

Υπόθεση C-119/24 [Chefquet] ¹

**Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

14 Φεβρουαρίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Cour d'appel de Liège (εφετείο Λιέγης, Βέλγιο)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

5 Φεβρουαρίου 2024

Εκκαλούντες:

DK

JO

Εφεσίβλητο:

État belge (Βελγικό Δημόσιο), εκπροσωπούμενο από τον Ministre des Finances (Υπουργό Οικονομικών)

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το αντικείμενο της διαφοράς

- 1 Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις φορολογικές εισφορές των κατοίκων αλλοδαπής και, ειδικότερα, τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 245 του code des impôts sur les revenus (κώδικα φορολογίας εισοδήματος) του 1992 (στο εξής: CIR 92), στον οποίο υπόκεινται οι κάτοικοι αλλοδαπής, και τη συμβατότητά του προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 2 Οι εκκαλούντες, DK και JO, ήταν κάτοικοι Γαλλίας κατά τη διάρκεια των επίμαχων στην υπό κρίση υπόθεση φορολογικών περιόδων και φορολογικών ετών. Ο DK εργαζόταν ως καθηγητής σε διάφορα βελγικά πανεπιστήμια και ως διευθυντής έρευνας στο centre national de la recherche scientifique (εθνικό κέντρο επιστημονικών ερευνών) στο Παρίσι. Η σύζυγός του, JO, ασκούσε

¹ Η ονομασία της υπό κρίση υποθέσεως είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

μισθωτή δραστηριότητα στη Γαλλία, όμως από το 2000 δεν ασκεί πλέον επαγγελματική δραστηριότητα.

- 3 Φορολογήθηκαν από το Βασίλειο του Βελγίου ως κάτοικοι αλλοδαπής. Αμφισβήτησαν τις φορολογικές εισφορές κατοίκων αλλοδαπής που επιβλήθηκαν για τα φορολογικά έτη 1992 έως 1998, 2001 έως 2003 και 2007 έως 2009, υποβάλλοντας διάφορες ενστάσεις κατά των εισφορών αυτών. Το σύνολο των επίμαχων φορολογικών εισφορών κατοίκων αλλοδαπής περιλάμβαναν πρόσθετο φόρο υπέρ του Δημοσίου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 245 του CIR 92.
- 4 Οι ασκηθείσες ενστάσεις απορρίφθηκαν ή κρίθηκαν παραδεκτές, αλλά αβάσιμες (ή εν μέρει βάσιμη, όσον αφορά την ένσταση σχετικά με την εισφορά του φορολογικού έτους 2008) με διάφορες διοικητικές αποφάσεις.
- 5 Εν συνεχεία, οι εκκαλούντες προσέβαλαν τις επίμαχες εισφορές ενώπιον του tribunal de première instance de Namur (πρωτοδικείο Namur, Βέλγιο), ασκώντας τέσσερις χωριστές προσφυγές.
- 6 Με απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2016, το tribunal de première instance de Namur (πρωτοδικείο Namur) αποφάσισε τη συνεκδίκαση των τεσσάρων προσφυγών. Κατ' ουσίαν, έκρινε αβάσιμα τα αιτήματα περί ακυρώσεως των επίμαχων εισφορών. Επίσης υπέβαλε προδικαστικά ερωτήματα στο Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο), το οποίο απάντησε στα ερωτήματα αυτά με απόφαση της 6ης Ιουνίου 2019.
- 7 Στις 3 Φεβρουαρίου 2020, οι εκκαλούντες άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του tribunal de première instance de Namur (πρωτοδικείου Namur) ενώπιον του cour d'appel de Liège (εφετείου Λιέγης, Βέλγιο, στο εξής: αιτούν δικαστήριο).

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 8 Η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι το άρθρο 45 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), το οποίο αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών.

Το εθνικό δίκαιο

- 9 Η διάταξη του άρθρου 245 του CIR 92 προβλέπει ότι ο φόρος κατοίκων αλλοδαπής που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 243 και 244 του CIR 92 υπόκειται σε συμπληρωματικό φόρο, ήτοι σε πρόσθετο ποσοστό φόρου, υπέρ του Δημοσίου. Ο πρόσθετος αυτός φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με τον τρόπο που καθορίζεται στο άρθρο 466 του CIR 92 για τον υπολογισμό των πρόσθετων δημοτικών φόρων που επιβάλλουν οι βελγικοί οικισμοί και δήμοι στους

κατοίκους του Βασιλείου που έχουν την κύρια κατοικία τους στην περιφέρεια των εν λόγω οικισμών και δήμων.

