

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 30ής Απριλίου 1998 *

1. Τα προδικαστικά ερωτήματα ως προς τα οποία ζητήθηκε από το Δικαστήριο να αποφανθεί στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής υποβλήθηκαν από το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες στο εξής: Gerechtshof). Τα ερωτήματα αυτά υποβλήθηκαν στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε ο F. C. Terhoeve κατά της αποφάσεως του επικεφαλής του τμήματος Particulieren/Ondernemingen buitenland van de Rijksbelastingdienst (τμήμα ιδιωτών/επιχειρήσεων αλλοδαπής της φορολογικής αρχής), η οποία αφορούσε τη συνδυασμένη επιβολή φόρου εισοδήματος και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 1990 κατά το οποίο είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου Κάτω Χωρών.

I — Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

2. Όπως προκύπτει από τα έγγραφα του φακέλου, ο F. C. Terhoeve, προσφεύγων της κύριας δίκης, είναι Ολλανδός υπήκοος, ο οποίος, από την 1η Ιανουαρίου έως τις 6 Νοεμβρίου 1990, κατοικούσε και εργαζόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο, μετατεθείς εκεί από τον εγκατεστημένο στις Κάτω Χώρες εργοδότη του. Από τις 7 Νοεμβρίου του ίδιου έτους και μέχρι το τέλος αυτού ο F. C. Terhoeve κατοίκησε και εργάστηκε στις Κάτω Χώρες.

3. Σύμφωνα με τη διμερή σύμβαση που συνήψαν αυτά τα κράτη μέλη προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα που ο F. C. Terhoeve πραγματοποίησε από την εργασία του στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπέκειντο στον φόρο εισοδήματος στις Κάτω Χώρες. Εντούτοις, τα εισοδήματα αυτά ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική βάση για τον υπολογισμό του ύψους των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης τις οποίες όφειλε για τον χρόνο κατά τον οποίο εργαζόταν μεν στο Ηνωμένο Βασίλειο, εξακολουθούσε όμως να υπόκειται στη νομοθεσία κοινωνικής ασφάλισης των Κάτω Χωρών.

Ενόσω εργαζόταν στην αλλοδαπή, ο F. C. Terhoeve είχε στις Κάτω Χώρες την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής. Για τον λόγο αυτόν τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποίησε στην αλλοδαπή εξακολουθούσαν να υπόκεινται στον φόρο εντός του εν λόγω κράτους μέλους. Από τις 7 Νοεμβρίου 1990, ο προσφεύγων απέκτησε εκ νέου την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου των Κάτω Χωρών.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης στους μισθωτούς, στους μη μισθωτούς και στα μέλη των οικογενειών τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας, όπως ισχύει μετά την έκδοση του κανονισμού (ΕΟΚ) 2001/83 του Συμβουλίου, της

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2ας Ιουνίου 1983¹ (στο εξής: κανονισμός 1408/71), ο F. C. Terhoeve υπέκειτο, καθ' όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους 1990, υποχρεωτικά στην ολλανδική νομοθεσία περί κοινωνικής ασφαλίσεως, παρά το γεγονός ότι εργάστηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά το μεγαλύτερο τμήμα της περιόδου αυτής.

5. Στις 29 Απριλίου 1992 επιβλήθηκαν στον F. C. Terhoeve, στις Κάτω Χώρες, με κοινή πράξη φόρος εισοδήματος και εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για το χρονικό διάστημα μεταξύ 7ης Νοεμβρίου και 31ης Δεκεμβρίου 1990, κατά το οποίο είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής. Τα φορολογητέα εισοδήματα τα οποία είχε πραγματοποιήσει κατά το ως άνω χρονικό διάστημα ανέρχονταν σε 15 658 ολλανδικά φλορίνια (HFL). Από το ποσό αυτό πρέπει να εκπέσουν 9 136 HFL, έκπτωση η οποία ίσχυε κατά τον χρόνο εκείνο, οπότε το υπόλοιπο αποτελεί φορολογική βάση ανερχόμενη σε 6 522 HFL.

Κατόπιν της εφαρμογής φορολογικού συντελεστή 13 % για τον φόρο εισοδήματος και συντελεστή 22,1 % για τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, η διοίκηση ζήτησε από τον F. C. Terhoeve συνολικώς 2 288 HFL, ποσό το οποίο περιελάμβανε φόρο εισοδήματος ανερχόμενο σε 847 HFL και εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως ανερχόμενες σε 1441 HFL. Με τη διάταξη περί παραπομπής το *Gerechtshof* επισημαίνει ότι ο F. C. Terhoeve υπέβαλε, κατ' αρχάς, ένσταση κατά της ως άνω πράξεως επιβολής, αλλά ότι παραιτήθηκε από αυτή στη συνέχεια, οπότε η εν λόγω πράξη κατέστη απρόσβλητη.

6. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του *Gerechtshof* ανάγεται στην κοινή πράξη επιβολής του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως την οποία η φορολογική αρχή απηύθυνε στις 30 Ιουνίου 1992 στον F. C. Terhoeve για το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1990 έως τις 6 Νοεμβρίου 1990, κατά το οποίο αυτός είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής.

7. Ο φόρος εισοδήματος που ζητήθηκε από τον F. C. Terhoeve είχε υπολογιστεί επί φορολογικής βάσεως ανερχομένης σε 16 201 HFL, η οποία αντιπροσωπεύει αποκλειστικά τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποίησε στις Κάτω Χώρες κατά το επίμαχο διάστημα, ήτοι τα εισοδήματα από την προσωπική του εργασία και τα εισοδήματα από τα ακίνητά του.

Αντιθέτως, για να υπολογίσει τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη, εκτός από τα εισοδήματα αυτά, τους μισθούς που ο F. C. Terhoeve είχε εισπράξει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά συνέπεια, κατέληξε, για τον υπολογισμό των εισφορών αυτών, σε φορολογική βάση ανερχόμενη σε 98 201 HFL. Δεδομένου ότι ο ισχύων για τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως συντελεστής του 22,1 % εφαρμόζεται μόνο στο πρώτο κλιμάκιο εισοδημάτων, το οποίο ανερχόταν σε 42 123 HFL για τον χρόνο εκείνον, η φορολογική αρχή ζήτησε ως εκ τούτου το ποσό των 9 309 HFL το οποίο, για το οικονομικό έτος 1990, αποτελούσε το ανώτατο όριο κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών.

8. Από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν εν προκειμένω προκύπτει ότι η ύπαρξη ανώτατου ορίου εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως οφείλεται στο γεγονός ότι το ύψος των παροχών που οι οργανισμοί διαχειρίσεως

1 — ΕΕ L 230, σ. 6.

της κοινωνικής ασφαλίσεως μπορούν να καταβάλουν είναι ανεξάρτητο από τις εισφορές που καταβάλλει ο ενδιαφερόμενος. Καθορίζοντας το εν λόγω ανώτατο όριο, ο Ολλανδός νομοθέτης θέλησε να αποτρέψει το ενδεχόμενο ένα πρόσωπο που πραγματοποιεί πολύ ψηλά εισοδήματα να υποχρεούται να καταβάλλει σημαντικές εισφορές, εκφραζόμενες σε ποσοστό των συνολικών εισοδημάτων του, χωρίς να λαμβάνει, ως αντιστάθμισμα, ανάλογες προς τις εισφορές αυτές παροχές.

9. Οι διάδικοι στην κύρια δίκη διαφωνούν ως προς τον τρόπο υπολογισμού των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως για το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1990 έως τις 6 Νοεμβρίου 1990. Ο εθνικός δικαστής καλείται, πρώτον, να λύσει το ζήτημα κατά πόσον η φορολογική αρχή ενήργησε νομίμως, εφόσον θεωρηθεί ότι τα εισοδήματα από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στο Ηνωμένο Βασίλειο αποτελούν εισοδήματα βάσει των οποίων πρέπει να καταβληθούν εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για το ανωτέρω χρονικό διάστημα. Εάν δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο αυτό ερώτημα, θα πρέπει, στη συνέχεια, να αποφασίσει αν στο ποσό των 42 123 HFL πρέπει να εφαρμοστεί ο συντελεστής του 22,1 %, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι ο F. C. Terhoeve θα πρέπει να καταβάλει το ανώτατο ποσό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, ήτοι 9 309 HFL, ή αν, όπως υποστηρίζει ο ενδιαφερόμενος, το ποσό αυτό πρέπει να μειωθεί ανάλογα με τον αριθμό των ημερών του οικονομικού έτους 1990 τις οποίες αφορά η πράξη βεβαίωσης.

10. Ο F. C. Terhoeve ισχυρίζεται ότι, για το οικονομικό έτος 1990, δεν πραγματοποίησε το σύνολο, μάλιστα δε ούτε καν το μεγαλύτερο μέρος, των εισοδημάτων του στις Κάτω Χώρες και θεωρεί ότι υπέστη έμμεση δυσμενή

διάκριση λόγω ιθαγενείας, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ. Με το δικόγραφο της προσφυγής την οποία άσκησε, ζητεί την ακύρωση της πράξεως βεβαίωσης και τη μείωση της φορολογικής βάσεως, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, σε 16 201 HFL, ποσό το οποίο αντιστοιχεί στα εισοδήματα τα οποία πραγματοποίησε στις Κάτω Χώρες κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα ή, επικουρικά, τη μείωσή της σε 35 804 HFL, ποσό το οποίο προκύπτει από την αναλογική μείωση της μέγιστης φορολογικής βάσεως, η οποία ανερχόταν το έτος εκείνο σε 42 123 HFL, βάσει του αριθμού των ημερών του οικονομικού έτους 1990 τις οποίες αφορά η πράξη βεβαίωσης, ήτοι των ημερών μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1990 και 6ης Νοεμβρίου 1990.

