτή, πλην όμως κατοικεί στο κράτος καταγωγής ή σε άλλο κράτος μέλος, απ' όσο θα τον φορολογούσε αν αυτός, ασκώντας την ίδια

29 — Όπ.π., σκέψη 38.
30 — Όπ.π., σκέψη 38.
31 — Σκέψεις 20 και 21.

δραστηριότητα, ήταν κάτοικος του κράτους φορολογίας. Τέτοια έμμεση λόγω ιθαγενείας διάκριση υφίσταται ασχέτως του αν η διαφορετική μεταχείριση συνίσταται στη μη λήψη υπόψη της προσωπικής ή οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής ή στην εφαρμογή μεγαλύτερου φορολογικού συντελεστή.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

68. Με το ερώτημα αυτό, ο εθνικός δικαστής ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει αν το άρθρο 48 ή το άρθρο 52 της Συνθήκης επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να φορολογεί τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους βαρύτερα από ό,τι τους δικούς του υπηκόους που κατοικούν σ' αυτό, όταν ο υπήκοος του άλλου κράτους μέλους, ο οποίος ασκεί έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα στην επικράτεια του κράτους φορολογίας, διατηρώντας ταυτόχρονα την κατοικία του στο κράτος καταγωγής ή σε άλλο κράτος μέλος, δεν αποκτά όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του από την εν λόγω δραστηριότητα.

69. Ο ολλανδικός νόμος έχει καθορίσει ένα συγκεκριμένο κατώτατο όριο 90 % του συνολικού εισοδήματος ασχέτως χώρας προελεύσεως, κάτω του οποίου επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση στους μη κατοίκους ημεδαπής και άνω του οποίου η φορολογική μεταχείριση είναι όμοια για κατοίκους και μη κατοίκους ημεδαπής. Με την σύστασή 94/79/ΕΚ, της 21ης Δεκεμβρίου 1993, σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος [32], η Επιτροπή συνιστά συντελεστή 75 % του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος. Με την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, το Δικαστήριο απέφυγε να υποδείξει συγκεκριμένο συντελεστή. Μια τέτοια υπόδειξη κείται εκτός του πλαισίου του έργου της νομολογίας. Βασικώς, το κατώτερο όριο που αντιστοιχούσε στην ανάλυση του Δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη ήταν μάλλον το όριο εκείνο, αυξομειούμενο ανάλογα με το κράτος, άνω ή κάτω του οποίου το εισόδημα φορολογείται ή δεν φορολογείται εντός του κράτους κατοικίας ενός φορολογουμένου ο οποίος, εξάλλου, είναι φορολογούμενος άλλου κράτους μέλους όπου δεν έχει κατοικία. Νομίζω ότι, για τους ίδιους λόγους, το Δικαστήριο δεν πρέπει να υποδείξει, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, συγκεκριμένο συντελεστή.

70. Με την απόφαση Schumacker, το Δικαστήριο, πριν απομονώσει την ιδιαίτερη περίπτωση του μη κατοίκου του κράτους απασχολήσεως, που αποκτά όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του στο κράτος αυτό, αναγνώρισε [33] ότι, «στην περίπτωση (...) των αμέσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής».

71. Η σχετική ανάλυση του Δικαστηρίου ήταν η ακόλουθη [34]:

«Το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνο του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία

32 — ΕΕ 1994, L 39, σ. 22.

33 — Σκέψη 31. Κρίση επαναληφθείσα, στο πλαίσιο του άρθρου 52 της Συνθήκης, με την προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx (σκέψη 18).

34 — Σκέψεις 32 και 33.

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 τόπος αυτός αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου. Έτσι, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως το πρότυπο της συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) στον τομέα της διπλής φορολογίας, δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται καταρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

Η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής είναι διαφορετική καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας. Άλλωστε το κράτος αυτό διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.»

72. Από τις ανωτέρω σκέψεις, το Δικαστήριο συνήγαγε [35]:

«Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.»

73. Έχει σημασία να επισημανθεί ότι, με την απόφασή του εκείνη, το Δικαστήριο δεν αναγνώρισε τη δυνατότητα υπάρξεως διαφορετικής μεταχειρίσεως συνδεομένης με οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ των καταστάσεων των κατοίκων και των μη κατοίκων ημεδαπής. Μνημόνευσε [36] μια «*διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως* ικανή να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση».

