ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 12ης Σεπτεμβρίου 2002 *

Στην υπόθεση C-431/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Cour d'appel de Mons (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Philippe Mertens

και

État belge,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet και A. Rosas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: R. Grass

αφού το αιτούν δικαστήριο ενημερώθηκε ότι το Δικαστήριο θα αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του,

αφού κάλεσε τους ενδιαφερομένους, οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου, να υποβάλουν τις ενδεχόμενες συναφείς παρατηρήσεις τους,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα,

εκδίδει την ακόλουθη

Διάταξη

1 Με απόφαση της 2ας Νοεμβρίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Νοεμβρίου 2001, το Cour d'appel de Mons υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του P. Mertens και του État belge (βελγικού Δημοσίου) ως προς την εισφορά σχετικά με τη φορολόγηση φυσικών προσώπων που του επιβλήθηκε για το οικονομικό έτος 1990 σχετικά με τα εισοδήματα του έτους 1989.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 5 του βελγικού κώδικα φόρου εισοδήματος του 1964, όπως έχει υπό το βασιλικό διάταγμα της 26ης Φεβρουαρίου 1964, για τον συντονισμό των νομικών διατάξεων περί φόρου εισοδήματος *(Moniteur belge* της 10ης Απριλίου 1964, σ. 3809, στο εξής: ΚΦΕ του 1964), προβλέπει τα εξής:

«Οι κάτοικοι του Βασιλείου υπόκεινται στον φόρο φυσικών προσώπων ανάλογα με όλα τα φορολογητέα εισοδήματά τους που αναφέρει ο παρών κώδικας, ακόμη και αν ορισμένα από τα εισοδήματα αυτά παρήχθησαν ή συνελέγησαν στην αλλοδαπή.»

4 Το άρθρο 43, πρώτο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1964, που διέπει τον καθορισμό του καθαρού ποσού των επαγγελματικών εισοδημάτων προβλέπει τα εξής:

«1° το ακαθάριστο ποσό των εισοδημάτων που αποφέρει καθεμιά από τις επαγγελματικές δραστηριότητες μειώνεται κατά τις επαγγελματικές δαπάνες ή επιβαρύνσεις που πλήττουν τα εν λόγω εισοδήματα·

2° οι κατά τη φορολογική περίοδο επαγγελματικές ζημίες, εκ μιας οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας, καταλογίζονται στα εισοδήματα από άλλες δραστηριότητες·

3° από τα επαγγελματικά εισοδήματα, που καθορίζονται σύμφωνα με το πρώτο και δεύτερο εδάφιο του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν οι επαγγελματικές ζημίες των προηγουμένων πέντε φορολογικών περιόδων· η έκπτωση αυτή πραγματοποιείται διαδοχικώς επί των επαγγελματικών εισοδημάτων καθεμιάς από τις επόμενες φορολογικές περιόδους, χωρίς εντούτοις να μπορεί να πραγματοποιηθεί επί του μεριδίου των επαγγελματικών εισοδημάτων οποιασδήποτε φορολογικής περιόδου ή τμήματος φορολογικής περιόδου που βρίσκεται πέραν του χρονικού ορίου των πέντε ετών από την επομένη της φορολογικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας έλαβε χώρα η επαγγελματική ζημία·

[...]».

5 Το άρθρο 13 quater του βασιλικού διατάγματος της 4ης Μαρτίου 1965, για την εκτέλεση του κώδικα φόρου εισοδήματος του 1964 (*Moniteur belge* της 30ής Απριλίου 1965, σ. 4722), έχει ως εξής:

«Η επαγγελματική ζημία στο πλαίσιο ορισμένης επαγγελματικής δραστηριότητας, που έλαβε χώρα κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, καταλογίζεται σύμφωνα με τον κανόνα της αναλογικότητας στα επαγγελματικά εισοδήματα των άλλων επαγγελματικών δραστηριοτήτων που φορολογούνται συνολικώς ή που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 87 quater του κώδικα φόρου εισοδήματος· το ενδεχόμενο υπόλοιπο καταλογίζεται σύμφωνα με τον κανόνα της αναλογικότητας στα επαγγελματικά εισοδήματα που φορολογούνται χωριστά.»

