ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. Geelhoed

της 6ης Απριλίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Πρωτοδικείο, Γάνδη, Βέλγιο) ερωτά αν το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει σε κράτος μέλος, όπως το Βέλγιο, να επιβάλλει στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες και μη στην ημεδαπή εταιρίες τον ίδιο φορολογικό συντελεστή, χωρίς να συνυπολογίζεται, για τα μερίσματα των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών, ο φόρος που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος μέλος.

2. Τίθεται έτσι εκ νέου το ζήτημα του πεδίου εφαρμογής της επιβαλλόμενης από το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύσεως των περιορισμών στην κίνηση των κεφαλαίων όσον αφορά τη φορολόγηση των μερισμάτων και, εμμέσως, το ζήτημα αν η απαγόρευση που επιβάλλει το άρθρο αυτό υποχρεώνει τα κράτη μέλη να αποφεύγουν τη νομική διπλή φορολογία (δηλαδή τη διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου).

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γαλλίας και Βελγίου: ιστορικό και σχετικές διατάξεις*

3. Κατά τον κρίσιμο χρόνο, στη Γαλλία ίσχυε το λεγόμενο σύστημα «συμψηφισμού», όσον αφορά τη φορολογία των μερισμάτων (δηλαδή, ο φόρος εταιριών σε επίπεδο εταιρίας συμψηφιζόταν πλήρως ή εν μέρει με τον οφειλόμενο από τον μέτοχο φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων, διά της χορηγήσεως στους μετόχους «avoir fiscal» — πίστωσης φόρου). Το σύστημα καθαυτό αποσκοπούσε στην απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, δηλαδή από τη διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο διαφορετικών φορολογουμένων. Το σύστημα αυτό αντιδιαστέλλεται προς τα συστήματα «κατηγοριοποιήσεως» για τη φορολογία των μερισμάτων (τα εταιρικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιριών, αλλά τα μερίσματα φορολογούνται ως χωριστή κατηγορία εισοδήματος, με συνέπεια μερική απαλλαγή από την οικονομική διπλή

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

φορολογία), προς τα «κλασικά» συστήματα φορολογίας μερισμάτων (τα εταιρικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιριών και τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται εκ νέου στο επίπεδο των μετόχων, με συνέπεια να μην υπάρχει καμία απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία) και προς τα συστήματα «απαλλαγής» (τα μερίσματα απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, με συνέπεια την εξάλειψη της οικονομικής διπλής φορολογίας) [2].

4. Το άρθρο 15, παράγραφος 3, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνάφθηκε μεταξύ Γαλλίας και Βελγίου στις 10 Μαρτίου 1964, όπως ισχύει (στο εξής: ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου), ορίζει ότι το δικαίωμα πίστωσης φόρου (avoir fiscal) που έχουν οι κάτοικοι Γαλλίας όταν τους καταβάλλονται μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία παρέχεται και στους κατοίκους Βελγίου, αφού παρακρατηθεί φόρος 15 % επί του ακαθάριστου ποσού του μερίσματος, το οποίο συνίσταται στο διανεμηθέν μέρισμα προσαυξημένο κατά το ποσό της πίστωσης.

5. Κατά το άρθρο 19 Α, παράγραφοι 1 και 2, της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου, όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από εγκατεστημένη στη Γαλλία εταιρία σε κάτοικο Βελγίου, πλην εταιριών υποκειμένων στον φόρο εταιριών, και όταν για 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 1) κατά το ποσό οποιουδήποτε φόρου (précompte mobilier) παρακρατηθεί με τον κανονικό συντελεστή και 2) κατά ένα κατ' αποκοπήν μέρος του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου (quotité forfaitaire d'impôt étranger ή QFIE), το οποίο εκπίπτει υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει η βελγική νομοθεσία και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 15 % του καθαρού ποσού.

Β — *Η εφαρμοστέα βελγική φορολογική νομοθεσία*

6. Κατά τον κρίσιμο χρόνο, στο Βέλγιο ίσχυε το σύστημα της «κατηγοριοποιήσεως» για τη φορολογία των μερισμάτων, υπό την έννοια που εξήγησα ανωτέρω. Συγκεκριμένα, το άρθρο 171 του CIR 92 (βελγικού κώδικα φόρου εισοδήματος του 1992) παρεκκλίνει από το ισχύον στο Βέλγιο γενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (στο πλαίσιο του οποίου λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος επί του οποίου εφαρμόζεται η κλίμακα των φορολογικών συντελεστών), προβλέποντας, για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος, δύο διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Το άρθρο 171 ορίζει ειδικότερα ότι τα μερίσματα φορολογούνται εν γένει [3] με τον ειδικό συντελεστή 25 %.

