ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER
της 9ης Μαρτίου 2006 [1]

1. Με την παρούσα αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει να στερείται υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος υπόκειται μερικώς σε φορολογία εισοδήματος σε άλλο κράτος μέλος και συγκεκριμένα, εν προκειμένω, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, του δικαιώματος να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά του τη δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών στην οποία υποβλήθηκε προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, ενώ ο φορολογούμενος για το σύνολο του εισοδήματός του στο εν λόγω κράτος μέλος θα μπορούσε να τύχει εκπτώσεως για τέτοιου είδους δαπάνες.

I — Το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο

2. Κατά τον γερμανικό νόμο περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), όπως ίσχυε το 1997 (στο εξής: EStG 1997) [2], οι φορολογούμενοι διακρίνονται σε εκείνους που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία για το σύνολο των εισοδημάτων τους και σε εκείνους που φορολογούνται στο εν λόγω κράτος για μέρος μόνον των εισοδημάτων τους. Σε αντίθεση με τους πρώτους, οι μερικώς φορολογούμενοι είναι εκείνοι οι οποίοι δεν έχουν ούτε την κατοικία τους ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία και φορολογούνται στο εν λόγω κράτος μόνον για τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποιούν στο έδαφός του.

3. Το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α΄, του EStG 1997 κατατάσσει στα εν λόγω πραγματοποιούμενα στη Γερμανία εισοδήματα και τα εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση βιοτεχνικών, βιομηχανικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων.

4. Το άρθρο 50, παράγραφος 1, του EStG 1997 περιέχει διατάξεις που αφορούν ειδικά τους υποκειμένους μερικώς μόνον σε φορολογία εισοδήματος στη Γερμανία. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει, ιδίως, ότι οι εν λόγω φορολογούμενοι δεν δικαιούνται να εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημά τους «έκτακτες δαπάνες», όπως είναι η δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών [3], ενώ οι φορολογούμενοι για το σύνολο των εισοδημάτων τους στη Γερμανία μπορούν να εκπίπτουν τέτοιου είδους δαπάνες, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG 1997.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — BGBl. 1997 I, σ. 823 επ.

3 — Βλ. άρθρο 50, παράγραφο 1, πέμπτη περίοδο, του EStG 1997.

5. Πρέπει, εξάλλου, να διευκρινιστεί ότι η τελευταία αυτή διάταξη κάνει διάκριση μεταξύ των δαπανών που υπάγονται στην κατηγορία των «εκτάκτων δαπανών» και των δαπανών που συνιστούν «λειτουργικές δαπάνες» ή «επαγγελματικές δαπάνες».

II — Η κύρια δίκη

6. Ο R. H. Conijn, ο οποίος έχει ολλανδική ιθαγένεια και κατοικεί στις Κάτω Χώρες, πραγματοποίησε το 1998, λόγω της συμμετοχής του σε γερμανική ετερόρρυθμη εταιρεία για κοινωνία συγκληρονόμων, εισοδήματα προερχόμενα από βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες στη Γερμανία, ύψους 146 373 50 γερμανικών μάρκων. Το ποσό αυτό αντιστοιχούσε σε λιγότερο από το 90 % του συνολικού παγκοσμίου εισοδήματος του R. H. Conijn.

7. Στη φορολογική του δήλωση για το έτος 1998, ο εν λόγω φορολογούμενος ενέγραψε ως εκπεστέο το ποσό των 1 046 γερμανικών μάρκων, το οποίο δαπάνησε για τις παρασχεθείσες σ' αυτόν φορολογικές συμβουλές προς συμπλήρωση της εν λόγω φορολογικής δήλωσης στη Γερμανία, στην κατηγορία «έκτακτες δαπάνες», κατ' εφαρμογή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG 1997.

8. Η Finanzamt Hamburg-Nord (στο εξής: Finanzamt) δεν ενέκρινε την έκπτωση των δαπανών αυτών, στηριζόμενη στο άρθρο 50, παράγραφος 1, πέμπτη περίοδος, του EStG 1997.

9. Ο R. H. Conijn άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Hamburg προσφυγή κατά της απόφασης της Finanzamt. Η προσφυγή απορρίφθηκε με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2003.

10. Ο προσφεύγων της κυρίας δίκης άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, ζητώντας του να εξαφανίσει την εν λόγω απόφαση και να αναγνωρίσει ότι οι δαπάνες για τη λήψη φορολογικών συμβουλών είναι εκπεστέες. Αντίθετα, η Finanzamt ζήτησε από το Bundesfinanzhof να απορρίψει την αναίρεση.

