

II

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων δεν απαιτείται δημοσίευση)

ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 21ης Δεκεμβρίου 1993

σχετικό με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος

(94/79/ΕΚ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 155 δεύτερη περίπτωση,

Εκτιμώντας:

ότι η εσωτερική αγορά συνεπάγεται τη δημιουργία ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων·

ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μπορεί να παρεμποδιστεί με τη θέσπιση διατάξεων όσον αφορά τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των μη κατοίκων σε σχέση με τους κατοίκους οι οποίοι βρίσκονται σε ανάλογη κατάσταση·

ότι είναι σκόπιμο να αναληφθούν πρωτοβουλίες προκειμένου να εξασφαλιστεί πλήρως η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ότι θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στα κράτη μέλη οι διατάξεις που είναι σε θέση, κατά την άποψη της Επιτροπής, να εξασφαλίσουν ότι οι μη κάτοικοι θα τυγχάνουν εξίσου ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης όπως και οι κάτοικοι·

ότι η παρούσα πρωτοβουλία δεν θίγει την άσκηση εκ μέρους της Επιτροπής μιας ενεργούς πολιτικής όσον αφορά τις διαδικασίες επί παραβάσει, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των θεμελιωδών αρχών της συνθήκης·

ότι δεν είναι σκόπιμο στα πλαίσια της προσέγγισης αυτής να γίνει διάκριση μεταξύ της φορολογίας του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και εκείνης των εισοδημάτων από γεωργικές και δασικές δραστηριότητες και βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες, οι κανόνες της ίσης μεταχείρισης και της μη διάκρισης σε σχέση με τους κατοίκους

εφαρμόζονται αδιακρίτως στα πρόσωπα που αποκτούν τα εν λόγω εισοδήματα·

ότι η αρχή της ίσης μεταχείρισης που προκύπτει από το άρθρο 48 και από το άρθρο 52 της συνθήκης απαιτεί να μην στερούνται τα πρόσωπα που αποκτούν τα εν λόγω εισοδήματα των φορολογικών πλεονεκτημάτων και εκπτώσεων των οποίων χαίρουν οι κάτοικοι, όταν το κύριο μέρος των εισοδημάτων τους αποκτάται στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας·

ότι είναι δυνατόν να υποτεθεί ευλόγως ότι ένα πρόσωπο αποκτά το κύριο μέρος των εισοδημάτων του στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας, εάν τα εν λόγω εισοδήματα αποτελούν τουλάχιστον το 75 % του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος·

ότι το κράτος μέλος της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου οφείλει να διατηρεί τη δυνατότητα να μην χορηγεί τις φορολογικές εκπτώσεις ή άλλα πλεονεκτήματα τα οποία προβλέπονται για τους κατοίκους, εάν στο εν λόγω πρόσωπο χορηγούνται εκπτώσεις ή άλλα ίδια ή παρόμοια πλεονεκτήματα στο κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας·

ότι τα κράτη μέλη εξακολουθούν να έχουν τη δυνατότητα να διατηρούν ή να θεσπίζουν ευνοϊκότερες διατάξεις υπέρ των φορολογουμένων από εκείνες που προβλέπονται από την παρούσα σύσταση,

ΔΙΑΤΥΠΩΝΕΙ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΣΥΣΤΑΣΗ:

Πεδίο εφαρμογής

Άρθρο 1

1. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας σύστασης στα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατοικούν σε ένα κράτος μέλος και υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος σε άλλο κράτος μέλος, του οποίου δεν είναι κάτοικοι, ως προς τα κατωτέρω εισοδήματα:

- εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες,
- συντάξεις και άλλες ανάλογες αμοιβές εισπραττόμενες λόγω προηγούμενης επαγγελματικής απασχόλησης καθώς και συντάξεις κοινωνικής ασφάλισης,
- εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα ή λοιπές μη μισθωτές υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των καλλιτεχνών από τον κόσμο του θεάματος και των αθλητών,
- εισοδήματα από γεωργικές και δασικές δραστηριότητες,
- εισοδήματα εκ βιομηχανικών και εμπορικών δραστηριοτήτων.

2. Για την εφαρμογή της παρούσας σύστασης, η έννοια του όρου «κάτοικος» είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, ελλείψει τέτοιων συμβάσεων, σύμφωνη με το εθνικό δίκαιο.

