ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 16ης Φεβρουαρίου 1993 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το προδικαστικό ερώτημα που σας υποβάλλει ο directeur des contributions directes et des accises του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου (στο εξής: directeur des contributions) αποσκοπεί, στην ουσία, στην εξέταση, από πλευράς του άρθρου 48 της Συνθήκης, του φορολογικού συστήματος που λαμβάνει υπόψη, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, το σύνολο των εισοδημάτων του υποκειμένου σε φόρο, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων που αυτός απέκτησε στο οικείο κράτος ως μη κάτοικος του κράτους αυτού.

2. Ο Corbiau, Βέλγος υπήκοος, κατοικούσε και εργαζόταν στο Μεγάλο Δουκάτου του Λουξεμβούργου μέχρι τις 25 Οκτωβρίου 1990, οπότε μετέφερε την κατοικία του στο Βέλγιο, διατηρώντας όμως την απασχόλησή του στο Λουξεμβούργο, ώστε έκτοτε υπόκειται σ' αυτό το κράτος σε φόρο ως μη κάτοικος του κράτους αυτού.

3. Μετά τον πιο πάνω καθορισμό του πλαισίου του προδικαστικού ερωτήματος, πρέπει, πριν από την εξέταση της υποθέσεως επί της ουσίας, να προσδιοριστεί αν ο directeur des contributions αποτελεί «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

4. Η εξέταση της φύσεως του εν λόγω οργάνου μπορεί να προκαλέσει, a priori, έκπληξη, δεδομένου ότι το Conseil d'État του Λουξεμβούργου (στο εξής: Conseil d'État) αναγνώρισε τον δικαιοδοτικό χαρακτήρα του οργάνου αυτού με απόφαση της 26ης Ιουλίου 1963 [1] για τις υποθέσεις αμφισβητουμένης δικαιοδοσίας και με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1968 [2] για τις υποθέσεις εκουσίας δικαιοδοσίας. Ωστόσο, αυτή η αναγνώριση δεν επαρκεί για να προσδώσει σ' αυτή την αρχή την ιδιότητα «δικαστηρίου» κατά την έννοια του άρθρου 177, κατά το μέτρο που η έννοια αυτή ουδόλως αναφέρεται στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, αλλά αποτελεί αυτόνομη έννοια, της οποίας το περιεχόμενο έχει καθοριστεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

5. Η απόφαση Vaasen-Göbbels [3] αποτελεί τον θεμέλιο λίθο του νομολογιακού οικοδομήματος του Δικαστηρίου σ' αυτό το θέμα. Υπενθυμίζω ότι στην υπόθεση αυτή έπρεπε να καθοριστεί αν το Scheidsgerecht, διαιτητικό δικαστήριο αρμόδιο για την επίλυση των διαφορών μεταξύ ενός ολλανδικού ιδρύματος κοινωνικών ασφαλίσεων και των δικαιούχων ορισμένων παροχών, ήταν δικαστήριο. Η ιδιότητα αυτή αναγνωρίστηκε στο Scheidsgerecht διότι πρόκειται για μόνιμο όργανο, ιδρυθέν με νόμο, ενώπιον του οποίου υποχρεωτικά φέρονται οι εν λόγω διαφορές και το οποίο αποφαίνεται μετά από διαδικασία κατ' αντιδικία και σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου.

6. Ωστόσο, με την απόφαση Politi [4], το Δικαστήριο έκρινε ότι σε περίπτωση ελλείψεως διαδικασίας κατ' αντιδικία μπορούσε, ωστόσο, να επιληφθεί, κατά το μέτρο που

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Απόφαση Caisse hypothécaire du Luxembourg, αριθ. 5833.

2 — Απόφαση Toussain κατά Administration des contributions αριθ. 5516.

3 — Απόφαση της 30ης Ιουνίου 1966, 61/65 (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 337).

4 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1971, 43/71 (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 1077).

«(..) αρκεί η διαπίστωση ότι ο πρόεδρος του tribunale του Τουρίνου ασκεί δικαστικό λειτούργημα κατά την έννοια του άρθρου 177 και έκρινε ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου ήταν απαραίτητη για να εκδώσει την απόφασή του, χωρίς το Δικαστήριο να πρέπει να λάβει υπόψη του το στάδιο της διαδικασίας όπου ανεφύη το ερώτημα» [5].

7. Η έλλειψη κατ' αντιδικία διαδικασίας, στο πλαίσιο των συνοπτικών διαδικασιών στις οποίες δεν παρίσταται ο καθού, αντισταθμίζεται από την απόλυτη αμεροληψία του δικαστή και την ανεξαρτησία της γνώμης του έναντι τόσο της διαφοράς όσο και των διαδίκων.

8. Λόγω της ελλείψεως καθού, ο δικαστής έχει κατ' ανάγκη ως αποστολή να ελέγξει, ακόμη αυστηρότερα, το βάσιμο των αξιώσεων του αιτούντος για να καλύψει την έλλειψη της κατ' αντιδικία διαδικασίας.

9. Η έννοια της ανεξαρτησίας γνώμης, απαραίτητο αντιστάθμισμα της ελλείψεως κατ' αντιδικία διαδικασίας, που δεν είχε μνημονευθεί στις πρώτες αποφάσεις του Δικαστηρίου, εμφανίστηκε στην απόφαση Pretore di Salò [6] με την εξής διατύπωση:

«Πρέπει να σημειωθεί ότι οι pretori είναι δικαστικοί λειτουργοί, οι οποίοι, σε δίκες σαν αυτή στην οποία αναφέρεται η υπό κρίση υπόθεση, συγκεντρώνουν τα καθήκοντα εισαγγελικής αρχής και ανακριτή δικαστή. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, εφόσον αυτή προέρχεται από δικαιοδοτικό όργανο που ενήργησε στο γενικό πλαίσιο της αποστολής του να κρίνει, με ανεξαρτησία γνώμης και σύμφωνα με το δίκαιο, διαφορές, για τις οποίες ο νόμος του έχει απονείμει αρμοδιότητα, έστω και αν ορισμένα από τα καθήκοντα, τα οποία οφείλει να ασκήσει κατά τη διαδικασία που έδωσε αφορμή για την προδικαστική παραπομπή, δεν έχουν αυστηρά δικαιοδοτικό χαρακτήρα» [7].

10. Η εν λόγω έννοια της ανεξαρτησίας γνώμης, συμφυής με την αποστολή του δικαιοδοτικού οργάνου να κρίνει, επαναλήφθηκε στην απόφαση του Δικαστηρίου Pardini [8], που εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε εθνικός δικαστής στο πλαίσιο δίκης χωρίς κατ' αντιδικία διαδικασία.

