



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 12ης Απριλίου 2016¹

Υπόθεση C-176/15

**Guy Riskin,
Geneviève Timmermans
κατά**

Βελγικού Δημοσίου

[αίτηση του Tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) — Εθνικός φόρος εισοδήματος — Εισοδήματα από μερίσματα — Συμψηφισμός αλλοδαπού φόρου στην πηγή — Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας — Δυσμενής μεταχείριση συμμετοχών σε επιχειρήσεις εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με συμμετοχές σε επιχειρήσεις εδρεύουσες σε τρίτο κράτος»

I – Εισαγωγή

1. Η μεταχείριση διασυνοριακών διανομών μερισμάτων από απόψεως φορολογίας εισοδήματος έχει απασχολήσει το Δικαστήριο αρκετές φορές. Τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών, και ιδίως τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη προς αποφυγή της νομικής και οικονομικής διπλής φορολογήσεως, είναι εν μέρει περίπλοκα και σε αρκετές περιπτώσεις ήλθαν σε σύγκρουση με τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

2. Εν προκειμένω, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά ένα σχετικά απλό ζήτημα: Μπορεί ένα κράτος μέλος να αντιμετωπίσει την επένδυση σε επιχειρήσεις τρίτου κράτους ευνοϊκότερα, από απόψεως φορολογίας εισοδήματος, σε σχέση με την επένδυση σε επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών; Το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί δύο πτυχών του βελγικού καθεστώτος που διέπει τον συμψηφισμό αλλοδαπού φόρου επί μερισμάτων παρακρατούμενου στην πηγή. Καταρχάς πρέπει να απαντήσει στο ζήτημα αν η δυσμενέστερη μεταχείριση επενδύσεων που πραγματοποιούνται σε άλλα κράτη μέλη, η οποία υφίσταται μόνο σε σχέση με τρίτα κράτη, όχι όμως και σε σχέση με επενδύσεις στην ημεδαπή, δύναται να περιορίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Στη συνέχεια θα πρέπει ενδεχομένως να αποσαφηνίσει, στο πλαίσιο μιας περιπτώσεως που αντιμετωπίζει για πρώτη φορά, την επίδραση των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ως λόγου που δικαιολογεί τον περιορισμό.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Νομοθετικό πλαίσιο

Νομοθεσία της Ένωσης

3. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ² ορίζει:

«(3) Σύμφωνα με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η Ένωση και τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τα εκ των Συνθηκών καθήκοντα βάσει αμοιβαίου σεβασμού και αμοιβαίας συνεργασίας.

[...]»

4. Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ³ κατοχυρώνει το δικαίωμα εγκαταστάσεως ως ακολούθως:

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

[...]»

5. Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ διέπει την παροχή υπηρεσιών:

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης απαγορεύονται όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο του αποδέκτη της παροχής.

[...]»

6. Το άρθρο 58 ΣΛΕΕ περιέχει συμπληρωματικές διατάξεις σχετικά με την παροχή υπηρεσιών στους τομείς των μεταφορών, των τραπεζών και των ασφαλειών.

7. Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει τα ακόλουθα σχετικά με την κίνηση των κεφαλαίων:

«(1) Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών.»

Δίκαιο διεθνών συμβάσεων

8. Το Βασίλειο του Βελγίου και η Δημοκρατία της Πολωνίας υπέγραψαν στις 20 Αυγούστου 2001 στη Βαρσοβία σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας).

9. Το άρθρο 10 της ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας ορίζει σχετικά με τα εισοδήματα από μερίσματα τα ακόλουθα:

«(1) Το μέρισμα που καταβάλλεται από εταιρία η οποία εδρεύει εντός συμβαλλομένου κράτους σε κάτοικο του αντισυμβαλλομένου κράτους δύναται να φορολογείται στο αντισυμβαλλόμενο αυτό κράτος.

2 — Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2012, C 326, σ. 13).

3 — Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2012, C 326, σ. 47).

(2) Ωστόσο, το μέρισμα αυτό μπορεί επίσης να φορολογείται στο συμβαλλόμενο κράτος όπου εδρεύει η καταβάλλουσα το μέρισμα εταιρία, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους αυτού. [...]

