



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 24ης Οκτωβρίου 2018*ⁱ

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων – Εισοδήματα που αποκτώνται σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος κατοικίας – Διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας – Κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας – Φορολογική εξουσία του κράτους κατοικίας – Στοιχεία συνδέσεως»

Στην υπόθεση C-602/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το πρωτοδικείο Λιέγης (Βέλγιο) με απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Οκτωβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Benoît Sauvage,

Kristel Lejeune

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή) και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο B. Sauvage και η K. Lejeune, εκπροσωπούμενοι από τον M. Gustin, avocat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin και J.-C. Halleux καθώς και από την C. Pochet,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren και A. Alriksson,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και C. Perrin,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Benoît Sauvage και της Kristel Lejeune, αφενός, και της βελγικής φορολογικής αρχής, αφετέρου, σχετικά με την απόφαση της εν λόγω αρχής να φορολογήσει το μέρος των λουξεμβουργιανής προελεύσεως αποδοχών από τη μισθωτή εργασία του B. Sauvage που αναλογεί σε ημέρες κατά τις οποίες ο B. Sauvage άσκησε στην πραγματικότητα τη μισθωτή δραστηριότητά του εκτός του λουξεμβουργιανού εδάφους.

Το νομικό πλαίσιο

Η σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου

- 3 Η σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και για τη ρύθμιση ορισμένων άλλων ζητημάτων στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας, και το σχετικό τελικό πρωτόκολλο, που υπεγράφησαν στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1970, όπως τροποποιήθηκαν με την πρόσθετη πράξη που υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 11 Δεκεμβρίου 2002 (στο εξής: σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου), προβλέπει στο άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 3, τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19 και 20, οι μισθοί, αμοιβές δημοσίων υπαλλήλων και λοιπές παρεμφερείς αποδοχές τις οποίες λαμβάνει κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους από μισθωτή εργασία φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία ασκείται εντός του ετέρου συμβαλλόμενου κράτους. Στην περίπτωση που η εργασία ασκείται εντός του ετέρου συμβαλλόμενου κράτους, οι λαμβανόμενες από την ως άνω μισθωτή εργασία αποδοχές φορολογούνται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος.

[...]

3. Κατά παρέκκλιση των όσων ορίζονται στις παραγράφους 1 και 2 και με τη διαλαμβανόμενη στην παράγραφο 1 επιφύλαξη, οι αποδοχές από μισθωτή εργασία που ασκείται επί πλοίου θαλάσσιας ναυσιπλοΐας, αεροσκάφους ή σιδηροδρομικού ή οδικού οχήματος που χρησιμοποιείται για διεθνείς μεταφορές ή επί πλοίου που χρησιμοποιείται για την εσωτερική ναυσιπλοΐα στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών θεωρούνται ότι προκύπτουν από δραστηριότητα που ασκείται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της επιχειρήσεως και φορολογούνται στο κράτος αυτό.»
- 4 Το άρθρο 23, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της συμβάσεως αυτής, που εκθέτει τον τρόπο με τον οποίο αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση των λουξεμβουργιανής προελεύσεως μισθών τους οποίους λαμβάνουν κάτοικοι Βελγίου, έχει ως εξής:

«[Τ]α εισοδήματα που προέρχονται από το Λουξεμβούργο, αποκλειομένων των εισοδημάτων του δευτέρου και τρίτου εδαφίου, και τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο Λουξεμβούργο, τα οποία βάσει των προηγούμενων άρθρων είναι φορολογητέα στο κράτος αυτό, απαλλάσσονται από

τον φόρο στο Βέλγιο. Η απαλλαγή αυτή δεν περιορίζει το δικαίωμα του Βελγίου να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό του συντελεστή των φόρων του, τα εισοδήματα και τα περιουσιακά στοιχεία που απαλλάσσονται κατά τα ανωτέρω.»

- 5 Το σημείο 8 του τελικού πρωτοκόλλου της εν λόγω συμβάσεως έχει ως εξής:

«Κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφοι 1 και 2, θεωρείται ότι μισθωτή εργασία ασκείται εντός του ετέρου συμβαλλομένου κράτους όταν η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται οι μισθοί, αμοιβές δημοσίων υπαλλήλων και λοιπές αποδοχές ασκείται πράγματι στο έτερο αυτό κράτος, ήτοι όταν ο μισθωτός είναι σωματικώς παρών στο έτερο αυτό κράτος προκειμένου να ασκήσει εκεί την ως άνω δραστηριότητα.»

