ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 12ης Δεκεμβρίου 2013 *

«Ελευθερία εγκαταστάσεως — Ίση μεταχείριση — Φόρος εισοδήματος — Νομοθεσία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας — Εισοδήματα που αποκτώνται σε κράτος άλλο από το κράτος κατοικίας — Μέθοδος φοροαπαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου στο κράτος κατοικίας — Μερικός συνυπολογισμός της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως — Απώλεια ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εργαζόμενου»

Στην υπόθεση C-303/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υποβληθείσα από το tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο) με απόφαση της 31ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, A. Rosas (εισηγητή), D. Šváby και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Απριλίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο G. Imfeld και η N. Garcet, εκπροσωπούμενοι από τους M. Levaux και M. Gustin, avocats,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

— η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους F. Dintilhac και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουνίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, του G. Imfeld και της N. Garcet, ζεύγους που κατοικεί στο Βέλγιο, και, αφετέρου, του Βελγικού Δημοσίου σχετικά με τον συνυπολογισμό, στο πλαίσιο του υπολογισμού τού από κοινού φόρου τους στο Βέλγιο, των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος από τον G. Imfeld, τα οποία απαλλάσσονται φόρων στο Βέλγιο αλλά χρησιμεύουν ως βάση για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων συνδεόμενων με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, με αποτέλεσμα να χάσουν μέρος των πλεονεκτημάτων τα οποία θα δικαιούνταν αν δεν είχε πραγματοποιηθεί ο συνυπολογισμός αυτός.

Το νομικό πλαίσιο

Η Σύμβαση του 1967

3 Η Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και για τη ρύθμιση ορισμένων άλλων ζητημάτων σχετικών με τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, περιλαμβανομένων του φόρου επιτηδευματιών και των φόρων ακίνητης περιουσίας, η οποία υπογράφτηκε στις Βρυξέλλες στις 11 Απριλίου 1967 (*Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1969, στο εξής: Σύμβαση του 1967), ορίζει στο άρθρο της 14, το οποίο επιγράφεται: «Ελευθέρια επαγγέλματα»:

«1. Τα εισοδήματα τα οποία κάτοικος συμβαλλομένου κράτους αποκτά από ελευθέριο επάγγελμα ή από άλλες ανεξάρτητες δραστηριότητες ανάλογου χαρακτήρα είναι φορολογητέα μόνον εντός του κράτους αυτού, εκτός αν ο κάτοικος αυτός διαθέτει κατά συνήθη τρόπο στο άλλο κράτος μια καθορισμένη βάση για την άσκηση των δραστηριοτήτων του. Αν διαθέτει τέτοια βάση, τα εισοδήματα είναι φορολογητέα εντός του άλλου κράτους, αλλά μόνο στο μέτρο που είναι καταλογιστέα στις δραστηριότητες που ασκούνται μέσω της εν λόγω καθορισμένης βάσεως.

2. Η φράση “ελευθέρια επαγγέλματα” καταλαμβάνει ειδικότερα τις ανεξάρτητες δραστηριότητες [...] των ιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.»

4 Το άρθρο 23 της Συμβάσεως του 1967 ορίζει, μεταξύ άλλων, στην παράγραφό του 2, σημείο 1, ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από τη Γερμανία, τα οποία βάσει της εν λόγω Συμβάσεως είναι φορολογητέα εντός του κράτους αυτού, απαλλάσσονται φόρων στο Βέλγιο. Παρά ταύτα, 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 τύχει της απαλλαγής αυτής.

Το βελγικό δίκαιο

5 Κατά το άρθρο 126, παράγραφοι 1 και 2, του κώδικα του 1992 περί φόρων εισοδήματος (*Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1992), υπό τη μορφή υπό την οποία είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CIR του 1992):

«1. Ανεξαρτήτως του συζυγικού καθεστώτος, τα εισοδήματα των συζύγων που δεν είναι επαγγελματικά εισοδήματα σωρεύονται με τα επαγγελματικά εισοδήματα του συζύγου που έχει το μεγαλύτερο επαγγελματικό εισόδημα.

2. Ο φόρος βεβαιώνεται στο όνομα αμφοτέρων των συζύγων.»

6 Το άρθρο 131 του CIR του 1992 παρέχει σε κάθε φορολογούμενο ένα αφορολόγητο όριο εισοδήματος. Κατά το άρθρο 132 του CIR του 1992, το αφορολόγητο αυτό όριο αυξάνει όταν ο φορολογούμενος συντηρεί άλλα πρόσωπα.

7 Όταν ο φόρος βεβαιώνεται στο όνομα συζύγων, η αύξηση αυτή, κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του CIR του 1992, καταλογίζεται κατά προτεραιότητα στο μέρος του εισοδήματος του συζύγου ο οποίος έχει τα υψηλότερα επαγγελματικά εισοδήματα. Έτσι, το άρθρο 134, παράγραφος 1, του CIR του 1992 ορίζει:

«Το αφορολόγητο όριο καθορίζεται ανά φορολογούμενο και περιλαμβάνει το σύνολο του βασικού αφορολόγητου ποσού, ενδεχομένως αυξημένο, και πρόσθετα αφορολόγητα ποσά των άρθρων 132 και 133.

Στην περίπτωση της από κοινού φορολογήσεως, τα πρόσθετα αφορολόγητα ποσά του άρθρου 132 καταλογίζονται στον φορολογούμενο που έχει το υψηλότερο φορολογητέο εισόδημα. […]»

8 Το άρθρο 155 του CIR 1992 ορίζει:

«Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου, αλλά αυτός μειώνεται κατά τον λόγο των απαλλασσομένων εισοδημάτων προς το σύνολο των εισοδημάτων.

Το ίδιο ισχύει για:

— τα εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει άλλων διεθνών συμβάσεων ή συμφωνιών, εφόσον αυτές περιέχουν ρήτρα διατηρήσεως της προοδευτικότητας του φόρου·

[…]

Στην περίπτωση της από κοινού φορολογήσεως, η μείωση υπολογίζεται ανά φορολογούμενο επί του συνόλου των καθαρών εισοδημάτων του.»

