

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 27ης Οκτωβρίου 2009¹

1. Το Hoge Raad (Ακυρωτικό Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το ζήτημα αν είναι σύμφωνη με το άρθρο 43 ΕΚ η έκπτωση από τον ολλανδικό φόρο εισοδήματος η οποία δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των φορολογούμενων που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, έστω και αν οι ενδιαφερόμενοι έχουν προηγουμένως τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ του καθεστώτος που εφαρμόζεται στους κατοίκους αλλοδαπής και του καθεστώτος που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής.

2. Στην προκείμενη υπόθεση το Δικαστήριο έχει την ευκαιρία να διασαφηνίσει κατά πόσον, με βάση τη νομολογία του σχετικά με την άμεση φορολογία, ένα δικαίωμα επιλογής ως προς τη φορολόγηση εξουδετερώνει μια μεταχείριση που εισάγει διακρίσεις. Εντούτοις, όπως θα εκθέσω παρακάτω, η εξομοίωση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής ενδέχεται να είναι απαιτητή, διότι υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες θα μπορούσαμε να πούμε, παραφράζοντας το γουρούνι-προπαγανδιστή της *Φάρμας των Ζώων*, ότι όλοι οι Ευρωπαίοι φορολογούμενοι είναι ίσοι, αλλά ορισμένοι είναι πιο ίσοι από άλλους².

3. Το προδικαστικό ερώτημα αποτελεί ένα καλό παράδειγμα τέτοιας οργουελιανής διαστρέβλωσης.

I — Το νομικό πλαίσιο*A — Η κοινοτική νομοθεσία*

4. Το άρθρο 43 ΕΚ διακηρύσσει την ελευθερία εγκατάστασης των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών εντός ολόκληρης της Κοινότητας:

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Orwell, G., *Η Φάρμα των Ζώων*, εκδ. Ζαχαρόπουλος, Αθήνα 2001: η περίφημη τελευταία εντολή, η οποία συνοψίζει και στρεβλώνει τις επτά προηγούμενες, διακηρύσσεται από το γουρούνι Squealer, «που τραβούσε αμέσως την προσοχή με τα χοντρά του μάγουλα, τα πονηρά του μάτια, την ευκινησία του και τη διαπεραστική φωνή του. Ήταν εξαιρετικός ρήτορας και, όταν ανέλυε κάποιο δύσκολο θέμα, δεν σταματούσε να χοροπηδάει και να κουνάει την ουρά του με τρόπο που έκανε τα επιχειρήματά του πολύ πειστικά. Όλοι συμφωνούσαν ότι ο Squealer μπορούσε να παρουσιάσει το μαύρο άσπρο» (ελεύθερη μετάφραση του μεταφραστή).

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση

πρακτορειών, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

6. Το άρθρο 7, παράγραφος 2, ορίζει ως εξής τη βάση επιβολής του φόρου:

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 48, παράγραφος 2, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων.»

«1. Το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από εργασία ή ακίνητα στις Κάτω Χώρες είναι το σύνολο των εισοδημάτων από εργασία ή ακίνητα, κατόπιν της αφαίρεσης των ζημιών σύμφωνα με το κεφάλαιο 3.

2. Το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από εργασία ή ακίνητα στις Κάτω Χώρες είναι το σύνολο των εισοδημάτων που προέρχονται από:

B — Ολλανδική νομοθεσία

5. Η φορολογία εισοδήματος διέπεται στις Κάτω Χώρες από τον *Wet Inkomstenbelating 2001* (τον νόμο του 2001 περί φορολογίας εισοδήματος). Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, τα φυσικά πρόσωπα που δεν κατοικούν στις Κάτω Χώρες υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στο κράτος μέλος αυτό.

a) τα φορολογητέα κέρδη ολλανδικής επιχείρησης που αποκτώνται χάρη σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες ή στις υπηρεσίες μόνιμου αντιπροσώπου στις Κάτω Χώρες (ολλανδική επιχείρηση).

[...]»

7. Το άρθρο 3, παράγραφος 74, του εν λόγω νόμου ορίζει τι νοείται ως έκπτωση επιχειρηματία, αλλά η παράγραφος 76 διευκρινίζει ότι η έκπτωση που προβλέπεται για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες ισχύει για όσους πληρούν ένα κατώτατο όριο ωρών εργασίας. Το ύψος της έκπτωσης εξαρτάται από τα κέρδη και υπολογίζεται σύμφωνα με μια φθίνουσα κλίμακα που περιλαμβάνεται στον νόμο.

8. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 6, του παραπάνω νόμου, ως «κατώτατο όριο ωρών εργασίας» νοείται:

«[...] η παροχή τουλάχιστον 1225 ωρών εργασίας κατά ημερολογιακό έτος σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις από τις οποίες ο φορολογούμενος αποκομίζει όφελος ως επιχειρηματίας.»

9. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι, μολονότι η εθνική νομοθεσία δεν το αναφέρει ρητά, σε αυτό το άθροισμα ωρών εργασίας περιλαμβάνονται μόνο οι ώρες κατά τις οποίες ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής ασκεί δραστηριότητες εντός μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων στις Κάτω Χώρες. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, δυνάμει του άρθρου 9 του Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (διατάγματος του 2001 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας), οι φορολογούμενοι που κατοικούν στις Κάτω Χώρες μπορούν να συνυπολογίζουν τόσο τις ώρες

που έχουν εργαστεί στη χώρα αυτή όσο και αυτές που έχουν εργαστεί στην αλλοδαπή.

10. Το άρθρο 2, παράγραφος 5, του εν λόγω νόμου προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογούμενων επιχειρηματιών κατοίκων αλλοδαπής να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο εξής φορολογικό καθεστώς:

«Ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής που δεν διαμένει στις Κάτω Χώρες καθ' όλο το ημερολογιακό έτος και ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής ο οποίος, ως κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτης χώρας που προβλέπεται σε υπουργική απόφαση και με την οποία οι Κάτω Χώρες έχουν συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών, φορολογείται στο εν λόγω ευρωπαϊκό κράτος ή στην τρίτη αυτή χώρα μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στις διατάξεις του παρόντος νόμου, οι οποίες έχουν εφαρμογή στους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής. Με υπουργική απόφαση θα οριστούν τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης [...].»

II — Πραγματικά περιστατικά

11. Ο F. Gielen είναι ανεξάρτητος επαγγελματίας και διαμένει στη Γερμανία, τη χώρα καταγωγής του, όπου εκμεταλλεύεται, μαζί με δύο συνεταιίρους, μια επιχείρηση καλλιέργειών σε θερμοκήπιο. Η εν λόγω επιχείρηση

έχει στις Κάτω Χώρες μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση για την καλλιέργεια διακοσμιακών φυτών.

επί του συνόλου των εισοδημάτων του. Έτσι, το *Gerechtshof* μείωσε τη βάση επιβολής του φόρου στα 11 188 ευρώ.

12. Το 2001 ο F. Gielen δήλωσε στις Κάτω Χώρες εισόδημα 11 577 ευρώ από την ολλανδική επιχειρηματική εγκατάστασή του. Δεδομένου ότι είχε αφιερώσει λιγότερες από 1 225 ώρες στις δραστηριότητές του στις Κάτω Χώρες, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 3, παράγραφος 6, του νόμου, οπότε δεν του επιτράπηκε να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά του τα 6 084 ευρώ που θα δικαιούνταν σχετικά με τα εισοδήματα που είχε πραγματοποιήσει στο εν λόγω κράτος μέλος.

14. Ο F. Gielen υπέβαλε ενώπιον του *Hoge Raad* αίτηση αναιρέσης κατά της απόφασης του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, εμμένοντας στην άποψη ότι δικαιούται την πλήρη έκπτωση των 6 084 ευρώ, την οποία θα δικαιούνταν κανονικά για τα εισοδήματά του στις Κάτω Χώρες. Η αναιρεσίβλητη διοικητική αρχή άσκησε αντίθετη αναιρέση, με την οποία υποστηρίζει τη διαμετρικά αντίθετη άποψη.