Το βελγικό δίκαιο

- 6 Το άρθρο 3 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992 προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο φυσικών προσώπων υπόκεινται οι κάτοικοι του Βασιλείου.»

- 7 Το άρθρο 5 του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«Οι κάτοικοι του Βασιλείου υπόκεινται στον φόρο φυσικών προσώπων για όλα τα φορολογητέα κατά τον παρόντα κώδικα εισοδήματά τους, ακόμη και αν ορισμένα από τα εισοδήματα αυτά παρήχθησαν ή συνελέγησαν στην αλλοδαπή.»

- 8 Το άρθρο 155 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου, αλλά ο φόρος αυτός μειώνεται κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων προς το σύνολο των εισοδημάτων [...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Ο B. Sauvage και η K. Lejeune κατοικούν στο Βέλγιο, όπου υπόκεινται στον φόρο φυσικών προσώπων για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Ο B. Sauvage εργάζεται ως μισθωτός σε εταιρία με έδρα στο Λουξεμβούργο. Λόγω των καθηκόντων συμβούλου που ασκεί πραγματοποιεί σύντομα επαγγελματικά ταξίδια και παρίσταται σε συνεδριάσεις για λογαριασμό του εργοδότη του εκτός του κράτους του Λουξεμβούργου.
- 10 Για τα φορολογικά έτη 2007, 2008 και 2009, ο B. Sauvage δήλωσε μεν τους μισθούς του ως εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο στο Βέλγιο, αλλά δήλωσε επίσης όλους τους μισθούς αυτούς ως εισοδήματα απαλλασσόμενα φόρου υπό την επιφύλαξη της λήψεως υπόψη των εν λόγω εισοδημάτων για τον καθορισμό του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή.
- 11 Κατόπιν ελέγχου του τόπου στον οποίο ασκούνταν η μισθωτή δραστηριότητα του B. Sauvage, η βελγική φορολογική αρχή διόρθωσε τις βάσεις επιβολής φόρου ως προς τα τρία αυτά φορολογικά έτη. Η ως άνω αρχή έκρινε ότι, δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 1, της συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, το τμήμα των αποδοχών από τη θέση μισθωτής εργασίας την οποία ο B. Sauvage κατείχε στο Λουξεμβούργο που αντιστοιχούσε σε ημέρες κατά τις οποίες ο B. Sauvage είχε στην πραγματικότητα ασκήσει τη μισθωτή δραστηριότητά του εκτός του λουξεμβουργιανού εδάφους ήταν φορολογητέο στο Βέλγιο.

