



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
**Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών**
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2017-2018

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Της Γεωργίας Σταυράκου του Χρήστου

A.M.: 7340012017015

**Εθνική Φορολογική κυριαρχία και γενική ελευθερία κυκλοφορίας των
πολιτών της Ε.Ε.**

Επιβλέποντες:

Ρεβέκκα-Εμμανουέλα Παπαδοπούλου

Μεταξία Κουσκουνά

Εμμανουήλ Περάκης

Αθήνα, Δεκέμβριος 2018

Copyright © [Γεωργία Σταυράκου, Δεκέμβριος 2018]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή

Πρώτο Μέρος «Η ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΩΣ ΕΜΠΟΔΙΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΥΡΙΑΡΧΙΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ-ΜΕΛΟΥΣ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο Η ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΑΠΕΞΑΡΤΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΝΕΡΓΟΥ ΠΟΛΙΤΗ

A1. Επιδίωξη στόχου ολοκλήρωσης εσωτερικής αγοράς

A2. Η ευρωπαϊκή ιθαγένεια

A.2.1. Η Δημιουργία της ευρωπαϊκής ιθαγένειας

A.2.2. Θεμελιώδη δικαιώματα που απορρέουν από την ιθαγένεια

A.2.3. Το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονή του άρθρου 21 ΣΛΕΕ

A.2.4. Η Οδηγία 2004/38

A3. Απαγόρευση Διακρίσεων

A.3.1 Ο γενικός κανόνας της απαγόρευσης διακρίσεων λόγω ιθαγένεια (lex generalis)

A.3.2. Η αντίστροφη διάκριση

A.3.3. Η Έννοια της δυσμενούς διάκρισης στον τομέα άμεσης φορολογίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

B1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

B.1.1. Θεμελιώδεις διατάξεις

B.1.2. Απαγόρευση Φορολογικών Διακρίσεων

B.1.3. Ο κανόνας της φορολογικής ουδετερότητας

B2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

B.2.1. Τομέας Έμμεσης Φορολογίας

B.2.2. Θετική εναρμόνιση

B.2.2.1. Η θετική εναρμόνιση στον τομέα ΦΠΑ

B.2.3. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης και λοιποί έμμεσοι φόροι

B.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

B.3.1. Τομέας Άμεσης Φορολογίας

B.3.2. Θετική Εναρμόνιση άμεσων φόρων

B.4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Γ1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Γ1.1. Ανακοίνωση Επιτροπής για την κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων

Γ1.2. Υποχρέωση των κρατών μελών άρσης φορολογικών εμποδίων

Γ2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ-ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑΣ-Η ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Γ2.1. Το κριτήριο της εδαφικότητας του φόρου

Γ2.2 Το κριτήριο της προσωπικότητας του φόρου

Γ 3.1. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΔΕΕ

Υπόθεση Schumacker (C-279/93)

Γ.3.2. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΕ ΣΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΤΥΧΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ

i) Υπόθεση Pusa (C-224/02)

ii) Υπόθεση Turpeinen (C-520/04)

iii) Υπόθεση Kohll, Schlessler (C-300/15)

iv) Υπόθεση Rüffler (C-544/07)

v) Υπόθεση Hirvonen (C-632/13)

Γ4. Συμπεράσματα

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

«Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών ως εμπόδιο στο δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας του πολίτη της ΕΕ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

«ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΤΟΥΣ ΚΥΡΙΑΡΧΙΑΣ»

A. Δικαιολογητικοί λόγοι σε φορολογικές υποθέσεις ενώπιον του ΔΕΕ

- A1. Αποδοχή δικαιολογητικών λόγων από το ΔΕΕ
- A2. Απόρριψη δικαιολογητικών λόγων από το ΔΕΕ
- A3. Οι δικαιολογητικοί λόγοι που προβάλλονται σχετικά με το άρθρο 21 ΣΛΕΕ
- A4. Συμπεράσματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

B. «ΣΥΝΥΠΑΡΞΗ - ΣΥΓΚΡΟΥΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΙΑΡΧΙΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ»

B.1. Φαινόμενα διπλής φορολογίας.

B.1.1. Μέτρα κρατών μελών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης

B.1.2. Διεθνείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΔΣΑΔΦ)

B.1.2.1. Ζητήματα υπεροχής

B.1.3. Στάση Δικαστηρίου

B.2 Η διπλή φορολογία σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία

Επίλογος- Τελικά Συμπεράσματα

Βιβλιογραφία

Πίνακας Νομολογίας ΔΕΕ

Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα

Παράγωγο Δίκαιο

Διαδίκτυο

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

βλ.	: βλέπε
ΔΕΕ	: Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΣΑΔΦ	: Διεθνείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
Ε.Ε	: Ευρωπαϊκή Ένωση
ε.φ.κ	: ειδικός φόρος κατανάλωσης
παρ.	: παράγραφος
σελ	: σελίδα
Σ.Λ.Ε.Ε.	: Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
Σ.Ε.Ε.	: Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ο.π.	: όπως και παραπάνω
ΟΟΣΑ	: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΗΕ	: Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
φ.ε.ι.α.:	: φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος
Φ.Π.Α	: Φόρος Προστιθέμενης Αξία

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) αποτελεί ένα τομέα μεγίστης σημασίας για τα κράτη μέλη αφού ο τομέας αυτός είναι βασικό μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής αλλά και πηγή εσόδων για κάθε κράτος. Η έννοια της φορολογικής κυριαρχίας πηγάζουσα από το διεθνές φορολογικό δίκαιο, περιλαμβάνει την εξουσία των κρατών μελών να επιβάλλουν ή να μην επιβάλλουν φόρους, καθώς και την γεωγραφική έκταση της εξουσίας αυτής. Τα κράτη μέλη παραμένουν **κυρίαρχα** αυτής της εξουσίας και **ανεξάρτητα** μεταξύ τους, αφού κάθε κράτος είναι ελεύθερο να διαμορφώσει το φορολογικό του σύστημα όπως αυτό κρίνει. Η φορολογική εξουσία εξακολουθεί να είναι αποτελεί έναν τομέα απόλυτης κυριαρχίας- «πρωτοκαθεδρίας» των κρατών μελών. Για τον λόγο αυτό είτε αρνούνται πεισματικά να τον παραχωρήσουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση είτε είναι διστακτικά- επιφυλακτικά σε αυτή την παραχώρηση. Η Ευρωπαϊκή Ένωση από την μεριά της, με λεπτές, σχεδόν «χειρουργικές» κινήσεις, προσπαθεί υπομονετικά, σταδιακά, χωρίς να

επεμβαίνει καταλυτικά, να δώσει κατευθυντήριες οδηγίες , να οριοθετήσει -όσο δύναται- την απόλυτη κυριαρχία των κρατών μελών και να τα καθοδηγήσει προς μία ενιαία, ομοιόμορφη και συνετή αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων που ανακύπτουν.

Η εθνική κυριαρχία των κρατών μελών, βεβαίως, σε μια κοινωνία όπως αυτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει υποστεί διαβρώσεις, όμως τα κράτη μέλη αγωνίζονται να την διατηρήσουν στο ακέραιο. Ειδικά στην περίοδο αυτή της δημοσιονομικής κρίσης που διανύουμε τα τελευταία έτη, καθίσταται όλο και περισσότερο αναγκαία-επιτακτική η διαφύλαξη της από τα κράτη μέλη. Βέβαια η ανάγκη αυτή είναι δικαιολογημένη καθόσον η επιβολή φόρων αποτελεί τον **σκληρό πυρήνα** κάθε κράτους μέλους, ο οποίος και είναι το πιο πολύτιμο εργαλείο για την άντληση οικονομικών πόρων, την αύξηση των δημοσιονομικών, την αντιμετώπιση των οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων αλλά ταυτοχρόνως είναι και μέσο άσκησης πολιτικής.

Υπ' αυτές τις συνθήκες, ενώ τα κράτη μέλη *«αγωνίζονται»* για την διαφύλαξη αυτής της αρμοδιότητας τους, έρχονται συχνά αντιμέτωπα με τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) και που είναι υποχρεωμένα να σέβονται και να προστατεύουν. Προσπαθούν δε, άλλες φορές πετυχημένα και άλλες φορές δίχως επιτυχία, να εξισορροπήσουν τόσο τα εθνικά τους συμφέροντα και όσο τα συμφέροντα των πολιτών τους.

Η Ένωση εξαρχής έχει ορίσει ως στόχο της την επίτευξη μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς όπου θα μπορούν να διακινούνται ελεύθερα οι πολίτες, τα εμπορεύματα, οι υπηρεσίες και τα κεφάλαια. Στο τρίτο μέρος της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (**άρθρα 26-27 ΣΛΕΕ**) αναφέρεται : **«Η Ένωση θεσπίζει τα μέτρα για την εγκαθίδρυση ή τη διασφάλιση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των Συνθηκών. 2. Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών»**. Από αυτό το θεμελιώδες άρθρο για την ύπαρξη και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς διαφαίνεται ο κύριος και βασικότερος στόχος της Ένωσης, η οικονομική ολοκλήρωση της, η οποία θα μπορούσε να επιτευχθεί μόνο μέσω μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς . Όμως, η διάρθρωση της

εσωτερικής αγοράς δεν θα μπορούσε να επαφίεται στην απόλυτη αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης γιατί έτσι τα κράτη μέλη θα γίνονταν απλά «εκτελεστές» των εντολών της Ένωσης

Υπό αυτή την σκοπιά, τα κράτη μέλη διατηρώντας την κυριαρχία τους σε ορισμένους τομείς, όπως αυτός της φορολογίας, προσπαθούν να πετύχουν σε συνεργασία με την Ένωση πάντα, την επίτευξη μίας ολοκληρωμένης ενιαίας εσωτερικής αγοράς, σεβόμενα το πεδίο έκτασης των αρμοδιοτήτων Ένωσης-κρατών μελών. Βεβαίως, η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών αν και θεωρείται απόλυτη, εμμέσως έχει περιοριστεί. Ο τομέας της άμεσης φορολογίας εξακολουθεί να είναι ο «σκληρός πυρήνας» του κάθε κράτους στον οποίο η Ένωση επεμβαίνει μεν αλλά *διακριτικά* σε αντίθεση με τον τομέα έμμεσης φορολογίας στον οποίο η δράση της Ένωσης είναι πολύ πιο εμφανής και καταλυτική.

Όμως, η κυριαρχία των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας δεν είναι ανεξέλεγκτη. Όπως αναφέρει και στις προτάσεις του στην υπόθεση *Marks & Spencer (C-446/03)* ο Γενικός Εισαγγελέας *M. POIARES MADURO* «*τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να καθορίζουν την οργάνωση και τη διαμόρφωση του φορολογικού τους συστήματος και να κρίνουν αν υπάρχει ανάγκη μεταξύ τους κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων [...] τα κράτη μέλη διατηρούν, κατ' αρχήν, ευρείες εξουσίες φορολογικής φύσεως. Ωστόσο, τα κράτη μέλη δεν μπορούν πλέον να αγνοούν τις δεσμεύσεις που περιορίζουν τις ενέργειές τους. Πρέπει να φροντίζουν να ελέγχουν αν οι επιλογές που πραγματοποιούνται στον φορολογικό τομέα λαμβάνουν προσηκόντως υπόψη τις συνέπειες που μπορούν να έχουν οι επιλογές αυτές για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς*».¹

Στην εσωτερική αγορά οι πολίτες θα μπορέσουν να ασκήσουν ελεύθερα και ανεπιφύλακτα τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες. Θα μπορέσουν να κυκλοφορήσουν και να διαμείνουν ελεύθερα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (άρθρο 21 ΣΛΕΕ), να εργαστούν ελεύθερα εντός της Ένωσης χωρίς κανενός είδους διάκριση λόγω ιθαγένειας (άρθρο 45 ΣΛΕΕ), να εγκατασταθούν ελεύθερα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (άρθρο 49 ΣΛΕΕ), να παράσχουν ελεύθερα τις υπηρεσίες τους (άρθρο 56 ΣΛΕΕ) και τέλος να

¹ Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα *M. POIARES MADURO* στην υπόθεση *Marks & Spencer (C-446/03)* σκ. 23-24

κυκλοφορήσουν ελεύθερα τα κεφάλαια τους μεταξύ κρατών μελών και κρατών μελών και τρίτων χωρών (άρθρο 63 ΣΛΕΕ).

Διαχρονικά, έχει θεμελιωθεί πως τα κράτη μέλη οφείλουν να δρουν σεβόμενα τα θεμελιώδη δικαιώματα τα οποία κατοχυρώνονται από τις Συνθήκες και να συνεργάζονται για την προάσπιση τους. Πολλές φορές μάλιστα, έρχονται αντιμέτωπα με το δίλημμα της διαφύλαξης της εθνικής κυριαρχίας τους και της επίτευξης των στόχων της Ένωσης. Στην προσπάθεια τους αυτή, συγκερασμού της εξουσίας τους και επίτευξης των στόχων της εσωτερικής αγοράς της οποίας και είναι αναπόσπαστα μέλη, οδηγούνται σε αποφάσεις-εθνικά μέτρα με τα οποία, εν τέλει, παρεμποδίζουν την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, αποδυναμώνοντάς την, και αποθαρρύνοντας τους πολίτες τους από την ακώλυτη άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τους.

Εδώ είναι και το σημείο που ανακύπτει το εξής ερώτημα: ***Μήπως τελικά η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών αποτελεί εμπόδιο στις κατοχυρωμένες από τις Συνθήκες θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες και δη στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή των πολιτών ή μήπως αντιστρόφως η ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών εμποδίζει την ύπαρξη και ανάπτυξη της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας;***

Η παρούσα μελέτη, πραγματεύεται το ως άνω ερώτημα και κατωτέρω θα αναπτυχθεί η αέναη προσπάθεια των κρατών μελών να μην απωλέσουν την εθνική τους κυριαρχία στον τομέα της φορολογίας καθώς και η επίδραση αυτής της προσπάθειας στην ίσως πιο σημαντική για τη λειτουργία της Ένωσης, ελευθερία, αυτήν της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ.

Στο πρώτο μέρος της παρούσας, θα εξετασθεί εάν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών όπως κατοχυρώνεται και διαμορφώθηκε διαχρονικά στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, αποτελεί εμπόδιο στην ανάπτυξη και διατήρηση της κυριαρχίας των κρατών μελών σε έναν ευαίσθητο τομέα, όπως αυτός της φορολόγησης, η σύνδεση του δικαιώματος αυτού με τον τομέα της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών καθώς και η αντιμετώπιση του από Δικαστήριο.

Στο δεύτερο μέρος, αντιθέτως, θα αναλυθεί πως αντιμετωπίζουν διαχρονικά τα κράτη μέλη το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών, πως η αντιμετώπιση τους αυτή

οδηγεί στον περιορισμό αυτού του δικαιώματος και πως τελικά η φορολογική κυριαρχία οδηγεί στην απομάκρυνση των κρατών μελών από την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Τέλος, θα αναδειχθούν τα μέσα που διέρχονται τα κράτη μέλη προκειμένου να κρατήσουν άτρωτη στην φορολογική τους εξουσία άλλοτε προσπαθώντας να συνυπάρξουν με τα άλλα κράτη και άλλοτε προσπαθώντας να τα υπερκεράσουν.

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

Η ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΩΣ ΕΜΠΟΔΙΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΥΡΙΑΡΧΙΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ-ΜΕΛΟΥΣ

Στο παρόν μέρος, εξετάζεται η διάβρωση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών από την ελευθερία κυκλοφορίας των πολιτών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται εκτενώς πως η εσωτερική αγορά επέδρασε στην ανάπτυξη των θεμελιωδών δικαιωμάτων και πως βοήθησε στην απεξάρτηση της έννοιας του πολίτη από την οικονομική της χροιά. Σταδιακά κατοχυρώθηκε η ιθαγένεια της Ένωσης η οποία αποτέλεσε αναπόσπαστο κομμάτι της ιδιότητας του πολίτη με την οποία πλέον δύναται να κυκλοφορεί εντός της επικράτειας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ελεύθερα, χωρίς περιορισμούς και διακρίσεις. Με την κατοχύρωση της ιθαγένειας με τη Συνθήκη του Μαστριχτ (1992) οι πολίτες ήταν σε θέση να απολαύουν το σύνολο των δικαιωμάτων που προβλέπουν οι Συνθήκες. Η ελεύθερη κυκλοφορία του πολίτη ολοκληρώθηκε με την Οδηγία 2004/38 η οποία και

απορρόφησε και ενσωμάτωσε μεγάλο μέρος της νομολογίας του Δικαστηρίου που είχε αρχίσει ήδη από το 1970, και κατοχύρωσε πλήρως το δικαίωμα κάθε ευρωπαίου πολίτη να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών τόσο αυτοτελώς, όσο και με τα μέλη της οικογένειάς του τα οποία χαίρουν απεριόριστα των ιδίων δικαιωμάτων και ελευθεριών.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί μια εισαγωγή στις θεμελιώδεις αρχές του φορολογικού δικαίου και αποτυπώνει θεμελιώδεις γενικές αρχές φορολογικού ενωσιακού δικαίου οι οποίες και διαπνέουν την φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών. Περαιτέρω, αναπτύσσονται συνοπτικά οι προσπάθειες που έχουν γίνει από την Ένωση στον τομέα της φορολογίας, τόσο στην άμεση φορολόγηση όσο και στην έμμεση φορολόγηση. Στην πρώτη περίπτωση, η αρμοδιότητα της Ένωσης είναι αρκετά περιορισμένη, καθόσον ο τομέας άμεσων φόρων, όπως δέχεται και διαχρονικά το Δικαστήριο επαφίεται στην κυριαρχία των κρατών μελών, ενώ αντιθέτως η επίδραση του ενωσιακού δικαίου στην έμμεση φορολόγηση είναι πολύ πιο έντονη, με τις οδηγίες που αφορούν το Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως.

Περαιτέρω, στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται ειδικότερα το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, και όπως διαμορφώθηκε διαχρονικά από το παράγωγο δίκαιο. Παράλληλα, αναπτύσσονται κάποιες υποθέσεις οι οποίες απασχόλησαν το Δικαστήριο αποκλειστικά υπό την σκοπιά του άρθρου 21 ΣΛΕΕ και αναδεικνύεται η στάση και η αντιμετώπιση του εν λόγω δικαιώματος από το Δικαστήριο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

“Η ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΑΠΕΞΑΡΤΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΝΕΡΓΟΥ ΠΟΛΙΤΗ”

A1. ΕΠΙΔΙΩΞΗ ΣΤΟΧΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Σύμφωνα με το **άρθρο 3 ΣΕΕ**, η Ένωση εγκαθιδρύει μια εσωτερική αγορά στην οποία εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Το άρθρο αυτό, το οποίο και τοποθετείται στην αρχή της Συνθήκης, αποτυπώνει συνοπτικά τους στόχους της Ένωσης οι οποίοι και δικαιολογούν τη δημιουργία της. Ως «κατευθυντήριο» άρθρο σε έξι παραγράφους υποδεικνύει τις θεμελιώδεις αξίες της Ένωσης και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών για θέσπιση μέτρων που θα οδηγήσουν στην επίτευξη των στόχων της Ένωσης.

Περαιτέρω, το **άρθρο 26 ΣΛΕΕ** ορίζει: «*Η Ένωση θεσπίζει τα μέτρα για την εγκαθίδρυση ή τη διασφάλιση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των Συνθηκών. 2. Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών*».

Από τα ανωτέρω δύο άρθρα καθίσταται σαφές ότι πρωταρχικός στόχος για την επίτευξη της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης ήταν η εγκαθίδρυση μίας εσωτερικής αγοράς με γενικότερο στόχο την «κοινωνική οικονομία της αγοράς» με υψηλό βαθμό ανταγωνιστικότητας, την πλήρη απασχόληση και την κοινωνική πρόοδο.²

Η έννοια της εσωτερικής αγοράς όμως δεν είναι ξεκάθαρη στις Συνθήκες, αλλά διαμορφώθηκε σταδιακά με την πάροδο των ετών. Η δε ιδέα της εσωτερικής αγοράς ήταν αποτέλεσμα μιας προσπάθειας της Ένωσης για μεγαλύτερη οικονομική, νομική και πολιτική ενότητα των κρατών μελών. Η σημασία της δε, αναδεικνύεται από τη δεσπόζουσα και πρωταρχική θέση που κατέχει στις Συνθήκες (*άρθρο 3 ΣΕΕ, 3-6 ΣΛΕΕ*).

Αρχικώς, με τη Συνθήκη Ε.Κ. εμφανίστηκε ως «κοινή αγορά» και μετέπειτα με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη προβλέφθηκε η ενιαία εσωτερική αγορά με στόχο την εξασφάλιση της ανεμπόδιστης λειτουργίας θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών στις ενωσιακές (τότε ενδοκοινοτικές) συναλλαγές .

² Βλ. Δονάτος Ι. Παπαγιάννης, Ευρωπαϊκό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη 2016, σελ. 407

Η Συνθήκη είχε ως στόχο τη δημιουργία ενός κοινού, ενιαίου οικονομικού χώρου. Αυτός ο κοινός χώρος για να λειτουργήσει και να κατορθώσει να υλοποιήσει τους στόχους για τους οποίους δημιουργήθηκε προϋπέθετε την ύπαρξη συνθήκων υγιούς, θεμιτού ανταγωνισμού και παράλληλα την κατάργηση των εθνικών προστατευτικών μέτρων της εγχώριας αγοράς.

Αρχικώς, διαφαινόταν πως η Ευρωπαϊκή Ένωση ενδιαφερόταν αποκλειστικά για την οικονομική σκοπιά της έννοιας της εσωτερικής αγοράς. Στόχος της ήταν η επίτευξη της οικονομικής ολοκλήρωσης η οποία μπορούσε να πραγματοποιηθεί μέσω της κοινής αγοράς, όπου τα εμπορεύματα, οι πολίτες, οι υπηρεσίες και τα κεφάλαια θα μπορούσαν να κυκλοφορούν ελεύθερα. Έτσι, κατά κύριο λόγο, προστατεύονταν και προωθούνταν οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνταν με οικονομικό κίνητρο.

Σταδιακά, άρχισε να ανακύπτει η ανάγκη η έννοια του «*πολίτη*» να απεκδυθεί της καθαρά οικονομικής φύσεως της και να δοθεί μία νέα διάσταση σε αυτήν. Ο πολίτης έπρεπε να αποδεσμευθεί από την οικονομική του ιδιότητα -την οικονομική διάσταση της εσωτερικής αγοράς- και να αναδειχθεί σε πολίτη της Ένωσης.

Ήδη από πολύ νωρίς το ΔΕΚ στην θεμελιώδη για την Ευρωπαϊκή Ένωση υπόθεση *van Gend & Loos*³ (ΔΕΚ 26/62) έκρινε «*πως η Κοινότητα αποτελεί μία νέα έννομη τάξη διεθνούς δικαίου, της οποίας υποκείμενα είναι όχι μόνο τα κράτη μέλη, αλλά επίσης και οι υπήκοοι τους*». Αναγνώρισε ως υποκείμενα της τόσο τα κράτη μέλη όσο και τους πολίτες οι οποίοι έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από την Ένωση.

Κάθε Ευρωπαίος πολίτης, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δύναται εντός της εσωτερικής αγοράς, να εργάζεται, να επενδύει, να αγοράζει και να προσφέρει υπηρεσίες και προϊόντα στην επικράτεια όποιου κράτους μέλους επιθυμεί, ανάλογα με τις οικονομικές συνθήκες που είναι πιο ευνοϊκές γι' αυτόν. Αυτά τα δικαιώματα του πολίτη είναι θεμελιώδη στοιχεία, άρρηκτα συνδεδεμένα-αλληλένδετα με την εσωτερική αγορά, και μέσα για να μπορέσει αυτή να λειτουργήσει και να ευδοκιμήσει. Ο σκοπός τους είναι να προστατεύσουν τον ευρωπαίο πολίτη από περιορισμούς πάσης φύσεως και να τους προσφέρουν το επιθυμητό αίσθημα ασφάλειας.

³ Απόφαση ΔΕΚ της 5^{ης} Φεβρουαρίου 1963, Van Gend & Loos (C-26/62), ECLI:EU:C:1963:1

Ειδικότερα, το ζήτημα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών αποτελεί μείζον ζήτημα του ενωσιακού δικαίου, αφού συνδέεται στενά με θεμελιώδεις αρχές και στόχους της Ένωσης όπως η δημιουργία ενός χώρου ελευθερίας, ασφάλειας και δικαιοσύνης (ΧΕΑΔ) και η επίτευξη της κοινής, εσωτερικής αγοράς⁴. Η πραγμάτωση και η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς εξαρτάται και συνδέεται απόλυτα με τη λειτουργία της. Συνεπώς θεωρείται πλέον δεδομένο πως μόνο μέσα σε μία αγορά ενιαία και δίκαιη για τα κράτη μέλη, θα μπορέσουν οι πολίτες να αναπτύξουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους και αντιστρόφως μόνο όταν οι πολίτες αναπτύξουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους. Άλλωστε πως θα μπορούσαμε να μιλάμε για γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας του πολίτη χωρίς την ύπαρξη μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς; Και περαιτέρω πως θα μπορούσαμε να μιλάμε για γενικό δικαίωμα κυκλοφορίας του πολίτη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης εάν αυτός δεν είχε την θεμελιώδη ιδιότητα του πολίτη;

A2. Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΙΘΑΓΕΝΕΙΑ

A.2.1 Η Δημιουργία της ευρωπαϊκής ιθαγένειας

Η Συνθήκη του Μάαστριχτ (1992)⁵ εισήγαγε την έννοια την ιθαγένειας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έτσι προσέδωσε στην μέχρι πρότινος οικονομική φύση της έννοιας του πολίτη, μία διάσταση περισσότερο πολιτική, αποδεσμεύοντας τον πολίτη από την οικονομική του υπόσταση εντός της εσωτερικής αγοράς. Ο πολίτης της Ένωσης θα απολάμβανε πολιτικά και κοινωνικά

⁴ Γ.-Ε. Φ. Καλαβρός, Θ. Γ. Γεωργόπουλος «Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης» Νομική Βιβλιοθήκη 2017

⁵ *Official Journal of the European Communities*, C 191, 29 July 1992

δικαιώματα. Ο πολίτης απέκτησε δύο αυτόνομες (τουλάχιστον) αλλά και άμεσα συνδεδεμένες υποστάσεις, την εθνική (του κράτους μέλους) και την υπερεθνική (της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Ήδη από το προοίμιο της Συνθήκης του Μάαστριχτ αναφέρεται *«ΑΠΟΦΑΣΙΣΜΕΝΟΙ να θεσπίσουν μια κοινή ιθαγένεια για τους υπηκόους των χωρών τους»*. Στο άρθρο 8 ορίζεται: *«Θεσπίζεται ιθαγένεια της Ένωσης. Πολίτης της Ένωσης είναι κάθε πρόσωπο που έχει την υπηκοότητα ενός κράτους μέλους. 2. Οι πολίτες της Ένωσης έχουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παρούσα συνθήκη»*.

Με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ προστέθηκε η έκφραση *«η ιθαγένεια της Ένωσης συμπληρώνει και δεν αντικαθιστά την εθνική ιθαγένεια»*.

Η ιθαγένεια της Ένωσης ήταν θεμελιωμένη κατά κύριο λόγο στη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς χωρίς να μπορέσει να εμβαθύνει τη σχέση μεταξύ των πολιτών των κρατών μελών και της Ένωσης. Η αναβάθμιση της ιθαγένειας μέσω κοινωνικών και πολιτικών δικαιωμάτων παρεμποδιζόταν από τα εθνικά συμφέροντα των κρατών μελών. Όμως, το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας διασταλτικά το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών, κατάφερε να προσδώσει στην έννοια της ιθαγένειας την σημερινή της αξία.

Πλέον, στη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση καθώς και στην Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρονται τα εξής:

-Στο άρθρο **9 ΣΕΕ**: *«Πολίτης της Ένωσης είναι κάθε πρόσωπο που έχει την υπηκοότητα κράτους μέλους. Η ιθαγένεια της Ένωσης προστίθεται στην εθνική ταυτότητα και δεν την αντικαθιστά»* και

-Στο **άρθρο 20 ΣΛΕΕ**: *«Θεσπίζεται ιθαγένεια της Ένωσης. Πολίτης της Ένωσης είναι κάθε πρόσωπο που έχει την υπηκοότητα ενός κράτους μέλους. Η ιθαγένεια της Ένωσης προστίθεται και δεν αντικαθιστά την εθνική ιθαγένεια»*.

Η ιθαγένεια της Ένωσης οδήγησε στην πολιτική ολοκλήρωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κάθε πολίτης κράτους μέλους της Ένωσης, αυτομάτως είναι και πολίτης της Ένωσης. Αυτές οι δύο ιθαγένειες δεν έρχονται σε σύγκρουση ούτε υπερισχύει ή μία της άλλης αλλά αλληλοσυμπληρώνονται. Αυτό μάλιστα γίνεται αντιληπτό από τα ανωτέρω δύο άρθρα που **ρητώς** αναφέρουν πως η εθνική ιθαγένεια δεν αντικαθίσταται.

