

Μεταπτυχιακό ΔΕΟΣ

Γ. ΚΑΡΥΔΗΣ

Μάθημα : Δίκαιο εσωτερικής αγοράς & ανταγωνισμού Ε.Ε (Φεβρουάριος 2016)

Νομολογιακά παραδείγματα

Ι. Εσωτερική Αγορά – Βασικές πτυχές

Α. Απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό - Διάκριση των εν λόγω επιβαρύνσεων από την εσωτερική φορολογία

-Εισαγωγική παρατήρηση : Οι διατάξεις που αφορούν την απαγόρευση των δασμών και των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος (**άρθρο 30 ΣΛΕΕ**), καθώς και την απαγόρευση των εσωτερικών φόρων που ενέχουν δυσμενείς διακρίσεις (**άρθρο 110 της ΣΛΕΕ**), επιδιώκουν, συμπληρωματικά, τον σκοπό της απαγόρευσης κάθε εθνικού φορολογικού μηχανισμού που μπορεί να εισαγάγει διάκριση σε βάρος των προϊόντων που προέρχονται από ή προορίζονται για άλλα κράτη μέλη παρεμποδίζοντας την ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Κοινότητας υπό κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού (*βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 2006, C-393/04 και C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Συλλογή 2006, σ. I-5293, σκέψη 55, και της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-221/06*).

- Ενδεικτικά νομολογιακά παραδείγματα

- **C-254/13, 2-10-2014 (Orgacan) :** Πρόκειται για εισφορά (με ενιαίο συντελεστή) επί των εισαγομένων λιπασμάτων ζωϊκής προέλευσης στη περιοχή της Φλάνδρας (Βέλγιο) που καταβάλλεται κατά την εισαγωγή - Αντίστοιχη επιβάρυνση (με κυμαινόμενο συντελεστή) προβλέπεται και για τα παραγόμενα στην περιοχή της Φλάνδρας λιπάσματα ζωϊκής προέλευσης, **η οποία όμως (εισφορά) επιβάλλεται στο στάδιο της παραγωγής**. Το Δικαστήριο στην υπόθεση αυτή επιβεβαιώνει την πάγια νομολογία του σχετικά με την έννοια της φορολογίας με ισοδύναμο αποτέλεσμα προς εισαγωγικό δασμό και της εσωτερικής φορολογίας. Ειδικά ως προς την πρώτη αυτή χαρακτηρίζεται από το ό, τι η γενεσιουργός αιτία της καταβολής της είναι η διέλευση των συνόρων από το βαρυνόμενο προϊόν (ήτοι η εισαγωγή ή η εξαγωγή του) . Συναφώς, επισημαίνεται, **ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό μιας φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος, το οποίο τη διακρίνει από έναν εσωτερικό φόρο, έγκειται στο ότι η πρώτη πλήττει αποκλειστικά το προϊόν που διέρχεται από τα σύνορα ακριβώς λόγω του γεγονότος αυτού**. Εκτός αυτού, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται **λόγω διελεύσεως των εδαφικών ορίων στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους** συνιστά επίσης φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος με δασμό (*βλ. απόφαση Carbonati Aruani, C-72/03, σκέψη 25* και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, επρόκειτο στην υπόθεση αυτή για τέλος επιβαλλόμενο επί των μαρμάρων που εξορύσσονται στο έδαφος του Δήμου Carrara λόγω της μεταφοράς τους πέραν των ορίων της περιφέρειας του Δήμου αυτού, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των

μαρμάρων των οποίων ο τελικός προορισμός είναι η Ιταλία και αυτών που προορίζονται για εξαγωγή).