11. Ας εξετάσω, επομένως, εάν ο directeur des contributions, όταν αποφαίνεται, κατά τη διαδικασία εκουσίας δικαιοδοσίας, επί αιτήσεως υποβληθείσας από υποκείμενο σε φόρο, ασκεί πραγματική δικαιοδοτική δραστηριότητα ή αν ενεργεί ως διοικητική αρχή στο πλαίσιο ιεραρχικής προσφυγής.

12. Τόσο η Επιτροπή — προφανώς για λόγους σκοπιμότητας [9] — όσο και η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου ισχυρίζονται ότι η εν λόγω αρχή ανταποκρίνεται στα κριτήρια που καθόρισε το Δικαστήριο. Παρόλον ότι οι δοθείσες από την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, κατά την προφορική διαδικασία, απαντήσεις διευκρίνισαν ορισμένα χαρακτηριστικά της εν λόγω αρχής, καθώς και την εξέλιξη της διαδικασίας ενώπιόν της, ουδόλως, αντιθέτως, με έπεισαν ως προς τον δικαιοδοτικό της χαρακτήρα.

13. Ασφαλώς, ο directeur des contributions ασκεί πράγματι τα καθήκοντά του στο πλαίσιο του νόμου της 17ης Απριλίου 1964 περί αναδιοργανώσεως της administration des contributions directes et accises, όπως

5 — Σκέψη 5.

6 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1987, 14/86 (Συλλογή 1987, σ. 2545).

7 — Σκέψη 7.

8 — Απόφαση της 21ης Απριλίου 1988, 338/85 (Συλλογή 1988, σ. 2041, σκέψη 9).

9 — Παρατηρήσεις της Επιτροπής, σ. 15, παράγραφος 13, τελευταίο εδάφιο.

τροποποιήθηκε με τον νόμο της 20ής Μαρτίου 1990. Το άρθρο 2 του εν λόγω νόμου ορίζει ότι:

«η administration des contributions et des accises ανατίθεται σε directeur (διευθυντή), ο οποίος είναι προϊστάμενος της administration (διοικητικής αρχής)».

14. Κατά τον ίδιο τρόπο, ο directeur des contributions συνιστά αρχή στην οποία πρέπει να προσφεύγει κανείς υποχρεωτικά και η οποία έχει μόνιμο χαρακτήρα. Πράγματι, κατά το άρθρο 8 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 26ης Οκτωβρίου 1944:

«Οι ενστάσεις, καθώς και οι αιτήσεις εκπτώσεως ή μειώσεως φόρων που υποβάλλονται από τους υποκειμένους σε φόρο εκδικάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας διοικητικής αρχής ή από τον εξουσιοδοτηθέντα από αυτόν, με την επιφύλαξη προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου οριζομένου με υπουργική απόφαση (...)»

15. Η υπουργική απόφαση της 10ης Απριλίου 1946 όρισε το Conseil d'État, comité du contentieux, ως αρμόδιο «για να αποφαίνεται σε τελευταίο βαθμό επί των προσφυγών που έχουν ως αντικείμενο φόρους, φορολογικές επιβαρύνσεις, εισφορές και τέλη» [10].

16. Ωστόσο, η συνδρομή αφ' εαυτής των εν λόγω τριών κριτηρίων (μονιμότητα, νομοθετική προέλευση, υποχρεωτική προσφυγή στο οικείο όργανο) είναι προδήλως ανεπαρκής για να γίνει διάκριση μεταξύ διοικητικής αρχής και δικαιοδοτικού οργάνου. Είναι, πράγματι, αναμφισβήτητο ότι όλες οι διοικητικές αρχές συγκεντρώνουν αυτά τα κριτήρια, όμως η συνδρομή τους δεν επαρκεί, αλλιώς θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι μπορεί να προσφύγει στο Δικαστήριο οποιοδήποτε διοικητικό όργανο, κατάσταση στην αποφυγή της οποίας αποσκοπεί το άρθρο 177 [11].

17. Αυτά τα κριτήρια, που για πρώτη φορά διατυπώθηκαν στην απόφαση Vaasen-Göbbels, επέτρεπαν πράγματι τη διάκριση μεταξύ δικαστηρίου και διαιτητικού οργάνου, κατά το μέτρο που το διαιτητικό όργανο, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν έχει ούτε μόνιμο χαρακτήρα ούτε νομοθετική προέλευση, η δε προσφυγή σ' αυτό δεν είναι υποχρεωτική, παρ' όλον ότι ανταποκρίνεται στα άλλα κριτήρια, δηλαδή στην εφαρμογή του δικαίου, στην κατ' αντιδικία διαδικασία και στην ανεξαρτησία γνώμης στο πλαίσιο της αποστολής του να κρίνει, τα οποία απαιτούνται για τον χαρακτηρισμό του οργάνου ως δικαστηρίου κατά την έννοια του άρθρου 177.

18. Θα εξετάσω με τη σειρά εάν καθένα από τα τελευταία αυτά κριτήρια πληρούται στην περίπτωση του directeur des contributions, ενεργούντος στο πλαίσιο της αρμοδιότητας, κατά την άσκηση της οποίας υπέβαλε στο Δικαστήριο το προδικαστικό ερώτημα.

19. Όσον αφορά, πρώτον, την εφαρμογή των κανόνων δικαίου, υπενθυμίζω, αρχήθεν, αφενός, ότι οποιαδήποτε διοικητική αρχή υποχρεούται να τους τηρεί και, αφετέρου, ότι στο πλαίσιο μιας τέτοιας προσφυγής, ο directeur des contributions αποφαίνεται όχι βάσει του δικαίου αλλά βάσει της επιεικείας, δυνάμει ασφαλώς κανόνα δικαίου, και εκτιμά τις ειδικές περιστάσεις που επιτρέπουν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 131 του Abgabenordnung (Φορολογικού Κώδικα), «την επιστροφή ή τον καταλογισμό ήδη καταβληθέντων κρατικών φόρων» [12]. Οι εν λόγω ειδικές περιστάσεις, από τις οποίες μπορεί να προκύπτει παραβίαση της αρχής της επιεικείας, είναι δυνατόν να απορρέουν είτε από την προσωπική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο κατά την είσπραξη αυτού, είτε από την υπερβολικά αυστηρή εφαρμογή του φορολογικού νόμου στη συγκεκριμένη περίπτωση.

10 — Άρθρο 1.

11 — Βλ. Isaac, G.: Droit communautaire général, Masson, 3η έκδ. σ. 290.

