



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 14ης Μαρτίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων – Ίση μεταχείριση – Φόρος εισοδήματος – Νομοθεσία για την αποτροπή της διπλής φορολογίας – Σύνταξη ληφθείσα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος κατοικίας – Τρόπος υπολογισμού της απαλλαγής στο κράτος μέλος κατοικίας – Απώλεια μέρους ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων»

Στην υπόθεση C-174/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης, Βέλγιο) με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin και J.-C. Halleux καθώς και από την C. Rochet,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την N. Gossement,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Jean Jacob και της Dominique Lennertz, ζεύγους που κατοικεί στο Βέλγιο, και, αφετέρου, του État belge (Βελγικού Δημοσίου), σχετικά με τον συνυπολογισμό, στο πλαίσιο του υπολογισμού τού κοινού φόρου του ζεύγους στο Βέλγιο, της σύνταξης που έλαβε ο J. Jacob σε άλλο κράτος μέλος, η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο στο Βέλγιο, αλλά περιλαμβάνεται στη βάση που λαμβάνεται υπόψη για τη χορήγηση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ο οποίος είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια για τους προσφεύγοντες μέρους των πλεονεκτημάτων τα οποία θα δικαιούνταν αν δεν είχε πραγματοποιηθεί ο συνυπολογισμός αυτός.

Το νομικό πλαίσιο

Η Σύμβαση του 1970

- 3 Το άρθρο 18 της Σύμβασης 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, η οποία υπογράφηκε στις 17 Σεπτεμβρίου 1970, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: σύμβαση του 1970), που φέρει τον τίτλο «Συντάξεις», προβλέπει, στην παράγραφο 3, τα εξής:

«[...] οι συντάξεις και λοιπές παρόμοιες αποδοχές που προέρχονται από το Λουξεμβούργο και καταβάλλονται σε κάτοικο του Βελγίου, δεν φορολογούνται στο Βέλγιο αν τα εν λόγω ποσά προέρχονται από εισφορές, επιδόματα ή ασφάλιστρα που καταβλήθηκαν σε επικουρικό συνταξιοδοτικό σύστημα από τον δικαιούχο ή για λογαριασμό του, ή από δωρεές του εργοδότη σε εσωτερικό σύστημα, και αν οι εν λόγω εισφορές, επιδόματα, ασφάλιστρα ή δωρεές φορολογήθηκαν πράγματι στο Λουξεμβούργο.»

- 4 Το άρθρο 23, παράγραφος 2, σημείο 1, της Σύμβασης του 1970 ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τους κατοίκους Βελγίου, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

1° τα εισοδήματα που προέρχονται από το Λουξεμβούργο –αποκλειομένων των εισοδημάτων του δευτέρου και τρίτου εδαφίου– και τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο Λουξεμβούργο και 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, εισοδήματα και περιουσιακά στοιχεία που απαλλάσσονται κατά τα ανωτέρω.»

Το βελγικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 131 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CIR του 1992), διέπει τα αφορολόγητα ποσά.
- 6 Οι μειώσεις φόρου που χορηγούνται για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, για παροχές που πληρώνονται με το σύστημα των δελτίων υπηρεσιών, για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, για δαπάνες προς ενίσχυση της ασφάλειας των κατοικιών κατά κλοπής ή πυρκαγιάς, καθώς και για δωρεές διέπονται, αντιστοίχως, από τα άρθρα 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 και 145/33 του CIR του 1992.

7 Κατά το άρθρο 155 του κώδικα αυτού:

«Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της 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.

Το ίδιο ισχύει για:

- τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο βάσει άλλων διεθνών συμβάσεων ή συμφωνιών, εφόσον αυτές περιέχουν ρήτρα διατηρήσεως της προοδευτικότητας του φόρου,

[...]

Στην περίπτωση της από κοινού φορολογήσεως, η μείωση υπολογίζεται ανά φορολογούμενο επί του συνόλου των καθαρών εισοδημάτων του.»

8 Κατόπιν της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), το Βασίλειο του Βελγίου εξέδωσε την υπό στοιχεία CI.RH.331/575.420 εγκύκλιο, της 12ης Μαρτίου 2008, περί μειώσεως του φόρου, επιπλέον της μειώσεως δυνάμει του άρθρου 155 του CIR του 1992, για τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνούς συμβάσεως (στο εξής: εγκύκλιος του 2008).