6 Το άρθρο 87 quater του ΚΦΕ του 1964, που εισάγει στη φορολογική νομοθεσία την αρχή της απαλλαγής των εισοδημάτων που απέκτησε Βέλγος κάτοικος σε χώρα με την οποία το Βασίλειο του Βελγίου έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, έχει ως εξής:

«Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται δυνάμει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου, αυτός όμως εκπίπτει κατ' αναλογία προς το μέρος των εισοδημάτων που απαλλάσσονται επί του συνόλου των εισοδημάτων.»

7 Το Βασίλειο του Βελγίου έχει συνάψει με όλα τα άλλα κράτη μέλη διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Όλες οι συμβάσεις αυτές καταρτίστηκαν κατά το πρότυπο που καθιέρωσε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ). Η σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας υπεγράφη στις Βρυξέλλες, στις 11 Απριλίου 1967 και κυρώθηκε με τον νόμο της 9ης Ιουλίου 1969 (*Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1969, στο εξής: σύμβαση).

8 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, της συμβάσεως, «οι μισθοί [...] που ένας κάτοικος συμβαλλομένου κράτους λαμβάνει λόγω μισθωτής απασχολήσεως φορολογούνται μόνο στο εν λόγω κράτος, εκτός αν η μισθωτή απασχόληση ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται εκεί, οι εισπραττόμενες αμοιβές λόγω της απασχολήσεως αυτής φορολογούνται στο εν λόγω άλλο κράτος».

9 Κατά το άρθρο 23, παράγραφος 2, σημείο 1, της συμβάσεως, τα προερχόμενα από τη Γερμανία εισοδήματα, τα οποία φορολογούνται στο εν λόγω συμβαλλόμενο κράτος

δυνάμει της συμβάσεως αυτής, δεν φορολογούνται στο Βέλγιο. Η ίδια διάταξη διευκρινίζει ότι η απαλλαγή αυτή δεν περιορίζει το δικαίωμα του Βασιλείου του Βελγίου να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, τα εισοδήματα που έχουν απαλλαχθεί με τον τρόπο αυτόν.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Ο P. Mertens, προσφεύγων της κύριας δίκης, είναι σύμβουλος πληροφορικής και έχει την κατοικία του στο Βέλγιο. Κατά τη διάρκεια των ετών 1988 και 1989 ασκούσε ταυτόχρονα μισθωτή επαγγελματική δραστηριότητα στη Γερμανία και δραστηριότητες ανεξάρτητου επαγγελματία στο Βέλγιο.

11 Για το οικονομικό έτος 1989, η δραστηριότητά του του ανεξάρτητου επαγγελματία στο Βέλγιο έκλεισε με ζημία 297 105 βελγικά φράγκα (BEF), οφειλομένη κατά μεγάλο μέρος στην αγορά υλικού πληροφορικής που αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικών αποσβέσεων που δεν αμφισβητήθηκαν.

12 Στη δήλωσή του εισοδήματος του επομένου έτους, ο P. Mertens ανέφερε την ύπαρξη της ζημίας που είχε υποστεί κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος και ζήτησε να αφαιρεθεί από τα κέρδη που απέφερε η επαγγελματική του δραστηριότητα στο Βέλγιο. Πάντως, κατά τη λήψη της πράξεως επιβολής φόρου επί φυσικών προσώπων, η οποία του κοινοποιήθηκε για το οικονομικό έτος 1990, διαπίστωσε ότι η αναφερθείσα ζημία δεν είχε ληφθεί υπόψη από τις βελγικές φορολογικές αρχές.

13 Η Direction régionale des contributions directes de Liège (περιφερειακή διεύθυνση αμέσων φόρων της Λιέγης) (Βέλγιο) απέρριψε την ένσταση που άσκησε ο P. Mertens κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου. Με απόφαση, κοινοποιηθείσα στον τελευταίο στις 16 Δεκεμβρίου 1991, παρατήρησε ότι η εν λόγω ζημία είχε ήδη ληφθεί υπόψη για το οικονομικό έτος 1989 και ότι, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 43, πρώτο εδάφιο, 2°, του ΚΦΕ του 1964, και 13 quater του βασιλικού διατάγματος της 4ης Μαρτίου 1965, η εν λόγω ζημία είχε καταλογιστεί στις προερχόμενες από τη Γερμανία αμοιβές που είχαν εισπραχθεί κατά την ίδια περίοδο. Η σύμβαση δεν εμπόδιζε το βελγικό Δημόσιο να λάβει υπόψη, όσον αφορά τη φορολογητέα βάση, φορολογητέα εισοδήματα στη Γερμανία και απαλλασσόμενα φόρου στο Βέλγιο. Συνεπώς, η μεταφορά της επαγγελματικής ζημίας, την οποία ο προσφεύγων υπέστη λόγω των ασκουμένων στο τελευταίο αυτό συμβαλλόμενο κράτος δραστηριοτήτων, ήταν δυνατή μόνο στο μέτρο που η ζημία αυτή δεν είχε καλυφθεί από εισοδήματα προερχόμενα από την αλλοδαπή.

