

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)  
της 14ης Νοεμβρίου 2006 \*

Στην υπόθεση C-513/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Βέλγιο) με απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Δεκεμβρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

**Mark Kerckhaert,**

**Bernadette Morres**

κατά

**Belgische Staat,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts και E. Juhász προέδρους τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed  
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιανουαρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι M. Kerckhaert και B. Morres, εκπροσωπούμενοι από τους L. De Broe και P. Wytinck, advocaten,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους E. Dominkovits και M. Wimmer,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και U. Forsthoff,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Jackson, επικουρούμενη από την S. Moore, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Wils,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ).
  
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, του M. Kerckhaert και της B. Morres (στο εξής: το ζεύγος Kerckhaert και Morres) και, αφετέρου, της Gewestelijke Directie Antwerpen I (στο εξής: βελγική φορολογική αρχή), κατόπιν αρνήσεως της εν λόγω αρχής να τους επιτρέψει να συμψηφίσουν κατ' αποκοπή ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με συντελεστή 15 %, όπως προβλέπεται στο άρθρο 19 Α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της Συμβάσεως της 10ης Μαρτίου 1964 μεταξύ Βελγίου και Γαλλίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και δικαστικής συνδρομής όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε με την πρόσθετη πράξη της 15ης Φεβρουαρίου 1971 (στο εξής: γαλλοβελγική σύμβαση).

## Η βελγική φορολογική νομοθεσία

### *Ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος*

- 3 Δυνάμει του άρθρου 171, παράγραφος 3, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: φορολογικός κώδικας), τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 25 %.
- 4 Το άρθρο 187 του φορολογικού κώδικα προέβλεπε αρχικώς ότι, για τα εισοδήματα από μετοχές ή μερίδια και από επενδυμένα κεφάλαια, τα οποία έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στην αλλοδαπή, σε φόρο εταιριών ή σε φόρο κατοίκων αλλοδαπής, ο φόρος μειώνεται κατά ένα κατ' αποκοπή ποσό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου.
- 5 Μετά από τροποποιήσεις της νομοθεσίας, τα φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν πλέον να τύχουν αυτής της πιστώσεως φόρου όταν εισπράττουν, από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος, μερίσματα προερχόμενα από έσοδα που έχουν ήδη υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο εν λόγω κράτος, με αποτέλεσμα τα έσοδα αυτά να υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στο εν λόγω κράτος, καθώς και σε φόρο 25 %, σύμφωνα με το άρθρο 171, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα.

### *Η γαλλοβελγική σύμβαση*

- 6 Η γαλλοβελγική σύμβαση αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή της διπλής φορολογίας κατά την υπαγωγή των εισοδημάτων ενός και του αυτού προσώπου σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία και στο Βέλγιο.

7 Το άρθρο 15, παράγραφος 3, της συμβάσεως αυτής ορίζει:

«Το δικαίωμα πιστώσεως φόρου [avoir fiscal] που έχουν οι κάτοικοι Γαλλίας όταν τους καταβάλλονται μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία συνεπάγεται, όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε φυσικό πρόσωπο κάτοικο Βελγίου, την καταβολή του ποσού της πιστώσεως, αφού παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15 % επί του ακαθάριστου ποσού του μερίσματος, το οποίο συνίσταται στο διανεμηθέν μέρισμα προσαυξημένο κατά το ποσό της πιστώσεως.»

8 Κατά το άρθρο 19, Α, παράγραφος 1, της ίδιας συμβάσεως, όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από εγκατεστημένη στη Γαλλία εταιρία σε κάτοικο Βελγίου, πλην εταιριών υποκειμένων στον φόρο εταιριών, και, όταν από τα μερίσματα αυτά έχει παρακρατηθεί φόρος στη Γαλλία, ο οφειλόμενος στο Βέλγιο φόρος επί του ποσού που απομένει μετά την παρακράτηση φόρου στη Γαλλία μειώνεται, αφενός, κατά το ποσό του παρακρατηθέντος με τον κανονικό συντελεστή φόρου επί κινητών αξιών [précompte mobilier] και, αφετέρου, κατά ένα κατ' αποκοπή μέρος του αλλοδαπού φόρου [quotité forfaitaire d'impôt étranger], το οποίο εκπίπτει υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει η βελγική νομοθεσία και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 15 % του καθαρού ποσού.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

9 Το 1995 και το 1996 οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres, αμφότεροι κάτοικοι Βελγίου, εισέπραξαν μερίσματα από τη γαλλική εταιρία Eurofers SARL.

- 10 Μέρος του εισπραχθέντος ποσού, ανερχόμενο στο 50 % των καταβληθέντων μερισμάτων, αντιστοιχούσε στην πίστωση του φόρου εταιριών που χορήγησαν οι γαλλικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, της γαλλοβελγικής συμβάσεως. Κατά τη διάταξη αυτή, η πίστωση φόρου εξομοιώνεται προς εισόδημα από μερίσματα. Από το ακαθάριστο ποσό των μερισμάτων παρακρατήθηκε στη Γαλλία φόρος εισοδήματος 15 %.
- 11 Οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres δήλωσαν ως εισόδημα των ετών 1995 και 1996, μερίσματα 34 566 204 BEF (856 873,81 ευρώ) και 7 173 702 BEF (177 831,43 ευρώ) αντιστοίχως, τα οποία εισέπραξαν από την εταιρία Eurofers SARL. Με τη δήλωσή τους φόρου εισοδήματος ζήτησαν να τους χορηγηθεί το ευεργέτημα του άρθρου 19, Α, παράγραφος 1, της γαλλοβελγικής συμβάσεως, σχετικά με τον φόρο που παρακρατήθηκε στη Γαλλία.
- 12 Επειδή το εν λόγω ευεργέτημα είχε καταργηθεί, το αίτημά τους απορρίφθηκε.
- 13 Θεωρώντας ότι η άρνηση χορηγήσεως του επίδικου στην κύρια δίκη ευεργετήματος έχει ως αποτέλεσμα τα γαλλικής προελεύσεως μερίσματα να υποστούν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τα μερίσματα των εγκατεστημένων στο Βέλγιο εταιριών, οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres προσέφυγαν στο Rechtbank van eerste aanleg te Gent, με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως της βελγικής φορολογικής αρχής περί απορρίψεως του αιτήματός τους, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, παράβαση του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