9 Η εγκύκλιος του 2008 ορίζει στο προοίμιό της τα εξής:

«1. Στο βελγικό φορολογικό σύστημα, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου [...] εφαρμόζονται τόσο επί των εισοδημάτων βελγικής προέλευσης όσο και επί των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης. Αν η εν λόγω οικογενειακή ή προσωπική κατάσταση δεν ελήφθη υπόψη στην αλλοδαπή, ένα μέρος των πλεονεκτημάτων αυτών χάνεται.

Οι Κάτω Χώρες εφάρμοζαν μέθοδο απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου ανάλογη με τη μέθοδο που εφαρμόζεται στο Βέλγιο. Με απόφαση [της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), το Δικαστήριο] έκρινε παρά ταύτα ότι αυτός ο τρόπος ενέργειας αντίκειται στη ρύθμιση περί ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης].

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κάλεσε το Βέλγιο να ευθυγραμμίσει τις βελγικές φορολογικές διατάξεις περί εφαρμογής της μεθόδου απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου [...] με τις υποχρεώσεις βάσει των άρθρων 18, 39, 43 και 56 ΕΚ [...]

Προς τούτο προκρίθηκε η εξής λύση: όταν η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου δεν συνυπολογίσθηκε στην αλλοδαπή, τότε, για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης θα χορηγείται μείωση του φόρου επιπλέον της μειώσεως [του άρθρου 155 του CIR του 1992].

Εντούτοις, η επιπρόσθετη αυτή μείωση θα χορηγείται μόνον εφόσον το σύνολο του φόρου που υπολογίζεται με εφαρμογή της μεθόδου απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου που προβλέπεται στο [άρθρο 155 του CIR του 1992], προσαυξημένο κατά τον φόρο που οφείλεται στην αλλοδαπή επί των απαλλασσόμενων εισοδημάτων, υπερβαίνει τον φόρο που θα οφειλόταν αν τα εισοδήματα προέρχονταν αποκλειστικά από βελγική πηγή και οι σχετικοί φόροι οφείλονταν στο Βέλγιο.

Η μείωση αυτή θα ισούται με τη διαφορά μεταξύ του βελγικού φόρου εισοδήματος (υπολογιζόμενου κατ' εφαρμογή της μεθόδου απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου, όπως προβλέπεται επί του παρόντος στο [άρθρο 155 του CIR 1992]), προσαυξημένου κατά τον φόρο της

ίδιας φύσεως που οφείλεται επί των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, και του φόρου που θα οφειλόταν αν τα εισοδήματα προέρχονταν αποκλειστικά από βελγική πηγή και οι σχετικοί φόροι οφείλονταν στο Βέλγιο.

Για τον καθορισμό του ποσού της επιπρόσθετης μείωσης, θα είναι συνεπώς απαραίτητο να υπολογίζεται ο φόρος που θα οφειλόταν αν τα εισοδήματα προέρχονταν αποκλειστικά από βελγική πηγή και οι σχετικοί φόροι οφείλονταν στο Βέλγιο.

