ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 9ης Δεκεμβρίου 2010[1]

1. Η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έχει, για άλλη μια φορά, ως αντικείμενο την εκτίμηση της συμφωνίας προς το κοινοτικό δίκαιο της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους που επιφυλάσσει ένα πλεονέκτημα στους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής.

2. Πρόκειται για τη γερμανική νομοθεσία, σύμφωνα με την οποία μόνον οι φορολογούμενοι που κατοικούν στην ημεδαπή δικαιούνται να εκπίπτουν από τα φορολογητέα εισοδήματά τους την πρόσοδο που οφείλουν σε γονέα κατόπιν μεταβιβάσεως της κυριότητας ακινήτου με παραχώρηση ή δωρεά προς νόμιμο κληρονόμο. Σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτή, ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής που εισπράττει στη Γερμανία τα μισθώματα ενός τέτοιου ακινήτου, όταν αυτά αντιπροσωπεύουν ένα μικρό μόνον τμήμα του συνόλου των εισοδημάτων του, δεν δικαιούται να εκπέσει από τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματά του από μισθώματα μια τέτοια πρόσοδο.

3. Πράγματι, οι γερμανικές φορολογικές αρχές φρονούν ότι η εν λόγω πρόσοδος πρέπει να θεωρείται όχι ως δαπάνη άμεσα συνδεόμενη με τα μισθώματα που εισπράττονται στη Γερμανία, αλλά ως προσωπική επιβάρυνση που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου που οφείλει ο φορολογούμενος στο κράτος μέλος κατοικίας του.

4. Στις παρούσες προτάσεις θα καταδειχθεί, κατ' αρχάς, ότι η συμφωνία της εν λόγω νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο πρέπει, υπό τις συνθήκες της διαφοράς της κύριας δίκης, να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Ακολούθως, θα εκτεθούν οι λόγοι για τους οποίους η πρόσοδος που οφείλεται σε γονέα κατόπιν μεταβιβάσεως της κυριότητας ακινήτου, όταν έχει ως γενεσιουργό αιτία αυτή τη μεταβίβαση κυριότητας, πρέπει, κατά την άποψή μου, να θεωρείται ως δαπάνη άμεσα συνδεόμενη με τα μισθώματα που αποδίδει το εν λόγω ακίνητο, με αποτέλεσμα οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής να βρίσκονται, όσον αφορά την πρόσοδο αυτή, σε παρεμφερή κατάσταση προς αυτή των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής.

5. Κατόπιν της αναλύσεως αυτής θα καταδειχθεί ότι η εν λόγω νομοθεσία δημιουργεί, με τον τρόπο αυτόν, έμμεση διάκριση η οποία, ως μη δικαιολογημένη, την καθιστά αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

I — Το νομικό πλαίσιο

6. Κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών.

7. Το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ ορίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους.

8. Κατά το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, είναι όμως σημαντικό τέτοιου είδους διατάξεις να μην αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων, όπως ορίζεται στο άρθρο 56 ΕΚ.

II — Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το εθνικό δίκαιο

9. Ο προσφεύγων, Γερμανός υπήκοος, κατοικεί στο Βέλγιο και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα σε αυτό το κράτος μέλος. Κατά το έτος 2002 είχε, από τη δραστηριότητα αυτή, ακαθάριστες αποδοχές ύψους 67 679,03 ευρώ.

10. Κατά τα έτη 1992 και 2002, ο προσφεύγων απέκτησε από τους γονείς του ή έλαβε από αυτούς ως γονική παροχή, κατά πλήρη κυριότητα ή συγκυριότητα με τον αδελφό του, διάφορα ακίνητα και, κατόπιν αυτού, ο αδελφός του και αυτός όφειλαν αμφότεροι να καταβάλλουν μηνιαία πρόσοδο 1 000 ευρώ από 1ης Δεκεμβρίου 2002.

11. Το Niedersächsisches Finanzgericht (δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Κάτω Σαξονίας) (Γερμανία) αναφέρεται ως εξής στις συναλλαγές αυτές:

«Με συμβολαιογραφική πράξη της 27ης Απριλίου 1992, οι γονείς του του μεταβίβασαν ακίνητο επί της Wilhelmplatz 7, Hameln, επί του οποίου είχε συσταθεί επικαρπία υπέρ τους. Με άλλη πράξη της 2ας Δεκεμβρίου 2002, η μητέρα του μεταβίβασε σε αυτόν και στον αδελφό του Hermann άλλα ακίνητα ως γονική παροχή. Το οικόπεδο επί της Pyrmonter Str. 28, Hameln, μεταβιβάστηκε στον αδελφό του προσφεύγοντος. Συμφωνήθηκε η καταβολή μηνιαίας προσόδου 1 000 ευρώ. Ως ημερομηνία μεταβιβάσεως της κυριότητας και των βαρών ορίστηκε η 1η Νοεμβρίου 2002. Ο αδελφός του προσφεύγοντος ήταν συγκύριος των ακινήτων στο Pötzen, στο Dorfe και στο Höxter 1, 1 A. Την 1η Νοεμβρίου 2002, ο προσφεύγων εξαγόρασε το μερίδιο του αδελφού του. Τα δικαιώματα επικαρπίας που η μητέρα κατείχε έως τότε επί διαφόρων ακινήτων αντικαταστάθηκαν από πρόσοδο 1 000 ευρώ, την οποία ο προσφεύγων, όπως και ο αδελφός του, όφειλε

να καταβάλλει από 1ης Δεκεμβρίου 2002 στη μητέρα του.»

