ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 22ας Μαρτίου 2007 *

Στην υπόθεση C-383/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Cour de cassation (Βέλγιο) με απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Οκτωβρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Raffaele Talotta

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο R. Talotta, εκπροσωπούμενος από τους X. Thiebaut και X. Pace, avocats,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Wimmer, επικουρούμενο από τον B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και D. Martin,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Νοεμβρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του R. Talotta και του État belge με αντικείμενο την εφαρμογή, στην περίπτωση του πρώτου υπό την ιδιότητά του ως φορολογουμένου κατοικούντος στην αλλοδαπή, κατώτατης βάσεως επιβολής φόρου για το οικονομικό έτος 1992.

Το νομικό πλαίσιο

3 Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων ρυθμίζεται στο Βέλγιο με τον κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 (*Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1992), το άρθρο 341, πρώτο εδάφιο, του οποίου, όπως αυτό ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει:

«Ο υπολογισμός της φορολογητέας βάσεως δύναται να χωρήσει, πλην αποδείξεως περί του αντιθέτου, όσον αφορά τόσον τα φυσικά όσον και τα νομικά πρόσωπα, βάσει σημείων ή δεικτών από τα οποία προκύπτει ευπορία πέραν εκείνης που πιστοποιούν τα δηλωθέντα εισοδήματα.»

4 Το άρθρο 342 του ιδίου κώδικα ορίζει:

«1. Ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων προσκομιζομένων από τον φορολογούμενο ή από τη Διοίκηση, τα κατά το άρθρο 23 § 1, πρώτο και δεύτερο σημείο, εισοδήματα και κέρδη προσδιορίζονται για κάθε φορολογούμενο λαμβάνοντας υπόψη τα συνήθη κέρδη τριών τουλάχιστον φορολογουμένων τελούντων σε παρεμφερή κατάσταση, καθώς και, ανάλογα με την περίπτωση, το επενδεδυμένο κεφάλαιο, τον κύκλο εργασιών, τον αριθμό των εργαζομένων, τη χρησιμοποιούμενη κινητήρια δύναμη, την από απόψεως μισθώσεως αξία της αποτελούσας αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως γης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη χρήσιμη πληροφορία.

[...]

2. Ο Βασιλέας καθορίζει, ενόψει των παρατιθεμένων στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείων, το κατώτατο όριο των φορολογητέων κερδών των αλλοδαπών εταιριών που δραστηριοποιούνται στο Βέλγιο.»

5 Το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993 περί εκτελέσεως του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 (*Moniteur belge* της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, στο εξής: βασιλικό διάταγμα της 27ης Αυγούστου 1993) ορίζει:

«1. Το κατώτατο όριο των φορολογητέων κερδών των αλλοδαπών εταιριών που δραστηριοποιούνται στο Βέλγιο και φορολογούνται σύμφωνα με την προβλεπόμενη στο άρθρο 342, παράγραφος 1, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος έτους 1992 συγκριτική διαδικασία καθορίζεται ως εξής:

[...]

3. Επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στους τομείς του εμπορίου και της παροχής υπηρεσιών:

a) [...] horeca [...]: 100 βελγικά φράγκα (BEF) ανά 1 000 BEF κύκλου εργασιών, με ελάχιστο όριο 300 000 BEF για κάθε μέλος του προσωπικού (μέσος όρος για το έτος φορολογήσεως)·

[...]

2. Σε καμία περίπτωση το ύψος των φορολογητέων κερδών που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 400 000 BEF.»

6 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 5, της Συμβάσεως μεταξύ Βελγίου και Λουξεμβούργου περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και περί ρυθμίσεως ορισμένων άλλων ζητημάτων σχετικών με τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο περιουσίας, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1970 (στο εξής: Σύμβαση):

«Η επιβολή φόρου σε μόνιμη εγκατάσταση επιχειρήσεως του ενός συμβαλλόμενου κράτους εντός του ετέρου δεν χωρεί εντός του δευτέρου κατά τρόπο λιγότερο

ευνοϊκό απ' ό,τι η φορολόγηση των επιχειρήσεων του κράτους αυτού που ασκούν την ίδια δραστηριότητα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Ο R. Talotta, ο οποίος κατοικεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, εκμεταλλεύεται, υπό την ιδιότητά του ως φυσικού προσώπου, εστιατόριο στο Βέλγιο.