Αντίθετα μια χρηματική επιβάρυνση εντάσσεται σε ένα σύστημα εσωτερικής φορολογίας όταν πλήττει με βάση αντικειμενικά κριτήρια κατηγορίες προϊόντων ανεξαρτήτως προελεύσεως. Αυτό ισχύει αν η γενεσιουργός αιτία καταβολής του φόρου είναι η ίδια, ο εξεταζόμενος φόρος υπολογίζεται με την ίδια μέθοδο και επιβάλλεται στο ίδιο στάδιο εμπορίας (σκέψη 29 της απόφασης της Δικαστηρίου «(..) για να εντάσσεται στο πλαίσιο ενός γενικού εσωτερικού συστήματος φορολογίας, η εξεταζόμενη επιβάρυνση πρέπει να βαρύνει το όμοιο εγχώριο ή εξαγόμενο προϊόν με τον ίδιο φόρο στο ίδιο στάδιο εμπορίας και η γενεσιουργός αιτία του φόρου πρέπει, και αυτή, να είναι η ίδια για αμφότερα τα προϊόντα». Αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές τότε η εξεταζόμενη χρηματική επιβάρυνση θα αποτελεί εσωτερική φορολογία και θα υπάγεται στο πεδίο ελέγχου του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

- **C-206/06 , Essent Netwerk Noord κ.λπ :** Περίπτωση που ο χαρακτηρισμός αλλά και η τυχόν απαγόρευση μιας χρηματικής επιβάρυνσης που πλήττει με πανομοιότυπα αντικειμενικά κριτήρια εισαγόμενα και εγχώρια προϊόντα εξαρτάται από τον προορισμό των φορολογικών εσόδων. Αν τα έσοδα προορίζονται για την χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που ωφελούν ειδικά και αποκλειστικά τα φορολογούμενα εγχώρια προϊόντα, τότε : α) αν μεν έχουμε **ολοσχερή αντιστάθμιση της επιβάρυνσης** των εγχωρίων προϊόντων θα πρόκειται για απαγορευμένη φορολογία ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό, β) αν όμως έχουμε **μερική μόνο αντιστάθμιση της επιβάρυνσης** των εγχωρίων προϊόντων τότε θα πρόκειται για εσωτερική φορολογία, η οποία και θα απαγορεύεται καθώς θα συνεπάγεται φορολογικό πλεονέκτημα για τα εγχώρια προϊόντα. **Στην ως άνω υπόθεση C-206/06 επρόκειτο για προβλεπόμενη από το νόμο προσαύξηση της τιμής στη μεταφερόμενη ηλεκτρική ενέργεια, είτε εισαγόμενη είτε ημεδαπή, βάσει αντικειμενικού κριτηρίου που συνίσταται στον αριθμό των μεταφερομένων kW.** Το προϊόν της προσαύξησης αυτής μεταβιβάζονταν σε κοινή θυγατρική επιχείρηση των τεσσάρων ημεδαπών επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και έπρεπε σύμφωνα με το νόμο να χρησιμοποιηθεί **για την αντιστάθμιση της επιβάρυνσης** που πλήττει την μεταφερόμενη ημεδαπή ηλεκτρική ενέργεια. Προς την ίδια κατεύθυνση, **βλ. επίσης απόφαση Fasenda Publica, C-347/95 (σκέψεις 22,23).**

Πρέπει να τονισθεί ότι μια φορολογική επιβάρυνση, εφαρμοζόμενη υπό τις ίδιες προϋποθέσεις εισπράξεως στα ημεδαπά και στα εισαγόμενα προϊόντα και της οποίας τα έσοδα χρησιμοποιούνται υπέρ των ημεδαπών προϊόντων και μόνον, οπότε τα σχετικά πλεονεκτήματα που απορρέουν αντισταθμίζουν (ολικά ή μερικά) την επιβάρυνση που πλήττει τα προϊόντα αυτά, **μπορεί να συνιστά, όσον αφορά τη χρησιμοποίηση του προϊόντος της, κρατική ενίσχυση** ασύμβατη προς την εσωτερική αγορά, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (**βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-17/91, Lornoy κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-6523, σκέψη 32, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-72/92, Scharbatke, Συλλογή 1993, σ. I-5509, σκέψη 18**). Συνεπώς είναι δυνατή η σωρευτική εφαρμογή των άρθρων 30 και 107 ή 110 και 107 της ΣΛΕΕ.

