ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 12ης Ιουλίου 2012*

«Παράβαση κράτους μέλους — Άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ — Άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ — Φορολογική νομοθεσία — Μεταφορά της κατοικίας φορολογουμένου στην αλλοδαπή — Υποχρέωση συνυπολογισμού του συνόλου των μη φορολογηθέντων εισοδημάτων στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους — Απώλεια του ενδεχόμενου πλεονεκτήματος που συνιστά η ετεροχρονισμένη καταβολή της φορολογικής οφειλής»

Στην υπόθεση C-269/09,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 15 Ιουλίου 2009,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και F. Jimeno Fernández, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Ισπανίας, εκπροσωπούμενου από τον M. Muñoz Pérez, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

υποστηριζόμενου από:

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας,** εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke, καθώς και από την K. Petersen, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

το **Βασίλειο των Κάτω Χωρών,** εκπροσωπούμενο από τις C. Wissels και M. de Ree,

και την **Πορτογαλική Δημοκρατία,** εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

παρεμβαίνοντες,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits και M. Berger (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Ιουνίου 2011,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 14 του νόμου 35/2006 περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και περί μερικής τροποποιήσεως των νόμων περί φόρου εταιριών, φόρου εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής και φόρου περιουσίας (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), της 28ης Νοεμβρίου 2006 (*BOE* αριθ. 285, της 29ης Νοεμβρίου 2006, σ. 41734, και διορθωτικό σε *BOE* αριθ. 57, της 7ης Μαρτίου 2007, σ. 9634), διάταξη βάσει της οποίας οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή υποχρεούνται να περιλάβουν το σύνολο των μη φορολογηθέντων εισοδημάτων στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, καθώς και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ).

Το ισπανικό νομικό πλαίσιο

2 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του νόμου 35/2006, το οποίο διέπει τον τρόπο καθορισμού του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο υπολογίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα, θέτει τον ακόλουθο γενικό κανόνα:

«Τα εισοδήματα και οι δαπάνες βάσει των οποίων καθορίζεται το εισόδημα που πρέπει να υπολογισθεί στη φορολογική βάση φορολογούνται για την αντίστοιχη περίοδο φορολογήσεως, σύμφωνα με τα ακόλουθα κριτήρια:

a) Τα εισοδήματα από εργασία και από κεφάλαια φορολογούνται για την περίοδο φορολογήσεως κατά την οποία καθίστανται απαιτητά από τους δικαιούχους τους.

b) Τα εισοδήματα από οικονομικές δραστηριότητες φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας περί φόρου εταιριών, με επιφύλαξη των ειδικών περιπτώσεων που μπορεί να προβλέψει ο νόμος.

c) Οι υπεραξίες και οι απομειώσεις φορολογούνται για την περίοδο φορολογήσεως κατά την οποία συντελείται η περιουσιακή μεταβολή.»

3 Το άρθρο 14, παράγραφος 2, του νόμου αυτού προβλέπει σειρά ειδικών κανόνων σχετικά με τον καθορισμό του χρόνου φορολογήσεως των διαφόρων ειδών εισοδήματος.

4 Το άρθρο 14, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση απώλειας της ιδιότητας του φορολογουμένου λόγω μεταβολής κατοικίας, το σύνολο των εισοδημάτων του ενδιαφερομένου που δεν έχουν ακόμη φορολογηθεί πρέπει να περιληφθεί στη φορολογική βάση της τελευταίας περιόδου φορολογήσεως κατά την οποία έπρεπε να υποβληθεί δήλωση για τον φόρο αυτό, υπό τους όρους που προβλέπει ο νόμος και, ενδεχομένως, με συμπληρωματική εκκαθάριση ιδίου ενεργητικού άνευ επιβολής κυρώσεως, τόκων υπερημερίας ή επιπλέον φόρου.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

5 Εκτιμώντας ότι η εθνική νομοθεσία περί της φορολογικής μεταχειρίσεως φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την κατοικία τους εκτός Ισπανίας αντέβαινε στα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, καθώς και στα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, η Επιτροπή απηύθυνε, στις 29 Φεβρουαρίου 2008, έγγραφο οχλήσεως στο Βασίλειο της Ισπανίας, με το οποίο επισήμαινε, μεταξύ άλλων, ότι εξαιτίας της μεταχειρίσεως αυτής τα πρόσωπα που επιθυμούν να εγκαταλείψουν το εν λόγω κράτος μέλος υφίστανται δυσμενή διάκριση σε σχέση με αυτά που εξακολουθούν να κατοικούν στο κράτος αυτό, καθόσον τα πρώτα υποχρεούνται να καταβάλουν τον φόρο κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας, χωρίς να έχουν τη δυνατότητα ετεροχρονισμένης καταβολής της οφειλής αυτής.

6 Με την από 7 Μαΐου 2008 απάντησή του, το Βασίλειο της Ισπανίας εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους φρονεί ότι το επίμαχο καθεστώς δεν συνιστά παράβαση της Συνθήκης ΕΚ ή της Συμφωνίας ΕΟΧ.

7 Κρίνοντας μη ικανοποιητικά τα επιχειρήματα που προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας, η Επιτροπή απηύθυνε στο εν λόγω κράτος μέλος την από 17 Οκτωβρίου 2006 αιτιολογημένη γνώμη, τάσσοντάς του δίμηνη προθεσμία για να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς την εν λόγω γνώμη.

8 Με την από 18 Δεκεμβρίου 2008 έγγραφη απάντησή του, το κράτος μέλος αυτό επανέλαβε κατ' ουσίαν τα επιχειρήματα που είχε προβάλει με την προηγούμενη απάντησή του.

9 Η Επιτροπή, κρίνοντας μη ικανοποιητική την απάντηση αυτή, άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

10 Με διάταξη της 25ης Νοεμβρίου 2009, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου επέτρεψε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών και στην Πορτογαλική Δημοκρατία να παρέμβουν στην υπό κρίση υπόθεση προς στήριξη των αιτημάτων του Βασιλείου της Ισπανίας.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

11 Η Επιτροπή φρονεί ότι η επίμαχη ισπανική νομοθεσία έχει δυσμενείς, από οικονομικής απόψεως, συνέπειες για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή, καθόσον υποβάλλει σε φορολόγηση, αναλόγως της φορολογικής βάσεως του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο τα πρόσωπα αυτά διέμεναν στην ημεδαπή, τα προς φορολόγηση εισοδήματα. Επομένως, τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται να καταβάλουν τον φόρο κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας τους, ενώ οι φορολογούμενοι που διατηρούν την κατοικία τους εντός της ισπανικής επικράτειας δεν υπέχουν τέτοια υποχρέωση. Ως εκ τούτου, η νομοθεσία αυτή ενέχει δυσμενή διάκριση, ενώ θα έπρεπε να εφαρμόζεται ο ίδιος κανόνας, ανεξαρτήτως αν το φυσικό πρόσωπο εξακολουθεί να διαμένει εντός της εν λόγω επικράτειας ή όχι.

12 Η Επιτροπή στηρίζει κατ' ουσίαν την επιχειρηματολογία της στις αρχές που τέθηκαν με την απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409), δεχόμενη πάντως ότι η υπόθεση εκείνη αφορούσε διαφορετικά πραγματικά περιστατικά από τα επίμαχα στην υπό κρίση υπόθεση.

