ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Οκτωβρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-35/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) με απόφαση της 22 Ιανουαρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Ιανουαρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Grundstücksgemeinschaft Busley και Cibrian Fernandez

κατά

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο του δεύτερου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (εισηγητή) και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Μαρτίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Grundstücksgemeinschaft Busley και Cibrian Fernandez, εκπροσωπούμενη από την R. Busley, Rechtsanwalt,

— το Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, εκπροσωπούμενο από τον H. Henzler,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

— η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τον P. Bjørgan, καθώς και την L. Armati,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της κοινωνίας των συγκληρονόμων Busley και Cibrian Fernandez και, αφετέρου, του Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (φορολογικής αρχής αρμόδιας για εταιρίες που εδρεύουν στη Στουτγάρδη, στο εξής: Finanzamt) με αντικείμενο την εκ μέρους του Finanzamt φορολογική μεταχείριση για τα έτη 1997 έως 2003 των εισοδημάτων που προέρχονταν από μία κείμενη στην Ισπανία οικία, την οποία οι ως άνω προσφεύγοντες κληρονόμησαν από τους γονείς τους.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [καταργηθέντος με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5) ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.»

4 Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 μνημονεύονται, υπό στοιχείο XI, οι «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», στις οποίες περιλαμβάνονται οι κληρονομιές.

Η εθνική νομοθεσία

5 Το άρθρο 2α, παράγραφος 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG), όπως ίσχυε κατά τα έτη 1997 έως 2003, ορίζει ότι ορισμένες κατηγορίες αρνητικών εσόδων από δραστηριότητες στο εξωτερικό μπορούν να συμψηφισθούν μόνο με θετικά έσοδα της ίδιας εκάστοτε κατηγορίας από δραστηριότητες στο ίδιο κράτος από όπου προέρχονται και τα αρνητικά έσοδα. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα τέτοιου συμψηφισμού των αρνητικών εσόδων, αυτά εκπίπτουν από τα προερχόμενα από το ίδιο κράτος θετικά έσοδα της ίδιας εκάστοτε κατηγορίας, τα οποία πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο κατά τα επόμενα φορολογικά έτη. Η έκπτωση αυτή επιτρέπεται μόνον εφόσον δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη τα αρνητικά έσοδα κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη. Μεταξύ των ως άνω κατηγοριών, αναφέρονται στο σημείο 6, στοιχείο a, της πρώτης περιόδου

της ίδιας παραγράφου, τα αρνητικά έξοδα από εκμίσθωση ακινήτων ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων, όταν αυτά βρίσκονται σε άλλο κράτος.

6 Το άρθρο 7, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του EstG προβλέπει, όσον αφορά τις εκπτώσεις για απόσβεση και μέχρι την πλήρη απόσβεση, ετήσια έκπτωση ύψους 3 % του κόστους κτήσεως ή κατασκευής των κτιρίων, τα οποία περιλαμβάνονται στην περιουσία μιας επιχειρήσεως και δεν χρησιμοποιούνται ως κατοικία και των οποίων η αίτηση εκδόσεως οικοδομικής άδειας έχει υποβληθεί μετά τις 31 Μαρτίου 1985. Στο σημείο 2 του ίδιου εδαφίου αναφέρονται οι ετήσιοι συντελεστές αποσβέσεως για τα κτίρια τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές, και μεταξύ άλλων έκπτωση 2 % ετησίως του κόστους κτήσεως ή κατασκευής των κτιρίων εκείνων που έχουν αποπερατωθεί μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1924.

