Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 15ης Ιουλίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φόρος εισοδήματος – Νομοθεσία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας – Εισοδήματα τα οποία αποκτώνται 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-241/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal de première instance du Luxembourg (πρωτοβάθμιο δικαστήριο της επαρχίας Λουξεμβούργου, Βέλγιο) με απόφαση της 1ης Απριλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

BJ

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, C. Toader, M. Safjan και N. Jääskinen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο BJ, εκπροσωπούμενος από την N. Lequeux, avocate,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pochet καθώς και από τους P. Cottin και S. Baeyens,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και M. A. M. de Ree,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και V. Uher,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45, του άρθρου 63, παράγραφος 1, και του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του BJ και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με την απώλεια μέρους των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία αυτός θα δικαιούνταν αν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στο Βέλγιο.

Το νομικό πλαίσιο

Η φορολογική σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου

3 Το άρθρο 6 της Συμβάσεως 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, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογική σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου), το οποίο φέρει τον τίτλο «Εισοδήματα από ακίνητα», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Τα εισοδήματα που προέρχονται από εκμετάλλευση ακινήτων φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο κείνται τα ακίνητα αυτά.»

4 Το άρθρο 15 της συμβάσεως αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μισθωτή εργασία», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19 και 20, οι μισθοί, οι αποδοχές και οι λοιπές παρεμφερείς αμοιβές που λαμβάνει κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους λόγω μισθωτής εργασίας φορολογούνται μόνο στο εν λόγω κράτος, εκτός αν η μισθωτή απασχόληση ασκείται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος. Σε περίπτωση που η εργασία ασκείται εντός του ετέρου συμβαλλομένου κράτους, τα εισοδήματα από αμοιβές από την ως άνω μισθωτή εργασία φορολογούνται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος.»

5 Το άρθρο 23 της εν λόγω συμβάσεως, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας», ορίζει στην παράγραφο 2, σημείο 1, 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 του τρίτου εδαφίου– και τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία 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».

6 Το άρθρο 24 της ίδιας συμβάσεως, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαγόρευση των διακρίσεων», ορίζει στην παράγραφο 4, στοιχείο α′, τα εξής:

«Φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Βελγίου, το οποίο, δυνάμει των άρθρων 7 και 14 έως 19, φορολογείται στο Λουξεμβούργο για ποσοστό άνω του 50 % των εισοδημάτων από επαγγελματική δραστηριότητα, φορολογείται, κατόπιν αιτήματός του, στο Λουξεμβούργο αναφορικά με τα εκεί φορολογητέα εισοδήματα, σύμφωνα με τα άρθρα 6, 7 και 13 έως 19 της συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας, με τον μέσο συντελεστή φόρου, ο οποίος, συνεκτιμωμένης της κατάστασής του και των οικογενειακών βαρών του, καθώς και του συνόλου των οιονδήποτε εισοδημάτων του, θα εφαρμοζόταν εάν το φυσικό πρόσωπο ήταν κάτοικος Λουξεμβούργου.»

Το βελγικό δίκαιο

7 Το άρθρο 131 του code des impôts sur les revenus 1992 (κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CIR 1992), διέπει τα φοροαπαλλασσόμενα ποσά του εισοδήματος.

8 Οι μειώσεις φόρου που χορηγούνται για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις και για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία διέπονται, αντιστοίχως, από το άρθρο 145/1 και το άρθρο 145/24 του κώδικα αυτού.

9 Το άρθρο 155, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω κώδικα έχει ως εξής:

«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.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Κατά τα φορολογικά έτη 2006 έως 2011, ο BJ, φορολογικός κάτοικος Βελγίου, ασκούσε μισθωτή επαγγελματική δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο.

11 Ο BJ είναι, εξάλλου, κύριος ενός διαμερίσματος κειμένου στο Λουξεμβούργο, το οποίο είχε εκμισθώσει ως κατοικία σε φυσικό πρόσωπο, και δύο ακινήτων κειμένων στο Βέλγιο.

12 Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, και του άρθρου 15, παράγραφος 1, της φορολογικής συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, τα εισοδήματα του BJ λουξεμβουργιανής προέλευσης, από ακίνητα και επαγγελματική δραστηριότητα, ήταν φορολογητέα στο Λουξεμβούργο και φορολογήθηκαν εκεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 24, παράγραφος 4, στοιχείο α', της συμβάσεως αυτής.

