ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 28ης Οκτωβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-55/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Højesteret (Δανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Skatteministeriet

και

Bent Vestergaard,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6 και 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 12 ΕΚ και 49 ΕΚ),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Schintgen (εισηγητή), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Skatteministeriet, εκπροσωπούμενο από τον P. Biering, δικηγόρο Κοπεγχάγης,

— ο B. Vestergaard, εκπροσωπούμενος από τον T. V. Christiansen, δικηγόρο Åbyhøj,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον H. P. Hartvig, νομικό σύμβουλο, και την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Skatteministeriet, εκπροσωπουμένου από τον P. Biering, του B. Vestergaard, εκπροσωπουμένου από τον L. Henriksen, δικηγόρο Åbyhøj, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον H. P. Hartvig, κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαρτίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιουνίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Φεβρουαρίου 1998, το Højesteret υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6 και 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 12 ΕΚ και 49 ΕΚ).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Skatteministeriet (υπουργείου φορολογίας) και του B. Vestergaard, με αντικείμενο την άρνηση του πρώτου να δεχθεί την έκπτωση, υπό μορφή επαγγελματικών εξόδων, από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας Bent Vestergaard A/S, της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο B. Vestergaard, δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο δεύτερος λόγω συμμετοχής του σε μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Στη Δανία, το άρθρο 4 του statsskatteloven (νόμου αριθ. 149, 10ης Απριλίου 1922, σχετικά με τον οφειλόμενο στο Δημόσιο φόρο, στο εξής: νόμος), προβλέπει ότι φορολογούνται τα συνιστάμενα τόσο σε χρήμα όσο και σε περιουσιακά στοιχεία δυνάμενα να αποτιμηθούν σε χρήμα εισοδήματα.

4 Το άρθρο 6 του νόμου ορίζει:

«1) Εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος:

a) τα επαγγελματικά έξοδα, ήτοι οι καταβληθείσες κατά τη διάρκεια του διαρρεύσαντος έτους δαπάνες προς απόκτηση, διασφάλιση ή διατήρηση εισοδημάτων, συμπεριλαμβανομένων των τακτικών αποσβέσεων·

(...)

2) Το για φορολογικούς σκοπούς προσδιοριζόμενο εισόδημα φορολογείται ανεξαρτήτως του τρόπου διαθέσεώς του, είτε αυτό χρησιμοποιείται για την κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών, για την κτήση υπηρεσιών, ωφελειών ή για ψυχαγωγικούς σκοπούς, για την αύξηση των περιουσιακών στοιχείων, τη βελτίωση των αγαθών, επέκταση του εμπορίου ή της επιχειρήσεως, για αποταμίευση ή σύσταση κεφαλαίου της ιδίας φύσεως, για δώρα, είτε καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.»

5 Η διοικητική πρακτική και η νομολογία διευκρινίζουν ποια είναι τα επαγγελματικά έξοδα που μπορούν να εκπέσουν δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου. Έτσι, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του Skatteministeriet, προβλεπόταν ιδίως, όσον αφορά το φορολογικό έτος 1988, ότι:

«Οι δαπάνες για τη συμμετοχή σε προγράμματα επαγγελματικής καταρτίσεως εκπίπτουν όταν πρόκειται για μαθήματα που σκοπούν στη διατήρηση των επαγγελματικών και θεωρητικών γνώσεων των συμμετεχόντων και στην ενημέρωσή τους. (...)

Οσάκις μια συνάντηση επαγγελματικής φύσεως ή ένα πρόγραμμα επιμορφώσεως λαμβάνει χώρα στην αλλοδαπή (ειδικότερα σε συνήθεις τουριστικούς τόπους) απόλλυται το δικαίωμα εκπτώσεως, εκτός αν ο σκοπός ή ο τόπος του ταξιδίου και των μαθημάτων μπορούν να δικαιολογηθούν αφεαυτών από λόγους επαγγελματικού χαρακτήρα.»

6 Με τις κατευθυντήριες γραμμές που αφορούν φορολογικά έτη μεταγενέστερα εκείνου της κύριας δίκης, και συγκεκριμένα του έτους 1996, προστέθηκαν τα ακόλουθα:

«Επομένως, υπάρχει τεκμήριο ότι η πραγματοποίηση της επαγγελματικής καταρτίσεως σε αλλοδαπό τουριστικό τόπο συνδέεται με ένα τόσο σημαντικό από τουριστικής απόψεως στοιχείο, ώστε οι αφορώσες την οικεία επαγγελματική κατάρτιση δαπάνες να μη μπορούν να θεωρούνται ως δυνάμενες να εκπέσουν λόγω του επαγγελματικού χαρακτήρα τους.»

