ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 5ης Ιουλίου 2005 *

Στην υπόθεση C-376/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 24ης Ιουλίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

D.

κατά

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas και A. Borg Barthet, προέδρους τμήματος, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (εισηγητή), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka και U. Lõhmus, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο D., εκπροσωπούμενος από τους D. M. Weber και E. M. S. Spierts, advocaten,

— ο Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen, εκπροσωπούμενος από τον G. P. Soethoudt,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και J. G. M. van Bakel,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Dominkovits,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και C. Jurgensen-Mercier,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Guimaraes-Purokoski,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους M. Bethell και K. Manji, επικουρούμενους από τον D. Wyatt, QC,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Οκτωβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του D., γερμανικής ιθαγενείας, και του Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (ολλανδικής φορολογικής αρχής), η οποία αφορά την άρνηση της αρχής αυτής να χορηγήσει στον D. το ευεργέτημα μιας εκπτώσεως επί του φόρου περιουσίας.

D.

Το νομικό πλαίσιο

Ο νόμος περί του φόρου περιουσίας

3 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εφάρμοζε ένα φόρο περιουσίας βασιζόμενο στον νόμο της 16ης Δεκεμβρίου 1964, περί του φόρου περιουσίας (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, σ. 520, στο εξής: Wet VB). Πρόκειται περί αμέσου φόρου επί της περιουσίας, του οποίου ο συντελεστής ανέρχεται σε 8 τοις 1 000 επί του ποσού αυτής.

4 Κατά το άρθρο 1 του Wet VB, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική χρήση, στον φόρο περιουσίας υπόκεινται όλα τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στις Κάτω Χώρες (φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής) καθώς και όλα τα φυσικά πρόσωπα τα οποία, αν και δεν κατοικούν στο κράτος μέλος αυτό, έχουν εκεί περιουσία (φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής).

5 Κατά το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου αυτού, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής φορολογούνται βάσει της περιουσίας που έχουν παγκοσμίως κατά την έναρξη του ημερολογιακού έτους. Η φορολογητέα περιουσία τους ισούται προς το σύνολο των αγαθών τους, μείον το συνολικό ποσό των χρεών τους.

6 Δυνάμει του άρθρου 12 του εν λόγω νόμου, οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής φορολογούνται βάσει της περιουσίας που έχουν στις Κάτω Χώρες κατά την έναρξη

του οικείου ημερολογιακού έτους. Η φορολογητέα περιουσία τους ισούται προς το σύνολο των ευρισκομένων στις Κάτω Χώρες αγαθών τους, μείον την αξία των χρεών τους εντός του κράτους μέλους αυτού.

7 Το άρθρο 14, παράγραφος 2, του Wet VB προβλέπει ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής τυγχάνουν εκπτώσεως η οποία εφαρμόζεται επί της περιουσίας που έχουν παγκοσμίως, ενώ οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής, οι οποίοι φορολογούνται επί της περιουσίας τους στις Κάτω Χώρες, δεν τυγχάνουν της εκπτώσεως αυτής.

8 Δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 3, του νόμου αυτού, το ποσό της εκπτώσεως διαφέρει αναλόγως του αν οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής εμπίπτουν στη φορολογική κατηγορία I, η οποία αφορά τους αγάμους, ή τη φορολογική κατηγορία II, η οποία αφορά τους εγγάμους. Ανέρχεται, για την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική χρήση, σε 193 000 ολλανδικά φιορίνια (NLG) για τους μεν και σε 241 000 NLG για τους δε.

9 Με απόφαση της 18ης Απριλίου 2003, ληφθείσας βάσει αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Gravenhage της 18ης Ιουλίου 2000, ο Υπουργός Οικονομικών δέχθηκε την εφαρμογή της εκπτώσεως αυτής και στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, οι οποίοι έχουν το 90 % τουλάχιστον της περιουσίας τους στις Κάτω Χώρες.

Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

10 Η σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο ακίνητης περιουσίας και για τη ρύθμιση ορισμένων άλλων φορολογικής φύσεως ζητημάτων υπογράφηκε στις 19 Οκτωβρίου 1970 (στο εξής: βελγο-ολλανδική σύμβαση).

D.