9 Επιπλέον, κατόπιν της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819), το Βασίλειο του Βελγίου εξέδωσε την υπό στοιχεία Ci.RH.331/575.420 εγκύκλιο της 12ης Μαρτίου 2008 περί μειώσεως του φόρου, επιπλέον της μειώσεως δυνάμει του άρθρου 155 του CIR του 1992, για εισοδήματα που απαλλάσσονται βάσει διεθνούς συμβάσεως (στο εξής: εγκύκλιος του 2008).

10 Στην εγκύκλιο αυτή εκτίθενται:

«1. Στο βελγικό φορολογικό σύστημα, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου […] εφαρμόζονται τόσο επί των εισοδημάτων βελγικής προελεύσεως όσο και επί των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως. Αν η εν λόγω οικογενειακή ή προσωπική κατάσταση δεν ελήφθη υπόψη στην αλλοδαπή, χάνεται μέρος των πλεονεκτημάτων αυτών.

Οι Κάτω Χώρες εφαρμόζουν μέθοδο απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου ανάλογη με την μέθοδο που εφαρμόζεται στο Βέλγιο. Παρά ταύτα, στην [προαναφερθείσα] απόφασή του [de Groot] το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτός ο τρόπος ενέργειας αντίκειται στη ρύθμιση περί ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης].

Το Βέλγιο έχει κληθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να καταστήσει τις βελγικές φορολογικές διατάξεις περί εφαρμογής της μεθόδου απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου σύμφωνες […] με τις υποχρεώσεις βάσει των άρθρων 18 [ΕΚ], 39 [ΕΚ], 43 [ΕΚ] και 56 ΕΚ [...]

Έγινε δεκτή η ακόλουθη λύση: στις περιπτώσεις που η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου δεν ελήφθη υπόψη στην αλλοδαπή, για εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως θα γίνεται μείωση του φόρου επιπλέον της μειώσεως του άρθρου 155 [του] CIR του [1992].

[...]

3. Πρόσθετη μείωση για απαλλασσόμενα βάσει συμβάσεως εισοδήματα χορηγείται μόνον υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

— ο φορολογούμενος έχει αποκτήσει απαλλασσόμενα βάσει συμβάσεως εισοδήματα σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη του [Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ)]·

— η προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου δεν ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό, στα περί ων πρόκειται κράτη, του οφειλόμενου φόρου επί των εισοδημάτων που απαλλάσσονται φόρου στο Βέλγιο·

— ο φορολογούμενος δεν είχε τη δυνατότητα να τύχει πλήρως στο Βέλγιο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την οικογενειακή ή προσωπική του κατάσταση·

— ο φόρος που οφείλεται στο Βέλγιο αυξημένος κατά τον φόρο που οφείλεται στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από τον φόρο που θα οφειλόταν αν τα εισοδήματα προέρχονταν αποκλειστικά από βελγική πηγή και οι σχετικοί φόροι οφείλονταν στο Βέλγιο.

4. Ο φορολογούμενος που αξιώνει την πρόσθετη μείωση πρέπει να αποδείξει ότι πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης

11 Ο G. Imfeld, γερμανικής ιθαγένειας, και η N. Garcet, βελγικής ιθαγένειας, είναι σύζυγοι, έχουν δύο τέκνα και κατοικούν στο Βέλγιο. Μολονότι, κατ' εφαρμογήν των κανόνων εθνικού δικαίου, οι σύζυγοι κατ' αρχήν φορολογούνται από κοινού, για τα φορολογικά έτη 2003 και 2004 υπέβαλαν χωριστά τη φορολογική τους δήλωση στο Βέλγιο, χωρίς να δηλώσουν ότι είναι έγγαμοι.

12 Ο G. Imfeld, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του δικηγόρου στη Γερμανία, όπου αποκτά το σύνολο των εισοδημάτων του, δεν δήλωσε στο Βέλγιο κανένα φορολογητέο εισόδημα και κανένα πρόσωπο που αυτός συντηρεί. Αντιθέτως, η N. Garcet, η οποία ασκεί μισθωτό επάγγελμα στο Βέλγιο, δήλωσε τόκους ενυπόθηκου δανείου και δύο συντηρούμενα τέκνα, καθώς και έξοδα επιμέλειας.

13 Οι εν λόγω φορολογικές δηλώσεις είχαν ως αποτέλεσμα να φθάσουν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου τρεις διαφορές, οι οποίες οδήγησαν στην παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Οι διαφορές σχετικά με το φορολογικό έτος 2003

14 Στις 5 Απριλίου 2004 η βελγική εφορία αρχικά βεβαίωσε, για το φορολογικό έτος 2003, φόρο μόνο στο όνομα της N. Garcet.

15 Παρά ταύτα, στις 16 Νοεμβρίου 2004 η βελγική εφορία διαπίστωσε ότι η N. Garcet δεν μπορούσε να θεωρηθεί άγαμη και, κατά συνέπεια, προέβη σε διορθωτική βεβαίωση επιβάλλοντας από κοινού φόρο στους προσφεύγοντες της κύριας δίκης και βεβαιώνοντας νέο φόρο βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων της N. Garcet και των εισοδημάτων που ο G. Imfeld απέκτησε στη Γερμανία ως αυτοαπασχολούμενος.

16 Με έγγραφο της 9ης Δεκεμβρίου 2004, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δήλωσαν ότι διαφωνούν με τη διορθωτική αυτή βεβαίωση, αμφισβητώντας τον υπολογισμό του φόρου που βεβαιώθηκε στο όνομα αμφοτέρων και αξιώνοντας μη σωρευτικό υπολογισμό του φόρου αυτού, προκειμένου να διασφαλιστούν η ελευθερία εγκαταστάσεως και η πραγματική και πλήρης απαλλαγή των εισοδημάτων που ο G. Imfeld απέκτησε στη Γερμανία.

17 Στις 13 Δεκεμβρίου 2004 η εφορία κοινοποίησε στους προσφεύγοντες της κύριας δίκης την απόφαση φορολογήσεως, εκθέτοντας ότι η απαλλαγή των εισοδημάτων που ο G. Imfeld απέκτησε στη Γερμανία είναι πλήρης, αλλά ότι η από κοινού φορολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τα έξοδα επιμέλειας τέκνων, το αφορολόγητο όριο και τις εκπτώσεις για υποκατάστατα εισοδήματα.

18 Στις 10 Φεβρουαρίου 2005 φόρος για το φορολογικό έτος 2003 βεβαιώθηκε μόνο στο όνομα της N. Garcet βάσει εισοδημάτων που μηδενίστηκαν, κατά δε της βεβαιώσεως αυτής οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υπέβαλαν διοικητική ένσταση στις 9 Μαρτίου 2005.

19 Δεδομένου ότι η διοικητική αυτή ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση του περιφερειακού εφόρου άμεσων φόρων Λιέγης (Βέλγιο) της 11ης Ιουλίου 2005, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν, στις 29 Σεπτεμβρίου 2005, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.

20 Στις 13 Οκτωβρίου 2005 φόρος για το φορολογικό έτος 2003 βεβαιώθηκε στο όνομα αμφοτέρων των προσφευγόντων της κύριας δίκης, κατά δε της βεβαιώσεως αυτής οι τελευταίοι υπέβαλαν διοικητική ένσταση στις 13 Ιανουαρίου 2006.

21 Δεδομένου ότι η διοικητική αυτή ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση του περιφερειακού εφόρου άμεσων φόρων Λιέγης της 7ης Μαρτίου 2006, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν, στις 31 Μαρτίου 2006, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.

Η διαφορά σχετικά με το φορολογικό έτος 2004

22 Στις 24 Ιουνίου 2005 φόρος για το οικονομικό έτος 2004 βεβαιώθηκε στο όνομα αμφοτέρων των προσφευγόντων της κύριας δίκης, κατά δε της βεβαιώσεως αυτής οι τελευταίοι υπέβαλαν διοικητική ένσταση στις 15 Σεπτεμβρίου 2005.

23 Δεδομένου ότι η διοικητική αυτή ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση του περιφερειακού εφόρου άμεσων φόρων Λιέγης της 19ης Οκτωβρίου 2005, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν, στις 21 Νοεμβρίου 2005, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.

Η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που ο G. Imfeld απέκτησε στη Γερμανία

24 Ο G. Imfeld, κατ' εφαρμογήν της Συμβάσεως του 1967, φορολογήθηκε στη Γερμανία για τα εισοδήματα που απέκτησε σε αυτό το κράτος μέλος. Από την απάντησή του σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Γερμανία, έτυχε φορολογικού πλεονεκτήματος για συντηρούμενα τέκνα το οποίο είχε τη μορφή ενός αφορολόγητου ποσού εισοδήματος («Freibetrag für Kinder»).

25 Ο G. Imfeld φορολογήθηκε μεμονωμένα, δηλαδή χωρίς να μπορέσει να τύχει του καθεστώτος του «Ehegattensplitting», κοινού φορολογικού καθεστώτος του οποίου βάσει του άρθρου 1a, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) δύνανται να τύχουν οι έγγαμοι και όχι επί μακρόν σε διάσταση φορολογούμενοι που υπόκεινται σε φόρο στη Γερμανία μολονότι κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος. Από την απόφαση περί παραπομπής και από τη δικογραφία προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2003, οι γερμανικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να χορηγήσουν στον G. Imfeld το ευεργέτημα του φορολογικού αυτού καθεστώτος.

26 Η προσφυγή που ο G. Imfeld άσκησε κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως απορρίφθηκε με απόφαση του Finanzgericht Köln (Γερμανία) της 25ης Ιουλίου 2007, εφόσον, αφενός, τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματά του ήσαν κατώτερα του 90 % του συνολικού εισοδήματος του νοικοκυριού του και, αφετέρου, τα εισοδήματα της συζύγου του ήσαν ανώτερα από τα κατώτατα όρια που προβλέπονται από τη γερμανική φορολογική ρύθμιση, δηλαδή τόσο από το απόλυτο κατώτατο όριο των 12 372 ευρώ όσο και από το σχετικό κατώτατο όριο του 10 % του παγκόσμιου εισοδήματος. Το Finanzgericht Köln υπογράμμισε, μεταξύ άλλων, ότι το Δικαστήριο επικύρωσε τα εν λόγω όρια με την απόφασή του της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 32).

27 Το ένδικο μέσο που ο προσφεύγων της κύριας δίκης άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε με απόφαση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) της 17ης Δεκεμβρίου 2007.

Η ανάλυση του αιτούντος δικαστηρίου και το προδικαστικό ερώτημα

28 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η από κοινού φορολόγηση του G. Imfeld και της N. Garcet είναι σύννομη. Από κοινού φόρος βεβαιώνεται, όπως προβλέπει το άρθρο 126, παράγραφος 1, του CIR του 1992, για τους συζύγους και ο φόρος των προσφευγόντων της κύριας δίκης βεβαιώθηκε στο όνομα αμφοτέρων. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 134, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του CIR του 1992, η λόγω συντηρούμενων τέκνων αύξηση του αφορολόγητου ορίου, την οποία προβλέπει το άρθρο 132, 3° , του CIR του 1992, «καταλογίστηκε κατά προτεραιότητα στο μέρος του εισοδήματος του συζύγου που έχει το μεγαλύτερο επαγγελματικό εισόδημα», εν προκειμένω στο μέρος του εισοδήματος του G. Imfeld.