10. Το άρθρο 23 της ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας περιέχει τον ακόλουθο κανόνα σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας:

«(1) Όσον αφορά το Βέλγιο, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

[...]

b) Με την επιφύλαξη των διατάξεων της βελγικής νομοθεσίας σχετικά με τον συμψηφισμό των φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή με τον βελγικό φόρο, όταν κάτοικος του Βελγίου αποκτά εισόδημα το οποίο περιλαμβάνεται στο υποκείμενο στον βελγικό φόρο συνολικό εισόδημά του και αποτελείται από μερίσματα [...], ο πολωνικός φόρος που επιβλήθηκε στο εισόδημα αυτό συμψηφίζεται με τον βελγικό φόρο για το ίδιο εισόδημα.

[...]»

Εθνική νομοθεσία

11. Στο Βέλγιο επιβάλλεται φόρος επί των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων. Στον εν λόγω φόρο υπόκεινται τα εισοδήματα όλων των κατοίκων του Βελγίου, ανεξάρτητα από το αν προέρχονται από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή.

12. Το άρθρο 285 του βελγικού Code des impôts sur les revenus 1992 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του 1992, στο εξής: βελγικός ΚΦΕ) ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τα εισοδήματα από κεφάλαια [...], ένα κατ' αποκοπήν μέρος του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου συμψηφίζεται με τον φόρο εφόσον τα εισοδήματα αυτά υποβάλλονται στην αλλοδαπή σε ανάλογο φόρο [...] και εφόσον τα εν λόγω κεφάλαια [...] χρησιμοποιούνται στο Βέλγιο για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

[...]».

13. Το άρθρο 238 του βελγικού ΚΦΕ, στην έκδοση που εφαρμόζεται στην κύρια υπόθεση, συμπληρώνει:

«Το κατ' αποκοπήν μέρος του αλλοδαπού φόρου ανέρχεται σε δεκαπέντε ογδοηκοστά πέμπτα του καθαρού εισοδήματος [...]

[...]»

III – Η διαφορά της κύριας δίκης

14. Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά τον φόρο εισοδήματος του G. Riskin και της G. Timmermans (στο εξής: υποκείμενοι στον φόρο) του έτους 2010.

15. Οι υποκείμενοι στον φόρο κατείχαν μερίδια της εδρεύουσας στην Πολωνία επιχειρήσεως «Auto Truck Centrum», από την οποία έλαβαν μέρισμα ίσο με 15 000 ευρώ περίπου. Επί του μερίσματος αυτού επιβλήθηκε φόρος στην Πολωνία.

16. Οι βελγικές αρχές αρνήθηκαν να επιτρέψουν τον συμψηφισμό του πολωνικού φόρου με τον βελγικό φόρο δυνάμει του άρθρου 285 του βελγικού ΚΦΕ, καθόσον η συμμετοχή τους δεν χρησιμοποιείται για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας στο Βέλγιο. Οι υποκείμενοι στον φόρο προσέφυγαν κατά της αρνήσεως αυτής, υποστηρίζοντας ότι υφίστανται διακριτική μεταχείριση κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης. Όπως υποστήριξαν, η δυνατότητα συμψηφισμού του αλλοδαπού φόρου παρέχεται στην περίπτωση αυτή σε υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι κατέχουν μερίδια σε επιχειρήσεις που εδρεύουν σε ορισμένα τρίτα κράτη και όχι στην Πολωνία.

IV – Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

17. Υπό αυτές τις συνθήκες, το Tribunal de première instance de Liège (πρωτοβάθμιο δικαστήριο της Λιέγης, Βέλγιο) υπέβαλε στο Δικαστήριο στις 20 Απριλίου 2015 τα ακόλουθα ερωτήματα δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ:

1. Είναι ο κανόνας δικαίου του άρθρου 285 του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος σιωπηρά επικυρώνει τη διπλή φορολόγηση αλλοδαπών μερισμάτων φυσικού προσώπου κατοίκου Βελγίου, σύμφωνα προς τις αρχές του δικαίου της Ένωσης που κατοχυρώνονται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό προς το άρθρο 4 ΣΕΕ, καθόσον επιτρέπει στο Βέλγιο να ευνοεί κατά βούληση, βάσει των διατάξεων του βελγικού δικαίου στις οποίες παραπέμπει η συναφθείσα από το Βέλγιο σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δηλαδή κατά παραπομπή στο άρθρο 285 που καθορίζει τους όρους συμψηφισμού ή στο άρθρο 286 που καθορίζει μόνον το ποσοστό συμψηφισμού του κατ' αποκοπήν μέρους του φόρου, τις επενδύσεις σε τρίτα κράτη (Ηνωμένες Πολιτείες) σε βάρος των επενδύσεων που δύνανται να πραγματοποιηθούν σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Πολωνία);
 2. Είναι το άρθρο 285 του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος αντίθετο προς τα άρθρα 49, 56 και 58 ΣΛΕΕ, καθόσον εξαρτά τη δυνατότητα συμψηφισμού του αλλοδαπού φόρου με τον βελγικό φόρο από την προϋπόθεση ότι τα κεφάλαια και οι αξίες εκ των οποίων προέκυψαν τα εισοδήματα χρησιμοποιούνται στο Βέλγιο για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας;
18. Γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών κατέθεσαν οι υποκείμενοι στον φόρο, το Βασίλειο του Βελγίου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V – Νομική εκτίμηση

19. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί κατ' ουσίαν αν μια ρύθμιση περί συμψηφισμού αλλοδαπού φόρου στην πηγή όπως η βελγική συνάδει από διάφορες απόψεις με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στο πλαίσιο αυτό, το πρώτο ερώτημα επικεντρώνεται στη διαφορετική αντιμετώπιση του συμψηφισμού του φόρου στην πηγή ανάλογα με το αν αυτός εισπράχθηκε στην Πολωνία ή σε τρίτο κράτος. Το δεύτερο ερώτημα το αντιλαμβάνομαι, υπό το πρίσμα του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής, υπό την έννοια ότι αφορά τη διαφορετική αντιμετώπιση του συμψηφισμού ανάλογα με το αν η επαγγελματική δραστηριότητα στην οποία εντάσσεται η συμμετοχή σε μία επιχείρηση ασκείται στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος.

A– Επί του παραδεκτού

20. Καταρχάς πρέπει να εξεταστεί το παραδεκτό των δύο προδικαστικών ερωτημάτων. Κατά την πάγια νομολογία του, το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος αν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν είναι λυσιτελής για την έκδοση αποφάσεως από το εθνικό δικαστήριο ή αν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει λυσιτελή απάντηση στα ερωτήματα που

υποβλήθηκαν ενώπιόν του⁴.

1. Επί του παραδεκτού του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

21. Όσον αφορά τα αναγκαία νομικά στοιχεία για την απάντηση του πρώτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο δεν παραθέτει το ακριβές νομικό πλαίσιο υπό το οποίο οι επενδύσεις στην Πολωνία υφίστανται διακριτική μεταχείριση σε σχέση με τις επενδύσεις σε τρίτα κράτη. Η απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρει το περιεχόμενο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το Βέλγιο με τρίτα κράτη ούτε περιγράφει την επίδραση των εν λόγω συμβάσεων στο εφαρμοστέο στην κύρια διαφορά βελγικό δίκαιο.

22. Επίσης, η απόφαση περί παραπομπής αναφέρει μόνο τις Ηνωμένες Πολιτείες (της Αμερικής) ως τρίτο κράτος του οποίου ο παρακρατούμενος επί μερισμάτων φόρος στην πηγή φέρεται, κατά τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, ότι υπόκειται σε ευρύτερο συμψηφισμό σε σχέση με τον πολωνικό φόρο στην πηγή. Εντούτοις οι υποκείμενοι στον φόρο, αλλά και το Βέλγιο, υποστήριξαν εμπειριστατωμένα ενώπιον του Δικαστηρίου ότι εν προκειμένω δεν υφίσταται διακριτική μεταχείριση. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς τους, ευνοϊκότερη ρύθμιση συμψηφισμού σε σχέση με την εφαρμοστέα στην κύρια διαφορά ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας περιέχουν άλλες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει το Βέλγιο, όπως επί παραδείγματι η σύμβαση με την Ιαπωνία, όχι όμως η σύμβαση με τις Ηνωμένες Πολιτείες.