12. Κατά το έτος 2002, ο προσφεύγων εισέπραξε, ως εισοδήματα από την εκμίσθωση των ακινήτων αυτών, τα ποσά των 2 785 και 749,50 ευρώ. Στο πλαίσιο της φορολογήσεως αυτών των εισοδημάτων από εκμίσθωση στη Γερμανία, δεν έλαβε χώρα έκπτωση της προσόδου των 1 000 ευρώ που κατέβαλε ο προσφεύγων.

13. Σύμφωνα με το εφαρμοστέο γερμανικό δίκαιο, η πρόσοδος αυτή πρέπει να εκπέσει, ως ειδική δαπάνη, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 1, στοιχείο 1α, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) [2]. Εντούτοις, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50, παράγραφος 1, τέταρτη περίοδος, του EStG, η έκπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται στους φορολογούμενους που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δηλαδή στους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής.

14. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει:

«Ο τόπος κατοικίας του προσφεύγοντος είναι αποκλειστικά το Βέλγιο. Επομένως, στη [...] Γερμανί(α) φορολογείται μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποιεί στο κράτος αυτό. Κατά το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG, στα φορολογητέα εισοδήματά του στη [...] Γερμανί(α) περιλαμβάνονται τόσο τα μισθώματα από τα ακίνητα στα οποία είναι συγκύριος όσο και τα μισθώματα από το ακίνητο επί της Wilhelmplatz 7, του οποίου έχει την πλήρη κυριότητα. Πλην όμως, αντιθέτως προς τα πρόσωπα που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση στο εσωτερικό της χώρας, ο προσφεύγων, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50, παράγραφος 1, τέταρτο εδάφιο, του EStG [...], δεν δικαιούται να εκπίπτει το ποσό της προσόδου από το εισόδημά του ως ειδική δαπάνη, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο a, του EStG [...]».

15. Η Γερμανική Κυβέρνηση παρέσχε τα ακόλουθα συμπληρωματικά στοιχεία.

16. Το άρθρο 50, παράγραφος 1, πρώτη και τέταρτη περίοδος, του EStG ορίζει τα εξής:

«Οι φορολογούμενοι που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο δεν μπορούν να εκπίπτουν λειτουργικά έξοδα (άρθρο 4, παράγραφοι 4 έως 8) ή επαγγελματικά έξοδα (άρθρο 9) παρά μόνον στο μέτρο που τα έξοδα αυτά έχουν οικονομική σχέση με τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στη Γερμανία. [...] Οι λοιπές διατάξεις του άρθρου 34 και τα άρθρα 9a, 10, 10a, 10c, 16, παράγραφος 4, 20, παράγραφος 4, 24a, 32, 32a, παράγραφος 6, 33, 33a, 33b και 33c δεν εφαρμόζονται.»

17. Τα λειτουργικά έξοδα ορίζονται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, του EStG ως τα «έξοδα που οφείλονται στην εκμετάλλευση». Τα επαγγελματικά έξοδα είναι, κατά το

2 — *BGBl.* 2002 I, σ. 4245 (στο εξής: EStG).

άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του EStG, τα «έξοδα που απαιτούνται για την απόκτηση, διαφύλαξη και συντήρηση των εισοδημάτων».

18. Οι ειδικές δαπάνες ορίζονται ως εξής στο άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 1a, του EStG:

«αποτελούν ειδικές δαπάνες τα ακόλουθα βάρη, εφόσον δεν πρόκειται ούτε για λειτουργικά έξοδα ούτε για επαγγελματικά έξοδα:

[…]

1a. οι πρόσοδοι που απορρέουν από ειδικές υποχρεώσεις και τα περιοδικά βάρη που δεν έχουν οικονομική σχέση με εισοδήματα μη υπαγόμενα στη φορολογική βάση.»

19. Οι πρόσοδοι διατροφής (πρόσοδοι ή περιοδικές επιβαρύνσεις) είναι επαναλαμβανόμενες παροχές που συνδέονται με την παραχώρηση ενός ή περισσοτέρων αγαθών εν είδει δωρεάς προς νόμιμο κληρονόμο (παραχώρηση περιουσίας). Οι παροχές αποτελούν όχι αντιπαροχή για την παραχώρηση ή έξοδα κτήσεως, αλλά, ενδεχομένως, ειδικές δαπάνες κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 1a, του EStG.

20. Στη συναλλαγή αυτή, ο προς ον η παραχώρηση πρόκειται, σύμφωνα με τη βούληση των συμβαλλομένων, να ωφεληθεί τουλάχιστον εν μέρει από μια χαριστική διάταξη (δωρεά). Η πρόσοδος ή η περιοδική επιβάρυνση πρέπει να καθορίζεται σε σχέση με τις ανάγκες διατροφής του παραχωρούντος.

21. Στις παραχωρήσεις μεταξύ συγγενών, οι επαναλαμβανόμενες παροχές θεωρούνται, κατά μαχητό τεκμήριο, καθορισθείσες ανεξαρτήτως της αξίας του περιουσιακού αγαθού, με μοναδικό γνώμονα τις ανάγκες διατροφής του δικαιούχου και τη γενική οικονομική ικανότητα του οφειλέτη. Οι συγγενείς αποτελούν το τυπικό παράδειγμα της απαιτούμενης, στο μέτρο αυτό, «διατροφικής αλληλεγγύης».

22. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό δικαστήριο φορολογικών διαφορών) χαρακτήρισε ως εξής την παραχώρηση έναντι προσόδου διατροφής:

«Στο αστικό δίκαιο, η σύμβαση παραχωρήσεως είναι σύμβαση με την οποία οι γονείς παραχωρούν, ενόψει μελλοντικής κληρονομικής διαδοχής, την περιουσία τους, ιδίως την επιχείρηση ή τα ακίνητά τους, σε έναν ή περισσότερους κληρονόμους, επιφυλάσσοντας για τον εαυτό τους [...] επαρκή μέσα διατροφής. Η ιδιαιτερότητα της συμβάσεως παραχωρήσεως συνίσταται στο γεγονός ότι επιτρέπει στην επόμενη γενεά να επωφεληθεί, πριν την επαγωγή της κληρονομίας, ενός οικονομικού στοιχείου που της επιτρέπει να καλύψει, τουλάχιστον εν μέρει, τις υλικές της ανάγκες, διασφαλίζοντας συγχρόνως, τουλάχιστον εν μέρει, τη διατροφή του παραχωρούντος από την παραχωρηθείσα περιουσία. Στο μέτρο που η σύμβαση παραχωρήσεως συνιστά συγχρόνως δωρεά, διακρίνεται από τη σύμβαση με την οποία αναλαμβάνονται, ως αντιπαροχή, υποχρεώσεις καταβολής

διατροφής (BFHE 161, 317, 326 επ., *BStBl.* II 1990, 8472 υπό C. II. 1.a).»

23. Από τη νομολογία του Bundesfinanzhof προκύπτει, εξάλλου, ότι οι πρόσοδοι διατροφής που συνδέονται αντικειμενικά με παραχώρηση κατατάσσονται στις ειδικές δαπάνες (άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο 1a, του EStG) και στις επαναλαμβανόμενες αποδοχές (άρθρο 22, παράγραφος 1, του EStG) όταν ο παραχωρών επιφυλάσσει στην πραγματικότητα στον εαυτό του, με τη μορφή προσόδου διατροφής, τα εισοδήματα του περιουσιακού του στοιχείου που πρέπει πλέον να παράγονται από αυτόν στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο παραχωρήθηκε. Οι παροχές αυτές διαφοροποιούνται από τις απλές παροχές διατροφής του άρθρου 12, παράγραφος 1, του EstG, στο μέτρο που θεωρούνται ως εισοδήματα της περιουσίας για τα οποία ο παραχωρών επιφυλάχθηκε. Δεδομένου ότι οι πρόσοδοι διατροφής δεν αποτελούν αντιπαροχή του προς ον η παραχώρηση, δεν πρέπει να καθορίζονται σε συνάρτηση με την αξία της μεταβιβασθείσας περιουσίας (BFHE 161, 317, 328 επ., *BStBl.* II 1990, 8472, υπό C. II. 1.c).

III — Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

24. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής που προβλέπει, κατά τα προεκτεθέντα, το εθνικό του δίκαιο είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο. Επισημαίνει ότι η υποχρέωση καταβολής προσόδου αποτελεί επιβάρυνση των εισοδημάτων του προσφεύγοντος, όπως ακριβώς και εκείνων του αδελφού του, ο οποίος είναι φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής, στο μέτρο που αμφότεροι υπέχουν κατά τον ίδιο τρόπο υποχρέωση να υποβάλουν φορολογική δήλωση για τα εισοδήματά τους που προέρχονται από ακίνητα ευρισκόμενα στη Γερμανία.

25. Το Niedersächsisches Finanzgericht αποφάσισε, συνεπώς, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα, ζητώντας την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Συνιστά παράβαση των άρθρων 56 [ΕΚ] και 12 ΕΚ το γεγονός ότι δεν επιτρέπεται σε πρόσωπο μη υποκείμενο πλήρως σε φόρο εισοδήματος στο εσωτερικό της χώρας, σε αντίθεση με πρόσωπο που υπόκειται πλήρως στον φόρο αυτόν, να εκπίπτει από το εξ ακινήτων εισόδημά του, ως ειδική δαπάνη, τα ποσά που υποχρεούται να καταβάλλει ως πρόσοδο σε μέλος της οικογένειάς του;»

IV — Η ανάλυσή μου

Α — *Επί του παραδεκτού της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως*

26. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, αφενός, το αιτούν δικαστήριο δεν προσδιόρισε επαρκώς το πραγματικό πλαίσιο όσον

αφορά τις λεπτομέρειες των παραχωρήσεων ακινήτων προς τον προσφεύγοντα, την κατάργηση των υφισταμένων δικαιωμάτων επικαρπίας και την καταβολή της μηνιαίας προσόδου. Αφετέρου, δεν παρέθεσε επαρκή στοιχεία ως προς το περιεχόμενο και την ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας περί ειδικών δαπανών και ως προς τη διαφοροποίηση των δαπανών αυτών σε σχέση με τα λειτουργικά έξοδα και τα επαγγελματικά έξοδα.

27. Δεν συμμερίζομαι τις αντιρρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως.