29 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς το αν ο τρόπος υπολογισμού του βελγικού φόρου συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης. Εν προκειμένω, εκτιμά ότι η μέθοδος απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου έχει ως συνέπεια να χάνουν οι φορολογούμενοι, όπως οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, μέρος των αφορολόγητων ποσών τα οποία δικαιούνται βάσει της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως λόγω του ότι τα ποσά αυτά καταλογίζονται κατά προτεραιότητα στο μέρος του εισοδήματος του συζύγου που έχει τα υψηλότερα εισοδήματα, ακόμη και αν απαλλάσσονται βάσει διεθνούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Στο πλαίσιο

αυτό, η συνδυασμένη εφαρμογή των άρθρων 155 και 134, παράγραφος 1, του CIR του 1992 σε μια διασυνοριακή κατάσταση όπως αυτή των προσφευγόντων της κύριας δίκης φαίνεται στο αιτούν δικαστήριο ικανή να παραβιάσει το δίκαιο της Ένωσης.

30 Ακριβώς υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal de première instance de Liège, ενώνοντας τις διάφορες διαφορές που οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης έφεραν ενώπιόν του, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα.

«Αντιτίθεται το άρθρο 39 ΕΚ σε ρύθμιση του βελγικού φορολογικού καθεστώτος, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 155 και [από] το άρθρο [134, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του CIR του 1992], ανεξαρτήτως της εφαρμογής της [εγκυκλίου του 2008], και συνεπάγεται ότι τα γερμανικά επαγγελματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος, τα οποία απαλλάσσονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου [14] της [Συμβάσεως του 1967], λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του βελγικού φόρου και χρησιμεύουν ως βάση για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από τον [CIR του 1992] και ότι το εντεύθεν ευεργέτημα, όπως το αφορολόγητο ποσό λόγω της οικογενειακής καταστάσεως του προσφεύγοντος, μειώνεται ή χορηγείται σε μικρότερο βαθμό απ' ό,τι αν αμφότεροι οι προσφεύγοντες είχαν εισοδήματα βελγικής προελεύσεως και αν η προσφεύγουσα, και όχι ο προσφεύγων, είχε τα υψηλότερα εισοδήματα, ενώ στη Γερμανία ο προσφεύγων φορολογείται ως μεμονωμένο άτομο επί των επαγγελματικών του εισοδημάτων και δεν δύναται να τύχει όλων των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, την οποία η γερμανική εφορία λαμβάνει μόνον εν μέρει υπόψη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς το αν είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης η φορολογική μεταχείριση την οποία κράτος μέλος, εν προκειμένω το Βασίλειο του Βελγίου, επιφυλάσσει στα εισοδήματα ζεύγους που κατοικεί σε αυτό το κράτος μέλος, το ένα εκ των μελών του οποίου έχει εισοδήματα σε αυτό το κράτος ενώ το άλλο μέλος ασκεί ανεξάρτητη επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, όπου αποκτά το σύνολο των εισοδημάτων του, τα οποία αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του ζεύγους, φορολογούνται στη Γερμανία και απαλλάσσονται φόρων στο Βέλγιο κατ' εφαρμογήν διεθνούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

32 Πρέπει να διευκρινιστεί ότι, μολονότι δύο φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογούμενων, δηλαδή η έκπτωση των εξόδων επιμέλειας τέκνων και η λόγω συντηρούμενων τέκνων χορήγηση του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού εισοδήματος, είναι επίμαχα στις διαφορές της κύριας δίκης, παρά ταύτα το αιτούν δικαστήριο, στο ερώτημά του, αναφέρει ειδικότερα «το αφορολόγητο ποσό λόγω της οικογενειακής καταστάσεως του προσφεύγοντος» και αναφέρεται στον τρόπο υπολογισμού που ορίζεται στο άρθρο 134, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του CIR του 1992.

33 Με τους όρους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο περιγράφει το λόγω συντηρούμενων τέκνων πρόσθετο αφορολόγητο ποσό που προβλέπεται από το άρθρο 132 του CIR του 1992. Εκθέτει ότι το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα παρέχεται από το βελγικό δίκαιο στο ζεύγος στο σύνολό του και ότι, λόγω του κατά το άρθρο 134 του CIR του 1992 τρόπου υπολογισμού, κατά τον οποίο το εν λόγω πρόσθετο αφορολόγητο ποσό υπολογίζεται με καταλογισμό στα υψηλότερα φορολογητέα εισοδήματα ενός των συζύγων, σε μια κατάσταση όπως αυτή των προσφευγόντων της κύριας δίκης το πλεονέκτημα αυτό μειώνεται ή παρέχεται σε μικρότερο μέτρο απ' ό,τι αν οι τελευταίοι είχαν αποκτήσει εισοδήματα στο Βέλγιο και αν η N. Garcet, και όχι ο G. Imfeld, είχε τα υψηλότερα εισοδήματα.

34 Κατά συνέπεια, η δυνατότητα εκπτώσεως των εξόδων επιμέλειας τέκνων δεν περιλαμβάνεται στα πλεονεκτήματα που το αιτούν δικαστήριο αναφέρει στο ερώτημά του. Όπως η Βελγική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο υπολογισμός της εκπτώσεως των εξόδων επιμέλειας τέκνων υπόκειται σε διαφορετικούς κανόνες επειδή η έκπτωση αυτή παρέχεται μέσω αναλογικού επιμερισμού στα εισοδήματα κάθε συζύγου. Προσέθεσε ότι, εν προκειμένω, η N. Garcet έτυχε εκπτώσεως των εξόδων επιμέλειας τέκνων αναλόγως του ποσοστού που τα εισοδήματά της αντιπροσωπεύουν στο συνολικό εισόδημα του ζεύγους.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας στην κατάσταση των προσφευγόντων της κύριας δίκης

35 Το αιτούν δικαστήριο, στο ερώτημά του, αναφέρει το άρθρο 39 ΕΚ, στο οποίο τώρα αντιστοιχεί το άρθρο 45 ΣΛΕΕ που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, ενώ κατ' επανάληψη, στις εξηγήσεις που παραθέτει η απόφασή του περί παραπομπής, αναφέρει την ελευθερία εγκαταστάσεως.