23. Ελλιπή είναι επίσης τα παρατιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο στοιχεία επί του πραγματικού, καθόσον δεν παρέχουν πληροφορίες σχετικά με το μέγεθος της συμμετοχής των υποκείμενων στον φόρο στην πολωνική επιχείρηση. Δεδομένου ότι το άρθρο 285 του βελγικού ΚΦΕ ισχύει προφανώς ανεξαρτήτως του ύψους της συμμετοχής, το εν λόγω μέγεθος είναι καθοριστικό για την επιλογή της εφαρμοστέας θεμελιώδους ελευθερίας⁵.

24. Παρά τις προπεριγραφείσες ασάφειες ως προς το νομικό πλαίσιο και τα πραγματικά περιστατικά, τα διαθέσιμα στοιχεία επαρκούν οριακά για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα. Εντούτοις η απάντηση θα στηριχτεί σε δύο παραδοχές, τις οποίες το αιτούν δικαστήριο οφείλει ενδεχομένως να επαληθεύσει στο πλαίσιο της κύριας δίκης.

25. Η πρώτη παραδοχή είναι ότι υπάρχει τουλάχιστον ένα τρίτο κράτος (στο εξής: το τρίτο κράτος) του οποίου ο φόρος στην πηγή θα συμψηφιζόταν στην προκειμένη περίπτωση με τον βελγικό φόρο αν η επιχείρηση είχε την έδρα της στο εν λόγω τρίτο κράτος αντί στην Πολωνία. Επίσης, ότι ο συμψηφισμός αυτός διενεργείται βάσει σχετικής υποχρέωσης του Βελγίου η οποία πηγάζει από συναφθείσα με το τρίτο κράτος σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

26. Η ζητηθείσα από το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία του άρθρου 63 επιβάλλει μια δεύτερη παραδοχή, και συγκεκριμένα ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν κατείχαν ποσοστό συμμετοχής στην πολωνική επιχείρηση το οποίο τους επέτρεπε να επηρεάζουν τις αποφάσεις της και να καθορίζουν τις εργασίες της. Τούτο διότι σε διαφορετική περίπτωση οι υποκείμενοι στον φόρο θα προστατεύονταν εντέλει από την ελευθερία εγκαταστάσεως του άρθρου 49 ΣΛΕΕ⁶.

27. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι συνεπώς παραδεκτό.

4 — Βλ. αποφάσεις Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, σκέψη 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, σκέψη 44) και Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, σκέψη 20).

5 — Βλ. απόφαση X (C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψεις 16 έως 23).

6 — Βλ. απόφαση X (C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψεις 23 έως 25).

2. Επί του παραδεκτού του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

28. Αντιθέτως, το δεύτερο ερώτημα, όπως γίνεται αντιληπτό με βάση το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, είναι μη παραδεκτό, καθόσον, λαμβανομένων υπόψη των παρατιθέμενων από το αιτούν δικαστήριο πραγματικών περιστατικών, είναι προδήλως αλυσιτελές για την επίλυση της κύριας διαφοράς.

29. Η απόφαση που θα λάβει το δικαστήριο στην κύρια δίκη ουδόλως εξαρτάται από το αν το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει τη χορήγηση του προβλεπόμενου από το άρθρο 285 του βελγικού ΚΦΕ δικαιώματος προς συμψηφισμό του πολωνικού φόρου στην πηγή ακόμη και στην περίπτωση που η επαγγελματική δραστηριότητα, στην οποία αντιστοιχεί η συμμετοχή σε μια επιχείρηση, δεν ασκείται στο Βέλγιο, αλλά σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποίησαν την επίμαχη συμμετοχή στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου ισχυρίστηκαν μάλιστα το αντίθετο.

B— Απάντηση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

30. Με το πρώτο —και μόνο παραδεκτό— ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν συνάδει με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη, η οποία, ενώ προβλέπει γενικά τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος αλλοδαπού φόρου στην πηγή επί μερισμάτων τα οποία διανέμει επιχείρηση εδρεύουσα σε τρίτο κράτος, εντούτοις δεν προβλέπει το ίδιο για την περίπτωση που η διανέμουσα επιχείρηση εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στην Πολωνία.

1. Περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

31. Καταρχάς πρέπει να εξεταστεί αν συντρέχει περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει, μεταξύ άλλων, κάθε μέτρο που μπορεί να αποτρέψει τους κατοίκους ημεδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη⁷.

32. Το ζήτημα αν η μη χορήγηση δικαιώματος προς συμψηφισμό του πολωνικού φόρου στην πηγή αποτελεί *αυτή καθαυτήν* —δηλαδή ανεξαρτήτως της συγκρίσεώς του με τις δυνατότητες συμψηφισμού στην περίπτωση τρίτου κράτους— περιορισμό της κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος. Το Δικαστήριο έχει κρίνει, εξάλλου, ότι η νομική διπλή φορολόγηση μερισμάτων δεν συνιστά, καταρχήν, περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας. Τούτο διότι αποτελεί συνέπεια της παράλληλης ασκήσεως των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών⁸. Συνεπώς, κανένα από τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη δεν είναι αυτοτελώς υπεύθυνο για το μειονέκτημα που προκύπτει από τη νομική διπλή φορολόγηση. Ως εκ τούτου οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν δύνανται, κατά τη νομολογία, να επιβάλουν στο κράτος μέλος της κατοικίας του μετόχου την υποχρέωση να αποτρέψει τη νομική διπλή φορολογία προβλέποντας, επί παραδείγματι, τον συμψηφισμό του επιβαλλομένου φόρου στην πηγή σε άλλο κράτος μέλος με τον φόρο που το ίδιο έχει επιβάλει⁹. Εν προκειμένω, το Βέλγιο είναι κατ' ουσίαν ελεύθερο να αποφασίσει αν θα συμψηφίζει ή δεν θα συμψηφίζει τον πολωνικό φόρο στην πηγή.

7 — Βλ. απόφαση Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 167 έως 169 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Αποφάσεις Kerckhaert και Morres (C-513/04, EU:C:2006:713), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, σκέψη 31) και Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 170 και 171 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33. Ξεχωριστό ζήτημα σε σχέση με το εν λόγω δικαίωμα των κρατών μελών να προβαίνουν σε νομική διπλή φορολόγηση αποτελεί, ωστόσο, το κατά πόσον το Βέλγιο δύναται από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων να επιφυλάσσει το εν γένει δικαίωμα προς συμψηφισμό του καταβληθέντος στο κράτος προελεύσεως φόρου μερισμάτων μόνο σε μετόχους επιχειρήσεων οι οποίες εδρεύουν σε συγκεκριμένα κράτη. Πράγματι, το μειονέκτημα που απορρέει εντεύθεν για άλλους μετόχους δεν αποτελεί συνέπεια της παράλληλης ασκήσεως των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών, αλλά προκύπτει αποκλειστικά από την απόφαση του Βελγίου να υποβάλλει παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο μερισμάτων σε διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον συμψηφισμό του, ανάλογα με το κράτος προελεύσεως¹⁰. Τούτο διότι κατά το άρθρο 23, παράγραφος 1, στοιχείο β, του ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας, ο καθορισμός της εκτάσεως του συμψηφισμού του πολωνικού φόρου στην πηγή επαφίεται στον Βέλγο νομοθέτη.

34. Ως εκ τούτου, η διαπίστωση περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εν προκειμένω εξαρτάται από το κατά πόσον το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ γενικώς απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση των επενδύσεων με κριτήριο την πραγματοποίησή τους σε κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος. Είναι αληθές ότι, η εν λόγω διάταξη απαγορεύει πρωτίστως την ευνοϊκότερη μεταχείριση των μερισμάτων *ημεδαπών* επιχειρήσεων σε σχέση με μερίσματα επιχειρήσεων που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος¹¹ ή σε τρίτο κράτος¹².