13 Καταρχάς, προς αντίκρουση του επιχειρήματος ότι οι περιορισμοί τους οποίους ενδέχεται να συνεπάγεται η επίμαχη ισπανική νομοθεσία είναι, εν πάση περιπτώσει, ασήμαντοι, το θεσμικό όργανο αυτό αντιτείνει ότι, κατά πάγια νομολογία, συνιστά περιορισμό κάθε εθνικό μέτρο το οποίο, ακόμη κι αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, δύναται να παρεμποδίσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, εκ μέρους των πολιτών της Ένωσης, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που διασφαλίζει η Συνθήκη.

14 Φρονώντας ότι η νομοθεσία αυτή αποτελεί, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως, η Επιτροπή δέχεται ότι ο επίμαχος περιορισμός μπορεί, καταρχήν, να δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, σχετικούς με την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου και η κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως. Αμφισβητεί, όμως, τον αναλογικό χαρακτήρα της νομοθεσίας αυτής.

15 Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει, πρώτον, ότι δεν απειλείται η αποτελεσματικότητα του εθνικού φορολογικού συστήματος, καθόσον υφίστανται άλλα κατάλληλα νομοθετήματα για τη διασφάλισή της, μεταξύ των οποίων η οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001 (ΕΕ 2001, L 175, σ. 17, στο εξής: οδηγία 76/308), η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλίστρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ L 359, σ. 30, στο εξής: οδηγία 77/799), και η οδηγία 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ L 150, σ. 28).

16 Όσον αφορά την προβαλλόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας ανεπάρκεια των προμνημονευθέντων νομοθετημάτων της Ένωσης ως προς τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων, η Επιτροπή διατείνεται ότι απόκειται στα κράτη μέλη να θεσπίσουν τους αναγκαίους μηχανισμούς για να διασφαλίσουν την αποτελεσματική εφαρμογή των οδηγιών αυτών και να διορθώσουν ορισμένες πλημμέλειες που διαπιστώνονται ενδεχομένως κατά την εφαρμογή στην πράξη του συστήματος αμοιβαίας συνδρομής. Αντιθέτως, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεσπίζουν νομοθετικά μέτρα τα οποία, όπως η επίμαχη εθνική νομοθεσία, συνεπάγονται διακρίσεις.

17 Η Επιτροπή, σε αντίκρουση του επιχειρήματος ότι η ίδια παραδέχθηκε την αναποτελεσματικότητα των προμνημονευθέντων νομοθετημάτων, διατείνεται ότι, προς επίρρωση της επιχειρηματολογίας του, το Βασίλειο της Ισπανίας παραθέτει απλώς μεμονωμένα αποσπάσματα της αιτιολογικής εκθέσεως της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, της 2ας Φεβρουαρίου 2009 [COM(2009) 28 τελικό]. Υποστηρίζοντας τους λόγους που οδήγησαν στην προμνημονευθείσα πρόταση οδηγίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η συγκεκριμένη πρόταση σκοπεί να εισαγάγει σειρά βελτιώσεων και όχι να εγκαθιδρύσει νέο σύστημα συνδρομής, διαπίστωση που ισχύει, κατά την Επιτροπή, και στην περίπτωση της νομοθεσίας περί ανταλλαγής στοιχείων. Επιπλέον, η Επιτροπή αμφισβητεί τα συμπεράσματα τα οποία συνάγει το Βασίλειο της Ισπανίας από την εν λόγω πρόταση, ιδίως όσον αφορά τον αριθμό των πραγματικά εισπραχθεισών απαιτήσεων επί του συνόλου όσων προβλήθηκαν.

18 Δεύτερον, η Επιτροπή, χωρίς να θέτει εν αμφιβόλω το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τη φορολογική νομοθεσία τους στα εισοδήματα που πραγματοποιούνται εντός της επικράτειάς τους, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος μετέφερε τις δραστηριότητές του σε

άλλο κράτος μέλος, φρονεί ότι η διασφάλιση της κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως δεν δικαιολογεί την τροποποίηση των κανόνων που έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των φορολογουμένων αποκλειστικώς λόγω της μεταφοράς κατοικίας στην αλλοδαπή.

19 Συναφώς, η Επιτροπή διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν έχει εν προκειμένω εφαρμογή η νομολογία που διατυπώθηκε, αφενός, με την απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (Συλλογή 2006, σ. I-9461), δεδομένου ότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή δεν υπήρχε καμία μεταφορά της κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, και, αφετέρου, με την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp (Συλλογή 2005, σ. I-6421), για τον λόγο, ιδίως, ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η δεύτερη αυτή απόφαση, η μεταφορά κατοικίας δεν συνεπαγόταν διαφορετική φορολογική μεταχείριση του φορολογουμένου ούτε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

20 Επίσης, το θεσμικό αυτό όργανο αμφισβητεί την παραπομπή στην απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409), δεδομένου ότι, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η φορολογική οφειλή μπορεί να βεβαιωθεί κατά τον χρόνο της μεταφοράς κατοικίας, κρίνοντας θεμιτή την πρακτική αυτή, αντιθέτως προς την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση νομοθεσία, η οποία προβλέπει και την καταβολή της οφειλής αυτής.

21 Στο ίδιο πλαίσιο, η Επιτροπή αντικρούει επίσης το σύνολο των επιχειρημάτων που προβάλλονται υπέρ της εφαρμογής της νομολογίας που διατυπώθηκε με την απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-282/07, Truck Center (Συλλογή 2008, σ. I-10767), επισημαίνοντας, ιδίως, τον διαφορετικό χαρακτήρα της επίμαχης φορολογήσεως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η συγκεκριμένη απόφαση.

22 Τρίτον, όσον αφορά την προβαλλόμενη απώλεια δεσμών μεταξύ του φορολογούμενου και των ισπανικών φορολογικών αρχών κατά τη μεταφορά της κατοικίας του πρώτου στην αλλοδαπή, η Επιτροπή αμφισβητεί ότι ο φορολογούμενος αυτός χάνει κάθε δεσμό με την εν λόγω αρχή και ότι επομένως, λόγω της μεταφοράς αυτής, δεν είναι δυνατόν να απαιτηθεί η καταβολή ενδεχόμενης φορολογικής οφειλής διά αναγκαστικής εκτελέσεως ή άλλου ανάλογης φύσεως μέσου.

23 Εξάλλου, απαντώντας στο επιχείρημα ότι ο φορολογούμενος που μεταφέρει την κατοικία του στην αλλοδαπή έχει τη δυνατότητα να μεταθέσει χρονικά την καταβολή του φόρου, παρέχοντας ορισμένες εγγυήσεις, χωρίς, εν πάση περιπτώσει, οι εγγυήσεις αυτές να είναι πιο περιοριστικές από αυτές που απαιτούνται από τον φορολογούμενο που εξακολουθεί να είναι κάτοικος Ισπανίας, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι οι φορολογούμενοι της δεύτερης κατηγορίας απολαύουν άνευ άλλου τινός της δυνατότητας ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου, χωρίς να απαιτείται να συμμορφωθούν προς τις απαιτήσεις που επιβάλλονται στον φορολογούμενο που μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος.