28. Βέβαια, όπως επεσήμανε η Γερμανική Κυβέρνηση, κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που να είναι χρήσιμη για το εθνικό δικαστήριο απαιτεί όπως το εθνικό δικαστήριο καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, εξηγεί τις πραγματικές καταστάσεις επί των οποίων στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Είναι επίσης βέβαιο ότι οι πληροφορίες που παρέχονται με τις αποφάσεις περί παραπομπής πρέπει όχι μόνο να καθιστούν δυνατό στο Δικαστήριο να δίδει χρήσιμες απαντήσεις, αλλά και να παρέχουν στις κυβερνήσεις των κρατών μελών, καθώς και στα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη, τη δυνατότητα να υποβάλλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο Δικαστήριο απόκειται, συνεπώς, να μεριμνά για τη διασφάλιση της δυνατότητας αυτής, λαμβανομένου υπόψη ότι, δυνάμει της προαναφερθείσας διατάξεως, μόνον οι αποφάσεις περί παραπομπής κοινοποιούνται στα ενδιαφερόμενα μέρη [3].

29. Είναι επίσης αληθές ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει λεπτομερή στοιχεία για τις συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι παραχωρήσεις των ακινήτων και μετατράπηκαν τα δικαιώματα επικαρπίας σε μηνιαία πρόσοδο. Η παρουσίαση του εθνικού δικαίου, στην οποία προβαίνει, είναι επίσης λιγότερο λεπτομερής από αυτή που περιέχεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως.

30. Θεωρώ, εντούτοις, ότι τα στοιχεία που περιέχει η απόφαση περί παραπομπής σχετικά με το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι επαρκή για να καταστεί δυνατό τόσο στους διαδίκους που δικαιούνται να παρέμβουν στην παρούσα διαδικασία να υποβάλουν στο Δικαστήριο τις παρατηρήσεις τους όσο και στο τελευταίο να δώσει στο αιτούν δικαστήριο απάντηση χρήσιμη για την επίλυση της εν λόγω διαφοράς.

31. Έτσι, από τα στοιχεία αυτά, καθίσταται αντιληπτό ότι η εν λόγω εθνική ρύθμιση επιφυλάσσει στους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής το πλεονέκτημα που συνίσταται στη δυνατότητα εκπτώσεως από τα φορολογητέα εισοδήματά τους της προσόδου που οφείλεται σε γονέα κατόπιν της μεταβιβάσεως ακινήτου με παραχώρηση ή δωρεά προς νόμιμο κληρονόμο. Από την περιγραφή των πραγματικών περιστατικών συνάγεται επίσης ότι το ποσό της επίδικης προσόδου δεν αντιστοιχεί στην οικονομική

3 — Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-67/96, Albany (Συλλογή 1999, σ. I-5751, σκέψεις 39 και 40), καθώς και της 16ης Δεκεμβρίου 2004, C-293/03, My (Συλλογή 2004, σ. I-12013, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

αξία του παραχωρηθέντος ή δωρηθέντος ακινήτου. Συνάγεται, τέλος, ότι στο αιτούν δικαστήριο έχει υποβληθεί διαφορά η επίλυση της οποίας εξαρτάται από το κατά πόσο μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ενός φορολογούμενου κατοίκου ημεδαπής και ενός φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

32. Εξάλλου, πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι, εκτός από τον προσφεύγοντα και τη Γερμανική Κυβέρνηση, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις το περιεχόμενο των οποίων πιστοποιεί ότι αυτοί οι παρεμβαίνοντες ήταν σε θέση να αντιληφθούν το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

33. Θεωρώ, συνεπώς, ότι η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, παρά τις ασάφειές της, πρέπει να κηρυχθεί παραδεκτή.

Β — *Επί της ουσίας*

34. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η εν λόγω νομοθεσία είναι σύμφωνη προς τα άρθρα 56 ΕΚ και 12 ΕΚ. Ερωτά, συνεπώς, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα αυτά πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντίκεινται στη νομοθεσία κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία το υποκείμενο εν μέρει σε φόρο εισοδήματος στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους τέκνο που καταβάλλει στους γονείς του πρόσοδο κατόπιν της μεταβιβάσεως της κυριότητας ακινήτων δεν μπορεί να εκπίπτει την πρόσοδο αυτή από τα εκ μισθωμάτων εισοδήματα των ακινήτων αυτών, ενώ ο φορολογούμενος που υπόκειται στον φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων του έχει τη δυνατότητα αυτή.

35. Προκαταρκτικά, θα επισημάνω ότι η συμφωνία της νομοθεσίας αυτής προς το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εκτιμηθεί αποκλειστικά υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ που αφορούν την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Ακολούθως, θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους μια τέτοια νομοθεσία συνιστά, κατά την άποψή μου, περιορισμό αντίθετο προς αυτή την ελευθερία κυκλοφορίας.

1. Η εφαρμοστέα ελευθερία κυκλοφορίας

36. Πρέπει να υπομνηστεί, κατ' αρχάς, ότι, καίτοι τα κράτη μέλη έχουν, μέχρι σήμερα, διατηρήσει τις αρμοδιότητές τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας, πρέπει πάντως, κατά πάγια νομολογία, να ασκούν τις αρμοδιότητες αυτές τηρώντας τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και, ιδίως, τις αρχές και τις

ελευθερίες κυκλοφορίας που προβλέπει ή Συνθήκη [4].