8 Δεδομένου ότι δεν ίδρυσε τη φορολογική κατοικία του επί του βελγικού εδάφους, ο R. Talotta υπόκειται στο Βέλγιο στη φορολογία των μη κατοικούντων στη χώρα φυσικών προσώπων αποκλειστικά για τα πραγματοποιούμενα στο εν λόγω κράτος μέλος εισοδήματα.

9 Επειδή ο R. Talotta υπέβαλε εκπρόθεσμα τη φορολογική δήλωσή του ως φυσικού προσώπου κατοικούντος στην αλλοδαπή για το οικονομικό έτος 1992, η βελγική φορολογική αρχή τού γνωστοποίησε την πρόθεσή της να του επιβάλει αυτεπαγγέλτως φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992. Η διάταξη αυτή παρέχει στην αρμόδια διοικητική αρχή τη δυνατότητα να φορολογεί, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων προσκομιζομένων από τον φορολογούμενο ή από τη Διοίκηση, βάσει του κύκλου εργασιών και του αριθμού των απασχολουμένων προσώπων, τις αλλοδαπές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο Βέλγιο, με σημείο αναφοράς ένα ελάχιστο όριο φορολογητέων κερδών προσδιοριζόμενο με το βασιλικό διάταγμα της 27ης Αυγούστου 1993, το οποίο, όσον αφορά τις δραστηριοποιούμενες στους τομείς ξενοδοχεία/εστιατόρια/καφενεία αλλοδαπές εταιρίες, δεν ήταν δυνατό να είναι κατώτερο των 400 000 βελγικών φράγκων (BEF) για το επίδικο οικονομικό έτος.

10 Με βάση την ανωτέρω νομοθεσία, η βελγική φορολογική αρχή επέβαλε, για το οικονομικό έτος 1992, στον R. Talotta φορολογική εισφορά φυσικών προσώπων κατοίκων αλλοδαπής, το ύψος της οποίας, ανερχόμενο σε 1 800 000 BEF (44 621 ευρώ), υπολογίστηκε βάσει εξαμελούς προσωπικού.

11 Με απόφαση της 23ης Ιουνίου 1998, η ίδια διοικητική αρχή απέρριψε τη διοικητική ένσταση του R. Talotta κατά της επιβολής της ανωτέρω φορολογικής εισφοράς.

12 Κατά της ανωτέρω αποφάσεως ο αναιρεσείων της κύριας δίκης άσκησε έφεση ενώπιον του Cour d'appel de Liège, το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 16ης Ιουνίου 2004.

13 Με την ασκηθείσα ενώπιον του Cour de cassation αναίρεσή του, ο R. Talotta προέβαλε, με το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, ότι το Cour d'appel de Liège δεν είχε αιτιολογήσει νομοτύπως την εφεσιβαλλόμενη απόφαση, παραβιάζοντας το άρθρο 149 του Βελγικού Συντάγματος, εφόσον δεν απάντησε στον λόγο αναιρέσεως που συνίστατο στο ότι η φορολογία που του είχε επιβληθεί υπολογίστηκε βάσει στοιχείων λιγότερο ευνοϊκών από τα εφαρμοζόμενα σε επιχειρήσεις του Βελγίου που ασκούν την ίδια δραστηριότητα. Με το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεώς του, ο R. Talotta υποστήριξε ότι το Cour d'appel, εκτιμώντας ότι η επίδικη στην κύρια δίκη φορολογία είχε υπολογιστεί νομίμως κατ' εφαρμογή των άρθρων 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 και 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, παρέβη το άρθρο 24 παράγραφος 5, της Συμβάσεως και το άρθρο 52 της Συνθήκης.