24 Όσον αφορά την εφαρμογή της επίμαχης νομοθεσίας στα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη τα οποία δεν έχουν την ιδιότητα του μέλους της Ένωσης, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, μολονότι οι οδηγίες που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση αυτών των κρατών, εντούτοις η προεκτεθείσα στην εν λόγω σκέψη συλλογιστική ισχύει και για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει συναφθεί σύμβαση περί αποτροπής της διπλής φορολογίας η οποία περιέχει ρήτρα ανταλλαγής στοιχείων. Επιπλέον, υπενθυμίζει ότι οσάκις, ελλείψει μηχανισμού αντίστοιχου αυτών που προβλέπουν οι εν λόγω οδηγίες, δεν υπάρχει μέσο απευθείας εισπράξεως της φορολογικής οφειλής, είναι πιθανό, πάντως, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος να διαθέτει περιουσιακά στοιχεία στην Ισπανία, επί των οποίων είναι δυνατή η αναγκαστική εκτέλεση ή η άσκηση μέτρων καταναγκασμού.

25 Πρώτον, το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηριζόμενο συναφώς από την Πορτογαλική Δημοκρατία, αμφισβητεί ότι η επίμαχη νομοθεσία συνιστά περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που επικαλείται η Επιτροπή και αντιτίθεται στο ενδεχόμενο εφαρμογής εν προκειμένω της νομολογίας που

διατυπώθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, επισημαίνοντας ότι η νομοθεσία αυτή δεν αφορά τη φορολόγηση λανθανουσών υπεραξιών, αλλά εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

26 Συναφώς, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία ισχυρίζονται επίσης ότι, αφενός, βάσει της νομοθεσίας αυτής, ο φορολογούμενος που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του δεν καθίσταται οφειλέτης φόρου επί εισοδήματος το οποίο δεν έχει ακόμη πραγματοποιήσει και το οποίο, ως εκ τούτου, δεν διαθέτει.

27 Αφετέρου, δεδομένου ότι η εν λόγω νομοθεσία προβλέπει απλώς την επίσπευση του υπολογισμού εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί στην Ισπανία και όχι την καταβολή φόρου επί μελλοντικών εισοδημάτων, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει ως συνέπεια τη διπλή φορολογία. Κατά συνέπεια, η νομοθεσία αυτή δεν μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τυχόν απόφαση προσώπου να ασκήσει την ελευθερία του κυκλοφορίας, διαμονής ή εγκαταστάσεως.

28 Δεύτερον, το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηριζόμενο από όλα τα κράτη μέλη που παρενέβησαν στη διαδικασία, διατείνεται ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η επίμαχη νομοθεσία αποτελεί περιορισμό των ελευθεριών που επικαλείται η Επιτροπή, δικαιολογείται από σκοπούς γενικού συμφέροντος για τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου και για τη διασφάλιση της συνοχής του ισπανικού φορολογικού συστήματος.

29 Όσον αφορά τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως, το Βασίλειο της Ισπανίας φρονεί ότι η προμνημονευθείσα απόφαση Ν ασκεί επιρροή στην ανάλυση της εν λόγω νομοθεσίας, δεδομένου ότι αυτή επιδιώκει την επίτευξη του ιδίου σκοπού με την ολλανδική νομοθεσία την οποία αφορούσε η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση.

30 Όσον αφορά τη διασφάλιση της εισπράξεως του φόρου, αυτό το κράτος μέλος επισημαίνει ότι η επίμαχη νομοθεσία σκοπεί στην αποφυγή ετεροχρονισμένου υπολογισμού εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιήσει οι φορολογούμενοι οι οποίοι, καθόσον δεν είναι πλέον κάτοικοι Ισπανίας, χάνουν κατ' αυτόν τον τρόπο κάθε δεσμό με τις ισπανικές φορολογικές αρχές.

31 Το εν λόγω κράτος μέλος υπενθυμίζει συναφώς, αφενός, την πάγια νομολογία ότι, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι, κατά κανόνα, παρεμφερής αυτής των κατοίκων αλλοδαπής. Αφετέρου, επισημαίνει ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής υπόκεινται απευθείας στον έλεγχο των φορολογικών αρχών του οικείου κράτους μέλους, το οποίο έχει, συνεπώς, τη δυνατότητα να διασφαλίσει την αναγκαστική είσπραξη του φόρου. Στην περίπτωση των κατοίκων αλλοδαπής, αντιθέτως, η είσπραξη του φόρου προϋποθέτει, εν πάση περιπτώσει, τη συνδρομή της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους κατοικίας.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι πρόδηλο ότι η εκ μέρους φορολογουμένου απώλεια της ιδιότητας του κατοίκου Ισπανίας συνεπάγεται, για τις ισπανικές αρχές, νομικούς και πραγματικούς περιορισμούς που καθιστούν δυσχερή ή παρακωλύουν την εκκαθάριση των φορολογικών οφειλών και την άσκηση των αρμοδιοτήτων που διαθέτουν οι αρχές αυτές επί θεμάτων εισπράξεως του φόρου.

33 Στο πλαίσιο αυτό, το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι οι εσωτερικοί μηχανισμοί και οι μηχανισμοί συνεργασίας της Ένωσης δεν έχουν την ίδια μορφή. Επομένως, δεν αμφισβητείται ότι μπορεί να δικαιολογηθεί διάταξη σκοπούσα ακριβώς στην εξάλειψη των κύριων δυσχερειών εισπράξεως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο οφειλέτης είναι φορολογούμενος που κατοικεί στην αλλοδαπή, μολονότι είναι δυνατή η προσφυγή σε μηχανισμό συνεργασίας. Εξάλλου, το καθού κράτος μέλος, υποστηριζόμενο μεταξύ άλλων από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, διατείνεται ότι αυτή η άποψη έγινε δεκτή από το Δικαστήριο με την προμνημονευθείσα απόφαση Truck Center.

34 Όσον αφορά το επιχείρημα που αντλείται από τον σκοπό να διασφαλισθεί η συνοχή του φορολογικού συστήματος, το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηριζόμενο συναφώς από την Πορτογαλική Δημοκρατία, υποστηρίζει ότι το γεγονός ότι ο φορολογούμενος που μεταφέρει την κατοικία του στην αλλοδαπή χάνει τους δεσμούς με τις εθνικές φορολογικές αρχές δικαιολογεί την εφαρμογή, στην περίπτωσή του, διαφορετικής ρυθμίσεως και την εξάλειψη του πλεονεκτήματος που συνιστά η ετεροχρονισμένη καταβολή του φόρου.

35 Τρίτον, το Βασίλειο της Ισπανίας, υποστηριζόμενο από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και την Πορτογαλική Δημοκρατία, φρονεί ότι η επίμαχη νομοθεσία έχει αναλογικό χαρακτήρα ως προς την επίτευξη των επιδιωκομένων σκοπών, δεδομένου ότι οι οδηγίες 76/308, 77/799 και 2008/55 αποδείχθηκαν προδήλως ανεπαρκείς για να διασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος, όπως έχει γίνει επανειλημμένα δεκτό, ιδίως στις προπαρασκευαστικές εργασίες νομοθετημάτων, όχι μόνον από την Επιτροπή, αλλά και από την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα θεσμικά όργανα αυτά παραδέχθηκαν, κατά το καθού, ότι τα υπάρχοντα μέσα αμοιβαίας συνδρομής είναι ανεπαρκή και ότι απαιτείται η εκ βάθρων αναθεώρησή τους.