14 Στις 24 Ιανουαρίου 1992, ο P. Mertens άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour d'appel de Liège (Βέλγιο).

15 Με παρεμπίπτουσα απόφαση της 20ής Απριλίου 1994, το τελευταίο αυτό δικαστήριο διέταξε την επανάληψη των συζητήσεων και ζήτησε διευκρινίσεις ως προς το αν το γερμανικό φορολογικό δίκαιο επιτρέπει να ληφθεί υπόψη στη Γερμανία η επαγγελματική ζημία την οποία ο προσφεύγων υπέστη στο Βέλγιο.

16 Στις 2 Νοεμβρίου 1994, το Cour d'appel de Liège εξέδωσε απόφαση με την οποία έκρινε βάσιμη την προσφυγή του P. Mertens και αποφάνθηκε ότι η ζημία την οποία αυτός υπέστη στο Βέλγιο δεν μπορούσε να καταλογιστεί στα εισοδήματα που απαλλάσσονται φόρου από τη σύμβαση. Έκρινε ότι το άρθρο 87 quater του ΚΦΕ του 1964 επέτρεπε τη λήψη υπόψη των απαλλασσομένων εισοδημάτων μόνον όσον αφορά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή και ότι η επανεισαγωγή αυτών των εισοδημάτων στη φορολογητέα βάση «μπορούσε να οδηγήσει σε πρόβλημα διακρίσεως μεταξύ Βέλγων που ασκούν ή δεν ασκούν μέρος των δραστηριοτήτων τους σε ορισμένες αλλοδαπές χώρες».

17 Στις 3 Φεβρουαρίου 1995, το βελγικό Δημόσιο άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1995, το Cour de cassation επιβεβαίωσε τη θέση της φορολογικής αρχής και αναίρεσε την απόφαση του Cour d'appel de Liège. Η υπόθεση παραπέμφθηκε εκ νέου στο Cour d'appel de Mons.

18 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, ο P. Mertens υπέβαλε το ερώτημα του συμβατού της οικείας νομοθεσίας με τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης, στηριζόμενος ειδικότερα στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID (Συλλογή 2000, σ. I-11619). Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται προς τα άρθρα 39 και/ή 43 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας η νομοθεσία κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία, όσον αφορά τις πράξεις επιβολής φόρου επί φυσικών προσώπων, η επαγγελματική ζημία την οποία υπέστη εντός αυτού του κράτους μέλους ένα φυσικό πρόσωπο που διαμένει σ' αυτό το κράτος μέλος κατά τη διάρκεια προγενέστερης φορολογικής περιόδου μπορεί να εκπέσει από το κέρδη του φυσικού αυτού προσώπου που αφορούν μεταγενέστερη φορολογική περίοδο μόνον εφόσον αυτή η επαγγελματική ζημία δεν μπορεί να καταλογιστεί επί των αμοιβών που έχουν σχέση με αυτή την προγενέστερη φορολογική περίοδο και προέρχονται από έμμισθη δραστηριότητα ασκηθείσα από το φυσικό πρόσωπο εντός άλλου κράτους μέλους και εφόσον τούτο έχει ως αποτέλεσμα η κατ' αυτόν τον τρόπο καταλογισθείσα επαγγελματική ζημία να μην μπορεί να εκπέσει ούτε εντός αυτού του κράτους μέλους ούτε εντός του άλλου κράτους μέλους του φορολογητέου εισοδήματος αυτού του φυσικού προσώπου στο πλαίσιο της πράξεως επιβολής φόρου επί φυσικών προσώπων, ενώ αν το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είχε ασκήσει την έμμισθη δραστηριότητά του στο ίδιο κράτος με αυτό εντός του οποίου ασκεί δραστηριότητες ανεξάρτητου επαγγελματία, η εν λόγω επαγγελματική ζημία θα μπορούσε σαφώς να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα αυτού του φυσικού προσώπου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 48 και/ή 52 της Συνθήκης απαγορεύουν ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας ένα