74. Νομίζω ότι θα έπρεπε να προστεθεί ότι η διαφορά καταστάσεως πρέπει να είναι *πρόσφορη φορολογικώς*, δηλαδή πρέπει να συνδέεται αρκετά στενά με τον επίμαχο φορολογικό τομέα.

75. Πράγματι, όταν το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση ενός φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής είναι δυνατό να μην λαμβάνεται υπόψη στο κράτος απασχολήσεως, τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι τέτοιος συνυπολογισμός έχει ήδη, καταρχήν, γίνει στο κράτος κατοικίας δυνάμει του διεθνούς φορολογικού δικαίου βάσει του συνολικού, ασχέτως χώρας προελεύσεως, εισοδήματος του φορολογουμένου. Αυτός ο συνυπολογισμός αποτελεί ακριβώς μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως. Όσον αφορά την εξεταζόμενη περίπτωση, η

35 — Σκέψη 34. Κρίση που επαναλήφθη κατ' ουσίαν στο πλαίσιο του άρθρου 52 της Συνθήκης με την απόφαση Wielockx (σκέψη 19).

36 — Σκέψη 37, η υπογράμμιση δική μου.

διαφορετική μεταχείριση αποβλέπει στον θεμιτό σκοπό του να αποφεύγεται να επωφελείται ο μη κάτοικος ημεδαπής δύο φορές από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

76. Πρέπει ωστόσο να παρατηρηθεί ότι, σε μια περίπτωση όπως αυτή των σχέσεων μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Βασιλείου του Βελγίου, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, κατοίκων και, αφετέρου, μη κατοίκων ημεδαπής που δεν πραγματοποιούν όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά τους στο έτερο κράτος, δεν φαίνεται δυνατή όσον αφορά τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως η οποία περιλαμβάνει, ως προς το σημείο αυτό, διάταξη ευνοϊκότερη απ' ό,τι το άρθρο 24 του ανωτέρω προτύπου της συμβάσεως του ΟΟΣΑ «τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι ενός από τα κράτη απολαύουν εντός του ετέρου των εκπτώσεων για προσωπικούς λόγους και μειώσεων που χορηγούνται από το έτερο αυτό κράτος στους κατοίκους του λόγω της καταστάσεώς τους ή των οικογενειακών τους βαρών».

77. Επομένως, η γνώμη μου είναι ότι στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 ή 52 της Συνθήκης επιτρέπει, καταρχήν, σε ένα κράτος μέλος να φορολογεί τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους βαρύτερα απ' ό,τι τους δικούς του υπηκόους που έχουν εκεί την κατοικία τους όταν ο υπήκοος του άλλου κράτους, ο οποίος ασκεί έμμισθη ανεξάρτητη δραστηριότητα στο έδαφος του κράτους φορολογίας ενώ έχει την κατοικία του ή στο κράτος καταγωγής του ή σε άλλο κράτος μέλος, δεν αποκτά όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του από την εν λόγω δραστηριότητα. Ωστόσο, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να στηρίζεται σε μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως.

Επί του τρίτου και τέταρτου ερωτήματος

78. Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να μάθει αν το γεγονός ότι το εισόδημα που αποκτάται στο κράτος φορολογίας από ένα φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής δεν υπόκειται εντός του κράτους αυτού σε ασφαλιστικές εισφορές αποτελεί μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει βαρύτερη φορολόγηση του μη κατοίκου ημεδαπής.

79. Ας μου επιτραπεί ευθύς εξαρχής να δηλώσω ότι ένα τέτοιο γεγονός δεν μου φαίνεται από φορολογική άποψη πρόσφορο, ασχέτως του εάν ο μη κάτοικος του κράτους φορολογίας υπόκειται ή όχι σε εισφορές στο κράτος κατοικίας.

80. Δε νομίζω ότι, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση [37], «ένα απρόσφορο φορολογικό σύστημα επιτρέπει να αντισταθμίζεται η απαλλαγή από ασφαλιστικές εισφορές της οποίας τυγχάνουν ορισμένοι φορολογούμενοι και η επίδραση που έχει αυτή η απαλλαγή στην φορολογική ικανότητα».

81. Δεν νομίζω, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει, με παρόμοια διατύπωση, η Γαλλική

37 — Σημείο 13 των γραπτών παρατηρήσεων.