2 — Βλ., περαιτέρω, ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, «Φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην εσωτερική αγορά» COM (2003) 810 τελικό, και τις προτάσεις μου της 23ης Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (εκκρεμούσα ενώπιον του Δικαστηρίου, σημεία 4 έως 7).

3 — Πλην αυτών που υπάγονται στο άρθρο 269, παράγραφοι 2 και 3, του CIR 1992.

7. Το άρθρο 285 CIR 92 ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι, όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, ο συμψηφισμός του κατ' αποκοπή ποσού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου επιτρέπεται μόνο για μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες επενδύσεων.

III — Ιστορικό της υποθέσεως και το προδικαστικό ερώτημα

8. Καθ' όλο το κρίσιμο χρονικό διάστημα, οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres ήταν κάτοικοι Βελγίου, φορολογούμενοι στο Βέλγιο για το σύνολο του πραγματοποιούμενου παγκοσμίως εισοδήματός τους, περιλαμβανομένου του εισοδήματος από μερίσματα.

9. Το 1995 και το 1996 εισέπραξαν μερίσματα από τη γαλλική εταιρία Eurofers SARL και οι γαλλικές φορολογικές αρχές τους παρέσχον, ως προς τα μερίσματα αυτά, πίστωση φόρου (avoir fiscal). Σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου, η εν λόγω πίστωση φόρου θεωρήθηκε εισόδημα από μερίσματα, παρακρατήθηκε δε στη Γαλλία φόρος 15 %. Μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου, το ποσό της πίστωσης φόρου ανερχόταν σε 34 566 204 BEF (856 873,81 ευρώ) για το 1995 και σε 7 137 702 BEF (177 831,3 ευρώ) για το 1996. Επί του εισοδήματος αυτού δεν επιβλήθηκε précompte mobilier [φόρος επί κινητών αξιών] στο Βέλγιο.

10. Όταν δήλωσαν το εισόδημα αυτό με τις φορολογικές δηλώσεις των ετών 1996 και 1997, οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres ζήτησαν, με έγγραφο συνημμένο στις φορολογικές δηλώσεις τους, να συμψηφιστεί το QFIE (κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 Α, παράγραφοι 1 και 2, της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου) μέχρι το 15 %.

11. Σύμφωνα με το άρθρο 171 του CIR 92, το εισόδημα αυτό φορολογήθηκε με συντελεστή 25 %. Το QFIE δεν συμψηφίστηκε.

12. Οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres προσέβαλαν την απόφαση αυτή των βελγικών φορολογικών αρχών (Gewestellijke Directie Antwerpen I) ενώπιον του Rechtbank van Eerste Aanleg, Γάνδη, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, παράβαση του άρθρου 19Α, παράγραφοι 1 και 2, της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου, καθώς και του άρθρου 56 ΕΚ.

13. Με διάταξη της 1ης Δεκεμβρίου 2004, το Rechtbank van Eerste Aanleg υπέβαλε 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 περιορισμός που 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, στη δεύτερη περίπτωση, συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου;»

IV — Ανάλυση

14. Ως προκαταρκτική παρατήρηση, επισημαίνω ότι το αιτούν δικαστήριο θέτει, με το ερώτημά του, το ζήτημα της συμβατότητας των διατάξεων της βελγικής νομοθεσίας μόνον προς το άρθρο 56 ΕΚ, και όχι προς το άρθρο 43 ΕΚ. Από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει σαφώς ποια ήταν η φύση της συμμετοχής των συζύγων Kerckhaert και Morres στη Eurofers κατά τον κρίσιμο χρόνο. Σημειωτέον, ωστόσο, ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμά του εγκαταστάσεως κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ ασκεί ο φορολογούμενος που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος και έχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει «αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας» και να «καθορίζει τις δραστηριότητές της» [4]. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί αν το κριτήριο αυτό πληρούται στην περίπτωση των προσφευγόντων της κύριας δίκης. Αν το κριτήριο αυτό δεν πληρούται, τότε πρέπει να εξεταστεί αν οι διατάξεις αυτές είναι συμβατές με το άρθρο 56 ΕΚ.

15. Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση, οι αρχές στις οποίες θα στηριχθεί η ανάλυση ισχύουν, κατά την άποψή μου, είτε έχει εφαρμογή το άρθρο 43 είτε το άρθρο 56 ΕΚ. Επομένως, καίτοι κατωτέρω θα αναφέρομαι κυρίως στη συμβατότητα των επίμαχων διατάξεων της βελγικής νομοθεσίας με το άρθρο 56 ΕΚ (ζήτημα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο), η ίδια συλλογιστική ισχύει και για την εξέταση του άρθρου 43 ΕΚ.

16. Το ζήτημα είναι αν το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει στο Βέλγιο να εφαρμόζει γενικό φορολογικό συντελεστή 25 % για όλα τα μερίσματα, ανεξαρτήτως προέλευσης, που λαμβάνουν οι κάτοικοι Βελγίου, χωρίς να συνυπολογίζεται, εν προκειμένω, η παρακράτηση φόρου 15 % επί των μερισμάτων στο κράτος προέλευσης, δηλαδή στη Γαλλία.

17. Κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητά τους, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [5]. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Test Claimants in the ACT Group Litigation και Test Claimants in

4 — Βλ. απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22), και τις προτάσεις μου της 23ης Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (προπαρατεθείσα, σημεία 26 έως 30).

5 — Βλ., π.χ., απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

the FII Group Litigation [6], υπάρχει παράβαση των άρθρων 43 και 56 ΕΚ οσάκις η διαφορετική μεταχείριση που το κράτος μέλος επιφυλάσσει για τους υπαγομένους στη φορολογική αρμοδιότητά του δεν αποτελεί λογική και άμεση συνέπεια του ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τα πρόσωπα αυτά, όταν πρόκειται για διασυνοριακές συναλλαγές, μπορεί να υπέχουν διαφορετικές φορολογικές υποχρεώσεις απ' ό,τι αν επρόκειτο αποκλειστικά για συναλλαγές εντός του κράτους μέλους.

18. Με άλλα λόγια, τα εν λόγω άρθρα απαγορεύουν τους περιορισμούς στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους περιορισμούς που αναπόφευκτα συνεπάγεται ο εθνικός χαρακτήρας των φορολογικών συστημάτων, εκτός αν οι περιορισμοί αυτοί είναι δικαιολογημένοι και σύμφωνοι προς την αρχή της αναλογικότητας [7]. Ειδικότερα, αυτό σημαίνει ότι η δυσμενής φορολογική μεταχείριση, για να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας, πρέπει να είναι συνέπεια άμεσης ή συγκεκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως, απορρέουσας από τους κανόνες ενός μόνον κράτους, και όχι αποκλειστικά από τις αποκλίσεις ή την κατανομή φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των φορολογικών συστημάτων δύο ή περισσοτέρων κρατών μελών ή από τη συνύπαρξη εθνικών διοικητικών φορολογικών δομών [8].

19. Σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος ασκεί γενική φορολογική αρμοδιότητα (ως κράτος εγκατάστασης), η αρχή αυτή συνεπάγεται, κατ' ουσίαν, ότι το εν λόγω κράτος πρέπει να μεταχειρίζεται το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής σύμφωνα με τον τρόπο που έχει κατανείμει τη φορολογική βάση του. Εφόσον έχει κατανείμει τη φορολογική βάση του ώστε να περιλαμβάνει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα —εφόσον, δηλαδή, το θεωρεί φορολογητέο εισόδημα— δεν πρέπει να προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος [9]. Ειδικότερα, η εφαρμογή της νομοθεσίας του δεν θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τη δυσμενέστερη μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος σε σχέση με το ημεδαπής προέλευσης. Αν, π.χ., το κράτος εγκατάστασης επιλέξει να απαλλάσσει από την οικονομική διπλή φορολογία τα μερίσματα που εισπράττουν οι κάτοικοι ημεδαπής, πρέπει να παρέχει την ίδια απαλλαγή τόσο για τα ημεδαπής όσο και για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα και, για τον λόγο αυτό, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή [10].