14 Αφού απέρριψε το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως ως στερούμενο λυσιτέλειας, το Cour de cassation αποφάσισε, όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του

πρώτου λόγου αναιρέσεως, να αναστείλει την έκδοση αποφάσεως και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 43 —παλαιό άρθρο 52— της Συνθήκης ΕΚ την έννοια ότι προσκρούει σ' αυτό διάταξη του εθνικού δικαίου, η οποία, όπως εν προκειμένω το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, εκδοθέν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του έτους 1992, προβλέπει αποκλειστικά και μόνον όταν πρόκειται για κατοίκους αλλοδαπής την εφαρμογή κατώτατων ορίων επιβολής του φόρου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

15 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, και συγκεκριμένα η απορρέουσα από το άρθρο 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 και από το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, η οποία προβλέπει κατώτατα όρια φορολογίας των κατοικούντων αποκλειστικώς στην αλλοδαπή φορολογουμένων προσκρούει στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

16 Προκαταρκτικώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στη αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19 και παρατιθέμενη νομολογία).

17 Οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, υπό τη μορφή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο αυτό αποτέλεσμα (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 26 και παρατιθέμενη νομολογία).

18 Δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 30, καθώς και απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 21).

19 Ως προς την άμεση φορολογία, το Δικαστήριο έχει δεχθεί, όταν πρόκειται για υποθέσεις αφορώσες τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ότι η κατάσταση των κατοίκων όσο και αυτή των μη κατοίκων μιας χώρας δεν είναι κατά κανόνα παρεμφερείς διότι εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος όσο και ως προς την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 31 έως 34, απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 18, και απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 41). Πάντως, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, ενόψει ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, της απολαβής του οποίου στερείται ο μη κάτοικος της χώρας φορολογίας, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων δύναται να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης άπαξ και δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ως προς την κατάστασή τους, ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση επί του σημείου αυτού μεταξύ των δύο κατηγοριών φορολογουμένων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 36 έως 38, και Asscher, σκέψη 42).

20 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που περιήλθε στο Δικαστήριο, το άρθρο 342, παράγραφος 1, του κώδικα περί φόρου

εισοδήματος του 1992 αποσκοπεί στη ρύθμιση των καταστάσεων εκείνων όπου ο φορολογούμενος, κάτοικος ημεδαπής ή όχι, δεν προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα εισοδήματα ή κέρδη του.

21 Όσον αφορά τους κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους, όπως προκύπτει πάντοτε από τον φάκελο που περιήλθε στο Δικαστήριο, η βελγική φορολογική αρχή δύναται, σύμφωνα με τα κριτήρια που καθορίζει το άρθρο 342, παράγραφος 1, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992, να προσδιορίσει το ληπτέο υπόψη πλεονέκτημα συγκρίνοντας με τα συνήθη πλεονεκτήματα τουλάχιστον τριών φορολογουμένων που τελούν σε παρεμφερή κατάσταση και είναι κάτοικοι ημεδαπής.

22 Σε περίπτωση αδυναμίας προσφυγής στην ανωτέρω μέθοδο προσδιορισμού του πλεονεκτήματος, όπως προκύπτει πάντοτε από τον φάκελο που περιήλθε στο Δικαστήριο, η οικία διοίκηση δύναται, σύμφωνα με το άρθρο 341, πρώτο εδάφιο, του κώδικα, να εφαρμόσει έναντι των κατοικούντων αποκλειστικώς στην ημεδαπή φορολογουμένων την κατ' αποκοπή μέθοδο φορολογήσεως, η οποία θεμελιώνεται «βάσει σημείων ή δεικτών εκ των οποίων προκύπτει ευπορία πέραν εκείνης που πιστοποιούν τα δηλωθέντα εισοδήματα».

23 Αντιθέτως, ο κύκλος εργασιών των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων προσδιορίζεται, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων, με την εφαρμογή κατώτατων βάσεων επιβολής του φόρου.

24 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίδικη εθνική κανονιστική ρύθμιση αντιμετωπίζει διαφορετικά τους φορολογουμένους ανάλογα με το αν κατοικούν ή όχι στο Βέλγιο.

25 Είναι ανεπίτρεπτο το κράτος μέλος εγκαταστάσεως να δύναται να εφαρμόζει κατώτατα όρια φορολογίας αποκλειστικά έναντι των μη κατοικούντων στη χώρα φορολογουμένων αποκλειστικά και μόνο λόγω του ότι κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, ειδάλλως το άρθρο 52 της Συνθήκης θα στερούνταν του περιεχομένου του (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18).

26 Πράγματι, το εισόδημα που πραγματοποιεί ο κάτοικος ημεδαπής φορολογούμενος στο πλαίσιο μη μισθωτής δραστηριότητας που ασκεί στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους και εκείνο που πραγματοποιεί κάτοικος αλλοδαπής φορολογούμενος, επίσης στο πλαίσιο μη μισθωτής δραστηριότητας ασκούμενης στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους, κατατάσσονται στην αυτή κατηγορία εισοδημάτων, προερχομένων από μη μισθωτές δραστηριότητες ασκούμενες στο έδαφος του ιδίου κράτους μέλους.

27 Προς στήριξη των ισχυρισμών της ότι υφίστανται αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των καταστάσεων των κατοικούντων και των μη κατοικούντων στη χώρα όσον αφορά τα αποδεικτικά μέσα που διαθέτει η φορολογική αρχή προκειμένου να καθορίσει τη βάση των φορολογητέων εισοδημάτων, η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ένα μέρος των δραστηριοτήτων του κατοικούντος στη χώρα φορολογουμένου συντελείται στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο όπου ασκεί τη μη μισθωτή δραστηριότητά του, τυχόν ανταλλαγή πληροφοριών με το κράτος κατοικίας μέσω του προβλεπόμενου από την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), μηχανισμού δεν παρίσταται ούτε ρεαλιστική ούτε αποτελεσματική για την αντιμετώπιση των πρακτικών δυσχερειών που ανακύπτουν από την εφαρμογή της συγκριτικής φορολογίας, δοθέντος ότι η βελγική φορολογική αρχή δεν διαθέτει σε παρόμοια περίπτωση, αφενός, πληροφοριακά στοιχεία κοινοποιούμενα από το κράτος κατοικίας στο πλαίσιο αυθορμήτων ή αυτομάτων ανταλλαγών πληροφοριών και, αφετέρου, συγκεκριμένα στοιχεία, οπότε η αίτηση ανταλλαγής πληροφοριακών στοιχείων θα ήταν απαράδεκτη.

28 Όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 70 των προτάσεών του, οι περιπτώσεις του κατοικούντος και του μη κατοικούντος στην ημεδαπή φορολογουμένων εμφανίζουν για την ενδιαφερόμενη φορολογική αρχή, σε περίπτωση κατά την οποία ένα μέρος των δραστηριοτήτων των εν λόγω φορολογουμένων πραγματοποιείται στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο όπου ασκούν τη μη μισθωτή δραστηριότητά τους, τις αυτές δυσχέρειες, οπότε αμφότερες οι κατηγορίες φορολογουμένων τελούν σε αντικειμενικώς παρεμφερή κατάσταση.

29 Επί πλέον, πρέπει να υπομνηστεί ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799, σε περίπτωση κατά την οποία ένα μέρος των δραστηριοτήτων φορολογουμένου πραγματοποιείται στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο όπου ασκεί τη μη μισθωτή δραστηριότητά του, προκειμένου να λάβει από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα ήσαν ικανές να του παράσχουν τη δυνατότητα να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ή όλες τις πληροφορίες τις οποίες κρίνει απαραίτητες προκειμένου να εκτιμήσει το ακριβές ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλει ο φορολογούμενος σε συνάρτηση με τη νομοθεσία που αυτό εφαρμόζει (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 42 και παρατιθέμενη νομολογία).

30 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι κατοικούντες και οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή φορολογούμενοι τελούν σε αντικειμενικώς παρεμφερή κατάσταση κατά την έννοια της επίδικης, στα πλαίσια της κύριας δίκης, εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως.

31 Την ερμηνεία αυτή ουδόλως αναιρεί η παρατήρηση της Βελγικής Κυβερνήσεως ότι οι κατώτατες βάσεις επιβολής φόρου, κατά την έννοια της επίδικης εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, είναι συνήθως ευνοϊκότερες για τους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους από την εφαρμοζόμενη στους κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους συγκριτικής φορολογήσεως. Πράγματι,

ακόμη και αν υποτεθεί ότι το βελγικό φορολογικό σύστημα είναι συχνότερα ευνοϊκό για τους μη κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους, το σύστημα αυτό δεν εμποδίζει, όταν αποδεικνύεται δυσμενές για τους εν λόγω φορολογουμένους, να υπάρξει τελικώς άνιση μεταχείριση έναντι των κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων και παρεμβολή, με τον τρόπο αυτό, εμποδίων στην ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνει το άρθρο 52 της Συνθήκης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID, Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 27 και παρατιθέμενη νομολογία).

32 Υπό τις περιστάσεις αυτές, κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους όπως η συναγόμενη από το άρθρο 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 και από το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, η οποία προβλέπει κατώτατες βάσεις επιβολής φόρου αποκλειστικά έναντι των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων, συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης. Πράγματι, ακόμη και αν η ανωτέρω κανονιστική ρύθμιση προβλέπει διάκριση η οποία θεμελιώνεται στο κριτήριο της κατοικίας, υπό την έννοια ότι δεν αναγνωρίζει στους μη κατοίκους ημεδαπής ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα παρεχόμενα, αντιθέτως, στους κατοικούντες στο εθνικό έδαφος, εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, δεδομένου ότι οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συνήθως αλλοδαποί (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 28).

33 Εντούτοις, πρέπει να εξεταστεί το αν δικαιολογείται η εν λόγω δυσμενής διάκριση.

34 Η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή των κατώτατων ορίων επιβολής φόρου αποκλειστικά έναντι των μη κατοίκων ημεδαπής φορολογουμένων δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των

φορολογικών ελέγχων, οπότε συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Διευκρινίζει ότι η προβλεπόμενη για τους κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους μέθοδος συγκριτικής φορολογήσεως δεν τυγχάνει εφαρμογής επί των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων λόγω δυσχερειών πρακτικής φύσεως, ιδίως λόγω της αδυναμίας επικλήσεως της οδηγίας 77/799.

35 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των διασφαλιζομένων με τη Συνθήκη θεμελιωδών ελευθεριών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 18 και παρατιθέμενη νομολογία).

36 Διαπιστώνεται ότι, αφενός, οι δυσχέρειες πρακτικής φύσεως που επικαλέστηκα η Βελγική Κυβέρνηση υφίστανται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, και έναντι των κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων, ενώ, αφετέρου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 29 της αποφάσεως, το οικείο κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα, στηριζόμενο στην οδηγία 77/799, να προβεί σε ανταλλαγές πληροφοριών με τα λοιπά κράτη μέλη.

37 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων δεν δικαιολογεί διαφορετική μεταχείριση, οπότε επιβάλλεται η εφαρμογή υπέρ των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων της ίδιας μεταχειρίσεως με την προβλεπόμενη για τους κατοίκους ημεδαπής φορολογουμένους.

38 Λαμβάνοντας υπόψη τις προηγηθείσες σκέψεις, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η συναγόμενη

από το άρθρο 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 και από το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, η οποία προβλέπει κατώτατες βάσεις επιβολής φόρου αποκλειστικά και μόνο έναντι των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων, προσκρούει στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η συναγόμενη από το άρθρο 342, παράγραφος 2, του κώδικα περί φόρου εισοδήματος του 1992 και από το άρθρο 182 του βασιλικού διατάγματος της 27ης Αυγούστου 1993, η οποία προβλέπει κατώτατες βάσεις επιβολής φόρου αποκλειστικά και μόνον έναντι των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων, προσκρούει στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

(υπογραφές)