37. Όσον αφορά την εφαρμογή, στην παρούσα υπόθεση, του άρθρου 12 ΕΚ, που διακηρύσσει, κατά γενική αρχή, την απαγόρευση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο αυτό μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων [5].

38. Το άρθρο όμως 56 ΕΚ, του οποίου επίσης γίνεται επίκληση από το αιτούν δικαστήριο στο προδικαστικό ερώτημα και το οποίο απαγορεύει τις διακρίσεις στον ειδικό τομέα των κινήσεων κεφαλαίων, μπορεί να εφαρμοστεί στη διαφορά της κύριας δίκης. Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι η νομοθεσία κράτους μέλους που αφορά τη φορολογία εισοδημάτων από μισθώματα που εισπράττει φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [6].

39. Η νομολογία αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα περιλαμβάνονται στον αριθμό κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στην ονοματολογία που περιέχεται στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου [7], που διατηρεί ενδεικτική αξία για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ [8]. Η απόκτηση από τον προσφεύγοντα, που κατοικεί στο Βέλγιο, ακινήτων που βρίσκονται στη Γερμανία αποτελεί, συνεπώς, κίνηση κεφαλαίων [9].

40. Από την εν λόγω ονοματολογία και από τη νομολογία προκύπτει ακόμη ότι η μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου μέσω κληρονομικής διαδοχής ή δωρεάς σε πολίτη της Ένωσης που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος αποτελεί επίσης κίνηση κεφαλαίων [10]. Από τη νομολογία αυτή συνάγεται λογικά ότι η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου με δωρεά προς νόμιμο κληρονόμο, όταν παρουσιάζει, όπως εν προκειμένω, στοιχείο αλλοδαπότητας όσον αφορά τη διαμονή του δικαιούχου σε κράτος μέλος άλλο από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα ακίνητα αυτά, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ.

4 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21), καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A (Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

5 — Απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann (Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 24).

7 — Οδηγία της 24ης Ιουνίου 1988 για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) (ΕΕ L 178, σ. 5).

8 — Βλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-463/04 και C-464/04, Federconsumatori κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-10419, σκέψη 20), καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 38).

9 — Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier (Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 58).

10 — Βλ., όσον αφορά κληρονομία, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 42), και της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-256/06, Jäger (Συλλογή 2008, σ. I-123, σκέψεις 25 έως 27). Βλ., όσον αφορά δωρεά, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche (Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 27).

41. Κατά συνέπεια, το άρθρο αυτό εφαρμόζεται οπωσδήποτε στην υπό κρίση υπόθεση, όπως συνομολογούν όλοι οι παρεμβαίνοντες διάδικοι, και προτείνω στο Δικαστήριο να περιορίσει την εξέταση του υποβληθέντος ερωτήματος στην ερμηνεία του άρθρου αυτού.

2. Η ύπαρξη μη δικαιολογημένου περιορισμού

42. Το ερώτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως αφορά το κατά πόσον η πρόσοδος που οφείλει ο προσφεύγων πρέπει να θεωρηθεί ως δαπάνη συνδεόμενη άμεσα με τα μισθώματα που εισπράττει στη Γερμανία ή η σχετική ανάλυση πρέπει να την εκλάβει ως προσωπική επιβάρυνση.

43. Πράγματι, το ερώτημα αυτό ανακύπτει διότι τα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ απαγορεύουν στα κράτη μέλη να προβλέπουν διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής σε σχέση με τους κατοίκους αλλοδαπής, όταν η κατάσταση αυτών των δύο κατηγοριών φορολογουμένων είναι ή ίδια.

44. Όπως όμως επισημαίνει η Γαλλική Κυβέρνηση, γίνεται δεκτό, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ότι η κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και αυτή των κατοίκων αλλοδαπής είναι, κατ' αρχήν, διαφορετική [11]. Έτσι, το εισόδημα που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού εισοδήματός του, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του. Εξάλλου, το κράτος μέλος στο οποίο ο εν λόγω φορολογούμενος κατοικεί είναι το πλέον ικανό να γνωρίζει την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του τελευταίου και να καθορίζει έτσι τη φοροδοτική του ικανότητα. Ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν δικαιούται, κατ αρχήν, να αιτιάται το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί μικρό μόνο μέρος των εισοδημάτων του επειδή του αρνείται ένα φορολογικό πλεονέκτημα που εξαρτάται από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, όπως είναι η έκπτωση προσόδου διατροφής την οποία οφείλει να καταβάλλει, διότι την υποχρέωση αυτή υπέχει το κράτος μέλος στο οποίο έχει την κατοικία του [12].

45. Κατά πάγια νομολογία, η υποχρέωση λήψεως υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής βαρύνει το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται τα εισοδήματα μόνο στην περίπτωση που ο εν λόγω φορολογούμενος αντλεί το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εσόδων του από το κράτος αυτό [13].

46. Στην υπό κρίση υπόθεση είναι βέβαιο ότι τα μισθώματα που εισέπραξε ο προσφεύγων στη Γερμανία αποτελούν μικρό μόνο μέρος των φορολογητέων εσόδων του, αφού, σύμφωνα με τα στοιχεία που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, αυτός πραγματοποίησε περισσότερο από το 90 % των εσόδων του στο Βέλγιο, όπου κατοικεί. Επομένως, αν η επίδικη

11 — Αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα (σκέψη 31), και της 18ης Μαρτίου 2010, C-440/08, Gielen (Συλλογή 2010, σ. I-2323, σκέψη 43).