11 Το άρθρο 23, παράγραφος 1, της συμβάσεως αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο που αφορά τον φόρο περιουσίας, ορίζει τα εξής:

«Η περιουσία που αποτελείται από ακίνητα [...] φορολογείται εντός του κράτους όπου βρίσκονται τα ακίνητα αυτά.»

12 Το άρθρο 24 της εν λόγω συμβάσεως περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο που φέρει τον τίτλο «Διατάξεις για την πρόληψη της διπλής φορολογίας». Οι παράγραφοί του 1 και 2 αφορούν, αντιστοίχως, τους κατοίκους Κάτω Χωρών και Βελγίου. Κατά την παράγραφο 1, σημείο 1, του άρθρου αυτού, «οι Κάτω Χώρες μπορούν, κατά την επιβολή φόρου στους κατοίκους τους, να περιλαμβάνουν στη βάση επιβολής του φόρου τα στοιχεία του εισοδήματος ή της περιουσίας τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας συμβάσεως, υπόκεινται σε φόρο στο Βέλγιο». Το σημείο 2 της ίδιας παραγράφου προβλέπει ότι, στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζεται μείωση επί του ποσού του φόρου, ώστε να ληφθεί υπόψη ο καταβληθείς στο Βέλγιο φόρος, και καθιερώνει κανόνα για τον υπολογισμό της μειώσεως αυτής. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου περιέχει ειδικές διατάξεις εφαρμοστέες στους κατοίκους Βελγίου οι οποίοι πραγματοποίησαν εισόδημα προερχόμενο από τις Κάτω Χώρες.

13 Το άρθρο 25, παράγραφος 3, της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως, το οποίο φέρει τον τίτλο «απαγόρευση των διακρίσεων», ορίζει τα εξής:

«Τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε ένα από τα κράτη τυγχάνουν εντός του άλλου κράτους των προσωπικού χαρακτήρα εκπτώσεων, απαλλαγών και μειώσεων που χορηγούνται στους κατοίκους του λόγω της καταστάσεώς τους ή λόγω των οικογενειακών τους βαρών.»

Η κανονιστική ρύθμιση περί της αποδόσεως των δικαστικών εξόδων

14 Δυνάμει του γενικού νόμου περί του διοικητικού δικαίου (Algemene Wet Bestuursrecht) και του διατάγματος περί δικαστικών εξόδων (Besluit proceskosten bestuursrecht), η απόδοση των δικαστικών εξόδων πραγματοποιείται σύμφωνα με ένα κατ' αποκοπήν σύστημα. Για τις πράξεις που διενεργούνται από επαγγελματία νομικό χορηγούνται μόρια που αντιπροσωπεύουν ένα αποδοτέο ποσό. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατή η παρέκκλιση από το σύστημα αυτό και μπορεί να επιτευχθεί η απόδοση υψηλότερου ποσού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Ο D. κατοικεί στη Γερμανία. Την 1η Ιανουαρίου 1998, το 10 % της περιουσίας του αποτελούσαν ακίνητα ευρισκόμενα στις Κάτω Χώρες, το δε υπόλοιπο της περιουσίας αυτής βρισκόταν στη Γερμανία. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Wet VB, ο ενδιαφερόμενος υποβλήθηκε σε φόρο περιουσίας, ως υποκείμενος στον φόρο κάτοικος αλλοδαπής, για το έτος 1998.

16 Μολονότι το 90 % της περιουσίας του βρισκόταν στις Κάτω Χώρες, ο D. ζήτησε να τύχει της εκπτώσεως του άρθρου 14, παράγραφος 2, του Wet VB, βασιζόμενος στο κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο, ο έφορος απέρριψε την αίτησή του.

17 Ο D. άσκησε τότε προσφυγή κατά της απορριπτικής της αιτήσεώς του αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, προς στήριξη της οποίας προέβαλε την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως, ιδίως βάσει των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ και της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως.

18 Ο D. αμφισβητεί επίσης το βάσιμο της ολλανδικής κανονιστικής ρυθμίσεως περί της αποδόσεως των δικαστικών εξόδων λόγω του ότι, ακόμη και αν γίνουν δεκτά τα επιχειρήματά του, μπορεί να του επιστραφεί μόνον περιορισμένο ποσό των εξόδων, πράγμα το οποίο καθιστά εξαιρετικά δυσχερή, αν όχι αδύνατη, την άσκηση των αναγνωρισμένων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων.