Κυβέρνηση [38], ότι «η απαλλαγή αυτή αντισταθμίζεται, στο πλαίσιο της ολλανδικής νομοθεσίας, από έναν συντελεστή φορολογίας εισοδήματος του πρώτου κλιμακίου της φορολογικής κλίμακας ο οποίος είναι μεγαλύτερος για τους μη κατοίκους του κράτους φορολογίας απ' ό,τι για τους κατοίκους του κράτους αυτού» και ότι μια τέτοια λύση διασφαλίζει «τη συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος» κατά την έννοια της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 28ης Ιανουαρίου 1992, Bachmann [39].

82. Πράγματι, οι άμεσοι φόροι και οι ασφαλιστικές εισφορές εμπίπτουν σε δύο θεμελιωδώς διαφορετικές κατηγορίες επιβαρύνσεων μη έχουσες καμιά *άμεση* σχέση μεταξύ τους. Η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών εμπίπτει σε ένα *ασφαλιστικό σύστημα*: παρέχει δικαίωμα για συγκεκριμένες παροχές. Αντιθέτως, η καταβολή φόρων, άσχετη προς ένα ασφαλιστικό μηχανισμό, δεν παρέχει δικαίωμα για καθαυτό παροχές.

83. Επομένως, δυσχερώς μπορώ, a priori, να αντιληφθώ πώς θα ήταν δυνατή η «αντιστάθμιση» επιβαρύνσεων διαφορετικής φύσεως.

84. Το απλό γεγονός ότι, για τεχνικούς λόγους, ένα κράτος θεωρεί προτιμότερο να προβαίνει στη συνδυασμένη είσπραξη, βάσει μιας ομοιόμορφης φορολογητέας βάσεως, του άμεσου φόρου και των ασφαλιστικών εισφορών, ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση.

85. Στο πλαίσιο της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής που ένα κράτος επιδιώκει να εφαρμόσει στην επικράτειά του, ένα κοινωνικοικονομικό στοιχείο, όπως ο συντελεστής των ασφαλιστικών επιβαρύνσεων, λαμβάνεται υπόψη όπως ακριβώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, π.χ. η έκταση της έμμεσης φορολογίας.

86. Ο συντελεστής των πράγματι εισπραττόμενων ασφαλιστικών εισφορών μπορεί, κατ' αυτόν τον τρόπο, να αποτελεί ένα, αντλούμενο από άλλο τομέα, στοιχείο εκτιμήσεως το οποίο είναι δυνατό να ωθήσει ένα κράτος να περιορίσει την ασκούμενη φορολογική πίεση προκειμένου, εξάλλου, να αποφευχθεί η αύξηση του συνολικού συντελεστή των υποχρεωτικών κρατήσεων.

87. Όταν ο συντελεστής εισφορών είναι μηδενικός λόγω του ότι ο φορολογούμενος καταβάλλει εισφορές σε άλλο κράτος μέλος ή δεν είναι ασφαλισμένος σε κανένα από τα δύο κράτη, δεν μπορεί αυτός να χρησιμεύσει για την απομόνωση μιας κατηγορίας φορολογουμένων και την υποβολή της σε βαρύτερη φορολογική πίεση.

38 — Σημείο 4, πέμπτο εδάφιο, των γραπτών της παρατηρήσεων.

39 — C-204/90, Συλλογή 1992, σ. I-249. Στο διατακτικό της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο δέχτηκε, ως δικαιολογία της διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής, που ένα κράτος μέλος, «προκειμένου να εξασφαλίσει τη συνοχή του εφαρμοστέου φορολογικού συστήματος», μπορεί να εξαρτά τη δυνατότητα εκπτώσεως ασφαλιστικών εισφορών ασθενείας και αναπηρίας ή γήρατος υπό την προϋπόθεση ότι οι εισφορές αυτές καταβάλλονται εντός αυτού του κράτους. Προηγουμένως, το Δικαστήριο υπογράμμισε (σκέψη 21) ότι υφίσταται «σύνδεσμος μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και της φορολογήσεως των ποσών που οφείλονται από τους ασφαλιστές σε εκτέλεση των συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος» και εξ αυτού συνήγαγε (σκέψη 22): «Επομένως, στο πλαίσιο ενός τέτοιου φορολογικού συστήματος, η απώλεια εσόδων που συνεπάγεται η έκπτωση των εισφορών ασφάλειας (...) από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα αντισταθμίζεται από τη φορολόγηση των συντάξεων προσόδων ή κεφαλαίων από οφείλονται από τους ασφαλιστές. Στις περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει χορηγηθεί η έκπτωση των εν λόγω εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα, τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται»

88. Όταν ένα κράτος αποφασίσει να φορολογήσει βαρύτερα μια τέτοια κατηγορία, συμβαίνει ένα από τα δύο:

