ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Ιουλίου 2004*

Στην υπόθεση C-242/03,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Cour administrative (Λουξεμβούργο) προς το Δικαστήριο κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Ministre des Finances

και

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Rosas και R. Silva de Lapuerta, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott,
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο J.-C. Weidert και η E. Paulus, εκπροσωπούμενοι από τον P. Kinsch, avocat,

— η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενη από τον S. Schreiner,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και C. Giolito,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 3ης Ιουνίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουνίου 2003, το Cour administrative υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος1, στοιχείο α', ΕΚ.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ του Ministre des Finances (Υπουργού Οικονομικών), αφενός, και του J.-C. Weidert και της E. Paulus (στο εξής: ζεύγος Weidert-Paulus) λόγω της αρνήσεως του υπουργού να χορηγήσει στους τελευταίους φορολογική έκπτωση για την αγορά μετοχών εταιρίας εδρεύουσας στο Βέλγιο.

Το νομικό πλαίσιο

3 Στο Λουξεμβούργο ο νόμος της 22ας Δεκεμβρίου 1993 που έχει ως αντικείμενο την ανάκαμψη των επενδύσεων προς το συμφέρον της οικονομικής ανάπτυξης (*Mémorial* A 1993, σ. 2020) πρόσθεσε με το άρθρο III στον από 4 Δεκεμβρίου 1967 loi concernant l'impôt sur le revenu (νόμο περί φορολογίας εισοδήματος) (*Mémorial* A 1967, σ. 1228, στο εξής: LIR) το άρθρο 129 c που είναι το ακόλουθο:

«Παράγραφος 1. Υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που ορίζονται κατωτέρω, οι φορολογούμενοι φυσικά πρόσωπα που αγοράζουν μετοχές ή εταιρικά μερίδια που αντιπροσωπεύουν εισφορές σε μετρητά από τις εγκατεστημένες στην

ημεδαπή κεφαλαιουχικές εταιρίες που υπόκεινται σε καθεστώς πλήρους φορολογήσεως όπως ορίζονται στο πρώτο εδάφιο της δεύτερης παραγράφου κατωτέρω απολαμβάνουν εφεξής τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπονται στην παράγραφο 4 κατωτέρω.

[...]

Παράγραφος 4. (1) Στους φορολογουμένους κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 3 ανωτέρω που υποβάλλουν σχετική αίτηση χορηγείται μείωση του φορολογητέου εισοδήματος που χαρακτηρίζεται ως έκπτωση για επένδυση επί κινητών που ισχύει για τους σκοπούς της φορολογίας παρά τις διατάξεις του άρθρου 153.

(2) Η μείωση χορηγείται μέχρι ποσού 60 000 φράγκων ετησίως για το σύνολο των ετησίων αγορών τίτλων και πιστοποιητικών που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος κατά το τέλος του έτους φορολογίας. Αυτό το ανώτατο όριο αυξάνεται στο διπλάσιο σε περίπτωση συλλογικής φορολογίας κατά την έννοια του άρθρου 3.

Παράγραφος 5. Για να χορηγηθούν τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 4 φορολογικά πλεονεκτήματα πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η αγορά των τίτλων κατά την έννοια του εδαφίου 2 της παραγράφου 2 ανωτέρω πρέπει να γίνει κατά τη σύσταση ή κατά την αύξηση κεφαλαίου με νέες εισφορές ημεδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας που υπόκειται σε καθεστώς πλήρους φορολογήσεως, όπως ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 ανωτέρω·

[...]»

4 Η σύμβαση που συνήφθη μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1970 (*Mémorial* A 1971, σ. 1763, στο εξής: σύμβαση κατά της διπλής φορολογίας), προβλέπει:

«Άρθρο 10 Μερίσματα:

§ 1 Τα μερίσματα που χορηγούνται από εταιρία εγκατεστημένη σε συμβαλλόμενο κράτος σε κάτοικο του άλλου συμβαλλομένου κράτους φορολογούνται σ' αυτό το άλλο κράτος.