2. Εν αναμονή της προσαρμογής της βελγικής νομοθεσίας προς την προαναφερθείσα κατεύθυνση, η μείωση αυτή πρέπει να εφαρμόζεται υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που προβλέπει η παρούσα εγκύκλιος.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 10 Στην κοινή φορολογική δήλωση των προσφευγόντων της κύριας δίκης για το φορολογικό έτος 2013, ο J. Jacob δήλωσε ότι λαμβάνει δύο συντάξεις, δηλαδή μια σύνταξη από το Βέλγιο ποσού 15 699,57 ευρώ και μια άλλη από το Λουξεμβούργο ποσού 14 330,75 ευρώ. Οι δύο αυτές συντάξεις συμπληρώνονταν από εισοδήματα από ακίνητα που δηλώθηκαν από τον J. Jacob, ύψους 1 181,60 ευρώ, οπότε το σύνολο των εισοδημάτων του ανερχόταν στο ποσό των 31 211,92 ευρώ.
- 11 Όσον αφορά τον J. Jacob, η βελγική φορολογική διοίκηση υπολόγισε, βάσει των συνολικών εισοδημάτων του, συμπεριλαμβανομένης της σύνταξης από το Λουξεμβούργο που απαλλάσσεται από τη φορολογία στο Βέλγιο βάσει της σύμβασης του 1970, το ποσό του βασικού φόρου σε 11 448,36 ευρώ, ποσό που αντιστοιχούσε σε φορολογικό συντελεστή 36,68 % περίπου. Στο ποσό αυτό εφαρμόστηκαν μειώσεις φόρου, αφενός, ύψους 3 032,46 ευρώ για τα αφορολόγητα ποσά, για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, για παροχές που πληρώνονται με το σύστημα των δελτίων υπηρεσιών, για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, για δαπάνες προς ενίσχυση της ασφάλειας των κατοικιών κατά κλοπής ή πυρκαγιάς, καθώς και για δωρεές, και, αφετέρου, ύψους 1 349,45 ευρώ για υποκατάστατα εισοδήματα, για σύνταξη και για πρόωρη σύνταξη. Το μειωμένο ποσό του βασικού φόρου που προέκυψε, δηλαδή το ποσό των 7 066,45 ευρώ, μειώθηκε περαιτέρω με την έκπτωση για τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, κατά το ποσό των 3 220,14 ευρώ, κατ' αναλογία προς το ποσοστό που αντιπροσωπεύει η σύνταξη από το Λουξεμβούργο επί του συνόλου των εισοδημάτων, οπότε το ποσό του κύριου φόρου ανήλθε σε 3 846,31 ευρώ.
- 12 Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης αμφισβήτησαν τον υπολογισμό αυτό, επισημαίνοντας ότι η μείωση των 3 220,14 ευρώ που χορηγήθηκε για τα απαλλασσόμενα αλλοδαπά εισοδήματα δεν αντιστοιχεί σε ποσοστό 36,68 %, αλλά σε ποσοστό 22,47 % της σύνταξης από το Λουξεμβούργο, με αποτέλεσμα η σύνταξη αυτή να φορολογηθεί, τελικώς, με καθαρό συντελεστή φορολόγησης 14,21 %, ενώ θα έπρεπε να απαλλαγεί από τη φορολογία στο Βέλγιο σύμφωνα με τη σύμβαση του 1970. Κατά τον J. Jacob, προκειμένου να τηρηθεί η απαλλαγή από τον φόρο της σύνταξης του από το Λουξεμβούργο, έπρεπε να εφαρμοστεί σε αυτήν, αμέσως μετά τον υπολογισμό του βασικού φόρου, ο συντελεστής μείωσης του 36,68 %, οπότε ο βασικός φόρος θα μειωνόταν, πριν την εφαρμογή των μειώσεων φόρου, κατά 5 256,44 ευρώ και τούτο θα οδηγούσε τελικώς σε ποσό κύριου φόρου ύψους 1 810,01 ευρώ αντί για 3 846,31 ευρώ.
- 13 Η βελγική φορολογική αρχή, απορρίπτοντας την ένσταση αυτή με απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2014, υπενθύμισε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 155 του CIR του 1992, τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου, εξυπακουμένου ότι ο φόρος αυτός μειώνεται κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων προς το σύνολο των εισοδημάτων, μετά την εφαρμογή των μειώσεων φόρου. Η εν λόγω φορολογική αρχή υποστήριξε επίσης ότι οι προσφεύγοντες της κύριας

δίκης δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εγκύκλιος του 2008 για να εφαρμοστεί η μείωση φόρου βάσει των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, η οποία χορηγείται επιπλέον της μείωσης που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 155.