— ή ζημιώνει αδικαιολογήτως τους φορολογουμένους μη κατοίκους ημεδαπής οι οποίοι καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές στο κράτος της κατοικίας τους,

— ή, έναντι των μη κατοίκων ημεδαπής οι οποίοι, μη όντες ασφαλισμένοι στα δύο κράτη, δεν καταβάλλουν εισφορές, υπερβαίνει τα όρια της φορολογικής του κυριαρχίας, καθιστάμενο κριτής της συνολικής φοροδοτικής ικανότητας αυτών των μη κατοίκων ημεδαπής και, επομένως, της ευκταίας προοδευτικότητας του βαρύνοντος αυτούς φόρου, και τούτο ενώ, όσον αφορά τα σημεία αυτά, τα εν λόγω άτομα υπόκεινται, κατ' αρχήν, δυνάμει του διεθνούς φορολογικού δικαίου, ως προς το συνολικό τους, ασχέτως κράτους προελεύσεως, εισόδημα, σε φορολογία στο κράτος κατοικίας.

89. Ας σημειωθεί ότι, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, το άρθρο 24, παράγραφος 2, σημείο 1, της διμερούς συμβάσεως αναθέτει ακριβώς στο Βασίλειο του Βελγίου την εκτίμηση της συνολικής προοδευτικότητας του φόρου καθώς του επιφυλάσσει το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη, *για τον καθορισμό του συντελεστή των φόρων αυτών*, εισοδήματα τα οποία, καθώς εισπράττονται και φορολογούνται στις Κάτω Χώρες, απαλλάσσονται φόρου, δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, στο Βέλγιο.

90. Εν πάση περιπτώσει, κατάσταση όπως αυτή που έχει υποβληθεί στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, ουδόλως καλύπτεται από την δικαιολογία που έγινε δεκτή με την προπαρατεθείσα απόφαση Bachmann.

91. Στην υπόθεση Bachmann, η έκπτωση των εισφορών που είχαν καταβληθεί σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Βέλγιο συνεπαγόταν, βεβαίως, απώλεια φορολογικών εσόδων, πράγμα που αντισταθμιζόταν, στη συνέχεια, από την φορολόγηση, στο Βέλγιο, των ποσών που είχαν καταβληθεί από τις εταιρίες αυτές. Εξάλλου, τα εκπεσόντα σε προγενέστερο στάδιο ποσά και αυτά που φορολογούνταν σε μεταγενέστερο στάδιο είχαν σχέση με μία και την αυτή σύμβαση.

92. Στην υπό κρίση υπόθεση, στις Κάτω Χώρες δεν έγινε καμία έκπτωση εισφορών όσον αφορά τους ενδιαφερομένους μη κατοίκους ημεδαπής, ούτε πριν ούτε μετά την 1η Ιανουαρίου 1990. Επομένως, ουδεμία απώλεια φορολογικών εσόδων υφίσταται που να έχει άμεση σχέση με εισφορές. Όσον αφορά τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή, τούτος δεν εφαρμόζεται επί των καταβαλλομένων έναντι των εισφορών ποσών αλλά επί του εισοδήματος του φορολογουμένου που αποκτάται από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

93. Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται [40] ότι οι κάτοικοι ημεδαπής δεν μπορούν πλέον, από την 1η Ιανουαρίου 1990, να εκπίπτουν από το φορολογητέο τους εισόδημα το ποσό των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών. Καθώς οι μη κάτοικοι ημεδαπής που δεν ήσαν ασφαλισμένοι στις

40 — Σημείο 11 των γραπτών παρατηρήσεων.

Κάτω Χώρες δεν μπορούσαν, ήδη πριν από την ημερομηνία αυτή, να εκπίπτουν τις εισφορές, αυτοί θα ευρίσκονταν άνευ λόγου, συνεπεία μειώσεως του φορολογικού συντελεστή, σε μια σχετικώς ευνοϊκότερη θέση.

94. Η άποψη αυτή μου φαίνεται εσφαλμένη.

95. Από φορολογική άποψη, η εφαρμογή του ίδιου φορολογικού συντελεστή στους κατοίκους και στους μη κατοίκους ημεδαπής δεν ευνοεί τους μη κατοίκους ημεδαπής αλλά απλώς συντελεί στο να διασφαλίζει τη φορολογική ισότητα μεταξύ της κατηγορίας αυτής και της κατηγορίας των κατοίκων ημεδαπής.