35. Σχετικά με τη σημασία της διαφορετικής μεταχειρίσεως μερισμάτων προερχόμενων από διαφορετικά αλλοδαπά κράτη, το Δικαστήριο έχει προβεί μέχρι σήμερα σε δύο διαπιστώσεις. Αφενός, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει καταρχήν τη διαφορετική μεταχείριση μερισμάτων προερχόμενων από διαφορετικά *κράτη μέλη*¹³. Αφετέρου, η διαφορετική μεταχείριση των εισοδημάτων τα οποία προέρχονται από διαφορετικά *τρίτα κράτη* δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων¹⁴. Το ειδικό καθεστώς που ισχύει σε σχέση με τρίτα κράτη τα οποία είναι μέλη του ΕΟΧ δεν χρήζει εξετάσεως στην υπό κρίση υπόθεση.

36. Η ανωτέρω διαφοροποίηση μπορεί να εξηγηθεί μόνον βάσει του ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η κίνηση κεφαλαίων από ή προς άλλα κράτη μέλη τυγχάνει αυξημένης προστασίας σε σχέση με την κίνηση κεφαλαίων από και προς τρίτα κράτη. Η κίνηση κεφαλαίων από και προς ένα τρίτο κράτος προστατεύεται μόνο στον βαθμό που έχει δυσμενέστερη αντιμετώπιση σε σχέση με την κίνηση κεφαλαίων στο εσωτερικό. Αντιθέτως, η κίνηση κεφαλαίων από και προς κράτος μέλος προστατεύεται επιπλέον και από την ενδεχόμενη ύπαρξη ευνοϊκότερων όρων για επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη.

37. Από τη διαφορετική εμβέλεια της προστασίας που παρέχει το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σε επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη, αφενός, και σε τρίτα κράτη, αφετέρου, συνάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το συμπέρασμα ότι η δυσμενής μεταχείριση των προερχόμενων από άλλο κράτος μέλος μερισμάτων σε σχέση με τα μερίσματα που προέρχονται από τρίτο κράτος συνιστά επίσης περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Τούτο διότι, καθόσον σύμφωνα με τη νομολογία απαγορεύεται η δυσμενής μεταχείριση της κινήσεως κεφαλαίων από και προς ένα κράτος μέλος σε σχέση με την κίνηση κεφαλαίων από και προς άλλο κράτος μέλος, αυτό θα πρέπει να ισχύει κατά μείζονα λόγο στην περίπτωση που η δυσμενής μεταχείριση υφίσταται σε σχέση με την κίνηση κεφαλαίων από και προς τρίτο κράτος στην οποία, ως προελέχθη, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αναγνωρίζει συγκριτικά μικρότερο βαθμό προστασίας.

10 — Βλ., υπό αυτή την έννοια, και τις αποφάσεις *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, σκέψη 54) και *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 57).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 20), *Meilicke κ.λπ.* (C-292/04, EU:C:2007:132, σκέψη 22) και *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 38).

12 — Βλ. απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen* (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 48).

13 — Απόφαση *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, σκέψη 56)· βλ., υπό αυτή την έννοια, και τις αποφάσεις *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 53 έως 63) και *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψεις 82 και 83).

14 — Απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen* (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 48).

38. Η ανωτέρω άποψη δεν προσκρούει στη νομολογία κατά την οποία, δεδομένου του περιορισμένου πεδίου εφαρμογής της, η γενική απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας (νυν άρθρο 18 ΣΛΕΕ) δεν συνιστά καταρχήν εμπόδιο για τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ υπηκόων των κρατών μελών και υπηκόων τρίτων κρατών¹⁵. Το πεδίο εφαρμογής της εν προκειμένω εξεταζόμενης ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων είναι ευρύτερο. Σύμφωνα με το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αυτή εφαρμόζεται όχι μόνο ως προς την κίνηση κεφαλαίων από και προς άλλα κράτη μέλη, αλλά και στην κίνηση κεφαλαίων από και προς τρίτα κράτη.

39. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στη Δημοκρατία της Πολωνίας φόρου επί μερισμάτων, ενώ η δυνατότητα αυτή θα υπήρχε αν η επιχείρηση είχε την έδρα της σε τρίτο κράτος, η υπό κρίση ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

2. Δικαιολόγηση του περιορισμού

40. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένας περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων συνάδει με το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μόνον εφόσον η διαφορετική μεταχείριση είναι επαρκώς δικαιολογημένη. Αυτό θεωρείται ότι συμβαίνει όταν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος¹⁶.

41. Στο πλαίσιο αυτό είναι κρίσιμο το γεγονός ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η απόφαση του Βελγίου να υποβάλλει τον αλλοδαπό φόρο στην πηγή σε διαφορετική αντιμετώπιση ως προς τη δυνατότητα συμψηφισμού, ανάλογα με το κράτος προελεύσεως, λήφθηκε με δεδομένες τις διαφορετικές υποχρεώσεις που είχε αναλάβει το Βέλγιο βάσει διεθνών συμβάσεων. Ενώ με βάση τη ΣΔΦ Βελγίου/Πολωνίας έχει την ευχέρεια να συμψηφίζει τον πολωνικό φόρο στην πηγή, αντιθέτως η σύμβαση διπλής φορολογίας με το τρίτο κράτος του επιβάλλει την υποχρέωση να προβαίνει σε συμψηφισμό του παρακρατηθέντος από το εν λόγω τρίτο κράτος φόρου στην πηγή¹⁷.

42. Το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση D. ότι το κράτος μέλος υποδοχής της επενδύσεως δύναται να επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση σε μη κατοίκους ημεδαπής οι οποίοι έχουν την κατοικία τους σε διαφορετικά κράτη μέλη στην περίπτωση που ένα φορολογικό πλεονέκτημα απορρέει από διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Κατά το Δικαστήριο, ένα τέτοιο πλεονέκτημα, το οποίο ισχύει μόνο για τους υποκείμενους στον φόρο που κατοικούν στο συμβαλλόμενο στη σύμβαση κράτος μέλος, δεν μπορεί να διαχωριστεί από την υπόλοιπη σύμβαση, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της γενικής της ισορροπίας¹⁸.

43. Στην παρούσα υπόθεση δεν πρόκειται, βέβαια, για περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από το κράτος μέλος υποδοχής της επενδύσεως, αλλά από το κράτος μέλος προελεύσεως της. Πράγματι, το Βέλγιο υποβάλλει τους κατοίκους ημεδαπής σε διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο στον οποίο έχουν πραγματοποιήσει την επένδυσή τους. Το σκεπτικό όμως του Δικαστηρίου στην απόφαση D. μπορεί να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση. Τούτο διότι και εν προκειμένω δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των διαφορετικών διατάξεων περί συμψηφισμού του φόρου στην πηγή, τις οποίες περιέχουν οι εκάστοτε συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, από τις λοιπές διατάξεις των συμβάσεων αυτών. Εξάλλου, η κατάσταση αυτή αφορά εξίσου τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτονται με κράτη μέλη και εκείνες που συνάπτονται με τρίτα κράτη.

15 — Απόφαση Βάτσουρας και Κουπατάντζε (C-22/08 και C-23/08, EU:C:2009:344, σκέψη 52).

16 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου (C-387/11, EU:C:2012:670, σκέψη 45), Κ (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 36) και Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 64).

17 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 25.

18 — Απόφαση D. (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 61 και 62)· βλ. επίσης απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 88) σε σχέση με την ελεύθερη εγκατάσταση.

44. Ως εκ τούτου, η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν μπορεί γενικώς να επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος την υποχρέωση να χορηγεί τα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία έχει δεσμευθεί να χορηγεί βάσει συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας, στο πλαίσιο της εν γένει αντισταθμίσεως αλληλεπικαλυπτόμενων φορολογικών εξουσιών, και σε περιπτώσεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εν λόγω σύμβαση και δεν καλύπτονται από τις εξ αυτής απορρέουσες δεσμεύσεις. Το βάσιμο αυτής της γενικής διαπιστώσεως όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων προκύπτει και από το γεγονός ότι το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη —έστω και μόνο στο ειδικότερο πλαίσιο των δεσμεύσεων της παραγράφου 3 της εν λόγω διατάξεως και της σχετικής νομολογίας¹⁹— να υποβάλλουν σε διαφορετική μεταχείριση υποκείμενους στον φόρο που έχουν την κατοικία τους ή πραγματοποιούν την επένδυσή τους σε διαφορετικά κράτη.