Η ιθαγένεια της Ενώσεως απονέμεται άμεσα στο άτομο, το οποίο αναγνωρίζεται πλέον ρητά ως υποκείμενο δικαίου και το οποίο την αποκτά και τη χάνει μαζί με την εθνική ιθαγένειά του και με κανέναν άλλο τρόπο. Πρόκειται για τη βασική νομική κατάσταση που εγγυάται στον πολίτη κάθε κράτους μέλους η Ευρωπαϊκή Ένωση.⁶

Η ιδιότητα της ιθαγένειας της Ένωσης, πρόσθετη προς την εθνική ιθαγένεια, έχει δημιουργηθεί προκειμένου να προσθέσει δικαιώματα και όχι να αφαιρέσει δικαιώματα που πηγάζουν από την εθνική ιθαγένεια. Η ιθαγένεια της Ένωσης συνεπώς σηματοδότησε την **μετάβαση** από τον απλό «πολίτη της αγοράς», φορέα οικονομικών ελευθεριών στον «πολίτη της Ένωσης», φορέα πολιτικών δικαιωμάτων⁷. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 20 ΣΛΕΕ απαριθμούνται ρητώς και τα δικαιώματα του πολίτη της Ένωσης τα οποία είναι τα εξής:

- το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών
- το δικαίωμα του εκλέγειν και εκλέγεσθαι στις εκλογές του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου καθώς και στις δημοτικές εκλογές στο κράτος μέλος κατοικίας τους, υπό τους ίδιους όρους με τους υπηκόους του εν λόγω κράτους
- το δικαίωμα να απολαύουν στο έδαφος τρίτης χώρας, στην οποία δεν αντιπροσωπεύεται το κράτος μέλος την υπηκοότητα του οποίου έχουν, της διπλωματικής και προξενικής προστασίας κάθε κράτους μέλους, υπό τους ίδιους όρους που ισχύουν και έναντι των υπηκόων του κράτους αυτού
- το δικαίωμα να αναφέρονται στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το δικαίωμα να προσφεύγουν στον Ευρωπαϊκό Διαμεσολαβητή, καθώς και το δικαίωμα να απευθύνονται στα θεσμικά και στα συμβουλευτικά όργανα της Ένωσης σε μία από τις γλώσσες των Συνθηκών και να λαμβάνουν απάντηση στην ίδια γλώσσα.

Περαιτέρω, η κτήση, η διατήρηση και η απώλεια της ιθαγένειας της Ένωσης εξαρτάται απολύτως από την κτήση, απώλεια και διατήρηση της ιθαγένειας του κράτους μέλους, δηλαδή

⁶ Βλ. Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα ANTONIO LA PERGOLA της 1ης Ιουλίου 1997 στην υπόθεση C-85/96 (Martinez Sala), σκ. 18

⁷ Βλ. Ε. ΣΑΧΠΕΚΛΙΟΥ, Ευρωπαϊκό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη, σελ. 282-283

της εθνικής ιθαγένειας. Σημειωτέον πως επαφίεται στο κράτος μέλος να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο αποκτάται η ιθαγένεια των υπηκόων της. Η αρμοδιότητα των κρατών μελών παραμένει αποκλειστική αλλά αυτά οφείλουν να την ασκούν «με γνώμονα την τήρηση του δικαίου της Ένωσης (ορ. ενδεικτικά **υπόθεση Micheletti C-369/90** : «Ο καθορισμός των προϋποθέσεων κτήσεως και απώλειας της ιθαγενείας εμπίπτει, σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αρμοδιότητα που πρέπει να ασκείται με γνώμονα την τήρηση του κοινοτικού δικαίου»)⁸.

Το Δικαστήριο συνέβαλε καθοριστικά στη διαμόρφωση της έννοιας της ιθαγένειας και προσπάθησε να την ερμηνεύσει εντάσσοντας την στο ίδιο πλαίσιο με άλλες θεμελιώσεις ελευθερίες. Στην υπόθεση **Rudy Grzelczyk (C-184/99)** ανέφερε χαρακτηριστικά το εξής: «η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία εξασφαλίζει την ίδια νομική μεταχείριση σε όσους εξ αυτών βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπομένων εξαιρέσεων»⁹. Την ίδια λογική επανέλαβε τις περισσότερες φορές μάλιστα αυτούσια και σε άλλες αποφάσεις.

Στην υπόθεση **Baumbast**¹⁰ το Δικαστήριο αναγνώρισε το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 20 (τότε άρθρο 18) ορίζοντας «Κατά συνέπεια, οι τυχόν περιορισμοί και προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού δεν εμποδίζουν να παρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ στους ιδιώτες δικαιώματα που αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των δικαστηρίων και που τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να διαφυλάττουν», τονίζοντας ταυτόχρονα πως το δικαίωμα διαμονής δεν είναι ανεπιφύλακτο αλλά υπόκειται σε περιορισμούς παραγώγου δικαίου. Τέλος, διασαφήνισε πως οι εθνικές αρχές οφείλουν αν μεριμνούν για την εφαρμογή των περιορισμών βάσει γενικών αρχών κοινοτικού δικαίου και αρχής της αναλογικότητας.

⁸ Βλ. Απόφαση της 7^{ης} Ιουλίου 1992, **Micheletti κλπ / Delegación del Gobierno en Cantabria (C-369/90, ECR 1992 p. I-4239)(SVXIII/I-11 FIXIII/I-11) ECLI:EU:C:1992:295** σκ.10

⁹ Βλ. Απόφαση της 20^{ης} Σεπτεμβρίου 2001 **Rudy Grzelczyk κατά Centre public d'aide sociale d' Ottignies-Louvain-la-Neuve (C-184/99, ECR 2001 p. I-6193) ECLI:EU:C:2001:458**

¹⁰ Απόφαση της 17^{ης} Σεπτεμβρίου 2002, **Baumbast and R (C-413/99, ECR 2002 p. I-7091) ECLI:EU:C:2002:493** σκ.86

Συνεπώς, είναι πασίδηλο πως η επίδραση του Δικαστηρίου στη διαμόρφωση της ιθαγένειας της Ένωσης υπήρξε καταλυτική και συνέβαλε σε μεγάλο βαθμό στην άρρηκτη σύνδεση της με θεμελιώδη δικαιώματα όπως αυτό της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, την απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγένειας και την προστασία θεμελιωδών δικαιωμάτων. Κατά το παρελθόν ερμήνευσε διασταλτικά τις διατάξεις περί ιθαγένειας αποβλέποντας στην εξασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των πολιτών. Στη συνέχεια, μέσω του άμεσου αποτελέσματος του άρθρου 20 ΣΛΕΕ, επεσήμανε πως οι πολίτες μπορούν να στηρίζουν το δικαίωμα διαμονής τους σε αυτή τη διάταξη και τόνισε σταδιακά την υποχρέωση αλληλεγγύης μεταξύ των κρατών μελών και την ύπαρξη στοιχείου αναλογικότητας σε οποιοδήποτε επιβαλλόμενο από τα κράτη μέλη περιορισμό¹¹.

A.2.2 Θεμελιώδη Δικαιώματα που απορρέουν από την ιθαγένεια

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, το άρθρο 20 παρ. 2 ΣΛΕΕ απαριθμεί έναν ενδεικτικό κατάλογο δικαιωμάτων¹² που απορρέουν από την ιθαγένεια της Ένωσης, γεγονός που προκύπτει από την φράση «*μεταξύ άλλων*». Ένα όμως από τα πιο ουσιώδη δικαιώματα που έχει ο πολίτης λόγω της διπλής ιθαγένειας του είναι **η δυνατότητα του να κυκλοφορεί ελεύθερα και να διαμένει εντός του εδάφους των κρατών μελών**. Το δικαίωμα του αυτό ασκείται υπό τους όρους και εντός των ορίων που ορίζονται από τις Συνθήκες και από τα μέτρα που θεσπίζονται για την εφαρμογή τους (άρθρο 20 παρ. 2 ΣΛΕΕ). Είναι έτσι προφανές πως ο πολίτης της Ένωσης μπορεί να κάνει απεριόριστη χρήση όλων των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη.

Από το συνδυασμό των άρθρων που αφορούν την ευρωπαϊκή ιθαγένεια και την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών προκύπτει αναμφίβολα πως απαγορεύεται κάθε διάκριση με βάση την

¹¹ Βλ. Ε.Κατσιρέα, «Η ευρωπαϊκή ιθαγένεια και το ιδεώδες του πολιτικού εθνικισμού υπό το πρίσμα της νομολογίας του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης» ΕΕΕυρΔ 3:2004

¹² Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Σμ. Ρηγάκου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 48

ιθαγένεια καθώς κάτι τέτοιο θα ματαίωνε τον σκοπό της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης και της εσωτερικής αγοράς.

A.2.3. Το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής του άρθρου 21 ΣΛΕΕ

Το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων είναι μία από τις πιο θεμελιώδεις ελευθερίες που προβλέπει η Συνθήκη, συνδέεται άμεσα και απορρέει από την ιθαγένεια της Ένωσης και συμβάλλει καταλυτικά στη διαμόρφωση και την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς. Είναι αυτό που εγγυάται την απόλυτη ελευθερία των προσώπων να κυκλοφορούν και να διαμένουν εντός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Είναι αυτό που προστατεύει *prima facie* τη γενική ελευθερία κυκλοφορίας των ατόμων. Άρρηκτα συνδεδεμένο με την ευρωπαϊκή ιθαγένεια και απαλλαγμένο πλήρως από οιοδήποτε οικονομικό στοιχείο, το άρθρο 21 ΣΛΕΕ παρέχει σε έκαστο πολίτη της Ένωσης ένα απόλυτο δικαίωμα το οποίο μπορεί να περιοριστεί μόνο για λόγους που ανάγονται στην κυριαρχία των κρατών. Θεωρείται δε πλέον, ως ο πυρήνας του θεσμού της ιθαγένειας¹³. Περαιτέρω, αποτελεί πρωτογενές δικαίωμα, καθόσον αναφέρεται ως το πρώτο από τα δικαιώματα που απορρέουν από την ιθαγένεια της Ενώσεως¹⁴.

Το δικαίωμα του άρθρου 21 ΣΛΕΕ εγκαθιδρύει ένα αμιγώς ατομικό δίκαιο στην έννομη τάξη του ενωσιακού δικαίου, το οποίο έχει αντίστοιχη μορφή με εκείνη του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας που εξασφαλίζεται σε συνταγματικό επίπεδο στο εσωτερικό των έννομων τάξεων των κρατών μελών¹⁵.

¹³ Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Σμ. Ρηγάκου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ. 53

¹⁴ Βλ. Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα ANTONIO LA PERGOLA της 1ης Ιουλίου 1997 στην υπόθεση C-85/96 (Martinez Sala), σκ. 18, ο.π.

¹⁵ Βλ. Δημήτρης Γκουλούσης, Γιώργος Κρεμλής, Αντώνης Παπαγιαννίδης, Σπύρος Παππάς, Νίκος Φραγκάκης, Νάσος Χριστογιαννόπουλος, Ερμηνεία κατ' άρθρο της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, Εκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2005

Ιστορικά, το δικαίωμα αυτό κάλυπτε μόνο τους εργαζόμενους δηλαδή «όσους μετακινούνταν με στόχο την οικονομική δραστηριοποίηση τους, όσους συνεισέφεραν οικονομικά στο «χτίσιμο» της τότε Ευρωπαϊκής Κοινότητας». Με την πάροδο των χρόνων η έννοια μετεξελίχθηκε και μετετράπη σε συστατικό δικαίωμα της ευρωπαϊκής ιθαγένειας και πλέον αποτελεί ένα από τα ισχυρότερα σύμβολα της Ενωμένης Ευρώπης¹⁶.

Η διάταξη του άρθρου 21 ΣΛΕΕ η οποία αφορά το δικαίωμα του πολίτη στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή εφαρμόζεται στους πολίτες της Ένωσης που ασκούν οικονομική δραστηριότητα μόνο εάν δεν υφίστανται ειδικότερες διατάξεις όπως αυτές των άρθρων 45-48 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων), 49-55 ΣΛΕΕ (δικαίωμα εγκατάστασης) και 56-62 ΣΛΕΕ (ελεύθερη παροχή υπηρεσιών)¹⁷. Αποτελεί *lex generalis* σε σχέση με τις άλλες διατάξεις των ελευθεριών που είναι *leges specialis* σε σχέση με αυτό. Παράλληλα, παράγει άμεσα αποτελέσματα, με την έννοια ότι επιβάλλει τον σεβασμό του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των Ευρωπαίων πολιτών από τις κοινοτικές και τις εθνικές αρχές και ειδικότερα, την αποφυγή της θέσπισης περιορισμών οι οποίοι θίγουν στον πυρήνα του το δικαίωμα αυτό¹⁸.

Το Δικαστήριο, αρκετές φορές, εξετάζει την εφαρμογή του άρθρου 21 ΣΛΕΕ μεμονωμένα αφού το δικαίωμα κυκλοφορίας απεξαρτήθηκε από την καθαρά οικονομική σκοπιά. Όπως χαρακτηριστικά ανέφερε στις προτάσεις του ο Γενικός Εισαγγελέας **La Pergola** στην υπόθεση *María Martínez Sala κατά Freistaat Bayern (C- 85/96)*¹⁹ «*Το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε ολόκληρη την Ένωση προβλέπεται ως γενικό δικαίωμα από μια διάταξη πρωτογενούς δικαίου και η υπόστασή του δεν εξαρτάται από το αν περιορίζεται βάσει άλλων κοινοτικών διατάξεων, ακόμη και παράγωγου δικαίου [...] Το άρθρο 8 Α, επομένως, αφαίρεσε*

¹⁶ Βλ. *Τατιανή Παπαδοπούλου* «Η ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων και οι πραγματικές διαστάσεις της κινητικότητας των ευρωπαίων πολιτών εντός ΕΕ», ΕΕΕυρΔ 2:2015, σελ 130-137

¹⁷ Βλ. *Δημοσθένης Λέντζης*, Ελεύθερη Κυκλοφορία ευρωπαίων πολιτών και εθνικά συμφέροντα κρατών μελών, Οι εύθραυστοι συμβιβασμοί της οδηγίας 2004/38, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2017

¹⁸ Προτάσεις της 16^{ης} Μαρτίου 1999 του Γενικού Εισαγγελέα Κοσμά, WIJSENBECK (C-378/97) ECLI:EU:C:1999:144 σκ. 90

¹⁹ Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα La Pergola της 1^{ης} Ιουλίου 1997, *María Martínez Sala κατά Freistaat Bayern*, C-85/96, σκ. 18, ο.π.

από τις άλλες μορφές της ελεύθερης κυκλοφορίας την ελευθερία αυτή, η οποία, όπως βλέπουμε, έχει διαμορφωθεί ως δικαίωμα όχι μόνο κυκλοφορίας αλλά και διαμονής σε κάθε κράτος μέλος: δηλαδή ως **πρωτογενές δικαίωμα**, καθόσον αναφέρεται ως το πρώτο από τα δικαιώματα που απορρέουν από την ιθαγένεια της Ενώσεως. [...] Πρόκειται για δικαίωμα που όχι μόνον απορρέει αλλά και είναι **άρρηκτα συνδεδεμένο με την ιθαγένεια της Ενώσεως** [...]. Κατόπιν της θεσπίσεως του κανόνα του πρωτογενούς δικαίου, η ιθαγένεια της Ενώσεως απονέμεται άμεσα στο άτομο, το οποίο αναγνωρίζεται πλέον ρητά ως υποκείμενο δικαίου και το οποίο την αποκτά και τη χάνει μαζί με την εθνική ιθαγένειά του και με κανέναν άλλο τρόπο. Πρόκειται για τη βασική, θα έλεγα, νομική κατάσταση που εγγυάται στον πολίτη κάθε κράτους μέλους η Ευρωπαϊκή Ένωση και που εγγυάτο προηγουμένως η έννομη τάξη της Κοινότητας» .

Το άρθρο 21 ΣΛΕΕ παράγει **άμεσο αποτέλεσμα** γεγονός που σημαίνει πως είναι σαφές και ανεπιφύλακτο και οι ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν τα δικαιώματα που γεννά απευθείας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Το δικαίωμα δε που παρέχει, δηλαδή η ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή, μπορεί να αντιταχθεί τόσο έναντι των πολιτών όσο και έναντι του κράτους μέλους και η εφαρμογή του δεν εξαρτάται από την περαιτέρω θέσπιση εκτελεστικών μέτρων. Με την απόφαση **Baumbast (C- 413/99)**²⁰ το Δικαστήριο επεσήμανε «Εξάλλου, η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση δεν απαιτεί να ασκούν οι πολίτες της Ενώσεως επαγγελματική, είτε μισθωτή είτε ανεξάρτητη, δραστηριότητα για να έχουν τα δικαιώματα που προβλέπονται στο δεύτερο μέρος της Συνθήκης ΕΚ το οποίο αφορά την ιθαγένεια της Ενώσεως. Επί πλέον, στο κείμενο της εν λόγω Συνθήκης δεν υπάρχει τίποτα που να επιτρέπει να θεωρηθεί ότι πολίτες της Ενώσεως που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος για να ασκήσουν εκεί μισθωτή δραστηριότητα στερούνται λόγω της ιθαγένειάς τους, όταν η δραστηριότητα αυτή τελειώνει, δικαιωμάτων που τους παρέχει η Συνθήκη ΕΚ. Ειδικότερα, όσον αφορά το προβλεπόμενο από το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ δικαίωμα διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το δικαίωμα αυτό αναγνωρίζεται ευθέως σε κάθε πολίτη της Ενώσεως από σαφή και ακριβή διάταξη της Συνθήκης ΕΚ. Επομένως, υπό την ιδιότητα απλώς και μόνον του υπηκόου κράτους μέλους, και συνεπώς του πολίτη της Ενώσεως, ο W. Baumbast έχει δικαίωμα να επικαλεστεί το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.».

²⁰ Βλ. Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, Baumbast (C-413/99, ECR 2002 p. I-7091) ECLI:EU:C:2002:493), σκ. 83-84 ο.π.

Το δικαίωμα αυτό νοείται τόσο ως φυσική παρουσία του ατόμου στο κράτος-μέλος όσο και ως ένταξη του στο κοινωνικό, πολιτικό και οικονομικό περιβάλλον της χώρας στην οποία αποφάσισε να διαμείνει.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση σταδιακά επεκτάθηκε από εκείνους που δραστηριοποιούνται οικονομικά σε εκείνους τους πολίτες της Ένωσης που κυκλοφορούν ανεξάρτητα από τη σχέση τους με την αγορά, με την επιφύλαξη των προϋποθέσεων που θέτουν οι Συνθήκες και το παράγωγο δίκαιο.²¹

Συνοπτικά η ελεύθερη κυκλοφορία επεκτάθηκε:

- Στους εργαζόμενους μερικής απασχόλησης (*ορ. απόφαση της 23.3.1982 ΔΕΚ 53/81, Levin*)
- Στους εργαζόμενους ανεξαρτήτως της σχέσης εργασίας στην οποία υπάγονται (*ορ. απόφαση της 03.07.1986 ΔΕΚ 66/85 Lawrie-Blum*)
- Στους ανεξάρτητους επαγγελματίες οι οποίοι δεν βρίσκονται σε καθεστώς μισθωτής εργασίας
- Στα πρόσωπα που κυκλοφορούν αναζητώντας εργασία (*ορ. απόφαση της 26.02.1991 ΔΕΚ C-292/89 Antonissen*)
- Στους φοιτητές (*ορ. απόφαση της 13.02.1985 ΔΕΚ 293/84 F.Gravier*)
- Στα μέλη της οικογένειας του εργαζόμενου (*ορ. απόφαση της 03.07.1974 ΔΕΚ. 9/74 Casagrande*)

Επειδή όλοι οι ανωτέρω θεωρούνται «εργαζόμενοι» από το ΔΕΕ, εξετάζονται υπό το πρίσμα του άρθρου 45 ΣΛΕΕ με το οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία τους στην Ένωση και αποτελεί απόλυτο αναγκαίο για την ολοκλήρωση της αγοράς²². Η σταδιακή επέκταση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, καθιστά σαφές πως από πολύ νωρίς έγινε αντιληπτή η ανάγκη μιας διασταλτικής ερμηνείας αυτού του δικαιώματος από το Δικαστήριο προκειμένου να

²¹Βλ. Β. Χριστιανός, Μ. Κουσκουνά, Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Μ. Περάκης, *Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσα από τη νομολογία*, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2011,σελ. 248

²² Βλ. Α. Κοτσίρης, *Ευρωπαϊκό Εμπορικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018,σελ. 192 επ.

επιτευχθούν οι στόχοι της Ένωσης. Για το λόγους αυτούς θεσπίστηκε και η οδηγία 2004/38 η οποία σε ένα κείμενο 41 άρθρων προσπάθησε να συμπεριλάβει όλες τις προϋποθέσεις ελεύθερης κυκλοφορίας και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των πολιτών που απορρέουν από αυτό το θεμελιώδες δικαίωμα.

A.2.4. Οδηγία 2004/38²³

Προκειμένου να εξαλειφθεί η αποσπασματική προσέγγιση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να κατορθώσει να προσαρμοστεί στα δεδομένα της ευρωπαϊκής ιθαγένειας²⁴, θεσπίστηκε η **Οδηγία 2004/38/ΕΚ** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29.4.2004 «*σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών*»²⁵. Η Οδηγία αυτή τροποποίησε τον Κανονισμό 1612/68²⁶ ο οποίος και τελικά καταργήθηκε από τον Κανονισμό 492/2011/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 5.4.2011.

Με την Οδηγία αυτή καθίσταται εφικτή η κυκλοφορία των πολιτών της Ένωσης ανεξαρτήτως ιθαγένειας και ανεξαρτήτως κινήτρου ενώ παράλληλα αύξησε σε σημαντικό βαθμό και ενίσχυσε την αποτελεσματικότητα του δικαιώματος. Η Οδηγία έχει εφαρμογή σε κάθε πολίτη της Ένωσης που επισκέπτεται ένα άλλο κράτος μέλος ή επιθυμεί να διαμείνει σε κράτος μέλος του οποίου δεν έχει την υπηκοότητα. Η Οδηγία, όπως ρητά αναφέρει το Δικαστήριο

²³ Οδηγία 2004/38/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 1612/68 και την κατάργηση των οδηγιών 64/221/ΕΟΚ, 68/360/ΕΟΚ, 72/194/ΕΟΚ, 73/148/ΕΟΚ, 75/34/ΕΟΚ, 75/35/ΕΟΚ, 90/364/ΕΟΚ, 90/365/ΕΟΚ και 93/96/ΕΟΚ, *ΕΕ L 158 της 30.4.2004*,

²⁴ Βλ. *Δημοσθένης Λέντζης*, Ελεύθερη Κυκλοφορία ευρωπαίων πολιτών και εθνικά συμφέροντα κρατών μελών, Οι εύθραστοι συμβιβασμοί της οδηγίας 2004/38, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2017 (*ανωτέρω υποσημείωση 12*)

²⁵ ΕΕ αριθμ. L 158 της 30.4.2004 σελ. 77 και διορθωτικό: ΕΕ αριθμ. L 229 της 29.6.2004 σελ. 35 ο.π.

²⁶ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 1612/68 του Συμβουλίου της 15ης Οκτωβρίου 1968 περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας *ΕΕ L 257 της 19.10.1968*, δεν ισχύει πλέον, Ημερομηνία λήξης ισχύος: 15/06/2011, καταργήθηκε από 32011R0492

«αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ασκήσεως του θεμελιώδους και ατομικού δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών που παρέχεται απευθείας στους πολίτες της Ένωσης βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και η οδηγία αυτή έχει κυρίως ως σκοπό να ενισχύσει το εν λόγω δικαίωμα»²⁷. Μάλιστα η Οδηγία περιλαμβάνει διατάξεις που αφορούν το δικαίωμα κυκλοφορίας των μελών της οικογένειας του πολίτη που είτε τον συνοδεύουν είτε τον συναντούν, των μισθωτών, των μη μισθωτών, των φοιτητών αλλά και των προσώπων άνευ επαγγέλματος.

Η Οδηγία 2004/38 προσπάθησε να συνοψίσει την μέχρι τότε νομολογία του Δικαστηρίου το οποίο ήδη είχε αρχίσει να απλοποιεί τις διαδικασίες εισόδου και διαμονής των πολιτών στα κράτη μέλη. Ταυτόχρονα, επιβεβαίωσε την εξομοίωση των κοινωνικών και φορολογικών δικαιωμάτων των ημεδαπών με των μη ημεδαπών.

Το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας όπως αποτυπώνεται στην Οδηγία δεν τελεί υπό προϋποθέσεις, αφού κάθε πολίτης μπορεί να αναχωρεί από το έδαφος ενός κράτους μέλους προς ένα άλλο κράτος μέλος εφόσον φέρει μαζί του διαβατήριο ή ισχύον δελτίο ταυτότητας. Το δικαίωμα του αυτό μπορεί να περιοριστεί μόνο για λόγους δημόσιας τάξης, ασφάλειας ή υγείας

Ως προς το δικαίωμα σύντομης διαμονής, επίσης δεν εξαρτάται από διοικητικές διαδικασίες αλλά παρέχεται στον υπήκοο δελτίο διαμονής ή βεβαίωση εγγραφής. Αντιθέτως, ως προς το δικαίωμα διαμονής άνω των τριών μηνών οι προϋποθέσεις είναι περισσότερο αυστηρές καθώς απαιτείται ο πολίτης είτε να εργάζεται ως μισθωτός ή μη μισθωτός είτε να διαθέτει επαρκείς πόρους και ασφάλιση ασθένειας ώστε να μην επιβαρύνει για όσο χρονικό διάστημα διαμένει στο έδαφος του κράτους μέλους, το σύστημα κοινωνικής πρόνοιας του κράτους μέλους.

Με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 21 ΣΛΕΕ προβλέφθηκε η δυνατότητα για θέσπιση παράγωγου δικαίου από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο προς επίτευξη του στόχου της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής. Το παράγωγο όμως δίκαιο που θα θεσπιστεί θα πρέπει να αποβλέπει μόνο στη διευκόλυνση της άσκησης των ως άνω δικαιωμάτων και όχι να

²⁷ Απόφαση της 5^{ης} Ιουνίου 2018, Relu Adrian Coman (C- 673/2016), ECLI:EU:C:2018:385 σκ.18

καθιστά δυσχερή την άσκηση του θέτοντας επιπρόσθετες προϋποθέσεις και περιορισμούς²⁸. Σε περίπτωση θέσπισης περιορισμών του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής, οι περιορισμοί αυτοί δεν είναι ανεξέλεγκτοι καθώς υπόκεινται σε δικαστικό έλεγχο, ιδίως μετά την αναγνώριση του δικαιώματος του άρθρου 21 ΣΛΕΕ ως αυτόνομης διάταξης φέρουσα άμεσο αποτέλεσμα. Η εφαρμογή λοιπόν των περιορισμών πρέπει να γίνεται τηρουμένων των ορίων που προβλέπουν οι Συνθήκες και οι γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου, ιδίως δε η αρχή της αναλογικότητας. Τα εθνικά μέτρα δηλαδή πρέπει να πληρούν τις τρεις προϋποθέσεις: να είναι κατάλληλα, αναγκαία και ο επιδιωκόμενος σκοπός να συνάδει με την αναγκαιότητα τους.

Ήδη από το προοίμιο της Οδηγίας προκύπτει η σπουδαιότητα της ιθαγένειας της Ένωσης η οποία όπως αναγράφεται ρητώς²⁹:

-«παρέχει σε κάθε πολίτη της Ένωσης το πρωτογενές και ατομικό δικαίωμα να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών»

- «θα πρέπει να είναι το θεμελιώδες καθεστώς των υπηκόων των κρατών μελών όταν ασκούν το δικαίωμα τους της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής»

Στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη δηλώνεται πως το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης ασκείται υπό αντικειμενικές συνθήκες ελευθερίας και αξιοπρέπειας και παρέχεται και στα μέλη της οικογένειας ανεξαρτήτως ιθαγένειας.

Στην σκέψη 10 αναφέρεται πως οι απολαύοντες του δικαιώματος διαμονής δεν θα πρέπει να καθίστανται υπέρμετρο βάρος για το σύστημα κοινωνικής πρόνοιας του κράτους μέλους υποδοχής γι' αυτό το λόγο το δικαίωμα διαμονής των πολιτών και των οικογενειών τους για χρονικά διαστήματα άνω των 3 μηνών θα πρέπει να υπόκεινται σε όρους. Εισήγαγε έτσι την έννοια των «επαρκών πόρων». Οι πολίτες της ΕΕ διαθέτουν επαρκείς πόρους όταν το επίπεδο

²⁸ Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Σμ. Ρηγάκου Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ.53-54

²⁹ ΕΕ αριθμ. L 158 της 30.4.2004 σελ. 77 και διορθωτικό: ΕΕ αριθμ. L 229 της 29.6.2004 σελ. 35, *αιτιολογικές σκέψεις*

των πόρων τους είναι υψηλότερο από το όριο κάτω από το οποίο χορηγείται στοιχειώδης διαβίωση στο κράτος μέλος υποδοχής³⁰.

Στην σκέψη 15 υπενθυμίζεται πως το δικαίωμα μόνιμης διαμονής για τους πολίτες της Ένωσης ενισχύει τη συνείδηση της ιθαγένειας της Ένωσης και συμβάλλει καθοριστικά στην προαγωγή της κοινωνικής συνοχής και αποτελεί ένα πραγματικό μέσο ενσωμάτωσης στην κοινωνία του κράτους μέλους υποδοχής (σκ. 16).

Στην σκέψη 20 επαναλαμβάνεται η αρχή της απαγόρευσης διακρίσεων λόγω ιθαγένειας αναπέμποντας στην αρχή της ίσης μεταχείρισης των ημεδαπών με τους μη ημεδαπούς.

Επομένως, ήδη από την αρχή της Οδηγίας τίθενται οι στόχοι της και καθορίζονται τα όρια άσκησης των εν λόγω δικαιωμάτων ενώ παράλληλα αναδεικνύεται η σπουδαιότητα τους.