96. Η ίση μεταχείριση που πρέπει να διασφαλίζεται δεν είναι αυτή των ευνοϊκών ή δυσμενών καταστάσεων, σε διαφορετικά χρονικά σημεία, μιας και της αυτής κατηγορίας υποκειμένων δικαίου, αλλά η ίση μεταχείριση, σε δεδομένη χρονική στιγμή, διαφόρων κατηγοριών υποκειμένων δικαίου ευρισκομένων σε ανάλογες καταστάσεις.

97. Όμως, πριν από το 1990, το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος υπόκειντο, ενόψει της τηρήσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, τόσο για τους μη κατοίκους όσο και για τους κατοίκους ημεδαπής, στον ίδιο συντελεστή του 14 %. Η διαφορετική κατάσταση που υφίστατο τότε, πριν από την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή, κατάσταση που είχε σχέση με τη δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών που είχαν καταβληθεί από τους κατοίκους ημεδαπής και την αδυναμία εκπτώσεως των εισφορών που, καθ' υπόθεσιν, δεν είχαν καταβληθεί από τους μη κατοίκους ημεδαπής, ουδεμία σχέση είχε με τον εφαρμοσθέντα στη συνέχεια συντελεστή ο οποίος ήταν ο ίδιος και για τις δύο κατηγορίες. Η κατάσταση αυτή συνδεόταν, όπως είναι λογικό, μόνο με την πραγματική καταβολή ή την απαλλαγή από ασφαλιστικές εισφορές.

98. Μετά το 1990, από κανένα νέο στοιχείο δεν μπορεί να δικαιολογηθεί το γεγονός ότι οι μη κάτοικοι ημεδαπής άρχισαν αίφνης να υπόκεινται σε συντελεστή 25 % οι δε κάτοικοι ημεδαπής σε συντελεστή μόνο 13 %.

99. Πρέπει αντιθέτως να υπογραμμιστεί ότι, σύμφωνα με το ίδιο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών [41], καίτοι οι κάτοικοι ημεδαπής δεν μπορούν πλέον να εκπίπτουν τις ασφαλιστικές εισφορές και όπως είναι επόμενο, το φορολογητέο τους εισόδημα αυξάνεται και, συνεπώς, ο φόρος που το πλήττει, «ωστόσο δεν υπήρξε, στην πραγματικότητα, αύξηση της φορολογίας», «και τούτο χάρις σε μια συνολική μείωση των φορολογικών και ασφαλιστικών επιβαρύνσεων».

100. Κατ' αυτόν τον τρόπο, προκύπτει ότι μια φορολογικώς ουδέτερη για τους κατοίκους ημεδαπής μεταρρύθμιση έδωσε την ευκαιρία να θεσπιστεί μια κατά 12 % διαφορά φορολογικού συντελεστή μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής σε βάρος των τελευταίων.

41 — Όπ.π.

101. Προκύπτει επίσης ότι, προκειμένου να αποφευχθεί να ευνοηθούν ορισμένοι μη κάτοικοι ημεδαπής από μια κατά 1 % μείωση του συντελεστή που ίσχυε πριν από το 1990, υποβλήθηκαν σε συντελεστή κατά 12 % υψηλότερο αυτού που εφαρμόζεται για τους κατοίκους ημεδαπής.

102. Όταν η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρει [42] «(...) ότι είναι ανάγκη να αποφευχθεί (...) όπως η φορολογική πίεση που υφίστανται οι μη κάτοικοι ημεδαπής, οι οποίοι (...) δεν υποχρεούνται (...) να καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές, μην είναι σαφώς μικρότερη αυτής που υφίστανται οι κάτοικοι ημεδαπής», η εν λόγω κυβέρνηση αναμφιβόλως συγχέει την κατά κυριολεξίαν φορολογική πίεση με την πίεση που προκύπτει, από οικονομική άποψη γενικότερα, από το σύνολο των υποχρεωτικών κρατήσεων, ειδικότερα ασφαλιστικών και φορολογικών, που υφίστανται σ' ένα κράτος.

103. Όμως, με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή, η φορολογική πίεση μένει η ίδια, και τούτο ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ο συγκεκριμένος φορολογούμενος υπόκειται, εξάλλου, σε ασφαλιστικές εισφορές.

104. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται [43] ότι, από την 1η Ιανουαρίου 1990, τόσο οι κάτοικοι όσο και οι μη κάτοικοι ημεδαπής δικαιούνται της βασικής εκπτώσεως, πράγμα που αντιστοιχεί στο απαλλασσόμενο φόρου και ασφαλιστικών εισφορών τμήμα του εισοδήματος. Κατά τους ισχυρισμούς του, τούτο μπορεί να έχει ως συνέπεια οι μη κάτοικοι ημεδαπής να επωφελούνται δύο φορές, τόσο στο κράτος κατοικίας όσο και στο κράτος απασχολήσεως, από ένα απαλλασσόμενο φόρου κλιμάκιο εισοδήματος μολονότι, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 3, της πρότυπης συμβάσεως του ΟΟΣΑ (όπως αυτή είχε κατά την 1η Σεπτεμβρίου 1992), το κράτος απασχολήσεως δεν υποχρεούται να χορηγεί στους μη κατοίκους ημεδαπής εκπτώσεις για προσωπικούς λόγους και μειώσεις φόρων ανάλογα με την κατάσταση ή τα οικογενειακά τους βάρη όπως συμβαίνει με τους κατοίκους ημεδαπής. Ο ορισμός συντελεστή 25 % για τους μη κατοίκους ημεδαπής δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη μεμονωμένως, χωρίς συνυπολογισμό του γεγονότος αυτού.

105. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν πρέπει να γίνει δεκτή.

106. Πράγματι, έστω και αν υποτεθεί ότι οι μη κάτοικοι ημεδαπής τυγχάνουν πράγματι μιας βασικής εκπτώσεως σε καθένα από τα δύο κράτη, τούτο συμβαίνει δυνάμει συμβατικής επιλογής των κρατών αυτών. Στις σχέσεις μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ εφαρμόζεται μόνο κατά το μέτρο που οι διατάξεις της έχουν μεταφερθεί στην πράγματι συναφθείσα σύμβαση. Όμως, η διμερής σύμβαση δεν περιλαμβάνει διάταξη απαλλάσσουσα έκαστο των συμβαλλομένων κρατών από την υποχρέωση χορηγήσεως στους μη κατοίκους ημεδαπής των εκπτώσεων για προσωπικούς λόγους και των μειώσεων φόρων που χορηγούνται στους κατοίκους ημεδαπής. Αντιθέτως, το προπαρατεθέν άρθρο 25, παράγραφος 3, ρητώς ορίζει ότι οι κάτοικοι του ενός κράτους τυγχάνουν εντός του ετέρου κράτους τέτοιων εκπτώσεων και μειώσεων.

42 — Όπ.π., σημείο 12.

43 — Σημείο 14 των γραπτών του παρατηρήσεων.

107. Η Ολλανδική Κυβέρνηση διασαφηνίζει [44] ότι, καθορίζοντας στο 25 % τον ισχύοντα για τους μη κατοίκους ημεδαπής συντελεστή, έλαβε επίσης υπόψη τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει στις όμορες χώρες και ο οποίος είναι γενικώς υψηλότερος απ' ό,τι ο εφαρμοζόμενος για τους Ολλανδούς κατοίκους ημεδαπής, πράγμα που σημαίνει ότι η φοροδοτική ικανότητα των μη κατοίκων ημεδαπής είναι σχετικώς μεγαλύτερη αυτής των κατοίκων.

108. Μια τέτοια ανάλυση είναι αβάσιμη.

109. Όπως έχω ήδη υπογραμμίσει [45], ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να εκτιμά, παίρνοντας τη θέση ενός άλλου κράτους μέλους, τη συνολική φοροδοτική ικανότητα των κατοίκων του τελευταίου όταν προβαίνει στη φορολόγηση ενός μέρους του εισοδήματος που οι τελευταίοι έχουν αποκτήσει στο έδαφος του πρώτου κράτους.

110. Αν ένα κράτος εκτιμά ότι ο εφαρμοζόμενος από άλλο όμορο κράτος συντελεστής είναι ο ενδεδειγμένος και σκοπεύει να τον λάβει υπόψη, πρέπει να κάνει κάτι τέτοιο έναντι όλων των φορολογουμένων του και όχι κατά τρόπο επιλεκτικό.

111. Τέλος, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται [46] ότι, αν ο συντελεστής που ίσχυε για τους μη κατοίκους ημεδαπής, που δεν ήταν ασφαλισμένοι, ήταν ο ίδιος με αυτόν που ίσχυε για τους κατοίκους ημεδαπής, αυτός ο χαμηλός συντελεστής θα μπορούσε να έχει ένα «προτρεπτικό αποτέλεσμα». Θα ήταν δυνατό οι μη κάτοικοι των Κάτω Χωρών να προσπαθούν να αποκτήσουν ένα μέρος του εισοδήματός τους στη χώρα αυτή αποκλειστικώς λόγω του πλέον ευνοϊκού φορολογικού συστήματος.