13 Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 2, σημείο 1, της εν λόγω συμβάσεως και το άρθρο 155 του CIR 1992, τα εισοδήματα αυτά, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο στο Βέλγιο, πρώτον, ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου στο εν λόγω κράτος μέλος. Δεύτερον, οι μειώσεις φόρου για φοροαπαλλασσόμενα ποσά του εισοδήματος, μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις και δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, οι οποίες προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 131, στο άρθρο 145/1 και στο άρθρο 145/24 του CIR 1992, εφαρμόσθηκαν στον κατά τα ανωτέρω προσδιορισθέντα φόρο. Τρίτον, ο φόρος αυτός μειώθηκε, δυνάμει του άρθρου 155 του CIR 1992, κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων λουξεμβουργιανής προελεύσεως προς το σύνολο των εισοδημάτων του BJ.

14 Με ενστάσεις που υπέβαλε ενώπιον της βελγικής φορολογικής αρχής, ο BJ αμφισβήτησε τη σειρά εφαρμογής των δύο αυτών κατηγοριών μειώσεων φόρου, υποστηρίζοντας ότι η εφαρμογή της μειώσεως φόρου για εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όχι πριν, αλλά μετά από τις μειώσεις φόρου για φοροαπαλλασσόμενα ποσά του εισοδήματος, μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις και δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, δεν του επέτρεπε να επωφεληθεί πλήρως από τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα και είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια, κατ' αναλογίαν των απαλλασσομένων εισοδημάτων του λουξεμβουργιανής προελεύσεως, ενός μέρους των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία αυτός δικαιούνταν βάσει της βελγικής νομοθεσίας.

15 Κατόπιν της απορρίψεως των εν λόγω ενστάσεων, ο BJ προσέφυγε ενώπιον του tribunal de première instance du Luxembourg (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου της επαρχίας Λουξεμβούργου, Βέλγιο), ζητώντας να του χορηγηθούν πλήρως τα επίμαχα φορολογικά πλεονεκτήματα. Κατά το ως άνω δικαστήριο, ο φορολογούμενος στερήθηκε το μεγαλύτερο μέρος των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων, καθόσον οι εν λόγω μειώσεις ελάχιστα μείωσαν τον φόρο επί των εισοδημάτων βελγικής προελεύσεως.

16 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, καταρχάς, αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Σε περίπτωση που ισχύει κάτι τέτοιο, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί, στη συνέχεια, να πληροφορηθεί αν ορισμένα χαρακτηριστικά της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι ικανά να ασκήσουν επιρροή στην ερμηνεία αυτή. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν, δεδομένου ότι ο BJ εισπράττει εισόδημα από τη μίσθωση του διαμερίσματος του οποίου είναι ιδιοκτήτης στο Λουξεμβούργο, τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε μια τέτοια ρύθμιση.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal de première instance du Luxembourg (πρωτοβάθμιο δικαστήριο της επαρχίας Λουξεμβούργου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθεται το άρθρο 45 ΣΛΕΕ σε νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, είτε η ρύθμιση αυτή περιλαμβάνεται είτε δεν περιλαμβάνεται σε σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σύμφωνα με την οποία ένας φορολογούμενος στερείται, όσον αφορά τον υπολογισμό των φόρων επί του εισοδήματός του στο κράτος μέλος κατοικίας

του, τη δυνατότητα να επωφεληθεί από ένα μέρος της φοροαπαλλαγής του εν λόγω εισοδήματος, καθώς και τα *λοιπά* προσωπικά φορολογικά πλεονεκτήματά του (όπως μείωση φόρου για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, ήτοι ασφάλιστρα που καταβλήθηκαν σε εκτέλεση συμβάσεως ατομικής ασφάλισης ζωής και μείωση φόρου για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας), λόγω του ότι απέκτησε επίσης, κατά τη διάρκεια του επίμαχου φορολογικού έτους, εισοδήματα από αμοιβές σε άλλο κράτος μέλος για τα οποία φορολογήθηκε στο άλλο αυτό κράτος μέλος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, παραμένει καταφατική η απάντηση εάν ο φορολογούμενος δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα –ποσοτικά ή αναλογικά– στο κράτος μέλος κατοικίας του, αλλά το εν λόγω κράτος μέλος μπορεί παρά ταύτα να του χορηγήσει τα εν λόγω φορολογικά πλεονεκτήματα;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, παραμένει καταφατική η απάντηση εάν, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ του κράτους μέλους κατοικίας και του έτερου κράτους, ο φορολογούμενος επωφελήθηκε, επί των φορολογητέων εισοδημάτων στο έτερο κράτος μέλος, των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπονται από τη νομοθεσία του έτερου αυτού κράτους μέλους, αλλά τα εν λόγω φορολογικά πλεονεκτήματα δεν περιλαμβάνουν ορισμένα πλεονεκτήματα τα οποία δικαιούται, καταρχήν, ο φορολογούμενος στο κράτος μέλος κατοικίας του;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο τρίτο ερώτημα, παραμένει καταφατική η απάντηση εάν, παρά την τελευταία αυτή διαφορά, ο φορολογούμενος δικαιούται στο έτερο κράτος μέλος μείωση φόρου τουλάχιστον ίση προς εκείνη την οποία έχασε στο κράτος μέλος κατοικίας του;