φυσικό πρόσωπο, που διαμένει στο εν λόγω κράτος μέλος και ασκεί εκεί δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία, μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη ενός έτους, δυνάμει του φόρου επί φυσικών προσώπων, ζημία την οποία υπέστη το προηγούμενο έτος μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η ζημία αυτή δεν μπόρεσε να καταλογιστεί επί των αμοιβών που εισέπραξε ως μισθωτός εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τη διάρκεια του ιδίου προηγουμένου έτους, στο μέτρο που η κατ' αυτό τον τρόπο καταλογισθείσα ζημία δεν μπορεί να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε κανένα από τα οικεία κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσε να εκπέσει αν το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είχε ασκήσει τις δραστηριότητές του ως ανεξάρτητου επαγγελματία και ως μισθωτού αποκλειστικά στο κράτος μέλος όπου διαμένει.

20 Θεωρώντας ότι η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία του, το Δικαστήριο ενημέρωσε το αιτούν δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του, ότι προτίθεται να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη και κάλεσε τους ενδιαφερομένους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου να υποβάλουν τις τυχόν παρατηρήσεις τους επί του θέματος.

21 Μόνον η Επιτροπή κατέθεσε παρατηρήσεις εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Συμφώνησε με την πρόθεση του Δικαστηρίου να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.

22 Πρέπει να παρατηρηθεί ότι, με την προπαρατεθείσα απόφασή του AMID, το Δικαστήριο όφειλε ήδη να ερμηνεύσει το κοινοτικό δίκαιο, δηλαδή το άρθρο 52 της Συνθήκης, σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως, στο πλαίσιο διαφοράς που έθετε υπό αμφισβήτηση τη βελγική φορολογική ρύθμιση σε μια παρόμοια κατάσταση με αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης. Πράγματι, η εν λόγω ρύθμιση δεν επέτρεπε σε εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο να εκπέσει από τα υποκείμενα στον φόρο εταιριών κέρδη της ενός έτους ζημία την οποία είχε υποστεί το προηγούμενο έτος παρά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η ζημία αυτή δεν μπόρεσε να καταλογιστεί στα

κέρδη που πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια του ιδίου προηγουμένου έτους, μία από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος. Συναφώς, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει μια τέτοια ρύθμιση στο μέτρο που η κατά τον τρόπο αυτόν καταλογισθείσα ζημία — εν προκειμένω, στο κέρδος που πραγματοποίησε μόνιμη εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρίας ευρισκομένη στο Λουξεμβούργο — δεν μπορούσε να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε κανένα από τα οικεία κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσε να εκπέσει αν οι εγκαταστάσεις της εν λόγω εταιρίας ευρίσκονταν αποκλειστικά στο κράτος μέλος στο οποίο η εταιρία αυτή είχε την έδρα της.

23 Σύμφωνα με το γράμμα του υποβληθέντος ερωτήματος, η αμφισβητούμενη στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, σχετικά με την έκπτωση των επαγγελματικών ζημιών από το φορολογητέο κέρδος δυνάμει του φόρου επί των φυσικών προσώπων, περιέχει προϋπόθεση παρόμοια με αυτή που εξέτασε το Δικαστήριο στο πλαίσιο της προπαρατεθείσας αποφάσεως AMID. Επιπλέον, από το εν λόγω ερώτημα προκύπτει ότι ο καταλογισμός της πραγματοποιηθείσας στο κράτος κατοικίας ζημίας στα επαγγελματικά εισοδήματα που απέκτησε ο προσφεύγων της κύριας δίκης εντός άλλου κράτους μέλους έχει επίσης ως αποτέλεσμα ότι η κατ' αυτόν τον τρόπο καταλογισθείσα ζημία δεν μπορεί να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε κανένα από τα οικεία κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσε να εκπέσει αν οι δραστηριότητες μισθωτού και ανεξαρτήτου επαγγελματία είχαν ασκηθεί από το εν λόγω φυσικό πρόσωπο αποκλειστικώς εντός του κράτους μέλους κατοικίας του.