III — Η αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης

11. Στην απόφασή του περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof αναφέρει ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ κατοικούντων και μη κατοικούντων στη Γερμανία, η οποία είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων του EStG 1997, ενδέχεται να αντίκειται στη θεμελιώδη ελευθερία που καθιερώνεται στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ), δηλαδή στην αρχή της ελεύθερης εγκατάστασης.

12. Διαπιστώνει, κατ' αρχάς, ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί σε πολλές περιπτώσεις ότι η κατάσταση των κατοικούντων και η κατάσταση των μη κατοικούντων στην ημεδαπή δεν είναι κατά κανόνα η ίδια και ότι, κατά συνέπεια, το πλεονέκτημα των

εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου στο κράτος προέλευσης των εισοδημάτων δεν θα πρέπει κατ' ανάγκην να παρέχεται και στους μη κατοικούντες στην ημεδαπή.

13. Παρατηρεί, στη συνέχεια, ότι, με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ίσης μεταχείρισης επιβάλλει την εφαρμογή των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση και στον μερικώς φορολογούμενο μόνον στην περίπτωση που αυτός πραγματοποιεί το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων του από το κράτος όπου παρέχονται τα πλεονεκτήματα αυτά. Ωστόσο, κατά το παραπέμπον δικαστήριο, η παρέκκλιση αυτή αφορά άμεσα μόνον την περιορισμένη κατηγορία των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου και όχι «εν γένει όλες τις δαπάνες του προσωπικού τρόπου διαβίωσης».

14. Το Bundesfinanzhof επισημαίνει, στο πλαίσιο αυτό, ότι η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για λήψη φορολογικών συμβουλών οφείλεται κυρίως στην επιδίωξη σκοπών επιδότησης και ενθάρρυνσης της χρήσης των αντιστοίχων υπηρεσιών που δεν έχουν καμία σχέση με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Ο νομοθέτης θεώρησε ότι πρέπει να χορηγηθεί στον φορολογούμενο κάποιο αντισταθμιστικό πλεονέκτημα, επειδή αναγκάστηκε να απευθυνθεί σε φοροτεχνικό σύμβουλο λόγω της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας, αντιστάθμισμα το οποίο συνίσταται στη λήψη υπόψη των «υποχρεωτικών δαπανών» στις οποίες υποβλήθηκε και στην αντίστοιχη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός του. Ωστόσο, οι λόγοι αυτοί δεν εξηγούν γιατί το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα πρέπει να μην παρέχεται και στους μη κατοικούντες στην ημεδαπή, τουλάχιστον στην περίπτωση που οι παρασχεθείσες φορολογικές συμβουλές δεν αφορούν τη φορολογική δήλωση στο κράτος κατοικίας του φορολογουμένου, αλλά μόνον τη φορολογική δήλωση στο κράτος όπου πραγματοποιήθηκε το φορολογούμενο εισόδημα.

15. Κατά το παραπέμπον δικαστήριο, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι δαπάνες για φορολογικές συμβουλές αποτελούν προσωπικές και όχι επαγγελματικές δαπάνες, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εφόσον ο Γερμανός νομοθέτης αποφάσισε να επιτρέψει την έκπτωση των δαπανών αυτών, οφείλει να εφαρμόσει το μέτρο χωρίς αντιφάσεις. Οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν τόσο τα εισοδήματα των μη κατοικούντων στην ημεδαπή όσο και τα εισοδήματα των μονίμων κατοίκων Γερμανίας. Πράγματι, οι φορολογούμενοι αμφοτέρων των κατηγοριών αυτών έχουν την αυτή υποχρέωση για υποβολή φορολογικής δήλωσης.