7 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η ανωτέρω προσθήκη οφείλεται στη νομολογία του Vestre Landsret (αποφάσεις της 17ης Απριλίου 1984 και της 8ης Οκτωβρίου 1984, δημοσιευθείσες στο *Tidsskrift for Skatteret* 1984, τεύχη αριθ. 238 και 471 αντίστοιχα), η οποία επικυρώθηκε μεταγενέστερα από το Højesteret (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1994, δημοσιευθείσα στο *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, σ. 970). Με την απόφασή του περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο διευκρινίζει συναφώς:

«Όταν ένα πρόγραμμα επιμορφώσεως πραγματοποιείται σε συνήθη τουριστικό τόπο στην αλλοδαπή και ο τόπος αυτός δεν δικαιολογείται, αφεαυτού, από λόγους επαγγελματικού χαρακτήρα, τεκμαίρεται ότι με τη διοργάνωση του προγράμματος συνδέεται ένα τόσο σημαντικό από τουριστικής απόψεως στοιχείο ώστε η δαπάνη συμμετοχής στο πρόγραμμα δεν μπορεί να θεωρείται ως δυνάμενη να εκπέσει επαγγελματική δαπάνη.

Το ανωτέρω τεκμήριο μπορεί να ανατραπεί με την προσκόμιση στοιχείων αφορώντων το περιεχόμενο και τη διάρκεια του προγράμματος, σε συνάρτηση με τη διάρκεια της παραμονής. (...)

Το ανωτέρω τεκμήριο δεν υφίσταται οσάκις το πρόγραμμα επιμορφώσεως πραγματοποιείται σε συνήθη τουριστικό τόπο στη Δανία.

Ουδεμία πρακτική υφίσταται, ούτε υπό μορφή δικαστικών αποφάσεων ούτε υπό μορφή αποφάσεων διοικητικών αρχών, βάσει της οποίας το δικαίωμα εκπτώσεως που συνδέεται με τη συμμετοχή σε πραγματοποιούμενα στη Δανία προγράμματα επιμορφώσεως να μη μπορεί να ασκηθεί ενόψει του γεγονότος ότι το πρόγραμμα πραγματοποιείται σε συνήθη τουριστικό τόπο.»

Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

8 Ο B. Vestergaard, εγκεκριμένος ελεγκτής λογιστικών στοιχείων των εταιριών, εργάζεται στη διενεργούσα παρομοίους ελέγχους εταιρία Bent Vestergaard A/S, η οποία του ανήκει εξ ολοκλήρου.

9 Από τις 3 έως τις 10 Οκτωβρίου 1988, ο B. Vestergaard μετέσχε σε πραγματοποιηθέν στη νήσο Κρήτη σεμινάριο επιμορφώσεως επί φορολογικών θεμάτων, στο οποίο μετέσχαν αποκλειστικά Δανοί και το οποίο είχε οργανωθεί από δανικό γραφείο ελεγκτών λογιστικών στοιχείων επιχειρήσεων σε συνεργασία με πρακτορείο ταξιδίων. Από τις επτά ημέρες πραγματικής παραμονής στην Ελλάδα, τρεις ολόκληρες και δύο ημίσειες ημέρες αφιερώθηκαν στο σεμινάριο.

10 Τα αφορώντα τη συμμετοχή του B. Vestergaard στο σεμινάριο, στο ταξίδι και στην παραμονή έξοδα, ύψους 5 516 δανικών κορονών (DKK), ανέλαβε η εταιρία Bent Vestergaard A/S. Η σύζυγος του B. Vestergaard συμμετέσχε στο ταξίδι και στην παραμονή, ιδιωτικώς, και κατέβαλε ποσό ύψους 3 700 DKK.

11 Σύμφωνα με την απόφαση της 29ης Ιουνίου 1993 του Landsskatteretten (ανώτατης φορολογικής αρχής), τα αφορώντα τη συμμετοχή του B. Vestergaard στο σεμινάριο επιμορφώσεως στη νήσο Κρήτη έξοδα έπρεπε να εξομοιωθούν με επιπλέον αμοιβή που εισέπραξε υπό την ιδιότητά του ως μοναδικού μετόχου της εταιρίας Bent Vestergaard A/S και, συνακόλουθα, δεν μπορούσαν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα της δεύτερης δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου.