7 Κατά παρέκκλιση από το ως άνω άρθρο 7, παράγραφος 4, είναι δυνατόν, δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 5, πρώτη περίοδος, του EStG, να εφαρμοσθεί φθίνουσα απόσβεση όσον αφορά τα κείμενα στο εθνικό έδαφος κτίρια, τα οποία κατασκευάσθηκαν ή αποκτήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο το αργότερο μέχρι το τέλος του έτους της αποπερατώσεως. Κατά το σημείο 3, στοιχείο a, του εν λόγω εδαφίου, μπορούν επομένως να εκπίπτουν, σε σχέση με κτίρια κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 2, του EStG, τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο κατασκεύασε βάσει αιτήσεως εκδόσεως οικοδομικής άδειας που υποβλήθηκε μετά τις 28 Φεβρουαρίου 1989 και πριν από την 1η Ιανουαρίου 1996 ή τα οποία απέκτησε μετά τις 28 Φεβρουαρίου 1989 βάσει εγκύρως συναφθείσας, μετά τις 28 Φεβρουαρίου 1989 και πριν από την 1η Ιανουαρίου 1996, ενοχικής συμβάσεως, και εφόσον τα εν λόγω κτίρια χρησιμοποιούνται ως κατοικία, τα ακόλουθα ποσοστά του κόστους κτήσεως ή κατασκευής τους:

— κατά το έτος της αποπερατώσεως και τα επόμενα τρία έτη 7 % ετησίως,

— κατά τα επόμενα έξι έτη κάθε φορά 5 % ετησίως,

— κατά τα επόμενα έξι έτη κάθε φορά 2 % ετησίως,

— κατά τα επόμενα 24 έτη κάθε φορά 1,25 % ετησίως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη είναι αδέλφια, Ισπανοί υπήκοοι και εγκατεστημένοι, από τη γέννησή τους, στη Γερμανία. Κατά τα έτη 1997 έως 2003 πραγματοποίησαν έσοδα από έμμισθη δραστηριότητα και υπόκειντο σε φόρο επί του συνολικού τους εισοδήματος στη Γερμανία.

9 Οι γονείς των προσφευγόντων στην κύρια δίκη –ομοίως Ισπανοί υπήκοοι– άρχισαν το 1990 την ανέγερση οικίας στην Ισπανία, η οποία αποπερατώθηκε το 1993. Η μητέρα των προσφευγόντων απεβίωσε το 1995, ο δε πατέρας τους το 1996. Κατά τον χρόνο της επαγωγής της κληρονομίας, τον Νοέμβριο του 1996, οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη κατέστησαν, ως κοινωνία συγκληρονόμων, κύριοι της οικίας αυτής, στην οποία εντούτοις ουδέποτε κατοίκησαν. Η οικία είχε εκμισθωθεί από την 1η Ιανουαρίου 2001 και πωλήθηκε το 2006.

10 Στις φορολογικές τους δηλώσεις για τα έτη 1997 έως 2003, οι οποίες υποβλήθηκαν στο Finanzamt, οι προσφεύγοντες ζήτησαν όσον αφορά την εν λόγω οικία, αφενός, την εφαρμογή φθίνουσας απόσβεσης κατά το άρθρο 7, παράγραφος 5, του EStG και, αφετέρου, τη μη εφαρμογή του περιορισμένου συμψηφισμού ζημιών κατά το άρθρο 2α, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 6, στοιχείο a, του EStG. Το Finanzamt απέρριψε τα αιτήματα αυτά και εφάρμοσε τη δεύτερη διάταξη, καθώς και τη σταθερή απόσβεση κατά το άρθρο 7, παράγραφος 4, του EStG, με την αιτιολογία ότι η εν λόγω οικία κείται εκτός εθνικού εδάφους.

11 Δεδομένου ότι το Finanzamt δεν αποφάνθηκε επί των ενστάσεων που εμπροθέσμως υποβλήθηκαν κατά της απορριπτικής του αποφάσεως, οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη προσέφυγαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ισχυριζόμενοι ότι η φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τα έσοδα από την κείμενη στην Ισπανία οικία τους αντιβαίνει στα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