36 Πάντως, ο G. Imfeld, ο οποίος είναι Γερμανός υπήκοος και κατοικεί στο Βέλγιο, εργάζεται στη Γερμανία ως δικηγόρος και ασκεί ανεξάρτητη δραστηριότητα. Επιπλέον, η διάταξη της Συμβάσεως του 1967 την οποία το αιτούν δικαστήριο ρητώς ανέφερε ως εφαρμοστέα στις διαφορές της κύριας δίκης αφορά τα ελευθέρια επαγγέλματα και τις ανάλογης φύσεως ανεξάρτητες δραστηριότητες.

37 Κατά συνέπεια, η κατάσταση του G. Imfeld δεν εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, αλλά στην ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία συνεπάγεται, για τους υπηκόους της Ένωσης, πρόσβαση στις μη μισθωτές δραστηριότητες και την άσκησή τους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I- 2409, σκέψη 40).

38 Όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη, ακόμη και αν το αιτούν δικαστήριο περιόρισε την αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως στην ερμηνεία της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ενδέχεται να είναι χρήσιμα για την έκδοση αποφάσεως στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο, ανεξαρτήτως του αν το δικαστήριο αυτό αναφέρθηκε σε αυτά με το ερώτημά του (βλ. στο ίδιο πνεύμα, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03, Ritter-Coulais, Συλλογή 2006, σ. I-1711, σκέψη 29, και της 23ης Απριλίου 2009, C-544/07, Rüffler, Συλλογή 2009, σ. I-3389, σκέψη 57).

39 Κατά συνέπεια, το ερώτημα πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι αφορά το άρθρο 43 ΕΚ, στο οποίο τώρα αντιστοιχεί το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

Επί του ερωτήματος

40 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό και έχει εισοδήματα τόσο στο εν λόγω κράτος όσο και σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο το ένα εκ των μελών του ζεύγους φορολογήθηκε μεμονωμένα επί των επαγγελματικών εισοδημάτων του και δεν δύναται να λάβει το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, από το ευεργέτημα συγκεκριμένου φορολογικού πλεονεκτήματος, λόγω του τρόπου καταλογισμού του ευεργετήματος αυτού, ενώ το ζεύγος αυτό θα είχε δικαίωμα προς τούτο αν τα μέλη του είχαν αποκτήσει το σύνολο ή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους στο κράτος μέλος κατοικίας τους.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

41 Πρέπει ευθύς εξαρχής να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως θεσπισθέντων από την Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα στοιχεία συνδέσεως για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση de Groot, σκέψη 93, και αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg, Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 48, και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, C-168/11, Beker, σκέψη 32).

42 Παρά ταύτα, η εν λόγω κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ. Πράγματι, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης (προαναφερθείσες αποφάσεις de Groot, σκέψη 94· Renneberg, σκέψεις 50 και 51, καθώς και Beker, σκέψεις 33 και 34).

43 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατ' αρχήν το κράτος μέλος κατοικίας οφείλει να παρέχει στον φορολογούμενο το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, δεδομένου ότι το εν λόγω κράτος μέλος βρίσκεται, πλην εξαιρέσεως, στην καλύτερη θέση να αξιολογήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του εν λόγω φορολογούμενου εφόσον ο τελευταίος έχει εκεί το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών συμφερόντων του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 32, και της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen, Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 21, και προαναφερθείσα απόφαση Beker, σκέψη 43).

44 Η υποχρέωση συνυπολογισμού της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως βαρύνει το κράτος μέλος απασχολήσεως μόνον όταν ο φορολογούμενος αντλεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα ασκούμενη στο κράτος αυτό και όταν δεν έχει σημαντικό εισόδημα στο κράτος κατοικίας του, οπότε το τελευταίο κράτος δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψη 36· Gschwind, σκέψη 27· Zurstrassen, σκέψεις 21 έως 23, και de Groot, σκέψεις 89).

45 Ακριβώς υπό το πρίσμα των αρχών αυτών πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα αν είναι συμβατή με την ελευθερία εγκαταστάσεως η εφαρμογή της βελγικής ρυθμίσεως σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

46 Εν προκειμένω, κατ' εφαρμογήν της Συμβάσεως του 1967, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης φορολογήθηκαν από κοινού για τα εισοδήματά τους στο Βέλγιο όπου κατοικούν, ενώ απηλλάγησαν τα εισοδήματα που ο G. Imfeld απέκτησε στη Γερμανία, και ο τελευταίος φορολογήθηκε ατομικά για τα εισοδήματα που απέκτησε στη Γερμανία όπου εργάζεται.

47 Τόσο στη Γερμανία όσο και στο Βέλγιο, ελήφθη υπόψη, τουλάχιστον εν μέρει, η προσωπική και η οικογενειακή τους κατάσταση. Ο G. Imfeld δικαιούνταν, βάσει της γερμανικής φορολογικής ρυθμίσεως, φοροαπαλλαγής λόγω συντηρούμενων τέκνων («Freibetrag für Kinder»), χωρίς όμως να μπορέσει να επωφεληθεί του καθεστώτος του «Ehegattensplitting».

48 Βάσει της βελγικής φορολογικής ρυθμίσεως, το ζεύγος των προσφευγόντων της κύριας δίκης, κατ' αρχήν, δικαιούται να λάβει το λόγω συντηρούμενων τέκνων πρόσθετο αφορολόγητο ποσό εισοδήματος. Παρά ταύτα, δεν μπόρεσε να το λάβει πραγματικά. Συγκεκριμένα, το πρόσθετο

αφορολόγητο ποσό καταλογίστηκε στα εισοδήματα του G. Imfeld που αποκτήθηκαν στη Γερμανία, εφόσον ήσαν τα υψηλότερα εισοδήματα του ζεύγους. Παρά ταύτα, τα εν λόγω εισοδήματα στη συνέχεια αφαιρέθηκαν από τη φορολογητέα βάση, εφόσον απαλλάσσονταν βάσει της Συμβάσεως του 1967, οπότε, τελικά, δεν υπήρξε πρόσθετο αφορολόγητο ποσό λόγω συντηρούμενων τέκνων.