§ 2 Ωστόσο τα μερίσματα αυτά μπορούν να φορολογηθούν στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρία που τα διανέμει και σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, πλην όμως ο επιβαλλόμενος φόρος δεν μπορεί να υπερβαίνει:

[...]

β) το 15 % του ακαθαρίστου ύψους των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.»

Η κύρια δίκη και το προδικαστικό ερώτημα

5 Με τη συλλογική δήλωσή τους ενόψει φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2000, το ζεύγος Weidert-Paulus ζήτησε την έκπτωση φορολογητέου εισοδήματος που προβλέπει το άρθρο 129 c του LIR, μέχρι ποσού 120 000 LUF, για την αγορά 200

νέων μετοχών από το κεφάλαιο της εταιρίας βελγικού δικαίου Interbrew SA, αντί ποσού 267 743 LUF.

6 Η αρμόδια εφορία απέρριψε την αίτηση αυτή με την αιτιολογία ότι η επένδυση στο κεφάλαιο εταιρίας που δεν είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο δεν δίνει δικαίωμα για την εν λόγω έκπτωση.

7 Το ζεύγος Weidert-Paulus υπέβαλε ένσταση κατά της αποφάσεως με την οποία απερρίφθη η αίτησή τους και, δεδομένου ότι δεν έλαβε ευνοϊκή απάντηση, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal administratif (Λουξεμβούργο).

8 Με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2002, το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή τους και έκρινε ότι το άρθρο 169 c του LIR, στο μέτρο που ευνοεί τις επιχειρήσεις που εδρεύουν στο Λουξεμβούργο σε σύγκριση με τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, αντιβαίνει στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων όπως τις ερμήνευσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 34 έως 36).

9 Η εφορία άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour administrative υποστηρίζοντας ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο αγνόησε την έννοια της προαναφερθείσας αποφάσεως Verkooijen. Κατά την εφορία, η κύρια δίκη ομοιάζει μάλλον με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος δικαιολογεί άνιση φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές το Cour administrative, κρίνοντας ότι η εκκρεμής ενώπιόν του διαφορά απαιτεί την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων της Συνθήκης, ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«[...] συνάδει το άρθρο 129 c του από 4 Δεκεμβρίου 1967 loi concernant l'impôt sur le revenu (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), όπως έχει τροποποιηθεί και ως είχε κατά το οικονομικό έτος 2000, με το οποίο χορηγείται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εντός ορισμένων ορίων, φορολογική έκπτωση σε φορολογουμένους φυσικά πρόσωπα που αγοράζουν μετοχές ή εταιρικά μερίδια που αντιπροσωπεύουν εισφορές σε μετρητά, από τις εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες που υπάγονται σε καθεστώς πλήρους φορολογήσεως, με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας όπως θεσπίζεται με το άρθρο 56, [παράγραφος 1,] της Συνθήκης ΕΚ, λαμβανομένων υπόψη των περιορισμών που θέτει σε αυτή την αρχή μεταξύ άλλων το άρθρο 58, [παράγραφος 1, στοιχείο α΄,] της Συνθήκης ΕΚ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

11 Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ρωτά στην ουσία αν η νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που αποκλείει τη χορήγηση εκπτώσεως φορολογητέου εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που αντιπροσωπεύουν εισφορές σε μετρητά σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη προσκρούει στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ.

12 Προκαταρκτικώς υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· Verkooijen, όπ.π., σκέψη 32, και της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 21).