13. Ο F. Gielen, κατόπιν της απόφασης των φορολογικών αρχών να μην του επιτρέψουν την έκπτωση, υπέβαλε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε, οπότε άσκησε προσφυγή ενώπιον του Πρωτοδικείου της *Breda*, το οποίο την απέρριψε ως αβάσιμη. Ο F. Gielen άσκησε έφεση κατά της παραπάνω απόφασης ενώπιον του *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, το οποίο δέχτηκε εν μέρει τα αιτήματα του εφεσείοντος και αποφάνθηκε ότι ο F. Gielen είχε δικαίωμα για την έκπτωση, μολονότι δεν είχε συμπληρώσει στις Κάτω Χώρες τον ελάχιστο αριθμό των 1 225 ωρών, καθόσον βάσισε τον υπολογισμό του στο ποσοστό που αντιπροσώπευαν τα κέρδη του ενδιαφερόμενου στις Κάτω Χώρες

15. Στις 4 Οκτωβρίου 2007 ο γενικός εισαγγελέας του *Hoge Raad*, ο J.A.C.A. Overgaauw, ανέπτυξε τις προτάσεις του, με τις οποίες τάχθηκε υπέρ της άποψης του F. Gielen, με το σκεπτικό ότι η μη παροχή στον κάτοικο αλλοδαπής της δυνατότητας συνυπολογισμού των ωρών εργασίας που έχει παράσχει εντός άλλου κράτους μέλους ενόψει φορολογικής έκπτωσης συνιστά διάκριση αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Ο γενικός εισαγγελέας πρόσθεσε ότι η ολλανδική νομοθεσία επιτρέπει στους επιχειρηματίες που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, όπως ο F. Gielen, να επιλέξουν το ισχύον για τους κατοίκους ημεδαπής καθεστώς, δυνάμει του οποίου θα του αναγνωρίζονταν όλες οι ώρες εργασίας του, τόσο στις Κάτω Χώρες όσο και στα άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά τον γενικό εισαγγελέα, η δυνατότητα επιλογής αυτή αναιρεί την προαναφερθείσα διάκριση και καθιστά τη ρύθμιση συμβατή με τη Συνθήκη ΕΚ.

III — Το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Το τρίτο τμήμα του Hoge Raad, αφού άκουσε τους ισχυρισμούς των διαδίκων και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Onvergaauw, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 12ης Σεπτεμβρίου 2008, το ακόλουθο ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 43 ΕΚ την έννοια ότι δεν εμποδίζει την εφαρμογή μιας διάταξης της φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους στο κέρδος που πραγματοποίησε υπήκοος άλλου κράτους μέλους (αλλοδαπός φορολογούμενος) από την εντός του πρώτου κράτους μέλους λειτουργία μέρους της επιχείρησής του, όταν αυτή η διάταξη, ερμηνευόμενη με ορισμένο τρόπο, κάνει μεν διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών φορολογούμενων, η οποία είναι καθεαυτή αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ, πλην όμως ο οικείος αλλοδαπός φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να επιλέξει τη μεταχείρισή του ως ημεδαπού φορολογούμενου, δυνατότητα της οποίας δεν έκανε χρήση για λόγους που τον αφορούν;»

17. Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 6 Οκτωβρίου 2008.

18. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο F. Gielen, η Ολλανδική, η Γερμανική, η Εσθονική, η Σουηδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

19. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009 εμφανίστηκαν και ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους οι εκπρόσωποι του F. Gielen, της Ολλανδικής, της Σουηδικής, της Γερμανικής και της Εσθονικής Κυβέρνησης, καθώς και της Επιτροπής.

IV — Παραδεκτό

20. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση και ο F. Gielen υποστηρίζουν ότι τα ερωτήματα του Hoge Raad έχουν υποθετικό χαρακτήρα και εξαρτώνται μόνο από την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, για την οποία αρμόδια είναι μόνο τα δικαιοδοτικά όργανα των κρατών μελών.

21. Σύμφωνα με πάγια νομολογία, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς να εκτιμήσει τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που

υποβάλλει στο Δικαστήριο κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ³. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει δεχτεί, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, να εξετάσει τις συνθήκες υπό τις οποίες του έχει υποβληθεί το ερώτημα από το εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να εξακριβώσει κατά πόσον είναι αρμόδιο⁴. Αυτό συμβαίνει όταν το υποβαλλόμενο στο Δικαστήριο πρόβλημα έχει καθαρά υποθετικό χαρακτήρα⁵, διότι το πνεύμα συνεργασίας που πρέπει να πρωτανεύει κατά τη λειτουργία της προδικαστικής παραπομπής συνεπάγεται ότι το εθνικό δικαστήριο λαμβάνει υπόψη την αποστολή που έχει ανατεθεί στο Δικαστήριο, η οποία συνίσταται στο να συμβάλλει στην απονομή της δικαιοσύνης εντός των κρατών μελών και όχι να διατυπώνει συμβουλευτικές γνώμες επί γενικών ή υποθετικών ζητημάτων⁶.

σε σχέση με τους υποκείμενους στον φόρο που είναι κάτοικοι Κάτω Χωρών. Μολονότι η εναλλακτική λύση που προσφέρεται στον αναιρεσιόνοτα δεν μπορεί να εκτιμηθεί παρά μόνο αν γίνει «υποθετική» εφαρμογή της ολλανδικής νομοθεσίας, για το «τεστ» ισότητας είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια παράμετρος αναφοράς⁷. Για την αξιολόγηση μιας διάκρισης που προβλέπεται σε νομικό κανόνα, ο κανόνας αυτός συγκρίνεται με άλλες διατάξεις. Για να είναι πλήρης ο συλλογισμός, η παράμετρος αναφοράς εφαρμόζεται πάντοτε «υποθετικά», χωρίς όμως αυτό να προσδίδει «υποθετικό» χαρακτήρα στη διαφορά.

22. Όπως ανέφερα παραπάνω, το ζήτημα που τίθεται ενώπιον του Hoge Raad αφορά τα αποτελέσματα μιας επιλογής που διέπεται από την ολλανδική νομοθεσία. Ο F. Gielen επέλεξε τη μία από τις δύο δυνατότητες που είχε (την υπαγωγή του στο καθεστώς των κατοίκων αλλοδαπής) και βάλλει κατά της δυσμενούς θέσης στην οποία έχει περιέλθει

23. Επιπλέον, δεν πιστεύω ότι έχει χρησιμοποιηθεί εσφαλμένη παράμετρος αναφοράς για τη σύγκριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής. Πρόκειται για μια πτυχή της αξιολόγησης της ισότητας, η οποία θα πραγματοποιηθεί κατά την εξέταση της ουσίας της υπόθεσης, πράγμα που σημαίνει ότι δεν επηρεάζει τη λυσιτέλεια του προδικαστικού ερωτήματος, αλλά τη λεπτομερή εξέτασή του σε σχέση με την πτυχή αυτή.

3 — Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 23), της 18ης Μαρτίου 2004, C-314/01, Siemens και ARGE Telekom (Συλλογή 2004, σ. I-2549, σκέψη 34), της 22ας Νοεμβρίου 2005, C-144/04, Mangold (Συλλογή 2005, σ. I-9981, σκέψη 34), της 18ης Ιουλίου 2007, C-119/05, Lucchini (Συλλογή 2007, σ. I-6199, σκέψη 43), και της 6ης Νοεμβρίου 2008, C-248/07, Trespa International (Συλλογή 2008, σ. I-8221, σκέψη 32).

4 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia (Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 21).

5 — Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, Preussen Elektra (Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 39), της 22ας Ιανουαρίου 2002, C-390/99, Canal Satélite Digital (Συλλογή 2002, σ. I-607, σκέψη 19), της 5ης Φεβρουαρίου 2004, C-380/01, Schneider (Συλλογή 2004, σ. I-1389, σκέψη 22), και της 12ης Ιουνίου 2008, C-458/06, Gourmet Classic (Συλλογή 2008, σ. I-4207, σκέψη 25).

6 — Αποφάσεις Foglia (προπαρατεθείσα, σκέψεις 18 και 20), της 3ης Φεβρουαρίου 1983, 149/82, Robards (Συλλογή 1983, σ. 171, σκέψη 19), Meilicke (προπαρατεθείσα, σκέψη 64), και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-62/06, ZF Zefeser (Συλλογή 2007, σ. I-11995, σκέψη 15).

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2η έκδοση, εκδ. Oxford University Press, Οξφόρδη, 2006, σ. 81 έως 83.

V — Ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος

καμία δυσμενή διάκριση λόγω της επίμαχης νομοθεσίας, αφού η διαφορετική μεταχείριση την οποία υφίσταται είναι αποτέλεσμα επιλογής του.

25. Η ανάλυση αυτή θα γίνει σε δύο φάσεις.