12 Ο B. Vestergaard άσκησε προσφυγή κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Vestre Landsret, το οποίο έκρινε, με απόφαση της 3ης Μαΐου 1995, ότι ο ενδιαφερόμενος ανέτρεψε το τεκμήριο που απέρρεε από το γεγονός ότι το σεμινάριο συνδεόταν με τόσο σημαντικό τουριστικό σκοπό, ώστε τα συναφή προς αυτό έξοδα να μη μπορούν να να εξομοιωθούν με δυνάμενες να εκπέσουν δαπάνες επιμορφώσεως, και ότι, κατά συνέπεια, η φορολογική διοικητική αρχή είχε εξομοιώσει τα αφορώντα την επίδικη επιμόρφωση έξοδα με επιπλέον αμοιβή που εισέπραξε ο B. Vestergaard.

13 Το Skatteministeriet άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του Vestre Landsret ενώπιον Højesteret. Δεδομένου ότι ο B. Vestergaard προέβαλε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου νέο λόγο, αρυόμενο από το ασυμβίβαστο της φορολογήσεως των εξόδων του οικείου σεμιναρίου ως επιπλέον αμοιβής προς τα άρθρα 6 και 59 της Συνθήκης, το εθνικό αυτό δικαιοδοτικό όργανο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Συνάδει με τα άρθρα 6 και 59 της Συνθήκης ΕΚ το ότι, κατά τη δανική νομολογία [βλ. απόφαση του Højesteret της 19ης Οκτωβρίου 1994 (που αναδημοσιεύθηκε στο Ugeskrift for Retsvæsen 1994, σ. 970)], υφίσταται τεκμήριο υπέρ του ότι ένα πρόγραμμα επιμορφώσεως, οσάκις πραγματοποιείται σε συνήθη τουριστικό τόπο στην αλλοδαπή ο οποίος δεν δικαιολογείται αφεαυτού από λόγους επαγγελματικού χαρακτήρα, συνδέεται με ένα τόσο σημαντικό από τουριστικής απόψεως στοιχείο ώστε οι δαπάνες συμμετοχής στο πρόγραμμα επιμορφώσεως να μη μπορούν να θεωρηθούν ως εκπεστέες δαπάνες επιχειρήσεως;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, μπορεί η κατά το εθνικό δίκαιο υφιστάμενη στον φορολογικό τομέα κατάσταση, όπως εκτίθεται ανωτέρω στο σημείο 1, να δικαιολογηθεί ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου των ΕΚ, συγκεκριμένα δε των αποφάσεων επί των υποθέσεων C-204/90, Bachmann, και C-250/95, Futura Participations SA;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

14 Με τα δύο αυτά ερωτήματα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 6 και 59 της Συνθήκης απαγορεύουν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία, για τους σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, τεκμαίρεται ότι τα μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που πραγματοποιούνται σε κειμένους σε άλλα κράτη μέλη συνήθεις τουριστικούς τόπους συνδέονται με ένα τόσο σημαντικό τουριστικό σκοπό, ώστε τα έξοδα συμμετοχής στα μαθήματα αυτά να μην μπορούν να εξομοιωθούν με δυνάμενες να εκπέσουν επαγγελματικές δαπάνες, ενώ το τεκμήριο αυτό δεν υφίσταται για τα μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που λαμβάνουν χώρα σε κειμένους στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους συνήθεις τουριστικούς τόπους.

15 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνηστεί, πρώτον, ότι, καίτοι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει, αυτός καθεαυτόν, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να διαθέτουν (βλ., ιδίως, απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir, Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψη 21).

16 Δεύτερον, πρέπει να υπομνηστεί περαιτέρω ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 6 της Συνθήκης, το οποίο καθιερώνει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική διάταξη περί απαγορεύσεως των διακρίσεων (βλ., ιδίως, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-22/98, Becu κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-5665, σκέψη 32).

17 Όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, η ανωτέρω αρχή τέθηκε σε εφαρμογή και συγκεκριμενοποιήθηκε με το άρθρο 59 της Συνθήκης. Επομένως, δεν συντρέχει λόγος αποφάνσεως επί της ερμηνείας του άρθρου 6 της Συνθήκης.