20. Εν προκειμένω, δοθέντος ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres ήταν κάτοικοι Βελγίου, το Βέλγιο ενήργησε ως κράτος εγκατάστασης κατά την άσκηση της φορολογικής του αρμοδιότητας έναντι αυτών.

6 — Προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προπαρατεθείσα, σημεία 32 επ., και προτάσεις μου της 6ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σημεία 37 επ.).

7 — Βλ. περαιτέρω ανάλυση επ' αυτού στα σημεία 31 έως 54 των προτάσεών μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

8 — Όπ.π., σημείο 55.

9 — Όπ.π., σημείο 58.

10 — Όπ.π., σημείο 58. Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477), της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071), και της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063).

21. Είναι προφανές ότι οι διατάξεις της βελγικής νομοθεσίας δεν εισάγουν ευθεία δυσμενή διάκριση μεταξύ μερισμάτων αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης: κατά το άρθρο 171 του CIR, όλα τα μερίσματα υπόκεινται σε ειδικό συντελεστή φόρου εισοδήματος 25 % [11]. Θα προσέθετα ότι, αντιθέτως προς τις υποθέσεις Manninen, Verkooijen και Lenz [12], το Βέλγιο εν προκειμένω δεν έχει απαλλάξει τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα από την οικονομική διπλή φορολογία χωρίς να καθιερώσει παρόμοια απαλλαγή των αλλοδαπής προέλευσης: αντιθέτως, στο πλαίσιο του συστήματος κατηγοριοποιήσεως που ισχύει στο Βέλγιο, τα εταιρικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιριών, τα δε μερίσματα (ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης) υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο ως χωριστή κατηγορία εισοδήματος.

22. Παραμένει, ωστόσο, αναπάντητο το ζήτημα αν οι διατάξεις της βελγικής νομοθεσίας εισάγουν έμμεση δυσμενή διάκριση, δηλαδή αν οι διατάξεις αυτές δημιουργούν στην πράξη δυσμενείς διακρίσεις, καίτοι εφαρμόζονται εξίσου στα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα. Με άλλα λόγια, περιορίζουν οι κανόνες αυτοί την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων σε μεγαλύτερο βαθμό απ' ό,τι οι περιορισμοί που απορρέουν αναπόφευκτα από τον εθνικό χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων;

23. Οι σύζυγοι Kerckhaert και Morres υποστηρίζουν, συναφώς, ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση των γαλλικής προέλευσης μερισμάτων είναι στην πράξη μεγαλύτερη από αυτή των βελγικής προέλευσης, διότι τα πρώτα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή (στη Γαλλία) με συντελεστή 15 % και επιπλέον φορολογούνται στο Βέλγιο με τον γενικό συντελεστή 25 %. Κατά τους συζύγους Kerckhaert και Morres, αυτό συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, που αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΕΚ.

24. Θεωρώ ότι επιχείρημα αυτό δεν είναι πειστικό για τους εξής λόγους.

25. Πρώτον, με βάση τα πραγματικά περιστατικά που τέθηκαν υπόψη μας στην υπό κρίση υπόθεση, θεωρώ αδιανόητο να υποστηρίζεται ότι το βελγικό φορολογικό σύστημα, εξεταζόμενο σε συνάφεια με το γαλλικό, συνεπάγεται δυσμενέστερη μεταχείριση του κατοίκου Βελγίου που εισπράττει μερίσματα γαλλικής προέλευσης σε σχέση με αυτόν που εισπράττει αντίστοιχα μερίσματα βελγικής προέλευσης. Μάλλον το αντίθετο συμβαίνει. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου, το avoir fiscal (πίστωση φόρου) που παρέχεται όταν μια εγκατεστημένη στη Γαλλία εταιρία καταβάλλει μερίσματα σε κατοίκους Γαλλίας πρέπει να ισχύει και όταν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται σε κατοίκους Βελγίου. Το avoir fiscal που παρέχει η Γαλλία, στο πλαίσιο του γαλλικού συστήματος συμψηφισμού για την απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, ανερχόταν στο 50 % του μερίσματος. Επο-

11 — Για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα στο Βέλγιο, ο τελικός φορολογικός συντελεστής ήταν 25 %, η δε παρακράτηση γινόταν από τη διανέμουσα εταιρία υπό τη μορφή της précompte mobilier. Ωστόσο, ο τελικός φορολογικός συντελεστής ήταν ίδιος τόσο για τα ημεδαπής όσο και για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα.