26. Πρώτον, ο F. Gielen ισχυρίζεται ότι η μη ύπαρξη δυνατότητας συνυπολογισμού των ωρών εργασίας που έχει συμπληρώσει ο ενδιαφερόμενος στη Γερμανία, ώστε να πραγματοποιηθεί η έκπτωση από τη βάση επιβολής του ολλανδικού φόρου εισοδήματος, συνιστά περιορισμό που ισχύει στις Κάτω Χώρες μόνο για τους κατοίκους αλλοδαπής που εμπíπτουν στο ειδικό καθεστώς που τους δέπει. Τα κράτη που έχουν καταθέσει παρατηρήσεις εν προκειμένω, η Επιτροπή και ο F. Gielen υποστηρίζουν διαφορετικές απόψεις επί του ζητήματος αυτού.

27. Δεύτερον, οι αμφιβολίες του Hoge Raad αφορούν κυρίως τον δικαιολογητικό λόγο που προβάλλει η Ολλανδική Κυβέρνηση. Οι ανεξάρτητοι επαγγελματίες που δεν είναι κάτοικοι Κάτω Χωρών, αλλά αποκτούν εισοδήματα στο κράτος αυτό, έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπόκεινται οι κάτοικοι ημεδαπής. Επομένως, ο F. Gielen μπορούσε να επιλέξει το εν λόγω καθεστώς και να συνυπολογίσει τις ώρες εργασίας που έχει συμπληρώσει στη Γερμανία. Αποφάσισε ελεύθερα να μην το πράξει, οπότε δεν υπέστη

28. Το ανώτατο εθνικό δικαστήριο που έχει υποβάλει την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης δεν έχει καμία αμφιβολία ότι η επίμαχη έκπτωση συνιστά δυσμενή διάκριση για όσους δεν έχουν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες και ότι είναι επομένως αντίθετη με το άρθρο 43 ΕΚ. Αν το Δικαστήριο δεχόταν τη βασική αυτή αντίληψη, θα εξέταζε μόνο τα αποτελέσματα της επιλογής που προβλέπει ο ολλανδικός νόμος. Με την άποψη του Hoge Raad δεν συμφωνούν πάντως όλοι όσοι μετέχουν στην παρούσα προδικαστική διαδικασία. Επιπλέον, όπως τονίζει ορθά η Γερμανική Κυβέρνηση, αν ο περιορισμός σχετικά με τις ώρες εργασίας που συμπληρώνονται στην αλλοδαπή ήταν σύμφωνος με το κοινοτικό δίκαιο, δεν θα είχε νόημα η αξιολόγηση του επίδικου προαιρετικού φορολογικού καθεστώτος.

29. Συμπερασματικά, θα πρέπει να διευκρινιστεί αν το σύστημα εκπτώσεων που ισχύει στις Κάτω Χώρες για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες κατοίκους αλλοδαπής είναι συμβατό με το άρθρο 43 ΕΚ. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, θα πρέπει να εξεταστεί ενδελεχέστερα το προαιρετικό καθεστώς που προβλέπει ο ολλανδικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος επιτρέπει στους κατοίκους αλλοδαπής να επιλέγουν την υπαγωγή τους στο φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται οι κάτοικοι ημεδαπής.

A — Η έκπτωση που προβλέπεται για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες και το ζήτημα αν ενέχει διακρίσεις η ρύθμιση για τον συνυπολογισμό των ωρών εργασίας που συμπληρώνουν οι κάτοικοι αλλοδαπής

30. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο κανόνας περί ίσης μεταχείρισης απαγορεύει όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκαλυμμένη μορφή διακρίσεων η οποία καταλήγει στην πράξη, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποίησης, στο ίδιο αποτέλεσμα⁸. Η διάκριση δηλαδή συνίσταται, είτε είναι άμεση είτε έμμεση, στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις⁹.

31. Κατόπιν της απόφασης Schumacker¹⁰, το Δικαστήριο εμμένει στο γεγονός ότι, όσον αφορά την άμεση φορολογία, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής¹¹. Το εισόδημα που πραγματοποιεί στο

έδαφος κράτους μέλους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στη χώρα κατοικίας του. Εξάλλου, ο τόπος στον οποίο μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, είναι ο τόπος όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων¹². Ο τόπος αυτός συμπίπτει κατά κανόνα με τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

32. Το συμπέρασμα που συνήγαγε από τα παραπάνω το Δικαστήριο ήταν ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν παρέχει στους κατοίκους αλλοδαπής ορισμένα φορολογικά οφέλη που παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής δεν δημιουργεί διακρίσεις, διότι οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν είναι παρεμφερείς¹³.

33. Οι αρχές που παρέθεσα ανωτέρω δεν παρέχουν στα κράτη μέλη εξουσίες εν λευκώ ούτε τους παρέχουν την εξουσία να θεσπίζουν ρυθμίσεις που να δημιουργούν εμφανώς διακρίσεις σε βάρος των κατοίκων αλλοδαπής. Η νομολογία Schumacker επιδιώκει τον ακριβώς αντίθετο σκοπό, δηλαδή την αποφυγή του ενδεχομένου να υπάρχουν εθνικά

8 — 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), της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16), και της 27ης Νοεμβρίου 1997, C-57/96, Meints (Συλλογή 1997, σ. I-6689, σκέψη 44).

9 — Απόφαση Wielockx (προπαρατεθείσα, σκέψη 17) και αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan (Συλλογή 1998, σ. I-2553, σκέψη 34), της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-156/98, Γερμανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2000, σ. I-6857, σκέψη 84), και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 46).

10 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93 (Συλλογή 1995, σ. I-225).

11 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα, σκέψη 31) και αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 49), και της 9ης Νοεμβρίου 2006, C-520/04, Turpeinen (Συλλογή 2006, σ. I-10685, σκέψη 26).

12 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα, σκέψεις 31 και 32) και αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 22), της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen (Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 21), της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 43), της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψη 15), της 6ης Ιουλίου 2006, C-346/04, Conijn (Συλλογή 2006, σ. I-6137, σκέψη 20), και της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-329/05, Meindl (Συλλογή 2007, σ. I-1107, σκέψη 23).

13 — Απόφαση Schumacker, προπαρατεθείσα, σκέψη 33.

μέτρα λόγω των οποίων οι κάτοικοι αλλοδαπής να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τους κατοίκους ημεδαπής που τελούν στην ίδια κατάσταση¹⁴. Η υπόθεση Schumacker είναι αντιπροσωπευτική από την άποψη αυτή, διότι αφορούσε ένα Βέλγο υπήκοο, κάτοικο Βελγίου, ο οποίος είχε πραγματοποιήσει το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων του στη Γερμανία. Το Δικαστήριο δέχτηκε ότι ο Schumacker, αφού κινούνταν σε παρεμφερές πλαίσιο όπως ένας εργαζόμενος που κατοικεί στη Γερμανία και αφού δεν μπορούσε να εκτιμηθεί η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, είχε υποστεί δυσμενή διάκριση. Στην ίδια συλλογιστική στηρίχθηκαν και οι αποφάσεις στις υποθέσεις Wielockx, Gschwind ή Meindl¹⁵.

34. Από τη νομολογία αυτή συνάγεται ότι η άνιση μεταχείριση καθίσταται θεμιτή, όταν η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής διαφέρει σημαντικά από την αντίστοιχη των κατοίκων αλλοδαπής. Αντίθετα, η διάκριση είναι παράνομη, όταν η διαφοροποίηση αφορά εκπτώσεις που έχουν άμεση σχέση με τη δραστηριότητα από την οποία προήλθαν τα φορολογητέα εισοδήματα¹⁶. Αντίστροφα, το Δικαστήριο δέχεται τη νομιμότητα των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων που ενθαρρύνουν, επιβραβεύουν ή τιμωρούν, στο πλαίσιο άσκησης ορισμένης φορολογικής πολιτικής, οποιαδήποτε

οικονομική δραστηριότητα που έχει σχέση με την προσωπική κατάσταση των φορολογούμενων¹⁷. Σύμφωνα με τη διάκριση αυτή, το κράτη μέλη διαθέτουν προφανώς μικρότερα περιθώρια χειρισμών, όταν ορισμένη οικονομική δραστηριότητα προστατεύεται ανεξάρτητα από την προαναφερθείσα προσωπική κατάσταση όσων την ασκούν. Η νομολογία εγγυάται πάντως τον σεβασμό των κυριαρχικών φορολογικών εξουσιών κάθε κράτους μέλους, όταν το εμπόδιο αφορά την προαναφερθείσα προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου, την οποία πρέπει να εκτιμά κάθε δημόσια αρχή κατ' εφαρμογή εδαφικών κριτηρίων. Η ανάλυση αυτή, μολονότι ενέχει κάποιες δυσκολίες¹⁸, έχει τη δική της λογική, αφού οι φορολογικές αρμοδιότητες εξακολουθούν να ανήκουν σε καθένα από τα κράτη μέλη και το Δικαστήριο δεν επιθυμεί να παρέμβει σε έναν τόσο λεπτό τομέα, ο οποίος έχει άμεση σχέση με τα δημόσια οικονομικά των κρατών μελών¹⁹.