12 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η προσφυγή της κύριας δίκης δεν μπορεί να ευδοκιμήσει κατά το εθνικό δίκαιο, καθότι η επίμαχη οικία βρίσκεται εκτός Γερμανίας. Εντούτοις, διατηρεί αμφιβολίες κατά πόσο τα άρθρα 2α, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 6, στοιχείο a, και 7, παράγραφος 5, του EstG συνάδουν προς το άρθρο 56 ΕΚ και διευκρινίζει ότι, εάν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι η Συνθήκη ΕΚ απαγορεύει εθνικές διατάξεις όπως οι επίμαχες, τότε θα πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή αυτή.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Baden-Württemberg αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Αντιβαίνει προς το άρθρο 56 ΕΚ το γεγονός ότι ένα φυσικό πρόσωπο, που υπόκειται πλήρως στον φόρο στη Γερμανία, δεν μπορεί να προβεί σε έκπτωση ζημιών από εκμίσθωση ακινήτου, κείμενου σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, στο πλαίσιο του υπολογισμού του εισοδήματος στη Γερμανία στο έτος κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες (σε αντίθεση προς τη ζημία σε σχέση με ακίνητο κείμενο στο εθνικό έδαφος);

β) Έχει εν προκειμένω σημασία το αν το φυσικό πρόσωπο προέβη το ίδιο στην επένδυση σε ακίνητο ή πρέπει να γίνει δεκτό ότι υφίσταται επίσης παράβαση όταν το φυσικό πρόσωπο κατέστη κύριος του κείμενου στο άλλο κράτος μέλος ακινήτου συνεπεία κληρονομικής διαδοχής;

2) Αντιβαίνει προς το άρθρο 56 ΕΚ το γεγονός ότι ένα φυσικό πρόσωπο που υπόκειται πλήρως στον φόρο στη Γερμανία μπορεί κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου, κείμενου σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, να υπολογίσει μόνον τη συνήθη απόσβεση, ενώ αντιθέτως θα μπορούσε στην περίπτωση ακινήτων κείμενων στο εθνικό έδαφος να υπολογίσει τη μεγαλύτερη φθίνουσα απόσβεση;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα: Αντιβαίνουν οι επίδικες εθνικές διατάξεις στην ελεύθερη κυκλοφορία κατά το άρθρο 18 ΕΚ;»

14 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη εξέθεσαν στο Δικαστήριο ότι το Finanzamt τους είχε αποστείλει επιστολή περί αποδοχής του αιτήματός τους να ληφθούν υπόψη οι ζημίες από τη μίσθωση της κείμενης στην Ισπανία οικίας τους, αίτημα που αποτελεί το αντικείμενο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος. Δεδομένου, εντούτοις, ότι το αιτούν δικαστήριο δεν ενημέρωσε το Δικαστήριο περί της αποσύρσεως του εν λόγω ερωτήματος, πρέπει να δοθεί σχετική απάντηση.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος

15 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικώς να διευκρινιστεί εάν αντιβαίνει προς το άρθρο 56 ΕΚ νομοθεσία κράτους μέλους περί φορολογίας εισοδήματος η οποία εξαρτά το δικαίωμα των φυσικών προσώπων, που κατοικούν και υπόκεινται πλήρως στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος, να επωφελούνται τόσο της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα ζημιών προερχόμενων από εκμίσθωση ακινήτου κατά το έτος που προέκυψαν οι ζημίες, όσο και της εφαρμογής φθίνουσας απόσβεσης στο πλαίσιο του

υπολογισμού των εσόδων από ένα τέτοιο ακίνητο, από την προϋπόθεση να κείται το συγκεκριμένο ακίνητο στο εν λόγω κράτος μέλος.

16 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί κατά πόσο το άρθρο 56 ΕΚ εφαρμόζεται επίσης σε μία περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία οι ενδιαφερόμενοι κατέστησαν κύριοι του επίμαχου ακινήτου συνεπεία κληρονομικής διαδοχής.