12 — Έκθεση ακροατηρίου, II A, τέταρτο εδάφιο.

20. Ο directeur des contributions διαθέτει, όπως άλλωστε έκρινε το Conseil d'État, «ευρεία εξουσία εκτιμήσεως κατά την έκδοση της αποφάσεώς του» [13].

21. Στο πλαίσιο διαδικασίας εκουσίας δικαιοδοσίας, η εν λόγω αρχή απολαμβάνει οιονεί διακριτική, πράγμα που σημαίνει όχι αυθαίρετη, εξουσία, η οποία προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση του προαναφερθέντος νομοθετήματος, όπως άλλωστε αυτό έχει ερμηνευθεί από το Conseil d'État. Επομένως, στα πλαίσια αυτής της εξουδιοδοτήσεως, ασφαλώς νόμιμης, η αποστολή του directeur des contributions δεν συνίσταται τόσο στην εφαρμογή κανόνα δικαίου, αλλά στον μετριασμό, για λόγους επιείκειας, των αποτελεσμάτων που θα προέκυπταν από την αυστηρή εφαρμογή του.

22. Ας εξετάσω τώρα εάν ο directeur des contributions αποφαίνεται κατά την κατ' αντιδικία διαδικασία.

23. Κατά την άσκηση ενστάσεως στο πλαίσιο μιας τέτοιας διαδικασίας εκουσίας δικαιοδοσίας, ο υποκείμενος σε φόρο, για να επιτύχει επιστροφή ή μείωση φόρων, μπορεί να απευθύνει απλή επιστολή στον directeur des contributions, ο οποίος θα εκδώσει την απόφασή του χωρίς συζήτηση και ερήμην του αιτούντος. Η διαδικασία δεν είναι, επομένως, κατ' αντιδικία.

24. Ασφαλώς, όπως ήδη ανέφερα, το Δικαστήριο δέχτηκε με την απόφαση Politi [14], τον δικαιοδοτικό χαρακτήρα του προέδρου του tribunale του Τουρίνου στο πλαίσιο συνοπτικής διαδικασίας (έκδοση διαταγής), κατά τη διάρκεια της οποίας ο καθού, εξ ορισμού, δεν παρίσταται.

25. Ωστόσο, αναγνωρίζοντας ότι το εν λόγω όργανο ασκούσε «δικαστικό λειτούργημα», το Δικαστήριο, εμμέσως πλην σαφώς, αναφερόταν στα συστατικά χαρακτηριστικά της αποστολής του οργάνου να κρίνει και, ειδικότερα, στην ανεξαρτησία γνώμης και στην αμεροληψία του δικαστή, ο οποίος δεν έχει κανένα δεσμό με τους διαδίκους.

26. Η έλλειψη κατ' αντιδικία διαδικασίας (που απαντά σε πολλές διαδικασίες εντός των κρατών μελών) πρέπει υποχρεωτικά να αντισταθμίζεται από την ανεξαρτησία γνώμης του δικαστή έναντι των διαδίκων ώστε να δώσει τη νομική συνέχεια, βάσει των κανόνων που αφορούν την αρμοδιότητα, το παραδεκτό και την ουσία, στην αίτηση και στους ισχυρισμούς του αιτούντος.

27. Τούτο δεν φαίνεται να ισχύει στην περίπτωση του directeur des contributions, ο οποίος εμφανίζεται συγχρόνως ως δικαστής και διάδικος.

28. Αναφέρω, πρώτον, ότι οργανικά ο εν λόγω directeur «τελεί άμεσα υπό τις εντολές του Υπουργού Οικονομικών» [15]. Υπάγεται, επομένως, στην κεντρική εξουσία του κράτους.

29. Έχει, δεύτερον, ως αποστολή την επίλυση διαφορών μεταξύ της διοικητικής αρχής την οποία διευθύνει και των υποκει-

13 — Απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 1988, Bertrand κατά Administration des contributions, αριθ. 7803 με ημερομηνία εγγραφής στο πρωτόκολλο την 25η Ιουλίου 1986.

14 — Απόφαση 43/71, προπαρατεθείσα.

15 — Βλ. Majerus, P.: L'État luxembourgeois, 6η έκδ. 1990, σ. 288.

μένων σε φόρο που αμφισβητούν τη ληφθείσα από μια εκ των υπηρεσιών του απόφαση. Ωστόσο, σ' αυτό το πλαίσιο, διαθέτει, όπως υποστηρίχθηκε, πλήρη ανεξαρτησία τόσο έναντι του υπουργού όσο και έναντι της διοικητικής αρχής την οποία διευθύνει.

30. Πώς, ωστόσο, συμβιβάζεται αυτή η προβαλλόμενη ουδετερότητα με το γεγονός ότι, σε πολλές υποθέσεις, μετά την έκδοση της αποφάσεώς του, καταθέτει ο ίδιος προτάσεις ενώπιον του Conseil d'État, στο πλαίσιο της ασκηθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο προσφυγής κατά της αποφάσεώς του, προς υποστήριξη των ισχυρισμών της διοικητικής αρχής την οποία διευθύνει, για να επιτύχει, έστω έμμεσα, επικύρωση της ίδιας της αποφάσεώς του [16];

31. Επομένως, καταθέτοντας υπόμνημα εν ονόματι και λογαριασμό της διοικητικής του αρχής, ο directeur des contributions εμφανίζεται ως διάδικος στη διαφορά που είχε υποβληθεί στην κρίση του. Αυτό αρκεί για να αποδειχθεί ότι η αίτηση του υποκειμένου στον φόρο που υποβάλλεται στην κρίση του συνιστά ιεραρχική προσφυγή και όχι προσφυγή ενώπιον δικαιοδοτικού οργάνου.

32. Πρέπει να θεωρηθεί αυτό ως επιβίωση της παλαιάς θεωρίας περί υπουργού δικαστή κατά την οποία ο υπουργός ασκούσε καθήκοντα πρωτοβάθμιου δικαστηρίου; Εν πάση περιπτώσει, αυτή η θεωρία έχει σήμερα εγκαταλειφθεί, η δε προσφυγή ενώπιον του υπουργού εξομοιούται με ιεραρχική προσφυγή ενώπιον απλής διοικητικής αρχής.