35. Τη δυνατότητα επίκλησης της έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 74, του ολλανδικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος έχουν τόσο οι κάτοικοι αλλοδαπής όσο και οι κάτοικοι ημεδαπής. Οι ανήκοντες στην πρώτη κατηγορία πρέπει να συμπληρώνουν τουλάχιστον 1225 ώρες στις Κάτω Χώρες ετησίως, ενώ οι ανήκοντες

14 — Την αντίληψη αυτή εξέφρασα επίσης κατά την ανάπτυξη των προτάσεών μου στην υπόθεση Gschwind (όπ.π.), στο σημείο 42 των οποίων πρόσθεσα ότι η απόφαση Schumacker «δεν θέλησε να θέσει τελεία και παύλα στη γενικώς παραδεχόμενη στο διεθνές φορολογικό δίκαιο αρχή, η οποία είναι ενσωματωμένη στο δίκαιο των κρατών μελών μέσω του προτύπου της συμβάσεως του ΟΟΣΑ, σχετικά με τη διπλή φορολογία, κατά την οποία στο κράτος κατοικίας αναπόκειται να φορολογεί κατά τρόπο γενικό τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως».

15 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις.

16 — Αποφάσεις της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 16), Schumacker (προπαρατεθείσα, σκέψη 36), Gerritse (προπαρατεθείσα, σκέψεις 27 και 28), της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (Συλλογή 2006, σ. I-9461, σκέψη 42), της 15ης Φεβρουαρίου 2007, C-345/04, Centro Ecuestre da Lezíria Grande (Συλλογή 2007, σ. I-1425, σκέψη 23), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 50).

17 — Βλ. τη νομολογία που παρατίθεται στην προηγούμενη υποσημείωση, καθώς και Almendral, V., «La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional», *EUJ Working Papers LAW 2008/25*, σ. 17 έως 21 και 23 έως 26.

18 — Όπως τονίζει ο Almendral, V. (όπ.π., σ. 21), η νομολογία είναι μετέωρη, διότι το Δικαστήριο δεν θέλει ή δεν μπορεί να προβεί σε αντικειμενική διάκριση μεταξύ της έκπτωσης που βασίζεται στο εισόδημα και της έκπτωσης που βασίζεται στην προσωπική κατάσταση.

19 — Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η αρμοδιότητα στον τομέα της άμεσης φορολογίας ανήκει στα κράτη μέλη, τα οποία πάντως πρέπει να τηρούν, κατά την άσκηση της, το κοινοτικό δίκαιο: αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19), της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr (Συλλογή 1999, σ. I-7447, σκέψη 32), της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard (Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 15), της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID (Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 19), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29).

στη δεύτερη κατηγορία πρέπει να συνυπολογίζονται όχι μόνο τις ώρες εργασίας που έχουν συμπληρώσει στο κράτος αυτό, αλλά και όσες έχουν συμπληρώσει σε άλλα κράτη μέλη. Πρόκειται, όπως ομολογεί και η Ολλανδική Κυβέρνηση, για προφανώς διαφορετική μεταχείριση. Ορισμένα κράτη πάντως αρνούνται να εξομοιώσουν τους κατοίκους αλλοδαπής προς τους κατοίκους ημεδαπής και εμμένουν στον ισχυρισμό ότι η επίμαχη διάκριση είναι συμβατή με το άρθρο 43 ΕΚ.

36. Δεν συμφωνώ με την άποψη αυτή.

37. Ο σκοπός της επίδικης έκπτωσης περιγράφεται από τις Κάτω Χώρες ως εξής στην υπό κρίση υπόθεση: η φορολογία του εισοδήματος των ανεξάρτητων επαγγελματιών πλήττει όσους ασκούν τη δραστηριότητά τους αυτή ως κύρια δραστηριότητα²⁰. Η ολλανδική φορολογική νομοθεσία έχει διαμορφώσει ένα φορολογικό καθεστώς για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες που επιβραβεύει όσους επιδίδονται σε σημαντικό βαθμό σε επιχειρηματικές δραστηριότητες: για να υπάρχει εγγύηση ότι αυτό όντως συμβαίνει, επιβάλλεται η υποχρέωση συμπλήρωσης ορισμένου τουλάχιστον αριθμού ωρών.

38. Ο κάτοικος αλλοδαπής που εργάζεται ως ανεξάρτητος επαγγελματίας στις Κάτω Χώρες, όπου φορολογείται, πρέπει, για να αξιώσει την εφαρμογή της έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 74, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, να έχει συμπληρώσει ορισμένο τουλάχιστον αριθμό

ωρών. Η συμπλήρωση αυτού του αριθμού ωρών αποτελεί επίσης απόδειξη ότι η κύρια δραστηριότητά του είναι επιχειρηματικής φύσης²¹. Όπως τόνισε ορθά η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, η απαίτηση συμπλήρωσης ορισμένου αριθμού ωρών, την οποία επιβάλλει η ολλανδική νομοθεσία, δεν αποσκοπεί στον επηρεασμό ή στην αξιολόγηση της προσωπικής ή οικογενειακής κατάστασης του φορολογούμενου, αλλά στη διασφάλιση της ειλικρίνειας όσων ασκούν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα (εν προκειμένω, τη δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία)²². Η ολλανδική ρύθμιση, απαιτώντας τη συμπλήρωση του προβλεπόμενου χρόνου στις Κάτω Χώρες, δεν συμβάλλει στην εξακρίβωση του είδους της ασκούμενης δραστηριότητας.

39. Το άρθρο 3, παράγραφος 74, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος αφορά τη φύση της φορολογούμενης παροχής και όχι την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου, οπότε η κατάσταση του ανεξάρτητου επαγγελματία που είναι κάτοικος αλλοδαπής είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση του αντίστοιχου επαγγελματία κατοίκου ημεδαπής, τουλάχιστον όσον αφορά τη φορολογική έκπτωση που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

40. Επομένως, θεωρώ ότι οι Κάτω Χώρες, απαγορεύοντας στους ανεξάρτητους επαγγελματίες

20 — Ο εκπρόσωπος της Ολλανδικής Κυβέρνησης το επανέλαβε κατά την επί ακροατηρίου συζήτηση.

21 — Ο F. Gielen αναφέρεται στις προτάσεις που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας ενώπιον του Hoge Raad στην κύρια δίκη, στο σημείο 6.2.3 των οποίων εκτίθενται τα εξής: «Το κριτήριο των ωρών δεν μπορεί να αποσυνδεθεί από τα οφέλη που παρέχονται στους ανεξάρτητους επαγγελματίες [...]. Το ιστορικό της θέσπισης του νόμου αποδεικνύει ουσιαστικά ότι ο σκοπός του κριτηρίου αυτού ήταν η αποφυγή του ενδεχομένου να παρέχονται σε "ψευτοεπιχειρηματίες" τα οφέλη που προβλέπονται για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες ή, με θετική διατύπωση, η παροχή του δικαιώματος για τις εκπτώσεις που προβλέπει ο νόμος μόνο στους "πραγματικούς" επιχειρηματίες.»

22 — Σημείο 10 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

που είναι κάτοικοι αλλοδαπής (όχι όμως και σε όσους είναι κάτοικοι ημεδαπής) να συνυπολογίζον τον χρόνο εργασίας που έχουν συμπληρώσει σε άλλο κράτος, προκειμένου να αποδείξουν ότι η οικονομική δραστηριότητά τους είναι σημαντική, δημιουργούν διακρίσεις σε βάρος των επαγγελματιών αυτών.

41. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξακριβωθεί αν το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει αυτοβούλως την υπαγωγή του στο φορολογικό καθεστώς των κατοίκων ημεδαπής μπορεί να αποτελεί δικαιολογητικό λόγο για τη διάκριση αυτή.

42. Αυτός είναι ο Γόρδιος δεσμός του υπό εξέταση προδικαστικού ερωτήματος.