12 — Αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα (σκέψη 32), και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψεις 99 έως 102).

13 — Αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα (σκέψη 36), και της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg (Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 61).

πρόσοδος πρέπει να θεωρηθεί ως προσωπική επιβάρυνση, παρεμφερής με πρόσοδο διατροφής, ο προσφεύγων δεν μπορεί να αιτιάται τη γερμανική φορολογική αρχή διότι αρνήθηκε την έκπτωσή της από τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματά του εκ μισθωμάτων.

47. Αντιθέτως, ο προσφεύγων δικαιούται να ζητήσει την έκπτωση αυτή, εφόσον η εν λόγω πρόσοδος μπορεί να θεωρηθεί ως δαπάνη άμεσα συνδεόμενη με τα μισθώματα αυτά. Προκύπτει, πράγματι, από τη νομολογία ότι, όσον αφορά τέτοιου είδους έξοδα, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής και οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής τελούν σε παρεμφερή κατάσταση και πρέπει, συνεπώς, να τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως [14].

48. Η Γερμανική και η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η νομολογία αυτή δεν είναι εφαρμοστέα στην επίδικη πρόσοδο για λόγους που είναι, συνοπτικά, οι ακόλουθοι.

49. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το εθνικό της δίκαιο εφαρμόζει το κριτήριο του άμεσου δεσμού. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 50, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του EStG, όποιος υπόκειται εν μέρει στον φόρο θα μπορούσε να εκπέσει τα λειτουργικά έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που οφείλονται στην εκμετάλλευση, καθώς και τα επαγγελματικά έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που απαιτούνται για την απόκτηση, διαφύλαξη και συντήρηση των εισοδημάτων.

50. Στην υπό κρίση όμως υπόθεση, είναι βέβαιο ότι η εν λόγω πρόσοδος δεν αποτελεί επαγγελματικό έξοδο αλλά ειδική δαπάνη, κατά την έννοια του άρθρου 10 του EStG. Πράγματι, η πρόσοδος αυτή δεν συνιστά την αντιπαροχή για την κτήση ακινήτων. Το ύψος της καθορίστηκε ανεξάρτητα από την αξία των ακινήτων, ανάλογα με τις ανάγκες διατροφής του δικαιούχου και τη γενική οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς του οφειλέτη. Αποτελεί απόρροια διευθετήσεως που έλαβε χώρα στο οικογενειακό πλαίσιο. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, συνεπώς, ότι η μητέρα του προσφεύγοντος επιθυμούσε να παραχωρήσει τα ακίνητά της, θέλοντας συγχρόνως να εξασφαλίσει ότι θα ληφθούν υπόψη οι ανάγκες διατροφής της.

51. Η Γερμανική Κυβέρνηση συμπεραίνει από τα προαναφερθέντα ότι, στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίσταται άμεσος δεσμός μεταξύ των εισοδημάτων από μισθώματα που εισέπραξε ο U. Schröder και της προσόδου που κατέβαλε στη μητέρα του, διότι η πρόσοδος αυτή δεν είναι αδύνατον να διαχωρισθεί από τα εισοδήματα αυτά, κατά την έννοια της σκέψεως 25 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Υποστηρίζει επίσης ότι, καίτοι, το Δικαστήριο, στη σκέψη 22 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Conijn, έκρινε ότι δαπάνες για φορολογικές συμβουλές, χαρακτηριζόμενες επίσης ως έκτακτες δαπάνες κατά την έννοια

14 — Αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 27), της 6ης Ιουλίου 2006, C-346/04, Conijn (Συλλογή 2006, σ. I-6137, σκέψεις 20 έως 24), και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (Συλλογή 2007, σ. I-1425, σκέψεις 23 έως 25).

του άρθρου 10 του EStG, συνδέονταν άμεσα με την είσπραξη εισοδημάτων που φορολογούνταν δυνάμει μερικής υπαγωγής στον φόρο, εντούτοις υφίστατο, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, δεσμός αναγκαίος σε τέτοιο βαθμό, ώστε οι εν λόγω δαπάνες έπρεπε σχεδόν αναπόφευκτα να πραγματοποιηθούν για να εισπραχθούν τα εισοδήματα αυτά και αποτελούσαν περισσότερο επαγγελματικά έξοδα παρά έκτακτες δαπάνες. Αντιθέτως, η πρόσοδος την οποία αφορά η διαφορά της κύριας δίκης δεν αποτελεί τη χαρακτηριστική ή έννομη συνέπεια της εισπράξεως των εισοδημάτων από μισθώματα, αλλά στηρίζεται στους οικογενειακούς δεσμούς του U. Schröder.

53. Η Γαλλική Κυβέρνηση αμφισβητεί επίσης την ύπαρξη άμεσου δεσμού μεταξύ της προσόδου που κατέβαλε ο προσφεύγων και των εισοδημάτων του από μισθώματα.