24 Διαπιστώνεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η κατάσταση του P. Mertens, ο οποίος υφίσταται δυσμενή φορολογική μεταχείριση λόγω του γεγονότος ότι ασκεί μισθωτή δραστηριότητα εντός άλλου μέλους εκτός αυτού της κατοικίας του, εμπίπτει στο άρθρο 48 της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και όχι στο άρθρο 52 της ιδίας Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι αρχές που απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, εφόσον αυτή αφορά τόσο την ελευθερία εγκαταστάσεως όσο και την ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων.

25 Πρέπει, επομένως, να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως τα κράτη αυτά

πρέπει να ασκούν τη σχετική τους αρμοδιότητα τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21· της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 19· της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32· προπαρατεθείσα υπόθεση AMID, σκέψη 19, και της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-55/00, Gottardo, Συλλογή 2002, σ. I-413, σκέψη 32).

26 Κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους όσον αφορά την άμεση φορολογία, τα κράτη μέλη δεν πρέπει, επομένως, να παραβαίνουν τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης, σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Οι διατάξεις αυτές εγγυώνται στους κοινοτικούς υπηκόους μια θεμελιώδη ελευθερία, η οποία περιέχει την άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας. Οι εν λόγω διατάξεις απαγορεύουν, επομένως, οποιαδήποτε εθνική ρύθμιση που θα μπορούσε να είναι δυσμενής για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους, ως μισθωτοί ή ανεξάρτητοι επαγγελματίες, πέραν από το έδαφος ενός μόνον κράτους μέλους (βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton και «L'Étoile 1905», Συλλογή 1988, σ. 3877, σκέψη 13· της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 16, και της 19ης Μαρτίου 2002, C-393/99 και C-394/99, Hervein κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-2829, σκέψη 47).

27 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αν και κατά το γράμμα τους οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις σκοπεύουν ιδίως να εξασφαλίσουν το ευεργέτημα της εθνικής μεταχειρίσεως εντός του κράτους μέλους υποδοχής, απαγορεύουν επίσης στο κράτος καταγωγής να εμποδίζει την άσκηση της εν λόγω ελευθερίας (προπαρατεθείσα απόφαση AMID, σκέψη 21· βλ., όσον αφορά την ελευθερία παροχής υπηρεσιών, απόφαση της 10ης Μαΐου 1995, C-384/93, Alpine Investments, Συλλογή 1995, σ. I-1141, σκέψεις 29 έως 31).

28 Διαπιστώνεται ότι, όσον αφορά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου, η ρύθμιση του Βασιλείου του Βελγίου περιορίζει, για τα διαμένοντα στο έδαφός του φυσικά πρόσωπα που ασκούν ταυτόχρονα δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία εντός αυτού και μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, τη δυνατότητα να μεταφέρουν τις ζημίες που υπέστησαν εντός του

κράτους μέλους κατοικίας κατά τη διάρκεια προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Πράγματι, οσάκις τα πρόσωπα αυτά βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με αυτή του P. Mertens, δηλαδή όταν έχουν υποστεί, κατά την αυτή φορολογική περίοδο, ζημία στο Βέλγιο και έχουν εισπράξει μισθούς βάσει μισθωτής απασχολήσεως στη Γερμανία, η εν λόγω ζημία δεν μπορεί να εκπέσει ούτε του φορολογητέου εισοδήματός τους στη Γερμανία για το έτος αυτό ούτε του φορολογητέου στο Βέλγιο εισοδήματός τους. Για τα προγενέστερα έτη, αντιθέτως, αν το πρόσωπο, που υπέστη ζημία λόγω της δραστηριότητάς του ως ανεξάρτητου επαγγελματία στο Βέλγιο, είχε ασκήσει τη μισθωτή δραστηριότητά του στο εν λόγω κράτος μέλος, η ζημία αυτή θα είχε καταλογιστεί στα λοιπά εισπραχθέντα εισοδήματα και θα είχε εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματός του.

29 Η ρύθμιση που αμφισβητείται στην κύρια δίκη εισάγει, επομένως, με τον καταλογισμό των ζημιών στο Βέλγιο στα επαγγελματικά εισοδήματα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη και απαλλάσσονται φόρων δυνάμει συμβάσεων που συνήφθησαν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων που ασκούν όλες τις δραστηριότητές τους αποκλειστικώς στο βελγικό έδαφος και αυτών που, έχοντας δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία στο Βέλγιο, ασκούν επίσης μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση AMID, σκέψη 23).