Η σημασία συνεπώς της εν λόγω Οδηγίας είναι πως κατοχύρωσε το θεμελιώδες δικαίωμα των πολιτών να κυκλοφορούν στην Ευρωπαϊκή Ένωση χωρίς εμπόδια και περιορισμούς και έθεσε τις προϋποθέσεις διαμονής τους εντός της επικράτειας άλλου κράτους μέλους, είτε για σύντομο χρονικό διάστημα είτε για μόνιμη διαμονή. Περαιτέρω, επέκτεινε το εν λόγω δικαίωμα και στα μέλη της οικογένειας του ορίζοντας στα άρθρα 2-3 τα μέλη της οικογένειας που δικαιούνται να ασκήσουν το δικαίωμα κυκλοφορίας και διαμονής, επαφίοντας στην κυριαρχία του κράτους την εξέταση της προσωπικής κατάστασης των προσώπων, με προϋπόθεση την αιτιολόγηση από το κράτος υποδοχής κάθε άρνησης εισόδου.

Τέλος, συνοψίζοντας, το Δικαστήριο στην υπόθεση **Lassal (C -162/09)**³¹ ενδεικτικά ανέφερε: *η οδηγία αυτή (ενν. την οδηγία 2004/38) αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ασκήσεως του πρωτογενούς και ατομικού δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, το οποίο παρέχεται απευθείας στους πολίτες της Ένωσης από τη Συνθήκη και ότι*

³⁰ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΣΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ της 2 Ιουλίου 2009, «Κατευθυντήριες γραμμές για την καλύτερη ενσωμάτωση και εφαρμογή της οδηγίας 2004/38/EK σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών», σημείο 2.3.1.

³¹ Βλ. απόφαση ΔΕΚ , 7.10.2010, Lassal (C-162/09, ECR 2010 p. I-9217) ECLI:EU:C:2010:592 ,σκ. 30-31

αυτή έχει κυρίως ως σκοπό να ενισχύσει το εν λόγω δικαίωμα, οπότε οι εν λόγω πολίτες δεν μπορούν να αντλούν λιγότερα δικαιώματα από την οδηγία αυτή απ' ό,τι από τις πράξεις του παραγώγου δικαίου που αυτή τροποποιεί ή καταργεί [...] οι διατάξεις της δεν πρέπει να ερμηνεύονται περιοριστικά και, εν πάση περιπτώσει, κατά τρόπο που να τις καθιστά άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας».

A.3. Απαγόρευση Διακρίσεων

A.3.1 Ο γενικός κανόνας της απαγόρευσης διακρίσεων λόγω ιθαγένεια (lex generalis)

Το ΔΕΕ παγίως συνδέει την ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης με τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής καθώς και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο της Ένωσης. Σε κάθε περίπτωση, υπενθυμίζει την ανάγκη της εξάλειψης των διακρίσεων με κριτήριο την ιθαγένεια την οποία και έχει αναγάγει σε γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου. Η απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγένειας αποτελεί σε συνδυασμό με τις θεμελιώδεις ελευθερίες ένα άρρηκτο σύστημα θεμελιωδών αρχών³².

Σύμφωνα με το άρθρο **18 ΣΛΕΕ**, το οποίο έχει συμπεριληφθεί στο Δεύτερο Μέρος της Συνθήκης με τίτλο «**ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΔΙΑΚΡΙΣΕΩΝ ΚΑΙ ΙΘΑΓΕΝΙΑ ΤΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**», ορίζεται: «**Εντός του πεδίου εφαρμογής των Συνθηκών και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων τους, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, δύνανται να λαμβάνουν μέτρα για την απαγόρευση των διακρίσεων αυτών**».

Η θέση της μάλιστα στην αρχή του κεφαλαίου, δεν είναι καθόλου τυχαία αφού αναδεικνύει την σημασία της και την θεμελιώνει ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου η οποία εμπεριέχεται ρητώς κατωτέρω, σε κάθε επιμέρους θεμελιώδες δικαίωμα (Αρ. 28 ΣΛΕΕ, Αρ. 110 ΣΛΕΕ, Αρ. 45 ΣΛΕΕ, Αρ. 49 ΣΛΕΕ, Αρ. 63 ΣΛΕΕ). Στην υπόθεση Eberhard HaugAndrion κατά

³² Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Α. Σκουλίκης, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 34

Franfurter Versicherungs-AG ³³ στην σκέψη 14 ορίζεται: «*Προκειμένου, καταρχάς, τόσο για τη γενική αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων που διατυπώνεται στο άρθρο 7, όσο και για τους κανόνες που θέτουν τα άρθρα 48, 59 και 65, στα οποία και συγκεκριμενοποιείται η εν λόγω αρχή, πρέπει να τονιστεί ότι οι διατάξεις αυτές επιδιώκουν την εξάλειψη όλων των μέτρων βάσει των οποίων οι υπήκοοι άλλου κράτους μέλους υφίστανται — στους τομείς της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών — αυστηρότερη μεταχείριση ή καθίσταται μειονεκτική η νομική ή πραγματική τους κατάσταση σε σχέση με τους ημεδαπούς που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Η διαπίστωση μίας διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης όμως δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί μία διάταξη ως αντιβαίνουσα στις ελευθερίες αλλά πρέπει να συνιστά απαγορευόμενη διάκριση κατά την έννοια των Συνθηκών*³⁴.

Η διάκριση ορίζεται από το Δικαστήριο ως μία κατάσταση όπου δύο όμοιες καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης, με αποτέλεσμα ο θιγόμενος να περιέρχεται σε μειονεκτική θέση ή να υφίσταται ζημία, η οποία διάκριση οφείλεται στο κριτήριο της ιθαγένειας³⁵.

Το Δικαστήριο έχει κρίνει παγίως πως η απαγόρευση των διακρίσεων αποτελεί ειδικότερη έκφανση της αρχής της ισότητας (ορ. σχετικώς σκ. 7 στην Υπόθεση HOCHSTRASS C- 147/79³⁶) Παραδείγματα απαγορευόμενων διακριτικών φορολογικών μέτρων αποτελούν η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, η στέρηση ενός φορολογικού προνομίου, η υποβολή σε επαχθέστερες διαδικασίες υπολογισμού και καταβολής φόρου.

³³ Βλ. Απόφαση ΔΕΚ της 13ης 12. 1984 — Υπόθεση Eberhard Haug/Andrion κατά Franfurter Versicherungs-AG 251/83, σκ. 14

³⁴ Βλ. Γ. Πιτσιλής «Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού Δικαίου: 15 έτη νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΧρΙΔ Α/2001

³⁵ Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ. 35, Α. Σκουλίκης

³⁶ Βλ. Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Οκτωβρίου 1980, Υπόθεση C- 147/79 HOCHSTRASS KATA ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ, σκ. 7 “THE GENERAL PRINCIPLE OF EQUALITY, OF WHICH THE PROHIBITION OF DISCRIMINATION ON GROUNDS OF NATIONALITY IS MERELY A SPECIFIC EXPRESSION, IS ONE OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF COMMUNITY LAW”

Ο πολίτης της Ένωσης, το εμπόρευμα, η υπηρεσία καθώς και το κεφάλαιο δεν πρέπει να υφίστανται διακρίσεις σε σχέση με τον υπήκοο ή το εμπόρευμα, τα κεφάλαια του πολίτη ενός άλλου κράτους μέλους, γιατί κάτι τέτοιο θα ματαιώνει τους στόχους της Ένωσης και δη την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση. Στόχος της απαγόρευσης διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια είναι η εξομοίωση των ημεδαπών με τους μη ημεδαπούς πολίτες άλλου κράτους μέλους και η άρση κάθε εμποδίου που θα οδηγούσε στην διαφορετική μεταχείριση τους. Κατά συνέπεια, μέσα στο πλαίσιο διασφάλισης της επιθυμητής «ανταγωνιστικής ισότητας³⁷» οι πολίτες της Ένωσης, είτε είναι μισθωτοί ή μη μισθωτοί, είτε ελεύθεροι επαγγελματίες, είτε επενδυτές, είτε πάροχοι υπηρεσιών μεταβαίνοντας σε ένα άλλο κράτος μέλος πρέπει να εξομοιώνονται με τους ημεδαπούς.

Περαιτέρω, η διάκριση χωρίζεται σε άμεση και έμμεση. **Άμεση** είναι αυτή που συνδέεται ευθέως με την ιθαγένεια, και έμμεση είναι αυτή που βασίζεται σε άλλο κριτήριο αλλά εμμέσως πλήττεται το κριτήριο της ιθαγένειας. Για παράδειγμα άμεση είναι μια διάκριση που θέτει σε δυσμενέστερη το αλλοδαπό από τον ημεδαπό. Στη υπόθεση Land Hessen³⁸ για παράδειγμα, το Δικαστήριο έκρινε πως «αντιβαίνει σε αυτή την απαγόρευση (εννοεί την απαγόρευση διακρίσεων) η μικρότερη διάρκεια προστασίας που προβλέπει η νομοθετική ρύθμιση ενός κράτους μέλους για τα έργα ενός δημιουργού που είναι υπήκοος άλλου κράτους μέλους σε σχέση με τη διάρκεια προστασίας που προβλέπει για τα έργα των ημεδαπών.

Έμμεση είναι μία διάταξη που δεν διακρίνει άμεσα βάσει ιθαγένειας αλλά θέτει κριτήρια όπως η απαίτηση γλωσσικών γνώσεων, ο τόπος κατοικίας ή ο τόπος εγκατάστασης. Στην υπόθεση C- 22/80 BOUSSAC³⁹ το Δικαστήριο ενδεικτικά αναφέρει: «Η διάταξη αυτή απαγορεύει όχι μόνο τις προφανείς διακρίσεις, που βασίζονται στην ιθαγένεια, αλλά και όλες τις συγκεκαλυμμένες μορφές διακρίσεων οι οποίες, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, οδηγούν στην πραγματικότητα στο ίδιο αποτέλεσμα».

³⁷ Βλ. Δημοσθένης Λέντζης, Ελεύθερη Κυκλοφορία ευρωπαίων πολιτών και εθνικά συμφέροντα κρατών μελών, Οι εύθραυστοι συμβιβασμοί της οδηγίας 2004/38, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2017 (σελ. 411)

³⁸ Βλ. Απόφαση της 6. 6. 2002 — ΥΠΟΘΕΣΗ C-360/00 Land Hessen (Ricordi C-360/00, ECR 2002 p. I-5089) ECLI:EU:C:2002:346) σκ.34

³⁹ Βλ. Απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Οκτωβρίου 1980, ΔΕΚ 22/80 BOUSSAC ΚΑΤΑ GERSTENMEIER, σκ. 9

Αποδέκτες των υποχρεώσεων που επιβάλλονται από τις θεμελιώδεις ελευθερίες είναι τα κράτη μέλη και ειδικότερα τα κράτη μέλη που λειτουργούν ως σημεία υποδοχής. Τα κράτη μέλη έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν την εφαρμογή των Συνθηκών δια των οργάνων τους. Παράλληλα και τα ενωσιακά όργανα πρέπει να απέχουν από τη λήψη διακρίνοντων μέτρων κατά τη θέσπιση παραγώγου δικαίου. Ως προς το δικαίωμα στην ίση μεταχείριση βάσει του άρθρου 18 ΣΛΕΕ, αυτό το απολαύουν όλοι οι πολίτες της Ένωσης είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα.

A.3.2. Η Αντίστροφη διάκριση

Η έννοια της αντίστροφης διάκρισης έγκειται στις περιπτώσεις που ο πολίτης της Ένωσης επικαλείται τις θεμελιώδεις ελευθερίες του και με αυτόν τον τρόπο τίθεται σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τον ημεδαπό πολίτη. Εν προκειμένω πρέπει να αναφέρει πως το ζήτημα που τίθεται είναι εάν η υπόθεση έχει κάποιο στοιχείο διασυνοριακότητας. Τότε μόνο θα μπορούσαμε να μιλήσουμε για απαγορευμένη διάκριση λόγω ιθαγένειας, γιατί μία διάκριση που αφορά αποκλειστικά τους ημεδαπούς πολίτες δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου με βάση το ενωσιακό δίκαιο (σχετική υπόθεση **Morson**⁴⁰ ΔΕΚ 35/82 «Υπό τις συνθήκες αυτές, οι διαφορές που τυχόν υφίστανται στην έννομη κατάσταση των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών δεν δύνανται να θεωρηθούν ως δυσμενείς διακρίσεις ή «ως δυσμενείς διακρίσεις κατ' αντίστροφη έννοια»).

A.3.3. Η Έννοια της δυσμενούς διάκρισης στον τομέα άμεσης φορολογίας

Με βάση την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, οι διατάξεις για τις θεμελιώδεις ελευθερίες απαγορεύουν κάθε εθνικό μέτρο το οποίο καθιστά την άσκηση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων δυσκολότερη ή λιγότερο ελκυστική από αυτή των εγχώριων δραστηριοτήτων, με αποτέλεσμα οι ενδιαφερόμενοι να αποθαρρύνονται από το να ασκήσουν την επιθυμητή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος. Οι διατάξεις των Συνθηκών απαγορεύουν κάθε μορφής

⁴⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου της 27. 10. 1982 ΔΕΚ 35/82 Morson,

δυσμενείς διακρίσεις οι οποίες με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων, όπως ιδίως η φορολογική κατοικία, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα δηλαδή την διάκριση βάσει ιθαγένειας η οποία με τη σειρά της αποθαρρύνει τον πολίτη από την άσκηση των δικαιωμάτων του σε άλλο κράτος μέλος⁴¹.

Παγιώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δυσμενής διάκριση αποτελεί μόνον η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (*Αποφάσεις Schumacker*⁴² C-279/93 και *Gschwind*⁴³, C-391/97).

Επίσης από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, σε ζητήματα άμεσης φορολογίας, κατά γενικό κανόνα η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων εξωτερικού, καθόσον το εισόδημα που αποκτά στο έδαφος ενός κράτους ο κάτοικος εξωτερικού συνιστά συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου εξωτερικού, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου ο ενδιαφερόμενος έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του ενδιαφερομένου (*απόφαση Wallentin*, C-169/03⁴⁴).

Περαιτέρω, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα παροχής ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων στους κατοίκους εξωτερικού, τα οποία όμως παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων εξωτερικού, από απόψεως τόσο της πηγής εισοδημάτων όσον

⁴¹ Βλ. Πιτσιλής Γ. «Εξελίξεις στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων: Το Δικαστήριο συνεχίζει το καταστροφικό του έργο (μέρος III)», ΧρΙΔ Δ/2004

⁴² Απόφαση ΔΕΕ της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1995, Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker (C-279/93, ECR 1995 p. I-225) ECLI:EU:C:1995:31 ο.π.

⁴³ Απόφαση της 14^{ης} Σεπτεμβρίου 1999, Gschwind (C-391/97, ECR 1999 p. I-5451) ECLI:EU:C:1999:409

⁴⁴ Απόφαση της 1^{ης} Ιουλίου 2004, Wallentin (C-169/03, ECR 2004 p. I-6443) ECLI:EU:C:2004:403

και της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της σταθμίσεως της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως.

Δυσμενής διάκριση, όπως σκιαγραφείται από τη ΣΛΕΕ, συνεπώς, θα μπορούσε να υπάρξει εάν μία εθνική νομοθεσία έθετε σε διαφορετική κατάσταση τους κατοίκους ημεδαπής με τους μη κατοίκους ημεδαπής, ενώ και οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων τελούσαν σε παρεμφερή κατάσταση. Για παράδειγμα, εάν ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί άξια λόγου εισοδήματα στο κράτος κατοικίας του αλλά αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, τότε το κράτος κατοικίας του δεν μπορεί να του παράσχει πλεονεκτήματα τα οποία να βασίζονται σε συνεκτίμηση προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης, με αποτέλεσμα να υφίσταται δυσμενής διάκριση αφού δεν λαμβάνεται υπόψη ένα ουσιώδες μέρος εισοδημάτων του υπηκόου ούτε στο κράτος απασχολήσεως ούτε στο κράτος κατοικίας του⁴⁵.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Στη Συνθήκη για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι εμφανής η σταθερή προσκόλληση των κρατών στην φορολογική τους κυριαρχία καθόσον δεν περιλαμβάνεται ο τομέας αυτός στους κύριους σκοπούς δράσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁴⁶. Όπως αναφέρθηκε και στην εισαγωγή, οι διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες των κρατών αποτελούν εμπόδιο

⁴⁵ Απόφαση του Δικαστηρίου της 9^{ης}.2.2017, X (C-283/15) ECLI:EU:C:2017:102, σκ. 32 επ.

⁴⁶ Βλ. Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σελ. 410 επ.

στην επίτευξη της εσωτερικής αγοράς και στην πραγμάτωση των στόχων των Συνθηκών. Εφόσον τα φορολογικά σύνορα δεν καταργούνται, καθίσταται δυσχερής η επίτευξη των στόχων αφού τα φορολογικά εμπόδια οδηγούν σε περιορισμούς στις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες, με αποτέλεσμα να αποτελούν και σημαντική πηγή οικονομικών στρεβλώσεων.

Πλέον, η ανάγκη κατάργησης των φορολογικών εμποδίων και της ύπαρξης φορολογικών νομοθεσιών με κοινούς στόχους καθίσταται περισσότερο επιτακτική και έχει επιτευχθεί ως ένα βαθμό μέσω της εφαρμογής θεμελιωδών γενικών αρχών του φορολογικού ενωσιακού δικαίου (**Κεφάλαιο B1**) καθώς και μέσω των προσπαθειών φορολογικής εναρμόνισης στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (**Κεφάλαιο B2-3**). Μέσω των ανωτέρω, τα κράτη μέλη παραμένουν μεν κυρίως στον τομέα της φορολογίας, και ιδιαιτέρως στον τομέα της άμεσης φορολογίας, αλλά και πολίτες δύνανται να κυκλοφορούν και να διαμένουν στο έδαφος ενός άλλου κράτους μέλους, γνωρίζοντας την δυνατότητα των κρατών μελών να φορολογούν τους υπηκόους τους όπως αυτά επιθυμούν.

B1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

B1.1. Θεμελιώδεις διατάξεις

Τα άρθρα 110,111,112,113 ΣΛΕΕ απαγορεύουν ρητώς την επιβολή άμεσων ή έμμεσων φόρων σε προϊόντα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη και απαιτούν μια ισότιμη αντιμετώπιση των εθνικών προϊόντων με τα μη ημεδαπά. Παρομοίως, απαγορεύεται και η προστασία των εγχώριων προϊόντων με έμμεσο τρόπο. Επιπλέον, τα άρθρα 28 παρ. 1 και 30 ΣΛΕΕ απαγορεύουν τους δασμούς και τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος (συντ. φ.ε.ι.α.). Τα παραπάνω άρθρα αφορούν κυρίως φορολογικές διακρίσεις σε προϊόντα, συνεπώς εμπίπτουν στην ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων. Είναι όμως σημαντικό να αναφερθούν αφού αποτυπώνουν το πνεύμα των νομοθετών στον τομέα της φορολόγησης και τον στόχο τους για την εφαρμογή της **θεμελιώδους αρχής μη διάκρισης και της φορολογικής ουδετερότητας**. Συνοπτικά αναφέρονται τα σπουδαιότερα άρθρα των Συνθηκών που αφορούν την φορολογική ουδετερότητα και την απαγόρευση διακρίσεων.

- Το **άρθρο 28 ΣΛΕΕ** που αφορά κυρίως την απαγόρευση των δασμών, ορίζει πως απαγορεύονται οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί και όλες οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών και ζητά υιοθέτηση κοινού δασμολογίου. Προβλέπεται η καθολική απαγόρευση επιβολής δασμών στις εισαγωγές και εξαγωγές των προϊόντων. Η απαγόρευση αυτή είναι απόλυτη ανεξαρτήτως του σκοπού για τον οποίο επιβάλλεται.
- Το **άρθρο 30 ΣΛΕΕ** που ορίζει πως απαγορεύονται οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών. Ως προς τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, ο όρος αυτός έχει διαμορφωθεί σταδιακά από το ΔΕΕ , και νοείται ως **κάθε γρηματική επιβάρυνση** η οποία χωρίς να είναι δασμός , επιβάλλεται μονομερώς από το κράτος στα προϊόντα κατά τη διέλευση των συνόρων, έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και οδηγεί στην παρεμπόδιση της ελεύθερης κυκλοφορίας προϊόντων. Και σε αυτή την περίπτωση η απαγόρευση είναι γενική και απόλυτη.
- Το **άρθρο 34 ΣΛΕΕ** απαγορεύει τους ποσοτικούς περιορισμούς στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων και τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος.
- Το **άρθρο 110 ΣΛΕΕ παρ. 1** απαγορεύει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των προερχόμενων από άλλο κράτος μέλος προϊόντων. Η διάταξη αυτή αποτελεί συμπλήρωμα προς τις διατάξεις των άρθρων 30,34 ΣΛΕΕ⁴⁷. Αυτή αναφέρεται σε εσωτερικούς φόρους που επιβάλλονται στα προϊόντα που κυκλοφορούν εντός της επικράτειας κράτους μέλους και όχι σε επιβαρύνσεις που επιβάλλονται λόγω της διέλευσης των συνόρων. Η απαγόρευση αυτή αφορά *«κάθε είδους επιβάρυνση ,ανεξάρτητα από την ονομασία και την τεχνική της και από το εάν εισπράττεται υπέρ του κράτους ή υπέρ άλλου νπδδ»*⁴⁸ . Ενώ στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου αναφέρεται στην έμμεση προστασία «άλλων» προϊόντων και όχι ομοειδών όπως ορίζεται στην πρώτη παράγραφο. Στην περίπτωση αυτή το κράτος μέλος υποχρεούται να εξαλείψει

⁴⁷ Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ. 530 επ.

⁴⁸ ΔΕΚ απόφαση της 22.03.1977, Ianelli e Volpi C-74/76 σκ. 19

τα προστατευτικά μέτρα ενώ στην περίπτωση της πρώτης παραγράφου πρέπει να τα καταργήσει.

Η σχέση που διέπει τα άρθρα 110 και 30 ΣΛΕΕ είναι σχέση αλληλοαποκλεισμού αφού οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος πλήττουν τα εισαγόμενα προϊόντα λόγω της διέλευσης των συνόρων ενώ οι εσωτερικοί φόροι επιβάλλονται και στα εγχώρια προϊόντα και στα προϊόντα των άλλων κρατών και πλήττουν την κυκλοφορία στο έδαφος του κράτους μέλους. Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά άρθρα για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς αφού αποτελεί απαραίτητο συμπλήρωμα προς όλες τις διατάξεις της τελωνειακής ένωσης και της απαγόρευσης ποσοτικών περιορισμών στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

B.1.2. Η απαγόρευση φορολογικών διακρίσεων

Το άρθρο 110 παρ.1 ΣΛΕΕ αποτυπώνει πλήρως μία από τις θεμελιώδεις αρχές του ενωσιακού δικαίου, αυτήν *της αρχής μη διάκρισης*, και ειδικότερα την απαγόρευση διαφορετικής μεταχείρισης παρεμφερών καταστάσεων και όμοιας μεταχείρισης μη παρεμφερών καταστάσεων. Στην περίπτωση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, το κράτος να μην παραμένει κυρίαρχο της φορολογικής του πολιτικής (αφού δεν καθορίζεται ποιο φορολογικό σύστημα πρέπει να ακολουθεί το κάθε κράτος μέλος) αλλά οφείλει να λάβει μέτρα που να αντιμετωπίζουν με όμοιο τρόπο τα προϊόντα που προέρχονται από άλλο κράτος με τα εγχώρια. Το άρθρο αυτό, ελλείψει εναρμόνισης φορολογικών νομοθεσιών, δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να θεσπίζουν ένα φορολογικό σύστημα που θεωρούν πιο κατάλληλο απλώς υποχρεώνει τα κράτη μέλη να θεμελιώνουν τις διαφοροποιήσεις στα προϊόντα σε αντικειμενικά κριτήρια.

Η διάταξη αυτή απαγορεύει τις φορολογικές διακρίσεις χωρίς να διευκρινίζει την μορφή που μπορούν αυτές να λάβουν. Περιλαμβάνει κάθε ρύθμιση που καταλήγει να προστατεύει τα εγχώρια προϊόντα και να θέτει τα προϊόντα των άλλων χωρών σε μειονεκτική θέση είτε με άμεσο τρόπο είτε με έμμεσο.

B.1.3. Ο κανόνας της φορολογικής ουδετερότητας

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αν και επιφυλακτική αρχικώς στο πεδίο εναρμόνισης φορολογικών συστημάτων, μετέπειτα άρχισε να επιζητά την εγκαθίδρυση ενός κανόνα ουδετερότητας στις

φορολογικές σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών⁴⁹, ένα κανόνα ο οποίος θα διασφάλιζε την ίση αντιμετώπιση και μεταχείριση των προϊόντων εγχωρίας παραγωγής με τα προϊόντα που προέρχονταν από άλλα κράτη μέλη. Και αυτό το επιζητούσε γνωρίζοντας προφανώς, την έλλειψη κυριαρχίας της στον τομέα της φορολογικής κυριαρχίας. Έπρεπε με κάποιο τρόπο να περιορίσει την ελευθερία των κρατών μελών σε αυτό τον τομέα, φοβούμενη την αντικατάσταση των τελωνειακών εμποδίων με άλλου φορολογικά εμπόδια κάθε είδους. Για το λόγο αυτό θέσπισε το άρθρο 110 ΣΛΕΕ το οποίο και αποτελεί εγγύηση φορολογικής ουδετερότητας. Ο κανόνας της φορολογικής ουδετερότητας δεν περιλαμβάνει μόνο την παραγωγή προϊόντων αλλά αφορά και τα λοιπά δικαιώματα των Συνθηκών και δη το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών οι οποίοι πρέπει να αντιμετωπίζονται από κάθε κράτος μέλος ουδέτερα, χωρίς διακρίσεις. Με αυτό τον τρόπο θα αναπτυχθούν οι διασυνοριακές δραστηριότητες και θα μπορέσουν οι πολίτες να μετακινηθούν με μεγαλύτερη ευχέρεια και ιδίως εμπιστοσύνη στα άλλα κράτη μέλη.

B2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

B.2.1. Τομέας Έμμεσης Φορολογίας

Ο περιορισμός της φορολογικής κυριαρχίας είναι περισσότερο εμφανής στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, όπου έχουν γίνει πολλές σημαντικές προσπάθειες εναρμόνισης των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Η διάβρωση της κυριαρχίας των κρατών μελών είναι αναπόφευκτη λόγω κυρίως της ύπαρξης ενός από τους πιο σημαντικούς φόρους που έχουν θεσπιστεί, όπως είναι ο Φ.Π.Α.

Το παρακάτω κεφάλαιο που αφορά τον τομέα της έμμεσης φορολογίας θα αναπτυχθεί συνοπτικά, καθώς αφορά κυρίως την κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται επί του αντικειμένου του φόρου και δεν συναρτώνται προς την

⁴⁹ Βλ. Ν. Μηλιώνης, *Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού και Δημοσιονομικού Δικαίου*, Εκδ. Σάκκουλα 2004, σελ. 76

φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων αφού πλήττουν την κατανάλωση. Άμεσοι φόροι επιβάλλονται σε πρόσωπα και συνδέονται άμεσα με την φοροδοτική ικανότητα των προσώπων.

Όπως έχει αναφερθεί και ανωτέρω, ναι μεν κράτη μέλη παραμένουν κυρίαρχα στην άσκηση της φορολογικής τους πολιτικής, αλλά είναι υποχρεωμένα να τηρούν το ενωσιακό δίκαιο και όσα προβλέπουν οι Συνθήκες. Τα κράτη μέλη δε έχουν αποδεχθεί πολύ πιο εύκολα να παραχωρήσουν την κυριαρχία τους στον τομέα της έμμεσης φορολογίας σε αντίθεση με την άμεση φορολογία που αποτελεί τον «σκληρό πυρήνα» κάθε κράτους και το μέσο άντλησης οικονομικών πόρων, τον οποίο και πασχίζουν τα κράτη μέλη να μην απωλέσουν.

Ως προς τον τομέα της φορολογίας, μπορεί στις Συνθήκες να μην αναπτύσσονται μακροσκελώς οι φορολογικές διατάξεις, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχουν καθόλου. Το νομοθετικό πλαίσιο των έμμεσων φόρων αναπτύσσεται εκτενώς, συγκριτικά με τα άρθρα που αφορούν την φορολογία και λειτουργούν συμπληρωματικά προς τις διατάξεις για την κατάργηση των δασμών. Στόχος της Ένωσης ήταν και εξακολουθεί να είναι έως και σήμερα η εξάλειψη των των φορολογικών εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων η οποία και επιτυγχάνεται με την απαγόρευση των δασμολογικών επιβαρύνσεων στις συναλλαγές, την δημιουργία ενός κοινού εξωτερικού δασμολογίου και την φορολογική εναρμόνιση. Σημαντικό ρόλο στους στόχους της Ένωσης παίζουν τα άρθρα 28,30 ΣΛΕΕ καθώς και τα άρθρα 110-111 ΣΛΕΕ τα οποία αφορούν την απαγόρευση διακρίσεων.

Επομένως, η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εμφανίζεται αρκετά πιο διαβρωμένη στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, καθώς οι έμμεσοι φόροι επειδή ακριβώς ενσωματώνονται στις τιμές των αγαθών και μετακυλίνουν στην κατανάλωση, επηρεάζουν δραστικά την κυκλοφορία των εμπορευμάτων η οποία με τη σειρά της, επιδρά καταλυτικά και στις λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες.