49 Κατά συνέπεια, φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, και ακριβέστερα η συνδυασμένη εφαρμογή, αφενός, της κατά το άρθρο 155 του CIR του 1992 μεθόδου απαλλαγής με διατήρηση της προοδευτικότητας του φόρου και, αφετέρου, του κατά το άρθρο 134 του CIR του 1992 τρόπου καταλογισμού του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού λόγω συντηρούμενων τέκνων, θέτει τα ζεύγη στην κατάσταση των προσφευγόντων της κύριας δίκης, η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους αποκτάται σε κράτος μέλος άλλο από το Βασίλειο του Βελγίου, σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τα ζεύγη που αποκτούν το σύνολο ή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων τους στο Βέλγιο.

50 Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υπέστησαν, ως ζεύγος, μειονέκτημα στο μέτρο που δεν έτυχαν του φορολογικού πλεονεκτήματος που απορρέει από την εφαρμογή του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού λόγω συντηρούμενων τέκνων το οποίο θα δικαιούνταν αν είχαν αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων τους στο Βέλγιο ή, τουλάχιστον, αν τα εισοδήματα που η N. Garcet απέκτησε στο Βέλγιο ήσαν υψηλότερα εκείνων που ο σύζυγός της απέκτησε στη Γερμανία.

51 Έτσι, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση εισάγει διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ζευγών πολιτών της Ένωσης που κατοικούν στο έδαφος του Βελγίου με κριτήριο την προέλευση και το ύψος των εισοδημάτων τους, η διαφορετική δε αυτή μεταχείριση δύναται να αποτρέψει τους τελευταίους να ασκήσουν ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη, και μεταξύ άλλων την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Beker, σκέψη 52).

52 Έτσι, η εν λόγω ρύθμιση δύναται να αποτρέψει τους υπηκόους του εν λόγω κράτους μέλους να ασκήσουν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας αποδυόμενοι σε οικονομική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους ενώ συνεχίζουν να κατοικούν στο πρώτο κράτος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψεις 28 και 29, καθώς και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-314/08, Filipiak, Συλλογή 2009, σ. I-11049, σκέψη 60).

53 Η ρύθμιση αυτή δύναται επίσης να αποτρέψει τους υπηκόους άλλων κρατών μελών εκτός από το Βασίλειο του Βελγίου να ασκήσουν, υπό την ιδιότητά τους ως πολιτών της Ένωσης, το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας μεταφέροντας την κατοικία τους στο εν λόγω κράτος μέλος, μεταξύ άλλων για την οικογενειακή επανένωση, ενώ συνεχίζουν να ασκούν οικονομική δραστηριότητα στο κράτος μέλος του οποίου είναι υπήκοοι.

54 Επιπλέον, η βελγική φορολογική ρύθμιση δεν λαμβάνει υπόψη τις διασυνοριακές καταστάσεις όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης και, επομένως, δεν καθιστά δυνατό να θεραπευθούν οι αρνητικές συνέπειες που δύναται να έχει για την άσκηση των ελευθεριών τις οποίες η Συνθήκη εγγυάται στους πολίτες της Ένωσης.

55 Όπως η Επιτροπή υπογραμμίζει με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ο κανόνας καταλογισμού του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού λόγω συντηρούμενων τέκνων στο μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του ζεύγους έχει, κατ' αρχήν, ως σκοπό να μεγιστοποιήσει το αποτέλεσμα του ευεργετήματος υπέρ του ζεύγους στο σύνολό του, περιλαμβανομένου του συζύγου που έχει τα χαμηλότερα εισοδήματα. Επειδή η φορολογική κλίμακα είναι προοδευτική, ο καταλογισμός του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού στον σύζυγο που έχει τα μεγαλύτερα εισοδήματα είναι ευμενέστερος για το ζεύγος απ' ό,τι η κατανομή σε ίσα μέρη ή ακόμη η αναλογική κατανομή. Παραδόξως, εφαρμοζόμενος σε διασυνοριακή κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ο εν λόγω κανόνας έχει ακριβώς το αντίστροφο αποτέλεσμα υπό ορισμένες συνθήκες, και εν προκειμένω όταν ο σύζυγος που έχει τα υψηλότερα εισοδήματα αποκτά το σύνολο των εισοδημάτων του σε κράτος μέλος άλλο από το Βασίλειο του Βελγίου.

56 Αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, ο ανωτέρω περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν είναι η αναγκαία συνέπεια της ποικιλομορφίας των επίμαχων στις υποθέσεις της κύριας δίκης εθνικών ρυθμίσεων.

57 Πράγματι, το ζεύγος των προσφευγόντων της κύριας δίκης στερήθηκε μέρους των απαλλαγών που προβλέπονται για τα ζεύγη κατοίκων ημεδαπής λόγω της ασκήσεως, από τον ένα εξ αυτών, της ελευθερίας του εγκαταστάσεως και λόγω του προβλεπόμενου από τη βελγική φορολογική ρύθμιση τρόπου καταλογισμού του πρόσθετου αφορολόγητου ποσού λόγω συντηρούμενων τέκνων (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση de Groot, σκέψη 87).

58 Η Βελγική Κυβέρνηση δεν δύναται ούτε να προβάλει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως επειδή η από τον G. Imfeld άσκηση της ελευθερίας του εγκαταστάσεως ουδόλως επιδείνωσε τη φορολογική του κατάσταση, εφόσον, αφενός, στη Γερμανία δεν υποχρεώθηκε να καταβάλει υψηλότερο φόρο από εκείνον που θα κατέβαλλε στο Βέλγιο και, αφετέρου, η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση ελήφθη υπόψη στη Γερμανία, οπότε το Βασίλειο του Βελγίου απηλλάγη πλήρως από κάθε υποχρέωση συναφώς.