II — Η εθνική νομοθεσία

11. Με τη διάταξη περί παραπομπής, το Gerechtshof εκθέτει ότι το 1990 το σύστημα επιβολής φόρου εισοδήματος και εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως τροποποιήθηκε ριζικά χάριν απλουστεύσεως. Από το έτος αυτό, η βεβαίωση του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως γίνεται με κοινή πράξη. Κατά γενικό κανόνα, η φορολογική βάση η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως συμπίπτει με τη φορολογική βάση για τον φόρο εισοδήματος, ενώ η βεβαίωση των εισφορών και η βεβαίωση του φόρου εισοδήματος συνδέονται στενά μεταξύ τους, εφόσον οι εισφορές επιβάλλονται μόνον επί του πρώτου κλιμακίου των εισοδημάτων που αποτελούν τη βάση για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

12. Το άρθρο 62 του Wet op de inkomstenbelasting (νόμου περί φόρου εισοδήματος) ορίζει ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο είχε διαδοχικά την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, υποβλήθηκε δύο φορές χωριστά στη φορολογία εισοδήματος: την πρώτη φορά για το σύνολο των εισοδημάτων που πραγματοποίησε κατά το διάστημα κατά το οποίο είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και τη δεύτερη φορά για τα εισοδήματα που πραγματοποίησε στις Κάτω Χώρες κατά τον χρόνο κατά τον οποίο είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής. Δεδομένου ότι καθ' όλο αυτό το έτος ο φορολογούμενος εξακολούθησε να υπόκειται στη νομοθεσία περί κοινωνικής ασφάλισης των Κάτω Χωρών, έγιναν επίσης δύο χωριστές βεβαιώσεις εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Ο νόμος δεν προβλέπει καμία έκπτωση, κατ' αναλογία προς το οικείο χρονικό διάστημα, από το πρώτο κλιμάκιο των εισοδημάτων που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος, το οποίο κλιμάκιο αντιστοιχεί στη φορολογική βάση η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.

13. Η επιβολή των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης διέπεται από τον Wet financiering volksverzekeringen (νόμο περί χρηματοδότησης των κοινωνικών ασφαλίσεων). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του εν λόγω νόμου, τα εισοδήματα επί των οποίων οφείλονται οι εισφορές συμπίπτουν με το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων ή, ενδεχομένως, με τα φορολογητέα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στις Κάτω Χώρες. Το άρθρο αυτό δεν διατυπώνει κανένα κανόνα σχετικά με την επιβολή των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στην περίπτωση κατά την οποία ο υπαγόμενος υποχρεωτικά σε σύστημα κοινωνικής ασφάλισης πραγματοποιεί εισοδήματα τα οποία δεν φορολογούνται στις Κάτω Χώρες. Πάντως, το άρθρο 6 της Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen του 1990 (εκτελεστικής κανονιστικής αποφάσεως για την επιβολή εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων), που

αποτελεί την εκτελεστική απόφαση του νόμου αυτού, διευρύνει την έννοια των εισοδημάτων επί των οποίων οφείλονται οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, καθόσον ορίζει ότι ο ασφαλισμένος λόγω δραστηριοτήτων των οποίων το προϊόν δεν υπόκειται στον φόρο εισοδήματος θεωρείται, για την επιβολή των εισφορών, ως υποκείμενος στον φόρο εισοδήματος και ως προς τα εισοδήματα αυτά. Τα καθαρά έσοδα που αντλούν τα πρόσωπα αυτά από δραστηριότητες λόγω των οποίων είναι ασφαλισμένα προστίθενται, για τον υπολογισμό των εισφορών, στα εισοδήματα τα οποία πραγματοποιούνται στην ημεδαπή και υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος.

14. Στην πράξη, η νομοθεσία αυτή έχει ως συνέπεια ότι για το πρόσωπο το οποίο, κατά το ίδιο ημερολογιακό έτος, υπήχθη στη φορολογία εισοδήματος στις Κάτω Χώρες διαδοχικά ως φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής και ως φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής, ή αντιστρόφως, γίνονται δύο βεβαιώσεις φόρου σε συνδυασμό. Για τους φορολογούμενους οι οποίοι εξακολουθούν να είναι ασφαλισμένοι δυνάμει του γενικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, εκάστη των εν λόγω βεβαιώσεων λαμβάνει υπόψη την υψηλότερη φορολογική βάση επί της οποίας υπολογίζονται οι εισφορές. Ανάλογα με τις συνθήκες κάθε υποθέσεως, το σύστημα αυτό μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι το συνολικό ποσό των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που υποχρεούται να καταβάλει ο φορολογούμενος υπερβαίνει το ανώτατο ποσό το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή εισφοράς στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος. Η περίπτωση του F. C. Terhoeve αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα των ανεπιθύμητων αυτών συνεπειών: για το οικονομικό έτος 1990 αυτός πρέπει να καταβάλει, ως εισφορές για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής, το ποσό των 9 309 HFL, το οποίο αντιπροσωπεύει το ανώτατο όριο των εισφορών ενός πλήρους έτους και το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή του 22,1 % στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος, το

οποίο για το έτος εκείνο είχε οριστεί σε 42 123 HFL, και, ως εισφορές για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής, το πρόσθετο ποσό των 1 441 HFL. Εάν όμως ο F. C. Terhoeve είχε, καθ' όλη τη διάρκεια του έτους αυτού, την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής που υπάγεται στο ίδιο αυτό ολλανδικό καθεστώς κοινωνικής ασφάλισης, το μέγιστο ποσό το οποίο θα όφειλε να καταβάλει ως εισφορές θα ήταν το ανώτατο αυτό όριο των 9 309 HFL. Είναι αληθές ότι το μειονέκτημα αυτό μπορεί να αντισταθμιστεί, κατά τις περιστάσεις, από το γεγονός ότι τα εισοδήματα που αφορούν κάθε περίοδο υπόκεινται χωριστά στον φόρο εισοδήματος, πράγμα που ενδέχεται να έχει ως συνέπεια την εφαρμογή λιγότερο υψηλών φορολογικών συντελεστών.

2) α) Προκύπτει από τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, ειδικότερα από τα άρθρα 7 και 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ και το άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68 [2], ότι, κατά την εφαρμογή νομοθετικής ρυθμίσεως η οποία, στο πλαίσιο της πράξεως επιβολής εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων, έχει δυσμενείς συνέπειες για τους διακινούμενους από και προς τη χώρα, πρέπει να θεωρηθεί ότι τεκμαίρεται ότι τα δυσμενή αποτελέσματα αφορούν κυρίως υπηκόους άλλων κρατών;

β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 2 α', πρόκειται συναφώς για μαχητό ή για αμάχητο τεκμήριο;

III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Για να λύσει τη διαφορά της οποίας επιλήφθηκε, το *Gerechshof* υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων:

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

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

δ) Αν το κοινοτικό δίκαιο θέτει προϋποθέσεις ως προς την ανατροπή του τεκμηρίου αυτού, ποια είναι η

2 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 1612/68 του Συμβουλίου, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ L 257, σ. 2).

σημασία που πρέπει στην παρούσα υπόθεση να αποδοθεί στις ακόλουθες περιστάσεις:

- η καθής δημόσια αρχή υποστήριξε ότι η — πολύ ευρύτερη κατηγορία — των κατοικούντων στην αλλοδαπή υποκειμένων στον φόρο αποτελείται περίπου κατά το ήμισυ από ημεδαπούς, χωρίς να προσκομίσει τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται ο ισχυρισμός αυτός·
 - ο προσφεύγων, ο οποίος υποστηρίζει ότι υφίσταται έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, δεν αντέκρουσε την ορθότητα του προαναφερθέντος ισχυρισμού της αρχής· και
 - η καθής δημόσια αρχή έχει προφανώς μεγαλύτερη ευχέρεια από τον προσφεύγοντα να συγκεντρώσει τα στοιχεία με τα οποία μπορεί ενδεχομένως να ανατραπεί το προαναφερθέν τεκμήριο;
- 3) Υφίσταται κανόνας κοινοτικού δικαίου ο οποίος, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν πρόκειται για (έμμεση) δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιβάλλει σε εργαζόμενο ο

οποίος κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους μεταφέρει την κατοικία του από αυτό το κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ή αντιστρόφως μεγαλύτερη εισφορά γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων κατά το έτος της αποδημίας απ' ό,τι σε εργαζόμενο ο οποίος, υπό τις ίδιες κατά τα λοιπά περιστάσεις, διατηρεί καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την κατοικία του σε ένα κράτος μέλος;

- 4) Εάν η επιβολή μεγαλύτερης εισφοράς, κατά την έννοια του προηγούμενου ερωτήματος, αντίκειται κατ' αρχήν προς το άρθρο 7 ή το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΟΚ ή προς ορισμένους άλλους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, μπορεί το μέτρο αυτό να δικαιολογείται από μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες περιστάσεις, θεωρούμενες μεμονωμένως ή σε αλληλεξάρτηση μεταξύ τους:
- το μέτρο απορρέει από μια νομοθετική ρύθμιση η οποία επιδιώκει, χάριν απλοποιήσεως της επιβολής φόρου, την σε σημαντικό βαθμό, αν και όχι πλήρως, έκδοση κοινής πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος και εισφοράς γενικών κοινωνικών ασφαλίσεων·
 - λύσεις οι οποίες, υφισταμένης αυτής της αλληλεξαρτήσεως, αποτρέπουν την εν λόγω επιβολή μεγαλύτερης εισφοράς, συνεπάγονται τεχνικής φύσεως προβλήματα εφαρμογής ή το ενδεχόμενο υπερβολικής αντισταθμίσεως·

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

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

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

6) α) Αν στην παρούσα περίπτωση θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υφίσταται παράβαση ορισμένου κανόνα του κοινοτικού δικαίου, οφείλει ο εθνικός

δικαστής να εξαλείψει την παράβαση αυτή, ακόμη και αν αυτό συνεπάγεται κατ' ανάγκη επιλογή μεταξύ διαφόρων λύσεων οι οποίες ως προς τα συγκεκριμένα στοιχεία τους παρουσιάζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα;

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

IV — Η κοινοτική νομοθεσία

16. Το άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ ³ ορίζει, στο πρώτο εδάφιο, τα εξής:

«Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας Συνθήκης και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεών της, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας.»

3 — Τροποποιηθέν με το άρθρο Ζ, σημείο 8 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, που υπογράφηκε στο Μάαστριχτ στις 7 Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ C 191, σ. 1).

Το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης ορίζει τα εξής:

ακόμη και αν κατοικεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, ή αν η επιχείρηση ή ο εργοδότης που το απασχολεί έχει την έδρα της ή την κατοικία του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους·

«2. [Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας] συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.»

(...).»

17. Ο τίτλος II του κανονισμού 1408/71 περιλαμβάνει πλήρες σύστημα κανόνων άρσεως συγκρούσεως που παρέχουν τη δυνατότητα προσδιορισμού της εφαρμοστέας νομοθεσίας στα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Το άρθρο 13 του κανονισμού ορίζει τα εξής:

Το άρθρο 14 του κανονισμού, το οποίο εκθέτει τους ειδικούς κανόνες που ισχύουν για τα πρόσωπα που ασκούν μισθωτή δραστηριότητα εκτός από τους ναυτικούς ορίζει, όσον αφορά την υπόθεση αυτή, τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 14 γ, τα πρόσωπα για τα οποία ισχύει ο παρών κανονισμός υπόκεινται στη νομοθεσία ενός μόνον κράτους μέλους. Η νομοθεσία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος τίτλου.