B.2.2. Θετική εναρμόνιση

Η θετική εναρμόνιση επιτεύχθηκε κυρίως στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, μέσω της θέσπισης του συστήματος ΦΠΑ. Με το άρθρο 113 ΣΛΕΕ προβλέπεται ρητά η δυνατότητα του Συμβουλίου να εκδώσει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου

εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών έμμεσων φόρων. Η διάταξη αυτή αποτελεί την νομική βάση για την προώθηση θετικής ενοποίησης και την αποφυγή των στρεβλώσεων της αγοράς. Η φράση «στρεβλώσεις της αγοράς» αποτελεί μάλιστα δικαιολογητικό λόγο για την ανάγκη υιοθέτησης εναρμονιστικών μέτρων⁵⁰. Και πάλι, η ρητή εντολή που παρέχεται στα κράτη για την εναρμόνιση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, δεν είναι απόλυτη, αλλά επιχειρείται εντός των ορίων των στόχων της εσωτερικής αγοράς. Αυτό σημαίνει πως τα ενωσιακά όργανα οφείλουν να εξετάσουν κατά πόσο είναι απαραίτητο να ληφθούν μέτρα εναρμονιστικής δράσης και να αποδείξουν την αναγκαιότητα της δράσης τους.

Η διάταξη αφορά:

- Τους φόρους κύκλου εργασιών που πλήττουν τις συναλλαγές επί αγαθών και υπηρεσιών
- Τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που πλήττουν την κατανάλωση αγαθών ευρείας κυκλοφορίας
- Λοιπούς έμμεσους φόρους

B.2.2.1. Η θετική εναρμόνιση στον τομέα ΦΠΑ

Με την οδηγία 2006/112/ΕΚ η οποία και ενσωμάτωσε τις οδηγίες 67/227/ΕΟΚ, 67/228/ΕΟΚ(1^η και 2^η Οδηγία ΦΠΑ αντιστοίχως), 77/388/ΕΟΚ (6^η Οδηγία ΦΠΑ), σχεδόν καθορίστηκε ένα ομοιόμορφο σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας το οποίο έχει τα χαρακτηριστικά ενός γενικού φόρου κατανάλωσης για όλα τα κράτη-μέλη, ανάλογου με την τιμή των προϊόντων και υπηρεσιών, όσες κι αν είναι οι συναλλαγές που ενεργούνται πριν από το στάδιο που θα επιβληθεί ο φόρος (σύστημα έκπτωσης φόρου από φόρο)⁵¹. Πλήττει δε το σύνολο των συναλλαγών δηλαδή τις παραδόσεις αγαθών αλλά και την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην Ένωση από υποκείμενους στον φόρο⁵². Με την καθιέρωση της

⁵⁰ Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ. 543

⁵¹ Βλ. Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σελ. 437 επ.

⁵² Βλ. Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ Κατ' άρθρο ερμηνεία, επιμ. Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012 σελ. 546

ομοιόμορφης βάσης Φ.Π.Α. η φορολογική εξουσία των κρατών μελών περιχαρακώθηκε σε σημαντικό βαθμό.

Περαιτέρω, καθίσταται σαφές πως δεν επιτρέπεται να υιοθετηθούν νέοι έμμεσοι φόροι που φέρουν τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., δηλαδή εθνικοί φόροι με χαρακτηριστικά όμοια με τον ΦΠΑ απαγορεύονται ρητώς. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τα εξής είναι τα εξής: (σχετική απόφαση ΔΕΕ *Pelzl (C-338/97, C-344/97 and C-390/97)*⁵³ σκ.22 «*Το Δικαστήριο προσδιόρισε σχετικώς ως ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ: τη γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· τον καθορισμό του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει· την είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που προηγήθηκαν την έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό η δε τελική επιβάρυνση να βαρύνει τον καταναλωτή*»).

Συνεπώς, όταν ένας εθνικός φόρος πληροί αυτά τα τέσσερα κριτήρια σωρευτικά απαγορεύεται, αφού παρακωλύει τη λειτουργία του ΦΠΑ και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

B.2.3. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης και λοιποί έμμεσοι φόροι

Ομοίως στο άρθρο 113 ΣΛΕΕ προβλέπεται επίσης η εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης όπως και των λοιπών έμμεσων φόρων. Εδώ η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών είναι περισσότερο εμφανής αφού τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ως μέσο για άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής. Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης έχουν εθνική προέλευση κατά κύριο λόγο και πρέπει να θεσπίζονται μέσα στα όρια της εσωτερικής αγοράς. Οι φόροι αυτοί δεν παρακωλύουν την λειτουργία του ΦΠΑ και μπορούν να

⁵³ Απόφαση ΔΕΕ της 8^{ης} Ιουνίου 1999, *Pelzl κλπ (C-338/97, C-344/97 and C-390/97)* σκ.22, ECR 1999 p. I-3319) ECLI:EU:C:1999:285

επιβληθούν σωρευτικά με αυτόν⁵⁴. Πλέον, η εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει επιτευχθεί σε προϊόντα όπως καπνός, οινόπνευμα, υγρά καύσιμα, ζύθος και οίνος.

B.3.1 ΤΟΜΕΑΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

B.3.2. Θετική Εναρμόνιση άμεσων φόρων

Προϋπόθεση για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, όπως έχει αναφερθεί και ανωτέρω, αποτέλεσε η εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων. Οι πρώτες προσπάθειες για την ολοκλήρωση της ενιαία αγοράς, έγιναν ήδη από το 1968 με την εξάλειψη των δασμολογικών συνόρων και στη συνέχεια με την εναρμόνιση των φόρων στον τομέα της έμμεσης φορολογίας και την καθιέρωση του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ.

Ο τομέας όμως της άμεσης φορολογίας, το «αγκάθι» στη ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, αποτελεί ακόμα και στις μέρες μας τον τομέα εκείνο όπου τα κράτη μέλη είναι *απρόθυμα* να παραχωρήσουν την κυριαρχία τους στα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για το λόγο αυτό και η Συνθήκη δεν περιέχει διατάξεις που να αφορούν την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών στον τομέα αυτόν.

Το άρθρο 115 ΣΛΕΕ προβλέπει τη δυνατότητα του Συμβουλίου, κατόπιν ομόφωνης απόφασης με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, να εκδώσει οδηγίες *«για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών»*. Η Οδηγία αποτελεί το μέτρο επίτευξης εναρμόνισης.

Με νομική βάση λοιπόν τον άρθρο 115 ΣΛΕΕ, είχαμε τρία κύματα Οδηγιών:

-Οδηγίες του 1990 που αφορούσαν την κατάργηση φορολογικών εμποδίων και διασυνοριακή συνεργασία:

1. Οδηγία 90/434/ΕΟΚ που αφορά πράξεις αναδιάρθρωσης επιχειρήσεων
2. Οδηγία 90/435/ΕΟΚ που αφορά τις διανομές κερδών μητρικής- θυγατρικής

⁵⁴ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010, σελ. 37

3. Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ που αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης στο εσωτερικό της αγοράς

-Οδηγίες του 2003 που αφορούσαν την φορολόγηση εισοδημάτων από καταθέσεις, τόκους και μερίσματα

- Η οδηγία 2003/48/ΕΚ
- Η οδηγία 2003/49/ΕΚ

-Οδηγία 2016/1164 που αφορά τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς

B.4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από το σύνολο των ανωτέρω, καθίσταται προφανές ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση σεβόμενη απόλυτα την κυριαρχία των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας, προσπαθεί να διατηρήσει την ισορροπία μεταξύ της κυριαρχίας των κρατών και της δυνατότητας της να επέμβει σε κάποια ζητήματα. Άλλες φορές έχει κατορθώσει να υπεισέλθει στον ευαίσθητο τομέα της φορολογίας, όπως έχει συμβεί στις περιπτώσεις της έμμεσης φορολογίας και άλλες φορές είναι πιο επιφυλακτική, θεσπίζοντας κατευθυντήριες οδηγίες προς τα κράτη μέλη.

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Γ1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Γ1.1. Ανακοίνωση Επιτροπής για την κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων

*«Από το 1992, οι υπήκοοι των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι συγχρόνως πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του οικείου κράτους μέλους καταγωγής. 500 εκατομμύρια πολίτες της Ευρώπης με ευρωπαϊκή ιθαγένεια έχουν το δικαίωμα, βάσει του ενωσιακού δικαίου, να μετακινούνται σε άλλη χώρα της ΕΕ για να ζήσουν, να σπουδάσουν, να εργαστούν **ή να αποσυρθούν ως συνταξιούχοι**, καθώς και να πραγματοποιήσουν αγορές και να επενδύσουν σε άλλες χώρες της ΕΕ. Στο πλαίσιο της «Στρατηγικής Ευρώπη 2010» για έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη στην ΕΕ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ένας τρόπος για την επαναδρομολόγηση της οικονομίας της ΕΕ είναι να δοθεί στους πολίτες της ΕΕ η δυνατότητα πλήρους συμμετοχής τους στην ενιαία αγορά, επιτρέποντάς τους να αποκτήσουν την αναγκαία προς το σκοπό αυτό εμπιστοσύνη. Ωστόσο, στην πραγματικότητα οι πολίτες της ΕΕ αντιμετωπίζουν πολλές δυσκολίες στην άσκηση διασυνοριακών δραστηριοτήτων στην ενιαία αγορά. Οι πολίτες πρέπει να μπορούν να επωφελούνται πλήρως των δικαιωμάτων τους για τη διασυνοριακή δραστηριοποίησή τους εντός της ΕΕ ως πολίτες, καταναλωτές, σπουδαστές, εργαζόμενοι, ασθενείς **ή συνταξιούχοι..»**.⁵⁵*

Η Ανακοίνωση της Επιτροπής την 20.12.2010 αποτυπώνει πλήρως το πνεύμα του ενωσιακού νομοθέτη για την κατάργηση των διασυνοριακών εμποδίων και την αντιμετώπιση των σύγχρονων προβλημάτων. Ειδικότερα, εντοπίζει κάποια «πιεστικά» όπως τα χαρακτηρίζει, διασυνοριακά φορολογικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πολίτες της Ένωσης, επισημαίνοντας στην παράγραφο δύο, ένα εκ των πιο κρίσιμων φορολογικών προβλημάτων, αυτό της καταβολής εισφορών σε αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία και την απουσία δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών αυτών, τη διπλή φορολόγηση των συντάξεων καθώς και τα φορολογικά εμπόδια στις διασυνοριακές μεταφορές συνταξιοδοτικού κεφαλαίου. Το ζήτημα αυτό έχει απασχολήσει το Δικαστήριο, αρκετές φορές, όχι όμως τόσες πολλές που να έχει οδηγήσει στην παγίωση μίας ισχυρής νομολογίας. Αυτό βασίζεται κατά κύριο στην οικονομική, ακόμα και στις μέρες μας, επιδίωξη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς και στις διαρκείς προσπάθειες εκ μέρους της Ένωσης για την επίτευξη των στόχων της. Τέλος, η διατήρηση της φορολογικής κυριαρχίας από τα κράτη μέλη, «δικαιολογεί» ή ίσως καλύτερα μας βοηθά να

⁵⁵ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ, ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ της 20^{ης}.12.2010 - Κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων για τους πολίτες της ΕΕ

κατανοήσουμε την ύπαρξη του εν λόγω προβλήματος καθώς και τους λόγους που καθίσταται δυσχερής η αντιμετώπιση του.

Γ.1.2. Υποχρέωση των κρατών μελών άρσης φορολογικών εμποδίων

Τα κράτη μέλη, έχοντας παρακρατήσει την φορολογική τους κυριαρχία και δη στον τομέα της άμεσης φορολόγησης, πολύ συχνά θέτουν εμπόδια στους πολίτες με αποτέλεσμα να καθιστούν δυσχερή την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που προβλέπονται από τις Συνθήκες στα άρθρα 21,45,49,56,63 ΣΛΕΕ. Τέτοια εμπόδια εμφανίζονται υπό διάφορες μορφές στις εθνικές νομοθεσίες των κρατών μελών, όπως η *μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, η στέρηση φορολογικών προνομίων, η υποβολή σε επαχθέστερες διαδικασίες υπολογισμού και καταβολής φόρου, η έλλειψη της δυνατότητας εκπτώσεως φόρου*⁵⁶. Τα εμπόδια αυτά ήρθε το Δικαστήριο να εξαλείψει με την νομολογία του και με την υποχρέωση των κρατών μελών να τηρούν το ενωσιακό δίκαιο ακόμα και σε τομείς που δεν ρυθμίζονται άμεσα από αυτό⁵⁷, όπως εν προκειμένω ο τομέας της άμεσης φορολογίας καθώς και την υποχρέωση τους να μην θέτουν τους μη κατοίκους ημεδαπής σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους κατοίκους της ημεδαπής επειδή ακριβώς αποφάσισαν να ασκήσουν τα θεμελιώδη δικαιώματά τους και να εγκαταλείψουν το κράτος μέλος.

Παράλληλα, οι μη κάτοικοι της ημεδαπής έχουν το δικαίωμα να απαιτούν από το κράτος μέλος στο οποίο είτε διαμένουν είτε διέμεναν κατά το παρελθόν, την ίση φορολογική μεταχείριση τους, την εξάλειψη όλων των φορολογικών περιορισμών βάσει ιθαγένειας καθώς και την απόλαυση του ευεργετήματος της μεταχείρισης τους ως ημεδαπών στο κράτος μέλος υποδοχής.

⁵⁶ Βλ. Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σελ. 437 επ. ο.π.

⁵⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1995, Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker (C-279/93, ECR 1995 p. I-225) ECLI:EU:C:1995:31, σκ. 21 «ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εν τούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν», ο.π.

Βεβαίως, είναι προφανές πως στον τομέα της φορολογίας και ειδικότερα σε αυτόν της άμεσης φορολογίας, οι κάτοικοι και ή μη κάτοικοι ενός κράτους μέλους τελούν σε αντικειμενικά διαφορετικές καταστάσεις αφού το εισόδημα των μη κατοίκων δεν αποτελεί παρά ένα μέρος ενός παγκοσμίου εισοδήματος. Επομένως, συνάγεται πως **κατ' αρχήν** μια διακριτική μεταχείριση δεν απαγορεύεται.

Όμως, συχνά οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι ενός κράτους βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις και θα πρέπει να διαπιστώνεται κάθε φορά η εν λόγω «αντικειμενική συγκρισιμότητα». Θεωρείται λοιπόν πως η θέση του κατοίκου και του μη κατοίκου είναι παρεμφερής όταν αυτό προκύπτει εκ των πραγμάτων ή εκ του νόμου. **Εκ των πραγμάτων** όταν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του μη κατοίκου πραγματοποιείται στο κράτος υποδοχής και **εκ του νόμου** όταν το σύνολο των διατάξεων που έχουν εφαρμογή στο πρόσωπο ενός μη κατοίκου έχει ως αποτέλεσμα να εξομοιώνεται με τον κάτοικο⁵⁸.

Για τους λόγους αυτούς κάθε κράτος μέλος οφείλει όταν υποδέχεται πολίτες να μην λαμβάνει σε βάρος του διακρίνοντα με βάση την ιθαγένεια φορολογικά μέτρα, κάτι που υποθετικά θα μπορούσε να πράξει εφόσον η φορολογική κυριαρχία εμπίπτει στην αποκλειστική του αρμοδιότητα. Εάν όμως προέβαινε στη λήψη διακριτικών μέτρων, τότε οι αλλοδαποί εισερχόμενοι πολίτες, δεν θα μπορούσαν να απολαύσουν το ευεργέτημα της ίσης μεταχείρισης προς τους ημεδαπούς.

Συμπερασματικά, συνάγεται από τα ανωτέρω, πως κράτη μέλη διατηρώντας την φορολογική τους κυριαρχία, οφείλουν αφενός να μην δυσχεραίνουν τη θέση του φορολογούμενου πολίτη ο οποίος επιθυμεί να εγκατασταθεί στο κράτος αυτό (*λειτουργώντας ως κράτη υποδοχής*) και αφετέρου να μην εμποδίζουν την εγκατάσταση/την διαμονή/την απασχόληση/την παροχή υπηρεσιών σε ένα άλλο κράτος μέλος.

⁵⁸ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010, σελ. 51-52 ο.π.

Γ2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ - ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑΣ - Η ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα κράτη μέλη ακολουθούν διάφορα φορολογικά συστήματα για την φορολόγηση των πολιτών με βάση την φοροδοτική τους ικανότητα. Αυτά είναι κατά κύριο λόγο δύο, η αρχή της εδαφικότητας του φόρου και η αρχή της προσωπικότητας του φόρου.

Γ.2.1. Το κριτήριο της εδαφικότητας του φόρου

Σύμφωνα με την *αρχή της εδαφικότητας του φόρου ή αρχή της πηγής*, το κράτος μέλος, διατηρώντας την φορολογική του κυριαρχία, δικαιούται να φορολογεί τα εισοδήματα των προσώπων, των οποίων ο τόπος προέλευσης βρίσκεται εντός των ορίων της επικράτειάς τους, ανεξάρτητα από το κράτος κατοικίας και ιθαγένειας των υποκειμένων σε αυτόν⁵⁹. Για παράδειγμα, στην υπόθεση *National Grid Indus (C-371/10)* το Δικαστήριο δήλωσε αναφορικά με την αρχή αυτή ότι «ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δικαιολογείται από τον σκοπό που συνίσταται στο να διασφαλιστεί ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με την *αρχή της εδαφικότητας με χρονική παράμετρο*».⁶⁰

Γ.2.2 Το κριτήριο της προσωπικότητας του φόρου

Βάσει της *αρχής της προσωπικότητας του φόρου ή αλλιώς την αρχή της φορολόγησης του παγκοσμίου εισοδήματος του φορολογουμένου*, η εθνική φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων λαμβάνει υπόψη ως συνδετικό στοιχείο και το κριτήριο της κατοικίας των φυσικών προσώπων. Έτσι, σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε ένα κράτος μέλος υπόκεινται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός τους και φορολογούνται τόσο για τα εισοδήματα που αποκτούν στο εν λόγω

⁵⁹ Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας, Άμεσοι φόροι και Κοινωνικό Δίκαιο- εμπόδια στην λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005, σελ. 17

⁶⁰ Απόφαση της 29^{ης} Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus (C-371/10, ECR 2011 p. I-12273)* ECLI:EU:C:2011:785 (σκ. 43)

κράτος όσο και για τα εισοδήματα που αποκτούν στην αλλοδαπή. Όμως όταν προσδιορίζεται τελικώς το φορολογητέο εισόδημα και υπολογίζεται ο φόρος πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία που μειώνουν το φορολογικό βάρος, όπως η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση. Έτσι ο φόρος εισοδήματος καθίσταται περισσότερο προσωποποιημένος και ικανοποιείται η αρχή της φορολογικής ισότητας⁶¹. Τέλος, τα κράτη μέλη σε περίπτωση εφαρμογής της αρχής της προσωπικότητας του φόρου οφείλουν να αποφεύγουν την εκδήλωση φαινομένων διπλής φορολογίας τα οποία οδηγούν στην υπέρμετρη επιβάρυνση των πολιτών, καθώς με τον τρόπο αυτό φορολογείται για το εισόδημα του τόσο στο κράτος κατοικίας όσο και στο κράτος πηγής.

Πλέον, τα περισσότερα κράτη έχουν υιοθετήσει το κριτήριο της κατοικίας του φυσικού προσώπου προκειμένου να καθοριστεί η φοροδοτική του ικανότητα. Το σύστημα αυτό συχνά αναφέρεται ως «σύστημα φορολόγησης παγκοσμίου εισοδήματος» του φορολογούμενου. Με βάση αυτό το σύστημα, έχει αποδειχθεί ότι διαφυλάσσονται και ικανοποιούνται οι αρχές φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης καθόσον εξετάζεται το σύνολο εισοδήματος και όχι το μέρος αυτού και έτσι δεν προκαλείται φορολογική ανισότητα και επιβάρυνση. Περαιτέρω, το κράτος κατοικίας μπορεί να έχει πρόσβαση στα στοιχεία που συνθέτουν την φορολογική κατάσταση του φορολογούμενου πολίτη και έτσι να μην επιβαρύνεται υπέρμετρα και δυσανάλογα.

Το Δικαστήριο, από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, με την νομολογία του, διαμόρφωσε τα ανωτέρω κριτήρια, βοήθησε στην εξέλιξη τους και συνέβαλε καταλυτικά στο δικαίωμα των πολιτών σε μία ισότιμη και δίκαιη φορολογική αντιμετώπιση τους από τα κράτη μέλη.

Γ3. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΔΕΕ

Η στάση του ΔΕΕ υπήρξε καταλυτική στη διαμόρφωση της φορολογικής πτυχής των θεμελιωδών ελευθεριών που προβλέπονται στις Συνθήκες. Το ΔΕΕ σε μεγάλο βαθμό κάλυψε το κενό της θετικής εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Δεχόμενο παγίως και εκκινώντας το σκεπτικό του με την φράση *«η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως τα τελευταία αυτά πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή*

⁶¹ Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας, Άμεσοι φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο- εμπόδια στην λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005, σελ. 18, ο.π.

τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου, ειδικότερα των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν το δικαίωμα που αναγνωρίζεται σε κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, και, κατά συνέπεια, να απέχουν από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας»⁶² αποφασίζει κάθε φορά πως και μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών-μελών, αλλά τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν μέσα στα πλαίσια του ενωσικού δικαίου. Με τις αποφάσεις του Δικαστήριο να έχει συμβάλει καταλυτικά στην «διάβρωση» της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και αλλά και στην χάραξη των ορίων των θεμελιωδών ελευθεριών των πολιτών.

Οι οικονομικές ελευθερίες στους τομείς εκείνους που τα κράτη μέλη διατηρούν την εθνική τους κυριαρχία, ήτοι την φορολογική τους κυριαρχία, είναι ιδιαίτερες ευάλωτες και δη στον τομέα της άμεσης φορολόγησης, όπου τα κράτη μέλη, ως κυρίαρχα, συχνά προβαίνουν σε διακρίσεις σε βάρος των φορολογούμενων, με τάση να ευνοούν τους κατοίκους ημεδαπής οι οποίοι δεν ασκούν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας. Ωστόσο, όπως προκύπτει από το κείμενο των Συνθηκών, δεν υπάρχουν ρητές διατάξεις που να υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να άρουν τα φορολογικά εμπόδια σχετικά με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες. Έτσι, τα κράτη εκμεταλλεύτηκαν αυτή την έλλειψη εναρμόνισης σε αυτό τον τομέα και διαρρύθμισαν με τέτοιο τρόπο την άμεση φορολόγηση ώστε να προκαλούν διακρίσεις στις οικονομικές ελευθερίες σε βάρος των πολιτών των άλλων κρατών μελών⁶³.

Αρχικώς, πρέπει να επισημανθεί πως το Δικαστήριο παγίως συνδέει την ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπει η Συνθήκη, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται το δικαίωμα να γίνεται επίκληση του άρθρου 18 ΣΛΕΕ σε όλες τις καταστάσεις που εμπίπτουν στο *ratione materiae* πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου⁶⁴. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, εκείνες που αφορούν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη και εκείνες που αφορούν την άσκηση

⁶² Απόφαση της 12^{ης} Ιουλίου 2005 *Egon Schempp v Finanzamt München V* Case C-403/03, ECLI:EU:C:2005:44

⁶³ Βλ. *Ν. Μπάρμπας*, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, Εκδ. Σάκκουλα 2005, σελ. 13 επ. ο.π.

⁶⁴ Απόφαση της 12^{ης} Μαΐου 1998, *Martínez Sala / Freistaat Bayern* (C-85/96, ECR 1998 p. I-2691) ECLI:EU:C:1998:217

της ελευθερίας κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, την οποία απονέμει το άρθρο 21 ΣΛΕΕ⁶⁵.

Πολλές φορές το Δικαστήριο είχε κρίνει πως το θεμελιώδες δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αρ. 21 ΣΛΕΕ), δεν μπορεί να σταθεί μόνο του αλλά πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με τα λοιπά άρθρα όπως το αρ. 45,49 ΣΛΕΕ . Ειδικότερα συχνά αναφέρεται πως κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 21 ΣΛΕΕ το οποίο διακηρύσσει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ όσον αφορά την ελευθερία εγκατάστασης. Έτσι το φορολογικό καθεστώς πρέπει να εξετάζεται με γνώμονα αρχικά τα άρθρα 45,49 ΣΛΕΕ και εν συνεχεία με γνώμονα το άρθρο 21 ΣΛΕΕ ως προς τα πρόσωπα που εγκαθίστανται σε ένα άλλο κράτος μέλος με σκοπούς που δεν συνδέονται με οικονομικές δραστηριότητες⁶⁶.

Για τους ανωτέρω λόγους μάλιστα, η νομολογία του Δικαστηρίου, είναι πολύ πιο περιορισμένη σχετικά με το δικαίωμα που παρέχεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, αφού η εξέταση του συνήθως γίνεται συνδυαστικά με τα λοιπά θεμελιώδη άρθρα των οικονομικών ελευθεριών και αφορά πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα την φορολόγηση συνταξιούχων που αποφασίζουν να κυκλοφορήσουν σε ένα άλλο κράτος μέλος μετά την συνταξιοδότηση τους, με απώτερο σκοπό την διαμονή τους, χωρίς να αποβλέπουν σε κάποιο οικονομικό κίνητρο. Βάσει των αποφάσεων του Δικαστηρίου συνεπώς, το άρθρο 21 ΣΛΕΕ όταν εξετάζεται αυτοτελώς, περιλαμβάνει μία συγκεκριμένη κατάσταση: έναν πολίτη της Ένωσης που άσκησε το δικαίωμα της κυκλοφορίας στην επικράτεια της Ένωσης, όχι με σκοπό εργασίας, αλλά αφότου συνταξιοδοτήθηκε και το κράτος μέλος στο οποίο ζούσε και εργαζόταν τον αντιμετωπίζει με διακρίνοντα φορολογικά μέτρα⁶⁷.

⁶⁵ Απόφαση της 15^{ης} Μαρτίου 2005, *Bidar* (C-209/03, ECR 2005 p. I-2119) ECLI:EU:C:2005:169, σκ.33

⁶⁶ Απόφαση της 21^{ης} Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Πορτογαλικής Δημοκρατίας (C-503/14), ECLI:EU:C:2016:979, σκ. 35-36

⁶⁷ *Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer*, “Introduction to European Tax Law on Direct Taxation”, 4th Edition, Verlag GmbH, 2015

Το Δικαστήριο επομένως, κινούμενο πάντα μέσα στα όρια που του έχει παρασχεθεί από τις Συνθήκες, άλλοτε μέσω των αποφάσεων του διαμορφώνει το δίκαιο, και άλλοτε λειτουργεί με διορθωτικό τρόπο, προσπαθώντας να διορθώσει και να άρει ανισότητες που δημιουργούνται μέσω των εθνικών νομοθεσιών, ιδιαιτέρως σε ευαίσθητους τομείς οι οποίοι έχουν παρακρατηθεί από τα κράτη μέλη. Ο ρόλος του είναι προωθήσει την εφαρμογή των Συνθηκών και την αποτελεσματικότητα του παραγώγου ενωσιακού δικαίου και όχι να κρίνει τις εθνικές νομοθεσίες. Οι περισσότερες περιπτώσεις δε που εξετάζει, παραπέμπονται σε αυτό ως προδικαστικά ερωτήματα από τα εθνικά δικαστήρια, προκειμένου αυτό να ερμηνεύσει τα ανακύπτοντα ζητήματα.

Οι αποφάσεις του στον τομέα της άμεσης φορολογίας έχουν καταστεί καταλυτικές στην μετέπειτα διαμόρφωση εννοιών αλλά και εθνικών νομοθεσιών. Παραδείγματος χάριν, η απόφαση Schumacker⁶⁸ ήταν καθοριστική για την αρχική διαμόρφωση και συσχέτιση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας (*εν προκειμένω βέβαια του εργαζομένου*) με τον τομέα της άμεσης φορολόγησης. Παρ'οτι η απόφαση αυτή αφορά κατά κύριο λόγο το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, πρέπει να γίνει μνεία σε αυτήν, γιατί αποτέλεσε νομολογιακό παράδειγμα- πρότυπο του Δικαστηρίου και μετέπειτα ακολουθήθηκε και από τα εθνικά δικαστήρια.

Γ.3.1.Υπόθεση Schumacker (C-279/93)

Η απόφαση αυτή έχει αποτελέσει σημείο αναφοράς κυρίως για τη διαμόρφωση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και για την παγίωση της μετέπειτα νομολογίας στο δικαίωμα αυτό. Η σπουδαιότητα της έγκειται στο γεγονός ότι επιχειρήθηκε μια συνθετική εφαρμογή της μέχρι τότε διαμορφωμένης νομολογίας στις θεμελιώδεις προσωπικές ελευθερίες κυκλοφορίας εργαζομένων και εγκατάστασης τους και κρίθηκε ασυμβίβαστη με το ενωσιακό δίκαιο κάθε εθνική νομοθεσία όπως στην επίδικη περίπτωση, με το σκεπτικό ότι «*οι κάτοικοι της ημεδαπής και οι κάτοικοι ενός άλλου κράτους μέλους που αποκτούν το συνολικό ή σχεδόν το συνολικό τους εισόδημα στο κράτος της απασχόλησης τους βρίσκονται σε παρεμφερή*

⁶⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1995, Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker (C-279/93, ECR 1995 p. I-225) ECLI:EU:C:1995:31, ο.π.

κατάσταση από την άποψη της φορολογικής μεταχείρισης». Το ΔΕΕ εν προκειμένω έλαβε υπόψη του το αποκτώμενο συνολικό εισόδημα στο κράτος της απασχόλησης σε συνδυασμό με τη φορολογική μεταχείριση του φορολογούμενου στο κράτος κατοικίας.

Η απόφαση αυτή αποτέλεσε νομολογιακό προηγούμενο όχι μόνο για τις αποφάσεις του Δικαστηρίου που ακολούθησαν αλλά και για τις αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων των κρατών μελών. Τέλος, η απόφαση αυτή επέδρασε σημαντικά στην διαμόρφωση των εθνικών νομοθεσιών και το άρτιο σκεπτικό της είναι συχνά αντικείμενο επίκλησης τόσο από τους διαδίκους όσο και από το Δικαστήριο.

Γ.3.2. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΕ ΣΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΤΥΧΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ

Το Δικαστήριο, τα τελευταία χρόνια, άρχισε να εξετάζει αυτοτελώς το δικαίωμα που παρέχεται από το άρθρο 21 ΣΛΕΕ, δηλαδή το δικαίωμα του πολίτη να κυκλοφορεί και να διαμένει σε άλλο κράτος μέλος ελεύθερα και χωρίς να αποζητά την άσκηση κάποιας οικονομικής δραστηριότητας. Αρχικώς, η νομολογία υπήρξε πιο διστακτική στην αυτοτέλεια αυτού του δικαιώματος, και το εξέταζε σε συνδυασμό με τα λοιπά άρθρα των θεμελιωδών ελευθεριών. Η πλειοψηφία των αποφάσεων αρκούταν σε μία απλή αναφορά αυτού του άρθρου θεμελιώνοντας το σκεπτικό τους στις άλλες διατάξεις. Σταδιακά, κυρίως μετά την θέσπιση της ευρωπαϊκής ιθαγένειας και της Οδηγίας 2004/38 το δικαίωμα αυτό απεξαρτήθηκε από τις λοιπές θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες, και αναγνωρίστηκε σε αυτό αυτοτέλεια και η δυνατότητα της αυτοτελούς επίκλησης του από κάθε πολίτη. Τέλος, το δικαίωμα αυτό εξετάζεται μεμονωμένα σε υποθέσεις που αφορούν σε συνταξιοδοτημένους πολίτες οποίοι επιθυμούν να ασκήσουν το θεμελιώδες δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής τους σε ένα άλλο κράτος μέλος, μετά την συνταξιοδότηση τους. Παρακάτω ακολουθούν κάποιες αποφάσεις που αφορούν αποκλειστικά το δικαίωμα του άρθρου 21 ΣΛΕΕ καθώς και το σκεπτικό του Δικαστηρίου σε αυτές τις υποθέσεις.

- **Pusa (C-224/02)**⁶⁹

Το Δικαστήριο εδώ αντιμετώπισε το ζήτημα της απαγόρευσης των κρατών μελών να θέτουν εμπόδια στο δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ.

Ξεκινώντας τη συλλογιστική του, αναφέρθηκε στα τότε άρθρο 18 ΣυνθΕΚ (νυν άρθρο 21 ΣΛΕΕ), το οποίο και κατοχυρώνει το δικαίωμα κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, καθώς και στο άρθρο 12 ΣυνθΕΚ (νυν 18 ΣΛΕΕ) το οποίο απαγορεύει τις διακρίσεις λόγω ιθαγένειας. Το άρθρο 21 ΣΛΕΕ αποτελεί, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, **ειδικότερη έκφραση του άρθρου 18 ΣΛΕΕ** και προβλέπει τη δυνατότητα ελεύθερης άσκησης του δικαιώματος ανεξαρτήτα από την οικονομική δραστηριότητα.

Πραγματικά Περιστατικά:

Στην Φιλανδία υπήρξε μια νομοθεσία η οποία και προέβλεπε την κατάσχεση των μισθών και συντάξεων του οφειλέτη προκειμένου να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις των δανειστών. Όμως, στις περιπτώσεις κατάσχεσης μισθών ή συντάξεων εξαιρούνταν ένα μέρος αυτών που ήταν απαραίτητο για τη διαβίωση του οφειλέτη και της οικογένειάς του. Ένας Φινλανδός υπήκοος, ο **Pusa**, συνταξιοδοτηθείς, επέλεξε ως τόπο διαμονής του την Ισπανία και λάμβανε σύνταξη από τη Φιλανδία. Η Ισπανία τότε είχε υπογράψει μία διμερή σύμβαση με την Φιλανδία βάσει της οποίας *«οι συντάξεις και οι λοιπές παρεμφερείς απολαβές, οι καταβαλλόμενες σε κάτοικο συμβαλλόμενου κράτους βάσει προηγούμενης απασχολήσεως του, φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό»*, δηλαδή εν προκειμένω οι συντάξεις του Φιλανδού φορολογούνταν στην Ισπανία και δεν υπόκειται σε καμία άλλη παρακράτηση φόρου στη Φιλανδία. Εξαιτίας χρέους που είχε ο Pusa στη Φιλανδία επιβλήθηκε κατάσχεση στη σύνταξη του η οποία όμως κατάσχεση δεν έλαβε υπόψιν της το φόρο που κατέβαλε ο Pusa στην Ισπανία. Ο Pusa αμφισβήτησε αυτή την φορολογική μεταχείριση προσφεύγοντας στα εθνικά αρμόδια δικαστήρια. Το εθνικό δικαστήριο αποστέλλοντας ερώτημα στο Δικαστήριο διερωτήθηκε αν η εθνική νομοθεσία αντιβαίνει στο τότε άρθρο 18.

⁶⁹ Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Pusa (C-224/02) ECLI:EU:C:2004:273

Η συλλογιστική του Δικαστηρίου ήταν η εξής:

- Αρχικώς αναφέρθηκε στην ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης η οποία και αποτελεί θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών και εξασφαλίζει την ίδια νομική μεταχείριση σε όσους βρίσκονται στην ίδια κατάσταση ανεξαρτήτως ιθαγένειας (σκ.16).
- Στη συνέχεια, τόνισε πως μια εθνική κανονιστική ρύθμιση που θέτει σε δυσμενή θέση τους ημεδαπούς επειδή ακριβώς άσκησαν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής συνεπάγεται άνιση μεταχείριση και θα μπορούσε να δικαιολογηθεί μόνο εάν στηριζόταν σε αντικειμενικά στοιχεία, ανεξάρτητα της ιθαγένειας και ανάλογα με τον επιδιωκόμενο από το εθνικό δίκαιο σκοπό (σκ. 20) .
- Περαιτέρω διευκρίνησε πως η αναγκαστική εκτέλεση είναι ζήτημα αρμοδιότητας των κρατών μελών αλλά τα κράτη οφείλουν να την ασκούν τηρώντας το ενωσιακό δίκαιο. (σκ. 22)
- Στην σκέψη 24, απάντησε στο προδικαστικό ερώτημα δεχόμενο το γεγονός ότι μια εθνική νομοθεσία η οποία δεν λαμβάνει υπόψη της τον φόρο που καταβάλλεται στο κράτος πηγής δεν συνεπάγεται και διαφορετική μεταχείριση αντίθετη προς το ενωσιακό δίκαιο .
- Ένας εθνικός νόμος που δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο που καταβάλλεται στο άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω στην Ισπανία) αποτελεί δυσμενή διάκριση η οποία έχει ως βάση την ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή. Έτσι ο ημεδαπός, μεταφέροντας την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος χάνει αυτομάτως το πλεονέκτημα που χορηγείται από τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (σκ. 31-32).
- Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει μια εθνική νομοθεσία η οποία να προβλέπει τη δυνατότητα του οφειλέτη να αποδεικνύει ότι πράγματι έχει καταβάλει ή υποχρεούται να καταβάλει ένα συγκεκριμένο ποσό ως φόρο εισοδήματος στο κράτος μέλος διαμονής του (σκ. 48). Όμως πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής τρεις προϋποθέσεις:
 - Το δικαίωμα του οφειλέτη να προβλέπεται ρητά σε διάταξη
 - Ο ενδιαφερόμενος να δύναται να προσαρμόζει σε ετήσια βάση το κατασχεσίμο μέρος της συντάξεως του πως θα το προσάρμοζε αν ο φόρος αφαιρούνταν στο κράτος πηγής

- Να μην καθίσταται δυσχερής ή αδύνατη η άσκηση του δικαιώματος

Χαρακτηριστική μάλιστα είναι η πρόταση του **Γενικού Εισαγγελέα** στην σκέψη 30 που θεωρεί πως κάθε φόρος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του και ο οφειλέτης οφείλει να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία υπό την προϋπόθεση να μην καθίσταται δυσχερής ή αδύνατη η άσκηση του δικαιώματος του οφειλέτη⁷⁰.

Στην εν λόγω υπόθεση, χαρακτηριστικό είναι πως δεν αμφισβητήθηκε η εθνική νομοθεσία σε σχέση με τον φόρο, αλλά η νομοθετική διάταξη που αφορούσε την αναγκαστική εκτέλεση.

Περαιτέρω, με την απόφαση του αυτή το Δικαστήριο δεν απεφάνθη ευθέως για την αντίθεση του εθνικού δικαίου προς το κοινοτικό δίκαιο αλλά φρόντισε να τονίσει και πάλι την κυριαρχία του κάθε κράτους μέλους σε ορισμένους τομείς, όπως εν προκειμένω ο τομέας της αναγκαστικής εκτέλεσης. Όμως, το Δικαστήριο χάραξε το πλαίσιο μέσα στο οποίο οφείλει να κινείται κάθε εθνική νομοθεσία προκειμένου να είναι σύμφωνη με το ενωσιακό δίκαιο και τόνισε πως πρέπει να **υπάρχει ρητή και λεπτομερής πρόβλεψη** εθνικού δικαίου ώστε να συνυπολογίζεται ο καταβαλλόμενος φόρος που θα κατέβαλε ο πολίτης στο κράτος της διαμονής του. Συνεπώς, ο μη υπολογισμός της παρακράτησης του φόρου στο κράτος διαμονής είναι μεν αντίθετος προς την αρχή της ίσης μεταχείρισης, αλλά ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει ότι κατέβαλε τον φόρο.

- **Υπόθεση Turpeinen (C-520/04)**⁷¹

Και στην υπόθεση αυτή η Turpeinen είναι Φινλανδή υπήκοος που συνταξιοδοτήθηκε και αποφάσισε να εγκατασταθεί μόνιμως στην Ισπανία. Η Ισπανία έχει υπογράψει σύμβαση

⁷⁰ Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα F.G. Jacobs της 20^{ης} Νοεμβρίου 2003, Pusa C-224/02, ECLI:EU:C:2003:634

⁷¹ Απόφαση ΔΕΕ της 9^{ης} Νοεμβρίου 2004, **Turpeinen** (C-520/04, ECR 2006 p. I-10685) ECLI:EU:C:2006:703

αποφυγής διπλής φορολογίας με την Φινλανδία η οποία ορίζει ότι η σύνταξη γήρατος φορολογείται στην Φινλανδία μόνο. Η *Turpeinen* υπήχθη σε καθεστώς μερικής φορολόγησης λόγω ενός νέου φινλανδικού νόμου περί φόρου εισοδήματος ενώ η ίδια θεωρούσε πως έπρεπε να υπαχθεί σε καθεστώς πλήρους φορολόγησης στη Φινλανδία. Έτσι το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο απέστειλε ερώτημα στο Δικαστήριο, διερωτώμενο εάν μία εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη περί πλήρους ή μερικής φορολόγησης αντίκειται στο τότε άρθρο 18 ΕΚ.

Ειδικότερα, αντικείμενο της υπόθεσης ήταν η αξιολόγηση της συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως δυνάμει της οποίας η σύνταξη γήρατος την οποία καταβάλλει κράτος μέλος σε φορολογούμενο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται σε φορολογία η οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, αποδεικνύεται υψηλότερη από τη φορολογία στην οποία θα υπέκειτο αν ο φορολογούμενος κατοικούσε στο κράτος που καταβάλλει τη σύνταξη.

Και πάλι το Δικαστήριο στις πρώτες σκέψεις του τονίζει την αρμοδιότητα των κρατών μελών στην άμεση φορολογία (σκ. 11) καθώς και το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ένωσης περί ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής (σκ. 13).

Στη συνέχεια, κάνοντας ρητή αναφορά στις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα ανέφερε πως το άρθρο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, **δεν αφορά πρόσωπα που δεν έχουν ασκήσει το σύνολο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στο κράτος μέλος του οποίου είναι υπήκοοι και αποφάσισαν διαμείνουν σε άλλη χώρα μετά την συνταξιοδότηση τους**. Τέτοια θεωρεί πως είναι και η περίπτωση της *Turpeinen*. Περαιτέρω, αρνείται να το εξετάσει βάσει του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας του εργαζομένου αλλά θεωρεί πως πρέπει να το υπαγάγει στο άρθρο περί ελεύθερης κυκλοφορίας του πολίτη (*υν άρθρο 21 ΣΛΕΕ*).

Αναφέρεται εκ νέου στην ανάγκη ίδιας νομικής μεταχείρισης των υπηκόων των κρατών μελών, στην απαγόρευση άνιση μεταχείρισης και στην διασφάλιση ίδιας νομικής μεταχείρισης κατά την άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας. Επομένως, θεωρεί πως η *Turpeinen* μπορεί να επικαλεστεί αυτό το δικαίωμα εφόσον έκανε χρήση αυτού. Στη συνέχεια, τονίζει ότι στους άμεσους φόρους η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής με την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής και έτσι αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής διαφέρει από εκείνη των κατοίκων

αλλοδαπής αφού για τους πρώτους το σημαντικότερο μέρος εισοδήματος συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας και για το λόγο αυτό το κράτος διαθέτει τα μέσα για να εκτιμήσει την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων. Ωστόσο, το δικαστήριο υπενθυμίζει πως έχει δεχθεί ότι ο φορολογούμενος που δεν είναι κάτοικος ημεδαπής βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με τον φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής του κράτους όπου ασκεί την δραστηριότητα του. Οι συντάξεις γήρατος των κατοίκων ημεδαπής φορολογούνται όπως κάθε άλλο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη την φοροδοτική ικανότητα καθώς και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση. Συνεπώς, όταν η σύνταξη γήρατος αποτελεί αποκλειστικό εισόδημα, οι μη κάτοικοι ημεδαπής τελούν αντικειμενικά στην ίδια κατάσταση με τους συνταξιούχους της ημεδαπής (δηλαδή της Φινλανδίας) και κάθε αντίθετη εθνική ρύθμιση θα δικαιολογηθεί μόνο αν στηριζόταν σε αντικειμενικούς λόγους, και θα ήταν αναγκαία μία τέτοια ρύθμιση για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου. Για παράδειγμα, όπως αναφέρει στις προτάσεις του ο Γενικός Εισαγγελέας⁷²(σκ.77) **δικαιολογητικοί λόγοι** αυτού του φορολογικού εθνικού συστήματος θα μπορούσαν να είναι *«το τεκμήριο ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής εισπράττει και άλλα εισοδήματα εκτός από αυτά που φορολογούνται στη Φινλανδία. Ένας άλλος στόχος του συστήματος αυτού είναι να ικανοποιήσει πρακτικές απαιτήσεις απλουστεύσεως και αποτελεσματικότητας. Αποβλέπει, αφενός μεν, να διευκολύνει φορολογουμένους οι οποίοι τεκμαίρεται ότι δεν γνωρίζουν επαρκώς τη φινλανδική γλώσσα και τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες του κοινού δικαίου, αφετέρου δε, να εξασφαλίσει την είσπραξη του φόρου.*

Επομένως, κατέληξε πως μία εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας επιβαλλόταν υψηλότερος φόρος εισοδήματος στη σύνταξη γήρατος προσώπου που δεν κατοικεί στην ημεδαπή σε σχέση με πρόσωπα που κατοικούν στην ημεδαπή, απαγορεύεται από το ενωσιακό δίκαιο.

Και σε αυτήν την περίπτωση, το Δικαστήριο ακολούθησε την ίδια συλλογιστική και δικαίωσε την Turpeinen, μια πολίτη που αποφάσισε συνταξιοδοτηθείσα, να ασκήσει το δικαίωμα της στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή.

⁷² Προτάσεις της 18ης Μαΐου 2006 του Γενικού Εισαγγελέα PHILIPPE LÉGER, C-520/04 σκ. 77, ECLI:EU:C:2006:332

- **Υπόθεση C-300/15 Kohll,Schlesser**⁷³

Η υπόθεση αυτή αφορά τους Kohll και Schlesser λουξεμβουργιανούς υπηκόους και κατοίκους Λουξεμβούργου, που λαμβάνουν ολλανδικές συντάξεις οι οποίες φορολογούνται στο Λουξεμβούργο. Δεδομένου ότι οι δύο ολλανδικές συντάξεις δεν υπέκειντο σε παρακράτηση στην πηγή στο Λουξεμβούργο, στον C. Kohll δεν χορηγήθηκε πίστωση φόρου για συνταξιούχους όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη, δηλαδή το 2009, το 2010 και το 2011.

Εν προκειμένω εξετάστηκε αρχικώς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας του εργαζομένου (αρ. 45 ΣΛΕΕ) , καθώς ο Kohll ελάμβανε σύνταξη για μισθωτή εργασία που ασκούσε σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο που είναι υπήκοος κατά τον χρόνο της δίκης. Το δικαστήριο αρχικώς διευκρίνησε πως η περίπτωση του φορολογούμενου που λαμβάνει σύνταξη λόγω μισθωτής δραστηριότητας που άσκησε σε άλλο κράτος μέλος διακρίνεται από την περίπτωση του φορολογούμενου που συμπλήρωσε το σύνολο της δραστηριότητας του σε ένα κράτος μέλος και δεν έκανε χρήση του δικαιώματος διαμονής σε άλλο κράτος μέλος παρά μόνο μετά τη συνταξιοδότησή του (σχετ. απόφαση ππ. *Turpeinen C-520/04*). Έτσι ο Kohll μπορεί να επικαλεστεί και το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (σκ. 26). Εξετάζοντας το Δικαστήριο τόσο την εφαρμογή του άρθρου 45 ΣΛΕΕ όσο και του άρθρου 21 ΣΛΕΕ ανέφερε τα εξής:

- Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου μια εθνική ρύθμιση η οποία περιάγει σε δυσμενή θέση τους ημεδαπούς που άσκησαν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας συνιστά περιορισμό των ελευθεριών που διασφαλίζονται σε κάθε πολίτη της Ένωσης (σκ. 42). Μάλιστα, ο Γενικός Εισαγγελέας⁷⁴ στις προτάσεις του ανέφερε, συγκρίνοντας την υπόθεση με αυτήν του Pusa, **« το δίκαιο της Ένωσης προστατεύει βάσει του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας του άρθρου 21 ΣΛΕΕ και όχι βάσει του άρθρου 45 ΣΛΕΕ τα άτομα τα οποία,**

⁷³ Απόφαση ΔΕΕ της 26 Μαΐου 2016, Kohll and Kohll-Schlesser (C-300/15) ECLI:EU:C:2016:361

⁷⁴ Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA της 16ης Φεβρουαρίου 2016 σκ. 41-43, ECLI:EU:C:2016:86

μετά το πέρας της έμμισθης εργασιακής τους σχέσεως, αλλάζουν απλώς κράτος μέλος κατοικίας. Ο λόγος είναι ότι, κατά τον χρόνο της μετοικήσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος, τα άτομα αυτά δεν ασκούν πλέον το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία που προβλέπει η Συνθήκη αποκλειστικά για τους εργαζομένους, με τη στενή έννοια, καθώς έχουν απολέσει την ιδιότητα του εργαζομένου. Εν ολίγοις, όταν έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους στην ελεύθερη κυκλοφορία ως μισθωτοί εργαζόμενοι, τα άτομα που άσκησαν εν όλω ή εν μέρει την επαγγελματική τους δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της καταγωγής τους και επιστρέφουν στο τελευταίο για να εγκατασταθούν και να κατοικήσουν χωρίς την πρόθεση να εργαστούν, μπορούν να επικαλεστούν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ. Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η Συνθήκη στις περιπτώσεις αυτές τους παρέχει προστασία μόνον έναντι των δυσμενών διακρίσεων και των εμποδίων που θίγουν τα δικαιώματα τα οποία απέκτησαν λόγω της προηγούμενης εργασιακής τους σχέσεως»

- Η Συνθήκη παρέχει **διευκολύνσεις** στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών ώστε να αναπτυχθούν πλήρως τα αποτελέσματά τους. Κάτι τέτοιο όμως δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί εάν ο υπήκοος κράτους μέλους **αποτρεπόταν** από την χρήση των δικαιωμάτων του εξαιτίας εθνικών ρυθμίσεων στο κράτος καταγωγής του με τις οποίες αντιμετωπίζεται δυσμενώς (σκ. 43).
- Μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, **θα μπορούσε να αποτρέψει τον φορολογούμενο από την άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας που προβλέπεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ.** Επομένως, ένα φορολογικό σύστημα στο οποίο προβλέπεται ένα **πλεονέκτημα, όπως η πίστωση φόρου** και δεν παρέχεται σε λουξεμβουργιανό υπήκοο ο οποίος και άσκησε το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή κατά το παρελθόν και λαμβάνει σύνταξη από το άλλο κράτος μέλος, καθιστά τον λουξεμβουργιανό υπήκοο σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους άλλους φορολογούμενους που δεν άσκησαν το εν λόγω δικαίωμα (σκ. 44).

Περαιτέρω, το Δικαστήριο ανέφερε διάφορους λόγους για τους οποίους μπορούν να γίνουν δεκτοί οι περιορισμοί του δικαιώματος όπως σε περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες καθώς και εάν δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και απέρριψε τα επιχειρήματα της Λουξεμβουργιανής Κυβέρνησης περί ανάγκης διατηρήσεως συνοχής του φορολογικού συστήματος.

- *Υπόθεση Rüffler (C-544/07)*⁷⁵

Ο U. Rüffler κατοικεί μόνιμα στην Πολωνία με τη σύζυγό του, ως συνταξιούχος, κατόπιν ασκήσεως μισθωτής δραστηριότητας στη Γερμανία. Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, κατά τον χρόνο γένεσης της διαφοράς της κύριας δίκης, ο U. Rüffler διέθετε ως αποκλειστικό εισόδημα μια σύνταξη γήρατος και μια σύνταξη αναπηρίας, τις οποίες αμφότερες εισέπραττε στη Γερμανία. Επομένως, ο U. Rüffler δεν ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα κατά τον χρόνο γένεσης της διαφοράς της κύριας δίκης. Το δικαστήριο εξ' αρχής έκρινε ότι η επίδικη υπόθεση δεν υπάγεται στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, επομένως εξέτασε σε ποιο άρθρο μπορεί να υπαχθεί η περίπτωση του Rüffler. Η συλλογιστική του παρέμεινε ίδια όπως οι ανωτέρω αποφάσεις:

-το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής αναγνωρίζεται στους πολίτες που φέρουν την ιδιότητα των πολιτών της ένωσης και παρότι «*το αιτούν δικαστήριο δεν έκανε μνεία του τότε άρθρου 18 ΕΚ κατά τη διατύπωση του ερωτήματός του, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υπόθεσης*» (σκ. 57).

- Εισάγεται με την εθνική κανονιστική ρύθμιση δυσμενής διάκριση σε βάρος του πολίτη και εάν ναι μήπως αυτή δικαιολογείται για αντικειμενικούς λόγους; Έτσι έκρινε ότι υπάρχει διαφορετική μεταχείριση αφού «*ένας εθνικός νόμος που συνδέει τη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος βασιζόμενου στις εισφορές ασφαλίσεως ασθένειας με την προϋπόθεση ότι οι εισφορές αυτές καταβλήθηκαν σε πολωνικό φορέα ασφαλίσεως ασθένειας και έχει ως αποτέλεσμα τη μη χορήγηση του εν λόγω πλεονεκτήματος στους φορολογουμένους που κατέβαλαν εισφορές σε ασφαλιστικό φορέα άλλου κράτους μέλους, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση μεταχειρίζεται δυσμενώς τους φορολογουμένους οι οποίοι, όπως ο U. Rüffler, άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης*

⁷⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 23^{ης} Απριλίου 2009, *Uwe Rüffler* (C-544/07), ECLI:EU:C:2009:258

κυκλοφορίας εγκαταλείποντας το κράτος μέλος στο οποίο άσκησαν το σύνολο της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους για να εγκατασταθούν στην Πολωνία».

- Και τέλος εξέτασε αν υφίστανται αντικειμενικοί λόγοι που να δικαιολογούν μια διαφορετική μεταχείριση και οι οποίοι στηρίζονται σε αντικειμενικές εκτιμήσεις, ανεξάρτητες της ιθαγένειας των οικείων προσώπων και εφόσον υπάρχει αναλογία προς τον σκοπό που επιδιώκει θεμιτώς το εθνικό δίκαιο.

Συνεπώς το Δικαστήριο έκρινε και σε αυτή την περίπτωση πως πως το τότε άρθρο 18 (νυν 21 ΣΛΕΕ) είναι αντίθετο προς κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία συνδέει τη χορήγηση του δικαιώματος εκπτώσεως από τον φόρο εισοδήματος των καταβληθεισών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης με την προϋπόθεση ότι οι εισφορές αυτές καταβλήθηκαν εντός του κράτους μέλους αυτού, βάσει των διατάξεων του εθνικού δικαίου, και έχει ως αποτέλεσμα να μη χορηγείται το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα όταν οι εισφορές που μπορούν να εκπέσουν από το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται εντός του κράτους μέλους αυτού καταβάλλονται στο πλαίσιο συστήματος υποχρεωτικής ασφάλισης ασθένειας άλλου κράτους μέλους (σκ.87).

- **Υπόθεση Hirvonen (C-632/13)**⁷⁶

Η Η. Hirvonen μετοίκησε στη Φινλανδία το έτος 2000 αφού είχε εργαστεί στη Σουηδία καθ' όλη τη διάρκεια του επαγγελματικού της βίου. Τα εισοδήματά της προέρχονται αποκλειστικά από τη Σουηδία και αποτελούνται από σύνταξη, από ισόβιο πρόσοδο και από επιδόματα ασθένειας. Κατά τη διάρκεια του έτους αυτού, η ενδιαφερομένη είχε επιβαρυνθεί στη Φινλανδία, επιπλέον των δαπανών της συνήθους διαβίωσης, μόνο με έξοδα για τόκους στεγαστικού δανείου.

Βάσει συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογήσεως μεταξύ Σουηδίας και Φινλανδίας, τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Σουηδία φορολογούνται αποκλειστικώς εντός

⁷⁶ Απόφαση του Δικαστηρίου της 19^{ης} Νοεμβρίου 2015, *Skatteverket κατά Hilikka Hirvonen* (C-632/13) ECLI:EU:C:2015:765

του κράτους μέλους αυτού. Η Hirvonen δεν είχε κανένα εισόδημα στη Φινλανδία, δεν μπόρεσε να εκπέσει τους τόκους του στεγαστικού δανείου στο πλαίσιο της φορολογήσεώς της εντός του κράτους αυτού. Η δε σουηδική φορολογική αρχή φορολόγησε, για το έτος 2005, τα εισοδήματα της Hirvonen βάσει του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να της χορηγήσει έκπτωση για τους τόκους του στεγαστικού δανείου.

Αρχικώς, η υπόθεση εξετάσθηκε υπό τους όρους του άρθρου 21 ΣΛΕΕ, και πιο συγκεκριμένα, εξετάσθηκε κατά πόσο συνιστά δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το εν λόγω άρθρο, το γεγονός ότι μια νομοθεσία δεν χορηγεί στους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού, των οποίων τα εισοδήματα προέρχονται κατά το μεγαλύτερο μέρος από άλλο κράτος και οι οποίοι έχουν επιλέξει να υπαχθούν στο σύστημα φορολόγησεως στην πηγή, τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο της συνήθους διαδικασίας προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η συλλογιστική του Δικαστηρίου παραμένει η ίδια, όπως σε όλες τις συναφείς υποθέσεις δηλαδή, αρχικά αναφέρεται στην φορολογική κυριαρχία των κρατών και στη την αρμοδιότητα τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας (σκ. 28). Στη συνέχεια, υπενθυμίζει τους κανόνες περί ίσης μεταχείρισης και την απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας καθώς και την έννοια της δυσμενούς διάκρισης (σκ. 29-30). Στην συγκεκριμένη περίπτωση, η Hirvonen έχει ως εισόδημα μόνο τη σύνταξη γήρατος που προέρχεται από τις επαγγελματικές της δραστηριότητες στην Σουηδία, εναπόκειται στο κράτος μέλος αυτό να λάβει υπόψη του την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση της υπηκόου του. Εν συνεχεία, διευκρινίστηκε από το Δικαστήριο πως *«Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού και φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής, η οποία συνίσταται στο ότι τα μικτά εισοδήματα των πρώτων υπόκεινται σε οριστική φορολογία με ενιαίο συντελεστή μέσω παρακρατήσεως στην πηγή, ενώ τα καθαρά εισοδήματα των δευτέρων φορολογούνται βάσει προοδευτικής κλίμακας με παράλληλη πρόβλεψη μιας βασικής εκπτώσεως, είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης υπό την προϋπόθεση ότι ο ενιαίος συντελεστής δεν είναι υψηλότερος από τον συντελεστή που προκύπτει από την εφαρμογή στην πράξη, όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο, της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας στα καθαρά εισοδήματα που υπερβαίνουν το ποσό της βασικής εκπτώσεως»* (σκ. 44). Όμως, εν προκειμένω, η Hirvonen αν επέλεγε να εξομοιωθεί με τον φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής και να υπαχθεί στο γενικότερο σύστημα φορολογίας, θα κατέβαλε υψηλότερο φόρο, για τον λόγο αυτό προτίμησε να φορολογηθεί βάσει συστήματος φορολόγησης στην πηγή ο οποίος διέπεται από

καθεστώς ειδικής φορολόγησης. Μάλιστα, δεδομένου ότι φορολογήθηκε ευνοϊκότερα έναντι της καταστάσεως στην οποία θα βρισκόταν αν είχε επιλέξει το γενικό σύστημα φορολογίας, η H. Hirvonen δεν μπορεί να ζητεί επιπλέον το φορολογικό πλεονέκτημα που θα της είχε χορηγηθεί στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας. Το γεγονός επομένως ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε τη χορήγηση πλεονεκτήματος στη Hirvonen, ήτοι προσωπική έκπτωση, είναι **στοιχείο εγγενές στο σύστημα φορολόγησης στην πηγή**, διότι το σύστημα αυτό αποσκοπεί τόσο στην απλούστευση του έργου της ως άνω αρχής όσο και στην ελάφρυνση του φορολογουμένου κατοίκου εξωτερικού. Έτσι, εφόσον η Hirvonen επέλεξε να υπαχθεί σε ένα τέτοιο σύστημα, η αρχή αυτή απαλλάσσεται από το έργο της εισπράξεως του φόρου και έτσι δεν είναι αναγκαίο να έχει πλήρη εικόνα της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του (σκ. 45).

Παράλληλα, το Δικαστήριο έκρινε πως και η Hirvonen απαλλάσσεται από κάθε υποχρέωση συνεργασίας, αφού δεν υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στη σουηδική γλώσσα για τα εισοδήματα που εισπράττει στη Σουηδία και, κατά συνέπεια, δεν είναι υποχρεωμένος να εξοικειωθεί με το φορολογικό σύστημα κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος της κατοικίας του (σκ. 46). Το γεγονός ότι εθνική ρύθμιση δεν παρέχει σε φορολογούμενο κάτοικο εξωτερικού ειδικές εκπτώσεις δεν αποτελεί παράβαση, εφόσον ο φορολογούμενος αυτός δεν έχει φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική του (σκ. 48) .

Τέλος, έκρινε πως εθνική ρύθμιση δεν παρέχει σε φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού που εισπράττουν το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους από άλλο κράτος και οι οποίοι έχουν επιλέξει να υπαχθούν στο σύστημα φορολόγησεως στην πηγή τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο του συνήθους συστήματος φορολόγησεως **δεν αποτελεί δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 21 ΣΛΕΕ** εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού δεν έχουν φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική τους (σκ. 49).

Γ.4. Συμπεράσματα

Με τις αποφάσεις του αυτές το Δικαστήριο, εξέτασε αυτοτελώς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών στην επικράτεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αποσαφήνισε την σπουδαιότητα του δικαιώματος αυτού για την λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και την επίτευξη των στόχων της οικονομικής ολοκλήρωσης και της πρακτικής αποτελεσματικότητας, των στόχων της. Παράλληλα, το Δικαστήριο διευκρίνισε πως ναι μεν τα κράτη μέλη είναι κυριαρχα στον τομέα της άμεσης φορολογίας, διαμορφώνοντας το φορολογικό τους σύστημα όπως αυτά κρίνουν, αλλά θα πρέπει να μην παραβλέπουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες των πολιτών και τις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου. Περαιτέρω, τόνισε την υποχρέωση των κρατών μελών να μεταχειρίζονται τους κατοίκους ημεδαπής με τους μη κατοίκους ημεδαπής με ισότιμο τρόπο, χωρίς διακρίνοντα μέτρα, τόσο όταν λειτουργούν ως κράτη υποδοχής αλλά και όταν αποτελούν κράτη εξόδου. Επιπροσθέτως, σε κάθε απόφαση του το Δικαστήριο, φρόντισε να υπενθυμίζει την θεμελιώδη γενική αρχή της μη διάκρισης και της μη λήψης δυσμενών διακρίνοντων φορολογικών μέτρων σε βάρος των μη ημεδαπών κατοίκων και εφόσον δικαιολογούσε τη λήψη των περιοριστικών-διακρίνοντων μέτρων, στη συνέχεια εξέταζε την αναλογικότητα των μέτρων αυτών σε σχέση με των επιδιωκόμενο σκοπό (*γενική αρχή της αναλογικότητας*).

Τέλος, κατέστησε σαφές πως μέσω μίας δίκαιης φορολόγησης των πολιτών από τα κράτη μέλη τόσο ως κράτη εξόδου όσο και ως κράτη πηγής, ο πολίτης πρέπει να ενθαρρύνεται να κυκλοφορήσει στον ευρωπαϊκό χώρο και να κάνει χρήση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του και σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να αποτρέπεται και να αποθαρρύνεται από την ακώλυτη άσκηση τους.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΥΡΙΑΡΧΙΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΜΕΛΟΥΣ ΩΣ ΕΜΠΟΔΙΟ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ ΤΗΣ ΕΕ

Στο πρώτο μέρος της παρούσας αναπτύχθηκε εκτενώς η αντιμετώπιση της φορολογικής κυριαρχίας υπό την σκοπιά των θεμελιωδών ελευθεριών που προβλέπονται στις Συνθήκες, και κυρίως της θεμελιώδους γενικής ελευθερίας κυκλοφορίας του πολίτη στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αναπτύχθηκε δε πως το θεμελιώδες αυτό δικαίωμα, έχει σταδιακά οδηγήσει στην διάβρωση της κυριαρχίας των κρατών στον τομέα της φορολόγησης. Σαφώς όμως, τα κράτη μέλη παραμένουν, μέχρι και σήμερα, κυρίαρχα στον τομέα της φορολογίας, ειδικά δε, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, γεγονός που δεν παραλείπει να διευκρινίζει σε κάθε απόφαση του το Δικαστήριο, με το σκεπτικό ότι *«η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, ωστόσο, κατά την άσκησή της, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης»*.

Όμως, τα κράτη μέλη αν και κυρίαρχα, σε πολλές περιπτώσεις έχουν απωλέσει αυτήν την κυριαρχία τους, κυρίως εξαιτίας των «διαβρωτικών» αποφάσεων του Δικαστηρίου, οι οποίες και επηρεάζουν καταλυτικά την εθνική τους νομοθεσία. Η στάση του Δικαστηρίου υπήρξε πολλές φορές αρκετά αυστηρή και επικριτική προς τα κράτη μέλη με αποτέλεσμα, να πληγεί σε σημαντικό βαθμό η φορολογική τους κυριαρχία.

Προσπαθώντας λοιπόν τα κράτη μέλη να μην απωλέσουν μία από τις τελευταίες αρμοδιότητες που δεν έχουν παραχωρήσει πλήρως στην Ένωση, επικαλούνται διάφορους λόγους, δικαιολογητικούς, έτσι ώστε να διατηρήσουν και να δικαιολογήσουν τα εθνικά φορολογικά μέτρα που θεσπίζουν. Ακόμα και σε περιπτώσεις που είναι καταφανής η παραβίαση του ενωσιακού δικαίου, επικαλούνται, ακόμα και αβάσιμα, αυτούς τους δικαιολογητικούς λόγους, «ελπίζοντας» σε μία τυχόν αποδοχή τους. Άλλοτε οι λόγοι αυτοί γίνονται αποδεκτοί από το Δικαστήριο και άλλοτε απορρίπτονται. Όταν τέτοιοι λόγοι γίνονται αποδεκτοί, τότε είναι πασίδηλο ότι η φορολογική κυριαρχία «επανακάμπει»⁷⁷ και τα κράτη μέλη γίνονται ξανά κυρίαρχα, ανακτώντας την δύναμη που έχουν στα «χέρια τους». Όταν όμως οι λόγοι αυτοί απορρίπτονται, τότε είναι προφανές πως η κυριαρχία τους έχει διαβρωθεί σε σημαντικό βαθμό.

Στο πρώτο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους, αναλύονται οι προσπάθειες των κρατών μελών προκειμένου να διατηρήσουν το δικαίωμα τους να επιβάλουν φόρους όπως αυτά κρίνουν, καθώς και οι «δικαιολογίες» που προβάλλουν κάθε φορά προκειμένου να αιτιολογήσουν τους λόγους που έχουν θεσπίσει κάποια διακρίνοντα εθνικά μέτρα. Περαιτέρω, θα αναδειχθούν οι πιο συνηθισμένοι δικαιολογητικοί λόγοι που προβάλλονται από την πλευρά των κρατών μελών, καθώς και η αντιμετώπιση τους από το Δικαστήριο (*απόρριψη ή αποδοχή*).

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη προκειμένου να διαφυλάξουν την φορολογική τους κυριαρχία υπογράφοντας συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.

⁷⁷ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010, σελ.71 ο.π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΤΟΥΣ ΚΥΡΙΑΡΧΙΑΣ

A. Δικαιολογητικοί λόγοι σε φορολογικές υποθέσεις ενώπιον του ΔΕΕ

Ο στόχος της δημιουργίας μιας εσωτερικής αγοράς στην οποία τα πρόσωπα μπορούν να ασκούν χωρίς εμπόδια το δικαίωμα τους στην ελεύθερη κυκλοφορία, πολλές φορές συγκρούεται με την ανάγκη δημιουργίας από τα κράτη μέλη αποτελεσματικών φορολογικών συστημάτων τα οποία με τα οποία και αποτρέπεται η διάβρωση των φορολογικών τους βάσεων. Το Δικαστήριο πολλές φορές λοιπόν είναι αντιμέτωπο με τέτοιες καταστάσεις. Από την μία μεριά βρίσκεται το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας του πολίτη και από την άλλη μεριά η φορολογική κυριαρχία του κράτους μέλους. Το Δικαστήριο προσπαθώντας να εξισορροπήσει αυτή τη σύγκρουση δέχεται ορισμένους δικαιολογητικούς λόγους. Στη ΣΛΕΕ αναφέρονται ρητά κάποιες εξαιρέσεις τις οποίες μπορούν να επικαλεστούν τα κράτη μέλη προκειμένου να δικαιολογήσουν τα εθνικά τους μέτρα. Αυτές είναι η **δημόσια τάξη, η δημόσια ασφάλεια και η δημόσια υγεία**⁷⁸. Αν και έχει αφηρημένα αναγνωριστεί από το Δικαστήριο η δυνατότητα επίκλησης τους σε υποθέσεις φορολογικής φύσεως⁷⁹ σπανίως τις εξετάζει σε φορολογικό επίπεδο και δη στο τομέα της άμεσης φορολόγησης. Το Δικαστήριο παρόλο που ως προς τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος είναι αρκετά πιο ελαστικό, δεχόμενο μια σειρά περιορισμών στην άσκηση θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών με δικαιολογητική βάση την ύπαρξη επιτακτικών λόγων γενικού δημοσίου συμφέροντος, **ως προς τους δικαιολογητικούς λόγους φορολογικής φύσεως είναι πολύ πιο αυστηρό και τους αποδέχεται με μεγάλη δυσκολία.**

⁷⁸ Άρθρα 45 παρ.3 , 52 παρ. 1, 62 και 65 ΣΛΕΕ

⁷⁹ Απόφαση της 16^{ης} Ιουλίου 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colme **C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370** , σκ. 28 «*η εντεύθεν μείωση των φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των λόγων που παραθέτει το άρθρο 56 της Συνθήκης και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος της οποίας να μπορεί να γίνει επίκληση προς δικαιολόγηση άνησης μεταχειρίσεως η οποία είναι, καταρχήν, ασυμβίβαστη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης*»

Η κρατική εξουσία εξαιτίας της νομολογίας του Δικαστηρίου, χάνει τον συμπαγή χαρακτήρα της, με αποτέλεσμα να θρυμματίζεται η δημοσιά δράση των κρατών μελών. Τα δε κράτη μέλη, για να διατηρήσουν απροσπέλαστο το κρατικό συμφέρον τους- την αποκλειστική τους αρμοδιότητα- δεν έχασαν ευκαιρία να επικαλεστούν δικαιολογητικούς λόγους⁸⁰, ήδη από τις πρώτες αποφάσεις που αναγνωρίστηκε η φορολογική πτυχή των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας⁸¹. Σημειωτέον ότι ενώ στην αρχή το Δικαστήριο εξέταζε κάθε δικαιολογητικό λόγο μεμονωμένα (π.χ. *φορολογική συνοχή*), μετέπειτα και μετά την απόφαση Marks&Spencer⁸² αποφάσισε να εξετάζει συνδυαστικά τους προβαλλόμενους από κάθε διάδικο δικαιολογητικούς λόγους (για παράδειγμα *καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε συνδυασμό με τον διπλό συνυπολογισμό ζημιών και την ισόρροπη κατανομή φορολογικής εξουσίας*).

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιασθούν οι δικαιολογητικοί λόγοι που επικαλούνται τα κράτη μέλη, προσπαθώντας να δικαιολογήσουν, άλλες φορές επιτυχώς και άλλες ανεπιτυχώς, τα εθνικά μέτρα που λαμβάνουν στον τομέα της φορολογίας. Οι δικαιολογητικοί λόγοι έχουν γίνει κατά καιρούς αποδεχτοί από το Δικαστήριο αλλά κυρίως έχουν απορριφθεί.

Α1. Αποδοχή δικαιολογητικών λόγων από το ΔΕΕ

Κατ' αρχήν, είναι σαφές τόσο από τις Συνθήκες όσο και από το Δικαστήριο, ότι απαγορεύεται η διακριτική μεταχείριση ή ο περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών. Βέβαια, μπορούν να δικαιολογηθούν μόνο όταν συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις και τηρουμένης πάντα της αρχής της αναλογικότητας. Χαρακτηριστικό μάλιστα είναι το γεγονός ότι σε διάφορες υποθέσεις, το Δικαστήριο αν και έχει αποδεχτεί τους δικαιολογητικούς λόγους που

⁸⁰ Βλ. Ν. Σκανδάμης, «Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης», Εκδ. Αντ. Σακκουλα Αθήνα-Κομοτηνή 2006

⁸¹ *Mattias Dahlberg*, Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, EUCOTAX Series on European taxation, “Case 270/83 *Avoir Fiscal* is one of the first cases of the European Court of Justice on the relationship between national tax legislation and the fundamental freedoms of the EC Treaty”, σελ. 159

⁸² Απόφαση της 13^{ης} Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, ECR 2005 p. I-10837) ECLI:EU:C:2005:763

προβάλλονται από τα κράτη μέλη, εν συνεχεία τους απορρίπτει ως αντιτιθέμενους στην αρχή της αναλογικότητας. Οι δικαιολογητικοί λόγοι που το Δικαστήριο αποδέχεται ως επιτρεπόμενους, δεν είναι μία λίστα κλειστού αριθμού εξαιρέσεων, όπως συμβαίνει με τους προβλεπόμενους στις Συνθήκες, αλλά μια ανοιχτή βάση δικαιολόγησης στην οποία το Δικαστήριο έχει την ευχέρεια να εντάσσει ή να αφαιρεί διάφορες περιπτώσεις.

Ένα εθνικό μέτρο που αντιτίθεται στις θεμελιώδεις ελευθερίες βασιζόμενο σε κάποιο δικαιολογητικό λόγο, προκειμένου να γίνει αποδεκτό από το Δικαστήριο, πρέπει να είναι αδιακρίτως επιβαλλόμενο δηλαδή να μην δημιουργεί άμεση ή έμμεση διάκριση βάσει ιθαγένειας. Η μόνη περίπτωση που τέτοια διακρίνοντα μέτρα μπορούν να γίνουν αποδεκτά, είναι όταν δικαιολογούνται με κάποιον από τους προβλεπόμενους λόγους.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, στις υποθέσεις φορολογικής φύσεως, τα κράτη μέλη δεν επικαλούνται τους «κλασσικούς» επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, αλλά τους διαμορφωμένους σταδιακά κυρίως μέσω της νομολογίας του Δικαστηρίου. Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο ερμηνεύοντας το ενωσιακό δίκαιο σε φορολογικές υποθέσεις, έκανε δεκτούς και άλλους λόγους που δύνανται να δικαιολογήσουν μία διακριτική μεταχείριση ή έναν περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών. Αυτοί είναι οι εξής:

- *Φορολογική συνοχή*
- *Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής*
- *Η αρχή της εδαφικότητας*
- *Η ισόρροπη κατανομή φορολογικών εξουσιών*
- *Ο κίνδυνος συνυπολογισμού ζημιών*

Ο παλαιότερος και πιο χαρακτηριστικός δικαιολογητικός λόγος που έχει γίνει δεκτός από τη νομολογία, είναι αυτός της φορολογικής συνοχής (*tax cohesion*). Για πρώτη φορά προβλήθηκε σε μια υπόθεση (**Bachmann**)⁸³ που αφορούσε ένα βέλγικο εθνικό μέτρο που επέτρεπε σε φορολογούμενους να εκπέσουν του εισοδήματος τους εισφορές μόνο προς τα βελγικά ασφαλιστικά ιδρύματα. Κατ' αρχήν, το Δικαστήριο έκρινε πως ένα τέτοιο μέτρο αντιβαίνει στις

⁸³ Απόφαση της 28^{ης} Ιανουαρίου 1992, *Bachmann / Belgian State* (C-204/90, ECR 1992 p. I-249) (SVTillägg/00031 FIXII/I-1) ECLI:EU:C:1992:35, σκ. 28

εξεταζόμενες θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες, αλλά στη συνέχεια θεώρησε πως «στον τομέα των ασφαλίσεων γήρατος και θανάτου, διατάξεις όπως αυτές του επίδικου βελγικού νόμου δικαιολογούνται από ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσονται και ότι, κατά συνέπεια, οι διατάξεις αυτές δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 48 της Συνθήκης». Η απόφαση αυτή έχει αντιμετωπιστεί κριτικά από την θεωρία αφού το Δικαστήριο δέχθηκε πως διακρίνοντα μέτρα μπορούν να δικαιολογηθούν από λόγους γενικού συμφέροντος που αναγονται στην διατήρηση της συνοχής του εθνικού συστήματος φορολογίας .

Μετέπειτα, το Δικαστήριο αποδέχεται με μεγαλύτερη δυσκολία αυτό τον δικαιολογητικό λόγο, περιορίζοντας το εύρος της έννοιας της «φορολογικής συνοχής». Στην υπόθεση Wielockx⁸⁴ η οποία αφορούσε την έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών, το ΔΕΕ τόνισε ότι με τη σύναψη συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας το κράτος παραιτείται από το επιχείρημα της συνοχής αφού η συνοχή μεταφέρεται σε διεθνές επίπεδο και αυτή εξασφαλίζεται μέσω της διεθνούς συμβάσεως *«Εφόσον δε η συνοχή του φορολογικού συστήματος εξασφαλίζεται βάσει διμερούς συμβάσεως συναφθείσας με άλλο κράτος μέλος, δεν χωρεί επίκληση της αρχής αυτής για να δικαιολογηθεί άρνηση παροχής μιας εκπτώσεως όπως η επίδικη»*.

Περαιτέρω, ο εν λόγω δικαιολογητικός λόγος έχει γίνει δεκτός σε ελάχιστες αποφάσεις του Δικαστηρίου, που αφορούν κατά κύριο λόγο το δικαίωμα της εγκατάστασης όπως στην Υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09)⁸⁵, στην υπόθεση *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07)⁸⁶, και πάλι όμως σε περίπτωση που γίνει δεκτός, πρέπει να εξετάζεται η καταλληλότητα επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού.

Ένας ακόμα δικαιολογητικός λόγος που γίνεται αποδεκτός από τη νομολογία είναι η απαγόρευση φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Ο λόγος αυτός προβαλλόμενος συχνά από τα κράτη μέλη, αρχικώς απορριπτόταν με το σκεπτικό ότι δεν μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό των ελευθεριών, πλέον όμως γίνεται αποδεκτός . Η φοροδιαφυγή θεωρείται από πολλούς ως

⁸⁴ Απόφαση της 11^{ης} Αυγούστου 1995, *Wielockx / Inspecteur der directe belastingen* (C-80/94, ECR 1995 p. I-2493) ECLI:EU:C:1995:271, σκ. 25

⁸⁵ Απόφαση της 1^{ης} Δεκεμβρίου 2011, *Commission / Hungary* (C-253/09, ECR 2011 p. I-12391) ECLI:EU:C:2011:795, σκ. 76

⁸⁶ Απόφαση της 23^{ης} Οκτωβρίου 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, ECR 2008 p. I-8061) ECLI:EU:C:2008:588 σκ. 43

γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου σύμφυτη με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες. Σημειωτέον πως το Συμβούλιο το 2016 εξέδωσε την Οδηγία 2016/1164⁸⁷ η οποία αφορά θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Ως προς την *αρχή της εδαφικότητας*, αυτή μπορεί να αποτελέσει λόγο περιορισμού των οικονομικών ελευθεριών. Σύμφωνα με αυτήν, ένα κράτος φορολογεί μόνο τα εισοδήματα που αποκτά ο πολίτης στην επικράτεια του. Έτσι όμως το κράτος αυτό δεν μπορεί να χορηγήσει ελαφρύνσεις και απαλλαγές σε σχέση με εισοδήματα που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος. Ο δικαιολογητικός αυτός λόγος γίνεται αποδεκτός πολύ δύσκολα⁸⁸ ή γίνεται αποδεκτός σε συνδυασμό με τον κατωτέρω λόγο.

Ως προς την *ανάγκη ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών*, εφόσον η εσωτερική αγορά δεν έχει ακόμα ολοκληρωθεί, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν τα κριτήρια με τα οποία επιβάλλουν τους φόρους. Περαιτέρω τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα ούτε να επεκτείνουν ούτε να περιορίζουν την φορολογική τους αρμοδιότητα. Ο λόγος αυτός έγινε αποδεκτός στην υπόθεση Marks & Spencer⁸⁹ με την αιτιολογία «*το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεως τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα διακίβευε αισθητά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δευτέρου κράτους, μέχρι του ποσού των ζημιών που μεταβιβάστηκαν*».

Στην ίδια απόφαση, το Δικαστήριο αναγνώρισε και τον **κίνδυνο συνυπολογισμού των ζημιών** μία επιχείρηση στην σκέψη 47-48 δηλώνοντας «*Όσον αφορά το δεύτερο δικαιολογητικό*

⁸⁷ ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, Εφημερίδα ΕΕ L 193/1

⁸⁸ Απόφαση της 15^{ης} Μαΐου 1997, Futura Participations and Singer / Administration des contributions (C-250/95, ECR 1997 p. I-2471) ECLI:EU:C:1997:239

⁸⁹ Απόφαση της 13^{ης} Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, ECR 2005 p. I-10837) ECLI:EU:C:2005:763 σκ. 45-46

στοιχείο, το οποίο αφορά τον **κίνδυνο διττής εκπτώσεως των ζημιών**, γίνεται δεκτό ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να εμποδίσουν τον εν λόγω κίνδυνο. Ο κίνδυνος αυτός υπάρχει πράγματι αν η φορολογική απαλλαγή υπέρ ομίλου επεκταθεί στις ζημίες των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή θυγατρικών. Ο κίνδυνος αυτός αποτρέπεται με έναν κανόνα ο οποίος αποκλείει τη φορολογική ελάφρυνση για τις ζημίες αυτές». Ο λόγος αυτός συνήθως εμφανίζεται συνδυαστικά με τον λόγο της ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας⁹⁰. Αυτοί οι τρεις δικαιολογητικοί λόγοι συνδέονται στενά μεταξύ τους και δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν μεμονωμένα.

A2. Απόρριψη δικαιολογητικών λόγων από το ΔΕΕ

Περαιτέρω, το Δικαστήριο δεν έχει κάνει ποτέ δεκτούς λόγους που ανάγονται στη **μείωση των δημοσιονομικών εσόδων των κρατών μελών**. Τα κράτη βεβαίως επιμένουν να τους επικαλούνται και κάθε φορά με διαφορετική ονομασία όπως π.χ. κίνδυνος διάβρωσης φορολογικής βάσης, ανάγκη υποστήριξης εθνικής οικονομίας, συμφέροντα εθνικής οικονομίας, εύρυθμη λειτουργία της εθνικής οικονομίας, λαμβάνοντας πάντα την ίδια απάντηση «*η μείωση των δημοσιονομικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος για να δικαιολογηθεί μέτρο αντίθετο προς θεμελιώδη ελευθερία*»⁹¹. Ομοίως, τα κράτη μέλη συχνά αναφέρονται και στην ανάγκη αποτροπής της μείωσης των φορολογικών εσόδων με το Δικαστήριο να μην τους δέχεται ισχυριζόμενο πως η ανάγκη αυτή δεν καταλέγεται μεταξύ των σκοπών των άρθρων της ΣΛΕΕ ούτε μεταξύ των λόγων γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν ένα περιορισμό⁹².

Παραπάνω αναφέρθηκε ως δικαιολογητικός λόγος που προβάλλεται συχνά από τα κράτη μέλη η ανάγκη εξασφάλισης συνοχής του φορολογικού συστήματος. Ο λόγος αυτός έγινε

⁹⁰ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010, σελ. 85 ο.π.

⁹¹ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010, σελ. 73-74 ο.π.

⁹² Απόφαση της 4^{ης} Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-98/16) ECLI:EU:C:2017:346 σκ. 47

αρχικώς δεκτός στην υπόθεση Bachmann⁹³, έκτοτε όμως σπανίως γίνεται αποδεκτός από το Δικαστήριο. Το ΔΕΕ κάθε φορά που προβάλλεται ο συγκεκριμένος δικαιολογητικός λόγος, πριν την απόρριψη του, εξετάζει παγίως τον άμεσο σύνδεσμο του περιορισμού-φορολογικής επιβάρυνσης με το παρεχόμενο πλεονέκτημα. Πιο συγκεκριμένα αναφέρει «η ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Ωστόσο, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση»⁹⁴.

Ένας ακόμη δικαιολογητικός λόγος ο οποίος δεν γίνεται δεκτός από το Δικαστήριο είναι **η αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων**. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο αναφέρει ότι «η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος ικανή να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζει η Συνθήκη. Όμως επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μία εθνική ρύθμιση (όπως στην προκείμενη περίπτωση) η οποία εμποδίζει με απόλυτο τρόπο τον φορολογούμενο να αποδείξει ότι όντως υποβλήθηκε σε έξοδα για ερευνητικές δραστηριότητες σε άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων»⁹⁵.

A3. Οι δικαιολογητικοί λόγοι που προβάλλονται σχετικά με το άρθρο 21 ΣΛΕΕ

⁹³ Απόφαση της 28^{ης} Ιανουαρίου 1992, Bachmann / Belgian State (C-204/90, ECR 1992 p. I-249) (SVTillägg/00031 FIXII/I-1) ECLI:EU:C:1992:35, σκ. 75 ,ο.π.

⁹⁴ Απόφαση του Δικαστηρίου της 13^{ης} Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, (C-524/04) ECLI:EU:C:2007:161

⁹⁵ Απόφαση του Δικαστηρίου της 8^{ης} Ιουλίου 1999, Baxter and others (C-254/97, ECR 1999 p. I-4809) ECLI:EU:C:1999:368, σκ. 18 επ.

Στην υπόθεση *C-300/15 Kohll, Schlessler*⁹⁶, η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου προέβαλε το επιχείρημα ότι το σύστημα πιστώσεως φόρου που εφαρμόζε δικαιολογούταν από την ανάγκη διατηρήσεως συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος η οποία θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω της χορήγησης πιστώσεως φόρου η οποία αναγνωρίζεται και επιστρέφεται με τρόπο αποτελεσματικό και ισότιμο. Η κυβέρνηση επιχειρηματολόγησε ισχυριζόμενη ότι το σύστημα αυτό είναι το μόνο που μπορεί να εφαρμοστεί αφενός γιατί δεν θα είχε δυσανάλογες επαχθείς συνέπειες για τις διοικητικές αρχές αφού οι εθνικές αρχές διαθέτουν επικαιροποιημένες πληροφορίες για την αποτελεσματική χορήγηση πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους και αφετέρου υφίσταται σύνδεσμος του συστήματος εισπράξεως φόρου και της πιστώσεως φόρου. Το Δικαστήριο **απέρριψε** τον προβαλλόμενο δικαιολογητικό λόγο με το σκεπτικό ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα τα οποία παρέχουν στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εξακριβώσουν εάν υπήρξαν εισοδήματα από συντάξεις προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος καθώς και τη φύση των εισοδημάτων. Περαιτέρω, τόνισε ότι οι δυσχέρειες πρακτικής φύσεως δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν μία προσβολή θεμελιώδους ελευθερίας. Τέλος, τόνισε ότι η ανάγκη συνοχής φορολογικού συστήματος απαιτεί την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και αντισταθμίσεως του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της ρυθμίσεως ενώ, εν προκειμένω, η Λουξεμβουργιανή κυβέρνηση παραλείπει να επικαλεστεί και να αποδείξει τον άμεσο σύνδεσμο πιστώσεως φόρου και φορολογικής επιβάρυνσης.

Στην υπόθεση *Turpeinen (C-520/04)*, προβλήθηκε το επιχείρημα της «**αποτελεσματικής εισπράξης του φόρου**» ο οποίος και απερρίφθη αφού όπως έκρινε το Δικαστήριο οι δυσχέρειες εισπράξεως του οριστικού φόρου από τους φορολογούμενους μη κατοίκους ημεδαπής, «*βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική εισπράξη του φόρου*» (σκ.35). Περαιτέρω, στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο αναφέρθηκε σε δύο οδηγίες την 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων όπου τα κράτη μέλη μπορούν να ανταλλάσσουν στοιχεία

⁹⁶ Απόφαση του Δικαστηρίου της 26^{ης} Μαΐου 2016, Kohll and Kohll-Schlessler (C-300/15) ECLI:EU:C:2016:361 ο.π.

προκειμένου να εκτιμήσουν το ποσό φόρου εισοδήματος που οφείλει ένας φορολογούμενος, καθώς και στην 2001/44/EK του Συμβουλίου περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα , υποδεικνύοντας τη **δυνατότητα συνεργασίας των κρατών μελών** προκειμένου να επιτευχθεί η αποτελεσματική είσπραξη φόρου.