33. Κατά την προφορική διαδικασία, ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου υποστήριξε ότι η υποχρέωση αιτιολογήσεως των αποφάσεων του διευθυντή αποτελεί συμπληρωματικό κριτήριο υπέρ της αναγνωρίσεως του δικαιοδοτικού χαρακτήρα της εν λόγω αρχής. Όπως προκύπτει από νόμο της 1ης Δεκεμβρίου 1978 που τέθηκε σε εφαρμογή με κανονιστική απόφαση του Μεγάλου Δούκα της 8ης Ιουνίου 1979, κάθε βλαπτική διοικητική απόφαση πρέπει να αιτιολογείται.

34. Ο Arendt [17] αναφέρει εξάλλου τα εξής:

«Αυτό αναγνώρισε ο νομοθέτης, ο οποίος, με νόμο της 1ης Δεκεμβρίου 1978 περί της διοικητικής διαδικασίας χωρίς κατ' αντιδικία συζήτηση, ενίσχυσε αισθητά τα δικαιώματα του διοικουμένου έναντι των διοικητικών αρχών που εξαρτώνται από το κράτος και τους δήμους.

Η θεμελιώδης αρχή που ενέπνευσε τη σύνταξη του κειμένου είναι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας του διοικουμένου. Η αναγνώριση της εν λόγω αρχής έχει ως συνέπεια ότι η διοικητική αρχή δεν μπορεί, για να εκδώσει την απόφασή της, να στηριχθεί σε λόγους που αγνοεί ο διοικούμενος. Επομένως, από τον κανόνα αυτό απορρέει κατ' ανάγκη η αναγνώριση υπέρ του διοικουμένου της ελεύθερης προσβάσεως στον φάκελό του, της κοινοποιήσεως της αιτιολογίας και του δικαιώματος να διατυπώνει τις παρατηρήσεις του» [18].

35. Η υποχρέωση αιτιολογήσεως, συμφυής με τη δικαστική απόφαση, δεν ισχύει αποκλειστικά για την τελευταία. Η διοικητική

16 — Υποθέσεις Heuardt κατά Administration des contributions, απόφαση της 6ης Μαρτίου 1963 (αριθ. 5768 και 5884), Pirrotte κατά Administration des contributions, απόφαση της 7ης Ιουλίου 1971 (αριθ. 5984 και 6314), Rupperi κατά Administration des contributions, απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 1985 (αριθ. 6374), Compagnie générale pour le gaz κατά Administration des contributions, απόφαση της 22ας Μαΐου 1985 (αριθ. 7552), Bertrand κατά Administration des contributions, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 1988 (αριθ. 7803).

17 — Arendt: «L' information de l' administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois», *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves*, 1946-1986, σ. 13.

18 — Ibidem, σ. 17.

απόφαση πρέπει και αυτή να αιτιολογείται για να επιτρέπει στον διοικούμενο είτε να τη δεχθεί, είτε να την αμφισβητήσει ενώπιον του δικαστή, ο οποίος θα ασκήσει τον έλεγχό του ξεκινώντας κυρίως από την αιτιολογία της προσβαλλομένης πράξεως. Προκειμένου περί του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο θεωρεί ότι η νομιμότητα των πράξεων παραγώγου δικαίου εξαρτάται από την τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως που προβλέπει το άρθρο 190 της Συνθήκης.

36. Σημειώνω, εξάλλου, ότι ακόμη και στο Λουξεμβούργο διαπρεπείς συγγραφείς αμφισβητούν ότι ο directeur des contributions έχει την ιδιότητα δικαιοδοτικού οργάνου.

37. Ο Olinger παρατηρεί τα εξής:

«Ο P. Pescatore, στο εγχειρίδιό του *Introduction à la science du droit*, 1960, φαίνεται να αρνείται ότι ο directeur des contributions ασκεί δικαστικό λειτούργημα» [19].

38. Πράγματι, ο P. Pescatore [20] δεν αναφέρει τον directeur des contributions μεταξύ των δικαστηρίων του Λουξεμβούργου, παρ' όλον ότι η τελευταία έκδοση του έργου του πραγματοποιήθηκε μετά την έκδοση των προαναφερθεισών αποφάσεων του Conseil d'État.

39. Ο F. Schockweiler, εκφραζόμενος αμεσότερα, δεν διστάζει να γράψει τα εξής:

«Πρόκειται εδώ για πραγματική ανωμαλία εντός της διοικητικής μας οργανώσεως και ο δικαιοδοτικός χαρακτήρας των εν λόγω οργανισμών οφείλεται μόνον στη νομολογία του Conseil d'État» [21].

40. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να κηρύξει εαυτό αναρμόδιο.

41. Η οδός την οποία προτείνω στο Δικαστήριο να ακολουθήσει ουδόλως προσβάλλει την ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου, ο δε κίνδυνος αυτής της προσβολής θα μπορούσε να προκύψει από την τάση των κρατών μελών να ιδρύουν διοικητικά όργανα, αποφαινομένα σε τελευταίο βαθμό, τα οποία, χωρίς να είναι δικαιοδοτικά όργανα κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, θα μπορούσαν να εφαρμόζουν το κοινοτικό δίκαιο χωρίς εκ του λόγου αυτού να νομιμοποιούνται να υποβάλλουν στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα, ή μάλλον χωρίς να έχουν την υποχρέωση να απευθύνονται στο Δικαστήριο.

42. Ο Reischl, στις προτάσεις του στην υπόθεση Broekmeulen [22] ανέφερε τα εξής:

«Αν αντιθέτως εθεωρείτο ο εν λόγω όρος (δικαστήριο) ως παραπέμπων στο εθνικό δίκαιο, θα ηδύναντο τα κράτη μέλη, μέσω του τρόπου οργανώσεως των δικαστηρίων τους, να αφαιρούν από ορισμένα δικαιοδοτικά όργανα, που οφείλουν να εφαρμόζουν το κοινοτικό δίκαιο, την εξουσία ή την υποχρέωση υποβολής αιτήσεως περί εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, πράγμα που τελικώς θα οδηγούσε σε διάσπαση του

19 — Olinger: *Études fiscales*, αριθ. 81 ως 85, Νοέμβριος 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, με ενήμερωση του 1978, αριθ. 272, σ. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, αριθ. 44, σ. 20.

22 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1981, 246/80 (Συλλογή 1981, σ. 2311).

δικαίου, η οποία ακριβώς αποφεύγεται μέσω της εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Συνεπώς, το δίκαιο των κρατών μελών είναι δυνατό να είναι καθοριστικό, κατά το μέτρο που δύναται να δώσει απάντηση στο αν πράγματι υπάρχουν στην κάθε περίπτωση τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται από το κοινοτικό δίκαιο» [23].