13 Πράγματι, μια νομοθετική διάταξη όπως η επίδικη στην κύρια δίκη έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους υπηκόους του οικείου κράτους μέλους να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος (βλ. κατ' αναλογία απόφαση Verkooijen, όπ.π., σκέψη 33). Όπως όμως προκύπτει από τον ίδιο του τον τίτλο του νόμου της 22ας Δεκεμβρίου 1993, ο νόμος αυτός έχει ως αντικείμενο «την ανάκαμψη των επενδύσεων προς το συμφέρον της οικονομικής ανάπτυξης» και από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του άρθρου 129 c του LIR, όπως τις περιγράφουν τόσο το ζεύγος Weidert-Paulus όσο και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων χωρίς η περιγραφή αυτή να αναιρείται από την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, η επίδικη διάταξη σκοπεί ακριβώς να προωθήσει τις επενδύσεις των ιδιωτών σε εταιρίες που εδρεύουν στο Λουξεμβούργο.

14 Μια τέτοια διάταξη έχει επίσης περιοριστικά αποτελέσματα έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών, καθόσον τις εμποδίζει να συγκεντρώνουν κεφάλαια στο Λουξεμβούργο, εφόσον η αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων αυτών είναι λιγότερο ελκυστική από την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων εταιριών που εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος (βλ. κατ' αναλογία, προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 35 και Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 24).

15 Υπό τις συνθήκες αυτές διαπιστώνεται ότι η εκ μέρους κράτους μέλους εξάρτηση της χορηγήσεως εκπτώσεως του φορολογητέου εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα για την απόκτηση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που εκπροσωπούν εισφορές σε κεφάλαιο σε κεφαλαιουχικές εταιρίες από την προϋπόθεση ότι οι εταιρίες αυτές εδρεύουν στο εν λόγω κράτος συνιστά περιορισμό στην κίνηση των κεφαλαίων που απαγορεύεται από το άρθρο 56 ΕΚ.

16 Από τα έγγραφα που συνήψε στις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο το ζεύγος Weidert-Paulus προκύπτει ότι νόμος LIR τροποποιήθηκε με τον νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 2001 για τη μεταρρύθμιση ορισμένων διατάξεων στον τομέα των αμέσων και των εμμέσων φόρων (*Mémorial* A 2001, σ. 3312), που καταργεί προοδευτικά τη φορολογική έκπτωση κατά την περίοδο από το έτος 2000 μέχρι το έτος 2005. Ανεξάρτητα από την εξέλιξη αυτή της νομοθεσίας, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου φρονεί ότι το άρθρο 129 c του LIR, όπως εφαρμόζεται στα περιστατικά της κύριας δίκης είναι πάντως δικαιολογημένο. Κατά την άποψή του, το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ επιτρέπει στα κράτη μέλη να

εφαρμόζουν τις σχετικές διατάξεις της οικείας φορολογικής νομοθεσίας που κάνουν διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων οι οποίοι δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση από πλευράς κατοικίας ή τόπου επενδύσεως των κεφαλαίων τους, εφόσον οι διαφορές αυτές δικαιολογούνται ή μπορούν να δικαιολογηθούν αντικειμενικά από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και ιδίως από την ανάγκη συνοχής του φορολογικού συστήματος.

17 Το άρθρο 129 c του LIR σκοπεί ακριβώς να εξασφαλίσει αυτή τη συνοχή. Συγκεκριμένα, το φορολογικό πλεονέκτημα που συνίσταται στη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο αντισταθμίζεται από τη φορολόγηση των μερισμάτων που οι εταιρίες αυτές διανέμουν στη συνέχεια. Αντιθέτως, στην περίπτωση επένδυσης σε εταιρία εδρεύουσα στο Βέλγιο, όπως στην κύρια υπόθεση, η φορολόγηση των μερισμάτων είναι μειωμένη κατά 15 % λόγω του ότι το ίδιο ποσό καταλογίζεται στην πηγή από τις βελγικές φορολογικές αρχές βάσει της συμβάσεως κατά της διπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δηλαδή παραιτείται από ένα μέρος του φόρου, πράγμα που δεν συμβαίνει με τα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες οι οποίες εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος. Υπάρχει δηλαδή άμεσος σύνδεσμος στο πρόσωπο ενός και του αυτού φορολογουμένου, μεταξύ της χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισης του πλεονεκτήματος αυτού με παρακράτηση φόρου που πραγματοποιείται στη συνέχεια στο πλαίσιο της ίδιας φορολογίας ακριβώς όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα υπόθεση Bachmann.