Φορολογία των εισοδημάτων των μη κατοίκων

Άρθρο 2

1. Τα εισοδήματα που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 δεν υποβάλλονται από το κράτος μέλος, το οποίο τα φορολογεί, σε φόρο μεγαλύτερο από εκείνον στον οποίο θα υπέκειντο ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα τέκνα του αν ήσαν κάτοικοι του εν λόγω κράτους μέλους.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται υπό τον όρο ότι τα εισοδήματα που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 και υπόκεινται σε φόρο στο κράτος μέλος του οποίου το φυσικό πρόσωπο δεν είναι κάτοικος αποτελούν τουλάχιστον το 75 % του συνόλου του φορολογητέου εισοδήματος αυτού του προσώπου κατά το οικονομικό έτος.

Το κράτος μέλος της φορολογίας μπορεί να ζητήσει από το εν λόγω φυσικό πρόσωπο κάθε δικαιολογητικό από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πραγματοποιεί τουλάχιστον 75 % του εισοδήματός του σ' αυτό το κράτος μέλος.

3. Σε περίπτωση κατά την οποία το φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει της φορολογικής μεταχείρισης δάσει της παραγράφου 1 διαθέτει στο κράτος μέλος της φορολογίας και άλλα εισοδήματα πέραν των αναφερόμενων στο άρθρο 1 παράγραφος 1, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στα άλλα εισοδήματα.

4. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 1, το κράτος μέλος που φορολογεί τα εισοδήματα του άρθρου 1 παράγραφος 1 δύναται να μην χορηγήσει εκπτώσεις ή

άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα σε σχέση με εισόδημα το οποίο δεν υπόκειται σε φορολογία στο εν λόγω κράτος μέλος.

Διπλή χορήγηση εκπτώσεων ή άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων

Άρθρο 3

Το κράτος μέλος της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου δύναται να μην του χορηγεί εκπτώσεις ή άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία χορηγεί συνήθως στους κατοίκους, αν το πρόσωπο αυτό δικαιούται όμοιες ή ανάλογες εκπτώσεις ή άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα στο κράτος μέλος το οποίο φορολογεί τα εισοδήματά του που αναφέρονται στο άρθρο 1.

Ευνοϊκότερες διατάξεις για τους φορολογούμενους

Άρθρο 4

Τα κράτη μέλη έχουν δικαίωμα να διατηρούν ή να θεσπίζουν ευνοϊκότερες διατάξεις υπέρ των φορολογουμένων από εκείνες που προβλέπονται από την παρούσα σύσταση.

Τελικές διατάξεις

Άρθρο 5

Τα κράτη μέλη καλούνται να ανακοινώσουν στην Επιτροπή, πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1994, το κείμενο των ουσιαδών νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, τις οποίες θεσπίζουν κατ' εφαρμογή της παρούσας σύστασης, και να γνωστοποιούν κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση στον τομέα αυτό.

Άρθρο 6

Η παρούσα σύσταση απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 21 Δεκεμβρίου 1993.

Για την Επιτροπή

Christiane SCRIVENER

Μέλος της Επιτροπής

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

I. Γενικές προϋποθέσεις

1. Η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων είναι ένας από τους βασικούς στόχους της Κοινότητας οι οποίοι προβλέπονται από τα άρθρα 3, 48, 49, 52 και 53 της συνθήκης της Ρώμης, καθώς και θεμελιώδες στοιχείο της εσωτερικής αγοράς, την οποία η συνθήκη ορίζει ως «χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις της (παρούσας) συνθήκης».

Η ελεύθερη κυκλοφορία συνιστά για τους εργαζόμενους και τις οικογένειές τους θεμελιώδες δικαίωμα. Η Κοινότητα προσδίδει μεγάλη σημασία στην προαγωγή της διακίνησης των εργαζομένων ιδίως στις μεθοριακές περιοχές. Έτσι η Επιτροπή υπογραμμίζει στο λευκό διβλίο για την ανάπτυξη, την ανταγωνιστικότητα και την απασχόληση την ανάγκη της ευελιξίας της απασχόλησης μέσα στην αγορά και σημειώνει ότι, ως πρώτο δήγμα προς την κατεύθυνση αυτή, χρειάζεται να βελτιωθεί η γεωγραφική διακίνηση των εργαζομένων και να αρθούν τα σχετικά εμπόδια.

Πράγματι, αυτή η ελεύθερη κυκλοφορία εξακολουθεί να παρακωλύεται από ορισμένες φορολογικές διατάξεις, η εφαρμογή των οποίων, σε πολλές περιπτώσεις, έχει σαν συνέπεια τα πρόσωπα που κάνουν χρήση της ελευθερίας κυκλοφορίας για να ασκήσουν τη δραστηριότητά τους σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της κατοικίας τους να υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος κάτω από προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από τους κατοίκους αυτού του κράτους.

Έτσι σήμερα είναι συνήθεις οι δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος εκατοντάδων προσώπων. Αυτό καταμαρτυρούν οι πολυάριθμες καταγγελίες που αποστέλλονται στην Επιτροπή καθώς και οι διαμαρτυρίες που απευθύνονται στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Η θεμελιώδης αρχή της αποφυγής των διακρίσεων, η οποία αποτελεί την ίδια βάση της συνθήκης, επιβάλλει σαφή και ταχεία λύση.

Το πρόβλημα αφορά τις ακόλουθες κατηγορίες προσώπων:

- τους μεθοριακούς εργαζόμενους,
- άλλους μισθωτούς,
- τους δικαιούχους συντάξεων και άλλων αμοιβών που προβλέπονται λόγω προηγούμενης επαγγελματικής απασχόλησης,
- πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα ή άλλη μη μισθωτή δραστηριότητα, συμπεριλαμβανομένων των καλλιτεχνών του θεάματος και των αθλητών,
- πρόσωπα που ασκούν γεωργικές και δασικές δραστηριότητες,
- πρόσωπα που ασκούν βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες.

2. Τα πρόσωπα αυτά φορολογούνται, καταρχήν, στη χώρα στην οποία ασκούν τη δραστηριότητά τους. Στην περίπτωση αυτή, τα περισσότερα κράτη μέλη εφαρμόζουν στα πρόσωπα αυτά, διαφορετικό φορολογικό καθεστώς απ' ό,τι στους κατοίκους, το λεγόμενο καθεστώς φορολογίας των μη κατοίκων. Σε γενικές γραμμές αυτό το καθεστώς συνίσταται στη φορολογία μόνον των εισοδημάτων που προέρχονται από πηγή η οποία βρίσκεται στη χώρα της δραστηριότητας και δεν προβλέπει χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων, τα οποία αναγνωρίζονται στους κατοίκους λόγω οικογενειακής καταστάσεως, ούτε των διαφόρων εκπτώσεων τις οποίες αυτοί δικαιούνται, με το σκεπτικό ότι τα πλεονεκτήματα αυτά πρέπει να χορηγούνται από το κράτος της κατοικίας. Τα πλεονεκτήματα μπορούν να ταξινομηθούν σε περισσότερες κατηγορίες και λαμβάνουν υπόψη τη φορολογική ικανότητα του υποκείμενου στον φόρο:

- ως προς τον ίδιο τον εργαζόμενο, πρόκειται κυρίως για τη μείωση του κατωτάτου ορίου του αφορολόγητου εισοδήματος, αλλά και για τις ειδικές εκπτώσεις των ιατρικών εξόδων, ή των εκτάκτων επιβαρύνσεων,
- όταν ο υποκείμενος στο φόρο είναι έγγαμος, το καθεστώς αυτό παρέχει δικαίωμα κοινού υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος των συζύγων, ή κατά περίπτωση εφαρμογή χωριστού υπολογισμού του φόρου, εφαρμογή του προσωπικού αφορολόγητου ποσού για το σύζυγο ή άλλων φορολογικών ελαφρύνσεων ανάλογα με το οικείο κράτος μέλος,
- ως προς τα τέκνα ισχύουν συχνά ειδικές μειώσεις, σημαντικότερες μάλιστα σε περίπτωση αναπήρων τέκνων, έκπτωση σχολικών δαπανών, κ.λπ.

Συχνά, πάντως, τα πρόσωπα αυτά δεν απολαμβάνουν των αντίστοιχων πλεονεκτημάτων ούτε στο κράτος της κατοικίας τους επειδή δεν κτώνται φορολογητέο εισόδημα ή εκείνο που αποκτούν δεν είναι αρκετό για να υπαχθεί σε φόρο.

Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό συνιστά η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων ορισμένων μεθοριακών εργαζομένων καθόσον τα κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει, στο πλαίσιο διμερών συμφωνιών, ότι τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας αυτών των εργαζομένων (επί 26 δυνατών διμερών σχέσεων, οι

14 προβλέπουν υπαγωγή στο φόρο στο κράτος της κατοικίας και 12 υπαγωγή στο φόρο στο κράτος της δραστηριότητας). Μόνον όταν οι μεθοριακοί εργαζόμενοι φορολογούνται αποκλειστικά στο κράτος της κατοικίας, δικαιούνται μεταχείριση χωρίς διακρίσεις, επειδή στην περίπτωση αυτή φορολογούνται κατά τον ίδιο τρόπο όπως και οι λοιποί κάτοικοι.

Αντίθετα, τα πρόσωπα που ασκούν μισθωτή δραστηριότητα, μη μισθωτή, γεωργικές και δασικές δραστηριότητες καθώς και βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της κατοικίας τους και φορολογούνται σ' αυτό υπόκεινται στις περισσότερες περιπτώσεις σε μεγαλύτερο φόρο από εκείνο στον οποίο υπόκεινται τα πρόσωπα τα οποία ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες στο κράτος της κατοικίας τους.

3. Η Επιτροπή, για να θεραπεύσει αυτή την κατάσταση, υπέβαλε το 1979 μία πρόταση οδηγίας για την εναρμόνιση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογία των εισοδημάτων που έχουν σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας. Η Επιτροπή, εξάλλου, κίνησε διαδικασίες παράβασης κατά ορισμένων κρατών μελών λόγω φορολογικών διατάξεων οι οποίες εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος μη κατοίκων.

4. Το Συμβούλιο, παρά τις μακροχρόνιες συζητήσεις, δεν κατέληξε επί της προτάσεως αυτής, ιδίως επειδή ορισμένα κράτη μέλη αντιτάχθηκαν στην αρχή της φορολογίας του εισοδήματος των μεθοριακών εργαζομένων στο κράτος της κατοικίας. Εξάλλου, ορισμένες ενώσεις μεθοριακών εργαζομένων ισχυρίστηκαν ότι η φορολογία στο κράτος της κατοικίας θα καταλήξει, σε πολλές περιπτώσεις, σε βαρύτερη φορολογία από την ισχύουσα σήμερα (για παράδειγμα στις σχέσεις Βελγίου - Λουξεμβούργου και Δανίας - Γερμανίας).

Τέλος, πολλά κράτη μέλη έκριναν ότι ο καταλληλότερος τρόπος ρύθμισης του προβλήματος της φορολογίας των μη κατοίκων εργαζομένων είναι οι διμερείς συμφωνίες.

5. Λαμβανομένης υπόψη αυτής της καταστάσεως, η Επιτροπή απέσυρε το 1992 την πρόταση οδηγίας του 1979 και θεωρεί ότι έφθασε η κατάλληλη στιγμή για να αναλάβει νέες πρωτοβουλίες που θα ωθήσουν τα κράτη μέλη να καταργήσουν, στη νομοθεσία τους, τις διατάξεις που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις όσον αφορά τη φορολογία των μη κατοίκων και να θεσπίσουν νομοθεσία με βάση κοινούς κανόνες συμπεριφοράς.

Αυτό αποδεικνύεται ιδιαίτερα αναγκαίο επειδή ορισμένα κράτη μέλη έχουν ήδη τροποποιήσει, με δική τους πρωτοβουλία, το φορολογικό τους καθεστώς στον τομέα αυτό ενώ άλλα προτίθενται να το τροποποιήσουν.

Για το λόγο αυτό η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι αν δεν υπάρχουν κανόνες συμπεριφοράς σε κοινοτικό επίπεδο, υφίσταται ο κίνδυνος να εισαχθούν στα διάφορα κράτη μέλη νέα καθεστώτα με μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ τους.

6. Όσον αφορά τη νομολογία, πρέπει να μνημονευθεί ότι το Δικαστήριο εξέδωσε απόφαση επί του θέματος αυτού στις 26 Ιανουαρίου 1993 (υπόθεση C-112/91, Werner κατά Finanzamt Aachen).