- 10 Για τα φορολογικά έτη 1992 έως 2009, ο συντελεστής του προβλεπόμενου στο άρθρο 245 του CIR 92 πρόσθετου φόρου κυμάνθηκε από 6 έως 7 %.

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 11 Οι εκκαλούντες (DK και JO) ζήτησαν να υποβληθούν δύο προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο).
- 12 Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που προτείνουν να υποβληθεί αφορά τη συμβατότητα του προβλεπόμενου στο άρθρο 245 του CIR 92 μέτρου προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, καθόσον το άρθρο 245 του CIR 92 επιβάλλει στον φορολογούμενο κάτοικο αλλοδαπής πρόσθετο φόρο υπέρ του Δημοσίου, τον οποίο δεν θα κατέβαλλε εάν ήταν κάτοικος του Βασιλείου του Βελγίου και ο οποίος επιβάλλεται κατά τρόπο ανάλογο προς τον προβλεπόμενο στο άρθρο 466 του CIR 92 δημοτικό φόρο που καταβάλλουν οι κάτοικοι του Βασιλείου του Βελγίου.
- 13 Επιπλέον, οι εκκαλούντες προτείνουν στο αιτούν δικαστήριο να υποβάλει δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο, το οποίο αφορά τη συμβατότητα του άρθρου 25-2 της Συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του Βελγίου και της Γαλλίας προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη μειώνει, για τον κάτοικο αλλοδαπής, το απαλλασσόμενο από φορολογία τμήμα του εισοδήματος (που ορίζεται στα άρθρα 130 και 131 του CIR 92) ανάλογα με το μερίδιο των βελγικής προέλευσης εισοδημάτων του από επαγγελματική δραστηριότητα σε σχέση με το σύνολο των παγκόσμιων εισοδημάτων του από επαγγελματική δραστηριότητα.
- 14 Το Βελγικό Δημόσιο ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να κρίνει αβάσιμο το αίτημα των εκκαλούντων περί υποβολής στο Δικαστήριο δύο προδικαστικών ερωτημάτων.

Εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου

- 15 Όσον αφορά το ζήτημα της συμβατότητας του προβλεπόμενου στο άρθρο 245 του CIR 92 μέτρου προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο συντάσσεται με τις εκτιμήσεις του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), στο οποίο το tribunal de première instance de Namur (πρωτοδικείο Namur) υπέβαλε ερώτημα σχετικά με το ζήτημα της συμβατότητας του άρθρου 245 του CIR 92 προς τα άρθρα 10 και 11 του βελγικού Συντάγματος, λόγω της προβαλλόμενης αδικαιολόγητης διάκρισης μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής και κατοίκων ημεδαπής που εισάγει η λόγω διάταξη.

- 16 Με την από 6 Ιουνίου 2019 απόφασή του, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 245 του CIR 92, επιβάλλοντας στους κατοίκους αλλοδαπής φόρο υπέρ του Δημοσίου, υπολογιζόμενο βάσει του άρθρου 466 του CIR που αφορά τους πρόσθετους δημοτικούς φόρους, αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τις προπαρασκευαστικές εργασίες, στην αποφυγή κάθε διάκρισης μεταξύ των κατοίκων αλλοδαπής και των κατοίκων του Βασιλείου του Βελγίου που υπόκεινται στους πρόσθετους δημοτικούς φόρους του άρθρου 466 του CIR 92. Συγκεκριμένα, οι κάτοικοι αλλοδαπής επωφελούνται, κατά κανόνα, από τις εγκαταστάσεις και υπηρεσίες που παρέχουν οι βελγικές δημόσιες αρχές, καθόσον οι εν λόγω εγκαταστάσεις και υπηρεσίες τούς παρέχουν τη δυνατότητα να αποκτούν εισοδήματα βελγικής προέλευσης επί των οποίων υπολογίζεται ο οφειλόμενος στο Βελγικό Δημόσιο φόρος κατοίκων αλλοδαπής. Η προσαύξηση του οφειλόμενου στο Δημόσιο φόρου, η οποία απορρέει από τον πρόσθετο ποσοστό φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 245 του CIR 92, καθιστά, συνεπώς, δυνατή τη διάθεση του ποσού του εν λόγω φόρου για την εκτέλεση των καθηκόντων δημοσίου συμφέροντος με τα οποία είναι επιφορτισμένο το Βελγικό Δημόσιο. Εξάλλου, το επίμαχο μέτρο δεν έχει προδήλως δυσανάλογες συνέπειες. Συγκεκριμένα, ο πρόσθετος φόρος που προβλέπει το άρθρο 245 του CIR 92 υπολογίζεται αναλογικά προς τον οφειλόμενο φόρο για τα εισοδήματα που παράγονται ή εισπράττονται στο Βέλγιο. Το εν λόγω μέτρο, το οποίο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του κατοίκου αλλοδαπής, αποσκοπεί στο να διασφαλίσει με τον τρόπο αυτό ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής συμβάλλουν αναλογικά στη χρηματοδότηση εργασιών δημοσίου συμφέροντος. Κατά τα λοιπά, το γεγονός ότι ο κάτοικος αλλοδαπής μπορεί να υπόκειται, κατά περίπτωση, σε φόρο δεύτερης κατοικίας στο Βέλγιο ή σε φόρο κατοικίας στη Γαλλία είναι άσχετο με την επίμαχη διάταξη, δεδομένου ότι οι φόροι αυτοί δεν έχουν το ίδιο αντικείμενο ούτε την ίδια λειτουργία και, ως εκ τούτου, δεν είναι συγκρίσιμοι με τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 245 του CIR 92ⁱⁱ.
- 17 Το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) διευκρίνισε ότι πρόκειται για φόρο επιβαλλόμενο στους κατοίκους αλλοδαπής, ο οποίος υπολογίζεται κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι πρόσθετοι δημοτικοί φόροι επί του φόρου φυσικών προσώπων που οφείλουν οι κάτοικοι του Βασιλείου, πλην όμως εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου, και ότι, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου διάθεσης του φόρου, το προβλεπόμενο από το άρθρο 245 του CIR 92 μέτρο δεν έχει ούτε την ίδια φύση ούτε τον ίδιο σκοπό με τους πρόσθετους δημοτικούς φόρουςⁱⁱⁱ.
- 18 Όπως επισημαίνει το Δικαστήριο, «από πάγια νομολογία προκύπτει ότι όλες οι διατάξεις της Συνθήκης [ΛΕΕ] που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων σκοπό έχουν να διευκολύνουν για τους [...] υπηκόους [της Ένωσης] την άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρο το έδαφος της [Ένωσης] και απαγορεύουν τα μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν

ⁱⁱ Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο), 6 Ιουνίου 2019, σκέψη Β.5.2.

ⁱⁱⁱ Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο), 6 Ιουνίου 2019, σκέψη Β.5.1.

δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους» (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 77 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 22ας Ιουνίου 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Κατά συνέπεια, το άρθρο 45 ΣΛΕΕ απαγορεύει κάθε εθνικό μέτρο το οποίο δύναται να θίξει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους της Ένωσης, της θεμελιώδους ελευθερίας που κατοχυρώνεται από το άρθρο αυτό (απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2019, *Krah*, C-703/17, EU:C:2019:850, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) ^{iv}.

- 19 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, επιπλέον, ότι η αντίθετη προς θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ύπαρξη άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται τέτοια πλεονεκτήματα ^v.
- 20 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που προτείνουν οι εκκαλούντες, σχετικά με τη συμβατότητα του άρθρου 245 του CIR 92 προς το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 21 Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι δεν πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που προτείνουν οι εκκαλούντες της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, εκτιμά ότι είναι σαφές ότι το άρθρο 25-2 της Συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Γαλλίας και του Βελγίου δεν παραβιάζει το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, κατά τη σαφή νομολογία του Δικαστηρίου.

Προδικαστικό ερώτημα

«Αντιτίθεται το άρθρο 45 ΣΛΕΕ στην εφαρμογή του άρθρου 245 [του κώδικα] φορολογίας εισοδήματος, καθόσον το εν λόγω άρθρο επιβάλλει στον φορολογούμενο κάτοικο αλλοδαπής συμπληρωματικό φόρο 6-7 % σε σχέση με τον φόρο που θα κατέβαλλε εάν ήταν κάτοικος του Βασιλείου [του Βελγίου], ο οποίος συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται κατά τρόπο ανάλογο προς τον δημοτικό φόρο που επιβάλλουν οι βελγικοί οικισμοί και δήμοι στους κατοίκους του Βασιλείου που έχουν την κύρια κατοικία τους στην περιφέρεια των εν λόγω οικισμών και δήμων;»

^{iv} Βλ., επίσης, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2021, *État belge* (Απώλεια φορολογικών πλεονεκτημάτων στο κράτος μέλος κατοικίας, C-241/20, EU:C:2021:605).

^v Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 97 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).