59 Ασφαλώς, όπως προκύπτει από το ιστορικό της διαφοράς, στη Γερμανία η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του G. Imfeld ελήφθη εν μέρει υπόψη μέσω της χορηγήσεως φοροαπαλλαγής για συντηρούμενα τέκνα («Freibetrag für Kinder»).

60 Παρά ταύτα, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι η εντός της Γερμανίας χορήγηση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος δύναται να αντισταθμίσει την απώλεια του φορολογικού πλεονεκτήματος την οποία οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υπέστησαν στο Βέλγιο.

61 Πράγματι, κράτος μέλος δεν δύναται να επικαλεστεί την ύπαρξη πλεονεκτήματος χορηγηθέντος μονομερώς από άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω από το κράτος μέλος στο οποίο ο G. Imfeld εργάζεται και αποκτά το σύνολο των εισοδημάτων του, για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που έχει βάσει της Συνθήκης, και μεταξύ άλλων βάσει των διατάξεών της που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ. στο ίδιο πνεύμα, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 78, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 69, και C-43/07, Arens-Sikken, Συλλογή 2008, σ. I-6887, σκέψη 66).

62 Πάντως, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση προβλέπει ένα φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ των ζευγών, ειδικά υπό τη μορφή ενός πρόσθετου αφορολόγητου ποσού λόγω συντηρούμενων τέκνων, το οποίο καταλογίζεται στα εισοδήματα του μέλους του ζεύγους που έχει τα μεγαλύτερο μέρος εισοδημάτων, χωρίς, με κανένα τρόπο, να λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι ο τελευταίος δύναται, συνακόλουθα με την άσκηση των ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη, να μην έχει ατομικώς εισοδήματα στο Βέλγιο, με άμεση και αυτόματη συνέπεια να χάσει τότε το ζεύγος εξ ολοκλήρου το ευεργέτημα του εν λόγω πλεονεκτήματος. Ανεξαρτήτως της φορολογικής μεταχειρίσεως που επιφυλάχθηκε στον G. Imfeld στη Γερμανία, ακριβώς ο αυτόματος χαρακτήρας της απώλειας αυτής είναι εκείνος που θίγει την ελευθερία εγκαταστάσεως.

63 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι, στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του G. Imfeld ελήφθη εν μέρει υπόψη στη Γερμανία στο πλαίσιο της μεμονωμένης φορολογήσεώς του και ότι, επομένως, αυτός μπόρεσε να λάβει εκεί ένα φορολογικό πλεονέκτημα δεν δύναται να τύχει επικλήσεως από τη Βελγική Κυβέρνηση για να αποδειχθεί η έλλειψη περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Επί των λόγων δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

64 Κατά πάγια νομολογία, μέτρο ικανό να εμποδίσει την ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 49 ΕΚ, δύναται να επιτραπεί μόνον αν επιδιώκει θεμιτό σκοπό, συμβατό με τη Συνθήκη, και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Ακόμη πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του να μπορεί να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο όριο για την επίτευξή του (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 49, και αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 35, και της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-311/08, SGI, Συλλογή 2010, σ. I-487, σκέψη 56).

65 Η Βελγική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ούτως ή άλλως η ρύθμιση αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

66 Ειδικότερα, η κυβέρνηση αυτή συνάγει από τις προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker και de Groot ότι υπάρχει διασύνδεση μεταξύ της φορολογήσεως των εισοδημάτων και του συνυπολογισμού της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων, υπό την έννοια ότι η κατάσταση αυτή δύναται να ληφθεί υπόψη στο κράτος κατοικίας μόνον όταν υπάρχουν εισοδήματα φορολογητέα στο κράτος αυτό. Η Βελγική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η Σύμβαση του 1967 ορίζει ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται στο κράτος απασχολήσεως απαλλάσσονται στο κράτος κατοικίας. Πάντως, το ιδιαίτερο γνώρισμα ενός συστήματος φοροαπαλλαγής είναι ότι μηδενίζει τη φορολογητέα βάση και εμποδίζει τη διενέργεια εκπτώσεων, ανεξαρτήτως του αν αυτές συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση.

67 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, υπερακόντιση της μη φορολογήσεως με τη μεταφορά σε άλλον φορολογούμενο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση θα έβαινε πέραν αυτού που απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση de Groot, από την οποία προκύπτει μόνον ότι τα πλεονεκτήματα πρέπει να παρέχονται πλήρως και να μπορούν να εκπίπτουν πλήρως από τα φορολογητέα εισοδήματα. Η μεταφορά των πλεονεκτημάτων στον σύζυγο θα κατέληγε στο να διακυβευθεί το δικαίωμα του Βασιλείου του Βελγίου να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σχετικά με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφός του από τον σύζυγο αυτόν.

68 Εν προκειμένω, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, ασφαλώς, η διαφύλαξη της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών δύναται να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως μιας ελευθερίας κυκλοφορίας εντός της Ένωσης (προαναφερθείσα απόφαση Beker, σκέψη 56).

69 Παρά ταύτα, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι ένας τέτοιος λόγος δικαιολογήσεως δεν δύναται να τύχει επικλήσεως από το κράτος μέλος κατοικίας ενός φορολογούμενου για να απαλλαγεί το κράτος αυτό από την ευθύνη που έχει, κατ' αρχήν, να παρέχει στον εν λόγω φορολογούμενο τις προσωπικής και οικογενειακής φύσεως εκπτώσεις που του αντιστοιχούν, εκτός αν το κράτος αυτό έχει συμβατικά αποδεσμευθεί 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 σε άλλο κράτος μέλος ή εκτός αν διαπιστώσει ότι, ακόμη και πέραν οποιασδήποτε συμβάσεως, ένα ή περισσότερα κράτη απασχολήσεως παρέχουν, επί των εισοδημάτων που φορολογούν, πλεονεκτήματα συνδεόμενα με τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογουμένων που δεν κατοικούν στο έδαφος των κρατών αυτών, αλλά που αποκτούν εκεί φορολογητέα εισοδήματα (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσες αποφάσεις de Groot, σκέψεις 99 και 100, καθώς και Beker, σκέψη 56).