«Ο κανών του άρθρου 13, παράγραφος 2, στοιχείο α', ισχύει με την επιφύλαξη των εξής εξαιρέσεων και ειδικών περιπτώσεων:

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 14 μέχρι 17:

α) το πρόσωπο που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος κράτους μέλους υπόκειται στη νομοθεσία του κράτους αυτού,

1. α) το πρόσωπο που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος ενός κράτους μέλους σε επιχείρηση, στην οποία κανονικά υπάγεται και η οποία τον αποσπά στο έδαφος άλλου κράτους μέλους προς εκτέλεση εργασίας για λογαριασμό της, εξακολουθεί να υπόκειται στην νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους, υπό τον όρον ότι η προβλεπόμενη διάρκεια της εργασίας αυτής δεν υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες και ότι δεν αποστέλλεται σε αντικατάσταση άλλου εργαζομένου, του οποίου έληξε η περίοδος αποσπάσεως·

β) αν η διάρκεια της προς εκτέλεση εργασίας παρατείνεται λόγω απροβλέπτων συνθηκών πέραν της διάρκειας που προβλέφθηκε αρχικά και υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, εξακολουθεί να ισχύει η νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους μέχρι τέλους της εργασίας αυτής, υπό τον όρον ότι η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους, στο έδαφος του οποίου είναι αποσπασμένος ο εργαζόμενος, ή ο οργανισμός που ορίζεται από την αρχή αυτή θα έχει παράσχει τη συναίνεσή του· η συναίνεση αυτή πρέπει να ζητηθεί πριν λήξει η αρχική περίοδος των δώδεκα μηνών. Η συναίνεση αυτή πάντως δεν δύναται να δοθεί για περίοδο υπερβαίνουσα τους δώδεκα μήνες·

2. Απολαύει των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.

(...)»

V — Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων

19. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο προσφεύγων της κύριας δίκης, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Η καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή γνωστοποίησε στο Δικαστήριο ότι δεν θα κατέθετε παρατηρήσεις και ότι υιοθετούσε τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η κυβέρνηση της. Κατά την προφορική διαδικασία, στις 17 Μαρτίου 1998, παρέστησαν οι εκπρόσωποι του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής.

(...)»

18. Άλλωστε, το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68 ορίζει τα εξής:

Επί του πρώτου ερωτήματος

«1. Ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους δεν δύναται στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών, να έχει, λόγω της ιθαγενείας του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζομένους, ως προς τους όρους απασχολήσεως και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση, την επαγγελματική επανένταξη ή την επαναπασχόληση αν έχει καταστεί άνεργος.

20. Από το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής συνάγω ότι, με το πρώτο ερώτημά του, το *Gerechtshof* ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν ένας εργαζόμενος μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου περί της ελεύθερης κυκλοφορίας κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια, εφόσον η επιχείρηση η

οποία τον απασχολεί και η οποία έχει την έδρα της εντός του εν λόγω κράτους μέλους τον απέσπασε προς εκτέλεση εργασίας εντός άλλου κράτους μέλους για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους. Το Gerechtshof προσθέτει ότι τα εισοδήματα που απέκτησε ο εν λόγω εργαζόμενος κατά το οικείο χρονικό διάστημα δεν πραγματοποιήθηκαν ως επί το πλείστον σε ένα από τα δύο αυτά κράτη μέλη.

21. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι οι πολίτες ενός κράτους μέλους μπορούν να επικαλεστούν τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου κατά του κράτους του οποίου έχουν την ιθαγένεια εφόσον ασκούν ή έχουν ασκήσει οικονομικές δραστηριότητες εντός άλλου κράτους μέλους. Αυτό ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση του, εφόσον είναι Ολλανδός υπήκοος ο οποίος κατοίκησε και εργάστηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο.

22. Η Ολλανδική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, προσθέτοντας ότι η διευκρίνιση του αιτούντος δικαστηρίου ότι το 1990 ο ενδιαφερόμενος δεν είχε πραγματοποιήσει το εισόδημά του ως επί το πλείστον σε ένα από τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη είναι άνευ σημασίας για την απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα αυτό.

23. Η Επιτροπή φρονεί ότι η περίπτωση του F. C. Terhoeve παρουσιάζει επαρκή σημαία συνδέσεως με το κοινοτικό δίκαιο. Όταν μετέβη στο Ηνωμένο Βασίλειο για να κατοικήσει και να εργασθεί στο κράτος αυτό, ο ενδιαφερόμενος άσκησε το δικαίωμά του για ελεύθερη κυκλοφορία, πράγμα το οποίο αρκεί για να διαφοροποιήσει την περίπτωση του από αυτήν των λοιπών κοινοτικών υπηκόων οι οποίοι ουδέποτε άσκησαν το δικαίωμα αυτό.

24. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής. Άλλωστε, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει, με πολλές αποφάσεις, ότι ο υπήκοος κράτους μέλους ο οποίος άσκησε μια από τις ελευθερίες που παρέχει η Συνθήκη μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου έναντι του κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια. Έτσι, με την απόφαση Knoors ⁴, η οποία αφορούσε την περίπτωση Ολλανδού υπηκόου ο οποίος επιθυμούσε να εγκατασταθεί στις Κάτω Χώρες επικαλούμενος επαγγελματικά προσόντα τα οποία είχε αποκτήσει στο Βέλγιο, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί εγκατάστασης και παροχής υπηρεσιών δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε καθαρά εσωτερικές καταστάσεις ενός κράτους μέλους, πάντως η αναφορά του άρθρου 52 στους «υπηκόους ενός κράτους μέλους» που επιθυμούν να εγκατασταθούν «στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους» δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε να αποκλειστούν από τις ευεργετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου οι ίδιοι οι υπήκοοι συγκεκριμένου κράτους μέλους, όταν αυτοί, επειδή είχαν συνήθη διαμονή στο έδαφος άλλου κράτους μέλους και απέκτησαν εκεί επαγγελματικά προσόντα που αναγνωρίζονται από τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, βρίσκονται, έναντι του κράτους καταγωγής τους, σε κατάσταση παρόμοια με αυτή όλων όσοι απολαύουν των δικαιωμάτων και ελευθεριών που εξασφαλίζει η Συνθήκη.

Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την κρίση αυτή με την απόφαση Bouchoucha ⁵· την επανέλαβε με την απόφαση Kraus ⁶, με την οποία προσέθεσε ότι η ίδια συλλογιστική πρέπει να ισχύσει όσον αφορά το άρθρο 48 της Συνθήκης· την επανέλαβε με την απόφαση

⁴ — Απόφαση της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78 (Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 169, σκέψη 24).

⁵ — Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1990, C-61/89 (Συλλογή 1990, σ. I-3551, σκέψη 13).

⁶ — Απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92 (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψεις 15 και 16).

Scholz ⁷, με την οποία επιβεβαίωσε ότι κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τύπου 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 του άρθρου 48 της Συνθήκης. Τέλος, με την απόφαση Asscher ⁸, το Δικαστήριο έκρινε ότι η νομολογία αυτή έχει εφαρμογή στον υπήκοο κράτους μέλους ο οποίος ασκεί μη έμμοθη δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους, όπου και κατοικεί, οπότε μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 52 της Συνθήκης έναντι του κράτους καταγωγής του, στο έδαφος του οποίου ασκεί άλλη μη έμμοθη δραστηριότητα.

25. Το Δικαστήριο ακολούθησε την ίδια οδό στην απόφαση Broekmeulen ⁹, κρίνοντας ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, θεμελιώδεις εντός του συστήματος της Κοινότητας ελευθερίες, που εξασφαλίζονται από τα άρθρα 3, στοιχείο γ', 48, 52 και 59 της Συνθήκης, δεν θα πραγματοποιούνταν πλήρως αν τα κράτη μέλη μπορούσαν να αρνηθούν την ευνοϊκή μεταχείριση των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου σε όσους από τους υπηκόους τους έχουν κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχονται στον τομέα της κυκλοφορίας και της εγκαταστάσεως.

26. Η περίπτωση του F. C. Terhoeve είναι εντελώς διαφορετική από την περίπτωση του H. Werner, Γερμανού υπηκόου, ο οποίος είχε αποκτήσει όλα τα δικαιώματά του και τα επαγγελματικά του προσόντα στη Γερμανία, όπου άσκησε ανέκαθεν την επαγγελματική

του δραστηριότητα. Στην περίπτωση του H. Werner, το μόνο στοιχείο αλλοδαπότητας συνίστατο στην κατοικία του στις Κάτω Χώρες, λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι επρόκειτο για καθαρώς εσωτερική κατάσταση ενός κράτους μέλους στην οποία δεν είχε εφαρμογή το άρθρο 52 της Συνθήκης ¹⁰. Στην υπό κρίση υπόθεση αντιθέτως, ο F. C. Terhoeve, ο οποίος έχει την Ολλανδική ιθαγένεια, άσκησε το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας που του αναγνωρίζει η Συνθήκη αφότου μετέβη στο Ηνωμένο Βασίλειο για να εργασθεί εκεί, μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 6ης Νοεμβρίου 1990, για λογαριασμό της επιχειρήσεώς του, η οποία έχει την έδρα της στις Κάτω Χώρες, χώρα στην οποία επέστρεψε στη συνέχεια για να εξακολουθήσει να ασκεί εκεί μισθωτή δραστηριότητα.

27. Για τον λόγο αυτόν φρονώ ότι ο F. C. Terhoeve μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων κατά του κράτους καταγωγής του, ενώ στερείται σημασίας συναφώς το ζήτημα αν, κατά το οικείο χρονικό διάστημα, πραγματοποίησε το εισόδημά του ως επί το πλείστον εντός ενός από τα δύο αυτά κράτη μέλη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

28. Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η βαλλόμενη ολλανδική νομοθεσία συνεπάγεται έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας, καθόσον πλήττει κυρίως υπηκόους άλλων κρατών μελών. Η νομοθεσία αυτή προβλέπει ότι στον

7 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92 (Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψη 9).

8 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

9 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1981, 246/80 (Συλλογή 1981, σ. 2311, σκέψη 20).

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

εργαζόμενο ο οποίος βρίσκεται σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτή στην οποία βρισκόταν ο F. C. Terhoeve το 1990 επιβάλλονται, αφενός, ο φόρος εισοδήματος σε συνδυασμό με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και, αφετέρου, ο φόρος εισοδήματος σε συνδυασμό με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής, σύστημα το οποίο μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι το ύψος των εισφορών που θα πρέπει να καταβάλει για το έτος αυτό θα υπερβαίνει το ανώτατο όριο των εισφορών τις οποίες θα όφειλε εάν είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής καθ' όλη τη διάρκεια του ιδίου έτους.

29. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι η νομοθεσία αυτή, η οποία εφαρμόζεται ανεξαρτήτως ιθαγενείας αλλά διακρίνει αναλόγως της κατοικίας, ενέχει δυσμενή διάκριση. Ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση καταβολής, καθ' όλο το έτος, εισφορών κοινωνικής ασφάλισης το ύψος των οποίων υπερβαίνει το ανώτατο όριο κατ' έτος του επιβάλλεται λόγω της αλλαγής κατοικίας του, η οποία συνεπάγεται μεταβολή της φορολογικής του καταστάσεως, εφόσον παύει να είναι φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής και καθίσταται φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής, ή αντιστρόφως. Κατά τον προσφεύγοντα, η μεταβολή αυτή δεν θα έπρεπε να έχει καμία συνέπεια για τις εισφορές εφόσον, καθ' όλον το έτος, υπαγόταν υποχρεωτικά στο γενικό σύστημα ολλανδικών κοινωνικών ασφαλίσεων. Εντούτοις, επειδή κατά το ίδιο έτος, για το οποίο χρειάστηκε να καταβάλει 1 441 HFL και 9 309 HFL για εισφορές, είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής, του επιφυλάχθηκε μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη του φορολογουμένου ο οποίος διατήρησε την ιδιότητα του κατοίκου ημεδαπής καθ' όλο το έτος, εφόσον το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε να απαι-

τηθεί από τον τελευταίον αυτόν είναι 9 309 HFL, ποσό το οποίο αποτελούσε το ανώτατο όριο εισφορών για το οικονομικό έτος 1990.

Κατά τον προσφεύγοντα, η βαλλόμενη νομοθεσία εφαρμόζεται κυρίως στους διακινούμενους εργαζομένους, κατηγορία η οποία αποτελείται ως επί το πλείστον από υπηκόους άλλων κρατών μελών, οι ίδιοι δε αυτοί διακινούμενοι εργαζόμενοι θα υποχρεωθούν να καταβάλουν στο γενικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης υψηλότερες εισφορές από το ανώτατο όριο που ισχύει για κάθε έτος.

30. Η Ολλανδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι οι διακινούμενοι εργαζόμενοι δεν υφίστανται δυσμενή μεταχείριση παρά μόνον εφόσον συντρέχουν ορισμένες συγκεκριμένες περιστάσεις και ότι η επιβολή εισφορών στο γενικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται. Προς τούτο πρέπει να ληφθεί υπόψη από κοινού η επιβολή του φόρου εισοδήματος και η επιβολή των εισφορών. Σε αντίθεση προς τις εισφορές στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης των μισθωτών εργαζομένων, οι εισφορές στο γενικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης στηρίζονται στην αρχή της αλληλεγγύης και παρουσιάζουν ορισμένες ομοιότητες με τους φόρους. Για τον λόγο αυτό βεβαιώνονται από κοινού με τον φόρο εισοδήματος και η φορολογική βάση είναι η ίδια και στις δύο περιπτώσεις· η φορολογική αυτή βάση δεν περιορίζεται στους μισθούς ή τις αποδοχές, αλλά περιλαμβάνει όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων.

Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί, στη συνέχεια, ότι αυτό που διακυβεύεται εν προκειμένω είναι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, τμήμα

του οποίου αποτελούν οι διατάξεις που διέπουν την είσπραξη των κεφαλαίων που προορίζονται για το γενικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Προσθέτει ότι, ανάλογα με τις πολλαπλές ατομικές περιστάσεις, το σύστημα μπορεί να έχει ευμενείς ή δυσμενείς συνέπειες. Για παράδειγμα, το σύστημα αποδεικνύεται ευνοϊκό όταν η προοδευτικότητα του φόρου εισοδήματος αμβλύνεται λόγω του ότι αυτός βεβαιώθηκε δύο φορές σε ένα έτος. Τέλος, η κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ουδόλως αποδεικνύεται ότι τα μειονεκτήματα του εν λόγω συστήματος φορολογικής επιβολής επηρεάζουν πρωτίστως τους υπηκόους άλλων κρατών μελών και ότι, στην πραγματικότητα, τα πρόσωπα τα οποία πλήττονται είναι, ως επί το πλείστον, Ολλανδοί υπήκοοι.

31. Η Επιτροπή φρονεί ότι η επίμαχη ολλανδική νομοθεσία δεν δημιουργεί καμία δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

32. Μπορώ να πω ευθύς εξ αρχής ότι συμφωνώ με την Επιτροπή όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι η επίδικη ολλανδική νομοθεσία δεν συνεπάγεται έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.

33. Θα ήθελα να υπενθυμίσω εκ προοιμίου ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 6 της Συνθήκης, το οποίο καθιερώνει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνον σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απα-

γόρευση των διακρίσεων¹¹. Στον τομέα όμως της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως τέθηκε σε εφαρμογή και εξειδικεύθηκε με το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης, το οποίο προβλέπει την κατάργηση κάθε διακρίσεως όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται εν προκειμένω προσφυγή στο άρθρο 6 της Συνθήκης για να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το *Gerechthshof*.

34. Νομίζω ότι δεν χρειάζεται προσφυγή ούτε στο άρθρο 7, παράγραφος 2, του κανονισμού 1612/68, στο οποίο παρέπεμψε επίσης το αιτούν δικαστήριο. Πράγματι, η διάταξη αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να παρέχουν στους υπηκόους εργαζομένους άλλων κρατών μελών τα ίδια κοινωνικοασφαλιστικά και φορολογικά πλεονεκτήματα με αυτά τα οποία χορηγούν στους δικούς τους υπηκόους. Το ζήτημα που αποτελεί τον πυρήνα της παρούσας υποθέσεως αφορά εντούτοις το ποσό το οποίο ο F. C. Terhoeve οφείλει να καταβάλει στο πλαίσιο των εισφορών στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως των Κάτω Χωρών. Καίτοι είναι αληθές ότι το ποσό αυτό υπολογίζεται επί του πρώτου κλιμακίου της φορολογικής βάσεως που ισχύει για τον φόρο εισοδήματος, εξακολουθεί εντούτοις να αποτελεί εισφορά σε σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως κράτους μέλους. Για τον λόγο αυτό, στην περίπτωση κατά την οποία θα έπρεπε, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του *Gerechthshof*, να

11 — Απόφαση Scholz, παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 6· της 17ης Μαΐου 1994, C-18/93, *Corsica Ferries* (Συλλογή 1994, σ. I-1783, σκέψη 19), και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, *Σκαναβία* και *Χρυσανθακόπουλος* (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 20).

ληφθεί υπόψη διάταξη διαφορετική από το άρθρο 48 της Συνθήκης, φρονώ ότι η καταλληλότερη νομική βάση είναι το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71, το οποίο διατυπώνει τη θεμελιώδη αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως.

35. Όπως προκύπτει επίσης από τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως της Συνθήκης απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα. Δεν αποκλείεται, επομένως, κριτήρια όπως ο τόπος καταγωγής ή η κατοικία του εργαζομένου να μπορούν, ανάλογα με τις περιστάσεις, να ισοδυναμούν, ως προς το πρακτικό τους αποτέλεσμα, με διάκριση λόγω ιθαγενείας που απαγορεύεται από τη Συνθήκη ¹².

36. Στις υποθέσεις στο πλαίσιο των οποίων το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως προς την ύπαρξη έμμεσης διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, τη διάκριση είχε προκαλέσει κατά κανόνα το κριτήριο της κατοικίας, εφόσον πρόκειται για προϋπόθεση την οποία πληρούν ευχερέστερα οι ημεδαποί απ' ό,τι οι διακινούμενοι εργαζόμενοι, υπήκοοι άλλων κρατών μελών ¹³. Στο ίδιο αυτό κριτήριο στηρίζονται οι σκέψεις που διατυπώνει το εθνικό δικαστήριο με τη

διάταξη περί παραπομπής και οι παρατηρήσεις που ο προσφεύγων της κύριας δίκης κατέθεσε ως προς το ζήτημα αυτό.

37. Παρατηρώ πάντως ότι, για να πλήξει η εφαρμογή της βαλλόμενης ολλανδικής νομοθεσίας τον εργαζόμενο ο οποίος ασκεί το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, πρέπει να πληρούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις: ο εργαζόμενος αυτός είχε, κατά το ίδιο ημερολογιακό έτος, την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και κατέστη στη συνέχεια φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής στις Κάτω Χώρες, ή αντιστρόφως, και — δεύτερη αλλά όχι λιγότερο σημαντική προϋπόθεση — εξακολούθησε να υπάγεται στο γενικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως των Κάτω Χωρών καίτοι εργάστηκε και κατοίκησε σε άλλο κράτος μέλος.

38. Ο γενικός κανόνας που παρέχει τη δυνατότητα προσδιορισμού της νομοθεσίας περί κοινωνικής ασφαλίσεως που έχει εφαρμογή σε διακινούμενο εργαζόμενο διατυπώνεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού 1408/71. Κατά τον κανόνα αυτόν, ο εργαζόμενος που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος κράτους μέλους υπόκειται στη νομοθεσία του κράτους αυτού, ακόμη και αν κατοικεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους ή αν η επιχείρηση ή ο εργοδότης που τον απασχολεί έχει την έδρα της ή την κατοικία του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

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

13 — Αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1986, 41/84, Pinna (Συλλογή 1986, σ. 1) της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779) της 10ης Νοεμβρίου 1992, C-326/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-5517) της 10ης Μαρτίου 1993, C-111/91, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-817) της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225) της 12ης Ιουνίου 1997, C-266/95, García (Συλλογή 1997, σ. I-3279), και της 27ης Νοεμβρίου 1997, C-57/96, Meints (Συλλογή 1997, σ. I-6689).

39. Σύμφωνα με τον γενικό αυτό κανόνα, ο διακινούμενος εργαζόμενος υπόκειται στη νομοθεσία περί κοινωνικής ασφαλίσεως του κράτους μέλους στο οποίο εργάζεται. Συνάγω συναφώς το συμπέρασμα ότι οι υπήκοοι άλλων κρατών μελών οι οποίοι εργάζονται

στις Κάτω Χώρες για ένα μέρος του έτους και οι οποίοι πρόκειται, στη συνέχεια, να εργαστούν σε άλλο κράτος μέλος δεν θα υποστούν καμία ζημία από την εφαρμογή της βαλλομένης νομοθεσίας, εφόσον θα παύσουν να υπόκεινται στην ολλανδική νομοθεσία περί κοινωνικής ασφάλισης αφότου θα αρχίσουν να εργάζονται εντός του εν λόγω άλλου κράτους μέλους και θα οφείλουν εισφορές μόνο για τον χρόνο κατά τον οποίο υπέκειντο στη νομοθεσία αυτή. Το ίδιο θα συμβεί με τους εργαζομένους οι οποίοι θα έλθουν να εργαστούν στις Κάτω Χώρες αφού έχουν εργασθεί για ένα μέρος του έτους εντός άλλου κράτους μέλους. Πρόκειται για τις πλέον χαρακτηριστικές περιπτώσεις διακινουμένων εργαζομένων οι οποίοι είναι, ως επί το πλείστον, υπήκοοι άλλων κρατών μελών.

40. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71 προβλέπει ρητώς εξαίρεση από τον γενικό αυτό κανόνα για την περίπτωση του υπηκόου κράτους μέλους τον οποίο αποσπά η επιχείρησή του υπό τις συνθήκες υπό τις οποίες αποσπάσθηκε ο F. C. Terhoeve. Από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 162 της διοικητικής επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων για την κοινωνική ασφάλιση των διακινουμένων εργαζομένων¹⁴ προκύπτει ότι η εξαίρεση αυτή αποσκοπεί «(...) στην αποφυγή, τόσο για τους εργαζομένους όσο και για τους εργοδότες και τους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως, των διοικητικών επιπλοκών που θα μπορούσαν να προκύψουν από την εφαρμογή του γενικού κανόνα που θέτει το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχείο α' ή γ', του εν λόγω κανονισμού, εφόσον πρόκειται για περιόδους απασχολήσεως σύντομης διάρκειας σε ένα κράτος μέλος (...) άλλο από αυτό στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή εγκατάσταση».

41. Νομίζω ότι οι διακινούμενοι εργαζόμενοι οι οποίοι θα θιγούν ενδεχομένως από την εφαρμογή της βαλλομένης ολλανδικής νομοθεσίας θα είναι, ως επί το πλείστον, μισθωτοί εργαζόμενοι οι οποίοι απασχολούνται στο έδαφος των Κάτω Χωρών σε επιχείρηση που έχει την έδρα της εντός του κράτους αυτού και τους οποίους η εν λόγω επιχείρηση έχει αποσπάσει για την εκτέλεση εργασίας περιορισμένης και σχετικώς σύντομης διάρκειας στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

Στην περίπτωση αυτή, οι εν λόγω αποσπασμένοι εργαζόμενοι θα εξακολουθήσουν, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71, να υπόκεινται στην ολλανδική νομοθεσία περί κοινωνικής ασφαλίσεως καθ' όλη τη διάρκεια της εργασίας τους εντός άλλου κράτους μέλους, πράγμα το οποίο θα έχει ως συνέπεια ότι, κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας που ισχύει από το 1990, οι ως άνω εργαζόμενοι θα υποβληθούν δύο φορές στον φόρο εισοδήματος σε συνδυασμό με τις εισφορές στο γενικό σύστημα των κοινωνικής ασφαλίσεως και ότι θα υποχρεωθούν ενδεχομένως, όπως ο F. C. Terhoeve, να καταβάλουν εισφορές των οποίων το ύψος υπερβαίνει το μέγιστο ποσό το οποίο θα όφειλαν εάν δεν είχαν ασκήσει το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας.

42. Διαισθάνομαι ότι στην κατάσταση αυτή θα βρεθούν, κατά γενικό κανόνα, εργαζόμενοι που έχουν την ολλανδική ιθαγένεια. Εν πάση περιπτώσει, ουδόλως μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η προκειμένη περίπτωση αφορά διάταξη του εθνικού δικαίου ικανή να πλήξει, έστω δυνητικά, πρωτίστως τους εργαζομένους υπηκόους άλλων κρατών μελών. Για τον λόγο αυτόν δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι ενέχει έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας.

¹⁴ — Απόφαση της 31ης Μαΐου 1996, για την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, και του άρθρου 14β, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, σχετικά με την εφαρμοστέα νομοθεσία στους αποσπασμένους εργαζομένους (ΕΕ L 241, σ. 28).

43. Εντούτοις, ανακύπτει το ερώτημα αν ένα κράτος μέλος μπορεί να υποχρεώσει εργαζόμενο ο οποίος βρίσκεται στη θέση του F. C. Terhoeve να καταβάλει στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης εισφορές των οποίων το ύψος υπερβαίνει το ανώτατο όριο στο οποίο θα υπέκειτο αν, κατά τον οικείο χρόνο, δεν είχε ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας. Αυτό είναι ακριβώς το αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος.

Επί του τρίτου ερωτήματος

44. Με το τρίτο αυτό ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει σε κράτος μέλος να υποχρεώσει σε κοινοτικό υπήκοο ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, έστω και αν πρόκειται για δικό του υπήκοο, να καταβάλει σε σύστημα κοινωνικής ασφάλισης εισφορές των οποίων το ύψος υπερβαίνει το ανώτατο όριο που ισχύει για τους εργαζομένους οι οποίοι δεν άσκησαν το δικαίωμα αυτό.

45. Ο προσφεύγων της κύριας δίχης φρονεί ότι η αύξηση των φορολογικών επιβαρύνσεων των ασκούντων το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματος αυτού.

46. Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι εισφορές τις οποίες οφείλει να καταβάλει ο εργαζόμενος στην υποθετική περίπτωση

την οποία αφορά το προδικαστικό ερώτημα όταν μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος δεν είναι υψηλότερες σε όλες τις περιπτώσεις και ότι, ακόμη και αν συνέβαινε αυτό, οι δυσμενείς συνέπειες παράγονται αποκλειστικά για την οικονομική χρήση η οποία αφορά το ημερολογιακό έτος κατά το οποίο ο εργαζόμενος κατοικούσε προσωρινώς στην αλλοδαπή.

47. Η Επιτροπή φρονεί ότι η βαλλόμενη ολλανδική νομοθεσία ή, τουλάχιστον, ο τρόπος εφαρμογής της συνεπάγεται, έναντι των εργαζομένων οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κατά το οικείο ημερολογιακό έτος, την κατάργηση ενός πλεονεκτήματος κοινωνικής ασφάλισης, ήτοι του δικαιώματος ενός εργαζομένου ο οποίος εργάστηκε στις Κάτω Χώρες καθ' όλο το έτος να μην καταβάλει στο γενικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης εισφορές των οποίων το ύψος υπερβαίνει το ανώτατο όριο που προβλέπεται για την οικεία περίοδο. Τέλος, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η κατάσταση αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια να εμποδίσει τον εργαζόμενο να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας και ότι η ολλανδική νομοθεσία, ή ο τρόπος εφαρμογής της, συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων το οποίο δεν συμβιβάζεται προς τις διατάξεις των άρθρων 48 έως και 51 της Συνθήκης.

48. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής και ως προς το σημείο αυτό. Σύμφωνα με πάγια νομολογία, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνιστά μία από τις θεμελιώδεις αρχές της Κοινότητας, οι δε διατάξεις της Συνθήκης που διασφαλίζουν την ελευθερία αυτή έχουν άμεσο αποτέλεσμα από της

λήξεως της μεταβατικής περιόδου ¹⁵. Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας και δεν επιτρέπει εθνικές ρυθμίσεις που θα μπορούσαν να είναι δυσμενείς για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους και πέραν του εδάφους ενός μόνον κράτους μέλους ¹⁶.

49. Υφίσταται επίσης πάγια νομολογία προς την ίδια κατεύθυνση στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως των διακινουμένων εργαζομένων. Πράγματι, με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση Masgio ¹⁷, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 48, παράγραφος 2, της Συνθήκης και το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71, τα οποία καθιερώνουν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού αυτού, «(...) πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα του στόχου τους, συνισταμένου στο να συμβάλλουν, ιδίως στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως, στην εγκαθίδρυση μιας όσο είναι δυνατό πληρέστερης εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των διακινουμένων εργαζομένων, αρχής που αποτελεί ένα από τα θεμέλια της Κοινότητας» και ότι «(...) τα άρθρα 48 έως 51 της Συνθήκης, καθώς και οι

κοινοτικές πράξεις που εκδόθηκαν για την εφαρμογή τους, και ιδίως ο προαναφερθείς κανονισμός 1408/71, έχουν σκοπό να αποφεύγεται να τίθεται ο εργαζόμενος ο οποίος, κάνοντας χρήση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας, απασχολήθηκε σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τον εργαζόμενο που παρέμεινε, καθ' όλη τη σταδιοδρομία του, σε ένα κράτος μέλος».

50. Με την ίδια απόφαση Masgio, το Δικαστήριο προσέθεσε συναφώς ότι «(...) ο στόχος των άρθρων 48 έως 51 της Συνθήκης δεν επιτυγχάνεται αν οι διακινούμενοι εργαζόμενοι, ασκώντας το δικαίωμά τους της ελεύθερης κυκλοφορίας, αναγκάζονται να χάσουν τα πλεονεκτήματα στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως που τους αναγνωρίζει η νομοθεσία κράτους μέλους ¹⁸. Πράγματι, η συνέπεια αυτή θα μπορούσε να αποθαρρύνει τους κοινοτικούς εργαζομένους να ασκούν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και θα συνιστούσε, ως εκ τούτου, εμπόδιο στην ελευθερία αυτή» ¹⁹.

51. Από το άρθρο 14, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71 συνάγεται ότι ο εργαζόμενος που απασχολείται στις Κάτω Χώρες και ασκεί το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας την ημέρα κατά την οποία η επιχείρησή του τον αποσπά σε άλλο κράτος μέλος για την εκτέλεση εργασίας περιορισμένης και σχετικώς σύντομης διάρκειας και ο οποίος επιστρέφει στις Κάτω Χώρες για να εργασθεί εκεί κατά το ίδιο έτος ή, το αργότερο, το επόμενο έτος εξακολουθεί να

15 — Αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1976, 118/75, Watson και Belmann (Συλλογή τόμος 1976, σ. 425, σκέψη 16): της 15ης Οκτωβρίου 1987, 222/86, Hecylens κ.λπ. (Συλλογή 1987, σ. 4097, σκέψη 8): της 16ης Ιουνίου 1992, C-351/90, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1992, σ. I-3945, σκέψη 18): της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh (Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 15), και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 93).

16 — Αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton (Συλλογή 1988, σ. 3877, σκέψη 13), 154/87 και 155/87, Wolf κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 3897, σκέψη 13), και Singh και Bosman, προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 15, σκέψεις 16 και 94, αντιστοίως.

17 — Απόφαση της 7ης Μαρτίου 1991, C-10/90 (Συλλογή 1991, σ. I-1119, σκέψεις 16 και 17). Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 12ης Οκτωβρίου 1978, 10/78, Belbouab (Συλλογή τόμος 1978, σ. 591, σκέψη 5): της 25ης Φεβρουαρίου 1986, 284/84, Spruyt (Συλλογή 1986, σ. 685, σκέψη 18), και της 2ας Μαΐου 1990, C-293/88, Winter-Lutzins (Συλλογή 1990, σ. I-1623, σκέψη 13).

18 — Ibidem, σκέψη 18. Η χρήση αυτή περιλαμβάνεται επίσης στις αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 1975, 24/75, Petroni (Συλλογή τόμος 1975, σ. 347, σκέψη 13): της 9ης Ιουλίου 1980, 807/79, Gravina (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 449, σκέψη 6), και στις αποφάσεις Spruyt και Winter-Lutzins, προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 17, σκέψεις 17 και 14, αντιστοίως.

19 — Ibidem, σκέψη 18, συνέχεια. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 1990, C-228/88, Bronzino (Συλλογή 1990, σ. I-531, σκέψη 12), και C-12/89, Gatto (Συλλογή 1990, σ. I-557, σκέψη 12). Η νομολογία αυτή επιβεβαιώθηκε προσφάτως με την απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 1993, C-45/92 και C-46/92, Lepore και Scamuffa (Συλλογή 1993, σ. I-6497, σκέψη 21).

υπόκειται στην ολλανδική νομοθεσία περί κοινωνικής ασφάλισης. Από τα έγγραφα του φακέλου προκύπτει ότι, κατ' εφαρμογήν της βαλλομένης εθνικής νομοθεσίας, αν η απόσπαση εντός άλλου κράτους μέλους και η επιστροφή στο κράτος μέλος καταγωγής πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια του ιδίου ημερολογιακού έτους, ενδέχεται να γίνουν για τον εν λόγω εργαζόμενο δύο βεβαιώσεις φόρου εισοδήματος και εισφορών στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης, ήτοι μία βεβαίωση για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και μία άλλη για την περίοδο κατά την οποία είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου μη κατοίκου ημεδαπής, ενώ, εάν η απόσπαση εντός άλλου κράτους μέλους καλύπτει δύο ημερολογιακά έτη, ενδέχεται να γίνουν γι' αυτόν τέσσερις βεβαιώσεις των ιδίων δημοσιονομικών βαρών. Ο F. C. Terhoeve εμπίπτει στην πρώτη περίπτωση. Όπως ήδη ανέφερα, οφείλει εισφορές οι οποίες υπερβαίνουν το ανώτατο όριο το οποίο θα μπορούσε να του επιβληθεί εάν ήταν φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής καθ' όλο το ημερολογιακό έτος, δηλαδή εάν δεν είχε ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας. Στη δεύτερη περίπτωση, ο εργαζόμενος ενδέχεται να υποχρεωθεί να καταβάλει υψηλότερες εισφορές από το εν λόγω ανώτατο όριο επί δύο συνεχή έτη. Εντούτοις, η εν λόγω οιοική φορολογική επιβάρυνση ουδόλως του εξασφαλίζει ικανοποιητικότερη κοινωνικοασφαλιστική προστασία.

τικές για τον ίδιον οικονομικές συνέπειες της εν λόγω αποσπάσεως.

53. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, θεωρώ ότι η βαλλόμενη ολλανδική νομοθεσία, η οποία εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας των οικείων εργαζομένων, πλήττει, στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης, τους εργαζομένους που ασκούν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας υπό τις συνθήκες που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, του κανονισμού 1408/71, εφόσον η νομοθεσία αυτή τους επιφυλάσσει δυσμενέστερη μεταχείριση σε σχέση με τους εργαζομένους οι οποίοι δεν ασκούν το δικαίωμα αυτό. Φρονώ, κατά συνέπεια, ότι μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Πράγματι, το ενδεχόμενο για τον εργαζόμενο να υποχρεωθεί να καταβάλει υψηλότερες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης εάν η επιχείρησή του τον αποσπάσει εντός άλλου κράτους μέλους απ' ό,τι εάν εξακολουθήσει να εργάζεται στις Κάτω Χώρες μπορεί να τον αποθαρρύνει να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

52. Δεδομένου ότι η συνέπεια αυτή θα προκύπτει, κατ' εμέ, κάθε φορά που ο εργαζόμενος αποσπάται από την επιχείρησή του υπό τις συνθήκες που περιέγραψα ανωτέρω, είναι δύσκολο να θεωρηθεί ότι ο εργαζόμενος αυτός θα δεχθεί οικειοθελώς να εργαστεί εντός άλλου κράτους μέλους. Εν πάση περιπτώσει, δεν νομίζω ότι είναι δυνατό να επιθυμεί να αποσπαστεί περισσότερο από μία φορά κατά την επαγγελματική του σταδιοδρομία όταν θα έχει διαπιστώσει τις αρνη-

54. Με το ερώτημα αυτό το εθνικό δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να δικαιολογηθεί από μία ή περισσότερες από τις περιστάσεις που εκθέτει τη βούληση του νομοθέτη να απλοποιήσει την επιβολή του φόρου και των εισφορών, τα τεχνικής φύσεως προβλήματα εφαρμογής που

προκύπτουν από λύσεις ικανές να αντισταθμίσουν την εν λόγω αύξηση των εισφορών ή, τέλος, το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι η οικονομική επιβάρυνση που προκύπτει από τον φόρο εισοδήματος και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να αποδειχθεί μικρότερη για τους εργαζομένους οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας απ' ό,τι για τους μη διακινούμενους εργαζομένους. Η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι η νομοθεσία αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

55. Συναφώς, η Επιτροπή ορθώς παρατηρεί ότι, στο πλαίσιο της αφορώσας την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων γενικά και τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης ειδικότερα νομολογίας, το Δικαστήριο έχει εφαρμόσει διαφορετικά κριτήρια για να εκτιμήσει τον θεμιτό χαρακτήρα των διαφορών δικαιολογητικών λόγων που του είχαν προταθεί. Έτσι, με την απόφαση Masgio ²⁰, υιοθέτησε πολύ αυστηρή στάση και έκρινε ότι «το άρθρο 48, παράγραφος 3, της Συνθήκης δέχεται, για την άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, μόνο τους περιορισμούς που δικαιολογούνται από λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας. Επομένως, πλην των περιπτώσεων αυτών που προβλέπονται ρητά στη Συνθήκη, δεν δικαιολογείται κανένα εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.» Λαμβανομένων υπόψη των στενών περιθωρίων ελιγμών που το κείμενο της οδηγίας 64/221/ΕΟΚ ²¹

αφήνει στα κράτη μέλη, είναι προφανές ότι κανένας από τους δικαιολογητικούς λόγους που επικαλέστηκε το εθνικό δικαστήριο ούτε αυτός τον οποίον προβάλλει η Ολλανδική Κυβέρνηση πληρούν τις προϋποθέσεις που διατύπωσε η νομολογία αυτή.

56. Σε πλέον πρόσφατες αποφάσεις όμως το Δικαστήριο εφάρμοσε, προκειμένου να καθορίσει αν ένα εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων είναι ή όχι δικαιολογημένο, τη νομολογία που διαμόρφωσε στον τομέα της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών. Πράγματι, με την απόφαση Kraus ²² έκρινε ότι «(...) τα άρθρα 48 και 52 αντιτίθενται σε οποιοδήποτε εθνικό μέτρο (...) το οποίο, ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση από τους υπηκόους των κρατών μελών της Κοινότητας, συμπεριλαμβανομένων των υπηκόων του κράτους μέλους που το έχει θεσπίσει, των θεμελιωδών ελευθεριών που εξασφαλίζονται από τη Συνθήκη. Το ζήτημα έχει άλλως μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω μέτρο επιδιώκει θεμιτό σκοπό συμβιβάζόμενο με τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (...). Ακόμα όμως και στην περίπτωση αυτή πρέπει η εφαρμογή της οικείας εθνικής ρυθμίσεως να είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην είναι δεσμευτική πέραν του βαθμού που αυτό είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού» ²³.

Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο ευθυγραμμίζει την προσέγγιση που ακολουθεί σε σχέση με το άρθρο 48 της Συνθήκης προς τη στάση

20 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 24.

21 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1964, περί του συντονισμού των ειδικών μέτρων για τη διακίνηση και διαμονή αλλοδαπών, τα οποία δικαιολογούνται από λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας ή δημοσίας υγείας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 16).

22 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 32.

23 — Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή με την απόφαση Bosman, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 104.

που είχε ήδη υιοθετήσει ως προς το άρθρο 59. Επομένως, ενώ από τη μια πλευρά η απαγόρευση εκτείνεται σε κάθε μέτρο το οποίο, καίτοι εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, συνιστά εντούτοις εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία, από την άλλη πλευρά αυξάνονται οι δικαιολογητικοί λόγοι οι οποίοι ισχύουν παράλληλα προς τους λόγους που προέβλεπε ήδη το άρθρο 48, παράγραφος 3, της Συνθήκης.

57. Φρονώ ότι ούτε οι δικαιολογητικοί λόγοι που επικαλέστηκε το εθνικό δικαστήριο πληρούν τις προϋποθέσεις που έχουν διατυπωθεί με τη λιγότερο περιοριστική αυτή νομολογία.

58. Πρώτον, καίτοι η βούληση του νομοθέτη να απλοποιήσει την επιβολή του φόρου και των εισφορών ουδόλως προσκρούει στη Συνθήκη, δεν είναι εντούτοις δυνατόν να υποστηριχθεί ότι η εν λόγω βούληση απλοποίησης στηρίζεται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

59. Δεύτερον, όσον αφορά τα τεχνικής φύσεως προβλήματα εφαρμογής που συνεπάγονται οι λύσεις που παρέχουν τη δυνατότητα αποτροπής του ενδεχομένου

αυξήσεως των εισφορών, είναι σαφές ότι, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, προβλήματα διοικητικού χαρακτήρα ή δυσκολίες εκτέλεσεως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας υφίστανται δυσμενέστερη μεταχείριση σε σχέση με τους μη διακινουμένους εργαζόμενους. Το Δικαστήριο έκρινε, πράγματι, ότι, «μολονότι είναι ακριβές ότι κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών μπορούν να ανακύψουν πρακτικής φύσεως δυσχέρειες, το γεγονός αυτό (...) δεν μπορεί να βλάψει τα δικαιώματα που αντλούν οι ιδιώτες από τις αρχές της κοινωνικοασφαλιστικής νομοθεσίας της Κοινότητας»²⁴.

60. Τέλος, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα που ενδέχεται να αποκομίσει ο διακινούμενος εργαζόμενος και τα οποία μπορούν να αντισταθμίσουν τη ζημία που του προκαλεί η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών σε περίπτωση αποσπάσεως εντός άλλου κράτους μέλους, αρκεί να τονιστεί ότι τούτο δεν αποτελεί τον σκοπό που επιδιώκει η βαλλόμενη νομοθεσία και ότι τα πλεονεκτήματα αυτά, οσάκις υφίστανται, εξαρτώνται από τις συγκεκριμένες συνθήκες κάθε περιπτώσεως. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η δυσμενής διάκριση που συνεπάγεται μια διάταξη η οποία επιφυλάσσει δυσμενή μεταχείριση σε ορισμένους διακινουμένους εργαζόμενους δεν μπορεί ούτε να εξαλειφθεί ούτε να αντισταθμιστεί από το γεγονός ότι ορισμένοι άλλοι διακινούμενοι εργαζόμενοι που βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση είναι δυνατόν να ευνοηθούν από το κριτήριο που θέτει η διάταξη αυτή²⁵.

24 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 1990, C-236/88, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Σύλλογή 1990, σ. 1-3163, σκέψη 17).

25 — Απόφαση της 7ης Ιουνίου 1988, 20/85, Roviello (Σύλλογή 1988, σ. 2805, σκέψη 16).

61. Φρονώ ότι η επίδικη νομοθεσία, η εφαρμογή της οποίας παράγει τα αποτελέσματα που εξέθεσα, δεν δικαιολογείται ούτε από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

62. Με δύο αποφάσεις του 1992 ²⁶, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος δικαιολογούσε την εφαρμοστέα στον τομέα των ασφαλίσεων βελγική νομοθεσία, η οποία, ελλείψει της ανάγκης αυτής, θα ήταν ασυμβίβαστη προς το άρθρο 48 της Συνθήκης. Η νομοθεσία αυτή εξαρτούσε τη δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων ασφαλιστικών εισφορών εκ του συνόλου των εισοδημάτων εξ ασκήσεως επαγγέλματος από την προϋπόθεση ότι οι εισφορές αυτές έχουν καταβληθεί στο Βέλγιο.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η νομοθεσία αυτή καθιερώνει σύνδεσμο μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών ασφάλειας ζωής και του φορολογητέου χαρακτήρα των ποσών που καταβάλλουν οι ασφαλιστές προς εκτέλεση των συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και θανάτου εφόσον οι συντάξεις, πρόσοδοι, κεφάλαια ή αξίες εξαγοράς των συμβάσεων ασφάλειας ζωής απαλλάσσονται από τον φόρο όταν δεν υπήρχε η δυνατότητα εκπτώσεως των καταβληθεισών εισφορών. Στο πλαίσιο ενός φορολογικού συστήματος που παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά αυτά, η απώλεια εσόδων που συνεπάγεται για το κράτος η έκπτωση των εισφορών ασφάλειας ζωής από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα αντισταθμίζεται από τη φορολόγηση των συντάξεων, προσόδων ή κεφαλαίων που οφείλονται από τους ασφαλιστές. Αντιθέτως, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατή η έκπτωση των εν λόγω εισφορών από το συνολικό εισόδημα, τα ποσά που έχουν καταβληθεί από τον ασφαλιστή σε

εκτέλεση των συμβάσεων δεν φορολογούνται.

Η συνοχή του συστήματος αυτού προϋποθέτει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία επιβάλλεται στο κράτος μέλος η υποχρέωση να δεχθεί την έκπτωση των εισφορών ασφαλείας ζωής που έχουν καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να μπορεί να εισπράττει φόρο επί των ποσών που οφείλονται από τους ασφαλιστές. Δεδομένου ότι κατά τον χρόνο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών το κοινοτικό δίκαιο δεν παρείχε τη δυνατότητα εξασφάλισης της συνοχής του εν λόγω συστήματος με λιγότερο περιοριστικά μέτρα από αυτά που επέβαλλε η βελγική νομοθεσία, ήτοι την εξάρτηση του δικαιώματος εκπτώσεως των εισφορών από την καταβολή τους στο Βέλγιο, το Δικαστήριο κατέληξε ότι το μέτρο αυτό ήταν δικαιολογημένο.

63. Αντιθέτως, με απόφαση που εξέδωσε το 1995 ²⁷, το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα που είχε διατυπώσει η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου υπό την ίδια έννοια προκειμένου να δικαιολογήσει το γεγονός ότι η παροχή του ευεργετήματος της επιδοτήσεως επιτοκίου ως κοινωνική ενίσχυση εξηρτάτο από την προϋπόθεση ότι τα δάνεια για τη χρηματοδότηση της κατασκευής, αποκτήσεως ή βελτιώσεως της κατοικίας πρέπει να έχουν συναφθεί με πιστωτικό ίδρυμα εγκεκριμένο στο μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, πράγμα το οποίο προϋποθέτει την εγκατάσταση του πιστωτικού ιδρύματος στο εν λόγω κράτος. Το Δικαστήριο έκρινε, στην περίπτωση εκείνη, ότι δεν υφίστατο άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παροχής στους δανειολήπτες του ευεργετήματος της επιδοτήσεως

26 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249) και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305).

27 — Απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. I-3955).

επιτοκίου και της χρηματοδοτήσεως αυτού του ευεργετήματος από τα έσοδα του φόρου που επιβάλλεται επί των κερδών των πιστωτικών ιδρυμάτων.

64. Στο σημείο 21 των γραπτών παρατηρήσεών της, η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος για να δικαιολογήσει τη βαλλόμενη νομοθεσία, η οποία περιλαμβάνει τους κανόνες που διέπουν την είσπραξη των κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση του γενικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Δεν παρέχει, εντούτοις, περαιτέρω διευκρινίσεις προς στήριξη του επιχειρήματός της. Δεν εντόπισα επίσης στα έγγραφα του φακέλου κανένα στοιχείο ικανό να με διαφωτίσει ως προς τους λόγους για τους οποίους η συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος προϋποθέτει ότι ο εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας πρέπει να υποχρεωθεί να καταβάλει υψηλότερες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως από τις εισφορές που οφείλει ο μη διακινούμενος εργαζόμενος.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

65. Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου απαγορεύουν να επιβάλλεται στους εργαζομένους οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας η υποχρέωση καταβολής υψηλότερων εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως από τις εισφορές που οφείλουν να καταβάλουν οι μη διακινούμενοι εργαζόμενοι, το *Gerechtshof* ερωτά αν, για να εκτιμηθεί αν το επίτεδο των εισφορών είναι υψηλότερο, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνον τα εισοδήματα από επαγγελματική δραστηριότητα ή πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη τα άλλα εισοδήματα του ενδιαφερομένου, όπως, για παράδειγμα, τα προερχόμενα από ακίνητα. Στην περίπτωση κατά την οποία πρέπει να μη ληφθούν υπόψη τα άλλα εισοδήματα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί

επίσης πώς πρέπει να εκτιμηθεί κατά πόσον και σε ποιο μέτρο οι κρατήσεις που επιβάλλονται επί των εισοδημάτων από την εργασία συνεπάγονται μειονέκτημα για τον οικείο διακινούμενο εργαζόμενο.

66. Είναι γνωστό ότι το άρθρο 51 της Συνθήκης προβλέπει τον συντονισμό των νομοθεσιών των κρατών μελών και όχι την εναρμόνισή τους και ότι αφήνει ανέπαφες τις διαφορές μεταξύ των συστημάτων ασφαλίσεως των κρατών μελών και, κατά συνέπεια, και τις διαφορές ως προς τα δικαιώματα των προσώπων που εργάζονται σ' αυτά²⁸. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου αυτού, το Συμβούλιο εξέδωσε τον κανονισμό 1408/71 και τον κανονισμό (ΕΟΚ) 574/72, ο οποίος καθορίζει τον τρόπο εφαρμογής του προηγούμενου²⁹. Ο κυριότερος σκοπός των δύο αυτών κανονισμών συνίσταται στον συντονισμό των διαφόρων εθνικών νομοθεσιών στον οικείο τομέα, ώστε η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων να μην έχει ως αποτέλεσμα να περιέρχονται οι εργαζόμενοι που κάνουν χρήση της ελευθερίας αυτής σε μειονεκτική θέση έναντι των εργαζομένων που αναπτύσσουν τη δραστηριότητά τους εντός ενός μόνον κράτους μέλους³⁰.

67. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, εναπόκειται στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους να καθορίζει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος ή της υποχρεώσεως υπαγωγής σε σύστημα κοινωνικής ασφαλί-

28 — Απόφαση Pinna, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 20· αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1991, C-227/89, *Rönfeldt* (Συλλογή 1991, σ. I-323, σκέψη 12), και της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-165/91, *Van Munster* (Συλλογή 1994, σ. I-4661, σκέψη 18).

29 — Κανονισμός του Συμβουλίου της 21ης Μαρτίου 1972, όπως τροποποιήθηκε και ενημερώθηκε με τον κανονισμό 2001/83 (βλ. υποσημείωση 1).

30 — Απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 1994, C-12/93, *Drake* (Συλλογή 1994, σ. I-4337, σκέψη 12).

σεως³¹. Φρονώ εντούτοις ότι, όταν ασκούν την αρμοδιότητα αυτή, τα κράτη μέλη πρέπει όχι μόνο να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και να προβλέπουν ότι οι κανόνες τους οποίους θεσπίζουν εφαρμόζονται χωρίς διάκριση στους υπηκόους τους και στους υπηκόους των λοιπών κρατών μελών, αλλά και να εξασφαλίζουν επιπλέον ότι οι εθνικές διατάξεις στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως δεν συνιστούν εμπόδιο στην ουσιαστική άσκηση της θεμελιώδους ελευθερίας που εξασφαλίζει το άρθρο 48 της Συνθήκης.

68. Εξαιρουμένου του άρθρου 14 δ του κανονισμού 1408/71, το οποίο περιλαμβάνει διάφορες ειδικές διατάξεις οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, το κοινοτικό δίκαιο το οποίο διέπει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δεν διατυπώνει κανένα κανόνα ως προς τη σύνθεση της βάσεως υπολογισμού των εισφορών στα εθνικά συστήματα κοινωνικής ασφαλίσεως.