Το Δικαστήριο έκρινε ότι «το άρθρο 52 της συνθήκης ΕΟΚ δεν εμποδίζει κράτος μέλος να φορολογεί βαρύτερα τους υπηκόους του που ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα στο έδαφός του και έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος». Το Δικαστήριο όμως δεν αποφάνθηκε με αυτή του την απόφαση ως προς το αν ένα κράτος μέλος δύναται να υιοθετήσει την ίδια στάση έναντι των υπηκόων άλλων κρατών μελών. Εν τω μεταξύ εισήχθη στο Δικαστήριο μια νέα υπόθεση με τη μορφή αίτησης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως (υπόθεση C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt κατά Roland Schumackers) με αντικείμενο το αν η εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος των μη κατοίκων στον υπήκοο ενός άλλου κράτους μέλους συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

Η Επιτροπή προτίθεται να συνεχίσει τη διαδικασία παραβάσεως που έχει κινήσει στο θέμα αυτό κατά ορισμένων κρατών μελών.

7. Η παρούσα σύσταση εντάσσεται πλήρως στο πλαίσιο δράσης που προτίθεται να αναλάβει ενεργά η Επιτροπή, προκειμένου να διασφαλίσει, ιδίως μέσω των διαδικασιών επί παραβάσει, την πλήρη τήρηση των δασικών αρχών της συνθήκης, προς όφελος του ευρωπαϊού πολίτη.
8. Για τους προαναφερθέντες λόγους, η Επιτροπή συνέταξε την παρούσα σύσταση η οποία ορίζει τις αρχές και τους κανόνες επί των οποίων θα πρέπει να βασίζονται οι νομοθετικές διατάξεις των κρατών μελών όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των μη κατοίκων.
9. Κρίνεται σκόπιμο να υπογραμμισθούν τα κύρια στοιχεία της σύστασης:

— το πεδίο εφαρμογής της καλύπτει τα έσοδα όλων των προσώπων που παρέχουν μισθωτές υπηρεσίες, καθώς και τις συντάξεις και τα έσοδα από τις υπόλοιπες οικονομικές δραστηριότητες. Σε σχέση με την πρόταση του 1979, το πεδίο εφαρμογής επεκτάθηκε στα ελεύθερα επαγγέλματα και στις γεωργικές, βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες, ο τρόπος φορολόγησης των οποίων αποτελεί το αντικείμενο ενός διαρκώς αυξανόμενου αριθμού αναφορών και καταγγελιών,

- όσον αφορά τα εισοδήματα των μεθοριακών εργαζομένων, τηρείται η κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης των μη κατοίκων μεταξύ του κράτους άσκησης της δραστηριότητας και του κράτους της κατοικίας, όπως αυτή ορίζεται στις συμβάσεις που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών με σκοπό την πρόληψη της διπλής φορολογίας. Συνεπώς, οι εν λόγω εργαζόμενοι μπορούν να φορολογούνται είτε στο κράτος όπου εργάζονται, είτε στο κράτος όπου έχουν την κατοικία τους,
- καθορίζονται επακριβώς οι κανόνες που πρέπει να εφαρμοστούν προκειμένου να διασφαλιστεί η φορολόγηση των μη κατοίκων στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις, εφόσον αυτοί βρίσκονται σε κατάσταση ανάλογη με εκείνη των κατοίκων. Ανάλογη κατάσταση θεωρείται ότι υφίσταται όταν το εισόδημα του μη κατοίκου στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας ανέρχεται σε 75 % τουλάχιστον του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός του,
- το κράτος μέλος της κατοικίας διατηρεί τη δυνατότητα να μην χορηγεί στο φορολογούμενο ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα ή εκπτώσεις, εφόσον του έχουν ήδη παρασχεθεί στο κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας. Πράγματι, στόχος της σύστασης είναι να διασφαλιστεί στους ενδιαφερομένους μια μεταχείριση που δεν εισάγει διακρίσεις και όχι μια ευνοϊκότερη αντιμετώπιση σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι διατάξεις αυτές είναι σαφείς, ισόρροπες και απλές να εφαρμοστούν και ότι επιτρέπουν τη δίκαιη επίλυση των περισσότερων εκ των προβλημάτων που θέτει η φορολογία των μη κατοίκων.

10. Η εφαρμογή του μηχανισμού που καθιερώνεται με τη σύσταση ενδέχεται, κατά την άποψη της Επιτροπής να απαιτεί μια εντατικότερη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της φορολογικής διοίκησης του κράτους της κατοικίας και εκείνης όπου ασκεί δραστηριότητα ο φορολογούμενος. Η Επιτροπή υπογραμμίζει εν προκειμένω ότι οι διατάξεις που εφαρμόζονται δυνάμει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ ⁽¹⁾, επιτρέπουν στα κράτη μέλη να ανταλλάσσουν οποιαδήποτε χρήσιμη προς το σκοπό αυτό πληροφορία.

Σε περίπτωση που αποδειχθεί στην πράξη ότι η εν λόγω ανταλλαγή πληροφοριών δεν επαρκεί, η Επιτροπή είναι διατεθειμένη να εξετάσει από κοινού με τα κράτη μέλη τα μέτρα που είναι αναγκαία για τη βελτίωση της κατάστασης.

11. Δεδομένης της σημασίας που έχει η πλήρης επίτευξη της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, η οποία αποτελεί ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της εσωτερικής αγοράς, η Επιτροπή συνιστά στα κράτη μέλη να θέσουν σε εφαρμογή τα αναγκαία φορολογικά μέτρα το ταχύτερο δυνατό.

Η Επιτροπή θα προβεί σε εκτίμηση των μέτρων τα οποία θα λάβουν τα κράτη μέλη προκειμένου να εφαρμόσουν την παρούσα σύσταση και θα αποφασίσει, εφόσον παραστεί ανάγκη, να αναλάβει περαιτέρω δράση λαμβάνοντας υπόψη μεταξύ άλλων την εξέλιξη της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου στο συγκεκριμένο τομέα.

II. Σχολιασμός ορισμένων άρθρων

Άρθρο 1

12. Η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου καθορίζει το πεδίο εφαρμογής της σύστασης όσον αφορά τις καλυπτόμενες κατηγορίες προσώπων. Η σύσταση αφορά τα φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι κράτους μέλους και τα οποία φορολογούνται με το φόρο εισοδήματος σε κάποιο άλλο κράτος μέλος του οποίου δεν είναι κάτοικοι.

Στην παράγραφο 1 απαριθμούνται εξάλλου οι κατηγορίες εισοδημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της σύστασης. Οι δύο πρώτες κατηγορίες (εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις) περιλαμβάνονται ήδη στην πρόταση οδηγίας του 1979. Στις κατηγορίες αυτές προστέθηκαν τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από άλλες μη μισθωτές υπηρεσίες, τα εισοδήματα από γεωργικές και δασικές δραστηριότητες, καθώς και τα εισοδήματα από βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες, προκειμένου να εξασφαλισθεί για τα πρόσωπα τα οποία ασκούν τα εν λόγω επαγγέλματα ή δραστηριότητες, η ίδια μεταχείριση όπως και στους μισθωτούς και στους δικαιούχους συντάξεων.

Όσον αφορά τους ορισμούς που χρησιμοποιούνται για τις κατηγορίες εισοδημάτων, αυτοί βασίζονται κατά μεγάλο μέρος στους ορισμούς που χρησιμοποιήθηκαν στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ.

⁽¹⁾ ΕΕ αριθ. L 336 της 27. 12. 1977, σ. 15.

13. Στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου, διευκρινίζονται τα κριτήρια με βάση τα οποία θα πρέπει να προσδιορίζεται η ιδιότητα του κατοίκου. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει καταρχάς να λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις των συμβάσεων που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι οι διατάξεις των συμβάσεων αυτών καθορίζουν σαφώς τον τόπο κατοικίας ενός προσώπου το οποίο έχει φορολογικούς δεσμούς με δύο διαφορετικά κράτη μέλη.

Η αναφορά στις διατάξεις εθνικού δικαίου σχετικά με τη φορολογική κατοικία, θα δημιουργούσε κατά την άποψη της Επιτροπής περισσότερα προβλήματα, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές ενδέχεται να διαφέρουν από το ένα κράτος στο άλλο. Η προσφυγή στις διατάξεις αυτές είναι αναγκαία μόνον εάν δεν υπάρχουν διμερείς συμβάσεις μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών⁽¹⁾.