19 Επειδή το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch διατηρούσε αμφιβολίες ως προς τα εκ του κοινοτικού δικαίου επιχειρήματα που προέβαλε ο D., αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα τα άρθρα 56 επ. ΕΚ ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής έχει πάντοτε δικαίωμα εκπτώσεως ενός χρηματικού ποσού από τον φόρο περιουσίας, ενώ ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν έχει τέτοιο δικαίωμα όταν η περιουσία του βρίσκεται κυρίως στο κράτος κατοικίας του (όπου εξάλλου δεν έχει εισπραχθεί φόρος περιουσίας);

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, είναι η κατάσταση διαφορετική λόγω του ότι οι Κάτω Χώρες, κατ' εφαρμογήν διμερούς συμβάσεως, χορηγούν το δικαίωμα εκπτώσεως αυτό σε κατοίκους Βελγίου (όπου πάλι δεν έχει εισπραχθεί φόρος περιουσίας) που κατά τα λοιπά βρίσκονται σε ανάλογη κατάσταση;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως σε ένα από τα δύο πιο πάνω ερωτήματα, αν ένας πολίτης νικήσει σε δίκη ενώπιον εθνικού δικαστηρίου λόγω παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου από κράτος μέλος, απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο ρύθμιση περί δικαστικών εξόδων, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, σύμφωνα με την οποία κατ' αρχήν χορηγείται μόνον περιορισμένη αποζημίωση για τα δικαστικά έξοδα;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

20 Ο D. υποστηρίζει ότι μια κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ολλανδική κανονιστική ρύθμιση συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, το οποίο αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΕΚ και δεν δικαιολογείται από το άρθρο 58 ΕΚ, λόγω του ότι εισάγει διάκριση εις βάρος των κατοίκων αλλοδαπής οι οποίοι επενδύουν σε ακίνητα στις Κάτω Χώρες. Έτσι, σε περίπτωση ενός κατοίκου ημεδαπής και ενός κατοίκου αλλοδαπής που έχουν ίσου μεγέθους περιουσία εντός τους κράτους μέλους αυτού, μόνον ο κάτοικος ημεδαπής τυγχάνει εκπτώσεως για τον υπολογισμό του φόρου περιουσίας.

21 Δεν υπάρχει καμία αντικειμενική περίσταση ικανή να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση των δύο κατηγοριών φορολογουμένων, υπό την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225). Το γεγονός ότι η υπαγωγή των κατοίκων ημεδαπής στον φόρο περιουσίας είναι περιορισμένη, δηλαδή μόνον ως προς το μέρος της περιουσίας τους που βρίσκεται στις Κάτω Χώρες, ενώ η υπαγωγή των κατοίκων ημεδαπής στον φόρο αυτόν είναι απεριόριστη, επί της περιουσίας που έχουν παγκοσμίως, δεν αποτελεί αντικειμενική διαφορά. Η διαφορά αυτή εξηγείται από τον περιορισμό της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών.

22 Ο D. προσθέτει ότι ο φόρος περιουσίας πρέπει να διακρίνεται από τον φόρο εισοδήματος τον οποίο αφορούσε η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker. Οι λύσεις που εφαρμόστηκαν όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος δεν μπορούν κατ' ανάγκη να μεταφερθούν στον φόρο περιουσίας. Αντιθέτως προς όσα γίνονται δεκτά ως προς τον φόρο εισοδήματος, δεν έχει σημασία, ως προς τον φόρο περιουσίας, το να είναι το κύριο μέρος της περιουσίας του φορολογουμένου συγκεντρωμένο στο κράτος κατοικίας του.

23 Αντιθέτως, σύμφωνα με την Ολλανδική, τη Βελγική, τη Γερμανική και τη Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και με την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν βρίσκονται, κατά γενικό κανόνα, σε παρεμφερή κατάσταση από πλευράς αμέσων φόρων και η διαφορετική μεταχείριση κατά της οποίας βάλλει ο D. συμβιβάζεται προς τους κανόνες της Συνθήκης.