45. Δεδομένης της σχετικά μικρής σημασίας που έχει η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στο χώρο του φορολογικού δικαίου²⁰, παρέλκει στην προκείμενη περίπτωση —όπως και στην υπόθεση D.— η εξέταση της διαφορετικής μεταχειρίσεως που απορρέει από συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας με γνώμονα την αρχή της αναλογικότητας²¹, όπως απαιτείται στις λοιπές περιπτώσεις για τη δικαιολόγηση ενός περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων²². Ομοίως και η απορρέουσα από το άρθρο 4, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ υποχρέωση πίστης μεταξύ των κρατών μελών, στην οποία προφανώς αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο στο ερώτημά του, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει την εφαρμογή της αρχής του μάλλον ευνοούμενου κράτους σε σχέση με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτουν τα κράτη μέλη με τρίτα κράτη.

46. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας δεν αποτελούν εν λευκώ επιταγή που επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποβάλλουν τις επενδύσεις εντός της Ένωσης σε δυσμενέστερη μεταχείριση σε σχέση με τις εκτός της Ένωσης πραγματοποιούμενες επενδύσεις. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να κατανέμουν μεταξύ τους τη φορολογική τους αρμοδιότητα στο πλαίσιο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Κατά την άσκηση της εξουσίας φορολογήσεως που έχει κατανεμηθεί κατά τον συγκεκριμένο τρόπο οφείλουν, ωστόσο, να τηρούν τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και τις θεμελιώδεις ελευθερίες²³. Αν, δηλαδή, σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη, αμφότερες οι σχετικές συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας επέτρεπαν στο Βέλγιο να επιλέξει αν θα συμψηφίσει ή όχι τον αλλοδαπό φόρο στην πηγή με τον βελγικό φόρο, τυχόν διαφορετική ρύθμιση του συμψηφισμού θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εκτός και αν συνέτρεχε άλλος λόγος που να τη δικαιολογεί.

47. Δεδομένου όμως ότι στην υπό κρίση περίπτωση, βάσει της συμβάσεως, το Βέλγιο *υποχρεούται* έναντι του τρίτου κράτους να προβλέπει τον εν γένει συμψηφισμό του φόρου στην πηγή που παρακρατήθηκε στο τρίτο κράτος επί μερισμάτων²⁴, ο υφιστάμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων είναι δικαιολογημένος.

19 — Βλ. απόφαση *Miljoen* κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψεις 62 έως 64 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 — Βλ. συναφώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, σημείο 48).

21 — Απόφαση D. (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 58 έως 63), που όμως δεν αναφέρεται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ· αντιθέτως βλ. απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 87), όπου το Δικαστήριο ουσιαστικά εξετάζει την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στο πλαίσιο της ελεύθερης εγκαταστάσεως.

22 — Βλ. απόφαση *Επιτροπή κατά Γερμανίας* (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 47).

23 — Βλ. ιδίως αποφάσεις *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψεις 93 και 94), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψεις 50 και 51) και *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 37).

24 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 25.

VI – Πρόταση

48. Κατά συνέπεια προτείνω να δοθεί στο μόνο παραδεκτώσ υποβληθέν ερώτημα του Tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο) η ακόλουθη απάντηση:

Δεν είναι αντίθετη προς το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία ενώ, λόγω σχετικής υποχρέωσης που απορρέει από σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας συναφθείσα με τρίτο κράτος, επιτρέπει τον εν γένει συμψηφισμό του φόρου που παρακρατείται στο τρίτο κράτος ως φόρος στην πηγή επί μερισμάτων διανεμόμενων από επιχειρήσεις εδρεύουσες στο κράτος αυτό με τον φόρο που επιβάλλεται στην ημεδαπή επί των εν λόγω μερισμάτων στους μετόχους που είναι κάτοικοι ημεδαπής, εντούτοις στην περίπτωση μερισμάτων διανεμόμενων από επιχειρήσεις εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εξαρτά τον συμψηφισμό από περαιτέρω προϋποθέσεις.