B — Το προαιρετικό για τους κατοίκους αλλοδαπής φορολογικό καθεστώς και η λειτουργία του ως μηχανισμού εξουδετέρωσης των διακρίσεων

43. Όπως εξήγησα παραπάνω, το Hoge Raad θεωρεί ότι οι εκπώσεις που προβλέπει για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος δημιουργούν διακρίσεις. Με την άποψη αυτή συμφωνούν

η Ολλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση και ο F. Gielen. Υπάρχουν εντούτοις ορισμένες διχογνωμίες σχετικά με το βασικό ερώτημα που τίθεται στην κύρια δίκη, δηλαδή σχετικά με τη δυνατότητα που παρέχει η ολλανδική ρύθμιση στους επιχειρηματίες με κατοικία στην αλλοδαπή να φορολογούνται σαν να ήταν κάτοικοι ημεδαπής και να μην υφίστανται έτσι την εν λόγω δυσμενή μεταχείριση.

44. Επί του σημείου αυτού όλα τα κράτη που έχουν υποβάλει παρατηρήσεις υποστηρίζουν ομόφωνα τη λεγόμενη «άποψη περί εξουδετέρωσης», ότι δηλαδή το δικαίωμα επιλογής φορολογικού καθεστώτος παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να σταθμίσει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα καθενός από τα καθεστώτα αυτά. Αν ο ενδιαφερόμενος προτιμά ένα καθεστώς που ενέχει διακρίσεις, του οποίου την εφαρμογή θα μπορούσε να αποφύγει επιλέγοντας το άλλο από τα διαζευκτικώς προβλεπόμενα καθεστώτα, δεν επιτρέπεται να διατυπωθούν επικρίσεις για την άνιση μεταχείριση που οφείλεται στην εφαρμογή του πρώτου αυτού καθεστώτος. Την ίδια άποψη υποστήριξε και ο γενικός εισαγγελέας στην κύρια δίκη ενώπιον του Hoge Raad.

45. Ο F. Gielen και η Επιτροπή υποστηρίζουν διαφορετική άποψη ως προς την επίλυση του προδικαστικού ζητήματος και επικεντρώνουν τις παρατηρήσεις τους στις διοικητικές επιβαρύνσεις που συνεπάγεται για τον ανεξάρτητο επαγγελματία που είναι κάτοικος αλλοδαπής η επιλογή του φορολογικού καθεστώτος που διέπει τους κατοίκους ημεδαπής.

1. Το δικαίωμα επιλογής ως μέσο άρσης της έλλειψης νομιμότητας

46. Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται ένα λεπτό πρόβλημα σχετικά με την αρχή της ισότητας. Το Hoge Raad ερωτά το Δικαστήριο, με πιο αόριστη διατύπωση, αν μια παράνομη διάκριση καθίσταται νόμιμη όταν το θύμα την έχει επιλέξει κατ' ελεύθερη βούληση. Το δίλημμα αυτό προσλαμβάνει ιδιαίτερη σημασία στον φορολογικό τομέα, όπου ο φορολογούμενος συχνά έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ διαφόρων ρυθμίσεων, οι οποίες ενέχουν σε ορισμένες περιπτώσεις στοιχεία που μπορούν να αποδειχθούν επιζήμια²³.

47. Όποιος υφίσταται διάκριση λόγω νομοθετικής ρύθμισης δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με αυτόν που υφίσταται εξατομικευμένη διάκριση ή διάκριση λόγω των πραγματικών περιστάσεων. Όταν ο νομοθέτης ή η διοίκηση οριοθετούν ένα γενικό και σταθερό νομικό πλαίσιο, εξετάζουν ένα πολύ μεγάλο φάσμα πιθανοτήτων και διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια. Αυτός όμως που λαμβάνει μια ατομική απόφαση ή εφαρμόζει ορισμένη πρακτική οχυρώνεται συχνά πίσω από ένα πιο συγκεκριμένο πλαίσιο. Κατά συνέπεια, ο νομοθέτης έχει ευρύτερες εξουσίες και

αυτό το φάσμα των επιλογών που του παρέχεται μπορεί να οδηγήσει στη δημιουργία διακρίσεων²⁴. Η εφαρμογή απλώς και μόνο της ρύθμισης συνεπάγεται πάντοτε διαφοροποιημένη μεταχείριση, αφού η ρύθμιση εφαρμόζεται κατά κανόνα σε ορισμένους πολίτες και όχι σε όλους²⁵. Η διαφοροποίηση αυτή δεν θίγει, καθαυτή, την αρχή της ισότητας, όπως άλλωστε δεν την θίγει ούτε μια ρύθμιση που παρέχει διάφορες δυνατότητες επιλογής και, τελικά, τη δυνατότητα υπαγωγής σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα.

48. Τα κράτη που μετέχουν στην παρούσα προδικαστική διαδικασία ισχυρίζονται ότι όποιος επιλέγει ελεύθερα την υπαγωγή του σε ορισμένο κανόνα δεν μπορεί να βάλλει στη συνέχεια κατά του κανόνα αυτού. Επομένως, όταν το δικαίο παρέχει την ευχέρεια επιλογής μεταξύ διαφόρων διατάξεων, μεταξύ των οποίων καταλέγεται και αυτή που δημιουργεί διακρίσεις, η ευχέρεια αυτή θεραπεύει την παραβίαση της αρχής της ισότητας. Με άλλα λόγια, αν ένα πρόσωπο υφίσταται διάκριση λόγω της εφαρμογής ενός καθεστώτος που το πρόσωπο αυτό έχει αποδεχθεί χωρίς καμία επιφύλαξη, η επιλογή του αυτή

23 — Wouters, J., «The Principle of Non-discrimination in European Community Law», *European Community Tax Review*, 2, 1999, σ. 102, Peters, C., και Snellaars, M., «Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses», *European Community Tax Review*, 1, 2001, σ. 13, Zalasinski, A., «The Limits of the EC Concept of "Direct Tax Restriction on Free Movement Rights", the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity», *Intertax*, τόμος 37, αριθ. 5, σ. 283.

24 — Αυτό έχει γίνει παλαιόθεν δέκτο από τη νομολογία του Δικαστηρίου: βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-280/93, Γερμανία κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1994, σ. I-4973, σκέψεις 89 και 90), της 12ης Νοεμβρίου 1996, C-84/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1996, σ. I-5755, σκέψη 58), της 17ης Ιουλίου 1997, C-248/95 και C-249/95, SAM Schifffahrt και Stapf (Συλλογή 1997, σ. I-4475), της 14ης Ιουλίου 1998, C-284/95, Safety Hi-Tech (Συλλογή 1998, σ. I-4301, σκέψη 37), και C-341/95, Bettati (Συλλογή 1998, σ. I-4355, σκέψη 35), της 19ης Νοεμβρίου 1998, C-150/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1998, σ. I-7235, σκέψη 53), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-86/03, Ελλάδα κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. I-10979, σκέψη 88), και της 16ης Δεκεμβρίου 2008, C-127/07, Arcelor Atlantique και Lorraine κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. 9895, σκέψη 57).

25 — Όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro με τις προτάσεις του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Arcelor Atlantique και Lorraine κ.λπ., «η ίδια η φύση της δοκιμαστικής εφαρμογής της νομοθεσίας δημιουργεί την ένταση με την αρχή της ισότητας» (σημείο 46). Βλ. επίσης Rubio Llorente, F., «Jueces y ley desde el punto de vista del principio de igualdad», *La forma del poder*, εκδ. CEPIC, Μαδρίτη, 1997, σ. 642.

εξουδετερώνει την άνιση μεταχείριση. Κατά συνέπεια, θα αρκούσε ο νομοθέτης να παραχωρήσει ορισμένα περιθώρια επιλογής σε ορισμένο πρόσωπο, για να μπορεί στη συνέχεια να θεσπίζει ατιμωρητί διατάξεις που να οδηγούν σε προφανείς διακρίσεις σε βάρος του προσώπου αυτού.

49. Θεωρώ, αντίθετα από όσους υποστηρίζουν ότι το δικαίωμα επιλογής εξουδετερώνει τελικά τη διάκριση, ότι οι αμφιβολίες του Hoge Raad κινούνται εντός ενός πιο αφηρημένου πλαισίου, οπότε το ανακύπτουν στην παρούσα υπόθεση ζήτημα μπορεί να επιλυθεί χωρίς να ληφθούν υπόψη τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία της.

50. Ο συλλογισμός των κρατών στηρίζεται συνεπώς στην εσφαλμένη αντίληψη ότι επιτρέπεται η επιλογή μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου σκέλους μιας διαζευκτικής δυνατότητας.