- 14 Το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης, Βέλγιο), ενώπιον του οποίου ασκήθηκε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως της βελγικής φορολογικής διοικήσεως, υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, το οποίο, με διάταξη της 29ης Νοεμβρίου 2016, Jacob και Lennertz (C-345/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:911), απέρριψε την αίτηση βάσει του άρθρου 53 παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας ως προδήλως απαράδεκτη, δεδομένου ότι η εν λόγω αίτηση δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 94 του Κανονισμού αυτού λόγω ελλείψεων ως προς τα πραγματικά περιστατικά και το κανονιστικό πλαίσιο της υποθέσεως.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο, προς διόρθωση των ως άνω ελλείψεων, υπέβαλε στη συνέχεια στο Δικαστήριο δεύτερη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, επικαλούμενο ιδίως την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 Υπό το πρίσμα της εν λόγω αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οφείλει να εξασφαλίσει πράγματι το ευεργέτημα του φορολογικού πλεονεκτήματος που δικαιούνται οι φορολογούμενοι λόγω της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο τα κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση να διασφαλίζουν ότι λαμβάνονται υπόψη όλα τα εν λόγω φορολογικά πλεονεκτήματα. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η μέθοδος απαλλαγής που προβλέπεται στη σύμβαση του 1970 επιβάλλει στο κράτος μέλος κατοικίας να απαλλάσσει πλήρως από τον φόρο τις συντάξεις οι οποίες, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, επιτρέπεται να φορολογηθούν μόνο στο κράτος μέλος που τις χορηγεί, δεδομένου ότι η διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου που προβλέπεται στην εν λόγω σύμβαση σημαίνει ότι τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης μπορούν να λαμβάνονται υπόψη μόνο για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα λοιπά εισοδήματα που είναι φορολογητέα στο Βέλγιο. Όμως, λόγω του τρόπου υπολογισμού των φόρων των προσφευγόντων της κύριας δίκης, αυτοί θα απολέσουν μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που μπορούν να αξιώσουν και τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης του J. Jacob, τα οποία καταρχήν απαλλάσσονται, θα επηρεαστούν αρνητικά από φορολογικής απόψεως.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται στο άρθρο 39 [ΣΕΕ] ρύθμιση του βελγικού φορολογικού συστήματος η οποία προβλέπεται στο άρθρο 155 του CIR [του 1992], ανεξαρτήτως της εφαρμογής της εγκυκλίου [του 2008], και συνεπάγεται ότι οι λουξεμβουργιανές συντάξεις του προσφεύγοντος, οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18 της [σύμβασης του 1970], λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του βελγικού φόρου και χρησιμεύουν ως βάση για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από τον CIR [του 1992] ενώ δεν θα έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη, λόγω της προβλεπόμενης από την [εν λόγω σύμβαση] ολοσχερούς απαλλαγής τους, και ότι το εντεύθεν ευεργέτημα, όπως το αφορολόγητο ποσό ή η έκπτωση λόγω μακροπρόθεσμης αποταμιεύσεως, λόγω δαπανών που πληρώθηκαν με δελτία υπηρεσιών, λόγω δαπανών προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, λόγω δαπανών σε κατοικίες για αντικλεπτικές εγκαταστάσεις ή για πυρασφάλεια, ή λόγω δωρεών του προσφεύγοντος, απόλλυται εν μέρει, μειώνεται ή χορηγείται σε μικρότερο βαθμό απ' ό,τι αν οι προσφεύγοντες είχαν αμφότεροι εισοδήματα βελγικής προέλευσης τα οποία είναι, ως προς αυτούς, φορολογητέα στο Βέλγιο και μη απαλλασσόμενα και δύνανται, συνεπώς, να απορροφήσουν το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί της ελευθερίας που έχει εφαρμογή στην περίπτωση των προσφευγόντων της κύριας δίκης

- 18 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται, με το ερώτημά του, στο άρθρο 39 ΣΕΕ, ενώ μνημονεύει, στο σκεπτικό της αποφάσεώς του περί παραπομπής, τόσο την ελευθερία εγκατάστασης όσο και την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.
- 19 Όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ενδέχεται να είναι χρήσιμα για την έκδοση αποφάσεως στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο, ανεξαρτήτως του αν το δικαστήριο αυτό αναφέρθηκε σε αυτά με το ερώτημά του (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, σκέψη 29, και της 23ης Απριλίου 2009, Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, σκέψη 57).
- 20 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει αν η σύνταξη που λαμβάνει ο J. Jacob από το Λουξεμβούργο προέρχεται από την άσκηση εκεί μισθωτής ή μη μισθωτής δραστηριότητας.
- 21 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, 270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 13, της 29ης Απριλίου 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, σκέψη 22, και της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 54). Αντιθέτως, κάθε πολίτης της Ένωσης, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος έχει κάνει χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και έχει ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος της κατοικίας του, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 76, και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 34).
- 22 Συναφώς, αν η σύνταξη που εισπράττει ο J. Jacob από το Λουξεμβούργο προέρχεται από άσκηση μισθωτής δραστηριότητας, εφαρμοστέα διάταξη είναι πράγματι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Αν, αντιθέτως, ο J. Jacob άσκησε μη μισθωτή δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο, τότε πρέπει να εφαρμοστεί η ελευθερία εγκατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει ποια διάταξη της Συνθήκης ΛΕΕ είναι εφαρμοστέα.
- 23 Έστω και αν το Δικαστήριο θα εξετάσει το προδικαστικό ερώτημα υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή της ελευθερίας εγκατάστασης στην υπόθεση της κύριας δίκης ουδόλως θα επηρέαζε την ουσία της απάντησης του Δικαστηρίου, η οποία θα μπορούσε να εφαρμοστεί κατ' αναλογία.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 24 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρύθμισης κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που έχει ως αποτέλεσμα να στερεί από ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό, ένα από τα μέλη του οποίου λαμβάνει σε άλλο κράτος μέλος σύνταξη η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το κράτος αυτό.