69. Φρονώ ότι, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του καθορισμού των προϋποθέσεων του δικαιώματος ή της υποχρεώσεως υπαγωγής σε σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως ή σε οποιοδήποτε κλάδο ενός τέτοιου συστήματος, στα κατ' ιδίαν κράτη μέλη εναπόκειται να διευκρινίσουν, ελλείψει εφαρμοστέων κοινοτικών διατάξεων, τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού των εισφορών στα συστήματα κοινωνικής ασφαλίσεως, υπό την προϋπόθεση ότι η νομοθεσία τους δεν ενέχει συναφώς διάκριση μεταξύ των ημεδαπών και των υπηκόων των άλλων κρατών μελών και ότι ο εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελευθερίας

κυκλοφορίας δεν πλήττεται σε σχέση με τους μη διακινούμενους εργαζομένους.

Επί του έκτου ερωτήματος

70. Με το τελευταίο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά τι οφείλει να πράξει αν διαπιστωθεί παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, εφόσον η παραβίαση αυτή απορρέει από τη συνδυασμένη εφαρμογή διαφόρων νομικών κανόνων και υφίστανται διάφορες εναλλακτικές λύσεις για τη ρύθμιση της καταστάσεως, το δικαστήριο δεν θεωρεί όμως καμία από αυτές απολύτως ικανοποιητική.

Δεν είναι η πρώτη φορά που ένα εθνικό δικαστήριο αντιμετωπίζει ένα τέτοιο δίλημμα και το Δικαστήριο έχει κληθεί κατ' επανάληψη να αποφανθεί συναφώς.

71. Όπως εξέθεσα στις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση C-358/95, *Morellato*³², το Δικαστήριο έχει ήδη διαμορφώσει σαφή νομολογία για την άρση της συγκρούσεως μεταξύ των κανόνων εθνικού δικαίου και των κοινοτικών κανόνων. Το πλέον αντιπροσωπευτικό παράδειγμα της νομολογίας αυτής είναι ακόμη και τώρα η απόφαση *Simmmenthal*³³, με την οποία το Δικαστήριο τόνισε ότι, δυνάμει της αρχής της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, οι άμεσα εφαρμοστέες διατάξεις της Συνθήκης και πράξεις των κοινοτικών οργάνων έχουν ως αποτέλεσμα, στη

31 — Αποφάσεις της 18ης Μαΐου 1989, 368/87, *Hartmann Troiani* (Συλλογή 1989, σ. 1333, σκέψη 21)· της 21ης Φεβρουαρίου 1991, C-245/88, *Daalmeijer* (Συλλογή 1991, σ. 1-555, σκέψη 15), και της 20ης Οκτωβρίου 1993, C-297/92, *Baglieri* (Συλλογή 1993, σ. 1-5211, σκέψη 13).

32 — Απόφαση της 13ης Μαρτίου 1997, C-358/95 (Συλλογή 1997, σ. 1-1431 επ. και, ειδικότερα, σ. 1-1441 και 1-1442).

33 — Απόφαση της 9ης Μαρτίου 1978, 106/77 (Συλλογή τόμος 1978, σ. 236, σκέψη 17).

σχέση τους με το εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, να καθιστούν, απλώς και μόνο με τη θέση τους σε ισχύ, αυτοδικαίως ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας. Το Δικαστήριο προσέθεσε με την ίδια αυτή απόφαση ότι είναι ασύμβαστη με τις επιταγές που είναι συμφυείς με την ίδια τη φύση του κοινοτικού δικαίου κάθε διάταξη εθνικής έννομης τάξεως ή κάθε διοικητική, νομοθετική ή δικαστική πρακτική που θα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου, αφαιρώντας από τον αρμόδιο για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου δικαστή την εξουσία να πράξει, και μάλιστα κατά τη στιγμή της εφαρμογής, ότι είναι αναγκαίο για να εξοβελίσει τις εθνικές νομοθετικές διατάξεις που ενδέχεται να εμποδίσουν, έστω και προσωρινώς, την πλήρη αποτελεσματικότητα των κοινοτικών κανόνων³⁴. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι το εθνικό δικαστήριο, στο οποίο έχει ανατεθεί να εφαρμόζει, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του, τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, έχει την υποχρέωση να εξασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα των κανόνων αυτών, αφήνοντας εν ανάγκη, αυτεπαγγέλτως, ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, έστω και μεταγενέστερη, χωρίς να χρειάζεται να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη εξαφάνισή της, είτε διά της νομοθετικής οδού ή με οποιαδήποτε άλλη συνταγματική διαδικασία³⁵.

72. Άλλωστε, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει με την απόφαση Van Duyn³⁶ ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης, το οποίο κατοχυρώνει την

αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και επιβάλλει στα κράτη μέλη συγκεκριμένη υποχρέωση, η οποία δεν απαιτεί τη μεσολάβηση κάποιας πράξης, είτε των οργάνων της Κοινότητας είτε των κρατών μελών, και δεν τους αφήνει καμία ευχέρεια εκτιμήσεως ως προς την εκτέλεσή της, ισχύει άμεσα και παρέχει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται δικαστικά σε κάθε κράτος μέλος και τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν.

73. Η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει επιπλέον ότι στα εθνικά δικαστήρια ενάποκειται, κατ' εφαρμογήν της αρχής της συννεργασίας που θέτει το άρθρο 5 της Συνθήκης, να διασφαλίζουν τη νομική προστασία που απορρέει για τους πολίτες από το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου³⁷.

74. Εν όψει των απαντήσεων που προτείνω να δοθούν στα προηγούμενα ερωτήματα και της νομολογίας την οποία παρέθεσα, φρονώ ότι στο έκτο ερώτημα του *Gerechthshof* πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το εθνικό δικαστήριο, το οποίο οφείλει να εφαρμόσει το κοινοτικό δίκαιο στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, είναι υποχρεωμένο να την επιλύσει εξασφαλίζοντας την πλήρη αποτελεσματικότητα των άρθρων 48 έως 51 της Συνθήκης, ώστε ο εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας να μη στερηθεί ενός πλεονεκτήματος κοινωνικής ασφαλίσεως και να μην οφείλει, για παράδειγμα, να καταβάλει εισφορές υψηλότερες από το ανώτατο όριο που ισχύει για τους μη διακινουμένους εργαζομένους, και αποτρέποντας, συνεπώς, το ενδεχόμενο να αποθαρρυνθεί ο εργαζόμενος να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας.

34 — Όπ.π., σκέψεις 22 και 23. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή με την απόφαση της 19ης Ιουνίου 1990, C-213/89, *Factortame*, κ.λπ. (Σύλλογη 1990, σ. 1-2433, σκέψεις 18 και 20).

35 — Όπ.π., σκέψη 24. Η νομολογία αυτή επιβεβαιώθηκε προσφάτως με τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1989, 170/88, *Ford España* (Σύλλογη 1989, σ. 2305) της 4ης Ιουνίου 1992, C-13/91, και C-113/91, *Debus* (Σύλλογη 1992, σ. α. 1-3617, σκέψη 32) της 9ης Ιουνίου 1992, C-228/90 έως 234/90, C-339/90 και C-353/90, *Simba* κ.λπ. (Σύλλογη 1992, σ. 1-3713, σκέψη 27), και *Morellato*, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 32, σκέψη 18.

36 — Απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974, 41/74 (Σύλλογη τόμος 1974, σ. 535, σκέψεις 4 έως 8).

37 — Απόφαση *Factortame* κ.λπ., προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 34, σκέψη 19. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1980, 811/79, *Aricte* (Σύλλογη τόμος 1980/II, σ. 637), και 826/79, *Mireco* (Σύλλογη τόμος 1980/II, σ. 643).

VI — Πρόταση

Εν όψει των προηγούμενων σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* τις εξής απαντήσεις:

- «1) Ο υπήκοος κράτους μέλους μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων κατά του κράτους μέλους του οποίου έχει την ιθαγένεια, εφόσον η επιχείρηση η οποία τον απασχολεί και η οποία έχει την έδρα της στο εν λόγω κράτος μέλος τον απέστειλε σε άλλο κράτος μέλος για περίοδο μικρότερη του έτους. Στερείται σημασίας συναφώς το ζήτημα αν, κατά το οικείο χρονικό διάστημα, ο εν λόγω εργαζόμενος πραγματοποίησε τα εισοδήματά του ως επί το πλείστον εντός ενός μόνον από τα δύο αυτά κράτη μέλη.
- 2) Η βαλλόμενη ολλανδική νομοθεσία δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας.
- 3) Τα άρθρα 48 έως 51 της Συνθήκης δεν επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει σε κοινοτικό υπήκοο ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, έστω και αν αυτός έχει την ιθαγένειά του εν λόγω κράτους, την υποχρέωση να καταβάλει στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης εισφορές το ύψος των οποίων υπερβαίνει το ανώτατο όριο στο οποίο υπόκεινται οι εργαζόμενοι οι οποίοι δεν άσκησαν το δικαίωμά αυτό.
- 4) Η βαλλόμενη ολλανδική νομοθεσία, στο μέτρο που δημιουργεί εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από καμία από τις περιστάσεις που προβάλλει το εθνικό δικαστήριο, ήτοι από τη βούληση του νομοθέτη να απλοποιήσει την επιβολή του φόρου και των εισφορών, τα τεχνικής φύσεως προβλήματα εφαρμογής που προκύπτουν από τις λύσεις που ενδέχεται να αντισταθμίσουν την εν λόγω αύξηση των εισφορών ή το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι η φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από τον φόρο εισοδήματος και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να αποδειχθεί μικρότερη για τους εργαζομένους οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας απ' ό,τι για τους μη διακινουμένους εργαζομένους.
- 5) Στα κατ' ιδίαν κράτη μέλη εναπόκειται να διευκρινίσουν, ελλείψει εφαρμοστέων κοινοτικών διατάξεων, τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση του υπολογισμού των εισφορών στα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης,

υπό την προϋπόθεση ότι η νομοθεσία τους δεν ενέχει συναφώς διάκριση μεταξύ των ημεδαπών και των υπηκόων των άλλων κρατών μελών και ότι ο εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας δεν πλήττεται σε σχέση με τους μη διακινούμενους εργαζομένους.

- 6) Το εθνικό δικαστήριο το οποίο οφείλει να εφαρμόσει το κοινοτικό δίκαιο στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί είναι υποχρεωμένο να την επιλύσει εξασφαλίζοντας την πλήρη αποτελεσματικότητα των άρθρων 48 έως 51 της Συνθήκης, ώστε ο εργαζόμενος ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας να μη στερείται ενός πλεονεκτήματος κοινωνικής ασφάλισης και να μην οφείλει, για παράδειγμα, να καταβάλει εισφορές υψηλότερες από το ανώτατο όριο που ισχύει για τους μη διακινούμενους εργαζομένους, και αποτρέποντας, συνεπώς, το ενδεχόμενο να αποθαρρυνθεί ο εργαζόμενος να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας.»