- **C-441/98, 442/98: Ειδική εισφορά επί των εξαγόμενων καπνικών προϊόντων υπέρ του Ταμείου Ασφάλισης καπνεργατών :** Από τον γενικό και απόλυτο χαρακτήρα της απαγορεύσεως κάθε δασμού επί των κυκλοφορούντων μεταξύ κρατών μελών εμπορευμάτων προκύπτει ότι οι δασμοί απαγορεύονται **ασχέτως του σκοπού για τον**

οποίο θεσπίστηκαν ή του προορισμού των εξ αυτών προερχομένων εσόδων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, 2/69 και 3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders*,, σκέψη 13). Μια χρηματική επιβάρυνση, όσο μικρή και αν είναι, μονομερώς επιβαλλόμενη, και όποια και αν είναι η ονομασία της και ο τρόπος επιβολής της, η οποία επιβάλλεται επί των εγχωρίων ή αλλοδαπών εμπορευμάτων λόγω του ότι αυτά διέρχονται από τα σύνορα, όταν δεν είναι δασμός στην κυριολεξία, συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, έστω και αν δεν εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου.

B. Ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων: Μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος προς ποσοτικούς περιορισμούς στις εισαγωγές (άρθρο 34 ΣΛΕΕ)

Βασικές αρχές

Dassonville , 8/74- Διασταλτικός ορισμός

Cassis de Dijon , 120/78- Αρχή της αμοιβαίας αναγνώρισης

Keck & Mithouard, C-267/91 και 268/91- Επαναφορά του διακριτικού αποτελέσματος

Αναγκαιότητα καθιέρωσης ενιαίου κριτηρίου αξιολόγησης των κρατικών ρυθμίσεων στο πλαίσιο του άρθρου 34 ΣΛΕΕ

Επιβεβαίωση των αρχών : Ενδεικτικά νομολογιακά παραδείγματα

-Επί των τεχνικών Ρυθμίσεων

- *C-639/11, Επιτροπή κατά Πολωνίας και C-61/12, Επιτροπής κατά Λιθουανίας*: Στις υποθέσεις αυτές τέθηκε το ερώτημα της συμβατότητας με τη ΣΛΕΕ της υποχρέωσης να μετακινείται στην αριστερή πλευρά του οχήματος ιδιωτικής χρήσης το τιμόνι των δεξιοτίμωνων αυτοκινήτων προκειμένου να δύνανται να ταξινομηθούν (ήτοι να πάρουν πινακίδες κυκλοφορίας) στις δύο αυτές χώρες.

-Επί των όρων πώλησης

- *C- 108/09, Ker-Optika bt* : Απαγόρευση πώλησης φακών επαφής μέσω διαδικτύου –Αντίθεση προς τα άρθρα 34 & 36 ΣΛΕΕ- Αντίστοιχη και η *C-322/01, Deutscher Apothekerverband* , που αφορά απαγόρευση πώλησης φαρμάκων μέσω διαδικτύου.
- *C-333/14*: Διοικητικός καθορισμός κατώτατης τιμής πώλησης οινόπνευματων ποτών.
- Η εξαιρετική ρήτρα του άρθρου 36 ΣΛΕΕ

Γ. Ελευθερία εγκατάστασης και παροχής υπηρεσιών (49 ΣΛΕΕ και 56 ΣΛΕΕ)

- Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

- Το περιεχόμενο του δικαιώματος εγκατάστασης (κύριας και δευτερεύουσας)- Αντιδιαστολή προς την παροχή υπηρεσιών

- **Εύρος της απαγόρευσης των άρθρων 56 και 49 ΣΛΕΕ :** Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ επιτάσσει όχι μόνον την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως που υφίσταται λόγω της ιθαγενείας του ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος παρέχων υπηρεσίες, **αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών**, έστω και αν αυτός εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στους ημεδαπούς παρέχοντες υπηρεσίες όσο και σε εκείνους των άλλων κρατών μελών, **οσάκις δύναται να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος**, όπου νομίμως παρέχει ανάλογες υπηρεσίες. Τα ίδια ισχύουν και ως προς την εφαρμογή του άρθρου 49 της ΣΛΕΕ που αφορά την ελευθερία εγκατάστασης.