- 25 Υπενθυμίζεται εισαγωγικά ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με σκοπό την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, εντούτοις αυτή η κατανομή αρμοδιοτήτων δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες, τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη. Πράγματι, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατά τον τρόπο αυτό στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψεις 93 και 94, της 12ης Δεκεμβρίου 2013, *Imfeld και Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψεις 41 και 42, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 66) και, ειδικότερα, να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχείρισεως (πρβλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 94).
- 26 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το κράτος μέλος κατοικίας οφείλει, κατ' αρχήν, να χορηγεί στον φορολογούμενο όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, δεδομένου ότι το κράτος μέλος αυτό είναι, πλην εξαιρέσεων, σε καλύτερη θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του εν λόγω φορολογούμενου, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, καθόσον ο τελευταίος έχει εκεί το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 32, της 18ης Ιουλίου 2007, *Lakebrink και Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 34, της 12ης Δεκεμβρίου 2013, *Imfeld και Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 43, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 55).
- 27 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι το κράτος μέλος κατοικίας δεν μπορεί να στερήσει από τον φορολογούμενο μέρος του απαλλασσομένου από τον φόρο ποσού του εισοδήματός του και των προσωπικών φορολογικών του πλεονεκτημάτων, λόγω του ότι κατά το ίδιο έτος είχε εισοδήματα από αποδοχές σε άλλο κράτος μέλος τα οποία φορολογήθηκαν εκεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 110).
- 28 Αυτές είναι οι αρχές υπό το πρίσμα των οποίων πρέπει να εξεταστεί αν η μερική απώλεια φορολογικών πλεονεκτημάτων, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, λόγω της εφαρμογής του εθνικού δικαίου, αντιβαίνει στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 29 Η επίμαχη στην κύρια δίκη βελγική φορολογική ρύθμιση προβλέπει ότι τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που απαλλάσσονται από τον φόρο ενσωματώνονται κατ' αρχάς στη φορολογητέα βάση για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα μη απαλλασσόμενα εισοδήματα βελγικής προέλευσης, δεδομένου ότι ο βασικός φόρος υπολογίζεται επί αυτής της φορολογητέας βάσης. Οι μειώσεις φόρου για τα αφορολόγητα ποσά, για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, για παροχές που πληρώνονται με το σύστημα των δελτίων υπηρεσιών, για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, για δαπάνες προς ενίσχυση της ασφάλειας των κατοικιών κατά κλοπής ή πυρκαγιάς, καθώς και για δωρεές καταλογίζονται στη συνέχεια στον βασικό φόρο. Η μείωση του βασικού φόρου κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης προς το σύνολο των εισοδημάτων, σύμφωνα με το άρθρο 155 του CIR του 1992, γίνεται μόνο μετά τη διενέργεια των μειώσεων αυτών.
- 30 Παρατηρείται ότι ο συνυπολογισμός των απαλλασσόμενων εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης κατά τον υπολογισμό του βελγικού φορολογικού συντελεστή, κατά τον υπολογισμό του βελγικού φόρου και στη βάση για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων επαφίεται στην ελεύθερη επιλογή του Βασιλείου του Βελγίου να οργανώνει το φορολογικό του καθεστώς δυνάμει της αρχής της φορολογικής αυτονομίας και δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετος προς την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, καθόσον ο συνυπολογισμός αυτός δεν συνεπάγεται καμία δυσμενή διάκριση αντίθετη

προς το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 53). Πράγματι, ο συνυπολογισμός αυτός δεν εμποδίζει, αυτός καθ'αυτόν, να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική απαλλαγή των εισοδημάτων αυτών από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, ενδεχομένως μέσω μεταγενέστερων συμψηφισμών.