36 Η Ισπανική Κυβέρνηση, επικαλούμενη την ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, η οποία φέρει τον τίτλο «Φόρος κατά την έξοδο από μια χώρα και αναγκαιότητα συντονισμού των φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών», της 19ης Δεκεμβρίου 2006 [COM(2006) 825 τελικό], καθώς και το ψήφισμα του Συμβουλίου, της 2ας Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με τον συντονισμό όσον αφορά τη φορολόγηση κατά την έξοδο (ΕΕ C 323, σ. 1), διατείνεται ότι, δεδομένου ότι η πιθανότητα εισπράξεως των φορολογικών οφειλών φορολογουμένου ο οποίος μετέφερε την κατοικία του εκτός Ισπανίας μέσω του υφισταμένου συστήματος αμοιβαίας συνδρομής είναι μικρή, ενδεχομένως δε και μηδενική, μια τέτοια προσπάθεια εισπράξεως οφειλής συνεπάγεται προδήλως δυσανάλογες διοικητικές δαπάνες.

37 Το Βασίλειο της Ισπανίας αμφισβητεί ότι υπάρχουν λιγότερο περιοριστικά μέσα από αυτά που τίθενται σε εφαρμογή με την επίμαχη εθνική νομοθεσία. Η άποψη της Επιτροπής αναγνωρίζει, βεβαίως, στο κράτος μέλος εξόδου δικαίωμα φορολογήσεως, πλην όμως στερεί από το κράτος αυτό τους αποτελεσματικούς μηχανισμούς που καθιστούν δυνατή την είσπραξη του φόρου.

38 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει, πρώτον, ότι η επίμαχη νομοθεσία δεν σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με την ιθαγένεια του φορολογουμένου. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι η νομοθεσία αυτή δεν προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι ημεδαπής και αυτών που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, η μεταφορά κατοικίας σε άλλο κράτος μέλος αποτελεί τη μόνη διάκριση. Μολονότι δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι η νομοθεσία αυτή μπορεί να έχει επιπτώσεις όσον αφορά την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται βάσει των θεμελιωδών ελευθεριών των οποίων γίνεται επίκληση στην υπό κρίση υπόθεση, εντούτοις οι ενδεχόμενοι περιορισμοί εξαιτίας της νομοθεσίας αυτής θα είναι μικρής εκτάσεως, δεδομένου ότι αυτή αφορά αποκλειστικώς τη φορολόγηση εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί και η συνακόλουθη φορολογική οφειλή αντιστοιχεί σε ποσό που έχει ήδη εισπράξει ο οφειλέτης.

39 Δεύτερον, καθόσον η περιορισμένη παρακώλυση των θεμελιωδών ελευθεριών είναι, εν πάση περιπτώσει, δικαιολογημένη, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατείνεται ότι, όσον αφορά το επιχείρημα που αντλείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα ως προς την είσπραξη του φόρου, έχει εν προκειμένω εφαρμογή η νομολογία που διατυπώθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση FKP Scorpio Konzertproduktionen.

40 Μολονότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε, στην προπαρατεθείσα απόφαση Ν, ότι έπρεπε να γίνει χρήση της αμοιβαίας συνδρομής που προβλέπουν οι οδηγίες 76/308 και 77/799, το εν λόγω κράτος μέλος φρονεί ότι πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στην αμοιβαία συνδρομή μόνον εφόσον υφίσταται

παρεμφερής δυνατότητα εισπράξεως, κάτι που δεν συμβαίνει εν προκειμένω, και ότι η προσφυγή στον εν λόγω μηχανισμό αποκλείεται οσάκις η δυνατότητα να τεθεί σε εφαρμογή η συνδρομή αυτή υφίσταται μόνον τυπικώς.

41 Στο πλαίσιο αυτό, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντιτάσσεται στην επιχειρηματολογία της Επιτροπής η οποία υποστηρίζει ότι οι υπάρχουσες δυσχέρειες οφείλονται σε πλημμέλειες των κρατών μελών κατά τη μεταφορά στη εσωτερική έννομη τάξη, ιδίως, της οδηγίας 76/308, και τάσσεται, καταρχήν, υπέρ της άνευ όρων υποχρεώσεως των κρατών μελών να προστρέχουν στους μηχανισμούς της Ένωσης. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche (Συλλογή 2009, σ. I-359), ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να προσφεύγουν στους μηχανισμούς της Ένωσης εφόσον φρονούν ότι το διάβημα αυτό δεν πρόκειται να στεφθεί με επιτυχία.

42 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατείνεται επίσης ότι τυχόν εγκατάλειψη της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας θα επέτρεπε, ενδεχομένως, στον φορολογούμενο να αποφύγει εντελώς τη φορολόγηση. Τούτο θα ίσχυε κατά μείζονα λόγο σε περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος μετέφερε την κατοικία του σε τρίτο κράτος, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή τα νομοθετήματα της Ένωσης δεν έχουν εφαρμογή. Συνεπώς, η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να διατηρηθεί σε ισχύ για να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα ως προς την είσπραξη του φόρου.

43 Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το οποίο συντάσσεται με το σύνολο των επιχειρημάτων που προβάλλει το Βασίλειο της Ισπανίας, φρονεί εξάλλου ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς ότι η επίμαχη νομοθεσία αντιβαίνει στα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

44 Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών διατείνεται συναφώς ότι, λαμβανομένων υπόψη των μηχανισμών αμοιβαίας συνδρομής που προβλέπουν οι οδηγίες 76/308, 77/799 και 2008/55, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι οι ισπανικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους λιγότερο περιοριστικά μέτρα για να διασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος κάνοντας χρήση των μηχανισμών αυτών είναι αλυσιτελές καθόσον οι οδηγίες αυτές δεν έχουν εφαρμογή στα κράτη που είναι συμβαλλόμενα μέρη της Συμφωνίας ΕΟΧ και δεν έχουν την ιδιότητα του μέλους της Ένωσης.

45 Δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας δεν έχει συνάψει με το Βασίλειο της Νορβηγίας, τη Δημοκρατία της Ισλανδίας ή το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν διμερή συνθήκη περί αμοιβαίας συνδρομής για τη βεβαίωση και την είσπραξη φόρων, σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου σε κάποιο από τα κράτη αυτά, οι ισπανικές αρχές δεν διαθέτουν κανένα μέσο που να καθιστά δυνατή την αποτελεσματική συνεργασία με τις αρχές των εν λόγω κρατών. Ως εκ τούτου, καθόσον το Βασίλειο της Ισπανίας δεν είναι σε θέση να λάβει τα μέτρα για την είσπραξη των φορολογικών οφειλών σε περίπτωση κατά την οποία ο οικείος φορολογούμενος δεν τις κατέβαλε αυτοβούλως, ο αναλογικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω.

46 Η Πορτογαλική Δημοκρατία αφενός μεν προσθέτει ότι η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξετασθεί με γνώμονα τις αρχές που απορρέουν από την προπαρατεθείσα απόφαση Ν, αφετέρου δε, προκειμένου περί της δικαιολογήσεως που αντλείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, αμφισβητεί την εφαρμογή εν προκειμένω της νομολογίας περί του ότι είναι θεμιτό τα κράτη μέλη να απαιτούν από φορολογούμενο που επικαλείται φορολογικό πλεονέκτημα να προσκομίζει τα σχετικά δικαιολογητικά, έτσι ώστε να καθίστανται δυνατοί οι αναγκαίοι έλεγχοι, δεδομένου ότι η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά την παροχή τέτοιου πλεονεκτήματος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

47 Πρέπει, καταρχάς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2011, C-155/09, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2011, σ. I-65, σκέψη 39, της 16ης Ιουνίου 2011, C-10/10, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2011, σ. I-5389, σκέψη 23, και της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-250/08, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2011, σ. I-12341, σκέψη 33, και C-253/09, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-12391, σκέψη 42).