43. Αυτό άλλωστε το επιχείρημα φαίνεται να υπήρξε καθοριστικό ως προς τον χαρακτηρισμό από το Δικαστήριο, με την προαναφερθείσα απόφαση, της επιτροπής προσφυγών σε θέματα γενικής ιατρικής ως δικαστηρίου:

«Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι *λόγω της ελλείψεως, στην πράξη, αποτελεσματικού ενδίκου μέσου ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων,* επί θεμάτων που αφορούν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου, η επιτροπή προσφυγών, η οποία ασκεί τα καθήκοντά της με την έγκριση των δημοσίων αρχών και λειτουργεί με τη συνδρομή τους και της οποίας οι αποφάσεις, που εκδίδονται κατόπιν κατ' αντιδικία διαδικασίας, στην πραγματικότητα αναγνωρίζονται ως οριστικές, πρέπει να θεωρηθεί ως δικαστήριο ενός κράτους μέλους, κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης» [24].

44. Στην προκειμένη περίπτωση, το άρθρο 8 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 26ης Οκτωβρίου 1944 ορίζει ότι οι ενστάσεις εκδικάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας διοικητικής αρχής, με δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής, βάσει της υπουργικής αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1944, ενώπιον του comité contentieux du Conseil d'État.

23 — Προτάσεις σ. 2332, 2336.

24 — Σκέψη 17, η υπογράμμιση δική μου.

45. Εναπόκειται, επομένως, σ' αυτό το δικαστήριο να σας υποβάλλει προδικαστικό ερώτημα όταν αντιμετωπίζει ζήτημα ερμηνείας κοινοτικού κανόνα.

46. Παρατηρώ, ωστόσο, ότι το εν λόγω άρθρο 8 διευκρινίζει ότι:

«Καμία προσφυγή δεν είναι παραδεκτή εάν το ποσό του φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της ενστάσεως ή της αιτήσεως δεν υπερβαίνει τα 1 000 LFR.»

47. Αυτή η νομική αδυναμία ασκήσεως οποιασδήποτε προσφυγής και, κατά συνέπεια, οποιουδήποτε δικαστικού ελέγχου, δεν είναι, ωστόσο, ικανή να μεταβάλει την άποψή μου.

48. Το ενδεχόμενο ασκήσεως προσφυγής η οποία να αφορά ποσό κατώτερο ή ίσο προς 1 000 LFR (περίπου 25 ECU) και να θέτει ζήτημα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, φαίνεται, πράγματι, σχεδόν απίθανο και αποτελεί μάλλον απλώς σχολικό παράδειγμα. Δεν υπάρχει, επομένως, κανένας δικαιολογημένος φόβος προσβολής της ομοιομορφίας του κοινοτικού δικαίου και η έλλειψη προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου κατά των αποφάσεων ενός τέτοιου ποσού δεν μπορεί να δικαιολογήσει την υιοθέτηση αντίθετης λύσεως.

49. Ωστόσο, αν υποτεθεί ότι παρουσιάζεται μια τέτοια περίπτωση — διότι θα είχε αξία «test case» (υποθέσεως πιλότου), για παράδειγμα —, ο αιτών δεν μπορεί να εμποδιστεί να προσφύγει στον φυσικό του δικαστή, δικαίωμα που αντλεί τόσο από την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου όσο και από την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του

Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, στην οποία, εξάλλου, το Δικαστήριο μεριμνά να αναφέρεται ρητώς.

50. Αναφέρω εδώ την απόφαση Johnston [25], με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«Ο επιβαλλόμενος από το άρθρο αυτό έλεγχος [26] αποτελεί την έκφραση γενικής αρχής του δικαίου, στην οποία στηρίζονται οι κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών. Η αρχή αυτή έχει επίσης καθιερωθεί από τα άρθρα 6 και 13 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών της 4ης Νοεμβρίου 1950. Όπως έχει αναγνωρισθεί με την από 5 Απριλίου 1977 (JO C 103, σ. 1) κοινή διακήρυξη της Συνελεύσεως, του Συμβουλίου και της Επιτροπής και με τη νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, να λαμβάνονται υπόψη οι αρχές από τις οποίες διαπνέεται η σύμβαση αυτή» [27].

51. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών ορίζει τα εξής:

«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας, υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεών του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως (...)».

52. Και με την απόφαση Golder [28], το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έδωσε την ακόλουθη ερμηνεία στο προαναφερθέν άρθρο:

«Στον τομέα των αστικών διαφορών, ο καθένας δικαιούται όπως η εγερθείσα από αυτόν ή εναντίον του δίκη εξελιχθεί με ορισμένο τρόπο — "δικαίως", "δημοσία", "εντός λογικής προθεσμίας" κ.λπ. —, αλλά επίσης και κατ' αρχάς, "όπως η υπόθεσις του δικασθή" όχι από οποιαδήποτε αρχή, αλλά "υπό δικαστηρίου" κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1 (...)» [29],

και ειδικότερα διευκρίνισε ότι:

«Επί αστικών υποθέσεων, η υπεροχή του δικαίου ουδόλως νοείται χωρίς τη δυνατότητα προσφυγής στα δικαστήρια» [30].

53. Η εν λόγω αρχή του «αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου» [31], καθιερωθείσα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, λαμβανομένης υπόψη της ρητής μνείας της στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, έχει κατ' ανάγκη ως φυσική συνέπεια το δικαίωμα να ελέγχεται από δικαστήριο, κατά την έννοια του άρθρου 177, κάθε απόφαση ληφθείσα από

25 — Απόφαση της 15ης Μαΐου 1986, 224/84 (Συλλογή 1986, σ. 1651).

26 — Πρόκειται για το άρθρο 6 της οδηγίας 76/207/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Φεβρουαρίου 1976, περί της εφαρμογής της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως ανδρών και γυναικών, όσον αφορά την πρόσβαση σε απασχόληση, την επαγγελματική εκπαίδευση και προώθηση και τις συνθήκες εργασίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/002, σ. 70).

27 — Σκέψη 18.

28 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 1975, σειρά Α, αριθ. 18.

29 — Σκέψη 32.

30 — Σκέψη 34.

31 — Σκέψη 19 της αποφάσεως Johnston.

οργανισμό που δεν συνιστά «δικαστήριο», αλλιώς θα υπήρχε κίνδυνος να δημιουργηθεί, όπως επισήμανα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Johnston, μια «ζώνη μη δικαίου θέτουσα υπό αμφισβήτηση τα ίδια τα θεμέλια της έννομης αυτής τάξεως» [32].

54. Όπως προκύπτει από τις προηγούμενες διαπιστώσεις, κάθε ιδιώτης αντλεί από το κοινοτικό δίκαιο το αναφαίρετο δικαίωμα να απευθύνεται σε δικαστήριο, κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, οσάκις τίθεται ζήτημα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, τούτο δε παρά τον επιβαλλόμενο από το εθνικό δίκαιο περιορισμό ενός τέτοιου ένδικου μέσου. Η ενότητα και η ομοιομορφία του κοινοτικού δικαίου διαφυλάσσονται πλήρως κατά τον τρόπο αυτό.

55. Επομένως, εφόσον παραστεί ανάγκη, μόνο στο Conseil d'État του Λουξεμβούργου εναπόκειται να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο και το γεγονός ότι οι αποφάσεις του directeur des contributions επί ενστάσεων, των οποίων το αντικείμενο δεν υπερβαίνει τα 1 000 LFR, δεν είναι δεκτικές προσφυγής δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την εν λόγω διαπίστωση.

56. Παρ' όλον ότι μου φαίνεται ότι σαφώς απεδείχθη η αναρμοδιότητα του Δικαστηρίου να απαντήσει στον directeur des contributions, αναπτύσσω προτάσεις επί της ουσίας, επικουρικώς, όμως, μόνο.

57. Υπενθυμίζω ποιο είναι στην ουσία το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος: αντίκειται το άρθρο 48, παράγραφος 2, προκειμένου για τον καθορισμό, από το κράτος κατοικίας, του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή επί εισοδημάτων υποκειμένου σε φόρο, στο να λαμβάνεται υπόψη, από το Δημόσιο Ταμείο του Λουξεμβούργου, το σύνολο των πραγματοποιουμένων στο Λουξεμβούργο από τον εν λόγω υποκείμενο σε φόρο εισοδημάτων κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων που ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε ως μη κάτοικος της χώρας;

58. Η μη φορολόγηση στο Βασίλειο του Βελγίου των πραγματοποιουμένων στο Λουξεμβούργο εισοδημάτων, τόσο υπό την ιδιότητα του κατοίκου όσο και υπό την ιδιότητα του μη κατοίκου Λουξεμβούργου, προκύπτει από την εφαρμογή της συμβάσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως (τύπου Ηνωμένων Εθνών) που έχει υπογραφεί μεταξύ των εν λόγω δύο κρατών μελών στις 17 Σεπτεμβρίου 1970 και, κυρίως, του άρθρου 15 της εν λόγω Συμβάσεως, κατά το οποίο:

«(...) οι μισθοί, αποδοχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές που ο κάτοικος συμβαλλομένου κράτους λαμβάνει δυνάμει μισθωτής απασχολήσεως φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος, εκτός εάν η απασχόληση ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Στην περίπτωση που η απασχόληση ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, οι λαμβανόμενες γι' αυτόν τον λόγο αποδοχές φορολογούνται στο κράτος αυτό (...)».

59. Ο Corbiau υπέβαλε δύο φορολογικές δηλώσεις στο Λουξεμβούργο, από τις οποίες η μια αφορούσε την περίοδο κατά την οποία ήταν υποκείμενος σε φόρο κάτοικος της χώρας, η δε άλλη αφορούσε την περίοδο κατά την οποία ήταν υποκείμενος σε φόρο μη κάτοικος της χώρας.

60. Το φορολογικό σύστημα του Λουξεμβούργου, όπως τα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, εφαρμόζει κυρίως για τις αποδοχές και τους μισθούς τη μέθοδο που αποκαλείται «παρακράτηση στην πηγή».

61. Για τον καθορισμό του ύψους του εφαρμοστέου στα ετήσια εισοδήματα του υποκειμένου σε φόρο φορολογικού συντελεστή, η

32 — Παράγραφος 4 των προτάσεών μου.

φορολογική αρχή λαμβάνει ως βάση τον τελευταίο μισθό και υποθέτει ότι ο μισθωτός θα εισπράξει δώδεκα φορές το ποσό του εν λόγω μισθού κατά την διάρκεια του έτους αναφοράς. Στο τέλος του έτους, γίνονται διορθώσεις (προς αύξηση ή μείωση του φόρου) ανάλογα με το αν αυξήθηκε ή μειώθηκε το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα.

62. Στην προκειμένη περίπτωση, στο τέλος του έτους, ο υπολογισμός του φόρου στον οποίο προέβη η administration des contributions για τους δέκα πρώτους μήνες του έτους, έγινε μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο Corbiau ως κάτοικος της χώρας, με συντελεστή αντίστοιχο προς το ετήσιο εισόδημα, μη λαμβάνοντας έτσι υπόψη τα πραγματοποιηθέντα υπό την ιδιότητα του μη κατοίκου της χώρας εισοδήματα. Στη συνέχεια, κατά τον καθορισμό του πραγματικώς οφειλομένου φόρου, διαπιστώθηκε ότι, λαμβάνοντας υπόψη μόνον τα πραγματοποιηθέντα κατά τη διάρκεια των δέκα πρώτων μηνών εισοδήματα, ο φορολογικός συντελεστής που προέκυπτε ήταν κατώτερος από τον αρχικό συντελεστή, με συνέπεια την ύπαρξη διαφοράς ποσού 180 048 LFR σε σχέση με την εφαρμογή του εφαρμοστέου στο σύνολο των πραγματοποιηθέντων ετησίων εισοδημάτων συντελεστή.

63. Ο Corbiau ζήτησε, επομένως, την επιστροφή του εν λόγω ποσού, θεωρώντας ότι το δικαίωμα αυτό προς επιστροφή του αναγνωριζόταν με την απόφαση Biehl [33].

64. Στην τελευταία αυτή υπόθεση, η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου αρνήθηκε σ' έναν Γερμανό υπήκοο κάτοικο Λουξεμβούργου, ο οποίος είχε μεταφέρει την κατοικία του στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά τη διάρκεια του έτους, την επιστροφή των πραγματοποιηθεισών από τον παλαιό εργοδότη του κρατήσεων, οι οποίες ήταν ανώτερες του οφειλομένου πραγματικού φόρου για το έτος αναφοράς, βάσει του άρθρου 154, παράγραφος 6, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος, που ορίζει τα εξής:

«Οι κρατήσεις επί των εσόδων κεφαλαίων που έχουν κανονικώς πραγματοποιηθεί περιέρχονται στο Δημόσιο και δεν επιστρέφονται. Το ίδιο ισχύει και για την παρακράτηση του φόρου επί των αποδοχών και μισθών των μισθωτών, οι οποίοι υπόκεινται σε φόρο ως κάτοικοι της χώρας επί ένα μόνο τμήμα του έτους, είτε διότι εγκαθίστανται στη χώρα είτε διότι την εγκαταλείπουν κατά τη διάρκεια του έτους.»

65. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«(...) αντίκειται στο άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι οι φορολογικές κρατήσεις επί των αποδοχών και μισθών που βαρύνουν μισθωτό υπήκοο κράτους μέλους, ο οποίος υπόκειται σε φόρο ως κάτοικος του κράτους αυτού για περίοδο καλύπτουσα μέρος μόνον του έτους, διότι ο εν λόγω μισθωτός μόλις εγκαθίσταται στη χώρα ή διότι εγκαταλείπει τη χώρα κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, περιέρχονται στο Δημόσιο και δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο επιστροφής.» [34].

66. Η δυσμενής διάκριση προέκυπτε από το γεγονός ότι μόνο οι πολίτες μη κάτοικοι της χώρας δεν είχαν τη δυνατότητα να τύχουν επιστροφής του ενδεχομένως πέραν του δέοντος καταβληθέντος φόρου.

67. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση Werner [35], η φορολογική διάταξη του Λουξεμβούργου ήταν ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο κατά το μέτρο που

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

34 — Σκέψη 19.

35 — Απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91 (Συλλογή 1993, σ. I-429).

«(..) η τυχόν επιστροφή υπερβάλλοντος φόρου συνδεόταν με το κριτήριο της μόνιμης κατοικίας στο έδαφος του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου περιάγοντας σε δυσμενέστερη θέση τους φορολογουμένους εκείνους που είχαν την ιθαγένεια άλλων κρατών μελών (...)» [36].

68. Όπως προκύπτει από την απόφαση Biehl [37], μόνο η *κατ' αρχήν* στέρηση του δικαιώματος επιστροφής θίγει την ίση μεταχείριση, κατά το μέτρο που περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τον υπήκοο άλλου κράτους μέλους. Στις προτάσεις μου επεσήμαινα ότι:

«(...) ακόμη και αν δεν τεθούν υπό αμφισβήτηση οι σκοποί που επιδιώκει ο εθνικός νομοθέτης θεσπίζοντας διάταξη ισοδύναμη προς ρήτρα προοδευτικότητας, ο καταφανώς εισάγων διακρίσεις χαρακτήρας του προσβαλλομένου κανόνα αποκαλύπτεται, ιδίως, σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ενδιαφερόμενος πολίτης δεν πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια του οικείου έτους, εισοδήματα στο κράτος μέλος καταγωγής ή προορισμού» [38].

69. Το Δικαστήριο, ωστόσο, δεν καθιέρωσε *αυτόματο δικαίωμα* επιστροφής υπέρ του ιδιώτη που από κάτοικος της χώρας γίνεται μη κάτοικος αυτής.

70. Ο directeur des contributions δεν ερωτά το Δικαστήριο εάν μπορεί να διατηρήσει την εφαρμογή της επίμαχης διατάξεως σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά αποκλειστικά αν μπορεί να εφαρμόσει, *στο σύνολο των εισοδημάτων* που πραγματοποιεί ο υποκείμενος σε φόρο, τον εφαρμοστέο στα φορολογούμενα εντός του κράτους αυτού εισοδήματα φορολογικό συντελεστή.

71. Πρέπει, επομένως, να καθοριστεί εάν το να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εισοδημάτων αντίκειται στο άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης.

72. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή οσάκις υπάρχει διάκριση λόγω ιθαγενείας, με την επιφύλαξη της παρατηρήσεως ότι

«(...) οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως, τόσο της Συνθήκης όσο και του άρθρου 7 του κανονισμού 1612/68, απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα» [39].

73. Φορολογικό σύστημα με προοδευτικότητα όπως το υπό κρίση (προβλεπόμενο ιδίως στις διεθνείς συμβάσεις τύπου ΟΟΣΑ ή Ηνωμένων Εθνών [40]) δημιουργεί άραγε εμφανή ή συγκεκαλυμένη διάκριση;

74. Παρατηρώ, προκαταρκτικά, ότι στο διεθνές φορολογικό δίκαιο υπάρχουν δύο μέθοδοι προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

75. Το σύστημα της πλήρους απαλλαγής «στεγανοποιεί» τα πραγματοποιούμενα από τον υποκείμενο σε φόρο εισοδήματα ανάλογα με την προέλευσή τους. Κάθε κράτος

36 — Σκέψη 14.

37 — Απόφαση 175/88, προαναφερθείσα.

38 — Σημείο 10.

39 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974. σ. 87, σκέψη 11).

40 — Βλ., συναφώς, το άρθρο 23 της συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογήσεως μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

φορολογεί κυριαρχικά τα πραγματοποιουμένα εντός των ορίων του εδάφους του εισοδήματα, επισημαίνεται όμως ότι, οσάκις ο υποκείμενος σε φόρο κατανέμει τα εισοδήματά του σε περισσότερα κράτη αποφεύγει εν μέρει την προοδευτικότητα του φόρου. Όπως γράφει ο Plagnet:

«Αυτό εισάγει, επομένως, δυσμενή ανισότητα μεταξύ των προσώπων που εισπράττουν το σύνολο των εισοδημάτων τους στο κράτος κατοικίας και των προσώπων που εισπράττουν μέρος των εισοδημάτων τους στην αλλοδαπή» [41].

76. Αντιθέτως, χορηγώντας την απαλλαγή κατά το σύστημα της προοδευτικότητας, το κράτος κατοικίας λαμβάνει υπόψη το σύνολο των εισπραττομένων από τον υποκείμενο σε φόρο εισοδημάτων, συμπεριλαμβανομένων των εισπραττομένων σε άλλα κράτη, για να καθορίσει τον φορολογικό συντελεστή, ο οποίος, ωστόσο, θα εφαρμοστεί μόνον στα εισπραττόμενα εντός του κράτους κατοικίας εισοδήματα. Αυτή η μέθοδος επιτρέπει, επομένως, την αποκατάσταση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ όλων των υποκειμένων σε φόρο [42].