- 31 Ωστόσο, καταλογίζοντας τις μειώσεις φόρου σε βάση που περιλαμβάνει τόσο τα μη απαλλασσόμενα εισοδήματα βελγικής προέλευσης όσο και τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και αφαιρώντας μόνο μεταγενέστερα από τον φόρο το μέρος που αντιστοιχεί στην αναλογία των τελευταίων αυτών εισοδημάτων επί του συνολικού ποσού των εισοδημάτων που αποτελούν τη φορολογητέα βάση, η βελγική φορολογική ρύθμιση ενδέχεται, όπως παραδέχθηκε και η ίδια η Βελγική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, να στερήσει από φορολογούμενους, όπως οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που θα τους είχαν πλήρως χορηγηθεί αν το σύνολο των εισοδημάτων τους προερχόταν από το Βέλγιο και αν οι μειώσεις φόρου είχαν, συνακόλουθα, καταλογιστεί μόνο στα εισοδήματα αυτά ή αν η εγκύκλιος του 2008 είχε εφαρμοστεί στα επίμαχα πλεονεκτήματα.
- 32 Όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, το Βασίλειο του Βελγίου, ως κράτος μέλος της κατοικίας των προσφευγόντων της κύριας δίκης, είναι αρμόδιο να χορηγήσει στους εν λόγω προσφεύγοντες το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει συναφώς ότι, εξαιρουμένων των μειώσεων φόρου λόγω αφορολόγητου ποσού, οι λοιπές επίμαχες μειώσεις φόρου δεν συνδέονται με την έννοια της «προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης» των προσφευγόντων της κύριας δίκης και, συνεπώς, δεν πρέπει να θεωρούνται, σύμφωνα με την ερμηνεία που έδωσαν στην έννοια αυτή οι βελγικές αρχές με την εγκύκλιο του 2008, ως προσωπικά φορολογικά πλεονεκτήματα, των οποίων η μη αντισταθμιζόμενη απώλεια, συνεπεία της απαλλαγής των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης και της μη εφαρμογής της εγκυκλίου του 2008, απαγορεύεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 33 Πρώτον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι μειώσεις φόρου λόγω αφορολόγητου ποσού αναγνωρίζονται, όπως παραδέχθηκε η Βελγική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, από τη νομολογία του Δικαστηρίου ως πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως.
- 34 Επομένως, επί του ζητήματος αυτού, η βελγική φορολογική ρύθμιση δεν είναι σύμφωνη με τη νομολογία αυτή.
- 35 Δεύτερον, όσον αφορά το ζήτημα αν οι λοιπές επίμαχες στην κύρια δίκη μειώσεις φόρου, δηλαδή οι μειώσεις φόρου για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, για παροχές που πληρώνονται με το σύστημα των δελτίων υπηρεσιών, για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, για δαπάνες προς ενίσχυση της ασφάλειας των κατοικιών κατά κλοπής ή πυρκαγιάς, καθώς και για δωρεές, μπορούν να θεωρηθούν ως συνδεδεμένες με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των προσφευγόντων της κύριας δίκης, πρέπει, προκαταρκτικώς, να διευκρινιστεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η έννοια αυτή.
- 36 Συναφώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως και, ιδίως, από την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, *Lakebrink και Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), το κράτος μέλος κατοικίας οφείλει να εκτιμήσει, για τους σκοπούς της χορήγησης ενδεχόμενων φορολογικών πλεονεκτημάτων, την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου στο σύνολό της.