30 Βεβαίως, η εν λόγω ρύθμιση εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους φορολογουμένους που έχουν υποστεί ζημίες για μια δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 43, πρώτο εδάφιο, 2°, του ΚΦΕ του 1964, οι επαγγελματικές ζημίες κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου λόγω οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας καταλογίζονται πάντοτε στα εισοδήματα από τις λοιπές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων επομένως των αμοιβών που εισπράχθηκαν για μισθωτή εργασία στο Βέλγιο.

31 Πάντως, οι φορολογούμενοι οι οποίοι, όπως ο P. Mertens, ασκούν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας και έχουν ταυτόχρονα δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία στο Βέλγιο και μισθωτή απασχόληση σε άλλο κράτος μέλος δεν βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση με αυτή των φορολογουμένων που ασκούν όλες τις επαγ-

γελματικές τους δραστηριότητες αποκλειστικώς στο Βέλγιο. Δυνάμει των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως είναι η σύμβαση, οι εισπραχθείσες για μισθωτή απασχόληση αμοιβές φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος όπου ασκείται η εργασία, ακόμη και αν ο εργαζόμενος κατοικεί στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέλος. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της κύριας δίκης αποδείχθηκε ότι η ζημία την οποία ο προσφεύγων υπέστη στο Βέλγιο δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του φορολογητέου στη Γερμανία εισοδήματος, λαμβανομένου υπόψη του μισθωτού χαρακτήρα της δραστηριότητας που ασκήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος.

32 Όμως, κατά πάγια νομολογία, άνιση μεταχείριση μπορεί να διαπιστωθεί τόσον οσάκις δύο κατηγορίες προσώπων, των οποίων η νομική και πραγματική κατάσταση δεν εμφανίζουν ουσιώδη διαφορά, τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, όσον και οσάκις διαφορετικές καταστάσεις τυγχάνουν πανομοιότυπης μεταχειρίσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1983, 8/82, Wagner, Συλλογή 1983, σ. 371, σκέψη 18· της 14ης Νοεμβρίου 1984, 283/83, Racke, Συλλογή 1984, σ. 3791, σκέψη 7· της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 21, και της 31ης Μαΐου 2001, C-122/99 P και C-125/99 P, D και Σουηδία κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2001, σ. I-4319, σκέψη 48).

33 Συνεπώς, η ρύθμιση που αμφισβητείται στην κύρια δίκη καταλήγει, ακριβώς όπως η εθνική ρύθμιση που εξετάστηκε από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της προπαρατεθείσας αποφάσεως AMID, σε άνιση μεταχείριση. Μπορεί να αποτρέψει έναν φορολογούμενο, ο οποίος βρίσκεται στην κατάσταση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, από την ανάληψη ή την εξακολούθηση μισθωτής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος. Η ρύθμιση αυτή δημιουργεί, επομένως, εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την οποία εγγυάται το άρθρο 48 της Συνθήκης (βλ., όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, την προπαρατεθείσα απόφαση AMID, σκέψη 27).

34 Στο μέτρο που μια μισθωτή δραστηριότητα κλείνει, κατά κανόνα, με κέρδος και όχι με ζημία, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Βελγικής Κυβερνήσεως σύμφωνα με το οποίο τα περιοριστικά αποτελέσματα της φορολογικής ρυθμίσεως επί της ελεύθερης κυκλοφορίας είναι υπερβολικώς τυχαία και έμμεσα ώστε το μέτρο αυτό να μπορεί να χαρακτηριστεί ως εμπόδιο.

35 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι, όπως υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, η αμφισβητούμενη στην κύρια δίκη ρύθμιση είναι στο σύνολό της ευνοϊκή ή, τουλάχιστον, ουδέτερη για τα φυσικά πρόσωπα που κάνουν χρήση του κοινοτικού δικαιώματός τους εγκαταστάσεως ή κυκλοφορίας, εντούτοις, αυτή αποδεικνύεται επιζήμια για τα πρόσωπα που βρίσκονται σε κατάσταση όπως αυτή του P. Mertens λόγω του γεγονότος και μόνον ότι ασκούν μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος.