12 — Βλ., π.χ., τις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 10 αποφάσεις Manninen, Verkooijen και Lenz.

μένως, παρά το ότι το διανεμηθέν μέρισμα και το avoir fiscal υπόκεινται αμφότερα σε παρακράτηση φόρου 15 % στη Γαλλία, το πραγματικό αποτέλεσμα της εφαρμογής του γαλλικού συστήματος είναι ότι οι μέτοχοι που είναι κάτοικοι Βελγίου εισπράττουν μεγαλύτερο ποσό όταν τα μερίσματα διανέμονται από γαλλική εταιρία απ' ό,τι εισπράττουν όταν το ίδιο ποσό διανέμεται από βελγική εταιρία. Αυτό αποδεικνύεται ως εξής, σύμφωνα με το παράδειγμα που παραθέτει η Βελγική Κυβέρνηση:

	Μερίσματα γαλλικής προέλευσης	Μερίσματα βελγικής προέλευσης
Ακαθάριστο ποσό μερίσματος	1 000,00	1 000, 00
Παρακράτηση φόρου 15 % στη Γαλλία	— 150,00 850,00	
50 % avoir fiscal	500,00	
Παρακράτηση φόρου 15 % στη Γαλλία	— 75,00 425,00	
Συνολικό ποσό που υπόκειται σε φόρο μερισμάτων 25 % στο Βέλγιο	1 275,00	1 000,00
Φόρος μερισμάτων στο Βέλγιο	— 318,75	— 250,00
Καθαρό ποσό μερισμάτων (μετά φόρων)	956,25	750,00

26. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι οι κάτοικοι Βελγίου που εισπράττουν μερίσματα γαλλικής προέλευσης δεν βρίσκονται σε δυσμενέστερη θέση από αυτούς που εισπράττουν μερίσματα βελγικής προέλευσης· αντιθέτως, η συνδυασμένη εφαρμογή του βελγικού και του γαλλικού φορολογικού συστήματος ευνοεί, συνολικά, περισσότερο τους πρώτους. Δεν τίθεται, επομένως, ζήτημα δυσμενούς διακρίσεως ή περιορισμού κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ. Αντιθέτως, η υπό κρίση υπόθεση αποτελεί καλό παράδειγμα των κινδύνων που ενδεχομένως ανακύπτουν όταν, στο πλαίσιο εκτιμήσεως της συμβατότητας της νομοθεσίας ενός κράτους μέλους με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας, εξετάζεται η κατάσταση ενός επιχειρηματία μεμονωμένα υπό το πρίσμα της νομοθεσίας ενός μόνον κράτους μέλους ή μιας πτυχής μόνον αυτής της νομοθεσίας. Με μια τέτοια προσέγγιση υπάρχει κίνδυνος να μη γίνει αντιληπτό το οικονομικό πλαίσιο εντός του οποίου δραστηριοποιείται ο επιχειρηματίας, καθώς και η συνολική ισορροπία που έχει επιτευχθεί μεταξύ κράτους εγκατάστασης και κράτους προέλευσης κατά την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας [13].

27. Παρά το ότι το πραγματικό (ευνοϊκό) αποτέλεσμα που έχει για τους συζύγους Kerckhaert και Morres το νομικό πλαίσιο ασκεί, κατά την άποψή μου, αποφασιστική επιρροή στα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, θα ήθελα να κάνω την εξής επιπλέον παρατήρηση.

28. Αν το γαλλικό σύστημα δεν προέβλεπε τη χορήγηση avoir fiscal στους κατοίκους Βελγίου που εισπράττουν μερίσματα γαλλικής προέλευσης, το αποτέλεσμα θα ήταν —ceteris paribus— ότι τα εν λόγω πρόσωπα υπόκεινται σε διπλή νομική φορολογία, με ενδεχόμενη συνέπεια να υφίστανται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση συνολικά σε σχέση με τους κατοίκους Βελγίου που εισπράττουν μερίσματα βελγικής προέλευσης.

29. Αυτό το ενδεχόμενο δυσμενές αποτέλεσμα για τους κατοίκους Βελγίου που εισπράττουν μερίσματα γαλλικής προέλευσης δεν θα ήταν, ωστόσο, απόρροια παραβάσεως, εκ μέρους του Βελγίου, των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας.