51. Σύμφωνα με ένα πασίγνωστο γνωμικό, δεν υπάρχει ανισότητα στην παρανομία²⁶. Για παράδειγμα, αν μια φορολογική αρχή εκκαθαρίσει εκ σφάλματος χαμηλότερο φόρο στην περίπτωση μιας εταιρίας από αυτόν τον οποίο οφείλει η εταιρία αυτή, οι ανταγωνιστές της δεν θα μπορούν να ισχυριστούν ότι υφίστανται δυσμενή διάκριση και να

απαιτήσουν συνεπώς να υπολογιστεί ο φόρος τους κατά τον ίδιο τρόπο. Επομένως, όταν ένα πρόσωπο κλίνει υπέρ του νόμιμου ή του παράνομου σκέλους της διαζευκτικής επιλογής, η επιλογή του και μόνο δεν μετατρέπει τη δυσμενή διάκριση σε ίση μεταχείριση.

52. Προς αντίκρουση του παραπάνω ισχυρισμού η Πορτογαλική Κυβέρνηση επικαλείται το λατινικό απόφθεγμα *non venire contra factum prorgium*, το οποίο εκφράζει την αρχή ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πράξεις του ενδιαφερόμενου. Πρέπει πάντως να διευκρινιστεί ότι το απόφθεγμα αυτό έχει χρησιμοποιηθεί πάντοτε στο πλαίσιο της νομιμότητας. Εφόσον δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη ισότητας στην παρανομία, δεν μπορεί ούτε να προσδοθεί νομική αξία στις πράξεις του ενδιαφερόμενου που παραβαίνουν το δίκαιο, ειδάλλως θα αναγνωριζόταν η εγκυρότητα μιας παράνομης πράξης, πράγμα απαράδεκτο για την έννομη τάξη.

53. Επιπλέον, η δυνατότητα επιλογής παρέχεται σε όλους τους ανεξάρτητους επαγγελματίες, αφού οι Κάτω Χώρες δεν έχουν αναφέρει άλλες πρόσθετες προϋποθέσεις που θα έπρεπε να πληρούνται για την υπαγωγή στον μηχανισμό αυτό. Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι ακόμη δυσκολότερο να γίνει δεκτό ότι εξουδετερώνει τις διακρίσεις η δυνατότητα επιλογής αυτή καθαυτή, η οποία δεν υπόκειται σε καμία προϋπόθεση και παρέχεται σε όλους τους επιχειρηματίες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, εκδ. Tecnos, Μαδρίτη, 1998, σ. 222 έως 224.

ιδιαιτερότητες καθεμιάς από τις κατηγορίες ανεξάρτητων επαγγελματιών²⁷.

56. Θα πρέπει να αναλύσω αμέσως παρακάτω τους τελευταίους αυτούς ισχυρισμούς.

54. Στο σημείο αυτό θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα έχει επιλυθεί. Για την περίπτωση όμως που το Δικαστήριο κρίνει ότι η προαναφερθείσα δυνατότητα καθιστά τη δυσμενή διάκριση έγκυρη και νόμιμη, θα εξετάσω τη δυνατότητα σύγκρισης των κατοίκων αλλοδαπής που κάνουν χρήση του δικαιώματος επιλογής με όσους έχουν πράγματι την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες.

α) Οι δαπάνες διοικητικής διαχείρισης

57. Η Επιτροπή και ο F. Gielen κάνουν μνεία των δαπανών διαχείρισης που συνεπάγεται η δήλωση εισοδήματος που υποβάλλεται κατ' εφαρμογή του καθεστώτος φορολογίας των κατοίκων ημεδαπής.

2. Οι συνέπειες που έχει για τον φορολογούμενο η επιλογή του να υπαχθεί στο καθεστώς των κατοίκων ημεδαπής

55. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, αν ο F. Gielen είχε επιλέξει το καθεστώς φορολογίας των κατοίκων ημεδαπής, θα είχε εξομοιωθεί με πρόσωπο που έχει πράγματι τη φορολογική κατοικία του στις Κάτω Χώρες. Ο εκπρόσωπος του F. Gielen δεν συμφωνεί με την άποψη αυτή και εντοπίζει, τόσο ως προς τη διαχείριση του συστήματος όσο και ως προς τη φορολόγηση, προφανείς διαφορές, λόγω των οποίων το προαιρετικό καθεστώς καταλήγει να αποτελεί κατά τα φαινόμενα μόνο εναλλακτική λύση.

58. Η μνεία αυτή θα μπορούσε να αφορά τα περισσότερα από τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών, με δεδομένη την σε μεγάλο βαθμό παγιωμένη στο διεθνές φορολογικό δίκαιο αρχή ότι εναπόκειται σε κάθε κράτος να φορολογεί τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στο έδαφός του (αρχή της εδαφικότητας), αρχή η οποία εφαρμόζεται μέσω της απονομής φορολογικών εξουσιών τόσο στο κράτος κατοικίας (φορολόγηση στο κράτος κατοικίας) όσο και στο κράτος του τόπου όπου ασκείται η φορολογητέα δραστηριότητα (φορολόγηση στο κράτος της πηγής)²⁸. Το πρώτο κράτος είναι ο τόπος στον οποίο εκτιμάται ευχερέστερα η ατομική φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, ο οποίος έχει την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση για όλα τα εισοδήματά του, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποία τα πραγματοποιεί, ενώ στη συνέχεια είναι δυνατόν να εφαρμοστούν οι διορθωτικοί μηχανισμοί που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας (αρχή της φορολόγησης στην πηγή). Στο δεύτερο κράτος, το οποίο εξ

27 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας Mengozzi στις 18 Μαρτίου 2009 στην υπόθεση C-569/07, HSBG Holdings (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, Συλλογή 2009, σ. I-9047, σημεία 71 και 72).

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, εκδ. Kluwer, Χάγη-Λονδίνο-Νέα Υόρκη, 2002, σ. 197 έως 200.

ορισμού δεν έχει καμία σχέση με την ατομική κατάσταση του φορολογούμενου, δηλώνονται και φορολογούνται μόνο τα εισοδήματα που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος εκεί.

59. Είναι προφανές ότι στην πρώτη περίπτωση ο φορολογούμενος βαρύνεται με μεγαλύτερες υποχρεώσεις παροχής αποδεικτικών στοιχείων στις φορολογικές αρχές.

60. Με βάση το δεδομένο αυτό, ο F. Gielen θα μπορούσε να δεχθεί να υπαχθεί στις Κάτω Χώρες στο καθεστώς κατοίκων ημεδαπής, κατ' εφαρμογή του πλάσματος δικαίου που έχει θεσπίσει ο Ολλανδός νομοθέτης, μολονότι αυτό δεν θα τον απάλλαζε από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης στη Γερμανία σύμφωνα με το (γερμανικό, αυτή τη φορά) φορολογικό καθεστώς των κατοίκων ημεδαπής. Ο F. Gielen δηλαδή, αφού η κατοικία του βρίσκεται στη Γερμανία, έχει την υποχρέωση να δηλώσει στη χώρα αυτή όλα του τα εισοδήματα. Το ίδιο θα ίσχυε και στις Κάτω Χώρες, αν επέλεγε, κατ' εφαρμογή του ολλανδικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, την υπαγωγή του στο φορολογικό καθεστώς κατοίκων ημεδαπής. Μετά την κατάθεση των δηλώσεων σε καθένα από τα κράτη αυτά, θα πραγματοποιούνταν, κατ' εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας, η ανάλογη διόρθωση κάθε δήλωσης.

61. Η υπαγωγή στο φορολογικό καθεστώς των ανεξάρτητων επαγγελματιών με κατοικία στην ημεδαπή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος που δεν έχει κατοικία στην ημεδαπή βαρύνεται με πρόσθετες δαπάνες, οι οποίες δεν βαρύνουν κατ' ανάγκη τον φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής. Ενώ

όποιος κατοικεί στις Κάτω Χώρες δηλώνει στη χώρα αυτή το σύνολο των εισοδημάτων του και φορολογείται στην αλλοδαπή για τα κέρδη που πραγματοποιεί στην αλλοδαπή, οι φορολογούμενοι που τελούν στην κατάσταση του F. Gielen θα όφειλαν να δηλώνουν το σύνολο των εισοδημάτων τους σε δύο κράτη μέλη, πράγμα που θα σήμαινε ότι θα έπρεπε να προσαρμόζουν το λογιστικό τους σύστημα στους κανόνες που θέτουν δύο εθνικές νομοθεσίες και ότι θα επωμιζονταν δαπάνες διοικητικής διαχείρισης ενώπιον δύο φορολογικών αρχών, οι οποίες, επιπλέον, χρησιμοποιούν διαφορετική γλώσσα²⁹. Είναι πρόδηλο ότι ένας οφειλέτης φόρων όπως ο F. Gielen, που δεν ζει στις Κάτω Χώρες, δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με όσους φορολογούνται και κατοικούν στο κράτος αυτό.

62. Το Δικαστήριο δείχνει ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν πρόκειται για διοικητικές επιβαρύνσεις που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στους φορολογούμενους που είναι κάτοικοι αλλοδαπής. Ο κίνδυνος που συνιστούν τα μέτρα αυτά για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς είχε ως αποτέλεσμα να γίνεται από τη νομολογία σιωπηρά δεκτό ότι η υποχρέωση του κατοίκου αλλοδαπής να συμμορφώνεται προς τους λογιστικούς κανόνες του κράτους στο οποίο πραγματοποιεί τα εισοδήματά του ενδέχεται να αποτρέπει εμπόδιο αντίθετο προς το άρθρο 43 ΕΚ³⁰.

29 — Όσον αφορά το γλωσσικό ζήτημα, ο εκπρόσωπος της Ολλανδικής Κυβέρνησης αναγνώρισε κατά την επί ακροατηρίου συζήτηση ότι οι φορολογικές αρχές της χώρας του δέχονται έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε κάποια από τις «συνηθισμένες γλώσσες» (πέρα από την ολλανδική), αυτό όμως γίνεται πάντα ανεπίσημα και χωρίς καμία νομική εγγύηση. Συναφώς ο εκπρόσωπος αυτός δεν παρέσχε κανένα στοιχείο σχετικά με πραγματικές περιπτώσεις ατόμων που απευθύνονται στις ολλανδικές αρχές σε άλλη γλώσσα και όχι στα ολλανδικά. Αντίθετα, ο εκπρόσωπος του F. Gielen εξέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου ότι όποιος θέλει να επικοινωνήσει στις Κάτω Χώρες με τις φορολογικές αρχές πρέπει να χρησιμοποιεί την επίσημη γλώσσα του κράτους, πράγμα που μου φαίνεται πιθανότερο.

30 — Απόφαση Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα, σκέψη 25).

63. Εν πάση περιπτώσει, στη διαφορά της κύριας δίκης δεν έχει τεθεί το ζήτημα αν οι διοικητικές επιβαρύνσεις που συνεπάγεται η επιλογή κατά το άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος αντιβαίνουν στις ελευθερίες κυκλοφορίας. Η εκτίμηση αυτή δείχνει απλώς ότι ο ανεξάρτητος επαγγελματίας που δεν είναι κάτοικος ημεδαπής, μολονότι έχει τη δυνατότητα να φορολογείται σύμφωνα με τη ρύθμιση που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής, δεν έχει τα ίδια πλεονεκτήματα. Αυτό τόνισαν ο F. Gielen και η Επιτροπή, χωρίς πάντως οι Κάτω Χώρες ή κάποιο άλλο κράτος μέλος να τους αντικρούσει με επαρκή επιχειρήματα με τις γραπτές παρατηρήσεις τους.

τα 2984 ευρώ. Ο υπολογισμός δεν σταματά εδώ, διότι ο F. Gielen θα μπορούσε να εκπέσει από το φορολογητέο ποσό μόνο τα κέρδη που αποκόμισε στις Κάτω Χώρες.

65. Κατά τον εκπρόσωπο του F. Gielen, για τον υπολογισμό της τελικής έκπτωσης, τα εισοδήματα από τις Κάτω Χώρες διαιρούνται με το σύνολο των εισοδημάτων και το ηλίκο πολλαπλασιάζεται με την εφαρμοστέα έκπτωση. Η σχετική μαθηματική πράξη παρίσταται ως εξής:

β) Το ύψος της φορολογικής οφειλής

$$(11577 / 88849) \times 2984 = 389 \text{ ευρώ}$$

64. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της παρούσας υπόθεσης η Ολλανδική Κυβέρνηση επανέλαβε ότι τα εισοδήματα που αποτελούν, σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής, τη βάση επιβολής του φόρου ενόψει της εφαρμογής της έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου είναι το σύνολο των εισοδημάτων του φορολογούμενου, ανεξάρτητα από τον τόπο πραγματοποίησής τους, πράγμα που σημαίνει ότι ο F. Gielen, αν είχε επιλέξει το καθεστώς κατοίκων ημεδαπής, δεν θα είχε δηλώσει τα 11577 ευρώ που είχε κερδίσει στις Κάτω Χώρες, αλλά τα 88849 ευρώ που είχε αποκομίσει κατά τη διάρκεια του έτους από τις δύο επιχειρηματικές εγκαταστάσεις του, την ολλανδική και τη γερμανική. Η κρίσιμη έκπτωση δηλαδή αφορά τα υψηλότερα εισοδήματα και φθάνει

66. Εντούτοις, ο κάτοικος Κάτω Χωρών που φορολογείται για το σύνολο των εισοδημάτων του, ανεξάρτητα από το αν τα εισοδήματα αυτά έχουν ολλανδική ή αλλοδαπή προέλευση, δεν δικαιούται, κατά το F. Gielen πάντα, μόνο το αναλογούν ποσό της έκπτωσης, αλλά εκπίπτει ολόκληρο το ποσό από τη βάση επιβολής του φόρου. Ο δικαιολογητικός λόγος για τη διάκριση αυτή είναι ότι ο F. Gielen, ακόμη και αν φορολογούνταν σύμφωνα με το καθεστώς των ημεδαπών, θα φορολογούνταν για τα εισοδήματα μόνο που αποκομίζει στις Κάτω Χώρες, οπότε εφαρμόζεται η αναλογική έκπτωση για να μην περιέρχεται ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής σε ευνοϊκότερη θέση έναντι όσων είναι πράγματι κάτοικοι ημεδαπής.

67. Μου προξενεί έκπληξη το γεγονός ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση περιέγραψε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μια άλλη μέθοδο υπολογισμού, σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές εκπτώσεις είναι ίδιες τόσο για τους πραγματικούς κατοίκους ημεδαπής όσο και για τους κατοίκους αλλοδαπής που επιλέγουν το καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής. Το Δικαστήριο πάντως, μολονότι ο εκπρόσωπος του F. Gielen επέμεινε ότι η μέθοδος αυτή είναι εσφαλμένη και ότι το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα διαφέρει ανάλογα με την κατηγορία των φορολογούμενων, δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία για να επιλύσει τη διαφωνία αυτή, δεδομένου μάλιστα ότι δεν πρέπει να παρέμβει στον έλεγχο της νομιμότητας των πράξεων των ολλανδικών φορολογικών αρχών, καθόσον αυτό θα έβαινε πολύ πέρα από τα όρια των αρμοδιοτήτων του.

68. Φρονώ επομένως ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει κατά πόσον το ύψος της τελωνειακής οφειλής είναι το ίδιο σε αμφότερες τις περιπτώσεις.

69. Παρά την αβεβαιότητα την οποία περιέγραψα παραπάνω, δύσκολα θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για παρεμφερείς καταστάσεις.

70. Όπως εξήγησε ο εκπρόσωπος της Ολλανδικής Κυβέρνησης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, έστω και αν η τελωνειακή

οφειλή είναι ίδια, οι εφαρμοστέοι κανόνες διαφέρουν από τη μία κατηγορία φορολογούμενων στην άλλη. Επιπλέον, σύμφωνα με όσα εξέθεσε η Επιτροπή, η υποβολή δύο δηλώσεων για το σύνολο των εισοδημάτων, μιας πρώτης στις Κάτω Χώρες και μιας δεύτερης στη Γερμανία, συνιστά μεγάλη επιβάρυνση, ειδικά όταν τα εισοδήματα στις Κάτω Χώρες είναι πολύ χαμηλά. Επομένως, η αρχική δυσμενής διάκριση, την οποία ανέλυσα παραπάνω στα σημεία 30 έως 42 των προτάσεών μου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι θεραπεύεται, αφού ο φορολογούμενος που δεν είναι κάτοικος ημεδαπής δεν εξομοιώνεται με τον κάτοικο ημεδαπής, ακόμη και αν επιλέξει την υπαγωγή του στο φορολογικό καθεστώς των ημεδαπών.

γ) Συμπέρασμα σε αυτό το στάδιο της ανάλυσης

71. Ο αλλοδαπός φορολογούμενος που προτιμά να φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής δεν περιέρχεται σε κατάσταση που να ισοδυναμεί με την κατάσταση ημεδαπού. Η έλλειψη ομοιομορφίας αυτή δεν επιτρέπει τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι η δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος εξουδετερώνει τις παράνομες διακρίσεις που είναι εγγενείς στη μία από τις δύο εναλλακτικές λύσεις. Η ορθότητα της

διαπίστωσης αυτής επιβεβαιώνεται αν η εξέταση γίνει σε ευρύτερο πλαίσιο, και ιδιαίτερα με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου.

3. Το δικαίωμα επιλογής φορολογικού καθεστώτος και η νομολογία Schumacker

72. Η Ολλανδική Κυβέρνηση εμμένει στην άποψη ότι η ολλανδική φορολογία εισοδήματος, καθόσον παρέχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ του καθεστώτος των ημεδαπών και του καθεστώτος των αλλοδαπών, είναι σύμφωνη με την απόφαση Schumacker και βαίνει μάλιστα πέρα από τις αρχές που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση αυτή³¹.

73. Διαφωνώ με την άποψη αυτή, η οποία στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της εν λόγω απόφασης.

74. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, όταν ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί

άξιο λόγο εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εισόδων του από δραστηριότητα που ασκεί σε άλλο κράτος, δεν επιτρέπεται να φορολογούνται βαρύτερα τα εισοδήματά του αυτά στο κράτος απασχόλησης από ό,τι φορολογούνται τα εισοδήματα του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί την ίδια δραστηριότητα. Η εν λόγω απόφαση βασίζεται συνεπώς στη δυνατότητα σύγκρισης των καταστάσεων, αφού η μεταχείριση των ατόμων που εργάζονται σχεδόν αποκλειστικά σε άλλο κράτος και όχι στο κράτος της κατοικίας τους πρέπει να είναι, εντός του κράτους του εργοδότη του, αντιστοιχη με τη μεταχείριση των κατοίκων του κράτους αυτού. Όταν είναι δυνατή αυτού του είδους η σύγκριση, το φορολογικό σύστημα του κράτους υποδοχής πρέπει να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εργαζόμενου κατοίκου αλλοδαπής, ιδιαίτερα όταν τα στοιχεία αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη στο κράτος της κατοικίας του³².

75. Η απόφαση Schumacker δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως έρεισμα για τη δικαιολόγηση της διάκρισης που υπέστη ο F. Gielen. Η εν λόγω νομολογία έχει πολύ ειδικό πεδίο εφαρμογής, που δεν συμπίπτει με το πεδίο της διαφοράς της κύριας δίκης, και αφορά ορισμένες παραμέτρους –σχετικές με την κατάσταση του εργαζόμενου του οποίου δεν λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση– που τη διαφοροποιούν σε σχέση με την περίπτωση την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να υποστηριχθεί, όπως πράττουν οι Κάτω Χώρες, ότι το άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος παρέχει ευρύτερη προστασία από ό,τι η νομολογία Schumacker.

31 — Αυτή η άποψη της Ολλανδικής Κυβέρνησης αποτυπώνεται επίσης στις γραπτές παρατηρήσεις του F. Gielen, με τις οποίες υπενθυμίζεται ότι στις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος παρατίθενται ανάλογοι δικαιολογητικοί λόγοι, και συγκεκριμένα η συμμόρφωση προς την απόφαση Schumacker και η παροχή στους κατοίκους αλλοδαπής της δυνατότητας υπαγωγής τους σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς από αυτό που αφορούσε η εν λόγω απόφαση [MvT Kamerstukken (κοινοβουλευτικά έγγραφα) II 1998/99, αριθ. 3, σ. 79 και 80 (απόσπασμα από τις γραπτές παρατηρήσεις του F. Gielen, σ. 11)].

32 — Lenaerts, K., και Bernardeau, L., «L'encadrement communautaire de la fiscalité directe», *Cahiers de droit européen*, 1 και 2, 2007, σ. 77 έως 80.

76. Επιπλέον, η μαξιμαλιστική εφαρμογή της απόφασης Schumacker, την οποία υποστηρίζουν οι Κάτω Χώρες, θα είχε παράλογα αποτελέσματα, πράγμα που αποδεικνύεται στην υπό κρίση υπόθεση. Ούτε μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος μπορεί, αφού θεσπίσει προαιρετικές φορολογικές ρυθμίσεις υπέρ των κατοίκων αλλοδαπής, να εγκρίνει όποιες διακρίσεις θεωρεί σκόπιμες, με το πρόσχημα ότι απλώς και μόνο η επιλογή εξουδετερώνει την άνιση μεταχείριση. Αν το Δικαστήριο δεχόταν την άποψη της Ολλανδικής Κυβέρνησης, θα έπρεπε να προβλεφθούν ορισμένες ασφαλιστικές δικλίδες, με σκοπό την αποτροπή της επέκτασης των διαπιστωθεισών διακρίσεων σε βάρος των κατοίκων αλλοδαπής και την αυστηρή οριοθέτησή τους. Δεδομένου ότι είναι δύσκολο να προβλεφθούν τέτοιες ασφαλιστικές δικλίδες, κλίνω υπέρ της απόρριψης της άποψης ότι η επίμαχη εναλλακτική λύση καθιστά τη διάκριση επιτρεπτή.

4. Τελικές σκέψεις

77. Δεν θα ήθελα να ολοκληρώσω τις προτάσεις μου χωρίς να επισημάνω ότι εν προκειμένω δεν προσβάλλεται το κύρος του προαιρετικού καθεστώτος που πρόβλεψε το άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Παρά όλα όσα εξέθεσα ανωτέρω, θα ήθελα να τονίσω ότι οι εκτιμήσεις μου αποσκοπούν στην αξιολόγηση του αν το προαιρετικό καθεστώς έχει αποτελέσματα που εξουδετερώνουν τη

διαπιστωθείσα διάκριση σε βάρος των κατοίκων αλλοδαπής.

78. Η επισήμανση αυτή είναι αναγκαία, δεδομένου ότι το σύστημα που έχουν καθιερώσει οι Κάτω Χώρες παρουσιάζει προφανή πλεονεκτήματα³³. Σύμφωνα με έγκυρες γνώμες, η παροχή στον φορολογούμενο της δυνατότητας να φορολογείται για το σύνολο των εισοδημάτων του τόσο στο κράτος της κατοικίας του όσο και στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων ενδέχεται να έχει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα, ιδιαίτερα όσον αφορά τη διασυννοιακή φορολόγηση των φυσικών προσώπων³⁴. Αν ληφθούν υπόψη οι διάφορες φορολογικές ρυθμίσεις που ισχύουν στα κράτη μέλη, το ολλανδικό σύστημα εμπεριέχει αναμφισβήτητα θετικά στοιχεία. Ούτε άλλωστε τίθεται εν αμφιβόλω η νομιμότητα του συστήματος αυτού, αφού οι διαφονίες αφορούν το αν το εν λόγω σύστημα έχει ως αποτέλεσμα να εξουδετερώνει τη διάκριση. Στο πλαίσιο αποκλειστικά και μόνο αυτό αποδεικνύεται ότι το άρθρο 2, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος είναι ανεπαρκές ως δικαιολογητικός λόγος της παράνομης διάκρισης που υφίσταται οι κάτοικοι αλλοδαπής που τελούν στην κατάσταση του F. Gielen.

33 — Η υπό κρίση ολλανδική φορολογική ρύθμιση προβλέπει ένα ανεπιφύλακτο δικαίωμα επιλογής για τους ανεξάρτητους επαγγελματίες που είναι κάτοικοι αλλοδαπής. Διάφορα κράτη μέλη που έχουν θεσπίσει προαιρετικά συστήματα σαν το ολλανδικό προβλέπουν πάντως την εφαρμογή τους στους φορολογούμενους μόνο που αποκτούν μεγάλο ποσοστό των εισοδημάτων τους από άλλη χώρα της Κοινότητας, εκτός της χώρας κατοικίας τους. Το μέτρο αυτό προτείνεται και από την Επιτροπή, με τη σύσταση 94/79/ΕΚ, της 21ης Δεκεμβρίου 1993, σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 1994, L 39, σ. 22), κατά την οποία ο φορολογούμενος που δεν είναι κάτοικος ημεδαπής πρέπει να έχει τη δυνατότητα υπαγωγής του στο καθεστώς των ημεδαπών, αν αποκτά περισσότερο από το 75% των εισοδημάτων του στο κράτος της πηγής.

34 — Terra, B. J. M., και Wattel, P. J., *European Tax Law*, 4η έκδ., εκδ. Kluwer, Deventer, 2005, σ. 80 έως 82.

VI — Πρόταση

79. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad:

«Το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει στο εν λόγω άρθρο η διάταξη του εθνικού δικαίου που δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των ανεξάρτητων επαγγελματιών που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, ακόμη και αν ο αλλοδαπός φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να επιλέξει την υπαγωγή του στο καθεστώς των ημεδαπών ανεξάρτητων επαγγελματιών, δυνατότητα της οποίας δεν έκανε χρήση.»