112. Το επιχείρημα αυτό φαίνεται να απεικονίζει τον φόβο αυτού που θα μπορούσε παραδόξως να κληθεί *φορολογική εισβολή*.

113. Δεν βρίσκω την άποψη αυτή πειστική.

114. Πρώτον, δυσχερώς μπορώ να φανταστώ ότι μπορεί να προκύψει ένα «προτρεπτικό αποτέλεσμα» από την κατά 1 % μείωση του συντελεστή 14 % που εφαρμοζόταν, μέχρι το 1989, για το πρώτο κλιμάκιο.

115. Δεύτερον, και κυρίως, δεν μπορώ να αντιληφθώ την *φορολογική ζημία* που θα υφίστατο το κράτος που θα αντιμετώπιζε ένα τέτοιο φαινόμενο.

44 — Όπ.π., σημείο 15.

45 — Στην ανωτέρω παράγραφο 88.

46 — Σημείο 16 των γραπτών του παρατηρήσεων.

116. Συνήθως, ένα κράτος προσπαθεί να λαμβάνει εκ των προτέρων μέτρα κατά της *φοροδιαφυγής*. Ένας φορολογούμενος οργανώνει κατά τέτοιο τρόπο την κατάστασή του, ώστε να υπόκειται αυτή στις φορολογικές διατάξεις, καθ' υπόθεση ευνοϊκότερες, κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό που θα έπρεπε κανονικώς να τον φορολογεί. Η ζημία του «θύματος της φοροδιαφυγής» κράτους είναι προφανής. Η ζημία αυτή αντιστοιχεί σε απώλεια φορολογικών εσόδων.

117. Αντιθέτως, το κράτος στο οποίο ένας φορολογούμενος έχει με τη βούλησή του υπαχθεί, όχι μόνο δεν υφίσταται ζημία, αλλά και επωφελείται φορολογικών εσόδων τα οποία κανονικώς δεν θα έπρεπε να υπολογίζει.

118. Ας σημειωθεί ότι το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφασή του Επιτροπή κατά Γαλλίας [47], έκρινε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν επιτρέπει, έστω και για λόγους σχετικούς με τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, παρεκκλίσεις από τη θεμελιώδη αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως [48].

119. Σε τελευταία ανάλυση, κανένα από τα αναλυθέντα επιχειρήματα δεν μπορεί να δικαιολογήσει μια διαφορά στη μεταχείριση χάριν της συνοχής του φορολογικού συστήματος, κριτήριο που έχει γίνει δεκτό με την προπαρατεθείσα απόφαση Bachmann. Κανένα από τα επιχειρήματα αυτά δεν εμπίπτει στους «λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας» που μνημονεύονται στα άρθρα 48, παράγραφος 3, και 56, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

120. Ακόμη και αν υφίστατο η παραμικρή αμφιβολία, αυτή θα έπρεπε να διαλυθεί υπό το φως ορισμένων παρατηρήσεων του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης και της Επιτροπής. Πράγματι, ορθώς αυτοί επισημαίνουν [49] ότι η δυσμενής διάκριση προκύπτει σαφώς αν γίνει *σύγκριση της καταστάσεως ενός μη* κατοίκου των Κάτω Χωρών ο οποίος φορολογείται με συντελεστή 25 % και αυτής ενός φορολογουμένου κατοίκου της ίδιας χώρας ο οποίος τυγχάνει του χαμηλότερου συντελεστή του 13 %, και τούτο έστω και αν δεν αποκτά ολόκληρο ή σχεδόν ολόκληρο το φορολογητέο του εισόδημα εντός αυτού του κράτους και δεν καταβάλλει εκεί ασφαλιστικές εισφορές.

121. Εν συμπεράσματι, πρέπει να θεωρηθεί ότι μια διαφορετική μεταχείριση, όπως η επίδικη της κύριας δίκης, συνιστά έμμεση, λόγω ιθαγενείας, δυσμενή διάκριση.

122. Επομένως, η γνώμη μου είναι ότι στο τρίτο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι το αποκτώμενο εισόδημα εντός του κράτους φορολογίας από έναν φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής δεν υπόκειται, στο κράτος αυτό, σε ασφαλιστικές εισφορές, δεν αποτελεί μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως ικανή να δικαιολογήσει βαρύτερη φορολογία του μη κατοίκου ημεδαπής.