Άρθρο 2

14. Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού καθιερώνει την αρχή ότι τα πρόσωπα και τα εισοδήματα τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 1 δεν υπόκεινται σε φορολογία μεγαλύτερη από εκείνη την οποία ορίζει το κράτος αυτό για τους κατοίκους του.

Κατ' εφαρμογή της αρχής αυτής, τα εν λόγω πρόσωπα θα δικαιούνται, στη χώρα όπου ασκούν τη δραστηριότητά τους, τις ίδιες ειδικές εκπτώσεις για τον υπολογισμό των φορολογητέων εισοδημάτων τους, καθώς και τις εκπτώσεις ή άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα γενικότερου χαρακτήρα τα οποία εφαρμόζονται για τους κατοίκους.

Εάν το κράτος μέλος άσκησης δραστηριότητας εφαρμόζει ένα ειδικό φορολογικό σύστημα για τις οικογένειες (π.χ. χωριστός υπολογισμός φόρου, προσωπικό αφορολόγητο ποσό λόγω συζύγου), το πλεονέκτημα αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται επίσης και στα εισοδήματα που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 που αποκτά ο μη κάτοικος στο εν λόγω κράτος. Τα ειδικά συστήματα αυτού του είδους συνδέονται συνήθως με μια κοινή φορολογία των ενδιαφερομένων προσώπων (σύζυγοι και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τέκνα) και στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει υπόψη του το εισόδημα των εν λόγω προσώπων για τον καθορισμό του συντελεστή φορολογίας που εφαρμόζεται στα εισοδήματα που έχει δικαίωμα να φορολογήσει.

15. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου ορίζει ότι η αρχή αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα εισοδήματα των εν λόγω προσώπων τα οποία αποκτώνται στη χώρα άσκησης της δραστηριότητας αποτελούν τουλάχιστον το 75 % του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των προσώπων αυτών.

Η Επιτροπή εκτιμά ότι η ίδια μεταχείριση με τους κατοίκους δικαιολογείται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η κατάσταση των μη κατοίκων είναι ανάλογη με εκείνη των κατοίκων. Αυτό θεωρείται ότι συμβαίνει εάν ο μη κάτοικος πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του, δηλαδή τουλάχιστον το 75 % του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, στη χώρα άσκησης της δραστηριότητάς του.

Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, θα υπήρχε κίνδυνος το ποσό του φορολογητέου εισοδήματός του στην χώρα κατοικίας του να μην επαρκεί για την εφαρμογή των εκπτώσεων και υπολοίπων πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπονται από τη νομοθεσία της χώρας αυτής.

Αντίθετα, εάν ο μη κάτοικος αποκτά το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του στη χώρα της κατοικίας του, δεν κρίνεται δικαιολογημένο να υποχρεωθεί το κράτος μέλος στο οποίο ασκεί τη δραστηριότητά του να του χορηγήσει εκπτώσεις. Εξάλλου, το όριο του 75 % παρουσιάζει επίσης το πλεονέκτημα ότι το κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας θα μπορεί ενδεχομένως να μην λαμβάνει υπόψη το εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκτός του κράτους αυτού (εφαρμόζοντας προοδευτικές φορολογικές κλίμακες) και ότι με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται σαφώς το έργο των φορολογικών αρχών.

Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η προσέγγιση αυτή θα ήταν σε θέση να επιλύσει όλα σχεδόν τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι μη κάτοικοι, όταν τα εισοδήματά τους φορολογούνται στη χώρα όπου ασκούν τη δραστηριότητά τους.

Γενικότερα, θα πρέπει να τονιστεί ότι, υπό τις παρούσες συνθήκες, δεν είναι δυνατή η απόλυτα δίκαιη και ουδέτερη αντιμετώπιση όλων των περιπτώσεων που παρουσιάζονται στον τομέα αυτό. Αυτό θα ήταν δυνατόν, μόνον εάν οι διατάξεις που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος ήταν πλήρως εναρμονισμένες στην Κοινότητα.

(¹) Οι σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών που δεν καλύπτονται από διμερή σύμβαση είναι οι ακόλουθες (κατάσταση την 1η Ιανουαρίου 1993):

Ελλάδα-Πορτογαλία
Ελλάδα-Ισπανία
Ελλάδα-Ιρλανδία
Ελλάδα-Λουξεμβούργο

Πορτογαλία-Ιρλανδία
Ισπανία-Ιρλανδία
Πορτογαλία-Λουξεμβούργο
Πορτογαλία-Ολλανδία

16. Στην ίδια παράγραφο 2 δεύτερο εδάφιο, ορίζεται επίσης ότι το κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από τον μη κάτοικο να αποδείξει ότι πραγματοποιεί περισσότερο από το 75 % του εισοδήματός του στο έδαφός του. Ως απόδειξη μπορούν να θεωρηθούν, κατά την άποψη της Επιτροπής, έγγραφα όπως αντίγραφα του εκκαθαριστικού σημειώματος, βεβαίωση του εργοδότη, αντίγραφο του ισολογισμού κ.λπ.
17. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 1, η φορολογική μεταχείριση που προβλέπεται στη σύσταση εφαρμόζεται μόνο στα εισοδήματα από την παροχή μισθωτών και μη μισθωτών υπηρεσιών, καθώς και στις συντάξεις και στα εισοδήματα από τις υπόλοιπες αναφερόμενες οικονομικές δραστηριότητες.
- Ωστόσο, είναι δυνατόν ένα πρόσωπο το οποίο αποκτά τέτοιου είδους εισοδήματα σε κράτος μέλος εκτός του κράτους της κατοικίας του να έχει επίσης και άλλα εισοδήματα στο εν λόγω κράτος μέλος, π.χ. εισοδήματα από ακίνητα. Το άρθρο 2 παράγραφος 3, έχει ως στόχο να εξασφαλίσει την ίδια φορολογική μεταχείριση και για τα άλλα αυτά εισοδήματα.
18. Το άρθρο 2 παράγραφος 4, επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην χορηγούν εκπτώσεις ή άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα σε σχέση με εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται στο κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας. Πράγματι, δεν θεωρείται δικαιολογημένη η χορήγηση ορισμένων εκπτώσεων, οι οποίες έχουν στενή σχέση με μη φορολογητέα εισοδήματα στο εν λόγω κράτος μέλος. Ένα παράδειγμα αποτελεί η έκπτωση για την αγορά ορισμένων τίτλων, δεδομένου ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες φορολογούνται κατά κανόνα στη χώρα της κατοικίας.

Άρθρο 3

19. Στόχος της παρούσας σύστασης είναι να διασφαλιστεί η δίκαιη και χωρίς διακρίσεις φορολόγηση των προσώπων τα οποία αποκτούν ορισμένα εισοδήματα σε ένα κράτος μέλος στο οποίο δεν κατοικούν.

Ωστόσο, θα πρέπει επίσης να διασφαλιστεί ότι οι μη κάτοικοι δεν θα τυγχάνουν ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης απ' ό,τι οι υπόλοιποι υποκείμενοι στο φόρο. Μια τέτοια περίπτωση θα μπορούσε να προκύψει, εάν οι μη κάτοικοι είχαν στο κράτος μέλος της κατοικίας τους τις ίδιες εκπτώσεις ή άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα με εκείνα τα οποία τους έχουν χορηγηθεί στο κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητάς τους.

Κατά συνέπεια, το άρθρο αυτό προβλέπει τη δυνατότητα για το κράτος μέλος της κατοικίας να αρνηθεί στις περιπτώσεις αυτές τη χορήγηση των σχετικών εκπτώσεων ή άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Ωστόσο, η Επιτροπή είναι της άποψης ότι η εφαρμογή της δυνατότητας αυτής στην πράξη θα πρέπει να είναι περιορισμένη. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι εάν το κράτος μέλος της κατοικίας εφαρμόζει τη συνήθη μέθοδο επιβολής του φόρου για να λάβει υπόψη του τα εισοδήματα που αποκτώνται στα άλλα κράτη μέλη — η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται άλλωστε ήδη στα περισσότερα κράτη μέλη — δεν θα πρέπει κανονικά να εμφανίζονται περιπτώσεις χορήγησης διπλών εκπτώσεων.

Άρθρο 4

20. Η παρούσα σύσταση ορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις οι οποίες εγγυώνται στους μη κατοίκους την χωρίς διακρίσεις φορολόγησή τους στη χώρα άσκησης της δραστηριότητάς τους.

Δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη από το να διατηρούν ή να θεσπίζουν ευνοϊκότερες διατάξεις υπέρ των φορολογουμένων.