Απάντηση του Δικαστηρίου

24 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι μια επένδυση επί ακινήτων όπως αυτή που πραγματοποίησε ο D. στις Κάτω Χώρες συνιστά κίνηση κεφαλαίων, υπό την έννοια

του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5), και της ονοματολογίας των κινήσεων κεφαλαίων που περιλαμβάνεται στο παράρτημα 1 της οδηγίας αυτής. Η εν λόγω ονοματολογία έχει διατηρήσει την ενδεικτική αξία την οποία είχε για τον ορισμό της εννοίας της «κινήσεως κεφαλαίων» (βλ. την απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-452/01, Ospelt και Schlössle Weissenberg, Συλλογή 2003, σ. I-9743, σκέψη 7). Μια τέτοια επένδυση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων τους οποίους προβλέπουν τα άρθρα 56 επ. ΕΚ.

25 Το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων υπό την επιφύλαξη του άρθρου 58 ΕΚ. Από τις παραγράφους 1 και 3 της τελευταίας αυτής διατάξεως προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, με τη φορολογική νομοθεσία τους, να θεσπίζουν διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον η διάκριση αυτή δεν αποτελεί ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων.

26 Στην περίπτωση όμως των αμέσων φόρων, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 31).

27 Όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, το Δικαστήριο έκρινε ότι κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής είναι διαφορετική από την κατάσταση του κατοίκου αλλοδαπής, καθόσον το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του συγκεντρώνεται συνήθως στο κράτος κατοικίας. Άλλωστε, το κράτος αυτό διαθέτει γενικώς όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, λαμβανομένης υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 33).

28 Το Δικαστήριο συνήγαγε εντεύθεν ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τον

κάτοικο αλλοδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.

29 Το Δικαστήριο έκρινε εντούτοις ότι τούτο δεν ισχύει οσάκις ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί άξια λόγου εισοδήματα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως. Στην περίπτωση αυτή, μεταξύ του εν λόγω κατοίκου αλλοδαπής και του κατοίκου ημεδαπής που ασκεί παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη συνεκτίμηση, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψεις 36 και 37, και την απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin, Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψη 17).

30 Έτσι, το Δικαστήριο επέτρεψε το να εξαρτά ένα κράτος μέλος την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος προς τους κατοίκους αλλοδαπής από την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το 90% των ασχέτως χώρας προελεύσεως εισοδημάτων τους φορολογείται εντός του εν λόγω κράτους (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 32).

31 Η κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο περιουσίας είναι από πλείονες πλευρές παρεμφερής προς την κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο εισοδήματος.

32 Κατ' αρχάς, ο φόρος περιουσίας, όπως και ο φόρος εισοδήματος, αποτελεί άμεσο φόρο καθοριζόμενο βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου. Ο φόρος περιουσίας θεωρείται συχνά συμπλήρωμα του φόρου εισοδήματος, το οποίο αφορά κυρίως το κεφάλαιο.

33 Περαιτέρω, ο υποκείμενος στον φόρο περιουσίας έχει, κατά γενικό κανόνα, το μεγαλύτερο μέρος της περιουσίας του εντός του κράτους μέλους κατοικίας του. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το κράτος μέλος αυτό αποτελεί, τις περισσότερες φορές, τον τόπο όπου ο φορολογούμενος έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων (βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 43).

34 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξετασθεί αν, όπως στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος έτσι και στην περίπτωση του φόρου περιουσίας, η κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής και του κατοίκου αλλοδαπής δεν είναι κατά κανόνα παρεμφερείς.

35 Προς τούτο, πρέπει να αναλυθεί η κατάσταση ενός προσώπου όπως ο D., το οποίο έχει το 90 % της περιουσίας του εντός του κράτους μέλους κατοικίας του και το 10 % εντός άλλου κράτους μέλους του οποίου η νομοθεσία περί του φόρου περιουσίας είναι όπως η προβλεπόμενη στις Κάτω Χώρες. Το πρόσωπο αυτό υπόκειται στον φόρο περιουσίας εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους επί του τμήματος που αντιστοιχεί στο 10 % της περιουσίας του, χωρίς να τυγχάνει εκπτώσεως. Οι κάτοικοι του άλλου αυτού κράτους μέλους υπόκεινται σε φόρο επί της αξίας την οποία αντιπροσωπεύει το σύνολο της περιουσίας τους σε όλο τον κόσμο και όχι μόνο στο έδαφος του κράτους αυτού, μειωμένης κατά το ποσό μιας εκπτώσεως.

36 Διαπιστώνεται ότι η έκπτωση αυτή —η οποία έχει ως σκοπό να διασφαλιστεί ότι τουλάχιστον μέρος της συνολικής περιουσίας του οικείου φορολογουμένου απαλλάσσεται από τον φόρο περιουσίας— ασκεί πλήρως τη λειτουργία της μόνον αν η φορολογία αφορά το σύνολο της περιουσίας του ενδιαφερομένου. Κατά συνέπεια, οι κάτοικοι αλλοδαπής που φορολογούνται εντός του άλλου αυτού κράτους μέλους μόνον επί τμήματος της περιουσίας τους δεν δικαιούνται κατά κανόνα να τύχουν της εκπτώσεως αυτής.

37 Επομένως, όπως στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος έτσι και όσον αφορά τον φόρο περιουσίας πρέπει να κριθεί ότι η κατάσταση του κατοίκου αλλοδαπής

διαφέρει από την κατάσταση του κατοίκου ημεδαπής κατά το μέτρο που όχι μόνον το κύριο μέρος των εισοδημάτων, αλλά και το κύριο μέρος της περιουσίας του τελευταίου, συγκεντρώνονται συνήθως εντός του κράτους μέλους κατοικίας του. Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος αυτό βρίσκεται καλύτερα σε θέση να λάβει υπόψη τη συνολική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου ημεδαπής, εφαρμόζοντας ενδεχομένως ως προς αυτόν τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία εκπτώσεις.

38 Επομένως, ο φορολογούμενος ο οποίος έχει μη σημαντικό τμήμα της περιουσίας του εντός κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος κατοικίας του δεν βρίσκεται, κατά γενικό κανόνα, σε παρεμφερή κατάσταση προς αυτή των κατοίκων του άλλου αυτού κράτους μέλους και η άρνηση των οικείων αρχών να του χορηγήσουν την έκπτωση της οποίας τυγχάνουν οι τελευταίοι δεν συνιστά διάκριση εις βάρος του.

39 Κατά τον D., ωστόσο, το γεγονός ότι η κανονιστική ρύθμιση του κράτους κατοικίας του ενδιαφερομένου δεν προβλέπει φόρο περιουσίας συνεπάγεται ότι ο ενδιαφερόμενος αυτός δεν τυγχάνει, εντός κανενός από τα οικεία κράτη μέλη, της συνεκτιμήσεως της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως προς εφαρμογή της εκπτώσεως και δημιουργεί κατάσταση συνιστώσα διάκριση εις βάρος του. Ο ενδιαφερόμενος ισχυρίζεται ότι, στις Κάτω Χώρες, η έκπτωση που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή τους, δεδομένου ότι διαφέρει αναλόγως του αν ο οικείος φορολογούμενος είναι έγγαμος ή άγαμος ή διαζευγμένος. Συνεπώς, κατά τον D., προκειμένου να αποφευχθεί η λιγότερο ευνοϊκή μεταχείρισή του από την επιφυλασσόμενη στους κατοίκους Κάτω Χωρών, πρέπει να του χορηγήσει το κράτος μέλος αυτό τα ίδια πλεονεκτήματα με αυτά των οποίων τυγχάνουν οι τελευταίοι.

40 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

41 Συγκεκριμένα, η διαφορετική μεταχείριση κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής την οποία εφαρμόζει το κράτος μέλος εντός του οποίου ο ενδιαφερόμενος έχει μόνον το 10 % της περιουσίας του και η μη εφαρμογή

εκπτώσεως στην περίπτωση αυτή εξηγείται από το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος έχει μόνον ένα μη σημαντικό τμήμα της περιουσίας του εντός του κράτους αυτού και, συνεπώς, δεν βρίσκεται σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτήν των κατοίκων ημεδαπής. Το γεγονός ότι το κράτος κατοικίας του ενδιαφερομένου κατάργησε τον φόρο περιουσίας δεν ασκεί επιρροή στην εν λόγω πραγματική κατάσταση. Άπαξ ο ενδιαφερόμενος έχει το κύριο μέρος της περιουσίας του στο κράτος κατοικίας του, το κράτος μέλος στο οποίο έχει μέρος μόνον της περιουσίας του δεν υποχρεούται να του χορηγεί τα πλεονεκτήματα που χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

42 Προσθετέον ότι το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης διαφέρει από το ιστορικό της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Wallentin, κατά το μέτρο που ποσά όπως η οικονομική συνδρομή της οποίας ετύγχανε ο F. W. Wallentin από τους γονείς του και η υποτροφία που του χορηγούσε το γερμανικό κράτος δεν αποτελούσαν, ως εκ της φύσεώς τους, φορολογητέα εισοδήματα βάσει του φορολογικού δικαίου του κράτους αυτού. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα ποσά που εισέπραττε ο F. W. Wallentin στη Γερμανία, αφενός, και η περιουσία την οποία έχει ο D. στο κράτος μέλος αυτό, αφετέρου, δεν μπορούν να θεωρηθούν παρεμφερή για τον καθορισμό του αν ο D. πρέπει, για τη φορολογία της περιουσίας του στις Κάτω Χώρες, να μπορεί να τύχει της εκπτώσεως που προβλέπει η νομοθεσία του τελευταίου αυτού κράτους.

43 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ δεν απαγορεύουν κανονιστική ρύθμιση βάσει της οποίας ένα κράτος μέλος αρνείται στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι έχουν το κύριο μέρος της περιουσίας τους εντός του κράτους μέλους κατοικίας τους το ευεργέτημα των εκπτώσεων που χορηγεί στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

Προκαταρτικές παρατηρήσεις

44 Το δεύτερο ερώτημα αφορά την εφαρμογή της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως, βάσει των κανόνων της Συνθήκης οι οποίοι απαγορεύουν τη δυσμενή διάκριση στον

τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 3, της συμβάσεως αυτής, η οποία έχει εφαρμογή στα δύο κράτη μέλη μεταξύ των οποίων συνήφθη, ένα φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στο Βέλγιο τυγχάνει στις Κάτω Χώρες των εκπτώσεων και των άλλων πλεονεκτημάτων τα οποία το τελευταίο αυτό κράτος εφαρμόζει στους δικούς του κατοίκους.

45 Εντεύθεν συνάγεται ότι ένας κάτοικος Βελγίου, ευρισκόμενος σε κατάσταση ανάλογη προς αυτή του D., ο οποίος έχει στις Κάτω Χώρες ακίνητο του οποίου η αξία αντιπροσωπεύει μόλις το 10 % του συνόλου της περιουσίας του, τυγχάνει, αντιθέτως προς τον D., της εκπτώσεως που χορηγεί το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στους δικούς του κατοίκους όσον αφορά τον φόρο περιουσίας.

46 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι νόμιμη υπό το πρίσμα της Συνθήκης η διαφορετική μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν, σε μια τέτοια περίπτωση, ο κάτοικος Βελγίου και ο κάτοικος Γερμανίας. Το δικαστήριο αυτό ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος να χορηγεί, κατ' εφαρμογήν διμερούς συμβάσεως για την πρόληψη της διπλής φορολογίας, την έκπτωση που χορηγεί στους δικούς του κατοίκους μόνο στους κατοίκους του άλλου κράτους που συνήψε τη σύμβαση, χωρίς να την επεκτείνει στους κατοίκους των λοιπών κρατών μελών.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

47 Ο D. υποστηρίζει ότι η διαφορά, η οποία απορρέει από την εφαρμογή της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως, μεταξύ της καταστάσεώς του και της καταστάσεως ενός κατοίκου Βελγίου ευρισκομένου σε αντίστοιχη κατάσταση, συνιστά δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από τη Συνθήκη. Αφενός, το Δικαστήριο έχει βεβαίως δεχθεί διαφορές μεταχειρίσεως μεταξύ κοινοτικών υπηκόων απορρέουσες από την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων, αλλά η χορήγηση της εκπτώσεως μόνο στους κατοίκους Βελγίου δεν συνιστά αποτέλεσμα μιας τέτοιας κατανομής.