30. Θα ήθελα να υπενθυμίσω, συναφώς, ότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας δεν υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να αίρουν τη νομική διπλή φορολογία που απορρέει από την κατανομή της φορολογικής βάσης μεταξύ δύο κρατών μελών.

31. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ελλείψει κανόνων ιεραρχήσεως της αρμοδιότητας μεταξύ των οικείων κρατών μελών, το ενδεχόμενο να υπάρχει νομική διπλή φορολογία είναι αναπόφευκτη συνέπεια της γενικά αποδεκτής μεθόδου κατανομής φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ κρατών στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, δηλαδή της κατανομής με βάση τη διάκριση μεταξύ κράτους εγκατάστασης (που έχει γενική αρμοδιότητα για τη φορολόγηση των κατοίκων ημεδαπής) και κρά-

13 — Βλ. τις προτάσεις μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σημείο 72.

τους προέλευσης (που έχει χωρική αρμοδιότητα για τη φορολόγηση των κατοίκων αλλοδαπής) [14]. Βάσει του κοινοτικού δικαίου, αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και για την επιλογή των σχετικών κριτηρίων είναι αποκλειστικά τα κράτη μέλη, στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Επί του παρόντος, στο κοινοτικό δίκαιο δεν έχουν οριστεί εναλλακτικά κριτήρια ούτε έχει θεσπιστεί η βάση για τον ορισμό τέτοιων κριτηρίων.

32. Έτσι, με την απόφαση Gilly, το Δικαστήριο, αφού επισήμανε ότι η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας βάσει της ιθαγενείας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά δυσμενή διάκριση, αποφάνθηκε ότι η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας με αυτό το κριτήριο «[απορρέει], ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε κοινοτικό πλαίσιο ιδίως βάσει του άρθρου [293], δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης, από την αρμοδιότητα που έχουν τα συμβαλλόμενη μέρη να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας [...] Όσον αφορά επίσης την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν είναι παράλογο το να εμπνέονται τα κράτη μέλη από τη διεθνή πρακτική και από το υπόδειγμα συμβάσεως που κατάρτισε ο ΟΟΣΑ [...]» [15]. Το Δικαστήριο ενέμεινε στη συλλογιστική αυτή, μεταξύ άλλων, με την απόφαση D [16].

33. Δεδομένου ότι στο διεθνές φορολογικό δίκαιο ο γενικά αποδεκτός κανόνας προτεραιότητας είναι αυτός του «δικαιώματος της χώρας προέλευσης» (δηλαδή, το κράτος προέλευσης έχει προτεραιότητα στη φορολόγηση του εισοδήματος που πραγματοποιείται εντός αυτού), η απαλλαγή από τη νομική διπλή φορολογία είναι εν γένει της αρμοδιότητας του κράτους εγκατάστασης. Απόκειται στο κράτος αυτό να επιλέξει αν και με ποιον τρόπο θα παράσχει την εν λόγω απαλλαγή [17], π.χ., με τη μέθοδο της απαλλαγής ή της πίστωσης [18].

34. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο επισήμανε, με την απόφαση Gilly, ότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας δεν υποχρεώνουν ένα κράτος μέλος να αίρει τη διπλή φορολογία:

«Μολονότι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Κοινότητας συγκαταλέγεται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 16

14 — Βλ. τις προτάσεις μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σημεία 48 επ.

15 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 30 και 31). Βλ. επίσης απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint Gobain (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57).

16 — Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D. (Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψεις 50 έως 53).

17 — Βλ. τις προτάσεις μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σημείο 51. Βλ. επίσης OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, with Commentaries to the Articles, ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1977, όπως έχει αναθεωρηθεί.

18 — Με τη μέθοδο της απαλλαγής, το κράτος κατοικίας του φορολογούμενου απαλλάσσει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής με το σκεπτικό ότι το εισόδημα αυτό έχει ήδη φορολογηθεί στο «κράτος προέλευσης» (δηλαδή, στο κράτος όπου προέκυψε το εισόδημα αυτό). Αντιθέτως, στην περίπτωση αποφυγής της διπλής φορολογίας με τη μέθοδο της πίστωσης, οι φορολογούμενοι με αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα φορολογούνται στο κράτος κατοικίας τους για το σύνολο του εισοδήματός τους, περιλαμβανομένου του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης, αλλά μπορούν να συμψηφίσουν τον φόρο που κατέβαλαν στο κράτος προέλευσης με τον φόρο που αναλογεί στο αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα στο κράτος εγκατάστασης.