- 37 Η ερμηνεία που προτείνει η βελγική κυβέρνηση, κατά την οποία τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση πρέπει να νοούνται συσταλτικώς, ως πλεονεκτήματα που επιδιώκουν κοινωνικό σκοπό, επιτρέποντας να εξασφαλιστεί στον φορολογούμενο ένα ελάχιστο εισόδημα διαβίωσης μη υποκείμενο σε φόρο, και ανταποκρίνονται, συνεπώς, σε μια κοινωνική ανάγκη, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 38 Ειδικότερα, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να συναχθεί από την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). Με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι η άρνηση του κράτους μέλους, στο οποίο ο φορολογούμενος ασκεί μισθωτή δραστηριότητα, να λάβει υπόψη, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα εισοδήματα του φορολογουμένου αυτού ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος, αρνητικά εισοδήματα από μισθώματα σχετικά με ακίνητα που δεν ιδιοκατοικεί ο εν λόγω φορολογούμενος και τα οποία βρίσκονται στο άλλο κράτος μέλος αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων που προβλέπεται στο άρθρο 39 ΕΚ, όταν το κράτος μέλος κατοικίας δεν είναι σε θέση να χορηγήσει στον φορολογούμενο τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. Λαμβάνοντας υπόψη αυτά τα αρνητικά εισοδήματα από μισθώματα, το Δικαστήριο δέχθηκε μια ευρεία έννοια του όρου «προσωπική και οικογενειακή κατάσταση», χωρίς αναφορά σε οποιονδήποτε κοινωνικό σκοπό.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να καθοριστεί αν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης στερήθηκαν αδικαιολόγητα όλα τα λοιπά φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση, εκτός της μείωσης για αφορολόγητα ποσά, πρέπει να εξακριβωθεί αν τα εν λόγω πλεονεκτήματα συνδέονται με την προσωπική φοροδοτική ικανότητά τους.
- 40 Συναφώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι μειώσεις φόρου, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δηλαδή μειώσεις για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, για παροχές που πληρώνονται με το σύστημα των δελτίων υπηρεσιών, για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, για δαπάνες προς ενίσχυση της ασφάλειας των κατοικιών κατά κλοπής ή πυρκαγιάς, καθώς και για δωρεές, μπορούν, κατ' ουσίαν, να αποτελέσουν κίνητρο για να προβεί ο φορολογούμενος σε δαπάνες και επενδύσεις που έχουν κατ' ανάγκη αντίκτυπο στη φοροδοτική του ικανότητα.
- 41 Συνεπώς, αυτές οι φορολογικές μειώσεις μπορούν να θεωρηθούν ως συνδεόμενες με την «προσωπική και οικογενειακή κατάσταση» των προσφευγόντων της κύριας δίκης για τον ίδιο λόγο όπως και οι μειώσεις φόρου για αφορολόγητα ποσά.
- 42 Επομένως, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης περιήλθαν, ως ζεύγος, σε μειονεκτική θέση, στο μέτρο που δεν επωφελήθηκαν πλήρως από τα φορολογικά πλεονεκτήματα που θα δικαιούνταν αν είχαν εισπράξει και οι δύο το σύνολο των εισοδημάτων τους στο Βέλγιο.
- 43 Έτσι, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση εισάγει διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ζευγών πολιτών της Ένωσης που κατοικούν στο Βασίλειο του Βελγίου αναλόγως της προέλευσης των εισοδημάτων τους, η διαφορετική δε αυτή μεταχείριση δύναται να τους αποτρέψει από το να ασκήσουν ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη, και μεταξύ άλλων το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 51).
- 44 Κατά πάγια νομολογία, μέτρο ικανό να εμποδίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ μπορεί να επιτρέπεται μόνον αν εξυπηρετεί θεμιτό σκοπό, συμβατό με τη Συνθήκη, και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Περαιτέρω επιβάλλεται, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του να είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την

επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη αυτή μέτρο (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 64 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 45 Ωστόσο, εν προκειμένω, ούτε η Βελγική Κυβέρνηση επικαλέσθηκε κάποια πιθανή δικαιολόγηση του επίμαχου μέτρου ούτε το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε σε τέτοιο ζήτημα.
- 46 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει από ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό, ένα από τα μέλη του οποίου λαμβάνει σε άλλο κράτος μέλος σύνταξη η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το κράτος αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει από ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό, ένα από τα μέλη του οποίου λαμβάνει σε άλλο κράτος μέλος σύνταξη η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το κράτος αυτό.

(υπογραφές)