18 Κατά την άποψη του ζεύγους Weidert-Paulus και της Επιτροπής το επιχείρημα αυτό είναι αβάσιμο. Το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να αναγνωστεί σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 της διάταξης αυτής που ορίζει ότι τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να συνιστούν ούτε μέσο αυθαίρετης της διάκρισης ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Εν προκειμένω η διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του αν η οικεία εταιρία εδρεύει στο ένα ή στο άλλα από τα δύο κράτη μέλη είναι προφανής.

19 Εξάλλου, η έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 129 c του LIR συνδέεται αποκλειστικά με την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων και δεν εξαρτάται καθόλου από το αν πράγματι θα διανεμηθούν μερίσματα στη συνέχεια. Πράγματι, σε πολλές περιπτώσεις δεν γίνεται διανομή μερισμάτων. Επιπλέον, στο Λουξεμβούργο κατά την επίδικη στην κύρια δίκη περίοδο φορολογίας, τα εισοδήματα εκ

κεφαλαίων απαλλάσσονται του φόρου μέχρι του ποσού των 120 000 LUF και φορολογούνται με συντελεστή 50 % μόνο πέραν του ποσού αυτού οπότε φορολογία χωρεί μόνο σε περίπτωση πολύ σημαντικής επένδυσης. Πάντως, η απόδοση σε μερίσματα μιας επένδυσης ισοδύναμης με την εν λόγω έκπτωση είναι πολύ χαμηλή· συγκεκριμένα το ζεύγος Weidert-Paulus έλαβε το 2002 μέρισμα 28 ευρώ ενώ η επένδυση που πραγματοποίησε ανήλθε σε 267 743 LUF. Συνεπώς, η παραίτηση του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου από τη φορολογία του 15 % του ποσού των 28 ευρώ είναι αμελητέα σε σχέση με το ποσό της φορολογικής έκπτωσης.

20 Συναφώς, ναι μεν η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει κάποιο περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις Bachmann, όπ.π., σκέψη 28, και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21), πλην όμως αυτή η εξαίρεση από το θεμελιώδη κανόνα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά εντός των ορίων της αναλογικότητας. Στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι δύο προαναφερθείσες αποφάσεις υπήρχε άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονται στο πλαίσιο των συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και θανάτου, αφενός, και της φορολογίας των ποσών που οφείλουν οι ασφαλιστές κατ' εφαρμογή των εν λόγω συμβάσεων, αφετέρου, σύνδεσμος που έπρεπε να διατηρηθεί προκειμένου να διαφυλαχθεί η συνοχή του εν λόγω φορολογικού συστήματος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-334/02, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 24 και της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y, C-436/00, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 52).

21 Όταν δεν υπάρχει τέτοιος άμεσος σύνδεσμος, το επιχείρημα της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να προβληθεί (βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 40, και της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal, Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 30.

22 Στην κύρια υπόθεση δεν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του επιδίκου φορολογικού πλεονεκτήματος δηλαδή της μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος που χρησιμοποιείται σε φορολογούμενο, κάτοικο Λουξεμβούργου για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων σε εταιρίες εγκατεστημένες σ' αυτό το κράτος μέλος, και μιας αντισταθμιστικής φορολόγησης.

23 Πράγματι, αντίθετα με όσα υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, το φορολογικό πλεονέκτημα δεν αντισταθμίζεται με τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμουν στη συνέχεια οι εταιρίες αυτές. Αφενός, δεν υπάρχει καμιά βεβαιότητα ότι οι εταιρίες στις οποίες πραγματοποιήθηκε η επένδυση που δίνει δικαίωμα για το φορολογικό πλεονέκτημα θα καταβάλουν μερίσματα, η φορολόγηση των οποίων θα μπορούσε να αντισταθμίσει το χορηγούμενο πλεονέκτημα. Αφετέρου, όπως παρατηρούν το ζεύγος Weidert-Paulus και η Επιτροπή, ακόμη και αν διανεμηθούν μερίσματα στους δικαιούχους του φορολογικού πλεονεκτήματος από τις οικείες εταιρίες, το ποσό που αντιπροσωπεύει το πλεονέκτημα αυτό υπερβαίνει κατά πολύ αυτό που προκύπτει από την ενδεχόμενη φορολόγηση των μερισμάτων.

24 Ομοίως, το γεγονός ότι οι ιδιώτες που επενδύουν σε εγκατεστημένες στο Λουξεμγούργο εταιρίες δεν μπορούν να ωφεληθούν από τις ευεργετικές διατάξεις της σύμβασης κατά της διπλής φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μειονέκτημα γι' αυτούς. Συναφώς, η παραίτηση από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου από ένα μέρος του φόρου επί των μερισμάτων βάσει της συμβάσεως αυτής, γεγονός που επικαλείται η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου για να δικαιολογήσει την επίδικη έκπτωση, δεν παρέχει κανένα πλεονέκτημα στον συγκεκριμένο φορολογούμενο. Πράγματι, ο φορολογούμενος οφείλει να καταβάλει το ποσό του φόρου αυτού στη βελγική εφορία ως παρακράτηση στην πηγή. Η εν λόγω σύμβαση προλαμβάνει μόνο τη διπλή φορολογία του ποσού των μερισμάτων που εισπράττει ο φορολογούμενος αλλά δεν δίνει τη δυνατότητα να αποφύγει τη φορολογία το ποσό αυτό.

25 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν κατά το δίκαιο του Λουξεμβούργου υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της φορολογήσεως των μερισμάτων, διαπιστώνεται ότι με την εφαρμογή της σύμβασης κατά της διπλής φορολογίας που το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου συνήψε με το Βασίλειο του Βελγίου, η συνοχή του φορολογικού συστήματος τοποθετείται στο επίπεδο της αμοιβαιότητας των κανόνων που εφαρμόζονται στα συμβαλλόμενα κράτη μέλη (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Wielockx, όπ.π., σκέψη 24, και της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y, C-436/00, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 53). Η εν λόγω σύμβαση όμως καθιερώνει φορολογική αμοιβαιότητα έτσι ώστε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, παραιτούμενο από ποσοστό 15 % του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων που καταβάλλουν οι εγκατεστημένες στο Βέλγιο εταιρίες σε πρόσωπα φορολογούμενα για το εισόδημα που πραγματοποιούν στο Λουξεμβούργο, μπορεί σε αντιστάθμισμα να εισπράξει το 15 % των μερισμάτων που καταβάλλουν εταιρίες εδρεύουσες σ' αυτό το κράτος μέλος σε πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος, στο Βέλγιο.

26 Δεδομένου ότι αντικείμενο της σύμβασης κατά της διπλής φορολογίας είναι ακριβώς η εξασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η σύμβαση αυτή δεν μπορεί να προβληθεί ως πηγή ελλείψεως συνοχής από τη σκοπιά του φορολογουμένου, η οποία πρέπει να εξουδετερωθεί με την καθιέρωση της επίδικης στην κύρια δίκη εκπτώσεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Wielockx, όπ.π., σκέψη 25).

27 Συνεπώς, η ερμηνεία που συνάγει η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος είναι αβάσιμη.

28 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που αποκλείει τη χορήγηση μειώσεως του φορολογητέου εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που αντιπροσωπεύουν εισφορές κεφαλαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη προσκρούει στα άρθρα 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

29 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει έναντι των διαδίκων της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 3ης Ιουνίου 2003 το Cour administrative, αποφαίνεται:

Η νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που αποκλείει τη χορήγηση μειώσεως του φορολογητέου εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που αντιπροσωπεύουν εισφορές κεφαλαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη προσκρούει στα άρθρα 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

P. Jann