- 12 Ο Β. Sauvage και η Κ. Lejeune υπέβαλαν διοικητικές ενστάσεις κατά των αποφάσεων της ως άνω αρχής που τους αφορούσαν. Κατόπιν απορρίψεως των ενστάσεων αυτών από την εν λόγω αρχή, οι ενδιαφερόμενοι άσκησαν ενώπιον του πρωτοδικείου Λιέγης (Βέλγιο) προσφυγή με την οποία αμφισβήτησαν την προκριθείσα από την εν λόγω αρχή ερμηνεία του άρθρου 15, παράγραφος 1, της συμβάσεως αυτής.
- 13 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, ο Β. Sauvage και η Κ. Lejeune υποστήριξαν ότι το ως άνω άρθρο 15, παράγραφος 1, έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιορισμένες και περιστασιακές μετακινήσεις δεν εμπόδιζαν την αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα του κράτους πηγής του εισοδήματος, εφόσον η οικεία δραστηριότητα ασκούνταν κατά κύριο λόγο στο κράτος αυτό και οι υπηρεσίες που παρέχονταν εκτός του εν λόγω κράτους εντάσσονταν στο πλαίσιο της κατεχόμενης στο Λουξεμβούργο θέσεως μισθωτής εργασίας. Επικουρικώς, ο Β. Sauvage και η Κ. Lejeune προέβαλαν παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών τις οποίες κατοχυρώνει η συνθήκη ΛΕΕ.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ' ουσίαν, ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς αποτρέπει τους μισθωτούς κατοίκους Βελγίου που τελούν σε κατάσταση όπως αυτή του Β. Sauvage από το να δεχθούν θέσεις εργασίας σε κράτος μέλος διαφορετικό από το Βασίλειο του Βελγίου οι οποίες συνεπάγονται επαγγελματικά ταξίδια στην αλλοδαπή. Αντιθέτως, για την περίπτωση που κάτοικος Βελγίου ασκεί μισθωτή εργασία σε μεταφορικό μέσο το οποίο εκμεταλλεύεται για διεθνείς μεταφορές επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής διοικήσεώς της στο Λουξεμβούργο, το άρθρο 15, παράγραφος 3, της συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου προβλέπει ότι το σύνολο των εισοδημάτων του εν λόγω κατοίκου Βελγίου από μια τέτοια μισθωτή δραστηριότητα απαλλάσσεται από τον φόρο στο Βέλγιο, ακόμη και όταν η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα αυτά ασκείται στην πραγματικότητα εκτός Λουξεμβούργου.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το πρωτοδικείο Λιέγης αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει το άρθρο 15, παράγραφος 1, της [συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου], εφόσον ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, πρώτον, επιτρέπει τον περιορισμό, στην ασκούμενη στο έδαφος του Λουξεμβούργου δραστηριότητα, της εξουσίας του κράτους πηγής να φορολογεί τις αποδοχές μισθωτού κατοίκου Βελγίου που ασκεί τις δραστηριότητές του για Λουξεμβουργιανό εργοδότη, δεύτερον, επιτρέπει την απονομή στο κράτος κατοικίας εξουσίας να φορολογεί το υπόλοιπο των αποδοχών που προκύπτουν από τις δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται εκτός του λουξεμβουργιανού εδάφους, τρίτον, απαιτεί μόνιμη και καθημερινή σωματική παρουσία του μισθωτού στην έδρα του εργοδότη του, ενώ δεν αμφισβητείται ότι ο μισθωτός μεταβαίνει εκεί σε τακτική βάση σύμφωνα με δικαστική εκτίμηση η οποία διενεργείται με πνεύμα ελαστικότητας βάσει αντικειμενικών και επαληθεύσιμων στοιχείων, και, τέταρτον, απαιτεί από τα δικαστήρια να εκτιμήσουν την ύπαρξη και την έκταση των παροχών που πραγματοποιούνται στο κάθε κράτος, την κάθε συγκεκριμένη ημέρα, προκειμένου να τις επιμερίσουν αναλογικώς επί μιας βάσεως 220 εργάσιμων ημερών, στο άρθρο 45 [ΣΛΕΕ], καθόσον συνιστά φορολογικής φύσεως εμπόδιο το οποίο αποτρέπει τις διασυνοριακές δραστηριότητες, και στη γενική αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθόσον δεν προβλέπει σταθερό και βέβαιο καθεστώς απαλλαγής του συνόλου των αποδοχών που λαμβάνονται από κάτοικο Βελγίου ο οποίος έχει συμβληθεί με εργοδότη του οποίου η έδρα πραγματικής διοικήσεως ευρίσκεται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και τον εκθέτει σε κίνδυνο διπλής φορολόγησεως του συνόλου ή μέρους των εισοδημάτων του και σε καθεστώς το οποίο είναι απρόβλεπτο και πλήρως στερούμενο ασφάλειας δικαίου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Καταρχάς, επισημαίνεται ότι η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί ερωτημάτων που άπτονται της συμμορφώσεως του εθνικού δικαίου ή του συμβατικού δικαίου προς το δίκαιο της Ένωσης. Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο μπορεί αντιστρόφως να παράσχει στα εθνικά δικαστήρια τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία βάσει των οποίων αυτά θα μπορέσουν να επιλύσουν τα νομικά προβλήματα των οποίων έχουν επιληφθεί.
- 17 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, ασφαλώς, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, στο πλαίσιο του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, να αποφαινεται επί της ενδεχόμενης παραβάσεως, εκ μέρους συμβαλλόμενου κράτους, των διατάξεων διμερών συμβάσεων οι οποίες έχουν συναφθεί από τα κράτη μέλη και οι οποίες σκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυνση των αρνητικών συνεπειών της συνυπάρξεως διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων. Το Δικαστήριο δεν μπορεί ούτε να εξετάσει τη σχέση μεταξύ εθνικού μέτρου και διατάξεων συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη διμερής φορολογική σύμβαση, καθόσον το ζήτημα αυτό δεν αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψη 22).
- 18 Πλην όμως, όταν φορολογικό καθεστώς που απορρέει από φορολογική σύμβαση με αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί τμήμα του ισχύοντος σε μια υπόθεση νομικού πλαισίου, όπως παρουσιάζεται από το εθνικό δικαστήριο, το Δικαστήριο οφείλει πάντως να το λάβει υπόψη προκειμένου να δώσει μια χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, σκέψη 51).
- 19 Εν προκειμένω, το φορολογικό καθεστώς που απορρέει από τη σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου αποτελεί τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικού πλαισίου, όπως παρουσιάζεται από το αιτούν δικαστήριο. Συνεπώς, προκειμένου να δοθεί μια χρήσιμη για το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το εν λόγω φορολογικό καθεστώς πρέπει να ληφθεί υπόψη.
- 20 Σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση που προκύπτει από τη σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου, επισημαίνεται ότι το υποβαλλόμενο ερώτημα βασίζεται στην παραδοχή ότι, κατ' εφαρμογήν της συμβάσεως αυτής, η απαλλαγή από τον βελγικό φόρο των λουξεμβουργιανής προελεύσεως εισοδημάτων ενός κατοίκου Βελγίου από θέση μισθωτής εργασίας την οποία κατέχει στο Λουξεμβούργο εξαρτάται από τη σωματική παρουσία του ως άνω κατοίκου Βελγίου στο Λουξεμβούργο. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα αυτά ασκείται στην πραγματικότητα εκτός Λουξεμβούργου, τα προκύπτοντα εξ αυτής εισοδήματα φορολογούνται από το Βασίλειο του Βελγίου.
- 21 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους που απορρέει από φορολογική σύμβαση έχουσα ως αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο εξαρτά την απαλλαγή των εισοδημάτων ενός κατοίκου ημεδαπής που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος και προκύπτουν από θέση μισθωτής εργασίας την οποία αυτός κατέχει στο δεύτερο αυτό κράτος από την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα ασκείται πράγματι στο εν λόγω κράτος.
- 22 Κατά πάγια νομολογία, ελλείπει μέτρου ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι

ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα στοιχεία συνδέσεως για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, *Imfeld και Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 23 Στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι παράλογο να χρησιμοποιούν τα κράτη μέλη τα κριτήρια που ακολουθούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 31, και της 16ης Ιουλίου 2009, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Πάντως, η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 22 της παρούσας απόφασης δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ. Ειδικότερα, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατά τον τρόπο αυτό στο πλαίσιο διμερούς συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης και ιδίως να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 94, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, *Imfeld και Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι για να αποτραπεί το ενδεχόμενο το ίδιο εισόδημα που προκύπτει από θέση μισθωτής εργασίας που κατέχεται στο Λουξεμβούργο να φορολογείται τόσο στο κράτος κατοικίας του μισθωτού, ήτοι στο Βασίλειο του Βελγίου, όσο και στο κράτος πηγής του εισοδήματος αυτού, ήτοι στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, το άρθρο 15 της συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, επαναλαμβάνοντας καταρχήν το περιεχόμενο των διατάξεων του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως για το εισόδημα και την περιουσία που κατήρτισε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, κατένειμε, όσον αφορά το εν λόγω εισόδημα, τη φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ των δύο αυτών συμβαλλομένων κρατών.
- 26 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι τα εισοδήματα ενός κατοίκου Βελγίου από θέση μισθωτής εργασίας την οποία κατέχει στο Λουξεμβούργο, σε περίπτωση που η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα αυτά ασκείται στην πραγματικότητα εκτός Λουξεμβούργου, δεν υπόκεινται σε μεταχείριση διαφορετική από εκείνη των εισοδημάτων από θέση μισθωτής εργασίας που κατέχεται στην ημεδαπή. Προκύπτει συνεπώς ότι το προβαλλόμενο μειονέκτημα ανάγεται στην επιλογή, εκ μέρους των συμβαλλομένων κρατών της συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, του στοιχείου συνδέσεως για την κατανομή της αρμοδιότητάς τους να φορολογούν τα επίμαχα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και στην ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση στην οποία υποβάλλονται στο Λουξεμβούργο τα φορολογητέα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι σε δυσμενή φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων αυτών από το Βασίλειο του Βελγίου.
- 27 Αφενός όμως, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας απόφασης, είναι ελεύθερα να καθορίζουν τα στοιχεία συνδέσεως για τους σκοπούς της κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, απλώς και μόνον το γεγονός ότι επελέγη να εξαρτηθεί η φορολογική αρμοδιότητα του κράτους πηγής του εισοδήματος από τη σωματική παρουσία του μισθωτού κατοίκου ημεδαπής στο έδαφος του κράτους αυτού δεν συνιστά διάκριση ή διαφορετική μεταχείριση που απαγορεύεται δυνάμει της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 30).
- 28 Αφετέρου, ο σκοπός μιας συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας έγκειται στο να αποτραπεί το ενδεχόμενο φορολόγησεως του ίδιου εισοδήματος σε καθένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη της συμβάσεως αυτής και όχι στο να διασφαλιστεί ότι η φορολόγηση στην οποία υπόκειται ο φορολογούμενος εντός ενός συμβαλλομένου μέρους δεν θα υπερβαίνει τη φορολόγηση στην οποία θα υπέκειτο εντός του άλλου συμβαλλομένου μέρους (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συνεπώς, δυσμενής