36 Όσον αφορά το επιχείρημα της Βελγικής Κυβερνήσεως, κατά το οποίο το μειονέκτημα που υφίσταται ο P. Mertens απορρέει μόνον από τις αναπόφευκτες διαφορές μεταξύ εθνικών νομοθεσιών και την άσκηση φορολογικών αρμοδιοτήτων από τις αρχές διαφορετικών κρατών μελών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η δυσμενής φορολογική μεταχείριση για την οποία παραπονείται ο προσφεύγων της κύριας δίκης απορρέει άμεσα από την εφαρμογή της βελγικής ρυθμίσεως και όχι από την αναπόφευκτη διαφορά μεταξύ της βελγικής και γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας.

37 Ως προς την ένσταση, κατά την οποία μόνον τα μέτρα που εισάγουν φανερώς ή σαφώς δυσμενείς διακρίσεις μπορούν να χαρακτηρίζονται ως περιορισμοί των ελευθεριών που εγγυώνται τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης, πρέπει να υπομνηστεί ότι, για να θεωρηθεί ένα εθνικό μέτρο αντίθετο προς την ελεύθερη κυκλοφορία που εξασφαλίζεται στους κοινοτικούς υπηκόους, δεν είναι αναγκαίο να εισάγει φανερώς δυσμενή διάκριση. Αρκεί το μέτρο να μπορεί να παρακωλύει ή να καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της θεμελιώδους αυτής ελευθερίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32).

38 Για να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων που εγγυάται το άρθρο 48 της Συνθήκης, η Βελγική Κυβέρνηση επικαλείται μόνο την αρχή της επιβολής φόρου στα διεθνή εισοδήματα από το κράτος της κατοικίας του φορολογουμένου, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 5 του ΚΦΕ του 1964, και το γεγονός ότι η σύμβαση δεν εμποδίζει τη λήψη υπόψη των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στη Γερμανία κατά τον καθορισμό της φορολογητέας βάσεως στο Βέλγιο.

39 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι τα επιχειρήματα αυτά, που στηρίζονται στο εθνικό δίκαιο και τη σύμβαση, δεν μπορούν να αποδείξουν ότι η αμφισβητούμενη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση επιδιώκει νόμιμο σκοπό, συμβατό με τη Συνθήκη, ούτε ότι η εφαρμογή αυτής δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

40 Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα και χωρίς να είναι αναγκαία η απόφανση επί της ερμηνείας του άρθρου 52 της Συνθήκης ενόψει των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας ένα φυσικό πρόσωπο, που διαμένει στο εν λόγω κράτος μέλος και ασκεί εκεί δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία, μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη ενός έτους, δυνάμει του φόρου επί φυσικών προσώπων, ζημία την οποία υπέστη το προηγούμενο έτος, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η ζημία αυτή δεν μπόρεσε να καταλογιστεί επί των αμοιβών που εισέπραξε ως μισθωτός εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τη διάρκεια του ιδίου προηγουμένου έτους, στο μέτρο που η κατ' αυτό τον τρόπο καταλογισθείσα ζημία δεν μπορεί να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε κανένα από τα οικεία κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσε να εκπέσει αν το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είχε ασκήσει τις δραστηριότητές του ως ανεξάρτητου επαγγελματία και ως μισθωτού αποκλειστικά στο κράτος μέλος όπου διαμένει.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε το Cour d'appel de Mons με απόφαση της 2ας Νοεμβρίου 2001, αποφαίνεται:

Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ) απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας ένα φυσικό πρόσωπο, που διαμένει στο εν λόγω κράτος μέλος και ασκεί εκεί δραστηριότητα ανεξάρτητου επαγγελματία, μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη ενός έτους, δυνάμει του φόρου επί φυσικών προσώπων, ζημία την οποία υπέστη το προηγούμενο έτος, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η ζημία αυτή δεν μπόρεσε να καταλογιστεί επί των αμοιβών που εισέπραξε ως μισθωτός εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τη διάρκεια του ιδίου προηγουμένου έτους, στο μέτρο που η κατ' αυτό τον τρόπο καταλογισθείσα ζημία δεν μπορεί να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε κανένα από τα οικεία κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσε να εκπέσει αν το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είχε ασκήσει τις δραστηριότητές του ως ανεξάρτητου επαγγελματία και ως μισθωτού αποκλειστικά στο κράτος μέλος όπου διαμένει.

Λουξεμβούργο, 12 Σεπτεμβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

P. Jann