77. Το Δικαστήριο οδηγήθηκε, ασφαλώς εμμέσως, στο να εξετάσει στην υπόθεση Humblet [43] εάν το τελευταίο αυτό σύστημα συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

78. Αξίζει τον κόπο να συνοψισθούν τα πραγματικά περιστατικά της εν λόγω υποθέσεως. Στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων της συζύγου υπαλλήλου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το Βελγικό Δημόσιο είχε απαιτήσει από τον δεύτερο να του γνωστοποιήσει το ύψος των αποδοχών του προς καθορισμό του εφαρμοστέου στα άλλα εισοδήματα φορολογικού συντελεστή και, ειδικότερα, στα εισοδήματα της συζύγου του. Ο εν λόγω υπάλληλος αρνήθηκε, επικαλούμενος την απαλλαγή των αποδοχών του από τον φόρο, η οποία απορρέει από τα άρθρα 11 και 13 του πρωτοκόλλου περί των Προνομίων και Ασυλιών των Υπαλλήλων και του Λοιπού Προσωπικού των Κοινοτήτων.

79. Το Δικαστήριο έκρινε, πράγματι, ότι σε παρόμοια περίπτωση μια τέτοια απαλλαγή απαγόρευε να ληφθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο υπόψη οι αποδοχές του, λόγω της πλήρους απαλλαγής των πόρων των υπαλλήλων από τον φόρο καθώς και της ratio legis του πρωτοκόλλου.

80. Η λύση αυτή δεν μπορούσε, ωστόσο, να εφαρμοστεί στους υποκειμένους σε φόρο που δεν ήταν σε θέση να επικαλεστούν μια τέτοια διάταξη και το Δικαστήριο δέχθηκε τη φορολογική μέθοδο της απαλλαγής κατά το σύστημα της προοδευτικότητας με την αιτιολογία:

«(...) ότι η εφαρμογή αυτής της φορολογικής τεχνικής δεν προσκρούει σε καμία δυσκολία οσάκις είναι φορολογητέα όλα τα εισοδήματα του υποκειμένου σε φόρο· πράγματι, η εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή στα διάφορα κλιμάκια δεν εμποδίζει την είσπραξη ενός μόνο συνολικού φόρου, βαρύνοντος το σύνολο των εισοδημάτων, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι ο εφαρμοσθείς στο ανώτερο κλιμάκιο υψηλότερος συντελεστής βαρύνει, στην πραγματικότητα, και αυτός το σύνολο των εισοδημάτων» [44].

81. Ο γενικός εισαγγελέας Mayras ανέφερε τα εξής για τους υποκειμένους σε φόρο που δεν υπάγονται στο πρωτόκολλο Περί των Προνομίων και Ασυλιών:

«(...) παρά τη χορηγούμενη γι' αυτήν την αιτία απαλλαγή, το εν λόγω εισόδημα έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή στα άλλα εισοδήματα που υπόκεινται στην Ελβετία σε

41 — Plagnet: *Droit fiscal international*, Litec 1986, αριθ. 103, σ. 58.

42 — Ibidem, αριθ. 104, σ. 58.

43 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1960, 6/60 (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 543).

44 — Προαναφερθείσα απόφαση Humblet, Rec., σ. 1159.

φόρο καθοριζόμενο σε συνάρτηση με το συνολικό εισόδημα (...) Είναι πρόδηλο ότι η αντίθετη λύση θα είχε ως αποτέλεσμα ο υποκείμενος σε φόρο που εισπράττει εισόδημα στην αλλοδαπή να τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως απ' ό,τι όταν εισπράττει το ίδιο αυτό εισόδημα στην ίδια τη χώρα του, πράγμα αντίθετο προς τον επιδιωκόμενο με τις συμβάσεις περί διπλής φορολογήσεως στόχο: η αποφυγή διπλής φορολογήσεως δεν πρέπει να καταλήγει στη δημιουργία προνομίου (...) Στην προκειμένη περίπτωση, δεν πρόκειται περί αποφυγής διπλής φορολογήσεως, αλλά περί δημιουργίας αυτού που στη διεθνή γλώσσα αποκαλείται "προνόμιο"» [45].

82. Αυτό είναι ακόμη αληθέστερο οσάκις, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, το σύνολο των πόρων του υποκειμένου σε φόρο προέρχεται από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου: εάν δε ληφθεί υπόψη το σύνολο των εν λόγω πόρων, τότε διακυβεύεται η ισότητα των φορολογουμένων ενώπιον του φορολογικού νόμου.

83. Όπως επισήμανε η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου στη γραπτή της απάντηση στις τεθείσες από το Δικαστήριο ερωτήσεις, αυτός ο τεχνητός διαχωρισμός των εισοδημάτων του εν λόγω φορολογουμένου είχε ως συνέπεια ότι, κατά τους δύο τελευταίους μήνες, δεν φορολογήθηκε, διότι η φορολογική βάση ήταν κατώτερη του ετήσιου συντελεστή.

84. Το να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εισοδημάτων όχι μόνο δεν δημιουργεί ανισότητα μεταξύ υπηκόων του Λουξεμβούργου και υπηκόων των άλλων κρατών μελών, αλλά, αντιθέτως αποκαθιστά την ίση μεταχείριση υπό τον όρον ότι οι δεύτεροι απολαύουν των ιδίων πλεονεκτημάτων και των ιδίων εκπτώσεων που χορηγούνται στους πρώτους.

85. Προτείνω κατά συνέπεια:

1) ως κυρία πρόταση, να κηρύξει το Δικαστήριο εαυτό αναρμόδιο να απαντήσει στο υποβληθέν από τον directeur des contributions του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ερώτημα·

2) επικουρικώς, να αποφανθεί το Δικαστήριο ότι το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης δεν αντίκειται στο να λαμβάνεται υπόψη, για τον καθορισμό, από το κράτος κατοικίας, του εφαρμοστέου στα εισοδήματα ενός υποκειμένου σε φόρο φορολογικού συντελεστή, το σύνολο των εισοδημάτων του κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων που εισέπραξε σ' αυτό το ίδιο κράτος ως μη κάτοικος της χώρας, υπό τον όρον ότι ο ενδιαφερόμενος απολαύει των ιδίων πλεονεκτημάτων και εκπτώσεων που χορηγούνται στους υπηκόους του εν λόγω κράτους.

45 — Προαναφερθείσα απόφαση Humblet, προτάσεις, Rec., σ. 1181, βλ. επίσης, Rec., σ. 1175: «Μπορεί κάλλιστα κανείς να αντιληφθεί ότι, σ' ένα σύστημα προσωπικού φόρου εισοδήματος προσδευτικού χαρακτήρα, μια ειδική πηγή εισοδημάτων λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό του συνόλου των φορολογητέων εισοδημάτων, ίδιως για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, αλλά στη συνέχεια απαλλάσσεται από την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή, ο οποίος, αντιθέτως, εξακολουθεί να εφαρμόζεται στα προερχόμενα από άλλες πηγές εισοδήματα».