48 Πρέπει, επομένως, να εξετασθεί αν η επίμαχη εθνική νομοθεσία, περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, βάσει της οποίας οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή υποχρεούνται να περιλάβουν το σύνολο του μη φορολογηθέντος εισοδήματος στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, αποτελεί περιορισμό των ελευθεριών κυκλοφορίας των προσώπων κατά τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, καθώς και κατά τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Επί των αιτιάσεων που αντλούνται από παράβαση των διατάξεων της Συνθήκης

49 Όσον αφορά τις αιτιάσεις που αντλούνται από παράβαση των άρθρων 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο διακηρύσσει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται στα άρθρα 39 ΕΚ, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, και 43 ΕΚ, όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-152/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2008, σ. I-39, σκέψη 18, και προμνημονευθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 41, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 44).

50 Ως εκ τούτου, το επίμαχο φορολογικό καθεστώς πρέπει να εξετασθεί με γνώμονα τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, εν συνεχεία δε με γνώμονα το άρθρο 18 ΕΚ, όσον αφορά τα πρόσωπα που μετακινούνται από ένα κράτος μέλος σε άλλο με σκοπό την εγκατάσταση στο δεύτερο για λόγους που δεν συνδέονται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

– Επί του αν υφίστανται περιορισμοί από απόψεως των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ

51 Το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης οι οποίες αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων σκοπεί να καταστήσει ευχερέστερη την εκ μέρους των πολιτών της Ένωσης άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στην επικράτειά της, απαγορεύει δε τα μέτρα που θα μπορούσαν να αποδειχθούν δυσμενή για τους πολίτες αυτούς σε περίπτωση κατά την οποία θα επιθυμούσαν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ. προμνημονευθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 21, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 43, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 46).

52 Μολονότι οι διατάξεις αυτές, κατά το γράμμα τους, σκοπούν να διασφαλίσουν [υπέρ των πολιτών της Ένωσης] τη μεταχείριση της οποίας απολαύουν οι ημεδαποί στο κράτος μέλος υποδοχής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στο πλαίσιο αυτό, οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αντλούν απευθείας από τη Συνθήκη, να εγκαταλείπουν τη χώρα καταγωγής τους και να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό με σκοπό την εντός αυτού άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (βλ. σχετικώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 95, και της 1ης Απριλίου 2008, C-212/06, Gouvernement de la Communauté française και gouvernement wallon, Συλλογή 2008, σ. I-1683, σκέψη 44).

53 Ως εκ τούτου, εθνικές διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποτρέπουν υπήκοο κράτους μέλους από το να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας συνιστούν περιορισμούς της ελευθερίας αυτής, ακόμη και αν εφαρμόζονται αδιακρίτως της ιθαγενείας των οικείων εργαζομένων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-318/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-6957, σκέψη 115).

54 Κατά πάγια νομολογία, επίσης, γίνεται δεκτό ότι αποτελούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ., όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2004, C-442/02, CaixaBank France, Συλλογή 2004, σ. I-8961, σκέψη 11, και της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 36).

55 Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι, αντιθέτως προς ό,τι διατείνονται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία, βάσει των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ απαγορεύονται ακόμη και οι μικρής εκτάσεως ή ήσσονος σημασίας περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων (βλ., όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 21, και της 15ης Φεβρουαρίου 2000, C-34/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2000, σ. I-995, σκέψη 49, και προμνημονευθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 43).

56 Εν προκειμένω, μολονότι το άρθρο 14, παράγραφος 3, του νόμου 35/2006 δεν απαγορεύει σε φορολογούμενο ο οποίος είναι κάτοικος Ισπανίας να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, δύναται εντούτοις να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος αυτού συνεπαγόμενη, τουλάχιστον, αποτρεπτικό αποτέλεσμα έναντι των φορολογουμένων που επιθυμούν να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος.

57 Συγκεκριμένα, βάσει της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας, η μεταφορά κατοικίας εκτός της ισπανικής επικράτειας, στο πλαίσιο της ασκήσεως των διασφαλιζομένων βάσει των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ δικαιωμάτων, συνεπάγεται την υποχρέωση του φορολογουμένου να καταβάλει τον φόρο πριν καταστούν υπόχρεοι να πράξουν το ίδιο οι φορολογούμενοι που εξακολουθούν να κατοικούν στην Ισπανία. Η διαφορά αυτή ως προς τη μεταχείριση δύναται να αποβεί δυσμενής, από οικονομικής απόψεως, για τα πρόσωπα που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή, καθόσον προβλέπει ότι περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο τα πρόσωπα αυτά κατοικούσαν στην ημεδαπή τα προς φορολόγηση εισοδήματα (βλ., κατ' αναλογία, προμνημονευθείσες αποφάσεις de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 46, και N, σκέψη 35).

58 Βεβαίως, όπως επισημαίνουν το Βασίλειο της Ισπανίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Πορτογαλική Δημοκρατία, η επίμαχη ισπανική νομοθεσία αφορά αποκλειστικώς τη φορολόγηση εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί και καταστεί φορολογητέα. Ως εκ τούτου, ο οφειλέτης του φόρου δεν υπόκειται σε επιπλέον φορολόγηση κατά τη μεταφορά της κατοικίας του. Απλώς στερείται ενός πλεονεκτήματος δυνάμενου να διευκολύνει την εξόφληση της οφειλής αυτής.

59 Είναι αδιαμφισβήτητο, εντούτοις, ότι η ανάκληση του πλεονεκτήματος αυτού συνιστά πρόδηλο μειονέκτημα από ταμειακής απόψεως. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι η στέρηση ταμειακού πλεονεκτήματος σε περίπτωση ενέχουσα διασυνοριακό χαρακτήρα, μολονότι το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη περίπτωση που συνιστά αμιγώς εσωτερική υπόθεση, αποτελεί περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ. σχετικώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 44, 54 και 76, της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψεις 36 και 38, της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 32, και της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 29).

60 Εν προκειμένω, όμως, η ανωτέρω διαπιστωθείσα διαφορά ως προς τη μεταχείριση δεν εξηγείται από την ύπαρξη αντικειμενικώς διαφορετικής καταστάσεως. Συγκεκριμένα, έναντι της νομοθεσίας κράτους μέλους σκοπούσας στη φορολόγηση των εισοδημάτων που έχουν πραγματοποιηθεί, η περίπτωση προσώπου που μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος είναι παρεμφερής αυτής του προσώπου που εξακολουθεί να κατοικεί στο πρώτο κράτος μέλος, όσον αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί εντός αυτού του κράτους μέλους προ της μεταφοράς κατοικίας (βλ., κατ' αναλογία, προμνημονευθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 38).