- Ενδεικτική νομολογία

Ελευθερία παροχής υπηρεσιών

- **C-98/14: Υπέρμετρη αύξηση της φορολογίας και ανάκληση διοικητικών αδειών χωρίς μεταβατική περίοδο-** Περιορισμός στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών: Η εθνική νομοθεσία η οποία, χωρίς να προβλέπει μεταβατική περίοδο προσαρμογής, πενταπλασιάζει το ύψος ενός κατ' αποκοπήν φόρου ο οποίος βαρύνει την εκμετάλλευση των παιγνιομηχανημάτων στις αίθουσες παιγνίων και στη συνέχεια προβλέπει την ανάκληση των σχετικών αδειών και την παροχή αποκλειστικού δικαιώματος εκμετάλλευσης παιγνιομηχανών στα καζίνο συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών την οποία εγγυάται το άρθρο 56 ΣΛΕΕ στο μέτρο που μπορεί να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική έως και αδύνατη την άσκηση της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών που αφορούν την εκμετάλλευση των παιγνιομηχανημάτων στις αίθουσες παιγνίων.
- **Προϋποθέσεις πιθανής νομιμοποίησης του μέτρου υπό το φώς της αρχής της αναλογικότητας** - Η προστασία των καταναλωτών έναντι της εξαρτήσεως από τα τυχερά παίγνια και η πρόληψη του εγκλήματος και της απάτης που συνδέονται με τα τυχερά παίγνια, συνιστούν **επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος δυνάμενους** να δικαιολογήσουν περιορισμούς των δραστηριοτήτων διεξαγωγής τυχηρών παιγνίων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις **Carmen Media Group**,

C-46/08, , σκέψη 55, καθώς και *Stanley International Betting και Stanleybet Malta, C-463/13*, σκέψεις 48 και 49). Υπενθυμίζεται ότι, στις περιπτώσεις που κράτος μέλος επικαλείται επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος προκειμένου να δικαιολογήσει ρύθμιση δυνάμενη να παρακωλύσει την άσκηση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, η δικαιολόγηση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται και υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης και ιδίως των θεμελιωδών δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνονται πλέον από τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης . Επομένως, η επίμαχη εθνική νομοθεσία θα μπορεί να καλύπτεται από τις προβλεπόμενες εξαιρέσεις μόνον αν συμβιβάζεται προς τις γενικές αρχές και τα θεμελιώδη δικαιώματα, των οποίων την τήρηση διασφαλίζει το Δικαστήριο (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις *EPT, C-260/89*, σκέψη 43· *Familiapress, C-368/95*, , σκέψη 24, και *Ålands Vindkraft, C-573/12*, σκέψη 125). Συνεπώς, τυχόν παραβίαση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου (που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της ενωσιακής έννομης τάξης) λαμβάνεται υπόψη για την αξιολόγηση της συμβατότητας της ρύθμισης. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όταν ο εθνικός νομοθέτης ανακαλεί άδειες που επιτρέπουν στους δικαιούχους να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα, οφείλει να προβλέψει υπέρ των δικαιούχων αυτών μεταβατική περίοδο με διάρκεια επαρκή, ώστε να μπορέσουν να προσαρμοσθούν ή σύστημα εύλογης αποζημίωσης (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, ΕΔΔΑ, *Vékonny κατά Ουγγαρίας*, αριθ. 65681/13, § 34 και 35, 13 Ιανουαρίου 2015). Το ίδιο ισχύει και στη περίπτωση του πολλαπλασιασμού της φορολογίας που πλήττει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα και μάλιστα με άμεση εφαρμογή της σχετικής ρύθμισης. Υπό τις περιστάσεις αυτές η κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ περιοριστική εθνική νομοθεσία ενδέχεται να παραβιάζει και το κατοχυρούμενο στο άρθρο 17 του Χάρτη Θεμελιωδών δικαιωμάτων δικαίωμα ιδιοκτησίας. Μάλιστα το Δικαστήριο έχει κρίνει σχετικά ότι κανείς αδικαιολόγητος ή δυσανάλογος, κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτρεπόμενος περιορισμός του δικαιώματος της ιδιοκτησίας , δυνάμει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη (*απόφαση Pflieger κ.λπ., C-390/12*, σκέψεις 57 και 59).