φορολογική μεταχείριση που απορρέει από την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου, ως κράτους κατοικίας του φορολογουμένου, και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, ως κράτους πηγής των οικείων εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, και από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων των δύο αυτών κρατών, δεν μπορεί να θεωρείται ότι συνιστά διάκριση ή διαφορετική μεταχείριση που απαγορεύεται με γνώμονα την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

- 29 Δεύτερον, ούτε το γεγονός της φορολογήσεως, στο Βέλγιο, των εισοδημάτων από θέση μισθωτής εργασίας στο Λουξεμβούργο, τα οποία λαμβάνει κάτοικος Βελγίου και που αντιστοιχούν σε ημέρες κατά τις οποίες η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα αυτά ασκήθηκε στην πραγματικότητα εκτός Λουξεμβούργου, μπορεί να θεωρηθεί ως δυσμενέστερη μεταχείριση του ως άνω κατοίκου Βελγίου σε σχέση με εκείνη που επιφυλάσσεται σε κάτοικο Βελγίου ο οποίος κατέχει θέση μισθωτής εργασίας στο Βέλγιο και ο οποίος, σε περιστασιακή ή σε τακτική βάση, ασκεί στην πραγματικότητα τη μισθωτή δραστηριότητά του εκτός Βελγίου, δεδομένου ότι τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες του δευτέρου από τους ως άνω κατοίκους Βελγίου φορολογούνται από το Βέλγιο στο σύνολό τους, ενώ τα εισοδήματα του πρώτου από τους εν λόγω κατοίκους φορολογούνται από το Βέλγιο μόνον κατά το μέτρο που η δραστηριότητα για την οποία καταβλήθηκαν τα εισοδήματα αυτά ασκήθηκε στην πραγματικότητα εκτός Λουξεμβούργου.
- 30 Τρίτον, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ούτε ότι κάτοικος Βελγίου που ασκεί στο Λουξεμβούργο μισθωτή δραστηριότητα η οποία στην πραγματικότητα ασκείται, σε περιστασιακή ή σε τακτική βάση, εκτός Λουξεμβούργου υποβάλλεται σε δυσμενέστερη μεταχείριση σε σχέση με εκείνη που επιφυλάσσεται σε κάτοικο Βελγίου ο οποίος επίσης κατέχει θέση μισθωτής εργασίας στο Λουξεμβούργο, αλλά του οποίου η παρουσία στο Λουξεμβούργο είναι απαραίτητη, οπότε ασκεί τη μισθωτή δραστηριότητά του μόνο στο έδαφος του Λουξεμβούργου. Ειδικότερα, αμφότεροι απολαύουν της απαλλαγής που προβλέπεται από τη σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου και από τη βελγική εθνική νομοθεσία όσον αφορά τα εισοδήματά τους από μισθωτές υπηρεσίες που αντιστοιχούν στις ημέρες κατά τις οποίες οι μισθωτές δραστηριότητές τους ασκούνται πράγματι στο Λουξεμβούργο.
- 31 Όσον αφορά το άρθρο 15, παράγραφος 3, της συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, όπως εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι τα εισοδήματα ενός κατοίκου Βελγίου από μισθωτή εργασία που ασκεί επί μεταφορικού μέσου το οποίο εκμεταλλεύεται για διεθνείς μεταφορές επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής διοικήσεώς της στο Λουξεμβούργο, ακόμη και όταν η δραστηριότητα για την οποία καταβλήθηκαν τα εισοδήματα αυτά δεν ασκήθηκε πράγματι στο Λουξεμβούργο, απαλλάσσονται από τον φόρο στο Βέλγιο. Αντιθέτως, κάτοικος Βελγίου ο οποίος τελεί σε κατάσταση όπως αυτή του B. Sauvage φορολογείται στο Βέλγιο αν η δραστηριότητα για την οποία καταβλήθηκαν τα οικεία εισοδήματα δεν ασκείται πράγματι στο Λουξεμβούργο.
- 32 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το γεγονός ότι επελέγησαν διαφορετικά στοιχεία συνδέσεως αναλόγως του αν η θέση μισθωτής εργασίας χαρακτηρίζεται ή όχι από έντονη κινητικότητα σε διεθνές επίπεδο δεν μπορεί να θεωρείται ότι συνιστά διάκριση ή διαφορετική μεταχείριση που απαγορεύεται με γνώμονα την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Ειδικότερα, αφενός, όπως προκύπτει από τη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, ελλείψει μέτρου ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε ολόκληρη την Ένωση, η επιλογή αυτή απόκειται στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη και είναι εξάλλου σύμφωνη προς τη διεθνή φορολογική πρακτική. Αφετέρου, κάτοικος ημεδαπής ο οποίος κατέχει θέση μισθωτής εργασίας χαρακτηριζόμενη από έντονη κινητικότητα σε διεθνές επίπεδο, λόγω ακριβώς του χαρακτήρα της δραστηριότητάς αυτής, εν πάση περιπτώσει δεν τελεί σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη προς εκείνη ενός κατοίκου ημεδαπής ο οποίος τελεί σε κατάσταση όπως αυτή του B. Sauvage.