61 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επίμαχο μέτρο δύναται να παρακωλύσει την άσκηση των ελευθεριών που διασφαλίζονται με τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

– Επί της δικαιολογήσεως των περιορισμών

62 Κατά πάγια νομολογία, τα εθνικά μέτρα που ενδέχεται να παρακωλύσουν ή να καταστήσουν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη μπορεί πάντως να επιτρέπονται εφόσον επιδιώκουν σκοπό γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο προς την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (βλ., μεταξύ άλλων, προμνημονευθείσα απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 26, και προμνημονευθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 51, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 69, και National Grid Indus, σκέψη 42).

63 Πρέπει επίσης να εξετασθεί αν η, οφειλόμενη στην επίμαχη νομοθεσία, διαφορά ως προς τη μεταχείριση μεταξύ των προσώπων που επιθυμούν να μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος και αυτών που εξακολουθούν να κατοικούν στην Ισπανία δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως είναι αυτοί τους οποίους επικαλούνται το Βασίλειο της Ισπανίας και τα κράτη μέλη που παρενέβησαν προς στήριξη των αιτημάτων του, συγκεκριμένα δε η αποτελεσματική είσπραξη των φορολογικών οφειλών, η ισόρροπη κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και η ανάγκη να διασφαλισθεί η συνοχή του φορολογικού συστήματος.

64 Όσον αφορά τη δικαιολογία που αντλείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη της φορολογικής οφειλής, διαπιστώνεται καταρχάς ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη αυτή δύναται να δικαιολογεί περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσα απόφαση FKP Scorpio Konzertproduktionen, σκέψη 35).

65 Συναφώς, το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι η επίμαχη νομοθεσία σκοπεί να αποτρέψει τον ετεροχρονισμένο υπολογισμό εισοδημάτων που έχουν ήδη πραγματοποιήσει οι φορολογούμενοι, οι οποίοι, δεδομένου ότι δεν είναι πλέον κάτοικοι ημεδαπής, χάνουν για τον λόγο αυτό κάθε δεσμό με τις φορολογικές αρχές αυτού του κράτους μέλους, γεγονός που δυσχεραίνει ή παρακωλύει, για λόγους τόσο νομικούς όσο και σχετικούς με τα πραγματικά περιστατικά, την είσπραξη του φόρου. Σε πολλές περιπτώσεις ο εντοπισμός του οφειλέτη του φόρου είναι ιδιαιτέρως δυσχερής. Επιπλέον, το Βασίλειο της Ισπανίας αμφισβητεί την αιτίαση της Επιτροπής ότι οι φορολογούμενοι που δεν είναι πλέον κάτοικοι Ισπανίας πραγματοποιούν σε αρκετές περιπτώσεις εισοδήματα ή έχουν σημαντικό τμήμα της περιουσίας του σε αυτό το κράτος μέλος.

66 Επομένως, κατά το καθού κράτος μέλος, η επίμαχη νομοθεσία έχει αναλογικό χαρακτήρα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, δεδομένου ότι οι μηχανισμοί διοικητικής συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης αποδείχθηκαν προδήλως ανεπαρκείς για να διασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος.

67 Η Επιτροπή δέχεται ότι η άμεση είσπραξη της φορολογικής οφειλής, κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί, καταρχήν, να δικαιολογηθεί από τον λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος συνίσταται στην ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική

είσπραξη των φορολογικών οφειλών. Φρονεί, εντούτοις, ότι το μέτρο αυτό υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού και ότι πρέπει να θεωρείται δυσανάλογο, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση των μηχανισμών που προβλέπουν οι οδηγίες 76/308, 77/799 και 2008/55.

68 Επιβάλλεται να διαπιστωθεί συναφώς ότι, αντιθέτως προς ό,τι διατείνονται το Βασίλειο της Ισπανίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Πορτογαλική Δημοκρατία, οι υφιστάμενοι μηχανισμοί συνεργασίας μεταξύ των αρχών των κρατών μελών είναι επαρκείς για να καθίσταται δυνατή η εκ μέρους του κράτους μέλους καταγωγής είσπραξη της φορολογικής οφειλής σε άλλο κράτος μέλος (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 78).

69 Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι, καθόσον η φορολογική οφειλή βεβαιώνεται οριστικά κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, η αναγκαία συνδρομή του κράτους μέλους υποδοχής θα αφορά αποκλειστικώς την είσπραξη αυτής της οφειλής και όχι την οριστική βεβαίωση του ποσού του φόρου.

70 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/55, ορίζει, όμως, ότι «[κ]ατόπιν αιτήσεως της αιτούσης αρχής, η αρμόδια αρχή της γνωστοποιεί τις πληροφορίες που της είναι χρήσιμες για την είσπραξη μιας απαιτήσεως». Η οδηγία αυτή καθιστά επομένως δυνατό στο κράτος μέλος καταγωγής να λάβει από την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους υποδοχής στοιχεία σχετικά με τη μεταφορά της κατοικίας φυσικού προσώπου στο δεύτερο κράτος μέλος, δεδομένου ότι αυτά είναι αναγκαία για να μπορέσει το κράτος μέλος καταγωγής να εισπράξει ήδη υφιστάμενη κατά τον χρόνο της μεταφοράς αυτής φορολογική απαίτηση.

71 Επιπλέον, η οδηγία αυτή, ιδίως με τα άρθρα της 5 έως 9, παρέχει στις αρχές του κράτους μέλους καταγωγής πλαίσιο συνεργασίας και συνδρομής, το οποίο προβλέπει επίσης την αναγνώριση τίτλων και τη λήψη συντηρητικών μέτρων, καθιστώντας συνακόλουθα πράγματι δυνατή την είσπραξη της φορολογικής απαιτήσεως στο κράτος μέλος υποδοχής (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 78).

72 Διαπιστώνεται επίσης, συναφώς, ότι οι προμνημονευθέντες μηχανισμοί συνεργασίας ενδέχεται να μη λειτουργούν πάντοτε στην πράξη ικανοποιητικά και απρόσκοπτα. Ωστόσο, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρήσουν ότι οι δυσχέρειες που διαπιστώνονται ενδεχομένως κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή οι πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών τους δικαιολογούν τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη (βλ., σχετικώς, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σ. I-2229, σκέψη 33).

73 Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη που παρενέβησαν προς υποστήριξη των αιτημάτων του Βασιλείου της Ισπανίας επικαλούνται την προμνημονευθείσα απόφαση Truck Center, με την οποία το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, δέχθηκε, όσον αφορά τη δυνατότητα αναγκαστικής εισπράξεως, το ενδεχόμενο εφαρμογής, στην περίπτωση φορολογουμένων που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, διαφορετικής μεθόδου φορολογήσεως απ' ό,τι στην περίπτωση των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι ημεδαπής, συγκεκριμένα δε της φορολογήσεως στην πηγή.

74 Ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι η διασυνοριακή είσπραξη φορολογικής οφειλής είναι συνήθως δυσχερέστερη απ' ό,τι η αναγκαστική είσπραξη στην ημεδαπή, διαπιστώνεται ότι, εν προκειμένω, δεν τίθεται ζήτημα απλώς μεθόδου εισπράξεως, αλλά το ζήτημα αν η υποχρέωση φορολογουμένου που επιθυμεί να μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος να καταβάλει άμεσα και οριστικά, αποκλειστικώς και μόνον λόγω της μεταφοράς αυτής, φόρο, το ποσό του οποίου έχει βεβαιωθεί, για τα εισοδήματα που έχει ήδη πραγματοποιήσει υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού, τούτο δε μολονότι οι φορολογούμενοι που κατοικούν στην ημεδαπή δεν υπέχουν τέτοια υποχρέωση.