47 — Σκέψη 25.

48 — Κρίση η οποία, νομίζω, ότι θέτει, σ' αυτόν τον ιδιαίτερο τομέα της φορολογικής νομοθεσίας, πρόβλημα οροθετήσεως σε σχέση με την επιφύλαξη αναφορικά με την *καταστρατήγηση του νόμου που μνημονεύεται στην προπαρατεθείσα* απόφαση του Δικαστηρίου Knoors όσον αφορά το ζήτημα της εισαγωγής αντίστροφης δυσμενούς διακρίσεως (βλ. την ανωτέρω παράγραφο 46, τελευταία φράση).

49 — Αντιστοίχως σημείο 4.3.2, στοιχείο g, τρίτο εδάφιο in fine, και σημείο 27 των γραπτών τους παρατηρήσεων.

Πρόταση

123. Επομένως, προτείνω να δοθεί στα υποβληθέντα από το Hoge Raad der Nederlanden προδικαστικά ερωτήματα η εξής απάντηση:

«1) Ο διευθύνων νομικό πρόσωπο με κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού, κατά το εθνικό δίκαιο, της εννόμου σχέσεως που υφίσταται μεταξύ αυτών των δύο υποκειμένων δικαίου, να θεωρηθεί ως ασκών ανεξάρτητη, κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ δραστηριότητα, έστω και αν παρέχει επί ορισμένω χρόνο, προς όφελος του νομικού προσώπου, υπηρεσίες έναντι των οποίων λαμβάνει αμοιβή, όταν, εν όψει της κατανομής, σύμφωνα με τον νόμο ή το καταστατικό, των εξουσιών εντός του νομικού προσώπου, δεν ενεργεί υπό τη διεύθυνση οποιουδήποτε άλλου προσώπου ή οποιουδήποτε οργάνου το οποίο δεν ελέγχει ο ίδιος. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν, εν όψει των πραγματικών και νομικών περιστατικών της υποθέσεως, υφίσταται ή όχι σχέση εξαρτήσεως.

2) Ο υπήκοος κράτους μέλους που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους, όπου έχει την κατοικία του, μπορεί να επικαλεστεί, ανάλογα με την περίπτωση, το άρθρο 48 ή το άρθρο 52 της Συνθήκης έναντι του κράτους καταγωγής του σε σχέση με την έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα που, εξάλλου, ασκεί εντός του τελευταίου αυτού κράτους.

3) Τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε ένα κράτος μέλος να φορολογεί βαρύτερα τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους ο οποίος, ναι μεν ασκεί έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα εντός του πρώτου κράτους, αποκτώντας όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του από τη δραστηριότητα αυτή, πλην όμως κατοικεί στο κράτος καταγωγής ή σε άλλο κράτος μέλος, απ' όσο θα τον φορολογούσε αν αυτός, ασκώντας την ίδια δραστηριότητα, ήταν κάτοικος του κράτους φορολογήσεως. Τέτοια έμμεση λόγω ιθαγενείας διάκριση υφίσταται ασχέτως του αν η διαφορετική μεταχείριση συνίσταται στη μη λήψη υπόψη της προσωπικής ή οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής ή στην εφαρμογή μεγαλύτερου φορολογικού συντελεστή.

4) Το άρθρο 48 ή 52 της Συνθήκης επιτρέπει, καταρχήν, σε ένα κράτος μέλος να φορολογεί τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους βαρύτερα απ' ό,τι τους δικούς

του υπηκόους που έχουν εκεί την κατοικία τους όταν ο υπήκοος του άλλου κράτους, ο οποίος ασκεί έμμισθη ή ανεξάρτητη δραστηριότητα στο έδαφος του φορολογούντος κράτος, ενώ έχει την κατοικία του στο κράτος καταγωγής του ή σε άλλο κράτος μέλος, δεν αποκτά όλο ή σχεδόν όλο το εισόδημά του από την εν λόγω δραστηριότητα. Ωστόσο, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να στηρίζεται σε μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως.

5) Το γεγονός ότι το αποκτώμενο εισόδημα εντός του κράτους φορολογίας από έναν φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής δεν υπόκειται, στο κράτος αυτό, σε ασφαλιστικές εισφορές, δεν αποτελεί μια αντικειμενική και φορολογικώς πρόσφορη διαφορά καταστάσεως ικανή να δικαιολογήσει βαρύτερη φορολογία του μη κατοίκου ημεδαπής.»