- 14 Κρίνοντας ότι η ενόπιόν του διαφορά απαιτεί ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 56, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των υπό κρίση περιστατικών) την έννοια ότι απαγορεύεται ένας περιορισμός ο οποίος απορρέει από διάταξη της σχετικής με τον φόρο εισοδήματος νομοθεσίας κράτους μέλους (εν προκειμένω του Βελγίου), δυνάμει της οποίας τα μερίσματα τόσο των εγκατεστημένων όσο και των μη εγκατεστημένων σ' αυτό το κράτος μέλος εταιριών υπόκεινται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή, χωρίς όμως να προβλέπεται, για την περίπτωση των μη εγκατεστημένων σ' αυτό το κράτος μέλος εταιριών, συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 15 Επιβάλλεται, καταρχάς, να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, *Wielockx*, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, *Verkooyen*, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 21, της 15ης Ιουλίου 2002, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 19, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19).
- 16 Με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Verkooyen*, *Lenz* και *Manninen*, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η νομοθεσία των κρατών μελών καθιερώνει διαφορετική

μεταχείριση μεταξύ των εισοδημάτων από μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων στο κράτος μέλος κατοικίας του φορολογουμένου και των εισοδημάτων από μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, διότι, στη δεύτερη περίπτωση, δεν παρέχει στους δικαιούχους των μερισμάτων τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους πρώτους. Αφού διαπίστωσε ότι η κατάσταση των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος δεν διαφέρει αντικειμενικά από αυτή των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος κατοικίας τους, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι επίδικες νομοθετικές διατάξεις συνιστούν περιορισμό των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

- 17 Ωστόσο, αντιθέτως προς τη συλλογιστική που υποστηρίζουν οι σύζυγοι Kerckhaert και Moirges, η υπόθεση της κύριας δίκης διαφέρει από εκείνες επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις, διότι η βελγική φορολογική νομοθεσία δεν διακρίνει μεταξύ των μερισμάτων των εγκατεστημένων στο Βέλγιο εταιριών και των μερισμάτων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι τα μερίσματα πλήττονται με τον ίδιο συντελεστή φόρου εισοδήματος 25 %.
- 18 Επιπλέον, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα ότι, εν προκειμένω, η κατάσταση των μετόχων που κατοικούν στο Βέλγιο διαφέρει ανάλογα με το αν εισπράττουν μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης σε αυτό το κράτος μέλος ή σε άλλο και, επομένως, η όμοια μεταχείρισή τους, ήτοι η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος συνιστά δυσμενή διάκριση.
- 19 Η δυσμενής διάκριση συνίσταται, βέβαια, όχι μόνο στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις, αλλά και στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 26). Ωστόσο, υπό το πρίσμα της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας του, ο φορολογούμενος που εισπράττει μερίσματα δεν βρίσκεται οπωσδήποτε σε διαφορετική κατάσταση, κατά την έννοια της νομολογίας αυτής, εκ του γεγονότος και μόνον ότι τα εισπράττει από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο, ασκώντας τη φορολογική του αρμοδιότητα, επιβάλλει στα μερίσματα αυτά παρακράτηση φόρου εισοδήματος.



- 20 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, οι δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσε να επιφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος φορολογίας εισοδήματος, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη βελγικό, απορρέουν από την εκ παραλλήλου άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας από δύο κράτη μέλη.
- 21 Πρέπει να υπομνηστεί συναφώς ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 293 ΕΚ συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας αποσκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυση των επιπτώσεων που επιφέρει στην εσωτερική αγορά η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων, για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη σκέψη.
- 22 Ωστόσο, το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του και σε μια κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν επιβάλλει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Κοινότητας. Συγκεκριμένα, εξαιρουμένης της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), της συμβάσεως της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10) και της οδηγίας 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38), δεν έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, καμία διάταξη ενοποίησης ή εναρμόνισης σκοπούσα στην εξάλειψη των καταστάσεων διπλής φορολογίας.
- 23 Κατά συνέπεια, απόκειται στα κράτη μέλη να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για την αποφυγή καταστάσεων όπως αυτή της κύριας δίκης, χρησιμοποιώντας, μεταξύ άλλων, τα κριτήρια κατανομής που ακολουθούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική. Αυτός είναι κατ' ουσίαν ο σκοπός της γαλλοβελγικής συμβάσεως, με την οποία κατανέμεται η φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου στις περιπτώσεις αυτές. Η εν λόγω σύμβαση δεν αποτελεί, εντούτοις, αντικείμενο της υπό εξέταση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

- 24 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης, δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η φορολογική νομοθεσία του Βελγίου, δυνάμει της οποίας πλήττονται με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος τα μερίσματα από μετοχές εταιριών εγκατεστημένων είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε σε άλλο, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 25 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό απόκειται 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

**Το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ), δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η φορολογική νομοθεσία του Βελγίου, δυνάμει της οποίας πλήττονται με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος τα μερίσματα από μετοχές εταιριών εγκατεστημένων είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε σε άλλο, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου.**

(υπογραφές)