16. Αμφιβάλλοντας, για τους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω, ως προς το συμβατό της εφαρμοστέας στην υπόθεση γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας [νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43] η περίπτωση κατά την οποία ένας περιορισμένως στην ημεδαπή φορολογούμενος, υπήκοος άλλου κράτους μέλους, αντίθετα από τους απεριορίστως φορολογουμένους, δεν μπορεί να εκπέσει από το συνολικό ποσό των φορολογητέων εισοδημάτων του, τα έξοδα για τη λήψη φορολογικών συμβουλών, στα οποία υποβλήθηκε, ως έκτακτα έξοδα;»

IV — Ανάλυση

17. Με το ερώτημα αυτό, το Bundesfinanzhof ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει να στερείται ένας υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος φορολογείται μόνον εν μέρει για τα εισοδήματά του σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στη Γερμανία, της δυνατότητας να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του τη δαπάνη που αντιστοιχεί στην αμοιβή φορολογικού συμβούλου στην οποία υποβλήθηκε προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος, ενώ ένας φορολογούμενος ο οποίος φορολογείται για το σύνολο των εισοδημάτων του στο ίδιο αυτό κράτος μέλος θα μπορούσε να εκπέσει μια τέτοια δαπάνη.

18. Πρέπει, προκαταρκτικώς, να επισημανθεί ότι, όπως αναφέρει η Επιτροπή, η περιγραφή των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης στην οποία προβαίνει το παραπέμπον δικαστήριο δεν επιτρέπει να διαπιστωθεί ποιο είναι, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψος της συμμετοχής του R. H. Conijn στη γερμανική ετερόρρυθμη εταιρεία.

19. Η πληροφορία αυτή, ωστόσο, θα μπορούσε να χρησιμεύσει προκειμένου να εντοπιστούν οι διατάξεις της Συνθήκης που πρέπει να εφαρμοστούν στο πλαίσιο της κυρίας δίκης, δηλαδή, αν θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις που αφορούν την ελευθερία εγκατάστασης ή οι διατάξεις που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

20. Είναι πράγματι γνωστό ότι, κατά το άρθρο 52, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης, «[η] ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων [...] σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους [...]». Κατά το Δικαστήριο, «[α]σκεί το δικαίωμά του εγκαταστάσεως ο υπήκοος κράτους μέλους ο οποίος έχει στο κεφάλαιο εταιρείας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της» [4].

21. Αντίθετα, αν η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται, εφαρμόζονται οι κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

22. Για να αρθούν οι αμφιβολίες που γεννώνται, ενδεχομένως, σχετικά με το εφαρμοστέο του άρθρου 52 της Συνθήκης στην κύρια υπόθεση και ελλείψει επαρκών διευκρινίσεων επί του ζητήματος αυτού στην απόφαση περί παραπομπής, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, «στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, που στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνι-

4 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22). Βλ επίσης, συναφώς, τις αποφάσεις της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-208/00, Überseering (Συλλογή 2002, σ. I-9919, σκέψη 77), και της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 37).

κών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου» [5]. Επομένως, αρκεί να διαπιστωθεί ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το παραπέμπον δικαστήριο φαίνεται να έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι εφαρμοστέο στην ενώπιόν του εκκρεμή διαφορά είναι το άρθρο 52 της Συνθήκης και ότι το Δικαστήριο, ελλείψει αποχρώντων λόγων που να επιβάλλουν την εφαρμογή των κανόνων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να προχωρήσει στην ερμηνεία του κανόνα τον οποίο επικαλείται το παραπέμπον εθνικό δικαστήριο.

23. Με βάση την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης που θα δώσει στο πλαίσιο της παρούσας υπόθεσης το Δικαστήριο, το εθνικό δικαστήριο θα κληθεί στη συνέχεια να κρίνει αν η συμμετοχή του R. H. Conijn στη γερμανική ετερόρρυθμη εταιρεία τού παρέχει ορισμένου επιπέδου επιρροή στις αποφάσεις της εν λόγω εταιρείας και του επιτρέπει να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Αν αυτό δεν συμβαίνει, η εθνική ρύθμιση, το κύρος της οποίας αμφισβητείται στο πλαίσιο της κυρίας δίκης, θα αφορά την ελευθερία κινήσεων κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 56 ΕΚ) και όχι την ελευθερία εγκατάστασης την οποία προστατεύει το άρθρο 52 της Συνθήκης [6]. Πρέπει, ωστόσο, να τονισθεί ότι, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η απάντηση του Δικαστηρίου στο παρόν προδικαστικό ερώτημα θα ισχύει και σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθότι ο πυρήνας του προβλήματος εν προκειμένω είναι, όπως θα καταδειχθεί στη συνέχεια, αν η επίμαχη γερμανική ρύθμιση, η οποία στερεί από τα πρόσωπα που φορολογούνται μερικώς μόνον στη Γερμανία τη δυνατότητα να εκπίπτουν τα έξοδά στα οποία υποβάλλονται ως ιδιώτες, όταν κάνουν χρήση υπηρεσιών φορολογικών συμβούλων, συνιστά ή όχι διάκριση την οποία απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο.

24. Και τώρα θα πρέπει να δοθεί η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα το οποίο υπέβαλε το Bundesfinanzhof.

25. Για τον σκοπό αυτό, θα πρέπει πρώτα να υπομνησθεί ότι η απαγόρευση επιβολής περιορισμών από τα κράτη μέλη στην ελευθερία εγκατάστασης ισχύει και για τις φορολογικές διατάξεις. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν εμπίπτει, καθαυτός, στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν [7].

26. Αυτό σημαίνει, ιδίως, ότι τα κράτη μέλη οφείλουν «να απέχουν [...] από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας» [8]. Πράγματι, οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας,

5 — Απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 41). Βλ., επίσης, στην ίδια κατεύθυνση, την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2003, C-326/00, IKA (Συλλογή 2003, σ. I-1703, σκέψη 27 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 — Βλ., στην κατεύθυνση αυτή, τη διάταξη του Δικαστηρίου της 8ης Ιουνίου 2004, C-268/03, De Baeck (Συλλογή 2004, σ. I-5961, σκέψεις 25 και 26).

7 — Βλ., ιδίως, την απόφαση De Lasteyrie du Saillant (που προαναφέρεται, σκέψη 44) και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

8 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16), και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 75).

αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με τη μορφή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα [9]. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία παρέχει φορολογικά πλεονεκτήματα μόνον στους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, αφού οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή είναι στις περισσότερες περιπτώσεις αλλοδαποί, με αποτέλεσμα η εν λόγω ρύθμιση να ενδέχεται να καθιερώνει έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας [10].

27. Όπως επίσης δέχεται παγίως το Δικαστήριο, «δυσμενή διάκριση συνιστά η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή η εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις» [11]. Οσάκις καλείται να κρίνει αν υφίσταται διάκριση, το Δικαστήριο λαμβάνει κατά παράδοση ως αφετηρία την υπόθεση ότι, «σε θέματα άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν προσομοιάζει, κατά κανόνα, προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής, στον βαθμό που το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος ορισμένου κράτους ένας μη κάτοικος στην ημεδαπή αποτελεί συνήθως μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, και η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί κατά κανόνα στη συνήθη κατοικία του» [12].

28. Κατά συνέπεια, «το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής για τον μη κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση [...], ενόψει των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των μη κατοίκων ημεδαπής, τόσο από άποψη πηγής εισοδήματος όσο και από την άποψη της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως» [13].

29. Ωστόσο, έχοντας διατυπώσει την αρχή αυτή, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, με την προπαρατεθείσα απόφασή του Schumacker, ότι ο μη κατοικών και ο κατοικών στην ημεδαπή δεν βρίσκονται σε αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση στην περίπτωση που «ο μη κάτοικος ημεδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση» [14]. Κατά το Δικαστήριο, «μεταξύ

9 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 11), της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-27/91, Le Manoir (Συλλογή 1991, σ. I-5531, σκέψη 10), και της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 26).

10 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις Schumacker (προπαρατεθείσα, σκέψεις 28 και 29) και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 38).

11 — Βλ., ιδίως, την απόφαση Wielockx (που προπαρατίθεται, σκέψη 17).

12 — Βλ., ιδίως, την απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψη 15, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Όπ.π., σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

14 — Απόφαση Schumacker (που παρατίθεται ανωτέρω, σκέψη 36). Επίσης, το Δικαστήριο δέχθηκε στην προπαρατεθείσα απόφασή του Wielockx, ότι «ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής —μισθωτός ή αυτοαπασχολούμενος— ο οποίος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στο κράτος όπου ασκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα βρίσκεται, εξ αντικειμένου, στην ίδια κατάσταση, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με τον κάτοικο ημεδαπής του κράτους αυτού που ασκεί την ίδια δραστηριότητα» (σκέψη 20).

ενός τέτοιου μη κατοίκου και ενός κατοίκου ημεδαπής, που ασκεί ανάλογη έμμισθη δραστηριότητα, δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη λήψη υπόψη, για την επιβολή φόρου, της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου» [15].

30. Ο νομολογιακός αυτός κανόνας εφαρμόστηκε σε σειρά περιπτώσεων που αφορούσαν φορολογικά πλεονεκτήματα συνδεόμενα με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων, όπως η άμβλυνση της προοδευτικότητας της κλίμακας του φόρου εισοδήματος υπέρ των εγγάμων [16], η δυνατότητα έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα των κερδών που επενδύθηκαν σε ασφαλιστικές εισφορές γήρατος [17] ή, ακόμη, οι φοροαπαλλαγές που συνδέονται με προσωπικού χαρακτήρα υποχρεώσεις όπως η υποχρέωση καταβολής διατροφής [18].

31. Σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από τη Γερμανική Κυβέρνηση, φρονώ ότι ο κανόνας που προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση Schumacker δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση που περιγράφεται από το Bundesfinanzhof στην αίτησή του για έκδοση προδικαστικής απόφασης προς το Δικαστήριο.

32. Αφενός, πράγματι, σύμφωνα με τον εν λόγω κανόνα, η εξομοίωση της καταστάσεως των μη κατοικούντων και των κατοικούντων στην ημεδαπή όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος θεμελιώνεται στο γεγονός ότι οι πρώτοι, όπως και οι δεύτεροι, πραγματοποιούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων τους από δραστηριότητα που ασκείται στο κράτος φορολόγησης. Όμως, αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση υπηκόου κράτους μέλους, όπως ο R. H. Conijn, του οποίου τα πραγματοποιούμενα στο κράτος φορολόγησης εισοδήματα αντιπροσωπεύουν, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το παραπέμπον δικαστήριο, λιγότερο από το 90 % του συνολικού παγκοσμίως πραγματοποιουμένου εισοδήματός του [19].

33. Αφετέρου, το πεδίο εφαρμογής του νομολογιακού αυτού κανόνα περιορίστηκε, εξ αρχής, στα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης των φορολογουμένων. Όμως, δεν νομίζω ότι η δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών μπορεί να υπαχθεί στην κατηγορία αυτή φορολογικών πλεονεκτημάτων, καθότι ουδαμώς συνδέεται με τα στοιχεία που καθορίζουν την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου προσώπου.

34. Τούτο δεν μεταβάλλεται, κατά τη γνώμη μου, από το γεγονός ότι στη φορολογική δήλωση που συμπληρώνεται με τη βοήθεια του φορολογικού συμβούλου γίνεται μνεία ορισμένων στοιχείων που ανάγονται στην προσωπική ή την οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου. Πράγματι, η αναφορά στα στοιχεία αυτά δεν μπορεί, κατά τη

15 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα, σκέψη 37).

16 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα).

17 — Απόφαση Wielockx (προπαρατεθείσα).

18 — Απόφαση De Groot (που προπαρατίθεται).

19 — Βλ., σχετικώς, την απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451), όπου το Δικαστήριο δέχθηκε ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να εξαρτά την εφαρμογή σε κατοίκους αλλοδαπής φορολογικού πλεονεκτήματος που απορρέει από τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής τους κατάστασης από τον όρο ότι τουλάχιστον 90 % του παγκοσμίου εισοδήματός τους φορολογείται στο εν λόγω κράτος (σκέψη 32).

γνώμη μου, να αναιρέσει το γεγονός ότι το δικαίωμα για έκπτωση της δαπάνης που αντιστοιχεί στο κόστος λήψεως φορολογικών συμβουλών δεν έχει καθιερωθεί με σκοπό να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων.

35. Εφόσον κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η δυνατότητα εκπτώσεως των δαπανών αυτού του είδους δεν συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης του κατοικούντος στην αλλοδαπή φορολογουμένου, θα πρέπει τώρα να εξετάσω αν και πώς μπορεί να κριθεί το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, σε σχέση με το άρθρο 52 της Συνθήκης.

36. Όσον αφορά τη φύση του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι η δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών η οποία, στα πλαίσια του γερμανικού δικαίου, κατατάσσεται στην κατηγορία των «εκτάκτων δαπανών», συνιστά «δαπάνη ιδιωτικής φύσεως», καθότι αποτελεί απόφαση του φορολογουμένου, σε ιδιωτική βάση, να αποτανθεί σε φοροτεχνικό σύμβουλο [20].

37. Η Γερμανική Κυβέρνηση εξηγεί, επίσης, ότι τα έξοδα αυτά για λήψη φορολογικών συμβουλών, που αντιμετωπίζονται ως ιδιωτικής φύσεως δαπάνες, θα πρέπει να διακρίνονται από τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, αν τα εν λόγω έξοδα απορρέουν από επαγγελματική αιτία, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα ως επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δαπάνες. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται τόσο στα φυσικά πρόσωπα όσο και στις κεφαλαιουχικές εταιρείες και τούτο ανεξαρτήτως του αν φορολογούνται για το σύνολο ή για μέρος μόνον των εισοδημάτων τους στη Γερμανία. Επομένως, ένας φορολογούμενος που δεν κατοικεί στη Γερμανία, ευρισκόμενος σε κατάσταση ανάλογη αυτής του R. H. Conijn, θα μπορούσε κάλλιστα να εκπέσει από το φορολογητέο του εισόδημα δαπάνες για λήψη φορολογικών συμβουλών οι οποίες είναι επαγγελματικής φύσεως [21].

38. Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, κατά το γερμανικό δίκαιο, οι ιδιωτικής φύσεως δαπάνες δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικών εκπτώσεων. Ωστόσο, οι ιδιωτικής φύσεως δαπάνες μπορούν, κατ' εξαίρεση, να ληφθούν υπόψη για μείωση του φόρου εισοδήματος, όταν αυτό προβλέπεται ρητά στον νόμο και οι εν λόγω δαπάνες συνιστούν «αναπόφευκτη δαπάνη που συμπιέζει τη φοροδοτική ικανότητα και τις οικονομικές δυνατότητες του φορολογουμένου». Αυτό συμβαίνει, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, στην περίπτωση των δαπανών για λήψη φορολογικών συμβουλών τις οποίες αφορά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG 1997. Πράγματι, τα έξοδα αυτά θεωρούνται ως «έκτακτες δαπάνες» για τους φορολογουμένους που φορολογούνται εξ ολοκλήρου στη Γερμανία, «επειδή ενδέχεται σε πολλές περιπτώσεις να καθίστανται αναγκαίες λόγω της πολυπλοκότητας του φορολογικού δικαίου και, κατά συνέπεια, να

20 — Σημείο 22 των γραπτών παρατηρήσεων. Σχετικά με την κατηγορία αυτή δαπανών, είναι σκόπιμο να αναφερθεί η απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-209/01, Schilling και Fleck-Schilling (Συλλογή 2003, σ. I-13389), η οποία αφορά ένα φορολογικό πλεονέκτημα που συνίσταται στη δυνατότητα έκπτωσης δαπανών για οικιακή βοηθό. Επισημαίνω, ωστόσο, ότι η εν λόγω απόφαση έχει κάποια ιδιαιτερότητα που οφείλεται, ιδίως, στο γεγονός ότι «οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπόκεινται σε ειδικούς κανόνες όσον αφορά τη φορολογία, οι οποίοι τους διαφοροποιούν από τους λοιπούς εργαζομένους» (σκέψη 29).

21 — Σημείο 21 των γραπτών παρατηρήσεων.

μειώνουν τις οικονομικές δυνατότητες του φορολογουμένου» [22].

39. Ομολογώ ότι οι εξηγήσεις αυτές δεν μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να αποδείξουν ότι η επίμαχη εθνική φορολογική ρύθμιση συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, με το άρθρο 52 της Συνθήκης.

40. Πράγματι, δεν αμφισβητείται ότι, κατά τον EStG 1997, το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών για λήψη φορολογικών συμβουλών που θεωρούνται ως «έκτακτες δαπάνες» συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχεται μόνον στους φορολογουμένους που κατοικούν στη Γερμανία. Επομένως, οι μη κατοικούντες στη Γερμανία βρίσκονται, από την άποψη αυτή, σε δυσμενέστερη θέση έναντι των φορολογουμένων με κατοικία στο εν λόγω κράτος, γεγονός που μπορεί να αποτελέσει παράγοντα που θα τους αποτρέψει από το να εγκατασταθούν στη Γερμανία [23].

41. Άραγε, στηρίζεται η διαφορά αυτή μεταχείρισης μεταξύ φορολογουμένων κατοικούντων στην ημεδαπή και μη στην ύπαρξη αντικειμενικά διαφορετικών καταστάσεων μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων, οπότε δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας;

42. Κατά τη γνώμη μου, η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική.

43. Συγκεκριμένα, θεωρώ ότι, όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για λήψη φορολογικών συμβουλών, οι κατοικούντες και οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή φορολογούμενοι εντός του οικείου κράτους βρίσκονται σε αντικειμενικά παρεμφερή κατάσταση και, συνεπώς, το να τυγχάνουν στο θέμα αυτό διαφορετικής μεταχείρισης συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας.

44. Στην παρούσα υπόθεση, το αν η κατάσταση των φορολογουμένων που κατοικούν στην ημεδαπή και η κατάσταση των φορολογουμένων που δεν κατοικούν στην ημεδαπή είναι παρόμοιες θα πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εξεταστεί με βάση τη συλλογιστική που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφασή του Gerritse, της 12ης Ιουνίου 2003 [24].

45. Υπενθυμίζεται ότι, με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι «μια εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν αναγνωρίζει

22 — Σημείο 23 των γραπτών παρατηρήσεων. Η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι ο κανόνας αυτός δεν αφορά μόνο τα έξοδα για τη λήψη συμβουλών σχετικά με το εθνικό φορολογικό σύστημα, αλλά αφορά και τα έξοδα για τη λήψη συμβουλών σχετικά με αλλοδαπό φορολογικό σύστημα. Πράγματι, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, «το αλλοδαπό φορολογικό δίκαιο είναι συχνά εξίσου πολύπλοκο με το γερμανικό φορολογικό δίκαιο» (ίδιο σημείο των γραπτών παρατηρήσεων).

23 — Βεβαίως, οι δαπάνες για τη λήψη φορολογικών συμβουλών ενδέχεται να αντιπροσωπεύουν, όπως στην κύρια διαφορά, μικρό μόνο μέρος του φορολογητέου εισοδήματος. Υπενθυμίζεται, ωστόσο, ότι, κατά το Δικαστήριο, «το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει ακόμη και τους μικρής εκτάσεως και ήσσονος σημασίας περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως» (βλ., ιδίως, την προπαρατεθείσα απόφαση De Lasteyrie du Saillant, σκέψη 43).

24 — Απόφαση C-234/01 (Συλλογή 2003, σ. I-5933).

στους μη κατοίκους ημεδαπής, στο πλαίσιο της επιβολής φόρων, το δικαίωμα αφαιρέσεως των επαγγελματικών εξόδων, που παρέχεται, τουναντίον, στους κατοικούντες στο εθνικό έδαφος, εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών και ισοδυναμεί, επομένως, με έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας [...]» [25].

46. Ωστόσο, προτού καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο έπρεπε να βεβαιωθεί ότι η κατάσταση των κατοικούντων στην ημεδαπή και των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων ήσαν παρεμφερείς όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των επαγγελματικών δαπανών. Στο πλαίσιο αυτό, δέχθηκε ότι «τα επαγγελματικά έξοδα για τα οποία πρόκειται συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα στη Γερμανία έσοδα, οπότε οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι τελούν από την άποψη αυτή σε παρεμφερή κατάσταση» [26].

47. Η κρίση περί του αν οι κατοικούντες στην ημεδαπή και οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση βασίζεται, εν προκειμένω, στην ιδέα ότι, καθόσον πρόκειται για εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν από την άσκηση της αυτής επαγγελματικής δραστηριότητας στη Γερμανία, οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων υφίστανται, κατά τον ίδιο τρόπο, περικοπή των εν λόγω εισοδημάτων, λόγω των επαγγελματικών δαπανών στις οποίες αναγκάστηκαν να υποβληθούν και οι οποίες συνδέονται άμεσα με την εν λόγω δραστηριότητα. Εφόσον δεν υφίσταται, στο πλαίσιο αυτό, καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ τους, το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των εν λόγω δαπανών συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας.

48. Έτσι, παράλληλα με τις διαπιστώσεις του στην προαναφερθείσα απόφαση Schumacker, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, στον τομέα των φορολογικών πλεονεκτημάτων που δεν συνδέονται με τη λήψη υπόψη της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης του φορολογουμένου, μπορούν να διατυπωθούν και άλλα κριτήρια σχετικά με το αν οι κάτοικοι και οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή φορολογούμενοι βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση.

49. Κατά τη γνώμη μου, στην εξεταζόμενη εν προκειμένω υπόθεση, η ομοιότητα που παρουσιάζει η κατάσταση των κατοικούντων στη Γερμανία και η κατάσταση των μη κατοικούντων σ' αυτήν απορρέει από τα ακόλουθα στοιχεία.

50. Πρώτον, η δαπάνη για λήψη φορολογικών συμβουλών στην οποία υποβάλλεται ένας φορολογούμενος, είτε κατοικεί είτε όχι στη Γερμανίαπροκειμένου να συμπληρώσει τη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος στο εν λόγω κράτος μέλος, συνδέεται άμεσα με τα εισοδήματα που φορολογούνται σε αυτό το κράτος μέλος και, συνεπώς, επιβαρύνουν κατά τον ίδιο τρόπο τα εισοδήματα και των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων.

25 — Όπ.π., σκέψη 28.
26 — Όπ.π., σκέψη 27.

51. Δεύτερον, οι φορολογούμενοι είτε κατοικούν είτε όχι στη Γερμανία αντιμετωπίζουν, κατά τη γνώμη μου, παρεμφερείς καταστάσεις από την άποψη της πολυπλοκότητας του φορολογικού δικαίου.

52. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η δυνατότητα εκπτώσεως των δαπανών για τη λήψη φορολογικών συμβουλών εξηγείται από το γεγονός ότι οι συμβουλές αυτές καθίστανται συχνά αναγκαίες λόγω της πολυπλοκότητας του φορολογικού δικαίου και συνεπάγονται για τον φορολογούμενο οικονομική επιβάρυνση. Επομένως, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, ενδείκνυται «να παρέχεται στον φορολογούμενο κάποιο αντιστάθμισμα για τις δαπάνες που μειώνουν τα έσοδά του και τις οποίες υφίσταται λόγω των αδυναμιών του φορολογικού δικαίου» [27].

53. Φρονώ ότι το ίδιο σκεπτικό πρέπει να ισχύσει και στην περίπτωση μη κατοικούντος στην ημεδαπή φορολογουμένου ο οποίος, όπως και ο κατοικών στην ημεδαπή φορολογούμενος, υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση για το εισόδημά του και, κατά συνέπεια, βρίσκεται, και αυτός, αντιμέτωπος, με την πολυπλοκότητα του φορολογικού δικαίου.

54. Επομένως, θεωρώ ότι, όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των δαπανών για λήψη φορολογικών συμβουλών χαρακτηριζομένων ως «εκτάκτων δαπανών», οι φορολογούμενοι που είναι κάτοικοι Γερμανίας και οι φορολογούμενοι που κατοικούν εκτός Γερμανίας βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση, αφενός, επειδή οι εν λόγω δαπάνες συνδέονται άμεσα με τα εισοδήματα που φορολογούνται στη Γερμανία και, αφετέρου, επειδή οι φορολογούμενοι αμφοτέρων των εν λόγω κατηγοριών βρίσκονται αντιμέτωποι με την πολυπλοκότητα του γερμανικού φορολογικού δικαίου.

55. Κατά συνέπεια, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων που κατοικούν στη Γερμανία και των φορολογουμένων που δεν κατοικούν σ' αυτήν, που απορρέει από τις προαναφερθείσες διατάξεις του EStG 1997, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να θεωρηθεί ότι συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας, η οποία αντίκειται στο άρθρο 52 της Συνθήκης.

56. Καθότι δεν προβλήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας κανένας λόγος δικαιολογών τον περιορισμό αυτό στην ελευθερία εγκατάστασης, θεωρώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να αρκεστεί στη διαπίστωση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει να στερείται υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος φορολογείται για μέρος μόνον του εισοδήματός του σε άλλο κράτος μέλος, της δυνατότητας να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του τις δαπάνες για λήψη φορολογικών συμβουλών, στις οποίες υποβλήθηκε προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, ενώ ένας φορολογούμενος που φορολογείται για το σύνολο των εισοδημάτων του στο ίδιο αυτό κράτος μέλος θα μπορούσε να εκπέσει τις δαπάνες αυτού του είδους.

27 — Σημείο 29 των γραπτών παρατηρήσεών της.

V — Συμπέρασμα

57. Με βάση όλα τα προεκτεθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Bundesfinanzhof ως εξής:

«Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) δεν επιτρέπει να στερείται υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος φορολογείται μερικώς μόνον σε άλλο κράτος μέλος για τα εισοδήματά του, της δυνατότητας να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του τις δαπάνες για τη λήψη φορολογικών συμβουλών στις οποίες υποβάλλεται προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, ενώ ο φορολογούμενος για το σύνολο των εισοδημάτων του στο ίδιο αυτό κράτος μέλος μπορεί να τύχει εκπτώσεως για τέτοιου είδους δαπάνες.»