- 33 Τέλος, το γεγονός και μόνον ότι το δικαίωμα σε φορολογικό πλεονέκτημα εξαρτάται από το ότι ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι προϋποθέσεις για την απονομή του δικαιώματος αυτού πληρούνται ή η ύπαρξη κάποιας αβεβαιότητας όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως από την έναρξη μιας φορολογικής χρήσεως δεν μπορούν αφεαυτών να αποτελέσουν εμπόδιο, κατά την έννοια του δικαίου της Ένωσης.
- 34 Ειδικότερα, πρώτον, εγγενές στοιχείο της αρχής της φορολογικής αυτοτέλειας των κρατών μελών είναι η δυνατότητά τους να καθορίζουν τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται καθώς και τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ., C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 37, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψη 47).
- 35 Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών δικαιούνται να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για την ορθή επιβολή του φόρου και για την εκτίμηση του κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο προβλέπεται από το οικείο φορολογικό καθεστώς και επομένως του κατά πόσον πρέπει η όχι να χορηγηθεί το πλεονέκτημα αυτό (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ., C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 45, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψη 52).
- 36 Δεύτερον, στο μέτρο που το φορολογικό αποτέλεσμα μιας φορολογικής χρήσεως δεν μπορεί καταρχήν να καθοριστεί παρά μόνον κατά τη λήξη του οικείου φορολογικού έτους, η αδυναμία να προβλεφθεί με βεβαιότητα η οριστική φορολογική επιβάρυνση μιας φορολογικής χρήσεως κατά την έναρξη της χρήσεως αυτής συνιστά εγγενές στοιχείο των φορολογικών συστημάτων.
- 37 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους που απορρέει από φορολογική σύμβαση έχουσα ως αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο εξαρτά την απαλλαγή των εισοδημάτων ενός κατοίκου ημεδαπής που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος και προκύπτουν από θέση μισθωτής εργασίας την οποία αυτός κατέχει στο δεύτερο αυτό κράτος από την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα ασκείται πράγματι στο εν λόγω κράτος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους που απορρέει από φορολογική σύμβαση έχουσα ως αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο εξαρτά την απαλλαγή των εισοδημάτων ενός κατοίκου ημεδαπής που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος και προκύπτουν από θέση μισθωτής εργασίας την οποία αυτός κατέχει στο δεύτερο αυτό κράτος από την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα για την οποία καταβάλλονται τα εισοδήματα ασκείται πράγματι στο εν λόγω κράτος.

(υπογραφές)

- i — Στο εισαγωγικό μέρος, στις σκέψεις 21 και 37 καθώς και στο διατακτικό του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.