- Η εθνική ρύθμιση που περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να δικαιολογηθεί για λόγους γενικού συμφέροντος **παρά μόνο αν επιδιώκει με συνέπεια και με συστηματικό τρόπο τον επιδιωκόμενο στόχο. Άλλως παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας (βλ. σχετικά C-186/11 και C-209/11 (ΟΠΑΓ))**

- **C-425/14**, Δημόσιες συμβάσεις- Νομιμότητα της δήλωσης προσχώρησης των συμμετεχόντων στο διαγωνισμό σε Πρωτόκολλο νομιμότητας σχετικά με την αποτροπή και την πάταξη εγκληματικών δραστηριοτήτων.
Οι θεμελιώδεις κανόνες και οι γενικές αρχές της ΣΛΕΕ, ιδίως οι αρχές της ίσης μεταχείρισης και της απαγορεύσεως των διακρίσεων καθώς και η απορρέουσα εξ αυτών υποχρέωση διαφάνειας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου κατά την οποία η αναθέτουσα αρχή μπορεί να ορίζει ότι οι

προσφέροντες αποκλείονται αυτομάτως από διαδικασία διαγωνισμού για την ανάθεση δημόσιας συμβάσεως, λόγω μη προσκομίσεως, μαζί με την προσφορά τους, έγγραφης αποδοχής των δεσμεύσεων και δηλώσεων που περιλαμβάνονται σε πρωτόκολλο νομιμότητας, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, του οποίου σκοπός είναι η καταπολέμηση της διεισδύσεως του οργανωμένου εγκλήματος στον τομέα των δημοσίων συμβάσεων. Εντούτοις, κατά το μέρος που το πρωτόκολλο αυτό περιλαμβάνει δηλώσεις κατά τις οποίες ο υποψήφιος ή προσφέρων δεν τελεί σε σχέση ελέγχου ή συνδέσεως με άλλους υποψήφιους ή προσφέροντες, ότι δεν έχει ούτε πρόκειται να καταρτίσει συμφωνία με άλλους μετέχοντες στη διαδικασία του διαγωνισμού και ότι δεν θα αναθέσει υπεργολαβικώς καθήκοντα οποιασδήποτε φύσεως σε άλλες επιχειρήσεις που μετείχαν στην εν λόγω διαδικασία, η μη προσκόμιση των δηλώσεων αυτών δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια τον αυτόματο αποκλεισμό του υποψήφιου ή προσφέροντος από την προαναφερθείσα διαδικασία.

Ελευθερία εγκατάστασης C-570/07, 571/07

Γεωγραφικά και Δημογραφικά κριτήρια για την ίδρυση νέων φαρμακείων – Νομοθεσία που ορίζει παρόμοια κριτήρια (ελάχιστο πληθυσμιακό κριτήριο και ελάχιστη απόσταση) για την αδειοδότηση φαρμακείων συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης καθώς περιορίζει τον αριθμό των επιχειρήσεων που δύναται να ασκήσουν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και συνεπώς και την δυνατότητα των υπηκόων άλλων κρατών μελών να εγκατασταθούν στη χώρα υποδοχής. Τα μέτρα αυτά μπορούν να δικαιολογηθούν εφόσον πληρούν σωρευτικά τέσσερις προϋποθέσεις : εφαρμόζονται κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, είναι κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Ο στόχος πρέπει να διασφαλίζεται με συνέπεια και συστηματικό τρόπο. Επομένως θα πρέπει τα κριτήρια να μην είναι ανελαστικά ,αλλά να επιτρέπεται να λαμβάνονται υπόψη από τις αρμόδιες για την χορήγηση της άδειας αρχές τα ιδιαίτερα δημογραφικά χαρακτηριστικά της κάθε γεωγραφικής ζώνης και οι τοπικές ιδιαιτερότητες , ούτως ώστε να διασφαλίζεται σε κάθε περίπτωση ο ποιοτικός και ασφαλής εφοδιασμός του πληθυσμού σε φάρμακα.