ανωτέρω, μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης, επιβάλλεται ωστόσο η διαπίστωση ότι μέχρι σήμερα, εκτός από τη σύμβαση της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), κανένα μέτρο ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει θεσπιστεί σε κοινοτικό πλαίσιο και ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου [293] της Συνθήκης, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση.» [19]

35. Για τον ίδιο λόγο, το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ —το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας— δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Αντιθέτως, η διάταξη αυτή απλώς δείχνει ότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας περιλαμβάνεται μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης, χωρίς όμως να επιβάλλει απόλυτη υποχρέωση στα κράτη μέλη να επιτύχουν τον σκοπό αυτόν [20].

36. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα κράτος εγκατάστασης, όπως το Βέλγιο, ενδέχεται να μην επιλέξει την απαλλαγή των μερισμάτων από τη νομική διπλή φορολογία δεν είναι καθαυτό αντίθετο στο άρθρο 43 ή στο άρθρο 56 ΕΚ, εφόσον το εν λόγω κράτος συμμορφώνεται με την υποχρέωση που περιέγραψα ανωτέρω να μην εισάγει, κατά την άσκηση της φορολογικής του αρμοδιότητας, δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ μερισμάτων αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης. Οποιαδήποτε στρέβλωση της οικονομικής δραστηριότητας απορρέει από την επιλογή αυτή οφείλεται στο ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, είναι υποχρεωτική η συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, πράγμα που ενδεχομένως συνεπάγεται για τους συναλλασσομένους μειονεκτήματα σε ορισμένες περιπτώσεις και πλεονεκτήματα σε άλλες [21].

37. Θα προσέθετα ότι το αν το Βέλγιο παρέβη ή όχι τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη ΣΑΔΦ Γαλλίας-Βελγίου, επειδή δεν επιτρέπει τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος στη Γαλλία φόρου με συντελεστή 15 %, δεν διαφοροποιεί, κατά την άποψή μου, το ως άνω συμπέρασμα. Η εκτίμηση του αν οι διατάξεις της βελγικής νομοθεσίας είναι συμβατές με την εν λόγω ΣΑΔΦ και οι ενδεχόμενες συνέπειες της παραβάσεώς της στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας αποτελούν ζήτημα της αποκλειστικής αρμοδιότητας του αιτούντος δικαστηρίου [22]. Περιττό να ειπωθεί ότι το αν η νομοθεσία ενός κράτους μέλους συνάδει ή πρέπει να συνάδει με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ δεν προδικάζει, από μόνο του, ότι είναι συμβατή

19 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15 απόφαση Gilly, σκέψη 23. Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση D. σκέψεις 50 και 51.

20 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση D. σκέψη 16.

21 — Βλ. τις προτάσεις μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σημείο 38.

22 — Βλ., αναλόγως, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15 υπόθεση Gilly, σημείο 25, όπου επισημαίνει ότι ο Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί του συμβατού προς το κοινοτικό δίκαιο των διατάξεων διεθνούς συνθήκης συναφθείσας μεταξύ δύο κρατών μελών προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, ούτε να ερμηνεύει τέτοιες διατάξεις, καθόσον πρόκειται για «διμερή σύμβαση συναφθείσα [σε τομέα που] δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Κοινότητας και [του οποίου] η ρύθμιση είναι της αποκλειστικής αρμοδιότητας των κρατών μελών».

και με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας: αποτελεί πάγια θέση του Δικαστηρίου ότι τα κράτη μέλη, όταν ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητα που τους έχει απονεμηθεί βάσει ΣΑΔΦ, οφείλουν σε κάθε περίπτωση να συμμορφώνονται με την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων που επιβάλλουν τα άρθρα 43 και 56 ΕΚ [23].