Αφετέρου, η μεταχείριση την οποία το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιφυλάσσει στους κατοίκους Βελγίου δεν αντικατοπτρίζει ούτε μια αμοιβαία μεταχείριση που παρέχει το Βασίλειο του Βελγίου στους κατοίκους των Κάτω Χωρών, δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν προβλέπει πλέον φόρο περιουσίας και δεν χορηγεί έκπτωση στους κατοίκους Κάτω Χωρών που έχουν ακίνητο στο έδαφός του.

48 Οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή υποστηρίζουν, αντιθέτως, ότι η διαφορετική μεταχείριση ενός προσώπου όπως ο D. και ενός κατοίκου Βελγίου δεν συνιστά δυσμενή διάκριση. Ισχυρίζονται ότι ένα κράτος μέλος το οποίο έχει συνάψει διμερή σύμβαση ουδόλως υποχρεούται από τη Συνθήκη να επεκτείνει σε όλους τους κατοίκους της Κοινότητας τα πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους του αντισυμβαλλομένου του κράτους μέλους. Οι ως άνω κυβερνήσεις και η Επιτροπή προβάλλουν τον κίνδυνο που θα συνεπαγόταν, για την εφαρμογή των υφισταμένων διμερών συμβάσεων και των διμερών συμβάσεων τις οποίες τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποφασίσουν να συνάψουν στο μέλλον, η επέκταση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει μια διμερής σύμβαση σε όλους τους κατοίκους της Κοινότητας και την ανασφάλεια δικαίου που θα προκαλούσε μια τέτοια επέκταση.

Απάντηση του Δικαστηρίου

49 Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 293 ΕΚ, τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

50 Το Δικαστήριο διαπίστωσε με την απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 23), ότι, εκτός από τη σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), κανένα μέτρο ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει θεσπιστεί σε κοινοτικό πλαίσιο και ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου 293 ΕΚ, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση.

51 Ελλείψει άλλων κοινοτικών μέτρων ή συμβάσεων στις οποίες να έχουν συμβληθεί όλα τα κράτη μέλη, τα κράτη αυτά έχουν συνάψει μεταξύ τους πολυάριθμες διμερείς συμβάσεις.

52 Όπως έχει υπενθυμίσει το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων αυτών, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως, έτσι ώστε να κατανέμεται η φορολογική εξουσία (βλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57). Το δικαστήριο δέχθηκε επίσης ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ υπηκόων των δύο συμβαλλομένων κρατών μελών, η οποία απορρέει από την κατανομή αυτή, δεν μπορεί να συνιστά δυσμενή διάκριση αντίθετη στο άρθρο 39 ΕΚ (βλ. απόφαση Gilly, προπαρατεθείσα, σκέψη 30).

53 Ωστόσο, η διαφορά της κύριας δίκης δεν έχει ως αντικείμενο τις συνέπειες της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων έναντι των υπηκόων ή των κατοίκων κρατών μελών που συμβλήθηκαν στην ίδια σύμβαση, αλλά σκοπεί στη σύγκριση μεταξύ της καταστάσεως ενός προσώπου το οποίο κατοικεί σε κράτος μη συμβληθέν στη σύμβαση αυτή και ενός προσώπου καλυπτομένου από την εν λόγω σύμβαση.

54 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής μιας διμερούς φορολογικής συμβάσεως περιορίζεται στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία αυτή αναφέρει.

55 Εντούτοις, υπάρχουν καταστάσεις στις οποίες τα πλεονεκτήματα μιας διμερούς συμβάσεως μπορούν να επεκταθούν στον κάτοικο κράτους μέλους του οποίο δεν έχει την ιδιότητα του συμβαλλομένου στην εν λόγω σύμβαση.

56 Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον πρόκειται περί συμβάσεως για την πρόληψη της διπλής φορολογίας που συνήφθη μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, η αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού επιβάλλει στο κράτος μέλος που είναι συμβαλλόμενο μέρος της εν λόγω συμβάσεως να χορηγεί στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών τα πλεονεκτήματα που προβλέπει η σύμβαση, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται στις εγχώριες εταιρίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Saint Gobain-ZN, σκέψη 59).