54. Υποστηρίζει ότι, υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του περιεχομένου του άρθρου 10, παράγραφος 1, στοιχείο 1a, του EStG, η πρόσοδος που εμπίπτει στη διάταξη αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως άμεση οικονομική αντιπαροχή για την παραίτηση της μητέρας του προσφεύγοντος από την επικαρπία της επί των μισθωμένων ακινήτων. Η Γαλλική Κυβέρνηση υπογραμμίζει επίσης ότι το ύψος της προσόδου που κατέβαλε ο προσφεύγων δεν συναρτάται άμεσα με το ύψος των εισοδημάτων του από μισθώματα. Κατά την άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως δεν υφίσταται άμεσος οικονομικός δεσμός μεταξύ του ύψους της προσόδου που κατέβαλε ο προσφεύγων και των εισπραχθέντων εισοδημάτων από μισθώματα, διότι τα εν λόγω περιουσιακά αγαθά θα μπορούσαν να μην παράγουν τέτοια εισοδήματα ή να παράγουν πολύ υψηλά εισοδήματα, χωρίς καμία σχέση με το ύψος της εν λόγω προσόδου.

55. Δεν συμμερίζομαι την άποψη των ανωτέρω κυβερνήσεων. Θεωρώ, όπως και η Επιτροπή, ότι η πρόσοδος που κατέβαλε ο προσφεύγων στη μητέρα του κατόπιν της μεταβιβάσεως της κυριότητας διαφόρων ακινήτων ευρισκομένων στη Γερμανία μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέεται άμεσα με τα μισθώματα εκ των ακινήτων αυτών, για τους ακόλουθους λόγους.

56. Από την εξέταση των αποφάσεων που επικαλούνται οι διάδικοι στις γραπτές παρατηρήσεις τους προκύπτει ότι το Δικαστήριο δέχθηκε την ύπαρξη άμεσου δεσμού μεταξύ των εισοδημάτων και των δαπανών φορολογουμένου κατοίκου αλλοδαπής υπό τις ακόλουθες συνθήκες.

57. Η προπαρατεθείσα απόφαση Gerritse αφορούσε επαγγελματικά έξοδα μουσικού, Ολλανδού υπηκόου, στο πλαίσιο παροχής σε ραδιοφωνικό σταθμό στη Γερμανία, η οποία φορολογήθηκε στο κράτος αυτό. Το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτά τα επαγγελματικά έξοδα «συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα στη Γερμανία έσοδα, οπότε οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι τελούν συναφώς σε παρεμφερή κατάσταση» [15].

58. Με την προπαρατεθείσα απόφαση Conijn, το Δικαστήριο επέκτεινε την

15 — Σκέψη 27 της αποφάσεως αυτής.

ανάλυση αυτή στις δαπάνες για φορολογικές συμβουλές στις οποίες υποβλήθηκε φορολογούμενος που δεν είχε την κατοικία του στη Γερμανία για την υποβολή της φορολογικής του δηλώσεως που αφορούσε τα εισοδήματα που πραγματοποίησε σε αυτό το κράτος μέλος. Επεσήμανε ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως απορρέει από το γεγονός ότι το πρόσωπο αυτό πραγματοποιεί εισοδήματα στο εν λόγω κράτος μέλος. Από αυτό συνήγαγε ότι οι δαπάνες αυτές συνδέονται άμεσα με τα φορολογούμενα στη Γερμανία εισοδήματα και, συνεπώς, πλήττουν κατά τον ίδιο τρόπο τα εισοδήματα όλων των φορολογουμένων, κατοίκων ημεδαπής ή μη [16]. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι η κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής είναι ανάλογη προς αυτήν των κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά την πολυπλοκότητα της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας και ότι το αναγνωριζόμενο στους κατοίκους ημεδαπής δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο λειτουργεί ως αντιστάθμισμα των δαπανών για φορολογικές συμβουλές, πρέπει να αναγνωρίζεται και στους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής, οι οποίοι έρχονται ομοίως αντιμέτωποι με την πολυπλοκότητα του εθνικού φορολογικού συστήματος [17].

59. Τέλος, με την προπαρατεθείσα απόφαση Centro Equestre da Lezíria Grande, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ως «επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται άμεσα με τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους μέλους, εντός του οποίου ασκείται η δραστηριότητα», πρέπει να νοούνται τα έξοδα που έχουν άμεση οικονομική σχέση με την παροχή που είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου εντός του κράτους αυτού και τα οποία, επομένως, δεν μπορούν να διαχωριστούν από αυτήν, όπως τα έξοδα ταξιδίου και διαμονής, ανεξαρτήτως του τόπου και του χρόνου που τα έξοδα δημιουργήθηκαν [18].

60. Εξετάζοντας τη νομολογία αυτή, θεωρώ ότι το αποφασιστικό κριτήριο για το κατά πόσο μια δαπάνη πρέπει να θεωρηθεί ως προσωπική επιβάρυνση ή ως έξοδο που συνδέεται άμεσα με τα φορολογητέα εισοδήματα είναι το γεγονός που δημιούργησε την εν λόγω δαπάνη. Αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως έξοδο που συνδέεται άμεσα με τα εν λόγω εισοδήματα εφόσον έχει ως γενεσιουργό αιτία τη δραστηριότητα από την οποία προέρχονται τα εισοδήματα αυτά και όχι την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

61. Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, στην υπό κρίση υπόθεση ο προσφεύγων μπόρεσε να πραγματοποιήσει τα εκ μισθωμάτων εισοδήματα μόνο χάρη στη μεταβίβαση της κυριότητας των εν λόγω ακινήτων και η μεταβίβαση αυτή μπόρεσε να πραγματοποιηθεί μόνον έναντι της καταβολής της εν λόγω προσόδου.