75 Συνεπώς, από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι το άρθρο 14, παράγραφος 3, του νόμου 35/2006, βάσει του οποίου οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή υποχρεούνται να περιλάβουν το σύνολο του εισοδήματος το οποίο δεν έχει φορολογηθεί στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους για το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, στερείται αναλογικότητας.

76 Όσον αφορά το αν η επίμαχη νομοθεσία δικαιολογείται από τον σκοπό γενικού συμφέροντος ο οποίος συνίσταται στη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να υπομνησθεί ότι πρόκειται για θεμιτό σκοπό, όπως έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 45, και N, σκέψη 42, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 51, και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 31, καθώς και προμνημονευθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 45).

77 Επίσης, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως εκ μέρους της Ένωσης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και προμνημονευθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 45). Η δικαιολογία αυτή μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, μεταξύ άλλων, το επίμαχο καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να θέσουν εν αμφιβόλω το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά του όσον αφορά δραστηριότητες εντός της επικράτειάς του (βλ. σχετικώς, μεταξύ άλλων, προμνημονευθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 46, Rewe Zentralfinanz, σκέψη 42, και National Grid Indus, σκέψη 46).

78 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί, όσον αφορά τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως εταιρίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο, ότι το γεγονός αυτό δεν συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος καταγωγής πρέπει να παραιτηθεί του δικαιώματός του να φορολογήσει υπεραξία που δημιουργήθηκε στον χώρο ασκήσεως της φορολογικής αρμοδιότητάς του πριν τη μεταφορά αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 59, και προμνημονευθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 46). Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας σε συνδυασμό με χρονική παράμετρο, δηλαδή τη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην ημεδαπή κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο δημιουργήθηκε η λανθάνουσα υπεραξία, ένα κράτος μέλος έχει δικαίωμα να φορολογήσει την εν λόγω υπεραξία κατά τον χρόνο της αποδημίας του φορολογουμένου αυτού (βλ. προμνημονευθείσες αποφάσεις N, σκέψη 46, και National Grid Indus, σκέψη 46).

79 Τα ανωτέρω ισχύουν κατά μείζονα λόγο και στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον η επίμαχη νομοθεσία σκοπεί στη φορολόγηση ήδη πραγματοποιηθέντων εισοδημάτων και όχι λανθάνουσας υπεραξίας. Πράγματι, το Βασίλειο της Ισπανίας δεν στερείται, εξαιτίας της μεταφοράς της κατοικίας φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, της εξουσίας του να ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά του όσον αφορά δραστηριότητες που ήδη ασκήθηκαν στην επικράτειά του και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να παραιτηθεί του δικαιώματός του να βεβαιώσει το ποσό του αναλογούντος φόρου.

80 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι η νομοθεσία αυτή σκοπεί να υπαγάγει στον φόρο, εντός του κράτους μέλους καταγωγής, τα πραγματοποιηθέντα εισοδήματα, τα οποία εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητα αυτού του κράτους μέλους, πριν την εν λόγω μεταφορά κατοικίας. Επομένως, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν, ενώ τα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν κατόπιν της μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου φορολογούνται, καταρχήν, αποκλειστικώς στο κράτος μέλος υποδοχής όπου πραγματοποιήθηκαν.

81 Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, δεν τίθεται ζήτημα βεβαιώσεως της φορολογικής οφειλής κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας, αλλά άμεσης εισπράξεώς της, το Βασίλειο της Ισπανίας δεν απέδειξε ότι, ελλείψει συγκρούσεως μεταξύ της φορολογικής αρμοδιότητας του κράτους εξόδου και του κράτους υποδοχής, υφίσταται πρόβλημα διπλής φορολογίας ή περίπτωση κατά την οποία οι οικείοι φορολογούμενοι αποφεύγουν εντελώς τη φορολόγηση, στοιχείο που θα δικαιολογούσε την εφαρμογή μέτρου όπως το επίμαχο, με σκοπό να διασφαλισθεί η ισόρροπη κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως.

82 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση της επίμαχης νομοθεσίας βάσει της ανάγκης να διασφαλισθεί η ισόρροπη κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών.

83 Όσον αφορά τη δικαιολόγηση της νομοθεσίας αυτής βάσει της ανάγκης να διασφαλισθεί η συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος, το Βασίλειο της Ισπανίας διατείνεται ιδίως ότι η εν λόγω νομοθεσία είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της συνοχής αυτής, δεδομένου ότι η δυνατότητα ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου που αναλογεί σε ήδη πραγματοποιηθέντα εισοδήματα παρέχεται βάσει της εγγυήσεως καταβολής που αποτελεί, για τις φορολογικές αρχές, το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κατοικεί στην ισπανική επικράτεια και, επομένως, υπόκειται άμεσα και ουσιαστικά στη δικαιοδοσία των αρχών αυτών. Η άρση της άμεσης και ουσιαστικής υπαγωγής αυτής δικαιολογεί, κατά το καθού, την απώλεια του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνίσταται στη δυνατότητα ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου.

84 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί ρύθμιση περιορίζουσα τις θεμελιώδεις ελευθερίες (βλ. σχετικώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 21, και της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 43, καθώς και προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 70).

85 Εντούτοις, για να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή πρέπει να αποδειχθεί ότι υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 42, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 68, και προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 72), το δε ζήτημα αν η συνάφεια αυτή είναι άμεση πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με την οικεία ρύθμιση (βλ., ιδίως, προμνημονευθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 43).

86 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση, πρώτον, ότι, καθόσον υφίσταται αλληλεπικάλυψη μεταξύ των απαιτήσεων που συνδέονται με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος και με την ισόρροπη κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως, τα προεκτεθέντα στη σκέψη 81 της παρούσας αποφάσεως, περί του ότι, εν προκειμένω, κανένα άλλο κράτος μέλος δεν επιδιώκει να ασκήσει την αρμοδιότητά του να φορολογήσει τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στην Ισπανία, ισχύουν και όσον αφορά την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής αυτής, οπότε το επιχείρημα που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος είναι αλυσιτελές.

87 Δεύτερον, πρέπει να επισημανθεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας απλώς επικαλείται την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, χωρίς να αποδεικνύει την ύπαρξη τέτοιας άμεσης συνάφειας, στο πλαίσιο της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας, μεταξύ, αφενός, του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνίσταται στη δυνατότητα φορολογήσεως εισοδημάτων σε περισσότερα του ενός οικονομικά έτη και, αφετέρου, της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού με οποιαδήποτε φορολογική επιβάρυνση.

88 Υπό τις συνθήκες αυτές, η δικαιολόγηση της νομοθεσίας αυτής η οποία συνίσταται στην ανάγκη να διασφαλισθεί η συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

89 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι το Βασίλειο της Ισπανίας και τα κράτη μέλη που παρενέβησαν προς στήριξη των αιτημάτων του προβάλλουν, κατ' ουσίαν, την ίδια επιχειρηματολογία, η οποία αντλείται από τον αναλογικό χαρακτήρα της νομοθεσίας αυτής, από απόψεως, επίσης, των σκοπών της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος και της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως, λόγω του, προβαλλόμενου από αυτά τα κράτη μέλη, πλημμελούς χαρακτήρα των μηχανισμών συνεργασίας που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης.