70 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 101 της προαναφερθείσας αποφάσεως de Groot, ότι 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 όμως 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.

71 Οι κρίσεις αυτές δύνανται να μεταφερθούν στην κατάσταση του ζεύγους των προσφευγόντων της κύριας δίκης.

72 Πάντως, αφενός, η Σύμβαση του 1967 δεν επιβάλλει στο κράτος μέλος απασχολήσεως καμία υποχρέωση σχετικά με τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογούμενων κατοίκων του άλλου κράτους μέλους που είναι το αντισυμβαλλόμενο μέρος της Συμβάσεως αυτής.

73 Αφετέρου, η επίμαχη στην κύρια δίκη 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. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν μπόρεσαν να λάβουν το πρόσθετο αφορολόγητο ποσό λόγω συντηρούμενων τέκνων όχι επειδή έτυχαν ανάλογου πλεονεκτήματος στη Γερμανία, αλλά μόνον επειδή το ευεργέτημά του εξουδετερώθηκε με τον τρόπο καταλογισμού του.

74 Επιπλέον, η Βελγική Κυβέρνηση σημειώνει συναφώς ότι η εγκύκλιος του 2008, η οποία αναλύεται ως μηχανισμός που δημιουργεί ένα τέτοιο σύνδεσμο, δεν έχει εφαρμογή στην κατάσταση του G. Imfeld.

75 Εν πάση περιπτώσει, δικαιολογία αναγόμενη στην ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών δύναται να γίνει δεκτή όταν ειδικά το επίμαχο καθεστώς σκοπό έχει να αποτρέψει συμπεριφορές ικανές να διακυβεύσουν το δικαίωμα του κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σχετικά με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφός του (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 42, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 54, και προαναφερθείσες αποφάσεις SGI, σκέψη 60, και Beker, σκέψη 57).

76 Πάντως, εν προκειμένω, το να αναγνωρίσει πλήρως το Βασίλειο του Βελγίου το ευεργέτημα των προσωπικής και οικογενειακής φύσεως εκπτώσεων στους προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν θα διακύβευε το δικαίωμα αυτό. Πράττοντας τούτο, το εν λόγω κράτος μέλος δεν θα παραιτούνταν από μέρος της φορολογικής του αρμοδιότητας υπέρ άλλων κρατών μελών. Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, εν προκειμένω η απώλεια του πλεονεκτήματος που παρασχέθηκε στο ζεύγος θίγει τον σύζυγο που εξακολουθεί να υπόκειται στον βελγικό φόρο. Το περιοριστικό αποτέλεσμα για το ζεύγος έγκειται όχι σε δυσμενή μεταχείριση του απαλλασσόμενου από τον φόρο εισοδήματος του G. Imfeld, αλλά σε δυσμενή μεταχείριση του εισοδήματος της συζύγου του, της N. Garcet, το οποίο αποκτήθηκε μόνο στο Βέλγιο και υπόκειται εξ ολοκλήρου στον βελγικό φόρο, χωρίς η τελευταία να τυγχάνει των περί ων πρόκειται φορολογικών πλεονεκτημάτων.

77 Επιπλέον, η Εσθονική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη βελγική φορολογική ρύθμιση σκοπό έχει να αποφευχθεί το ενδεχόμενο η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου να ληφθεί υπόψη συγχρόνως σε δύο κράτη μέλη και, επομένως, να οδηγήσει στην

αδικαιολόγητη παροχή διττού πλεονεκτήματος. Στο πλαίσιο αυτό, διατείνεται ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί τη δυνατότητα των κρατών μελών να εμποδίσουν τη διπλή έκπτωση ζημιών και, εν προκειμένω, παραπέμπει στη σκέψη 47 της προαναφερθείσας αποφάσεως Marks & Spencer.

78 Όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στο σημείο 82 των προτάσεών του, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται αντιστοίχως από τα δύο συγκεκριμένα κράτη μέλη είναι συγκρίσιμα και ότι δύναται να συναχθεί ότι οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης όντως έλαβαν διττό πλεονέκτημα, το γεγονός αυτό, ούτως ή άλλως, δεν είναι τίποτε άλλο παρά το αποτέλεσμα της παράλληλης εφαρμογής της βελγικής και της γερμανικής φορολογικής ρυθμίσεως, όπως συμφωνήθηκε μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών στη Σύμβαση του 1967.

79 Αντιθέτως, τα συγκεκριμένα κράτη μέλη δύνανται να λάβουν υπόψη φορολογικά πλεονεκτήματα που ενδεχομένως χορηγήθηκαν από άλλο κράτος μέλος φορολογήσεως, αρκεί, όπως προκύπτει από τη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως, όποιος και αν είναι ο τρόπος με τον οποίο αυτά τα εν λόγω κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή, να διασφαλίζεται στους φορολογουμένους τους ότι, συνολικά, θα ληφθεί δεόντως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση.

80 Κατά συνέπεια, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό και έχει εισοδήματα τόσο στο εν λόγω κράτος όσο και σε άλλο κράτος μέλος από το πραγματικό ευεργέτημα συγκεκριμένου φορολογικού πλεονεκτήματος, λόγω του τρόπου καταλογισμού του ευεργετήματος αυτού, ενώ το ζεύγος αυτό θα ετύγχανε του εν λόγω ευεργετήματος αν ο σύζυγος με τα μεγαλύτερα εισοδήματα δεν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται στην εφαρμογή φορολογικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει ζεύγος που κατοικεί στο κράτος αυτό και έχει εισοδήματα τόσο στο εν λόγω κράτος όσο και σε άλλο κράτος μέλος από το πραγματικό ευεργέτημα συγκεκριμένου φορολογικού πλεονεκτήματος, λόγω του τρόπου καταλογισμού του ευεργετήματος αυτού, ενώ το ζεύγος αυτό θα ετύγχανε του εν λόγω ευεργετήματος αν ο σύζυγος με τα μεγαλύτερα εισοδήματα δεν είχε αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)