57 Σε μια τέτοια περίπτωση, η φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής ο οποίος διαθέτει σταθερή εγκατάσταση εντός κράτους μέλους θεωρείται ότι βρίσκεται σε αντίστοιχη κατάσταση προς αυτή του φορολογουμένου που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος.

58 Ωστόσο, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου βασίζεται στην προϋπόθεση ότι ένας κάτοικος αλλοδαπής, όπως ο D., δεν βρίσκεται σε παρεμφερή κατάσταση προς αυτή του κατοίκου των Κάτω Χωρών. Το ερώτημα αφορά το αν η κατάσταση του D. μπορεί να συγκριθεί προς την κατάσταση ενός άλλου κατοίκου αλλοδαπής ο οποίος τυγχάνει ειδικής μεταχειρίσεως δυνάμει συμβάσεως για την πρόληψη της διπλής φορολογίας.

59 Η παρόμοια μεταχείριση, από πλευράς του φόρου περιουσίας στις Κάτω Χώρες, ενός φορολογουμένου όπως ο D., κατοίκου Γερμανίας, και ενός φορολογουμένου κατοίκου Βελγίου προϋποθέτει ότι οι δύο αυτοί φορολογούμενοι θεωρούνται ότι βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

60 Υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου να αποφευχθεί η φορολόγηση των ίδιων εισοδημάτων και της ίδιας περιουσίας τόσο στις Κάτω Χώρες όσο και στο Βέλγιο, η βελγο-ολλανδική σύμβαση προβλέπει στο άρθρο της 24 την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών καθώς και τον περιεχόμενο στο άρθρο της 25, παράγραφος 3, κανόνα κατά τον οποίο τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε ένα από τα δύο αυτά κράτη τυγχάνουν εντός του άλλου κράτους των προσωπικού χαρακτήρα εκπτώσεων τις οποίες το τελευταίο αυτό κράτος χορηγεί στους κατοίκους του.

61 Το γεγονός ότι αυτά τα αμοιβαία δικαιώματα και αυτές οι αμοιβαίες υποχρεώσεις έχουν εφαρμογή μόνο στα πρόσωπα που κατοικούν εντός ενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μέλη αποτελεί εγγενή συνέπεια των διμερών συμβάσεων για την πρόληψη της διπλής φορολογίας. Εντεύθεν συνάγεται ότι ένας φορολογούμενος κάτοικος Βελγίου δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με ένα φορολογούμενο που κατοικεί εκτός Βελγίου όσον αφορά τον φόρο περιουσίας που έχει καταλογισθεί για τα ευρισκόμενα στις Κάτω Χώρες ακίνητα.

62 Ένας κανόνας όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 25, παράγραφος 3, της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως πλεονέκτημα δυνάμενο να διαχωρισθεί από την υπόλοιπη σύμβαση, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της και συμβάλλει στη γενική της ισορροπία.

63 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ δεν απαγορεύουν τη μη επέκταση της εφαρμογής ενός κανόνα τον οποίο προβλέπει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, σε κατάσταση και υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, ώστε να καλύπτει τον κάτοικο ενός κράτους μέλους που δεν έχει συμβληθεί στην εν λόγω σύμβαση.

Επί του τρίτου ερωτήματος

64 Δεδομένου ότι το τρίτο ερώτημα υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως σε ένα από τα δύο πρώτα ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση σ' αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

65 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ δεν απαγορεύουν κανονιστική ρύθμιση βάσει της οποίας ένα κράτος μέλος αρνείται στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι έχουν το κύριο μέρος της περιουσίας τους εντός του κράτους μέλους κατοικίας τους το ευεργέτημα των εκπτώσεων που χορηγεί στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.**

2) **Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ δεν απαγορεύουν τη μη επέκταση της εφαρμογής ενός κανόνα τον οποίο προβλέπει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, σε κατάσταση και υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, ώστε να καλύπτει τον κάτοικο ενός κράτους μέλους που δεν έχει συμβληθεί στην εν λόγω σύμβαση.**

(υπογραφές)