38. Δεν μπορώ να δεχθώ ούτε το επιχείρημα των συζύγων Kerckhaert και Morres ότι από την οδηγία περί τόκων από αποταμιεύσεις συνάγεται ότι η μη άρση της διπλής φορολογίας εκ μέρους του Βελγίου συνιστά παράβαση του άρθρου 56 ΕΚ [24]. Η οδηγία αυτή, της οποίας το άρθρο 14 υποχρεώνει το κράτος μέλος της φορολογικής κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου «να διασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας που ενδεχομένως να προκύπτει από την επιβολή της παρακράτησης στην πηγή» που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας, αποτελεί ένα καλό παράδειγμα ρητής καταργήσεως από τον κοινοτικό νομοθέτη αυτού που αλλού έχω ονομάσει «εν δυνάμει περιορισμό» (στρέβλωση που προκαλείται από τη συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων) σε συγκεκριμένο τομέα της άμεσης φορολογίας. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, αυτοί οι εν δυνάμει περιορισμοί, λόγω των αιτίων τους και της φύσεώς τους, μπορούν να εξαλειφθούν μόνο με παρέμβαση του κοινοτικού νομοθέτη, ελλείψει δε τέτοιας παρεμβάσεως, πρέπει να θεωρείται ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας [25]. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν υφίσταται διάταξη της κοινοτικής νομοθεσίας που να εξαλείφει τους εν δυνάμει περιορισμούς.

39. Τέλος, θα ήθελα να σημειώσω ότι, αν στους κατοίκους Βελγίου δεν παρεχόταν avoir fiscal, η Γαλλία, σε περίπτωση που η άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητάς της συνεπάγεται διπλή οικονομική φορολογία (όπως συμβαίνει, π.χ., όταν το κράτος προέλευσης επιβάλλει στα εταιρικά κέρδη πρώτα παρακράτηση φόρου και εν συνεχεία φόρο εισοδήματος κατά τη διανομή), θα υποχρεωνόταν σε κάθε περίπτωση, ως κράτος προέλευσης του εισοδήματος, να διασφαλίσει ότι τα μερίσματα αυτά τυγχάνουν απαλλαγής όμοιας με αυτή που θα δικαιούνταν οι κάτοικοι Γαλλίας. Τούτο είναι απόρροια της αρχής ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που το κράτος προέλευσης παρέχει στους κατοίκους αλλοδαπής πρέπει να είναι αντίστοιχα με τα παρεχόμενα στους κατοίκους ημεδαπής, εφόσον το κράτος προέλευσης ασκεί φορολογική αρμοδιότητα και στους μεν και στους δε [26].

23 — Βλ., π.χ., το συμπέρασμα του Δικαστηρίου στην απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich (Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 56), την απόφαση της της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψεις 93 και 94), και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15 απόφαση Saint-Gobain, σκέψεις 57 και 58.

24 — Οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ 2003, L 157, σ. 38).

25 — Βλ. σημείο 38 των προτάσεών μου στην υπόθεση αυτή, που παρατίθεται στην υποσημείωση 2.

26 — Βλ. τις προτάσεις μου στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σημεία 69 και 70· προαπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15 απόφαση Saint-Gobain· αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1983, C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, αποκαλούμενη «Avoir Fiscal» (Συλλογή 1986, σ. 273), της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017), και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura (Συλλογή 1997, σ. I-2471). Όπως επισήμανα στην υπόθεση ACT, θεωρώ ότι ένα κράτος μέλος όπως η Γαλλία θα μπορούσε να διασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας μέσω διατάξεων ΣΑΔΦ (βλ. σημείο 70 των προτάσεών μου και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23 απόφαση Bouanich, σκέψη 51). Δεν μπορεί να γίνει όμως δεκτό το επιχείρημα ότι το κράτος εγκατάστασης παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από ΣΑΔΦ επειδή δεν εξάλειψε την οικονομική διπλή φορολογία (βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση ACT, σημείο 71).

V — Πρόταση

40. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο ερώτημα που υπέβαλε το Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Βέλγιο) την εξής απάντηση:

«Το άρθρο 56, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ δεν απαγορεύει περιορισμό που απορρέει από διάταξη της σχετικής με τον φόρο εισοδήματος νομοθεσίας κράτους μέλους, όπως η επίμαχη εν προκειμένω βελγική νομοθεσία, σύμφωνα με την οποία τα μερίσματα τόσο των εγκατεστημένων σ' αυτό το κράτος μέλος εταιριών όσο και των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εταιριών υπόκεινται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή, χωρίς να προβλέπεται, στη δεύτερη περίπτωση, συμψηφισμός του φόρου που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος μέλος.»