Δ. Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων

Φορολογικά μέτρα

- 1) **C- 10/14, 17-9-2015** : Διαφορετική φορολόγηση ημεδαπών και αλλοδαπών μετόχων του εισοδήματος που αποκομίζουν με την μορφή μερίσματος από εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή. Στην περίπτωση των ημεδαπών έχουμε παρακράτηση στην πηγή και εκ των υστέρων συμψηφισμό με την οριστική για την φορολογική αυτή περίοδο φορολογική τους υποχρέωση , ενώ για τους αλλοδαπούς προβλέπεται οριστική φορολόγηση. Η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών που έχουν εισοδήματα από μερίσματα στην χώρα υποδοχής, έναντι των ημεδαπών και επομένως συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

Σημασία της συμφωνίας αποφυγής διπλής φορολογίας **συναφθείσας από το κράτος μέλος κατοικίας και το κράτος μέλος της πηγής των μερισμάτων, για την δικαιολόγηση του περιορισμού**. Παρόμοια συμφωνία δυνάμει της οποίας ο κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας παρακρατηθείς στην πηγή φόρος μπορεί να συμψηφισθεί με τον οφειλόμενο στο άλλο κράτος μέλος φόρο, κατά το ποσοστό ως προς το οποίο η εθνική νομοθεσία εισάγει διαφορετική μεταχείριση, εξαλείφει πλήρως τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των διανεμομένων σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες και των διανεμομένων στις ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων (**βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-487/08, , σκέψη 59**). Υπό αυτές τις περιστάσεις ο **περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί από τα αποτελέσματα διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συναφθείσας από το κράτος μέλος κατοικίας και το κράτος μέλος της πηγής των μερισμάτων**.

- 2) **C-489/13: φορολογία εισοδημάτων από ακίνητα** : Δυνάμει της Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Γαλλίας και Βελγίου όπως εφαρμόζεται στο Βέλγιο, τα εισοδήματα από κείμενα στη Γαλλία ακίνητα δεν φορολογούνται στο Βέλγιο, ενώ τα εισοδήματα από τα ακίνητα τα οποία κείνται στο Βέλγιο περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Εντούτοις, η σύμβαση αυτή επιτρέπει στις βελγικές αρχές να λαμβάνουν υπόψη τα εισοδήματα από κείμενα στη Γαλλία ακίνητα, προκειμένου να καθορίζουν, κατ' εφαρμογή της «επιφυλάξεως της εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή» την οποία προβλέπει η εν λόγω σύμβαση, τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στα φορολογητέα στο Βέλγιο εισοδήματα. Κατά τη Βελγική νομοθεσία ναί μεν δεν φορολογούνται στο Βέλγιο (τόπο κατοικίας του φορολογούμενου) τα εισοδήματα από ακίνητα που έχει ο κάτοικος Βελγίου στη Γαλλία, πλην όμως όλα τα εισοδήματα από ακίνητα των κατοίκων Βελγίου (στην ημεδαπή και στη Γαλλία) λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του συντελεστή που έχει εφαρμογή επί των φορολογητέων στο Βέλγιο εισοδημάτων τους. Το εισόδημα δε από ακίνητο κείμενο στο Βέλγιο, το οποίο δεν εκμισθώνεται, καθορίζεται με γνώμονα το τεκμαρτό κατά το κτηματολόγιο εισόδημα, το οποίο είναι χαμηλότερο από τη μισθωτική αξία, που λαμβάνεται

υπόψη για τον καθορισμό του εισοδήματος από ένα τέτοιο ακίνητο το οποίο βρίσκεται εντός άλλου κράτους μέλους. Είναι δυνατόν συνεπώς τα φορολογητέα εισοδήματα των κατοίκων Βελγίου που είναι κύριοι ακινήτου κειμένου σε άλλο κράτος μέλος πλην του Βελγίου, το οποίο δεν εκμισθώνεται, να υπαχθούν σε φορολογικό συντελεστή υψηλότερο από τον εφαρμοστέο στα εισοδήματα των εν λόγω κατοίκων οι οποίοι έχουν ένα συγκρίσιμο ακίνητο στο Βέλγιο. Η πιθανή αυτή συνέπεια καθιστά την βελγική νομοθεσία αντίθετη με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων η οποία καταλαμβάνει και τις επενδύσεις σε ακίνητα, καθώς καθιστά λιγότερο ελκυστική την αγορά ακινήτου στη Γαλλία.

Δικαιολόγηση των φορολογικών μέτρων δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ

Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας τους οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

Η διάταξη αυτή, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά, περιορίζεται δε από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63» **(βλ. απόφαση *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, , σκέψη 56).**

Από τη νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση την οποία προβλέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος **(βλ. απόφαση *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, σκέψη 57).**