18 Τρίτον, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, προκειμένου υπηρεσίες όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, ήτοι η διοργάνωση μαθημάτων επαγγελματικής καταρτίσεως, να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 59 της Συνθήκης, αρκεί να παρέχονται σε πολίτες κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκαταστάσεως του παρέχοντος ή του αποδέκτη των οικείων υπηρεσιών.

19 Πράγματι, αφενός, το άρθρο 59 της Συνθήκης εφαρμόζεται όχι μόνον οσάκις ο παρέχων και ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη, αλλά επίσης σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο παρέχων υπηρεσίες τις προσφέρει επί του εδάφους άλλου κράτους μέλους εκτός αυτού στο οποίο είναι εγκατεστημένος (βλ., ιδίως, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-381/93, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1994, σ. I-5145, σκέψη 14), και τούτο, εξάλλου, ανεξαρτήτως του τόπου όπου είναι εγκαταστημένοι οι αποδέκτες των εν λόγω υπηρεσιών (βλ., ιδίως, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-398/95, SETTG, Συλλογή 1997, σ. I-3091, σκέψη 8).

20 Αφετέρου, το δικαίωμα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνει την ελευθερία των αποδεκτών των υπηρεσιών να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος για να αποδέχονται εκεί την παροχή υπηρεσίας, χωρίς να εμποδίζονται από περιορισμούς (βλ. ιδίως απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-224/97, Ciola, Συλλογή 1999, σ. I-2517, σκέψη 11).

21 Όσον αφορά το ερώτημα αν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, εμπεριέχει περιορισμό απαγορευόμενο από το άρθρο 59 της Συνθήκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εξαρτώντας το δικαίωμα της φορολογικής εκπτώσεως των εξόδων για τη συμμετοχή σε μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που λαμβάνουν χώρα σε συνήθη τουριστικό τόπο της αλλοδαπής από την ανατροπή, εκ μέρους του φορολογουμένου, του τεκμηρίου ότι τα εν λόγω μαθήματα συνδέονται με τόσο σημαντικό τουριστικό στόχο, ώστε τα συναφή έξοδα να μην μπορούν να εξομοιωθούν με δυνάμενες να εκπέσουν επαγγελματικής φύσεως

δαπάνες, ενώ παρόμοιο τεκμήριο δεν υφίσταται για μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που πραγματοποιούνται σε συνήθη τουριστικό τόπο κείμενο εντός του οικείου κράτους μέλους, η ρύθμιση αυτή υπάγει τις παροχές υπηρεσιών, όπως είναι η διοργάνωση μαθημάτων επαγγελματικής καταρτίσεως, σε φορολογικό καθεστώς που διαφέρει ανάλογα με το αν οι παροχές εκπληρώνονται σε άλλα κράτη μέλη ή στο οικείο κράτος μέλος.

22 Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία καθιστά δυσχερέστερη, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της κύριας δίκης, την έκπτωση των εξόδων για τη συμμετοχή σε μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που διοργανώνονται στην αλλοδαπή σε σχέση με τα έξοδα για τα διοργανούμενα στο εν λόγω κράτος μέλος μαθήματα συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση, στηριζόμενη στον τόπο εκτελέσεως της παροχής των υπηρεσιών, απαγορευόμενη από το άρθρο 59 της Συνθήκης.

23 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται ούτε από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος ούτε από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, οι οποίες, σύμφωνα με τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992 στην υπόθεση C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), και της 15ης Μαΐου 1997 στην υπόθεση C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471), στις οποίες αναφέρεται αντίστοιχα το αιτούν δικαστήριο, αναγνωρίστηκαν ως δυνάμενες να δικαιολογήσουν κανονιστικές ρυθμίσεις ικανές να περιορίσουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη.

24 Πράγματι, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, στις υποθέσεις που κατέληξαν στην έκδοση της προαναφερθείσας αποφάσεως Bachmann, καθώς και της εκδοθείσας την ίδια ημέρα αποφάσεως C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305), υφίστατο άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών, αφενός, και της φορολογήσεως των ποσών που όφειλαν να καταβάλουν οι ασφαλιστές σε εκτέλεση συμβάσεως ασφαλίσεως γήρατος και θανάτου, αφετέρου, σχέση η οποία έπρεπε να διατηρηθεί με σκοπό τη διασφάλιση της συνοχής του οικείου φορολογικού συστήματος (βλ. συναφώς αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18, της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 58, και της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 29). Στην προκειμένη περίπτωση, όπως υπογράμμισε στο σημείο 39 των προτάσεών του και ο γενικός εισαγγελέας, δεν υφίσταται καμία

άμεση σχέση της ιδίας φύσεως μεταξύ συγκεκριμένης επιβαρύνσεως, αφενός, και της δυνατότητας εκπτώσεως των εξόδων για τη συμμετοχή σε μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως, αφετέρου.