Χαρακτηριστική είναι η απόφαση του Δικαστηρίου στην **Υπόθεση C-503/14**⁹⁷ σχετικά με τις αιτιάσεις της Πορτογαλικής Δημοκρατίας η οποία προέβλεψε ένα μέτρο που αφορούσε την άρση αναβολής φορολόγησης υπεραξίας που προέκυπτε από προγενέστερη ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων λόγω μεταφοράς κατοικίας του φορολογουμένου εκτός Πορτογαλίας. Η Πορτογαλία θεωρούσε πως το εν λόγω μέτρο δεν ήταν αντίθετο προς τα άρθρα 21,45,49 ΣΛΕΕ και προέβαλε μία σειρά από δικαιολογητικούς λόγους όπως η διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας άμεσα συνδεδεμένη με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, τονίζοντας πως αν δεν φορολογεί την υπεραξία θα υπονομευθεί η φορολογική της αρμοδιότητα ως προς τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός της), η συνοχή του φορολογικού συστήματος όπου αναφέρθηκε στον άμεσο σύνδεσμο φορολογικού πλεονεκτήματος-φορολογικής επιβαρύνσεως, η ανάγκη διασφάλισης αποτελεσματικότητας φορολογικών ελέγχων και καταπολέμησης φοροδιαφυγής- φοροαποφυγής.

Το Δικαστήριο εξετάζοντας όλους τους προβληθέντες εκ μέρους της Πορτογαλίας λόγους, διατύπωσε αρχικώς την πάγια θέση του πως αποτελούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ευνοϊκή την άσκηση της. Στη συνέχεια επεσήμανε πως για να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος πρέπει να είναι κατάλληλος να διασφαλίζει την επίτευξη του σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και ο σκοπός γενικού συμφέροντος να αποδεικνύεται από τις αρμόδιες αρχές.

Ως προς την ανάγκη διασφάλισης ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, το Δικαστήριο επενθύμισε ότι αποτελεί θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το ίδιο και ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να καθορίζουν τα κριτήρια κατανομής της

⁹⁷ Απόφαση της 21^{ης} Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-503/14) ECLI:EU:C:2016:979

φορολογικής τους εξουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή φορολογία. Όμως θεώρησε πως το επίδικο εθνικό μέτρο βαίνει πέραν του αναγκαίου προς επίτευξη σκοπού διαφυλάξεως κατανομής φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και τον απέρριψε.

Ως προς τον δεύτερο δικαιολογητικό λόγο που προβλήθηκε, την ανάγκη διασφάλισης συνοχής εθνικού φορολογικού συστήματος, το Δικαστήριο απαίτησε την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση. Η Πορτογαλία δεν απέδειξε αυτό τον άμεσο σύνδεσμο με αποτέλεσμα να απορριφθεί και αυτό το επιχείρημα.

Περαιτέρω, σε υπόθεση με παρόμοιο αντικείμενο, **Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-269/09)**⁹⁸ εξετάστηκε εάν μία εθνική νομοθεσία, περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, βάσει της οποίας οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή υποχρεούνται να περιλάβουν το σύνολο του μη φορολογηθέντος εισοδήματος στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, αποτελεί περιορισμό των ελευθεριών κυκλοφορίας των προσώπων κατά τα τότε άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ. Εν προκειμένω, η Ισπανία αναφέρθηκε ξανά στους δικαιολογητικούς λόγους της αποτελεσματικής είσπραξης των φορολογικών οφειλών, της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και της ανάγκης να διασφαλισθεί η συνοχή του φορολογικού συστήματος. Ως προς τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι υφιστάμενοι μηχανισμοί συνεργασίας μεταξύ των αρχών των κρατών μελών είναι επαρκείς για να καθίσταται δυνατή η εκ μέρους του κράτους μέλους καταγωγής είσπραξη της φορολογικής οφειλής σε άλλο κράτος μέλος και ότι, καθόσον η φορολογική οφειλή βεβαιώνεται οριστικά κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, η αναγκαία συνδρομή του κράτους μέλους υποδοχής θα αφορά αποκλειστικώς την είσπραξη αυτής της οφειλής και όχι την οριστική βεβαίωση του ποσού του φόρου. Διαπιστώνεται επίσης, ότι οι μηχανισμοί συνεργασίας ενδέχεται να μη λειτουργούν πάντοτε στην πράξη ικανοποιητικά και απρόσκοπτα. Ωστόσο, τα κράτη μέλη δεν

⁹⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 2012, C-269/09, Επιτροπή κατά Ισπανίας ECLI:EU:C:2012:439

μπορούν να θεωρήσουν ότι οι δυσχέρειες που διαπιστώνονται ενδεχομένως κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή οι πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών τους δικαιολογούν τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

Περαιτέρω, ως προς τον δεύτερο δικαιολογητικό λόγο (διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών) το Δικαστήριο έκρινε πως ελλείπει μέτρων ενοποίησης ή εναρμονίσεως εκ μέρους της Ένωσης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικά ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία. Η δικαιολογία αυτή μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, μεταξύ άλλων, το επίμαχο καθεστώς **σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να θέσουν εν αμφιβόλω το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά του όσον αφορά δραστηριότητες εντός της επικράτειάς του**. Θεώρησε αφενός πως η Ισπανία δεν στερείται, εξαιτίας της μεταφοράς της κατοικίας φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, της εξουσίας του να ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά του όσον αφορά δραστηριότητες που ήδη ασκήθηκαν στην επικράτειά του και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να παραιτηθεί του δικαιώματός του να βεβαιώσει το ποσό του αναλογούντος φόρου και αφετέρου πως όφειλε να αποδείξει ότι υφίσταται πρόβλημα διπλής φορολογίας ή περίπτωση κατά την οποία οι οικείοι φορολογούμενοι αποφεύγουν εντελώς τη φορολόγηση, στοιχείο που θα δικαιολογούσε την εφαρμογή μέτρου όπως το επίμαχο, με σκοπό να διασφαλισθεί η ισόρροπη κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως.

Ως προς την διατήρηση συνοχής του φορολογικού συστήματος, το Δικαστήριο απαίτησε την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου φορολογικού πλεονεκτήματος-επιβάρυνσης.

A4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συνεπώς, είναι φανερό πως το Δικαστήριο κάνει πολύ δύσκολα δεκτούς τους δικαιολογητικούς λόγους που προβάλλουν τα κράτη μέλη όταν έχουν θεσπίσει κάποιο εθνικό

περιοριστικό μέτρο και ζητά από μέρους των κρατών μελών την τεκμηριωμένη απόδειξη της αναγκαιότητας και της καταλληλότητας τους με βάση την αρχή της αναλογικότητας. Ο λόγος είναι προφανής, αφού εάν αποδεχόταν έτσι εύκολα τους δικαιολογητικούς λόγους που προβάλλονται από τα κράτη μέλη, αυτό θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση των Συνθηκών. Τα κράτη μέλη θα επικαλούνταν σε κάθε περίπτωση τους δικαιολογητικούς λόγους γενικού συμφέροντος που έκριναν ότι αρμόζουν στην περίπτωση τους, και έτσι θα ελάμβαναν περιοριστικά μέτρα χωρίς να ενδιαφέρονται για την τήρηση και προάσπιση του ενωσιακού δικαίου. Τέλος, αξίζει να αναφερθεί ότι το Δικαστήριο εξετάζοντας τις λοιπές θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες, όπως την ελευθερία εγκαταστάσεως και κυκλοφορίας εργαζομένων, κίνησης κεφαλαίων, αναφέρεται παγίως στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ και στην αντίστοιχη εφαρμογή του σε κάθε αναφορά δικαιολογητικού λόγου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

B. ΣΥΝΥΠΑΡΞΗ - ΣΥΓΚΡΟΥΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΙΑΡΧΙΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ

Όπως έχει αναφερθεί ανωτέρω, η φορολογική κυριαρχία αποτελεί κυριαρχικό δικαίωμα των κρατών μελών, τα οποία έχουν παραχωρήσει ελάχιστες αρμοδιότητες στην Ένωση ως προς αυτόν το τομέα. Η δε κυριαρχία των κρατών μελών είναι πολύ πιο εμφανής στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Τα κράτη μέλη ακολουθούν μια συγκεκριμένη, δική τους φορολογική πολιτική, άλλοτε παραβλέποντας την φορολογική πολιτική των άλλων κρατών μελών και άλλοτε προσπαθώντας να πετύχουν την συνύπαρξή τους. Η συνύπαρξη όμως αυτή, οδηγεί, πολλές φορές, σε φαινόμενα διπλής φορολόγησης των φυσικών ή νομικών προσώπων που ασκούν τις οικονομικές ελευθερίες. Η ύπαρξη αυτών των φαινομένων οφείλεται κατά κύριο λόγο, στην έλλειψη εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας και δη της άμεσης φορολογίας, και στην παρακράτηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών. Σημειωτέον πως τα κράτη μέλη δεν μπορούν να υποχρεωθούν να λαμβάνουν υπόψη τους τις εθνικές επιλογές των άλλων κρατών όταν διαμορφώνουν το δικό τους φορολογικό σύστημα. Αυτό είναι σαφώς θέμα επιλογής, και όχι θέμα υποχρέωσης.

Η διπλή φορολογία αποτελούσε ένα από τα σοβαρότερα διαχρονικά προβλήματα του διεθνούς φορολογικού δικαίου, ειδικότερα δε στις μέρες μας, που οι αποστάσεις έχουν εκμηδενιστεί και οι διασυνοριακές οικονομικές συναλλαγές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της καθημερινότητας μας. Η διπλή φορολογία απορρέει ευθέως από την φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και την απεριόριστη τους ελευθερία στον τομέα αυτό. Τα κράτη μέλη βέβαια, είναι ανεξάρτητα στην οργάνωση της φορολογικής τους κυριαρχίας. Δεν επηρεάζονται ούτε εξαρτώνται από τα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, αλλά οργανώνουν το εθνικό τους φορολογικό σύστημα όπως τα ίδια επιθυμούν. Αυτό σημαίνει ότι μπορούν να φορολογούν οιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ των συμβαλλομένων, οποιασδήποτε ιθαγένειας, περιοριζομένων βέβαια, από τους κανόνες φορολογικού δικαίου, βάσει των οποίων το κράτος μπορεί να φορολογεί μία συναλλαγή εφόσον συνδέεται με δεσμούς εδαφικότητας προς τα πρόσωπα ή προς την ίδια τη συναλλαγή⁹⁹. Δύο είναι οι βασικότεροι σύνδεσμοι, αυτός της κατοικίας του φορολογουμένου και αυτός της πηγής φορολογητέου εισοδήματος, με αποτέλεσμα το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο να εκτίθεται στο ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης του από το κράτος στο οποίο κατοικεί ή εδράζεται (σε περίπτωση νομικού προσώπου) και στο κράτος πηγής εισοδήματος. Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας αποτελεί επομένως, ένα σύγχρονο πρόβλημα το οποίο και επηρεάζει δυσμενών τόσο τη λειτουργία και την οικονομική ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, όσο και την απεριόριστη άσκηση των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών που προβλέπονται από την ΣΛΕΕ. Από ορισμένους μάλιστα η διπλή φορολογία ορίζεται ως αποτέλεσμα της σύμπτωσης των φορολογικών κυριαρχιών των κρατών μελών, της από κοινού άσκησης των κυριαρχιών τους¹⁰⁰.

Σημειωτέον πως η επιβολή διπλής φορολογίας δεν απαγορεύεται ρητά, καθόσον είναι απόρροια της φορολογικής κυριαρχίας. Όπως μνημονεύει το Δικαστήριο στην υπόθεση **C-157/10**¹⁰¹, «τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την **παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν απαγορευόμενους από τη**

⁹⁹ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010 σελ. 112

¹⁰⁰ Βλ. *Σταυρούλα Μαρουσάκη*, «Οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και το ευρωπαϊκό δίκαιο», ΧρΙΔ Ε/2005, σελ. 660 επ.

¹⁰¹ Απόφαση της 8^{ης} Δεκεμβρίου 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, ECR 2011 p. I-13023) ECLI:EU:C:2011:813 σκ. 38

Συνθήκη ΕΚ περιορισμούς, κατά το μέτρο που η άσκηση αυτή δεν συνεπάγεται διακρίσεις στις ελευθερίες κυκλοφορίας [...] τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το δικό τους φορολογικό σύστημα στα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία [...], κατά μείζονα λόγο δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν τη φορολογική τους νομοθεσία ώστε να παρέχουν τη δυνατότητα σε έναν υποκείμενο στον φόρο να τύχει φορολογικού πλεονεκτήματος χορηγούμενου από άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο της άσκησης των φορολογικών του αρμοδιοτήτων, υπό τον όρο ασφαλώς ότι η νομοθεσία αυτή δεν εισάγει διακρίσεις». Επομένως, το Δικαστήριο και πάλι αναδεικνύει και επιβεβαιώνει την φορολογική αυτονομία των κρατών μελών.

Περαιτέρω, τόσο το Δικαστήριο όσο και οι Γενικοί Εισαγγελείς, επισημαίνουν κάθε φορά την ανάγκη να εξαλειφθούν τα φαινόμενα διπλής φορολόγησης. Πιο συγκεκριμένα, ο Γενικός Εισαγγελέας στην υπόθεση D¹⁰² επεσήμανε ότι «τα κράτη μέλη μπορούν **ελεύθερα** να ασκούν τη φορολογική κυριαρχική εξουσία τους, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τηρούν το κοινοτικό δίκαιο, **τόσο ενεργώντας ατομικώς όσο και σε συνεννόηση με άλλους**. Η πρόσκληση που έχει γίνει με την προπαρατεθείσα διάταξη της Συνθήκης¹⁰³ δεν οδηγεί σε αποτέλεσμα αντίθετο προς το επιδιωκόμενο, δηλαδή την εγκαθίδρυση μιας ενιαίας αγοράς μέσω της εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών περί κυκλοφορίας, διότι το γεγονός ότι μια φορολογητέα πράξη μπορεί να πληγεί δύο φορές συνιστά το σοβαρότερο εμπόδιο στη διέλευση από τα υποκείμενα δικαίου και τα κεφάλαια τους των εσωτερικών συνόρων¹⁰⁴».

B.1. Φαινόμενα διπλής φορολογίας.

Η διπλή φορολογία υφίσταται σε δύο μορφές: τη νομική και την οικονομική. Ως προς την **διπλή νομική φορολογία**, αυτή προκύπτει όταν τα δύο ή και περισσότερα κράτη μέλη επιβάλλουν σε έναν φορολογούμενο φόρους για το ίδιο εισόδημα και για την ίδια χρονική περίοδο, για παράδειγμα μπορεί να συμβεί όταν κάποια κράτη φορολογούν το παγκόσμιο

¹⁰² Απόφαση της 5^{ης} Ιουλίου 2005, D. (C-376/03, ECR 2005 p. I-5821) ECLI:EU:C:2005:424

¹⁰³ ενν. το άρθρο 293 ΣΕΚ το οποίο καταργήθηκε

¹⁰⁴ Πρόταση γενικού Εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer D. της 26^{ης} Οκτωβρίου 2004, επί της υπόθεσης D. (C-376/03) , ECLI:EU:C:2004:663

εισόδημα των πολιτών τους, ακόμη και όταν αυτοί είναι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους.

Ως προς τον όρο της *διπλής οικονομικής φορολογίας*, περιγράφει μία κατάσταση κατά την οποία η ίδια οικονομική συναλλαγή ή το περιουσιακό στοιχείο φορολογείται σε δύο ή και περισσότερα κράτη για το ίδιο χρονικό διάστημα αλλά για διαφορετικούς φορολογουμένους. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί όταν η εθνική φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους καταλογίζει ένα περιουσιακό στοιχείο στον ιδιοκτήτη του, αλλά το εθνικό φορολογικό δίκαιο του άλλου κράτους μέλους το καταλογίζει στο πρόσωπο που το έχει στην κατοχή του.

B.1.1 Μέτρα κρατών μελών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης

Οι συμβάσεις διπλής φορολογίας πηγάζουν από το διεθνές φορολογικό δίκαιο. Λόγω της διαρκούς οικονομικής συνεργασίας των κρατών μελών στις μέρες μας, το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης έχει καταστεί έντονο, καθώς κάθε κράτος μέλος προτιμά να φορολογεί τόσο τους κατοίκους της ως προς όλα ανεξαιρέτως τα εισοδήματα τους εντός και εκτός της επικράτειας του, αλλά και τους μη κατοίκους του για εισοδήματα που αποκτούν εντός της επικράτειας τους, με αποτέλεσμα σε πολλές περιπτώσεις ο φορολογούμενος πολίτης να αποθαρρύνεται από την άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του.

Για τους λόγους αυτούς, τα κράτη μέλη προβαίνουν στη θέσπιση μέτρων, άλλοτε επιτυχώς και άλλοτε δίχως επιτυχία, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση π.χ. *συστήματα απαλλαγών, εκπτώσεων φόρου, μερικής ή πλήρους φορολόγησης, συμψηφισμού*. Τα μέτρα δε αυτά, στηρίζονται στην αρχή της μη διάκρισης και της όμοιας μεταχείρισης παρεμφερών καταστάσεων και ανόμοιας μεταχείρισης μη παρεμφερών καταστάσεων, όπως έχει διαμορφωθεί παγίως από το Δικαστήριο. Επιπλέον, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη μπορούν να είναι μονομερή. Για παράδειγμα, το κράτος στο οποίο κατοικεί ο φορολογούμενος να επιτρέπει την πίστωση του φόρου που επιβάλλεται στο κράτος πηγής (εισοδήματος), δηλαδή ο καταβαλλόμενος φόρος εισοδήματος να μειώνεται από το κράτος κατοικίας, κατά το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στο κράτος πηγής.

Όμως, συχνά τα κράτη μέλη προτιμούν να συνάψουν μεταξύ τους συμβάσεις για την αποφυγή φαινομένων διπλής φορολόγησης, προσπαθώντας έτσι να επιμεριστεί η φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών μελών. Με την υπογραφή των συμβάσεων αυτών επιτυγχάνουν ταυτοχρόνως δύο σκοπούς: αφενός αποτρέπουν την επιβολή της διπλής φορολόγησης, αφετέρου παρέχουν κίνητρα στους πολίτες προκειμένου να ασκήσουν τα θεμελιώδη δικαιώματά τους. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει το Δικαστήριο στην απόφαση του επί της υπόθεσης **C-67/08**, «*συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας αποσκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυνση των αρνητικών επιπτώσεων που έχει για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων*»¹⁰⁵. Τέλος, με τις συμβάσεις αυτές τα κράτη μέλη, προσπαθούν να καταπολεμήσουν φαινόμενα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

B.1.2. Διεθνείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΔΣΑΔΦ)

Τα κράτη μέλη βασιζόμενα στα «υποδείγματα» συμβάσεων που διαμορφώθηκαν από τους διεθνούς οργανισμούς, όπως ΟΟΣΑ και ΟΗΕ, υπογράφουν μεταξύ τους συμβάσεις για να ρυθμίσουν και να καταλείμουν μεταξύ τους το εύρος φορολογικής τους αρμοδιότητας σε καταστάσεις διεπόμενες από στοιχεία διασυννοριακότητας. Με τις συμβάσεις αυτές τα κράτη μέλη αποφασίζουν να «αυτοπεριοριστούν» ήτοι να περιορίσουν ως ένα βαθμό την φορολογική τους κυριαρχία.

Παλαιότερα, στη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα υπήρχε το άρθρο 293, βάσει του οποίου «*Τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους [...] την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας*». Το εν λόγω άρθρο, που καταργήθηκε με την ΣΛΕΕ, απέδιδε το πνεύμα της Ένωσης και των κρατών μελών να εξαλειφθούν φαινόμενα διπλής φορολογίας και αποτέλεσε αντικείμενων προβλημάτων από την θεωρία, καθόσον γεννούνταν ζητήματα σχετικά με το άμεσο αποτέλεσμα του, τις υποχρεώσεις που δημιουργεί στα κράτη μέλη καθώς και τη νομική

¹⁰⁵ Απόφαση της 12^{ης} Φεβρουαρίου 2009, Block (C-67/08, ECR 2009 p. I-883) ECLI:EU:C:2009:92 σκ. 29 επ.

φύση των συμβάσεων που έχουν ως νομική βάση το άρθρο αυτό¹⁰⁶. Το ΔΕΕ έδωσε τις λύσεις, απαντώντας πως το άρθρο 293 ΣΕΚ δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, δεν υποχρεούνται να εξαλείψουν την διπλή φορολογία αλλά να διαπραγματευθούν για την υπογραφή τέτοιων συμβάσεων και τέλος πως το άρθρο αυτό δεν εισάγει νέους κανόνες στο ενωσιακό δίκαιο.

B.1.2.1 Ζητήματα υπεροχής

Ένα διαχρονικό πρόβλημα που έχει τεθεί τι θα συμβεί στην περίπτωση που μια ΔΣΑΦΔ είναι ασύμβατη με τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου και δη τις θεμελιώδεις ελευθερίες; Το ζήτημα αυτό έχει λυθεί βάσει της αρχής της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, με αποτέλεσμα οι ΔΣΑΔΦ να παραμένουν ανεφάρμοστες. Η υποχρέωση ενωσιακής πίστης των κρατών είναι αυτή που υπερέχει. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαλλαγούν των ενωσιακών τους υποχρεώσεων λόγω σύναψης μιας ΔΣΑΔΦ.

B.1.3. Στάση Δικαστηρίου

Το Δικαστήριο συχνά επικρίνει τους περιορισμούς που τίθενται με τις φορολογικές διμερείς συμβάσεις. Πιο συγκεκριμένα, αναγνώρισε πως ελλείπει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης με σκοπό την εξάλειψη των περιπτώσεων διπλής φορολογίας τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα τους να ορίζουν συμβατικούς, διαθέτουν κάποια **αυτονομία στον φορολογικό τομέα**. Ειδικότερα, κρίνει παγίως πως «**η κατανομή αυτή της φορολογικής αρμοδιότητας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας που διασφαλίζει η Συνθήκη ΛΕΕ [...] Συγκεκριμένα, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο στο πλαίσιο διμερών**

¹⁰⁶ Βλ. *Μαλαματάρης Χρ.*, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2010 σελ. 152

συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης»¹⁰⁷.

Επομένως, το ΔΕΕ τονίζει πως ναι μεν τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της παρουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, όμως τα κράτη μέλη δεν πρέπει να αποθαρρύνουν τους πολίτες από την άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας και δεν πρέπει στο πλαίσιο αυτής της συμβατικής αντιμετώπισης του φαινομένου, να λαμβάνουν τέτοια αποτρεπτικά μέτρα. Τα κράτη μέλη είναι μεν ελεύθερα να καθορίσουν διάφορους παράγοντες συνδέσεως για να καταναείμουν μεταξύ τους τις αρμοδιότητες επιβολής φόρων αλλά δεσμεύονται από τους κανόνες ενωσιακού δικαίου, οφείλουν να συμμορφώνονται προς αυτούς και να κινούνται πάντα εντός των ορίων και των σκοπών των Συνθηκών. Εν κατακλείδι, είναι προφανές πως το Δικαστήριο προσπαθεί να διατηρήσει τις ισορροπίες μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών και της ελεύθερης και ανεμπόδιστης άσκησης των θεμελιωδών ελευθεριών.

B.2 Η διπλή φορολογία σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία

Συνέπεια όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, της διπλής φορολόγησης, συνιστά η παρεμπόδιση άσκησης των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών, η αποθάρρυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών, η δυσχέραση στην ανταλλαγή αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων.

Το Δικαστήριο αναφέρει πολύ συχνά την έλλειψη εναρμόνισης στον τομέα της φορολόγησης, προσπαθώντας εν μέρει να δικαιολογήσει την ύπαρξη των φαινομένων διπλής φορολογίας. Χαρακτηριστικά αναφέρει πως «*το κοινοτικό δίκαιο, κατά το παρόν στάδιο της εξέλιξής του [...], δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. [...] δεν έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, κανένα μέτρο ενοποίησης ή εναρμόνισης με σκοπό την εξάλειψη των περιπτώσεων διπλής φορολογίας*

¹⁰⁷ Απόφαση της 28^{ης} Φεβρουαρίου 2013, Beker (C-168/11) ECLI:EU:C:2013:117, σκ. 33-34

[...] Κατά συνέπεια, κατά το παρόν στάδιο της εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, τα κράτη μέλη, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν το κοινοτικό δίκαιο, διαθέτουν κάποια αυτονομία στον φορολογικό τομέα και, επομένως, **δεν έχουν την υποχρέωση να προσαρμόζουν το φορολογικό τους σύστημα στα διάφορα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, ώστε, μεταξύ άλλων, να αποφεύγεται η διπλή φορολογία που θα οφειλόταν στην παράλληλη άσκηση από τα κράτη αυτά των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους**¹⁰⁸.

Έχει πολλάκις επισημανθεί από το Δικαστήριο πως η επιβολή επιβαρύνσεων από περισσότερα κράτη μέλη στο ίδιο φορολογητέο εισόδημα, δημιουργεί στρεβλώσεις στην αγορά αφού καθιστά πιο ευνοϊκή την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στο εσωτερικό των εθνικών αγορών, αντί της επέκτασης και σε άλλα κράτη μέλη¹⁰⁹.

Περαιτέρω, κινούμενο μέσα στα όρια της αρχής της μη διάκρισης, το Δικαστήριο τονίζει πως τα κράτη μέλη δεν πρέπει να επιβάλλουν διακρίσεις αντίθετες με τους ενωσιακούς κανόνες και πρέπει να επεκτείνουν τα εσωτερικά μέτρα τα σχετιζόμενα με την διπλή φορολόγηση σε καταστάσεις που τις διέπουν στοιχεία διασυνοριακότητας.

Στην υπόθεση *De Groot (C-385/00)*¹¹⁰ το Δικαστήριο έκρινε ότι «οι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ή τα εθνικά φορολογικά συστήματα που έχουν ως αποτέλεσμα να εξαλειφθεί ή να ελαφρυνθεί η διπλή φορολογία πρέπει να εξασφαλίζουν στους φορολογούμενους των σχετικών κρατών ότι **θα λαμβάνεται δεόντως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση με όποιον τρόπο και αν τα σχετικά κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή**, καθόσον διαφορετικά θα υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί ανισότητα μεταχειρίσεως **ασύμβατη με τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων διατάξεις της Συνθήκης**, ανισότητα η οποία ουδόλως θα απορρέει από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών». Έτσι ο φορολογούμενος που είχε εργαστεί και σε άλλα κράτη μέλη υπέκειτο βάσει ΔΣΑΔΦ σε δυσμενέστερη μεταχείριση απ' ότι αν είχε εργαστεί μόνο στο κράτος κατοικίας του.

¹⁰⁸ Απόφαση της 12^{ης} Φεβρουαρίου 2009, Block (C-67/08, ECR 2009 p. I-883) ECLI:EU:C:2009:92 σκ. 30-31, ο.π.

¹⁰⁹ Απόφαση της 19^{ης} Ιανουαρίου 2006, Bouanich (C-265/04, ECR 2006 p. I-923) ECLI:EU:C:2006:51 σκ. 49-50

¹¹⁰ Απόφαση της 12^{ης} Δεκεμβρίου 2002, de Groot (C-385/00, ECR 2002 p. I-11819) ECLI:EU:C:2002:750 σκ. 101-102

Τέλος, το Δικαστήριο δυσκολεύεται, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του , να αποφανθεί ποιου κράτους θα επικρατήσει και σε ποιο βαθμό η φορολογική του κυριαρχία. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει στην *υπόθεση Ruffler (C-544/09)* ¹¹¹ «τα κράτη μέλη δεν έχουν την ευχέρεια να προσδιορίζουν σε ποια έκταση τυγχάνει εφαρμογής η δική τους νομοθεσία ή η νομοθεσία άλλου κράτους μέλους, καθόσον υποχρεούνται να τηρούν τις διατάξεις του ισχύοντος κοινοτικού δικαίου, δεν επιτρέπεται σε κράτος μέλος να επιδιώκει, στην πραγματικότητα, μέσω φορολογικών μέτρων, να αντισταθμίσει τη μη υπαγωγή και τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στο σύστημά του κοινωνικής ασφάλισης».

Επομένως, είναι προφανές πως το Δικαστήριο αφενός είναι υποχρεωμένο να σέβεται την φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και αφετέρου πρέπει να έχει ένα ρόλο «διαιτητή» όταν αποφαινεται περί εθνικών αντικρουόμενων φορολογικών μέτρων. Πάντα όμως κινείται τηρώντας τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου και το πνεύμα του

ΕΠΙΛΟΓΟΣ-ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί ένα περίπλοκο σύστημα που βρίσκεται σε αλληλεπίδραση με τα κράτη μέλη που την απαρτίζουν. Σέβεται απόλυτα τις εθνικές αρχές και τους εθνικούς νόμους των κρατών μελών και απαιτεί από αυτά τον αντίστοιχο σεβασμό. Τα κράτη από τη μεριά τους, ως μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης οφείλουν να σέβονται και να τηρούν τις γενικές αρχές και τους κανόνες που απορρέουν από τον ενωσιακό δίκαιο και να το προασπίζουν με κάθε εφικτό μέσο. Σε αυτή τη δομή αλληλεπίδρασης και άρρηκτης σύνδεσης είναι βασισμένη όλη η λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η αρχή της υπεροχής, δεσπόζουσα στο ενωσιακό δίκαιο, αποτελεί και θεμελιώδη αρχή για την λειτουργία αυτής της αλληλεπίδρασης και τα κράτη μέλη, οφείλουν όταν προβούν στη θέσπιση ενός εθνικού κανόνα δικαίου, να την τηρούν με απόλυτο σεβασμό.

Προκειμένου λοιπόν να επιτευχθούν οι στόχοι που περιλαμβάνονται στο Προοίμιο των Συνθηκών, η Ένωση προέβλεψε τη λειτουργία μίας εσωτερικής «κοινής» αγοράς και σταδιακά

¹¹¹ Απόφαση της 23^{ης} Απριλίου 2009, Ruffler (C-544/07, ECR 2009 p. I-3389) ECLI:EU:C:2009:258

άρχισαν να γίνονται προσπάθειες προοδευτικής προσέγγισης των νομοθεσιών των κρατών μελών. Σε αυτήν την εσωτερική αγορά στόχος είναι τόσο η επικράτηση συνθηκών υγιούς και ανόθευτου ανταγωνισμού όσο και η ακώλυτη άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών των πολιτών. Η εσωτερική αγορά αποτελεί έναν χώρο χωρίς εσωτερικά εμπόδια στον οποίο επιτυγχάνεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών, των κεφαλαίων και των πολιτών. Όλα τα εμπόδια που τίθενται από τα κράτη μέλη, μέσω των εθνικών τους νομοθεσιών, στην απεριόριστη άσκηση των ανωτέρω ελευθεριών πρέπει να αρθούν. Η προσέγγιση (συντονισμός) των νομοθεσιών και της οικονομικής πολιτικής των κρατών μελών, έγινε σταδιακά με «χειρουργικές» εκ μέρους της Ένωσης προσπάθειες εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών. Μία πρώτη προσπάθεια άρσης των εμποδίων έγινε με την κατάργηση των δασμολογικών φραγμών και την απελευθέρωση του εμπορίου εντός της Ένωσης από ποσοτικούς περιορισμούς.

Όπως αναφέρθηκε στην παρούσα, λίγοι είναι οι τομείς όπου τα κράτη μέλη έχουν διατηρήσει στο ακέραιο την αποκλειστική τους αρμοδιότητα. Ένας από αυτούς, είναι και ο τομέας της φορολογίας. Η κατανομή αυτής της αρμοδιότητας μεταξύ Ένωσης και κρατών μελών δικαιολογείται απολύτως, καθόσον ο τομέας της επιβολής φόρων, αναγνωρίζεται ως «σκληρός πυρήνας» των κρατών μελών, αφού μέσω αυτού είναι δυνατή η επίτευξη των δημοσιονομικών εσόδων του κάθε κράτους μέλους. Για τον λόγο αυτό, τα κράτη μέλη, παραμένουν, τουλάχιστον ακόμα και σήμερα, **«φορολογικά κυρίαρχα»**, προσπαθώντας διακαώς να μην απωλέσουν και αυτήν την αρμοδιότητά τους. Όμως, η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής, αποτελεί τροχοπέδη στην επίτευξη της εσωτερικής αγοράς, καθώς η συνεχής ύπαρξη φορολογικών εμποδίων απορρεόντων από τις εθνικές νομοθεσίες, οδηγεί αναγκαστικά στην απομάκρυνση από τον στόχο της οικονομικής ολοκλήρωσης. Βέβαια στις Συνθήκες, στους στόχους της Ένωσης, δεν αναφέρεται ρητά η υποχρέωση εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων, γεγονός που αποτελεί αδιαμφισβήτητο δείγμα σεβασμού της Ένωσης στην φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Αν και μια τέτοια προσπάθεια εναρμόνισης θα συνιστούσε ένα σημαντικό βήμα προς την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση, είναι βέβαιο ότι η πλήρης ενοποίηση των φορολογικών συστημάτων δεν είναι δυνατή, τουλάχιστον έως και σήμερα, καθόσον τα κράτη μέλη αρνούνται πεισματικά, ίσως και δικαιολογημένα, να παραιτηθούν από τον πιο βασικότερο μηχανισμό άσκησης της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής τους.

Όπως έχει αναφερθεί εκτενώς και ανωτέρω, τα κράτη μέλη παραμένουν κατά κύριο λόγο κυρίαρχα στον τομέα της άμεσης φορολόγησης, αφού ακόμα έχουν την δυνατότητα να επιβάλουν φόρους, καθορίζοντας την φορολογική βάση και τους φορολογικούς συντελεστές, σε φυσικά ή και νομικά πρόσωπα, όπως αυτά κρίνουν κάθε φορά. Στον τομέα όμως της έμμεσης φορολογίας, με το πέρασμα των χρόνων, έχουν σταδιακά απωλέσει αυτήν την κυριαρχία, κυρίως μέσω των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις οποίες επιδιώκεται η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων. Η εναρμόνιση αυτή έχει επιτευχθεί κατά κύριο λόγο με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Όμως οι ειδικοί αυτοί φόροι αφορούσαν την κυκλοφορία εμπορευμάτων και μέχρι σήμερα έχουν συμβάλει καθοριστικά στην επίτευξη των οικονομικών στόχων της Ένωσης. Αντιθέτως, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τα κράτη μέλη μάχονται να μην παραδώσουν την «σκυτάλη» της αρμοδιότητας τους στην Ένωση. Η πραγματική αιτία της έλλειψης εναρμόνισης στον τομέα αυτό, πηγάζει από τον φόβο των κρατών να επιτρέψουν στην Ένωση να νομοθετήσει, γιατί δεν θέλουν να απωλέσουν τα κυριαρχικά τους δικαιώματα. Αυτό βέβαια αποτελεί και σημαντικό εμπόδιο στην επίτευξη της επιθυμητής οικονομικής ολοκλήρωσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η νομολογία όμως του Δικαστηρίου, συνεχίζει να ασκεί έλεγχο στις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες αλλά και στο περιεχόμενο των διεθνών συμβάσεων που συνάπτουν τα κράτη μέλη είτε μεταξύ τους είτε με τρίτα κράτη.

Περαιτέρω, τα κράτη αν και φορολογικά κυρίαρχα, ως μέλη μίας «κοινότητας», της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οφείλουν να δρουν αποβλέποντας στην επίτευξη των στόχων δημιουργίας της. Ένας εκ των στόχων της είναι και η ελεύθερη κυκλοφορία και διαμονή των πολιτών εντός της επικράτειας της. Το άρθρο 21 ΣΛΕΕ αποτελεί θεμελιώδες δικαίωμα των πολιτών με δυνατότητα άμεσης επίκλησης του στα δικαστήρια, το οποίο πρέπει να είναι απολύτως σεβαστό από τα κράτη μέλη και καθένα από αυτά οφείλει να αποβλέπει στην ακώλυτη άσκηση του από τους πολίτες. Όλα τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες, έχουν άμεση εφαρμογή στην εσωτερική αγορά και απαγορεύεται ρητά κάθε παραβίαση τους από τα κράτη μέλη. Σε περίπτωση δε αμφιβολίας των κρατών για τη λήψη ενός εθνικού νομοθετικού μέτρου, οφείλουν να αποστέλλουν προς το Δικαστήριο, προδικαστικό ερώτημα, προκειμένου να αρθεί πάσα αμφιβολία περί συμφωνίας προς το ενωσιακό δίκαιο. Επιπροσθέτως, τα κράτη μέλη δεν πρέπει, σε καμμία περίπτωση, να αποθαρρύνουν τους πολίτες από την άσκηση αυτού του

δικαιώματος, και αυτό γιατί αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά μέσα επίτευξης της ολοκλήρωσης της αγοράς.

Τα κράτη μέλη, οφείλουν (όχι δύνανται) να απέχουν από την λήψη κάθε διακριτικού μέτρου που αποτρέπει τον πολίτη από την άσκηση της θεμελιώδους ελευθερίας του. Εξαιτίας όμως της κυριαρχίας τους στον τομέα της φορολογίας, συχνά προβαίνουν στην λήψη δυσμενών φορολογικών μέτρων σε βάρος των πολιτών και πιο συγκεκριμένα των πολιτών που άσκησαν το δικαίωμα της κυκλοφορίας. Και εδώ εμφανίζεται η σύγκρουση της φορολογικής κυριαρχίας και της επίτευξης του στόχου ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς μέσω της απεριόριστης άσκησης των θεμελιωδών ελευθεριών. Από την μία μεριά έχουμε την προσπάθεια διατήρησης της αποκλειστικής αρμοδιότητας του κράτους μέλους στον τομέα της φορολογίας και από την άλλη, έχουμε την υποχρέωση τους να συμβάλει με κάθε εφικτό μέσο στην επίτευξη της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Και η ύπαρξη φορολογικών εμποδίων και φορολογικών διακρίσεων απομακρύνει όλο και περισσότερο από την επίτευξή της. Επομένως, καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα:

Τα θεμελιώδη δικαιώματα των ελευθεριών και κυρίως το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αποτελούν θεμέλιο λίθο για τη λειτουργία της και δεν πρέπει επουδενί να περιορίζονται. Ο πολίτης της Ένωσης σαφώς έχει το απεριόριστο δικαίωμα της άσκησης του. Περαιτέρω, το δικαίωμα του άρθρου 21 ΣΛΕΕ πρέπει να λογίζεται ως *lex specialis* ως προς το δικαίωμα του άρθρου 18 ΣΛΕΕ το οποίο και είναι *lex generalis* ως προς τα λοιπά δικαιώματα της Συνθήκης. Η αυτοτελής εφαρμογή του δικαιώματος αυτού όμως είναι πιο περιορισμένη σε σχέση με τις υπόλοιπες οικονομικές ελευθερίες και συχνά εξετάζεται είτε συνδυαστικά με αυτές είτε ως παρακολούθημα τους. Το δικαίωμα αυτό που αποτελεί και έναν γενικό κανόνα για τη λειτουργία της Ένωσης, απαγορεύει κάθε περιορισμό και διάκριση που εμποδίζει τους πολίτες να διαμένουν και να κυκλοφορούν ελεύθερα στην Ένωση και εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις με στοιχεία διασυννοριακότητας. Όταν υφίστανται περιπτώσεις παραβίασης της άσκησης του, τότε τα κράτη μέλη αποστέλλουν ερωτήματα προς το ΔΕΕ προκειμένου να αρθούν οι αμφιβολίες περί παραβίασης του. Επομένως, όταν το Δικαστήριο καλείται να κρίνει εάν μία εθνική νομοθεσία αντιβαίνει στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, ακολουθεί συνήθως την εξής συλλογιστική. Σε πρώτο στάδιο εξετάζεται εάν η κατάσταση εμπεριέχει κάποιο στοιχείο διασυννοριακότητας και εάν υφίσταται κάποιο είδος περιορισμού του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας. Σε καταφατική απάντηση, εξετάζεται εάν οι

συγκρινόμενες καταστάσεις είναι παρεμφερείς ή μη και πως αντιμετωπίζεται ο κάτοικος ημεδαπής σε σύγκριση με τον μη κάτοικο ημεδαπής. Στη συνέχεια, εάν διαπιστωθεί πως υπάρχει κάποιο εθνικό μέτρο που διακρίνει τον διακινούμενο πολίτη, εξετάζεται η ύπαρξη ενός ή και περισσότερων δικαιολογητικών λόγων οι οποίοι να δικαιολογούν αυτή την δυσμενή μεταχείριση. Τέλος, σε περίπτωση αποδοχής της υπάρξεως ενός δικαιολογητικού λόγου, το Δικαστήριο ελέγχει εάν τηρείται η αρχή της αναλογικότητας δηλαδή εάν το διακρίνον εθνικό φορολογικό μέτρο είναι ανάλογο του επιδιωκόμενου σκοπού.

Συνεπώς, το Δικαστήριο και στις περιπτώσεις των θεμελιωδών δικαιωμάτων, σεβόμενο απόλυτα την φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, προσπαθεί να βρει την επιθυμητή ισορροπία, εξετάζοντας αντικειμενικά όλους τους λόγους για τους οποίους ένα κράτος μέλος οδηγήθηκε στη λήψη ενός τέτοιου εθνικού μέτρου και προσπαθώντας έως και σήμερα, να μην λάβει σαφή θέση είτε υπέρ των κρατών μελών είτε υπέρ της Ένωσης.

Από την άλλη μεριά, τα κράτη μέλη ως φορολογικά κυρίαρχα, μάχονται να μην διαβρωθεί αυτή τους η εναπομείνασα αρμοδιότητα. Πιο συγκεκριμένα, έχουν εφεύρει δικαιολογητικούς λόγους λήψης των διακρινόντων μέτρων, οι οποίοι άλλοτε γίνονται αποδεκτοί και άλλοτε απορρίπτονται από το Δικαστήριο. Οι ως άνω λόγοι, παρουσιάζονταν αρχικά αυτοτελώς από τα κράτη μέλη. Στη συνέχεια, λόγω κυρίως της συχνότερης απόρριψής τους από το Δικαστήριο, τα κράτη άρχισαν να ακολουθούν μία νέα «τακτική», αυτήν της συνθετικής παράθεσης των δικαιολογητικών λόγων, προβάλλοντας κάθε φορά σωρευτικά δύο ή και τρεις λόγους μαζί, ελπίζοντας τουλάχιστον την αποδοχή ενός. Τους λόγους αυτούς το Δικαστήριο τους έχει αναγάγει σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, χωρίς όμως να φέρουν τα χαρακτηριστικά των επιτακτικών λόγων. Έτσι μέσω της επίκλησής τους, τα κράτη μέλη, παραθέτουν τις τελευταίες προσπάθειες διατήρησης της φορολογικής τους κυριαρχίας.

Τέλος, μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα παρουσιάζουν οι προσπάθειες των κρατών μελών συνεργασίας στους τομείς της φορολογίας. Οι προσπάθειες αυτές, έχουν επιτευχθεί μέσω της σύναψης συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Με τις συμβάσεις αυτές, τα κράτη μέλη ναι μεν αυτοπεριορίζονται αφού «μοιράζονται» την κυριαρχία τους με ένα άλλο κράτος μέλος, αλλά με αυτό τον τρόπο, εξυπηρετείται σε ικανοποιητικό βαθμό τόσο η διατήρηση της κυριαρχίας των κρατών μελών όσο και η επίτευξη των στόχων της Ένωσης.

Συγκεφαλαιώνοντας, από το σύνολο της παρούσας προκύπτει πως οι συγκρούσεις μεταξύ φορολογικής κυριαρχίας και δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας του πολίτη είναι έντονες και διαρκείς. Από την μία έχουμε να αντιμετωπίσουμε την ανάγκη των κρατών μελών να διαφυλάξουν, για όσο ακόμα χρόνο μπορούν, την φορολογική τους κυριαρχία, και από την άλλη έχουμε να κάνουμε με την διαρκή και αυξανόμενη κινητικότητα των πολιτών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μιας κινητικότητας που εν έτει 2018 εμφανίζεται όλο και πιο έντονη. Από την μία έχουμε τις φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών που επιθυμούν να διαφυλάξουν την αποκλειστικότητα τους στην λήψη εθνικών μέτρων και από την άλλη έχουμε την επιθυμία των πολιτών να κυκλοφορήσουν και την κάμψη αυτής της επιθυμίας εξαιτίας των φορολογικών εμποδίων. Από την μία έχουμε σύγχρονα κράτη δικαίου που αποτελούν μέλη μία Ένωσης με οικονομικούς στόχους στους οποίους και τα ίδια αποβλέπουν και από την άλλη έχουμε πολίτες τόσο ενός κράτους δικαίου όσο και μίας Ένωσης. Από την μία μεριά έχουμε ένα Δικαστήριο που με τη νομολογία του δίνει ώθηση στο ενωσιακό δίκαιο έναντι του εθνικού, ορίζοντας πως κάθε μέτρο που αντιβαίνει στις θεμελιώδεις ελευθερίες πρέπει να μένει ανεφάρμοστο, και από την άλλη μεριά τα κράτη μέλη διατηρούν, ακόμα, στο ακέραιο τις αρμοδιότητες τους στον τομέα της φορολογίας.

Το Δικαστήριο λοιπόν, καλείται πολλές φορές να αντιμετωπίσει τις συγκρούσεις εφαρμόζοντας και ερμηνεύοντας τις θεμελιώδεις ελευθερίες σε σχέση με την εθνική φορολογία. Με μια γραμματική ερμηνεία των διατάξεων των Συνθηκών περί ελεύθερης κυκλοφορίας εκ μέρους του Δικαστηρίου, θα υπονομεύονταν σε σημαντικό βαθμό οι εξουσίες των κρατών στον τομέα της φορολογίας. Με τη σειρά του, προτιμά να κρατήσει μια πιο ουδέτερη στάση, υπενθυμίζοντας κάθε φορά πως ο τομέας της άμεσης φορολογίας εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα οποία οφείλουν να την ασκούν μέσα στα όρια που χαράσσονται από το ενωσιακό δίκαιο. Όλες αυτές οι αντιπαραθέσεις-συγκρούσεις έχουν εξισορροπηθεί σε σημαντικό βαθμό από το Δικαστήριο, το οποίο και σε αυτήν την περίπτωση έχει διαδραματίσει ίσως τον πιο σπουδαίο ρόλο. Το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις που έχει λάβει, έχει σεβαστεί απόλυτα την φορολογική κυριαρχία του κάθε κράτους μέλους, αποδεχόμενο πολλές φορές τα περιοριστικά μέτρα που έχουν ληφθεί αλλά ταυτόχρονα αποδεχόμενο και την αδήριτη ανάγκη άσκησης του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής του πολίτη η οποία αποτελεί και θεμέλιο της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και συνεπακόλουθα της Ένωσης.

Εν κατακλείδι, προκύπτει, χωρίς αμφιβολία πως είναι ορθό τα κράτη μέλη να διατηρήσουν την κυριαρχία τους στον τομέα της φορολογίας, αφού αυτό είναι και το βασικότερο μέσο για την επίτευξη των οικονομικών τους στόχων. Ίσως τελικά τόσο η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών όσο και οι θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες και ειδικότερα, εν προκειμένω, η γενική ελευθερία κυκλοφορίας του πολίτη, να αποτελούν ισάξιες αρχές. Κανείς δεν μπορεί να πει με απόλυτη βεβαιότητα, ούτε και το ίδιο το Δικαστήριο, πως η φορολογική κυριαρχία υπερισχύει έναντι πάντων και έναντι της ελεύθερης κυκλοφορίας. Αντιστρόφως, ούτε και η ελεύθερη κυκλοφορία μπορεί να υπερισχύει και να καταλύει την εθνική φορολογική κυριαρχία. Και η λύση φυσικά δεν είναι ούτε ο περιορισμός της μίας εκ των δύο ούτε η μη εφαρμογή τους αλλά η προσπάθεια ανεύρεσης λύσεων για την συνύπαρξη τους και η συνεχής συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών αφενός και των κρατών μελών και της Ένωσης αφετέρου, προκειμένου να αρθούν τα εθνικά εμπόδια και συλλογικά να οδηγηθούμε όλοι στον κοινό στόχο της ολοκλήρωσης εσωτερικής αγοράς.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Γκουλούσης Δ., Κρεμλής Γ., Παπαγιαννίδης Α., Παππάς Σπ., Φραγκάκης Ν., Χριστογιαννόπουλος Ν. (2005) «*Ερμηνεία κατ' άρθρο της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας*», Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδ. Αντ. Σάκκουλας

Δονάτος, Ι. & Παπαγιάννης, Δ. (2016). «*Ευρωπαϊκό Δίκαιο*» Αθήνα, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

Κατσιρέα, Ε. (2004). «*Η ευρωπαϊκή ιθαγένεια και το ιδεώδες του πολιτικού εθνικισμού υπό το πρίσμα της νομολογίας του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης*» ΕΕΕυρΔ 3:2004.

Καλαβρός Γ.-Ε., Γεωργόπουλος Θ. (2017) «*Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης*» Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

Κοτσίρης, Α. (2018) «*Ευρωπαϊκό Εμπορικό Δίκαιο*» Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδ. Σάκκουλα

Λέντζης, Δ. (2017) «*Ελεύθερη Κυκλοφορία ευρωπαίων πολιτών και εθνικά συμφέροντα κρατών μελών, Οι εύθραστοι συμβιβασμοί της οδηγίας 2004/38*» Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδ. Σάκκουλα

Μαλαματάρης, Χρ. (2010) «*Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – η προοπτική της εσωτερικής αγοράς*. Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδ. Σακκούλα

Μαρουσάκη Στ. (2005) «*Οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και το ευρωπαϊκό δίκαιο*» ΧρΙΔ Ε/2005

Μπάρμπας, Ν. (2005) «*Άμεσοι φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο- εμπόδια στην λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς*» Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδ. Σάκκουλα

Μηλιώνης, Ν. (2004). «*Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού και Δημοσιονομικού Δικαίου*» Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδ. Σάκκουλα

Παπαδοπούλου, Τ. (2015). «*Η ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων και οι πραγματικές διαστάσεις της κινητικότητας των ευρωπαίων πολιτών εντός ΕΕ*». ΕΕΕυρΔ 2:2015

Πιτσιλής Γ. «*Εξελίξεις στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων: Το Δικαστήριο συνεχίζει το καταστροφικό του έργο (μέρος ΙΙΙ)*» ΧρΙΔ Δ/2004

Πιτσιλής Γ. «*Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού Δικαίου: 15 έτη νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*», ΧρΙΔ Α/2001

Σαχπεκίδου, Ε. (2011) «*Ευρωπαϊκό Δίκαιο*» Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

Σκανδάμης Ν (2006) «*Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης*», Αθήνα-Κομοτηνή. Εκδ. Αντ. Σάκκουλα 2006

Φορτσάκης, Φ., & Σαββαΐδου Κ. (2013). «*Φορολογικό Δίκαιο*» Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Χριστιανός, Β., Κουσκουνά, Μ., Παπαδοπούλου, Ρ., & Περάκης, Μ. (2011). «*Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσα από τη νομολογία*» Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σακκούλα

Χριστιανός, Β. (2012). «*Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ - Κατ' άρθρο ερμηνεία*» Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Mattias Dahlberg (2005) «*Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*», EUCOTAX Series on European taxation

Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, (2015) “*Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*”, 4th Edition, Verlag GmbH

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΔΕΕ

- Απόφαση της 5^{ης} Ιουνίου 2018, *Relu Adrian Coman (C-673/16)*, ECLI:EU:C:2018:385
- Απόφαση της 9^{ης} Φεβρουαρίου 2017, *X (C-283/15)* ECLI:EU:C:2017:102
- Απόφαση της 4^{ης} Μαΐου 2017, *Επιτροπή κατά Ελλάδα (C-98/16)* ECLI:EU:C:2017:346
- Απόφαση της 21^{ης} Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-503/14)* ECLI:EU:C:2016:979
- Απόφαση της 26^{ης} Μαΐου 2016, *Kohll and Kohll-Schlessler (C-300/15)* **ECLI:EU:C:2016:361**
- Απόφαση της 19^{ης} Νοεμβρίου 2015, *Skatteverket κατά Hilikka Hirvonen (C-632/13)*, ECLI:EU:C:2015:765
- Απόφαση της 28^{ης} Φεβρουαρίου 2013, *Beker (C-168/11)* ECLI:EU:C:2013:117
- Απόφαση της 12^{ης} Ιουλίου 2012, *Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-269/09)* ECLI:EU:C:2012:439
- Απόφαση της 1^{ης} Δεκεμβρίου 2011, *Commission / Hungary (C-253/09)* ECLI:EU:C:2011:795
- Απόφαση της 29^{ης} Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus (C-371/10)* ECLI:EU:C:2011:785
- Απόφαση της 7^{ης} Οκτωβρίου 2010, *Lassal (C-162/09)* ECLI:EU:C:2010:592
- Απόφαση της 23^{ης} Απριλίου 2009, *UweRüffler (C-544/07)*, ECLI:EU:C:2009:258
- Απόφαση της 23^{ης} Οκτωβρίου 2008, *KrankenheimRuhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07)* ECLI:EU:C:2008:588
- Απόφαση της 19^{ης} Ιανουαρίου 2006, *Bouanich (C-265/04)* ECLI:EU:C:2006:51
- Απόφαση της 15^{ης} Μαρτίου 2005, *Bidar (C-209/03)* ECLI:EU:C:2005:169,
- Απόφαση της 13^{ης} Δεκεμβρίου 2005, *Marks & Spencer (C-446/03)* ECLI:EU:C:2005:763
- Απόφαση της 29^{ης} Απριλίου 2004, *Pusa (C-224/02)* ECLI:EU:C:2004:273

- Απόφαση της 1^{ης} Ιουλίου 2004, *Wallentin (C-169/03)* ECLI:EU:C:2004:403
- Απόφαση της 9^{ης} Νοεμβρίου 2004, *Turpeinen (C-520/04)* ECLI:EU:C:2006:703
- Απόφαση της 6^{ης} Ιουνίου 2002, *Land Hessen (Ricordi C-360/00)*
ECLI:EU:C:2002:346
- Απόφαση της 17^{ης} Σεπτεμβρίου 2002, *Baumbast (C-413/99)* ECLI:EU:C:2002:493
- Απόφαση της 20^{ης} Σεπτεμβρίου 2001 *RudyGrzelczyk κατά
CentrepUBLICd'aidesociales' Ottignies-Louvain-la-Neuve (C-184/99)*
ECLI:EU:C:2001:458
- Απόφαση της 6^{ης} Ιουνίου 2000, *Verkooijen (C-35/98)* ECLI:EU:C:2000:294
- Απόφαση της 28^{ης} Ιανουαρίου 1992, *Bachmann / Belgian State
(C-204/90)* , ECLI:EU:C:1992:35
- Απόφαση της 8^{ης} Ιουνίου 1999, *Pelzklκπ (C-338/97, C-344/97 and C-390/97)*
ECLI:EU:C:1999:285
- Απόφαση της 8^{ης} Ιουλίου 1999, *Baxter and others (C-254/97)* ECLI:EU:C:1999:368
- Απόφαση της 14^{ης} Σεπτεμβρίου 1999, *Gschwind (C-391/97)* ECLI:EU:C:1999:409
- Απόφαση της 12^{ης} Μαΐου 1998, *Martínez Sala / Freistaat Bayern (C-85/96)*
ECLI:EU:C:1998:217
- Απόφαση της 16^{ης} Ιουλίου 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth
Hall Colme (C-264/96)*, ECLI:EU:C:1998:370
- Απόφαση της 15^{ης} Μαΐου 1997, *Futura Participations and Singer/ Administration
des contributions (C-250/95)* ECLI:EU:C:1997:239
- Απόφαση της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1995, *FinanzamtKöln-Altstadt/ Schumacker (C-
279/93)* ECLI:EU:C:1995:31
- Απόφαση της 11^{ης} Αυγούστου 1995, *Wielockx / Inspecteur der directebelastingen
(C-80/94)* ECLI:EU:C:1995:271
- Απόφαση της 7^{ης} Ιουλίου 1992, *Micheletti/ Delegación el Gobierno en Cantabria
(C-369/90)* ECLI:EU:C:1992:295
- Απόφαση της 28^{ης} Ιανουαρίου 1986, *Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-270/83)*
- Απόφαση της 13^{ης} Δεκεμβρίου 1984, *EberhardHaugAndrion κατά
FranfurterVersicherungs-AG (C- 251/83)*, ECLI:EU:C:1984:397
- Απόφαση της 27^{ης} Οκτωβρίου 1982, *Morson v State of the Netherlands (C-35/82)* ,
ECLI:EU:C:1982:368

- Απόφαση της 29^{ης} Οκτωβρίου 1980, **BOUSSAC κατά GERSTENMEIER (C-22/80)**, *ECLI:EU:C:1980:251*
- Απόφαση της 16^{ης} Οκτωβρίου 1980, **HOCHSTRASS (C- 147/79)**, *ECLI:EU:C:1980:238*
- Απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, **Ianellie Volpi (C-74/76)**, *ECLI:EU:C:1977:51*
- Απόφαση της 5^{ης} Φεβρουαρίου 1963, **Van Gend & Loos (C- 26/62)**, *ECLI:EU:C:1963:1*

Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα

- Προτάσεις της 16^{ης} Φεβρουαρίου 2016 του Γενικού Εισαγγελέα MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, **Kohll and Kohll-Schlessler (C-300/15)**, *ECLI:EU:C:2016:86*
- Προτάσεις της 18^{ης} Μαΐου 2006 του Γενικού Εισαγγελέα PHILIPPE LÉGER, **Turpeinen (C-520/04)**, *ECLI:EU:C:2006:332*
- Προτάσεις της 20^{ης} Νοεμβρίου 2003 του Γενικού Εισαγγελέα F.G. Jacobs **Pusa (C-224/02)**, *ECLI:EU:C:2003:634*
- Προτάσεις της 16^{ης} Μαρτίου 1999 του Γενικού Εισαγγελέα Κοσμά, WIJSENBEEK (C-378/97) *ECLI:EU:C:1999:144*
- Προτάσεις της 1^{ης} Ιουλίου 1997 του Γενικού Εισαγγελέα ANTONIO LA PERGOLA στην υπόθεση **Martinez Sala (C-85/96)**, *ECLI:EU:C:199*

Παράγωγο Δίκαιο

- **Οδηγία 2004/38/EK** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 1612/68 και την κατάργηση των οδηγιών 64/221/ΕΟΚ, 68/360/ΕΟΚ, 72/194/ΕΟΚ, 73/148/ΕΟΚ, 75/34/ΕΟΚ, 75/35/ΕΟΚ, 90/364/ΕΟΚ, 90/365/ΕΟΚ και 93/96/ΕΟΚ, *EE L 158 της 30.4.2004*

- Οδηγία (ΕΕ) **2016/1164** του Συμβουλίου της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, Εφημερίδα ΕΕ L 193/1
- **Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 1612/68** του Συμβουλίου της 15ης Οκτωβρίου 1968 περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας *ΕΕ L 257 της 19.10.1968* , δεν ισχύει πλέον, Ημερομηνία λήξης ισχύος: 15/06/2011, καταργήθηκε από 32011R0492
- Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της 2 Ιουλίου 2009, *«Κατευθυντήριες γραμμές για την καλύτερη ενσωμάτωση και εφαρμογή της οδηγίας 2004/38/ΕΚ σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών»*
- Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή της 20^{ης}.12.2010 - *Κατάργηση των διασυννοριακών φορολογικών εμποδίων για τους πολίτες της ΕΕ*

Διαδίκτυο

- www.eur-lex.europa.eu
- ec.europa.eu
- www.curia.europa.eu
- Ιστοσελίδα Νομικών Πληροφοριών «ΝΟΜΟΣ»