5) Εξακολουθούν να δίδονται οι ίδιες απαντήσεις στα ανωτέρω ερωτήματα υπό το πρίσμα [του άρθρου 63, παράγραφος 1, και του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ], αναφορικά με νομοθετική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, είτε η ρύθμιση αυτή περιλαμβάνεται είτε δεν περιλαμβάνεται σε σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σύμφωνα με την οποία ένας φορολογούμενος στερείται, όσον αφορά τον υπολογισμό των φόρων επί του εισοδήματός του στο κράτος μέλος κατοικίας του, τη δυνατότητα να επωφεληθεί από ένα μέρος της φοροαπαλλαγής του εν λόγω εισοδήματος, καθώς και τα λοιπά προσωπικά φορολογικά πλεονεκτήματά του (όπως μείωση φόρου για μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις, ήτοι ασφάλιστρα που καταβλήθηκαν σε εκτέλεση συμβάσεως ατομικής ασφάλισης ζωής και μείωση φόρου για δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας), λόγω του ότι απέκτησε επίσης, κατά τη διάρκεια του επίμαχου φορολογικού έτους, εισοδήματα από αμοιβές σε άλλο κράτος μέλος για τα οποία φορολογήθηκε στο άλλο αυτό κράτος μέλος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

18 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος ο οποίος κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται, στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος

αυτό, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το εν λόγω κράτος, για τον λόγο ότι αυτός λαμβάνει αμοιβή για την άσκηση μισθωτής επαγγελματικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, η οποία φορολογείται στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος μέλος κατοικίας βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

19 Καταρχάς, πρέπει να εξακριβωθεί αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

20 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, κάθε πολίτης της Ευρωπαϊκής 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 (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης κατοικεί στο Βέλγιο και ότι, κατά τα επίμαχα στην κύρια δίκη φορολογικά έτη, ασκούσε μισθωτή επαγγελματική δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο.

22 Επομένως, η περίπτωση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

23 Κατόπιν της προκαταρκτικής αυτής παρατηρήσεως υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της εκ μέρους των υπηκόων της Ένωσης ασκήσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως εντός της Ένωσης και αποκλείει μέτρα τα οποία θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους υπηκόους αυτούς που επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 77 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Κατά συνέπεια, το άρθρο 45 ΣΛΕΕ απαγορεύει κάθε εθνικό μέτρο το οποίο δύναται να θίξει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους της Ένωσης, της θεμελιώδους ελευθερίας που κατοχυρώνεται από το άρθρο αυτό (απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Εξάλλου, το κράτος μέλος κατοικίας είναι αυτό το οποίο οφείλει, καταρχήν, 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 (απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Κατά συνέπεια, εν προκειμένω, το Βασίλειο του Βελγίου, ως κράτος μέλος κατοικίας του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, είναι το αρμόδιο να χορηγήσει στον τελευταίο το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.

27 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη φορολογικά πλεονεκτήματα, ήτοι οι μειώσεις φόρου για φοροαπαλλασσόμενα ποσά του εισοδήματος, μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις και δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία, έχουν αναγνωριστεί από το Δικαστήριο ως συνδεόμενα με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου (απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψεις 33, 40 και 41).

28 Η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση προβλέπει ότι τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ενσωματώνονται καταρχάς στη φορολογητέα βάση για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα μη απαλλασσόμενα εισοδήματα βελγικής προελεύσεως, δεδομένου ότι ο βασικός φόρος υπολογίζεται επί αυτής της φορολογητέας βάσης. Οι μειώσεις φόρου για φοροαπαλλασσόμενα ποσά του εισοδήματος, μακροπρόθεσμες αποταμιεύσεις και δαπάνες προς εξοικονόμηση ενέργειας σε κατοικία εφαρμόζονται στη συνέχεια, επί του βασικού φόρου. Η μείωση του βασικού φόρου κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων, βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προς το σύνολο των εισοδημάτων, σύμφωνα με το άρθρο 155 του CIR 1992, γίνεται μόνο μετά τη διενέργεια των μειώσεων αυτών.

29 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η εν λόγω ρύθμιση, εφαρμόζοντας τις μειώσεις φόρου σε βάση που περιλαμβάνει τόσο τα μη απαλλασσόμενα εισοδήματα βελγικής προελεύσεως όσο και τα απαλλασσόμενα εισοδήματα βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και αφαιρώντας μόνο μεταγενέστερα από τον φόρο το μέρος που αντιπροσωπεύουν τα τελευταία αυτά εισοδήματα επί του συνολικού ποσού των εισοδημάτων που αποτελούν τη φορολογητέα βάση, ενδέχεται να στερήσει από φορολογούμενους, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που θα του είχαν πλήρως χορηγηθεί αν το σύνολο των εισοδημάτων του προέρχονταν από το Βέλγιο και αν οι μειώσεις φόρου είχαν, συνακολούθως, εφαρμοστεί μόνο στα εισοδήματα αυτά (απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 31).

30 Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων της κύριας δίκης περιήλθε σε μειονεκτική θέση στο μέτρο που δεν επωφελήθηκε πλήρως από τα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία θα δικαιούνταν αν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στο Βέλγιο (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 42).

31 Ως εκ τούτου, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση εισάγει διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των πολιτών της Ένωσης που κατοικούν στο Βασίλειο του Βελγίου αναλόγως της προελεύσεως 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 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Επομένως, μια τέτοια ρύθμιση συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απαγορευόμενο, καταρχήν, από το άρθρο αυτό.

33 Ένα τέτοιο εμπόδιο μπορεί να γίνει δεκτό μόνον αν επιδιώκει 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 (απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω, ωστόσο, η Βελγική Κυβέρνηση, όπως εξάλλου και το αιτούν δικαστήριο, όχι μόνον δεν παραθέτει κανέναν δικαιολογητικό λόγο, αλλά εκτιμά ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπο με εκείνο το οποίο είχε τεθεί στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), καθώς και της 14ης Μαρτίου 2019, Jacob και Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), και ότι, ως εκ τούτου, πρέπει να δοθεί σε αυτό καταφατική απάντηση.

35 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος ο οποίος κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται, στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος αυτό, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το εν λόγω κράτος, για τον λόγο ότι αυτός λαμβάνει αμοιβή για την άσκηση μισθωτής επαγγελματικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, η οποία φορολογείται στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος μέλος κατοικίας βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το γεγονός ότι ο οικείος φορολογούμενος δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας, αλλά το εν λόγω κράτος μέλος είναι παρά ταύτα σε θέση να του χορηγήσει τα επίμαχα φορολογικά πλεονεκτήματα.

37 Κατά πάγια νομολογία, η υποχρέωση συνεκτιμήσεως της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως βαρύνει το κράτος μέλος στο οποίο εργάζεται ο φορολογούμενος, μόνον αν αυτός αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα ασκούμενη στο κράτος αυτό και δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας του, με αποτέλεσμα το τελευταίο να μην είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι τούτο ισχύει οσάκις αποδεικνύεται ότι ο ενδιαφερόμενος δεν απέκτησε στο κράτος μέλος κατοικίας κανένα εισόδημα ή απέκτησε τόσο χαμηλά εισοδήματα ώστε το κράτος μέλος αυτό να μην είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τον συνυπολογισμό όλων των εισοδημάτων του και της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, σκέψη 39).

39 Συγκεκριμένα, το καθοριστικό κριτήριο είναι η αδυναμία ενός κράτους μέλους να συνεκτιμήσει την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου ελλείψει επαρκών φορολογητέων εισοδημάτων, ενώ η συνεκτίμηση αυτή είναι δυνατή σε άλλο κράτος λόγω επαρκών εισοδημάτων (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, σκέψη 42).

40 Τούτο, όμως, προδήλως δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, ανεξαρτήτως του ύψους των εισοδημάτων που απέκτησε ο προσφεύγων της κύριας δίκης στο κράτος μέλος κατοικίας και του λόγου των εισοδημάτων αυτών προς τα συνολικά εισοδήματά του, τα εισοδήματα αυτά επαρκούν ώστε το εν λόγω κράτος μέλος να είναι σε θέση να τα φορολογήσει και να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα, όπως τις επίμαχες στην κύρια δίκη μειώσεις φόρου, τα οποία απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.

41 Επομένως, μολονότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης αποκτά το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του στο Λουξεμβούργο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι αποκτά επαρκή εισοδήματα στο Βέλγιο, ούτως ώστε η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση να μπορεί να συνεκτιμηθεί στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, προκειμένου να του χορηγηθούν φορολογικά πλεονεκτήματα.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι ο οικείος φορολογούμενος δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, δεδομένου ότι το εν λόγω κράτος μέλος είναι σε θέση να του χορηγήσει τα επίμαχα φορολογικά πλεονεκτήματα.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

43 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ του κράτους μέλους κατοικίας και του κράτους μέλους απασχολήσεως, ο οικείος φορολογούμενος επωφελήθηκε, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων που απέκτησε στο δεύτερο κράτος μέλος, των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπει η φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους, αλλά ότι τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα δεν περιλαμβάνουν ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία αυτός καταρχήν δικαιούται στο πρώτο κράτος μέλος.

44 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ένωσης, να μεταβάλλουν, μέσω διμερών ή πολυμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τη σύνδεση του συνυπολογισμού, από το κράτος κατοικίας, ολόκληρου του εισοδήματος των κατοίκων ημεδαπής με τον συνυπολογισμό, από το ίδιο κράτος, ολόκληρης της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως. Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος κατοικίας δύναται συμβατικώς να απαλλαγεί από την υποχρέωσή του να λαμβάνει υπόψη ολόκληρη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων που κατοικούν στο έδαφός του και που ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα εν μέρει σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 99).

45 Το κράτος μέλος κατοικίας δύναται επίσης να απαλλαγεί από την εν λόγω υποχρέωση και όταν διαπιστώνει ότι, ακόμη και χωρίς οποιαδήποτε σύμβαση, ένα ή περισσότερα κράτη μέλη απασχολήσεως χορηγούν, επί των εισοδημάτων που φορολογούν, πλεονεκτήματα που

συνδέονται με τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων που δεν κατοικούν στο έδαφος των εν λόγω κρατών μελών, αποκτούν ωστόσο σε αυτά φορολογητέα εισοδήματα (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 100).

46 Ωστόσο, οι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ή τα εθνικά φορολογικά συστήματα που έχουν ως αποτέλεσμα να εξαλειφθεί ή να περιοριστεί η διπλή φορολογία πρέπει να διασφαλίζουν στους φορολογούμενους των περί ων πρόκειται κρατών ότι, συνολικά, θα λαμβάνεται δεόντως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο τα συγκεκριμένα κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή, επειδή διαφορετικά θα υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί άνιση μεταχείριση ασύμβατη με τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων διατάξεις της Συνθήκης, η οποία άνιση μεταχείριση ουδόλως θα απέρρεε από την ποικιλομορφία των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 101, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 70).

47 Εν προκειμένω, αφενός, επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις της φορολογικής συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου δεν προκύπτει ότι, δυνάμει της συμβάσεως αυτής, το Βασίλειο του Βελγίου απαλλάσσεται από την υποχρέωσή του να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων που κατοικούν στο έδαφός του και ασκούν εν μέρει την οικονομική τους δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο.

48 Συγκεκριμένα, το άρθρο 24, παράγραφος 4, στοιχείο α′, της συμβάσεως αυτής προβλέπει ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του οικείου φορολογουμένου λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικά και μόνο για τον καθορισμό του μέσου φορολογικού συντελεστή των φορολογητέων στο Λουξεμβούργο εισοδημάτων του, χωρίς το Βασίλειο του Βελγίου να απαλλάσσεται από την ανωτέρω υποχρέωση.

49 Αφετέρου, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική ρύθμιση δεν συνδέει τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους τού περί ου πρόκειται κράτους μέλους με τα φορολογικά πλεονεκτήματα των οποίων αυτοί δύνανται να τύχουν στο πλαίσιο της φορολογήσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 73), δεδομένου ότι η μερική απώλεια των πρώτων πλεονεκτημάτων δεν οφείλεται στη χορήγηση ισοδύναμων φορολογικών πλεονεκτημάτων στο Λουξεμβούργο, αλλά έχει αυτόματο χαρακτήρα σε περίπτωση αποκτήσεως εισοδημάτων απαλλασσομένων δυνάμει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

50 Επιπλέον, προκύπτει ότι η συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του προσφεύγοντος της κύριας δίκης στο κράτος μέλος απασχολήσεως είναι μόνο μερική, καθόσον, όπως προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση του τρίτου ερωτήματος, τα φορολογικά πλεονεκτήματα των οποίων επωφελήθηκε στο πλαίσιο της φορολογήσεως στο εν λόγω κράτος μέλος των εισοδημάτων που απέκτησε σε αυτό δεν περιλαμβάνουν ορισμένα από τα πλεονεκτήματα τα οποία καταρχήν δικαιούται στο κράτος μέλος κατοικίας του, ήτοι στο Βασίλειο του Βελγίου, και των οποίων ένα μέρος στερείται κατ’ εφαρμογήν της εν λόγω ρυθμίσεως.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές, ούτε οι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται στη φορολογική σύμβαση Βελγίου-Λουξεμβούργου για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ούτε το επίμαχο στην κύρια δίκη εθνικό φορολογικό σύστημα καθιστούν δυνατό να διασφαλιστεί στους φορολογικούς κατοίκους Βελγίου ότι, συνολικά, η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση λαμβάνεται δεόντως υπόψη στο κράτος μέλος απασχολήσεως.

52 Επομένως, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ του κράτους μέλους κατοικίας και του κράτους μέλους απασχολήσεως, ο οικείος φορολογούμενος επωφελήθηκε, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων που απέκτησε στο δεύτερο κράτος μέλος, των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπει η φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεδομένου ότι ούτε η σύμβαση αυτή ούτε η φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας προβλέπουν τη συνεκτίμηση των εν λόγω πλεονεκτημάτων και δεδομένου ότι τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα δεν περιλαμβάνουν ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία ο φορολογούμενος καταρχήν δικαιούται στο κράτος μέλος κατοικίας.

Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

53 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το γεγονός ότι στο κράτος μέλος απασχολήσεως χορηγήθηκε στον οικείο φορολογούμενο μείωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αυτός απώλεσε στο κράτος μέλος κατοικίας.

54 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι κράτος μέλος δεν δύναται να επικαλεστεί την ύπαρξη πλεονεκτήματος χορηγηθέντος μονομερώς από άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω από το κράτος μέλος στο οποίο ο οικείος φορολογούμενος εργάζεται και αποκτά το σύνολο σχεδόν των φορολογητέων εισοδημάτων του, για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη (πρβλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Η εφαρμογή, όμως, της επίμαχης στην κύρια δίκη φορολογικής ρυθμίσεως έχει ως συνέπεια ότι ένας φορολογούμενος όπως ο BJ, ο οποίος κατοικεί στο Βέλγιο και αποκτά εκεί φορολογητέα εισοδήματα, στερείται αυτομάτως ένα μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων, τα οποία καταρχήν δικαιούται δυνάμει της εν λόγω ρυθμίσεως, όταν αποκτά εισοδήματα σε άλλο κράτος μέλος απαλλασσόμενα από τον φόρο στο Βέλγιο βάσει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ανεξαρτήτως της φορολογικής μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στον εν λόγω φορολογούμενο στο άλλο αυτό κράτος μέλος, ακριβώς ο αυτόματος χαρακτήρας της απώλειας αυτής είναι εκείνος που θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (πρβλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 62).

56 Επομένως, το κράτος μέλος κατοικίας δεν μπορεί, προκειμένου να απαλλαγεί από τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, να επικαλεσθεί το γεγονός ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης ελήφθη εν μέρει υπόψη, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων που απέκτησε στο Λουξεμβούργο, στο εν λόγω κράτος μέλος ούτε το γεγονός ότι, ως εκ τούτου, αυτός μπόρεσε να επωφεληθεί φορολογικού πλεονεκτήματος, ανεξαρτήτως του ύψους του πλεονεκτήματος αυτού.

57 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 25, 37 και 46 της παρούσας αποφάσεως, εναπόκειται στο κράτος μέλος κατοικίας και, ενδεχομένως, στο κράτος μέλος απασχολήσεως να διασφαλίσουν στους φορολογουμένους τους ότι θα ληφθεί δεόντως υπόψη η συνολική προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση.

58 Πάντως, από το γεγονός ότι στο Λουξεμβούργο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης μείωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που απώλεσε στο Βέλγιο δεν μπορεί να συναχθεί ότι ελήφθη πλήρως υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, τούτο δε κατά μείζονα λόγο διότι η συνεκτίμηση της καταστάσεως αυτής είναι μόνο μερική, δεδομένου ότι η εν λόγω μείωση φόρου δεν περιλαμβάνει ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία ο προσφεύγων καταρχήν δικαιούται στο Βέλγιο.

59 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 24, παράγραφος 4, στοιχείο α′, της φορολογικής συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου προβλέπει ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του οικείου φορολογουμένου λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικά και μόνο για τον καθορισμό του μέσου φορολογικού συντελεστή των φορολογητέων στο Λουξεμβούργο εισοδημάτων του.

60 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι στο κράτος μέλος απασχολήσεως χορηγήθηκε στον οικείο φορολογούμενο μείωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αυτός απώλεσε στο κράτος μέλος κατοικίας είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

61 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63, παράγραφος 1, και το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχει το κράτος μέλος αυτό, για τον λόγο ότι ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα από διαμέρισμα του οποίου είναι κύριος σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσονται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

62 Κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

63 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι μεταξύ των μέτρων τα οποία απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων, περιλαμβάνονται τα μέτρα που ενδέχεται να αποτρέψουν τους κατοίκους κράτους μέλους από το να επενδύσουν επί ακινήτων σε άλλα κράτη μέλη (απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-110/17, EU:C:2018:250, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τα επίμαχα στην κύρια δίκη φορολογικά έτη, ο BJ απέκτησε εισοδήματα από εκμίσθωση διαμερίσματος κείμενου στο Λουξεμβούργο, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

65 Κατά συνέπεια, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

66 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση, όπως εκτέθηκε ιδίως στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, εφαρμόζεται σε όλα τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο βάσει διεθνούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

67 Όσον αφορά τα εισοδήματα από ακίνητα κείμενα στο Λουξεμβούργο, αυτά φορολογούνται, δυνάμει της φορολογικής συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου, στο εν λόγω κράτος μέλος και απαλλάσσονται από τον φόρο στο Βέλγιο.

68 Εντούτοις, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση των εισοδημάτων τα οποία ο προσφεύγων της κύριας δίκης απέκτησε από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας στο Λουξεμβούργο, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική νομοθεσία, εφαρμόζοντας τις μειώσεις φόρου επί βάσεως η οποία περιλαμβάνει τόσο τα μη απαλλασσόμενα εισοδήματα βελγικής προελεύσεως όσο και τα απαλλασσόμενα βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματα και αφαιρώντας μόνον μεταγενέστερα από τον φόρο το μέρος που αντιπροσωπεύουν τα τελευταία αυτά εισοδήματα επί του συνολικού ποσού των εισοδημάτων που αποτελούν τη φορολογητέα βάση, στερεί ομοίως από τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία θα του είχαν χορηγηθεί αν το σύνολο των εισοδημάτων του από ακίνητα προερχόταν από ακίνητα κείμενα στο Βέλγιο.

69 Επομένως, η ρύθμιση αυτή εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων Βελγίου, αναλόγως του αν αποκτούν εισοδήματα από ακίνητο κείμενο στο Βέλγιο ή σε άλλο κράτος μέλος, η οποία είναι ικανή να τους αποτρέψει από την πραγματοποίηση επενδύσεων επί ακινήτων σε άλλα κράτη μέλη πέραν του Βασιλείου του Βελγίου.

70 Κατά συνέπεια, η εν λόγω ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος, καταρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

71 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

72 Η διάταξη αυτή, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθεσία που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους είναι άνευ ετέρου συμβατή με τη Συνθήκη (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Πράγματι, η παρέκκλιση την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63» (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

74 Κατά πάγια νομολογία, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων διαφορετικής μεταχειρίσεως που επιτρέπονται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ και των διακρίσεων που απαγορεύονται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Από τη νομολογία

προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση να μπορεί να θεωρηθεί συμβατή προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αυτή η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (πρβλ. απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-110/17, EU:C:2018:250, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75 Εν προκειμένω, επισημαίνεται, αφενός, ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 6 σε συνδυασμό με το άρθρο 23, παράγραφος 2, σημείο 1, της φορολογικής συμβάσεως Βελγίου-Λουξεμβούργου καθώς και με το άρθρο 155 του CIR 1992, το Βασίλειο του Βελγίου προέβλεψε, όσον αφορά τους κατοίκους Βελγίου, μέθοδο απαλλαγής από τον φόρο με την «επιφύλαξη της εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή», κατ' εφαρμογήν της οποίας, σε περίπτωση που τα εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα κείμενα στο Λουξεμβούργο φορολογούνται στο εν λόγω κράτος μέλος και απαλλάσσονται από τον φόρο στο Βέλγιο, τα εν λόγω εισοδήματα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή των φορολογητέων στο Βέλγιο εισοδημάτων.

76 Η μέθοδος αυτή επιτρέπει να διασφαλίζεται ότι τα εισοδήματα ενός υποκειμένου στον φόρο τα οποία απαλλάσσονται στο κράτος μέλος κατοικίας μπορούν παρά ταύτα να λαμβάνονται υπόψη από το κράτος μέλος αυτό για την εφαρμογή του κανόνα της εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί των λοιπών εισοδημάτων του φορολογουμένου (πρβλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

77 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι σκοπός μιας τέτοιας ρυθμίσεως είναι να αποτραπεί, εντός του κράτους μέλους κατοικίας, η επιβολή χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή στα φορολογητέα εισοδήματα ενός υποκειμένου στον φόρο, κυρίου ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους, από τον φορολογικό συντελεστή που επιβάλλεται στα εισοδήματα των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι είναι κύριοι συγκρίσιμων ακινήτων εντός του κράτους μέλους κατοικίας (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, σκέψη 31).

78 Επομένως, υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, η κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο που έχουν αποκτήσει ακίνητο στο κράτος μέλος κατοικίας είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο που έχουν αποκτήσει ένα τέτοιο ακίνητο σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, σκέψη 32).

79 Αφετέρου, η Βελγική Κυβέρνηση, όπως άλλωστε και το αιτούν δικαστήριο, δεν επικαλέστηκε κανέναν επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση που εισάγει η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων.

80 Υπό τις συνθήκες αυτές, εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ιδίως με το άρθρο 63, παράγραφος 1, και το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ.

81 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63, παράγραφος 1, και το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται μέρος των

φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχει το κράτος μέλος αυτό, για τον λόγο ότι ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα από διαμέρισμα του οποίου είναι κύριος σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσονται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

82 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος ο οποίος κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται, στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος αυτό, μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγεί το εν λόγω κράτος, για τον λόγο ότι αυτός λαμβάνει αμοιβή για την άσκηση μισθωτής επαγγελματικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, η οποία φορολογείται στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος μέλος κατοικίας βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

2) Το γεγονός ότι ο οικείος φορολογούμενος δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεδομένου ότι το εν λόγω κράτος μέλος είναι σε θέση να του χορηγήσει τα επίμαχα φορολογικά πλεονεκτήματα.

3) Το γεγονός ότι, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ του κράτους μέλους κατοικίας και του κράτους μέλους απασχολήσεως, ο οικείος φορολογούμενος επωφελήθηκε, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εισοδημάτων που απέκτησε στο δεύτερο κράτος μέλος, των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπει η φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεδομένου ότι ούτε η σύμβαση αυτή ούτε η φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας προβλέπουν τη συνεκτίμηση των εν λόγω πλεονεκτημάτων και δεδομένου ότι τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα δεν περιλαμβάνουν ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία ο φορολογούμενος καταρχήν δικαιούται στο κράτος μέλος κατοικίας.

4) Το γεγονός ότι στο κράτος μέλος απασχολήσεως χορηγήθηκε στον οικείο φορολογούμενο μείωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αυτός απώλεσε στο κράτος μέλος κατοικίας είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

5) Το άρθρο 63, παράγραφος 1, και το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της οποίας η εφαρμογή έχει ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος στερείται μέρος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχει το κράτος μέλος

αυτό, για τον λόγο ότι ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα από διαμέρισμα του οποίου είναι κύριος σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος και απαλλάσσονται από τον φόρο στο πρώτο κράτος μέλος βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

(υπογραφές)