25 Εξάλλου, καίτοι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει μέτρα που καθιστούν δυνατό τον έλεγχο, με σαφήνεια και ακρίβεια, του ύψους των δυναμένων να εκπέσουν εντός του οικείου κράτους εξόδων ως επαγγελματικών δαπανών, ιδίως εκείνων που οφείλονται στη συμμετοχή σε μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Futura Participations και Singer, σκέψη 31, και απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999 στην υπόθεση C-254/97, Baxter κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 18), πάντως, δεν μπορεί να εξαρτήσει τη δυνατότητα της εκπτώσεως αυτής από προϋποθέσεις που διαφέρουν ανάλογα με το αν τα μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως πραγματοποιούνται εντός της επικρατείας του ή εντός άλλου κράτους μέλους.

26 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, τίποτα δεν εμποδίζει τις αρμόδιες φορολογικές αρχές να απαιτούν από τον ίδιο τον φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτές κρίνουν απαραίτητα προκειμένου να εκτιμήσουν αν συντρέχει ή όχι λόγος χορηγήσεως της αιτηθείσας εκπτώσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις Bachmann, σκέψεις 18 και 20, και Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψεις 11 και 13).

27 Το Skatteministeriet ισχυρίζεται ότι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών αρχών, όπως αυτή ρυθμίζεται από την οδηγία 77/799, δεν αρκεί για να καταστήσει εφικτή την εκ μέρους τους επίλυση προβλημάτων, τα οποία απαιτούν, όπως συμβαίνει με τα τιθέμενα στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκτίμηση ιδίως της φύσεως της επίδικης επιμορφώσεως και της διαρκείας της σε σχέση με τη φύση της παραμονής υπό το φως της κανονιστικής ρυθμίσεως και της νομολογίας του ενδιαφερομένου κράτους μέλους.

28 Πάντως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι οι πληροφορίες, την κοινοποίηση των οποίων μπορούν να ζητήσουν βάσει της οδηγίας 77/799 οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, είναι ακριβώς όλες εκείνες βάσει των οποίων θα μπορούσαν οι εν λόγω αρχές να προσδιορίσουν, σε σχέση με τη νομοθεσία που οφείλουν να εφαρμόσουν, το ορθό ύψος του φόρου εισοδήματος ενός φορολογουμένου (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Futura Participations και Singer, σκέψη 41), ενώ η οδηγία ουδόλως θίγει την αρμοδιότητα των ανωτέρω αρχών να εκτιμούν ιδίως αν πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες η οικεία νομοθεσία εξαρτά την έκπτωση ορισμένων δαπανών.

29 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, για τους σκοπούς του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, τεκμαίρεται ότι μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που πραγματοποιούνται σε κειμένους σε άλλα κράτη μέλη συνήθεις τουριστικούς τόπους συνδέονται με τόσο σημαντικό τουριστικό σκοπό, ώστε τα έξοδα συμμετοχής στα μαθήματα αυτά να μην μπορούν να εξομοιώνονται με δυνάμενες να εκπέσουν επαγγελματικές δαπάνες, ενώ το τεκμήριο αυτό δεν υφίσταται για μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που λαμβάνουν χώρα σε κειμένους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους συνήθεις τουριστικούς τόπους.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 1998 το Højesteret, αποφαίνεται:

Το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, για τους σκοπούς του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, τεκμαίρεται ότι μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που πραγματοποιούνται σε κειμένους σε άλλα κράτη μέλη συνήθεις τουριστικούς τόπους συνδέονται με τόσο σημαντικό τουριστικό σκοπό, ώστε τα έξοδα συμμετοχής στα μαθήματα αυτά να μην μπορούν να εξομοιώνονται με δυνάμενες να εκπέσουν επαγγελματικές δαπάνες, ενώ το τεκμήριο αυτό δεν υφίσταται για μαθήματα επαγγελματικής καταρτίσεως που λαμβάνουν χώρα σε κειμένους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους συνήθεις τουριστικούς τόπους.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 28 Οκτωβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida