

GERRITSE

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 12ης Ιουνίου 2003 *

Στην υπόθεση C-234/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Berlin (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Arnoud Gerritse

και

Finanzamt Neukölln-Nord,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann και A. Rosas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο A. Gerritse, εκπροσωπούμενος από τον H. Grams, Rechtsanwalt, και τον D. Molenaar, belastingadviseur,
- το Finanzamt Neukölln-Nord, εκπροσωπούμενο από τους W. Czarnetzki και S. Wolff,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την T. Pynnä,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του A. Gerritse και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 9ης Ιανουαρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 28ης Μαΐου 2001 που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 2001, το Finanzgericht Berlin υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 43 ΕΚ).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκλυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του A. Gerritse και του Finanzamt Neukölln-Nord (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την επιβολή φόρου για τα εισοδήματα που ο A. Gerritse πραγματοποίησε στη Γερμανία ως μη κάτοικος της χώρας.

Το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 50a του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), ως είχε το 1996 (στο εξής: EStG 1996), αφορά τη φορολογία των προσώπων «των

οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος», ήτοι αυτών που δεν έχουν ούτε την κατοικία τους ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία και φορολογούνται σ' αυτή μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στο κράτος αυτό. Το άρθρο 50a, παράγραφος 4, του νόμου αυτού έχει ως εξής:

«Στην περίπτωση των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται διά της παρακρατήσεως στην πηγή:

1. Για τα εισοδήματα που προέρχονται από καλλιτεχνικές, αθλητικές ή παρόμοιες παροχές στο εθνικό έδαφος ή από την εκμετάλλευση των παροχών αυτών στο εθνικό έδαφος, περιλαμβανομένων των εσόδων που αντλούνται από άλλες παροχές σχετικές με τις προαναφερθείσες, ανεξαρτήτως του προσώπου που αποκομίζει τα έσοδα [...]

[...]

η παρακράτηση στην πηγή ανέρχεται στο 25 % των εισοδημάτων [...].»

- 4 Κατά το άρθρο 50, παράγραφος 5, τέταρτη περίοδος, του EStG, υπό τη διατύπωση του 1997 που ίσχυε αναδρομικώς και για τα εισοδήματα που είχαν εισπραχθεί το 1996, δεν επιτρέπεται κατ' αρχήν καμία έκπτωση για επαγγελματικά έξοδα, εκτός αν τα έξοδα αυτά αντιπροσωπεύουν πλέον του ημίσεος των εσόδων.

5 Η παρακράτηση στην πηγή συνιστά κατ' αρχήν οριστική φορολογία, όπως προκύπτει από το άρθρο 50, παράγραφος 5, του EStG 1996:

«Στην περίπτωση των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ο φόρος εισοδήματος [...] που παρακρατείται στην πηγή βάσει του άρθρου 50a θεωρείται ότι έχει καταβληθεί με την εν λόγω παρακράτηση.»

6 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 3, του EStG 1996, ορισμένα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50a του νόμου αυτού μπορούν, εντούτοις, να ζητήσουν να αντιμετωπιστούν ως πρόσωπα των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, καθότι η φορολόγησή τους εξομοιώνεται μεταγενέστερα με την του προσώπου του οποίου φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθαρίσεως που πραγματοποιείται κατόπιν της υποβολής δηλώσεως εισοδήματος.

7 Ωστόσο, τα πρόσωπα των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος μπορούν να χρησιμοποιήσουν τη δυνατότητα αυτή μόνον εφόσον πληρούνται μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: είτε το 90 % τουλάχιστον των εισοδημάτων τους να υποβλήθηκε, κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, στον γερμανικό φόρο εισοδήματος είτε τα εισοδήματά τους που δεν υποβλήθηκαν στον φόρο αυτό κατά το ημερολογιακό έτος να μην υπερβαίνουν τα 12 000 γερμανικά μάρκα (DEM).

8 Στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθαρίσεως του φόρου εισοδήματος που επιβάλλεται, κατά κανόνα, στα πρόσωπα των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, βάση επιβολής του φόρου, όσον αφορά τα εισοδήματα που αντλούνται από ανεξάρτητη δραστηριότητα, είναι τα καθαρά κέρδη, αφού αφαιρεθούν τα επαγγελματικά έξοδα (βλ. άρθρο 50, παράγραφοι 1 και 2, του EStG). Επιπλέον, πρέπει να εφαρμοστεί η φορολογική κλίμακα του άρθρου 32a του EStG 1996, η οποία προβλέπει βασικό αφορολόγητο ποσό, για το 1996, ύψους 12 095 DEM.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Ο A. Gerritse, Ολλανδός υπήκοος και κάτοικος Κάτω Χωρών, εισέπραξε, το 1996, το ποσό των 6 007,55 DEM για τις παροχές του ως μουσικού σε ραδιοφωνικό σταθμό του Βερολίνου. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι τα επαγγελματικά του έξοδα για τις παροχές αυτές ανέρχονταν σε 968 DEM.
- 10 Την ίδια χρονιά, ο A. Gerritse εισέπραξε, επίσης, ακαθάριστα έσοδα που ανέρχονταν συνολικά σε 55 000 DEM περίπου στο κράτος κατοικίας του και στο Βέλγιο.
- 11 Η αμοιβή των 6 007,55 DEM υποβλήθηκε, σύμφωνα, αφενός, με τη Σύμβασή μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου καθώς και διάφορους άλλους φόρους και για τη ρύθμιση άλλων φορολογικών θεμάτων (BGBl. 1960 II, σ. 1782, στο εξής: διμερής σύμβαση) και, αφετέρου, με το άρθρο 50a, παράγραφος 4, του EStG 1996, σε κατ' αποκοπή φόρο εισοδήματος με συντελεστή 25 % (ήτοι 1 501, 89 DEM), ο οποίος παρακρατήθηκε στην πηγή.
- 12 Τον Σεπτέμβριο του 1998, ο A. Gerritse υπέβαλε στις γερμανικές φορολογικές αρχές, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 3, του EStG 1996, δήλωση φόρου εισοδήματος, προκειμένου να αντιμετωπιστεί ως υποκείμενος στον φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων του. Το Finanzamt, ωστόσο, αρνήθηκε να προβεί σε εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι τα λοιπά δηλωθέντα εισοδήματα υπερβαίνουν τα 12 000 DEM. Απορρίφθηκε επίσης η ένσταση που προέβαλε ο προσφεύγων της κύριας δίκης.

- 13 Ο Α. Gerritse άσκησε προσφυγή κατά της απορρίψεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht Berlin, επικαλούμενος την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, την οποία εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο. Ισχυρίστηκε ότι ο ευρισκόμενος σε ανάλογη με τη δική του κατάσταση ημεδαπός, ο οποίος υπόκειται στον φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων του, δεν θα όφειλε φόρο, λόγω του βασικού αφορολόγητου ποσού ύψους 12 095 DEM.
- 14 Κατά το Finanzamt, σε περίπτωση εφαρμογής της βασικής κλίμακας του φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων της κύριας δίκης θα διέφευγε τον προοδευτικό χαρακτήρα του συντελεστή του γερμανικού φόρου εισοδήματος, παρόλο που το επίπεδο των εσόδων του, λαμβανομένου υπόψη του εισοδήματός του στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, θα καθιστούσε αναγκαία την εφαρμογή υψηλότερου φορολογικού συντελεστή. Κατά τον τρόπο αυτόν, θα ετύγγανε ευνοϊκής μεταχειρίσεως έναντι των ημεδαπών φορολογούμενων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, για τους οποίους, σύμφωνα με το άρθρο 32b, παράγραφος 1, σημείο 3, του EStG 1996, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εσόδων στην ημεδαπή και την αλλοδαπή κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο της οριστικής φορολόγησεως με συντελεστή 25 %, όπως προβλέπεται στο άρθρο 50a, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, και δεύτερη περίοδος, του EStG 1996.
- 16 Επισημαίνει ότι η δυνατότητα του κράτους της κατοικίας να λαμβάνει υπόψη, βάσει της διμερούς συμφωνίας, τα πραγματοποιηθέντα στο κράτος απασχολήσεως εισοδήματα για τη φορολόγηση του λοιπού συνολικού εισοδήματος μπορεί να οδηγήσει σε πρόσθετη επιβάρυνση του φορολογουμένου, καθόσον ένα ενδεχόμενο άλμα στην κλίμακα των συντελεστών της φορολογίας εισοδήματος δεν αντισταθμίζεται πλήρως με τη μείωση του φόρου στο κράτος κατοικίας, η οποία υπολογίζεται κατά τρόπο καθαρά αφηρημένο, βάσει της σχέσεως του πραγματοποιούμενου στη Γερμανία εισοδήματος προς το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου.
- 17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η οριστική φορολόγηση των εισοδημάτων του Α. Gerritse με συντελεστή 25 % δεν δικαιολογείται βάσει της αρχής της συνοχής του

φορολογικού συστήματος, καθόσον δεν υφίσταται, όπως απαιτεί η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, άμεσος δεσμός μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος — εν προκειμένω της αναγνωρίσεως βασικού αφορολόγητου ποσού — και της οριστικής φορολογήσεως.

- 18 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή 25 % ενδέχεται, ανάλογα με τις συνθήκες της εκάστοτε περιπτώσεως, να οδηγήσει σε πρόδηλη διάκριση του φορολογουμένου του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος έναντι του ημεδαπού φορολογουμένου. Έτσι, το 1996, ένας άγαμος φορολογούμενος με κατοικία στις Κάτω Χώρες, όπου πραγματοποιήσε καθαρό εισόδημα ύψους 12 001 DEM, πραγματοποίησε δε στη Γερμανία από μη μισθωτή καλλιτεχνική δραστηριότητα ακαθάριστο εισόδημα ύψους 100 000 DEM και καθαρό εισόδημα ύψους 50 001 DEM, υπέκειτο σε οριστικό φόρο εισοδήματος ύψους 25 000 DEM πλέον της ανάλογης εισφοράς αλληλεγγύης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, αυτό αντιστοιχεί — σε σχέση με το καθαρό εισόδημα που πραγματοποιήθηκε στη Γερμανία — σε μέσο συντελεστή φόρου εισοδήματος ύψους 49,99 %, ο οποίος εφαρμόζεται κατά κανόνα μόνο σε όσους πραγματοποιούν υψηλότατο εισόδημα (ο αποκαλούμενος ανώτατος φορολογικός συντελεστής ανερχόταν το 1996 σε 53 % για τους άγαμους φορολογούμενους με φορολογητέα εισοδήματα που δεν υπερέβαιναν τα 120 042 DEM).
- 19 Αν ο φορολογούμενος είχε την κατοικία του στη Γερμανία και είχε πραγματοποιήσει εκεί συνολικό καθαρό εισόδημα ύψους 62 002 DEM, τότε, σύμφωνα με τη βασική κλίμακα, έπρεπε να καταβάλει φόρο εισοδήματος ύψους μόνο 15 123 DEM. Στην περίπτωση αυτή, ο μέσος συντελεστής του φόρου εισοδήματος θα αντιστοιχούσε μόλις σε 24,4 %, ήτοι στο ήμισυ του μνημονευθέντος στην προηγούμενη σκέψη συντελεστή.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο αναγνωρίζει πάντως ότι, σε πολλές περιπτώσεις, ιδίως όταν τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στην ημεδαπή είναι πολύ υψηλά και τα επαγγελματικά έξοδα αμελητέα, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις οδηγούν, όσον αφορά τον εφαρμοζόμενο συντελεστή φόρου εισοδήματος, σε ευνοϊκότερη μεταχείριση του υποκειμένου σε φορολόγηση στην πηγή φορολογουμένου του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος έναντι του εγκατεστημένου στη Γερμανία φορολογουμένου ή του φορολογουμένου του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος ο οποίος υπόκειται σε φορολογική εκκαθάριση σύμφωνη με το άρθρο 50 του EStG 1996. Ο A. Gerritse δεν ανήκει όμως σε αυτή την κατηγορία ευνοουμένων, δεδομένου ότι το ποσό του φόρου το οποίο θα κατέβαλλε, κατόπιν εκκαθαρίσεως, για τα πραγματοποιηθέντα στο γερμανικό έδαφος εισοδήματα θα ήταν μηδενικό ακόμη και στην περίπτωση απεριόριστης φορολογήσεώς του.

- 21 Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης μπορεί να επιλυθεί παρέχοντας στον A. Gerritse τη δυνατότητα εκκαθαρίσεως του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τη βασική φορολογική κλίμακα, χωρίς να ληφθεί υπόψη το βασικό αφορολόγητο ποσό, πράγμα που θα οδηγούσε σε φόρο ελαφρώς κατώτερο από αυτόν που ζητήθηκε. Στην περίπτωση αυτή θα ετίθετο το ερώτημα αν οι αμελητέες διαφορές σε θέματα φορολογήσεως αποτελούν πραγματικό εμπόδιο στην άσκηση οικονομικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Berlin αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ [...] το γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 50a, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, καθώς και δεύτερη περίοδος, του [EStG 1996], ένας Ολλανδός υπήκοος, ο οποίος πραγματοποιεί από αυτοτελή απασχόληση στη Γερμανία, κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, φορολογητέα καθαρά έσοδα ύψους περίπου 5 000 DEM, υπόκειται σε φορολογικές κρατήσεις με συντελεστή 25 % επί των (ακαθαρίστων) εσόδων του, ποσού 6 000 περίπου DEM, πλέον της εισφοράς αλληλεγγύης, που εισπράττονται στην πηγή μέσω του υποχρέου προς καταβολή της αμοιβής του, στερείται δε της δυνατότητας να ανακτήσει σύνολο ή μέρος των καταβληθέντων ποσών μέσω αιτήσεως επιστροφής ή αιτήσεως εκκαθαρίσεως του φόρου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 23 Εκ προοιμίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο A. Gerritse, κάτοικος Κάτω Χωρών, προέβη σε προσωρινή παροχή στη Γερμανία, έλαβε δε εισοδήματα η φορολόγηση των οποίων αμφισβητείται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως παρατήρησαν ο A. Gerritse και η Επιτροπή, πρέπει να θεωρηθεί ότι το προδικαστικό ερώτημα αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και όχι την ελευθερία εγκαταστάσεως.

- 24 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) και 60 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 50 ΕΚ) απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης που, κατά κανόνα, αφενός, λαμβάνει υπόψη, κατά τη φορολόγηση των μη κατοίκων ημεδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων, ενώ οι ημεδαποί φορολογούνται στα καθαρά τους εισοδήματα κατόπιν αφαιρέσεως των επαγγελματικών τους εξόδων και, αφετέρου, υποβάλλει τα εισοδήματα των μη κατοίκων ημεδαπής σε οριστικό φόρο με ενιαίο συντελεστή 25 %, ο οποίος παρακρατείται στην πηγή, ενώ τα εισοδήματα των ημεδαπών φορολογούνται βάσει κλίμακας που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό.

Ως προς την αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων

- 25 Ο Α. Gerritse και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι, στην περίπτωση των αυτοτελώς απασχολουμένων φορολογουμένων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, μόνον το «κέρδος» υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, καθότι τα επαγγελματικά έξοδα δεν λαμβάνονται κατά κανόνα υπόψη στη φορολογική βάση, ενώ, στην περίπτωση των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, ο υπολογιζόμενος με συντελεστή 25 % φόρος εισπραττεται επί των «εσόδων» χωρίς να αφαιρούνται τα επαγγελματικά έξοδα (εκτός αν υπερβαίνουν το ήμισυ των εσόδων, οπότε ο φόρος επιστρέφεται στο μέτρο που υπερβαίνει το 50 % της διαφοράς μεταξύ των εσόδων και των επαγγελματικών εξόδων).
- 26 Ο Α. Gerritse προβάλλει, ειδικώς, τη σοβαρότητα των συνεπειών για τους καλλιτέχνες που έρχονται στη Γερμανία στο πλαίσιο περιοδείας, χωρίς να κατοικούν σ' αυτή, και των οποίων τα επαγγελματικά έξοδα είναι κατά κανόνα πολύ υψηλά.
- 27 Εκ προοιμίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα σχετικά επαγγελματικά έξοδα συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα στη Γερμανία έσοδα, οπότε οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι τελούν συναφώς σε παρεμφερή κατάσταση.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, μια εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν αναγνωρίζει στους μη κατοίκους ημεδαπής, στο πλαίσιο της φορολογήσεως, το δικαίωμα αφαιρέσεως των επαγγελματικών εξόδων, που παρέχεται, τουναντίον, στους κατοικούντες στο εθνικό έδαφος, εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών και ισοδυναμεί, επομένως, με έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας, κατ' αρχήν αντίθετη στα άρθρα 59 και 60 της Συνθήκης.

29 Δεδομένου ότι κανένα συγκεκριμένο επιχείρημα δεν προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου για να δικαιολογήσει τη διαφορετική αυτή μεταχείριση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα άρθρα 59 και 60 της Συνθήκης απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, καθόσον αποκλείει τη δυνατότητα των προσώπων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος να αφαιρέσουν τα επαγγελματικά τους έξοδα από τα φορολογητέα εισοδήματά τους, ενώ η δυνατότητα αυτή αναγνωρίζεται στους φορολογουμένους των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος.

Επί της παρακρατήσεως στην πηγή με συντελεστή 25 %

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

30 Κατά τον A. Gerritse, το ότι η παρακράτηση στην πηγή ισοδυναμεί με καταβολή του φόρου εισοδήματος και, λόγω αυτού, ο μη κάτοικος ημεδαπής αποκλείεται από οποιαδήποτε επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων δεν συνάδει προς το άρθρο 60, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης. Ειδικότερα, το γεγονός ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το βασικό φορολογητέο ποσό οδηγεί σε διάκριση αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, εφόσον συνεπάγεται την εφαρμογή ελάχιστου φορολογικού συντελεστή, πράγμα που το Δικαστήριο καταδίκασε με την απόφασή του της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 49).

- 31 Κανέννας αντικειμενικός λόγος δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων. Ειδικότερα, το επιχείρημα περί συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν μπορεί βασίμως να προβληθεί, καθόσον δεν υφίσταται, όπως απαιτεί η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, πλεονέκτημα που να αντισταθμίζει το φορολογικό μειονέκτημα.
- 32 Το Finanzamt και η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν, αντιθέτως, ότι το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό σύστημα είναι σύμφωνο προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 33 Κατ' αρχάς, το Finanzamt θεωρεί ότι η παρακράτηση στην πηγή αποτελεί νόμιμο και πρόσφορο μέσο για τη φορολογική μεταχείριση του φορολογουμένου του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, εγκατεστημένου στην αλλοδαπή.
- 34 Ακολούθως, στην περίπτωση απεριόριστης εφαρμογής της βασικής κλίμακας, πράγμα που, εν προκειμένω, θα οδηγούσε στην είσπραξη μηδενικού φόρου εισοδήματος στη Γερμανία, ο A. Gerritse θα διέφευγε τον προοδευτικό χαρακτήρα του συντελεστή του φόρου αυτού, παρόλο που το συνολικό εισόδημά του θα καθιστούσε αναγκαία την εφαρμογή υψηλότερου φορολογικού συντελεστή. Κατά τον τρόπο αυτόν, ο φορολογούμενος του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος θα ετύγχανε ευνοϊκής μεταχειρίσεως έναντι των φορολογουμένων των οποίων φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος για τους οποίους λαμβάνεται υπόψη το συνολικό εισόδημα κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή.
- 35 Το Finanzamt και η Φινλανδική Κυβέρνηση προσθέτουν ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψεις 31 έως 33, της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 22, και προπαρατεθείσα απόφαση Asscher, σκέψη 44), υποχρεούται κατ' αρχήν να λάβει υπόψη την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου το κράτος κατοικίας και όχι το κράτος όπου πραγματοποιήθηκαν τα εισοδήματα, εκτός αν, λόγω της απουσίας επαρκών εισοδημάτων που να δικαιολογούν φορολόγηση στο πρώτο κράτος, το κράτος αυτό δεν μπορεί να εκπληρώσει την ως άνω υποχρέωση, οπότε, από οικονομικής απόψεως,

κανένα από τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη δεν λαμβάνει τελικώς υπόψη την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου στο πλαίσιο της φορολογικής εκκαθαρίσεως.

- 36 Η εφαρμογή του βασικού αφορολόγητου ποσού ανταποκρίνεται στην προστασία του κατώτατου ορίου συντηρήσεως των φορολογουμένων με χαμηλά εισοδήματα, πράγμα για το οποίο ευθύνεται, κατ' αρχήν, το κράτος κατοικίας όπου, κατά κανόνα, ο φορολογούμενος πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του. Όσον αφορά τους φορολογούμενους των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, οι γερμανικές φορολογικές αρχές λαμβάνουν υπόψη το κατώτατο όριο συντηρήσεως στο μέτρο που αυτό αφορά τη διαδικασία εκκαθάρισεως του κοινού δικαίου, εφόσον το εισόδημα που πραγματοποιείται στην αλλοδαπή είναι κατώτερο των 12 000 DEM.
- 37 Τέλος, ο συντελεστής του 25 % αντιστοιχεί συχνά, κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή στον οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του, κατά τρόπο που η παρακράτηση στην πηγή δεν αποτελεί απρόβλεπτο εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.
- 38 Η Επιτροπή υποστηρίζει ανάλογη άποψη. Θεωρεί ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη το βασικό αφορολόγητο ποσό, δηλαδή να εφαρμοστεί ο συντελεστής που αντιστοιχεί στον φόρο πέραν του αφορολόγητου ποσού.
- 39 Προτείνει, ως εκ τούτου, να προστεθεί το καθαρό εισόδημα (Α) στο αφορολόγητο ποσό (Β) ώστε να υπάρξει ένα συνολικό ποσό (Γ). Το ποσό του φόρου (Δ) που προβλέπει η κλίμακα για το σύνολο αυτό (Γ) μπορεί να θεωρηθεί ως δίκαιος φόρος επί του καθαρού εισοδήματος (Α). Ο μέσος φορολογικός συντελεστής, που μπορεί να χρησιμεύσει ως αναφορά για τη μη διακριτική μεταχείριση, απορρέει, επομένως, από τη σχέση μεταξύ του σύμφωνου με την κλίμακα ποσού του φόρου (Δ) και του καθαρού εισοδήματος (Α).

- 40 Κατά την Επιτροπή, στην περίπτωση του A. Gerritse, ο αναλυτικός υπολογισμός έχει ως εξής: το συνολικό ποσό (Γ) αποτελείται από καθαρά εισοδήματα (Α) ύψους 5 039,55 DEM καθώς και από το αφορολόγητο ποσό (Β) ύψους 12 095 DEM και ανέρχεται, επομένως, σε 17 134,55 DEM. Για το εισόδημα αυτό, η αντίστοιχη φορολογική κλίμακα προβλέπει φόρο (Δ) ύψους 1 337 DEM. Λαμβανομένου υπόψη του καθαρού εισοδήματος (Α), το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε μέσο φορολογικό συντελεστή 26,5 % που δεν απέχει από τον συντελεστή του 25 % που πράγματι εφαρμόστηκε στον A. Gerritse.
- 41 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, μέχρι το ποσοστό αυτού του συντελεστή, δεν υφίσταται διάκριση. Επομένως, δεν υπάρχει εν προκειμένω λόγος να αμφισβητηθεί η εκ μέρους των γερμανικών αρχών εφαρμογή ενιαίου συντελεστή 25 % έναντι των φορολογουμένων των οποίων δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος.
- 42 Συμμερίζεται, επίσης, τις απόψεις του Finanzamt και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως όσον αφορά το αφορολόγητο ποσό. Απόκειται, κατ' αρχήν, στο κράτος κατοικίας που προβαίνει στη συνολική φορολόγηση του φορολογουμένου, βάσει του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματός του, να λάβει υπόψη του, στο πλαίσιο του συστήματος της προοδευτικότητας του φόρου, εκτιμήσεις κοινωνικού χαρακτήρα που δικαιολογούν την ύπαρξη αφορολόγητου ποσού.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 43 Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, στην περίπτωση των αμέσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής, καθόσον το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως μέρος μόνο 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.

- 44 Το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής, τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των μη κατοίκων ημεδαπής, τόσο όσον αφορά την πηγή των εισοδημάτων όσο και την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή τη στάθμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψη 34, και Gschwind, σκέψη 23).
- 45 Εξάλλου, η κατοικία αποτελεί το συνδετικό στοιχείο με τον φόρο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το ισχύον διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) (πρότυπο συμβάσεως σχετικά με τη διπλή φορολόγηση όσοσον αφορά το εισόδημα και την περιουσία, έκθεση της επιτροπής φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ, 1977, διατύπωση της 29ης Απριλίου 2000), με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας, και τούτο ενόψει καταστάσεων ενεχουσών στοιχεία αλλοδαπότητας.
- 46 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο A. Gerritse, ο οποίος κατοικεί στις Κάτω Χώρες, πραγματοποίησε στο γερμανικό έδαφος ελάχιστο μόνο μέρος του συνολικού του εισοδήματος.
- 47 Επομένως, τίθεται το ερώτημα αν η διαφορά της αντικειμενικής καταστάσεως του κατοίκου και του μη κατοίκου δικαιολογεί τον εισάγοντα διακρίσεις χαρακτηρίρα μιας κανονιστικής ρυθμίσεως όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης που υποβάλλει τα εισοδήματα των μη κατοίκων ημεδαπής σε οριστικό φόρο με ενιαίο συ-

ντελεστή 25 %, ο οποίος παρακρατείται στην πηγή, ενώ τα εισοδήματα των ημεδαπών φορολογούνται βάσει κλίμακας που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό.

- 48 Όσον αφορά, αφενός, το βασικό αφορολόγητο ποσό, εφόσον εξυπηρετεί, όπως τόνισαν το Finanzgericht Berlin, η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, κοινωνικό σκοπό, καθότι εγγυάται στον φορολογούμενο ένα ελάχιστο εισόδημα απαλλαγμένο από οποιονδήποτε φόρο εισοδήματος, νομίμως χορηγείται ως πλεονέκτημα αποκλειστικά στα πρόσωπα που έχουν αποκτήσει το κύριο μέρος των φορολογουμένων πόρων τους στο κράτος που επιβάλλει τον φόρο, ήτοι, κατά κανόνα, στους κατοίκους του κράτους αυτού.
- 49 Εντούτοις, πρέπει να σημειωθεί ότι, όταν έχει αποδειχθεί ότι ένας φορολογούμενος του οποίου δεν φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος πραγματοποίησε το κύριο μέρος των εισοδημάτων του στη Γερμανία, εκπληρώνοντας μία από τις δύο μνημονευθείσες στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως προϋποθέσεις, η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική κανονιστική ρύθμιση ευθυγραμμίζει ακριβώς τη φορολόγησή του με αυτή του φορολογουμένου του οποίου φορολογείται το σύνολο του εισοδήματος, εφαρμόζοντας στα εισοδήματα του ενδιαφερόμενου φορολογική κλίμακα που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό.
- 50 Δεν είναι ωστόσο αυτή η περίπτωση του A. Gerritse.
- 51 Συνάφως, η Ολλανδική Κυβέρνηση επισήμανε, απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, ο φορολογούμενος μπορεί να επωφεληθεί στις Κάτω Χώρες, ήτοι στο κράτος κατοικίας του, από το αφορολόγητο ποσό που αφαιρείται από το συνολικό του εισόδημα. Άλλως ειπείν, ένα πλεονέκτημα παρεμφερές με αυτό που ζήτησε ο A. Gerritse στη Γερμανία μπορεί να

του χορηγηθεί στο κράτος κατοικίας του στο οποίο απόκειται, κατ' αρχήν, να λάβει υπόψη του την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου.

- 52 Όσον αφορά, αφετέρου, την εφαρμογή στους μη κατοίκους ημεδαπής κατ' αποκοπή φορολογικού συντελεστή 25 %, ενώ οι κάτοικοι υπόκεινται σε φορολογική κλίμακα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως επισήμανε η Επιτροπή, κατ' εφαρμογή της διμερούς συμφωνίας, οι Κάτω Χώρες, ως κράτος κατοικίας, λαμβάνουν υπόψη τους για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσεως, σύμφωνα με τον κανόνα της προοδευτικότητας, τα εισοδήματα που φορολογεί η Γερμανία. Συνυπολογίζουν πάντως και τον φόρο που εισπράχθηκε στη Γερμανία, αφαιρώντας από τον ολλανδικό φόρο ποσοστό που αντιστοιχεί στη σχέση μεταξύ των φορολογηθέντων στη Γερμανία εισοδημάτων και των συνολικών εισοδημάτων.
- 53 Αυτό σημαίνει ότι, βάσει του κανόνα της προοδευτικότητας, οι μη κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι της χώρας αυτής τελούν σε παρεμφερείς καταστάσεις, οπότε το γεγονός ότι επί των πρώτων εφαρμόζεται συντελεστής φόρου εισοδήματος υψηλότερος από αυτόν που ισχύει για τους κατοίκους και τους πια αυτούς εξομοιούμενους συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από το άρθρο 60 της Συνθήκης (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Asscher, σκέψη 49).
- 54 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, εν προκειμένω, αν ο φορολογικός συντελεστής 25 % που εφαρμόστηκε στα εισοδήματα του A. Gerritse είναι υψηλότερος από αυτόν που απορρέει από την εφαρμογή της φορολογικής κλίμακας. Προκειμένου οι καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες, πρέπει συναφώς, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, να προστεθεί στα καθαρά εισοδήματα που πραγματοποίησε ο ενδιαφερόμενος στη Γερμανία ποσό που να αντιστοιχεί στο αφορολόγητο ποσό. Κατά την Επιτροπή, η οποία προέβη στον εν λόγω υπολογισμό, η εφαρμογή φορολογικής κλίμακας, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, θα κατέληγε σε φορολογικό συντελεστή 26,5 % που είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόστηκε στην πράξη.

55 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, πρέπει να δοθεί στο Finanzgericht Berlin η ακόλουθη απάντηση:

- τα άρθρα 59 και 60 της Συνθήκης απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης που, κατά κανόνα, λαμβάνει υπόψη, κατά τη φορολόγηση των μη κατοίκων ημεδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων, ενώ οι ημεδαποί φορολογούνται στα καθαρά τους εισοδήματα κατόπιν αφαιρέσεως των εξόδων αυτών

- αντιθέτως, τα εν λόγω άρθρα της Συνθήκης δεν απαγορεύουν την ίδια αυτή ρύθμιση, κατά το μέρος που υποβάλλει, κατά κανόνα, τα εισοδήματα των μη κατοίκων ημεδαπής σε οριστικό φόρο με ενιαίο συντελεστή 25 %, ο οποίος παρακρατείται στην πηγή, ενώ τα εισοδήματα των ημεδαπών φορολογούνται βάσει κλίμακας που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής 25 % δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που θα εφαρμοζόταν πράγματι, σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα, επί των καθαρών εισοδημάτων του ενδιαφερομένου προσαυξημένων κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο βασικό αφορολόγητο ποσό.

Επί των δικαστικών εξόδων

56 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 28ης Μαΐου 2001 το Finanzgericht Berlin, αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 49 ΕΚ) και 60 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 50 ΕΚ) απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης που, κατά κανόνα, λαμβάνει υπόψη, κατά τη φορολόγηση των μη κατοίκων ημεδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς αφαίρεση των επαγγελματικών εξόδων, ενώ οι ημεδαποί φορολογούνται στα καθαρά τους εισοδήματα κατόπιν αφαιρέσεως των εξόδων αυτών.
- 2) Αντιθέτως, τα εν λόγω άρθρα της Συνθήκης δεν απαγορεύουν την ίδια αυτή ρύθμιση, κατά το μέρος που υποβάλλει, κατά κανόνα, τα εισοδήματα των μη κατοίκων ημεδαπής σε οριστικό φόρο με ενιαίο συντελεστή 25 %, ο οποίος παρακρατείται στην πηγή, ενώ τα εισοδήματα των ημεδαπών φορολογούνται βάσει κλίμακας που περιλαμβάνει ένα βασικό αφορολόγητο ποσό, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής 25 % δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που θα εφαρμοζόταν πράγματι, σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα, επί των καθαρών εισοδημάτων του ενδιαφερομένου προσασχημένων κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο βασικό αφορολόγητο ποσό.

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

Rosas

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 12 Ιουνίου 2003.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

M. Wathelet