ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER
της 13ης Ιουλίου 2006 [1]

1. Στην παρούσα διαδικασία, το Bundesfinanzhof (Γερμανία) ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με το κατά πόσον στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) πρέπει να δοθεί η ερμηνεία ότι δεν επιτρέπει εθνικές διατάξεις, κατ' εφαρμογή των οποίων δεν χορηγείται σε εγκατεστημένο στην ημεδαπή φορολογούμενο το πλεονέκτημα της ενιαίας φορολόγησης με τον σύζυγό του, λόγω του ότι ο τελευταίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος , όπου πραγματοποίησε εισοδήματα που θεωρούνται αφορολόγητα στο κράτος αυτό.

I — Η εθνική νομοθεσία

2. Το γενικό γερμανικό καθεστώς φορολογίας φυσικών προσώπων διέπεται, όσον αφορά την επίδικη περίοδο, κυρίως από τον νόμο περί φόρου εισοδήματος, όπως ίσχυε το 1997 (Einkommensteuergesetz, στο εξής: StG 1997).

3. Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του EStG 1997, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν κατοικία ή συνήθη διαμονή στην εθνική επικράτεια υπόκεινται πλήρως στο γερμανικό φόρο εισοδήματος. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 της διατάξεως αυτής, τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν ούτε κατοικία ούτε συνήθη διαμονή στην εθνική επικράτεια μπορούν να ζητήσουν να έχουν την αντιμετώπιση των πλήρως υπαγομένων στον φόρο, εάν πραγματοποιούν γερμανικά εισοδήματα, κατά την έννοια του άρθρου 49 EStG 1997, και υπό τον όρον ότι είτε τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος, σε ποσοστό τουλάχιστον 90 % («σχετικό όριο σημαντικού εισοδήματος»), είτε το τμήμα των εισοδημάτων που δεν υπόκεινται στον φόρο στη Γερμανία δεν υπερβαίνει τα 12 000 γερμανικά μάρκα (DM) («απόλυτο όριο σημαντικού εισοδήματος»).

4. Εκτός αυτού, το άρθρο 1α, παράγραφος 1, σημείο 2, EStG 1997 προβλέπει ότι, για τους υπηκόους των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ), υπάρχει η δυνατότητα, ως προς την εφαρμογή του άρθρου 26 EStG 1997, να αντιμετωπίζεται ο σύζυγος του κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, ή κατά το άρθρο 1, παράγραφος 3, EStG 1997 πλήρως υπαγομένου στον φόρο ως πλήρως υπαγόμενος στον φόρο, υπό τον όρο

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

να έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή σε κράτος μέλος του ΕΟΧ.

5. Εξάλλου, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 3, EStG 1997 προϋποθέσεις εφαρμόζονται στον σύζυγο που δεν έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στη Γερμανία. Έτσι, για να θεωρηθεί ο μη εγκατεστημένος στη Γερμανία σύζυγος ως πλήρως υπαγόμενος στον φόρο, πρέπει το τμήμα των εισοδημάτων που υπάγονται στον γερμανικό φόρο να ισούται ή να υπερβαίνει το 90 % του συνόλου των εισοδημάτων εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής του ζεύγους, ή τα μη υπαγόμενα στον γερμανικό φόρο εισοδήματα να μην υπερβαίνουν το απόλυτο όριο σημαντικού εισοδήματος, δηλαδή το ποσό των 24 000 DM.

6. Τα εισοδήματα εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής του ζεύγους προσδιορίζονται σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν στη Γερμανία και αυτών που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή. Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1α, παράγραφος 1, σημείο 2, EStG 1997 δεν προβλέπουν ειδικό κανόνα σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού των εισοδημάτων, η έννοια των «εισοδημάτων» πρέπει να αντλείται, κατά το αιτούν δικαστήριο, από το γερμανικό φορολογικό δίκαιο περί φορολογίας εισοδήματος, έστω και αν τα εν λόγω εισοδήματα δεν μνημονεύονται ή αναφέρονται ως αφορολόγητα στη βεβαίωση του κράτους κατοικίας.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 26 EStG 1997, οι σύζυγοι, που δεν βρίσκονται σε διαρκή διάσταση και υπόκεινται αμφότεροι πλήρως στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, ή του άρθρου 1α EStG 1997, μπορούν να ζητήσουν την ενιαία φορολόγησή τους.

8. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 26β EStG 1997, τα πραγματοποιούμενα από τους συζύγους εισοδήματα συμπροστίθενται και φορολογούνται από κοινού, οπότε οι σύζυγοι αντιμετωπίζονται ως ένας μόνο φορολογούμενος.

9. Με τη μέθοδο αυτή λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ζεύγους, καταλήγοντας σε λιγότερο βαριά φορολόγηση, όταν υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων που πραγματοποιούν οι σύζυγοι ή όταν ένας από τους δύο συζύγους δεν πραγματοποιεί εισόδημα. Έτσι διασφαλίζεται το ελάχιστο όριο διαβιώσεως, αφού οι σύζυγοι απολαμβάνουν το πλεονέκτημα δύο βασικών ποσών που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

10. Πρέπει, εξάλλου, να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 22, σημείο 1, EStG 1997, τα εισοδήματα, τα οποία αντλούνται από περιοδικές παροχές που δεν ανήκουν στους τύπους εισοδημάτων που περιγράφονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, σημεία 1

έως 6, EStG 1997 [2], λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των ορίων που αναφέρονται στα άρθρα 1 και 1α EStG 1997, ως ανήκοντα στην κατηγορία «λοιπά εισοδήματα».

11. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 3, σημείο 1, στοιχείο δ΄ και σημείο 67, EStG 1997, τα επιδόματα μητρότητας και ανατροφής τέκνου, που καταβάλλονται κατά το γερμανικό δίκαιο, θεωρούνται ως εθνικά αφορολόγητα εισοδήματα.

II — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

12. Κατά το έτος 1997, ο Meindl, αυστριακός υπήκοος και κάτοικος Γερμανίας, πραγματοποίησε στη χώρα αυτή εισοδήματα από ανεξάρτητη εργασία καθώς και από άσκηση βιοτεχνικής δραστηριότητας, συνολικού ύψους 138 422 DM. Η σύζυγός του, Meindl-Berger, κάτοικος Αυστρίας, δεν άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα κατά το επίδικο έτος, εισέπραξε όμως από τη Δημοκρατία της Αυστρίας επίδομα λοχείας ύψους 142 586 αυστριακών σελινίων, επίδομα μητρότητας ύψους 47 117 αυστριακών σελινίων και οικογενειακά επιδόματα ανερχόμενα σε 15 600 αυστριακά σελίνια, ποσό που ανέρχεται συνολικώς σε 26 994,73 DM.

2 — Τα εισοδήματα αυτά, που απαριθμούνται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, EStG 1997, είναι τα εισοδήματα που προέρχονται από γεωργική ή δασοκομική δραστηριότητα, τα εισοδήματα που προκύπτουν από βιοτεχνική ή εμπορική δραστηριότητα, τα εισοδήματα που προκύπτουν από ανεξάρτητη επαγγελματική δραστηριότητα, τα εισοδήματα που προκύπτουν από μισθωτή επαγγελματική δραστηριότητα, τα εισοδήματα από κινητά κεφάλαια και τα εισοδήματα από μισθώματα.

13. Σύμφωνα με το αυστριακό φορολογικό δίκαιο, τα «εισοδήματα» που πραγματοποίησε η Meindl-Berger δεν φορολογούνται.

14. Ο Meindl ζήτησε, σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, από το Finanzamt, την αρμόδια γερμανική φορολογική αρχή το πλεονέκτημα της ενιαίας φορολόγησης. Το αίτημά του απορρίφθηκε από την αρχή αυτή, η οποία φορολόγησε τον Meindl χωριστά, επιβάλλοντάς του φόρο 45 046 DM, αντιμετωπίζοντάς τον, συνεπώς, ως άγαμο.

15. Κατά την άποψη του Finanzamt, δεν επληρούντο, αφενός, οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στα άρθρα 1α, παράγραφος 1, σημείο 2, και 1, παράγραφος 3, EStG 1997, διότι το ποσοστό των εισοδημάτων των συζύγων που πραγματοποιήθηκε στη Γερμανία ήταν κατώτερο του 90 % του συνολικού ποσού των εισοδημάτων τους. Αφετέρου, το ποσό των εισοδημάτων που πραγματοποίησε η Meindl-Berger στην Αυστρία υπερέβαινε το όριο των 24 000 DM που καθορίζουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο και 1α, παράγραφος 1, σημείο 2, δεύτερο εδάφιο, EStG 1997.

16. Πράγματι, το Finanzamt θεωρεί ότι οι υποκαθιστώσες τον μισθό παροχές που εισέπραξε η Meindl-Berger, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκαν βάσει του εθνικού γερμανικού δικαίου, δεν απαλλάσσονται του φόρου κατά το άρθρο 3, σημείο 1, στοιχείο δ΄, EStG 1997. Για τον λόγο αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 22, σημείο 1, EStG 1997, οι

παροχές αυτές, ως εισοδήματα εξ αλλοδαπής πηγής, πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό του ορίου σημαντικού εισοδήματος.

17. Ο Meindl, μετά από μια άκαρπη αίτηση θεραπείας, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht κατά της αποφάσεως του Finanzamt. Το Finanzgericht δέχθηκε το αίτημά του και αποφάνθηκε ότι εδικαιούτο το πλεονέκτημα της ενιαίας φορολογήσεως, διότι η έννοια των «εισοδημάτων» έπρεπε να ερμηνευθεί στενά, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο.

18. Το Finanzamt άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

19. Το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ η απόρριψη του αιτήματος φορολογουμένου, κατοίκου ημεδαπής, περί ενιαίας φορολογήσεως με την κάτοικο Αυστρίας σύζυγό του, με την οποία δεν βρίσκεται σε διάσταση, για τον λόγο ότι, αφενός, η σύζυγος πραγματοποίησε εισοδήματα που υπερβαίνουν τόσο το 10 % των οικογενειακών εισοδημάτων όσο και το ποσό των 24 000 DM και, αφετέρου, τα εισοδήματα αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος κατά το αυστριακό δίκαιο;»

IV — Εκτίμηση

20. Πρέπει, κατ' αρχάς, να εκτιμηθεί κατά πόσον η κατάσταση του Meindl εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης.

21. Αντίθετα προς την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, δεν θεωρώ ότι υπάρχει λόγος αμφιβολίας σχετικά με τη βασιμότητα της αναλύσεως του Bundesfinanzhof, σύμφωνα με την οποία η περίπτωση του Meindl εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης.

22. Αφενός, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε δραστηριότητες των οποίων όλα τα συναφή στοιχεία έχουν σχέση με ένα και μόνον κράτος μέλος [3]. Στην προκειμένη περίπτωση, ο Meindl, αυστριακός υπήκοος, εργάζεται και κατοικεί στη Γερμανία,

3 — Βλ. π.χ. τις αποφάσεις της 23ης Απριλίου 1991, C-41/90, Höfner και Elser, (Συλλογή 1991, σ. I-1979, σκέψη 37)· της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-332/90, Steen (Συλλογή 1992, σ. I-341, σκέψη 9), και της 16ης Ιανουαρίου 1997, C-134/95, USSL n° 47 di Biella (Συλλογή 1997, σ. I-195, σκέψη 19).

πράγμα που αποδεικνύει ότι η κατάσταση δεν περιορίζεται σε ένα μόνον κράτος μέλος. Αφετέρου, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 2, της Συνθήκης, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση *μη μισθωτών* δραστηριοτήτων. Όπως όμως προκύπτει από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, ο Meindl άσκησε στη Γερμανία ανεξάρτητη δραστηριότητα. Έκανε, κατά συνέπεια, χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

23. Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά πόσον πρέπει το άρθρο 52 της Συνθήκης να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι αντίκειται στο άρθρο αυτό το γεγονός ότι απαγορεύεται σε εγκατεστημένο στη Γερμανία φορολογούμενο η ενιαία φορολόγηση με τον κάτοικο Αυστρίας σύζυγό του, με τον οποίο δεν βρίσκεται σε διάσταση, με την αιτιολογία ότι ο τελευταίος πραγματοποίησε εισοδήματα που υπερβαίνουν τόσο το 10 % των κοινών εισοδημάτων όσο και τα 24 000 DM, ενώ τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με το αυστριακό δίκαιο.

24. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

25. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή.

26. Πρέπει να υπομνησθεί, εκ προοιμίου, ότι ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως τα κράτη αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [4]. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν πρέπει, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, να παραβιάζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που διασφαλίζει η Συνθήκη, όπως είναι η ελευθερία εγκαταστάσεως [5].

27. Αυτό σημαίνει, ιδίως, ότι τα κράτη μέλη πρέπει να απέχουν όχι μόνον από τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και από κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με τη μορφή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα [6].

28. Εντούτοις, η δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [7].

29. Στην περίπτωση των άμεσων φόρων, το Δικαστήριο έχει κρίνει, συγκεκριμένα με την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker και την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, Gerri-

4 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 32 και παρατιθέμενη νομολογία) και της 13ης Νοεμβρίου 2003, C- 209/01, Schilling και Fleck-Schilling (Συλλογή 2003, σ. I-13389, σκέψη 22).

5 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13), και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 40).

6 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-27/91, Le Manoir (Συλλογή 1991, σ. I-5531, σκέψη 10), και της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93 (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 26).

7 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 17).

tse [8], ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν προσομοιάζει κατά γενικό κανόνα προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής, καθόσον το εισόδημα που πραγματοποιεί στο εθνικό έδαφος ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί κατά κανόνα στη συνήθη κατοικία του [9].

30. Στην προκειμένη περίπτωση, ο Meindl, αν και αυστριακός υπήκοος, κατοικεί και πραγματοποιεί το σύνολο των εισοδημάτων του στη Γερμανία.

31. Εντούτοις, αντιμετωπίζεται διαφορετικά από τον φορολογούμενο που κατοικεί στη Γερμανία, του οποίου ο σύζυγος, που δεν πραγματοποιεί εισοδήματα, κατοικεί και αυτός στο εν λόγω κράτος μέλος.

32. Πράγματι, δυνάμει του EStG 1997, οι γερμανικές αρχές αρνούνται να λάβουν υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του Meindl, με την αιτιολογία ότι η σύζυγός του κατοικεί στην Αυστρία και πραγματοποιεί εκεί εισοδήματα που υπερβαίνουν το 10 % των εισοδημάτων της οικογένειας και τα 24 000 DM. Ο Meindl θεωρείται, συνεπώς, από τις γερμανικές φορολογικές αρχές ως άγαμος.

33. Όπως όμως προαναφέρθηκε, δυνάμει αυτού του EStG 1997, ο φορολογούμενος που κατοικεί στη Γερμανία, του οποίου ο ανεπάγγελτος σύζυγος κατοικεί επίσης στο ίδιο κράτος μέλος, απολαμβάνει το πλεονέκτημα της ενιαίας φορολόγησης.

34. Αυτή η διαφορετική μεταχείριση του φορολογούμενου που κατοικεί στη Γερμανία, του οποίου ο ανεπάγγελτος σύζυγος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με τον φορολογούμενο που κατοικεί στη Γερμανία, του οποίου ο ανεπάγγελτος σύζυγος κατοικεί επίσης στο ίδιο κράτος μέλος, στηρίζεται άραγε σε αντικειμενική διαφορά των δύο καταστάσεων, ώστε να μην μπορεί να χαρακτηρισθεί ως έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας;

35. Δεν το νομίζω.

36. Θεωρώ, πράγματι, ότι ο αυστριακός υπήκοος που εργάζεται και κατοικεί στη Γερμανία και του οποίου ο σύζυγος δεν εργάζεται και κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος βρίσκεται, αντικειμενικά, στην ίδια κατάσταση, από φορολογική άποψη, με τον φορολογούμενο κάτοικο Γερμανίας που

8 — C-234/01, Συλλογή 2003, σ. I-5933.

9 — Προαναφερθείσες αποφάσεις (σκέψεις 31και 32) και Gerritse (σκέψη 43).

απασχολείται στην ίδια θέση εργασίας και του οποίου ο σύζυγος κατοικεί στο ίδιο κράτος μέλος και δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα. Και στις δύο περιπτώσεις, τα εισοδήματα της οικογένειας προέρχονται από τη δραστηριότητα του ενός μόνον συζύγου.

37. Η σχετική με τον τόπο κατοικίας του ανεπάγγελτου συζύγου προϋπόθεση, στην οποία οφείλεται η διαφορετική μεταχείριση, αποτελεί, κατά την άποψή μου, προϋπόθεση την οποία θα μπορούν ευκολότερα να πληρούν οι ημεδαποί απ' ό,τι οι υπήκοοι άλλων κρατών μελών, τα μέλη της οικογένειας των οποίων κατοικούν συχνότερα εκτός της γερμανικής επικράτειας.

38. Κατά την άποψή μου, η συγκρισιμότητα αυτών των δύο καταστάσεων θα πρέπει να εξεταστεί με συλλογιστική ανάλογη προς αυτή που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 16ης Μαΐου 2000, Zurstrassen [10].

39. Πράγματι, με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορεί να στερείται το πλεονέκτημα της ενιαίας φορολογήσεως ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής, λόγω του ότι ο σύζυγός του, από τον οποίο δεν είναι χωρισμένος, κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

40. Είναι αλήθεια ότι, σε αντίθεση με τη Zurstrassen, η Meindl-Berger πραγματοποιεί στο κράτος κατοικίας της εισοδήματα τα οποία το γερμανικό δίκαιο θεωρεί φορολογητέα.

41. Εντούτοις, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι τα εισοδήματα αυτά αποτελούν *εκ φύσεως* αφορολόγητες παροχές στην Αυστρία.

42. Υπενθυμίζεται ότι, με την απόφασή του της 1ης Ιουλίου 2004, Wallentin [11], το Δικαστήριο έκρινε ότι τα αφορολόγητα εισοδήματα δεν αποτελούν σημαντικά εισοδήματα, οπότε το κράτος στο οποίο πραγματοποιήθηκαν τα εισοδήματα αυτά δεν είναι σε θέση να χορηγήσει φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογούμενου.

43. Θεωρώ ότι η λύση που δέχθηκε η απόφαση αυτή μπορεί να μεταφερθεί στην προκειμένη περίπτωση. Πράγματι, αφενός, αν οι παροχές που έλαβε η Meindl-Berger δόθηκαν δυνάμει του γερμανικού δικαίου, θα είχαν τύχει φοροαπαλλαγής στη Γερμανία, πράγμα που αποδεικνύει ότι μπορούν να θεωρηθούν ως εκ φύσεως αφορολόγητες κατά το γερμανικό δίκαιο. Οι παροχές αυτές δεν θα είχαν, συνεπώς, συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των εισοδημάτων εξ ημεδαπής και αλλοδαπής πηγής του ζεύγους. Αφετέ-

10 — C-87/99, Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 23.

11 — C-169/03, Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψεις 17 και 18.

ρου, αν γινόταν δεκτή η άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου που κατοικεί στη Γερμανία δεν θα λαμβανόταν υπόψη ούτε στη Γερμανία ούτε στην Αυστρία.

44. Πράγματι, ο Meindl, ο οποίος κατοικεί στη Γερμανία, δεν πραγματοποιεί εισόδημα στην Αυστρία και τα μόνα εισοδήματα της οικογένειας που πραγματοποιούνται στο κράτος αυτό είναι παροχές αφορολόγητες στο εν λόγω κράτος. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να ληφθεί υπόψη στην Αυστρία η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του Meindl.

45. Διευκρινίζεται όμως ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως [12].

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 38. Διευκρινίζεται, εξάλλου, ότι το Δικαστήριο, με την απόφασή του της 11ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 101), έκρινε ότι τα κράτη μέλη πρέπει να εξασφαλίζουν στους φορολογούμενους ότι θα λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση, με όποιον τρόπο και αν τα κράτη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή.

46. Στην προκειμένη περίπτωση, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το κράτος στο οποίο ο Meindl κατοικεί, πραγματοποιεί το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων της οικογένειας και υποχρεωτικά φορολογείται, είναι το πλέον ενδεδειγμένο κράτος για να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του.

47. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων που κατοικούν στην ημεδαπή, των οποίων ο ανεπάγγελτος σύζυγος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος και των φορολογουμένων που κατοικούν στην ημεδαπή, των οποίων ο ανεπάγγελτος σύζυγος κατοικεί στην εθνική επικράτεια, όπως προκύπτει από τον EStG 1997, πρέπει να θεωρηθεί ως έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας, αντιβαίνουσα στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

48. Σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, προτείνω να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει να απαγορεύεται σε φορολογούμενο που κατοικεί στη Γερμανία η ενιαία φορολόγηση με τον κάτοικο Αυστρίας σύζυγό του, με τον οποίο δεν βρίσκεται σε διάσταση, με την αιτιολογία ότι ο τελευταίος πραγματοποίησε εισοδήματα που υπερβαίνουν τόσο το 10 % των κοινών εισοδημάτων όσο και τα 24 000 DM, ενώ τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με το αυστριακό δίκαιο.

V — Πρόταση

49. Σύμφωνα με τις σκέψεις αυτές, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

«Το άρθρο 52 της Συνθήκης (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει να απαγορεύεται σε φορολογούμενο που κατοικεί στη Γερμανία η ενιαία φορολόγηση με τον κάτοικο Αυστρίας σύζυγό του, με τον οποίο δεν βρίσκεται σε διάσταση, με την αιτιολογία ότι ο τελευταίος πραγματοποίησε εισοδήματα που υπερβαίνουν τόσο το 10 % των κοινών εισοδημάτων όσο και τα 24 000 DM, ενώ τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με το αυστριακό δίκαιο.»