17 Συναφώς, γίνεται δεκτό κατά πάγια νομολογία ότι, ελλείψει ορισμού στη Συνθήκη ΕΚ της έννοιας του όρου «κινήσεις κεφαλαίων» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, η ονοματολογία που αποτελεί το παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 διατηρεί ενδεικτική αξία, μολονότι η οδηγία αυτή εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (τα οποία στη συνέχεια κατέστησαν άρθρα 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ και καταργήθηκαν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), με δεδομένο ότι, κατά το τρίτο εδάφιο της εισαγωγής του παραρτήματος αυτού, η ονοματολογία που περιλαμβάνει το εν λόγω παράρτημα δεν είναι περιοριστική όσον αφορά την έννοια του όρου «κινήσεις κεφαλαίων» (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block, Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψη 19).

18 Το Δικαστήριο, υπενθυμίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι κληρονομίες, που συνίστανται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών εμπίπτουν στον τίτλο XI του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361, που επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», έκρινε ότι οι κληρονομίες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν ακίνητα, αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ, εκτός αν τα συστατικά τους στοιχεία είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψεις 40 έως 42, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-43/07, Arens-Sikken, Συλλογή 2008, σ. I 6887, σκέψη 30, της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψεις 26 και 27, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Block, σκέψη 20).

19 Συνεπώς, η περίπτωση, κατά την οποία φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στη Γερμανία και υπόκεινται πλήρως στον φόρο στο κράτος μέλος αυτό, κληρονομούν οικία κείμενη

στην Ισπανία, εμπίπτει στο άρθρο 56 ΕΚ. Ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση της εφαρμογής των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, την οποία επικαλούνται οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη.

20 Σε ό,τι αφορά την ύπαρξη περιορισμών στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, υπενθυμίζεται ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από την εν λόγω διάταξη συγκαταλέγονται και εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιούν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους να πραγματοποιούν επενδύσεις σε άλλα κράτη (βλ. αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 40, καθώς και της 22ας Ιανουαρίου 2009, C-377/07, STEKO Industriemontage, Συλλογή 2009, σ. I-299, σκέψη 23).

21 Ως μέτρα που αποτελούν τέτοιους περιορισμούς μπορούν να εκληφθούν όχι μόνον τα εθνικά μέτρα που ενδεχομένως κωλύουν ή περιορίζουν την κτήση ακινήτου κείμενου σε άλλο κράτος μέλος, αλλά και τα μέτρα εκείνα που ενδεχομένως αποθαρρύνουν τη διατήρηση της κυριότητας ενός τέτοιου ακινήτου (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση STEKO Industriemontage, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 Από την απόφαση παραπομπής προκύπτει, καταρχάς, ότι, κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος ενός φορολογούμενου στη Γερμανία, οι ζημίες σε σχέση ιδίως με έσοδα από εκμίσθωση ακινήτου κείμενου στη Γερμανία λαμβάνονται απεριορίστως υπόψη κατά το έτος στη διάρκεια του οποίου επήλθαν. Αντιθέτως, κατά το άρθρο 2α, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 6, στοιχείο a, του EstG, οι ζημίες από εκμίσθωση ακινήτου κείμενου στην αλλοδαπή εκπίπτουν μόνον από τα μεταγενέστερα θετικά έσοδα που προέρχονται από την εκμίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου.

23 Δεύτερον ένας φορολογούμενος στη Γερμανία μπορεί, δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 5, του EStG, να εφαρμόσει, υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη, φθίνουσα απόσβεση όσον αφορά ένα κείμενο στο εθνικό έδαφος ακίνητο. Η απόσβεση αυτή συνεπάγεται ενδεχομένως κατά τα πρώτα έτη αισθητά υψηλότερες ζημιές από εκμίσθωση ακινήτου και, κατά συνέπεια, αισθητά

χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση για τον συγκεκριμένο φορολογούμενο, από την αντίστοιχη που προκύπτει βάσει της σταθερής αποσβέσεως κατά το άρθρο 7, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 2, του EStG, η οποία αποτελεί τη μόνη απόσβεση που δύναται να χρησιμοποιηθεί στα ακίνητα που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη, εφόσον αυτά βρίσκονται εκτός γερμανικού εδάφους.

24 Είναι βέβαιο ότι τα αρνητικά έσοδα πού προκύπτουν για φορολογούμενο κάτοικο της Γερμανίας από ακίνητο που εκμισθώνεται σε άλλο κράτος μέλος θα μπορούσαν τελικώς να ληφθούν υπόψη στη Γερμανία, εφόσον το ακίνητο αυτό απέφερε μεταγενέστερα θετικά έσοδα. Επιπλέον, όπως επισημαίνει το Finanzamt, η εφαρμογή φθίνουσας απόσβεσης δεν έχει άλλο αποτέλεσμα από τη μεταφορά φόρου μέσω προβλέψεων αποσβέσεων.

25 Εντούτοις, ακόμα και αν υποτεθεί ότι ο συγκεκριμένος φορολογούμενος έχει στην κατοχή του τέτοιο ακίνητο για επαρκή χρόνο, ούτως ώστε να συμψηφίσει το σύνολο των ζημιών με τα μεταγενέστερα θετικά έσοδα, καθώς και να αποσβέσει πλήρως το κόστος κτήσεως ή κατασκευής του ακινήτου αυτού, εντούτοις δεν μπορεί να επωφεληθεί, αντίθετα από ό,τι ένας φορολογούμενος κάτοικος της Γερμανίας που έχει επενδύσει σε ακίνητο κείμενο στο κράτος μέλος αυτό, ούτε του απευθείας συνυπολογισμού των ζημιών αυτών ούτε ενός αρχικώς υψηλότερου ποσοστού αποσβέσεως, και επομένως, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, στερείται ενός ταμειακής φύσεως πλεονεκτήματος (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψεις 84 και 153, καθώς και της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 29).

26 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική κατάσταση φυσικού προσώπου που κατοικεί και υπόκειται πλήρως στον φόρο στη Γερμανία, το οποίο κατέχει, όπως και οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη, ακίνητο σε άλλο κράτος μέλος, είναι δυσμενέστερη από ό,τι θα ήταν εάν το ακίνητο βρισκόταν στη Γερμανία.

27 Το φορολογικό αυτό μειονέκτημα ενδέχεται να αποθαρρύνει το πρόσωπο αυτό, τόσο από τυχόν επένδυση σε ακίνητο κείμενο σε άλλο κράτος μέλος όσο και από τη

διατήρηση της κυριότητας τέτοιου ακινήτου. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι εθνικά μέτρα όπως τα επίμαχα της κύριας δίκης συνιστούν περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που, κατ' αρχήν, απαγορεύονται βάσει του άρθρου 56 ΕΚ.

28 Πρέπει, εντούτοις, να εξετασθεί κατά πόσο, όπως υποστηρίζουν το Finanzamt και η Γερμανική Κυβέρνηση, οι εν λόγω περιορισμοί είναι δικαιολογημένοι και, κατά συνέπεια, θα μπορούσαν να γίνουν δεκτοί υπό την προϋπόθεση ότι είναι κατάλληλοι προκειμένου να διασφαλισθεί η υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 79, της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-152/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2008, σ. I-39, σκέψη 26, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2009, C-110/05, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-519, σκέψη 59).

29 Όσον αφορά το άρθρο 2α, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 6, στοιχείο a, του EstG, το Finanzamt ισχυρίζεται ότι η εν λόγω διάταξη είναι σύμφωνη προς την αρχή της εδαφικότητας, όπως έγινε δεκτή από το Δικαστήριο στη σκέψη 22 της αποφάσεως της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471).

30 Εντούτοις, η αρχή αυτή, η οποία αποτελεί έκφραση της ανάγκης να λαμβάνονται υπόψη, στο πλαίσιο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, τα όρια των φορολογικών αρμοδιοτήτων των κρατών μελών, δεν απαγορεύει τον συνυπολογισμό, εκ μέρους προσώπου υποκείμενου πλήρως στον φόρο σε κράτος μέλος, των αρνητικών εσόδων από ακίνητο κείμενο σε άλλο κράτος (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Rewe Zentralfinanz, σκέψη 69). Συνεπώς, η εν λόγω διάταξη, δυνάμει της οποίας οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη, υποκείμενοι πλήρως στον φόρο στη Γερμανία, δεν μπορούν να συνυπολογίσουν τις ζημιές από την κείμενη στην Ισπανία οικία τους, δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως συνιστώσα εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας.

31 Όσον αφορά το άρθρο 7, παράγραφος 5, του EStG, τόσο το Finanzamt, όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το σημείο 3, στοιχείο a, του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής σκοπό έχει να ενθαρρύνει την κατασκευή κατοικιών που προορίζονται για εκμίσθωση, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι στεγαστικές ανάγκες του γερμανικού πληθυσμού. Κατά την άποψή τους, ο σκοπός αυτός είναι κοινωνικοπολιτικού χαρακτήρα και αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Απαντώντας στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρίνισε επίσης ότι μόνον στις κατοικίες που προορίζονται

για εκμίσθωση μπορεί να εφαρμοσθεί η φθίνουσα απόσβεση που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη, η οποία θεσπίσθηκε προς αντιμετώπιση της γενικευμένης ελλείψεως αυτού του είδους κατοικιών στη Γερμανία.

32 Συναφώς, ακόμα και αν υποτεθεί ότι ο ως άνω σκοπός μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως κεφαλαίων, ένα τέτοιο εθνικό μέτρο, βάσει του οποίου διαχωρίζονται σαφώς οι κείμενες στο εθνικό έδαφος προς εκμίσθωση κατοικίες από τις αντίστοιχες κείμενες στην αλλοδαπή, δεν εγγυάται προφανώς την επίτευξή του. Συγκεκριμένα, αντί να επικεντρώνει στις περιοχές όπου σημειώνεται ιδιαίτερη έλλειψη τέτοιων κατοικιών, το άρθρο 7, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, στοιχείο a, του EstG, παραβλέπει, όπως επεσήμαναν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη και η Επιτροπή, τις διαφορετικές ανάγκες της κάθε περιφέρειας στη Γερμανία. Επιπλέον, κάθε κατηγορία κατοικίας προοριζόμενης για εκμίσθωση, από την πιο απλή ως την πιο πολυτελή, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο φθίνουσας απόσβεσης. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να τεκμαίρεται ότι οι ξένοι επενδυτές, ορμώμενοι ιδίως από οικονομικά ελατήρια, θα ανταποκριθούν στον υποτιθέμενο κοινωνικοπολιτικό σκοπό της εν λόγω διάταξης.

33 Επομένως, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ αποκλείει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους περί φορολογίας εισοδήματος η οποία εξαρτά το δικαίωμα των φυσικών προσώπων που κατοικούν και υπόκεινται πλήρως στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος να επωφελούνται τόσο της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα ζημιών προερχόμενων από εκμίσθωση ακινήτου κατά το έτος που προέκυψαν οι ζημίες όσο και της εφαρμογής φθίνουσας απόσβεσης στο πλαίσιο του υπολογισμού των εσόδων από ένα τέτοιο ακίνητο από την προϋπόθεση να κείται το συγκεκριμένο ακίνητο στο εν λόγω κράτος μέλος.

Επί του τρίτου ερωτήματος

34 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στα δύο πρώτα ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

35 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 56 ΕΚ αποκλείει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους περί φορολογίας εισοδήματος η οποία εξαρτά το δικαίωμα των φυσικών προσώπων που κατοικούν και υπόκεινται πλήρως στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος να επωφελούνται τόσο της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα ζημιών προερχόμενων από εκμίσθωση ακινήτου κατά το έτος που προέκυψαν οι ζημίες όσο και της εφαρμογής φθίνουσας απόσβεσης στο πλαίσιο του υπολογισμού των εσόδων από ένα τέτοιο ακίνητο από την προϋπόθεση να κείται το συγκεκριμένο ακίνητο στο εν λόγω κράτος μέλος.

(υπογραφές)