90 Συνεπώς, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη για την επίτευξη των σκοπών αυτών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όσον αφορά τον αναλογικό χαρακτήρα της νομοθεσίας αυτής, τα προεκτεθέντα στις σκέψεις 68 έως 74 της παρούσας αποφάσεως, περί της δικαιολογίας που αντλείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, ισχύουν και όσον αφορά την προβαλλόμενη ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος και της ισόρροπης κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως, οπότε, εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη νομοθεσία υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

– Επί του αν υφίσταται περιορισμός του άρθρου 18 ΕΚ

91 Προκειμένου περί του προβαλλόμενου περιορισμού ως προς το άρθρο 18 ΕΚ, διαπιστώνεται ότι δεν αμφισβητείται βάσιμα ότι η στέρηση του οικείου ταμειακού πλεονεκτήματος από τα πρόσωπα που επιθυμούν να μετακινηθούν εντός της Ένωσης για λόγους που δεν συνδέονται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποτρέψει τα πρόσωπα αυτά από το να ασκήσουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες διασφαλίζει το εν λόγω άρθρο 18 ΕΚ.

92 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να δικαιολογείται, από απόψεως του δικαίου της Ένωσης, εφόσον στηρίζεται σε αντικειμενικές εκτιμήσεις γενικού συμφέροντος ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των ενδιαφερομένων προσώπων και εφόσον τελεί σε σχέση αναλογίας προς τον σκοπό που επιδιώκει θεμιτώς το εθνικό δίκαιο (βλ. απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2007, C-11/06 και C-12/06, Morgan και Bucher, Συλλογή 2007, σ. I-9161, σκέψη 33, και προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 88).

93 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η αυτή κρίση που συνάγεται στις σκέψεις 51 έως 88 της παρούσας αποφάσεως, όσον αφορά την ύπαρξη και τη δικαιολόγηση των περιορισμών από απόψεως των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, επιβάλλεται για τους ίδιους λόγους και όσον αφορά το υπό κρίση ζήτημα (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσες αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 30, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 60, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 89).

Επί των αιτιάσεων που αντλούνται από παράβαση των διατάξεων της Συμφωνίας ΕΟΧ

94 Η Επιτροπή διατείνεται επίσης ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 14, παράγραφος 3, του νόμου 35/2006, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, τα οποία αφορούν, αντιστοίχως, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκαταστάσεως.

95 Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι οι διατάξεις αυτές της Συμφωνίας ΕΟΧ είναι παρεμφερείς αυτών των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, οπότε οι κρίσεις περί των άρθρων αυτών που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 51 έως 65 της παρούσας αποφάσεως, ισχύουν, καταρχήν, και στην περίπτωση των αντίστοιχων άρθρων της Συμφωνίας ΕΟΧ.

96 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όσον αφορά τη δικαιολογία που αντλείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη της φορολογικής οφειλής, πλαίσιο συνεργασίας όπως το υφιστάμενο μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο καθορίζεται με τις οδηγίες 76/308, 77/799 και 2008/55, δεν υφίσταται μεταξύ των αρχών αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτου κράτους, σε περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω τρίτο κράτος δεν έχει αναλάβει καμία δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Μαΐου 2011, C-267/09, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2011, σ. I-3197, σκέψη 55) .

97 Διαπιστώνεται συναφώς ότι το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι δεν έχει συνάψει διμερείς συνθήκες προβλέπουσες αμοιβαία συνδρομή για τη βεβαίωση ή την είσπραξη του φόρου με το Βασίλειο της Νορβηγίας, τη Δημοκρατία της Ισλανδίας ή το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν. Συνεπώς, σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας φορολογουμένου σε κάποιο από τα κράτη μέλη της Συμφωνίας ΕΟΧ, οι ισπανικές αρχές δεν έχουν στη διάθεσή τους τα μέσα που θα καθιστούσαν δυνατή σ' αυτές την ουσιαστική συνεργασία με τις αρχές των εν λόγω κρατών.

98 Επιπλέον, η Επιτροπή, στο πλαίσιο των παρατηρήσεών της που κατέθεσε ως απάντηση στα υπομνήματα παρεμβάσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, παραθέτοντας απλώς τις συμβάσεις μεταξύ της Ισπανικής Δημοκρατίας και των κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία ΕΟΧ χωρίς να έχουν την ιδιότητα του κράτους μέλους της Ένωσης, δεν απέδειξε ότι οι συμβάσεις αυτές προβλέπουν πράγματι επαρκείς μηχανισμούς ανταλλαγής στοιχείων για τη διακρίβωση και τον έλεγχο των δηλώσεων των υποκειμένων στον φόρο που κατοικούν στα κράτη αυτά.

99 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση των φορολογουμένων που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή να περιλαμβάνουν το σύνολο των μη φορολογηθέντων εισοδημάτων στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν κάτοικοι ημεδαπής, καθόσον αυτή αφορά τους φορολογούμενους που κατοικούν στα κράτη που είναι συμβαλλόμενα μέρη της Συμφωνίας ΕΟΧ και τα οποία δεν έχουν την ιδιότητα του κράτους μέλους της Ένωσης, δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού που συνίσταται στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

100 Ως εκ τούτου, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί, καθόσον αφορά την εκ μέρους του Βασιλείου της Ισπανίας μη τήρηση των υποχρεώσεων που υπέχει από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

101 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 14, παράγραφος 3, του νόμου 35/2006, διάταξη που υποχρεώνει τους φορολογούμενους οι οποίοι μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος να περιλαμβάνουν το σύνολο των μη φορολογηθέντων εισοδημάτων στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

102 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δυνάμει του άρθρου 69, παράγραφος 3, του ιδίου κανονισμού, το Δικαστήριο μπορεί να κατανείμει τα δικαστικά έξοδα ή να αποφασίσει ότι έκαστος των διαδίκων φέρει τα έξοδά του σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων ή για εξαιρετικούς λόγους.

103 Στην υπό κρίση ένδικη διαφορά πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής που αντλούνται από μη τήρηση των απαιτήσεων εκ των άρθρων 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ δεν έγιναν δεκτές.

104 Ως εκ τούτου, το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα τρία τέταρτα του συνόλου των εξόδων, ενώ η Επιτροπή το υπολοιπόμενο τέταρτο αυτών.

105 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου αυτού κανονισμού, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα έξοδά τους. Συνεπώς, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρουν τα έξοδά τους.

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

1) Το Βασίλειο της Ισπανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 14, παράγραφος 3, του νόμου 35/2006 περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και περί μερικής τροποποιήσεως των νόμων περί φόρου εταιριών, φόρου εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής και φόρου περιουσίας (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), της 28ης Νοεμβρίου 2006, διάταξη η οποία υποχρεώνει τους φορολογούμενους οι οποίοι μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος να περιλαμβάνουν το σύνολο των μη φορολογηθέντων εισοδημάτων στη φορολογική βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.

3) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα τρία τέταρτα των συνολικών εξόδων. Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο υπολειπόμενο τέταρτο των εξόδων.

4) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρουν τα έξοδά τους.

(υπογραφές)