62. Βέβαια, το ποσό της προσόδου αυτής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας, δεν ανταποκρίνεται στην οικονομική αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων. Όπως επισημαίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, το ύψος της καθορίστηκε με κοινή συμφωνία μεταξύ των μερών στο πλαίσιο της οικογένειας, σε συνάρτηση τόσο με τις ανάγκες του παρέχοντος όσο και με την οικονομική δυνατότητα του δωρεοδόχου. Εντούτοις, το γεγονός αυτό ουδόλως μειώνει τον αναγκαίο χαρακτήρα της υποχρεώσεως του δωρεοδόχου να καταβάλει την εν λόγω πρόσοδο για να μπορέσει να αποκτήσει την κυριότητα των ακινήτων των γονέων του και, κατά συνέπεια, τα μισθώματα των ακινήτων αυτών.

16 — Σκέψη 22 της αποφάσεως αυτής.
17 — Όπ.π. (σκέψη 23).
18 — Σκέψη 25 της αποφάσεως αυτής.

63. Χωρίς την πρόσοδο, δηλαδή, ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να αποκτήσει την κυριότητα των μισθωμένων ακινήτων και, κατά συνέπεια, τα εισοδήματα από τα μισθώματα των ακινήτων αυτών.

64. Το καθοριστικό στοιχείο, στην υπό κρίση υπόθεση, είναι, συνεπώς, κατά την άποψή μου, το γεγονός ότι η εν λόγω πρόσοδος έχει ως γενεσιουργό αιτία τη μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων από τα μισθώματα των οποίων προέρχονται τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματα, και όχι μόνον την υποχρέωση συμπαραστάσεως των τέκνων προς τους γονείς τους. Εφόσον η επίδικη πρόσοδος έχει ως γενεσιουργό αιτία τη μεταβίβαση της κυριότητας των μισθωμένων ακινήτων, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει, θεωρώ ότι πρέπει να θεωρηθεί ως έξοδο συνδεόμενο άμεσα με τα μισθώματα των ακινήτων αυτών.

65. Η ανάλυση αυτή δεν αντικρούεται, κατά την άποψή μου, από το γεγονός ότι, σε αντίθεση με τα επαγγελματικά έξοδα και τις δαπάνες για φορολογικές συμβουλές που αφορούσαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Gerritse και Conijn, η επίδικη πρόσοδος θα οφειλόταν ακόμη και αν ο προσφεύγων δεν είχε εκμισθώσει τα ακίνητα και δεν πραγματοποιούσε έτσι φορολογητέα εισοδήματα στη Γερμανία.

66. Το κρίσιμο, κατά την άποψή μου, είναι ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής, όταν εισπράττουν αυτά τα εισοδήματα από μισθώματα, φορολογούνται όπως και οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής και ότι, χωρίς την υποχρέωση καταβολής προσόδου στον δωρητή των ακινήτων, δεν θα είχαν αποκτήσει την κυριότητά τους και, κατά συνέπεια, να τα εκμισθώσουν.

67. Επομένως, αν το Δικαστήριο συμφωνήσει με την ανάλυση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής, όπως ο προσφεύγων, τελούν, όσον αφορά μια τέτοια πρόσοδο, στην ίδια κατάσταση με τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής. Η εθνική νομοθεσία, στο μέτρο που επιφυλάσσει τη δυνατότητα εκπτώσεως της προσόδου αυτής από τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματα μόνο στους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής, παρίσταται, συνεπώς, αντίθετη προς το άρθρο 56 ΕΚ.

68. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν προβάλλει, εξάλλου, καμία δικαιολογία για αυτή τη διαφορετική μεταχείριση.

69. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η νομοθεσία κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία τέκνο που υπόκειται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος στο εσωτερικό του κράτους αυτού και καταβάλλει στους γονείς του πρόσοδο κατόπιν μεταβιβάσεως της κυριότητας ακινήτων με παραχώρηση ή δωρεά προς νόμιμο κληρονόμο δεν μπορεί, σε αντίθεση με φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής, να εκπίπτει αυτή την πρόσοδο από τα εισοδήματα από τα μισθώματα των ακινήτων αυτών, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον η εν λόγω πρόσοδος έχει ως γενεσιουργό αιτία την οικεία μεταβίβαση κυριότητας.

V — Πρόταση

70. Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Niedersächsisches Finanzgericht:

«Το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η νομοθεσία κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία τέκνο που υπόκειται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος στο εσωτερικό του κράτους αυτού και καταβάλλει στους γονείς του πρόσοδο κατόπιν μεταβιβάσεως της κυριότητας ακινήτων με παραχώρηση ή δωρεά προς νόμιμο κληρονόμο δεν μπορεί, σε αντίθεση με φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής, να εκπίπτει αυτή την πρόσοδο από τα εκ μισθωμάτων εισοδήματα των ακινήτων αυτών, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον η εν λόγω πρόσοδος έχει ως γενεσιουργό αιτία την οικεία μεταβίβαση κυριότητας.»