ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 6ης Ιουλίου 2006 *

Στην υπόθεση C-346/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 26 Μαΐου 2004, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Αυγούστου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Robert Hans Conijn

κατά

Finanzamt Hamburg-Nord,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (εισηγητή), και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. D. Quassowski και την A. Tiemann,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και K. Gross,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 9ης Μαρτίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ).

2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του R. H. Conijn και του Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, τα καθήκοντα του οποίου ανέλαβε, την 1η Μαρτίου 2005, το Finanzamt Hamburg-Nord (στο εξής: Finanzamt). Ο R. H. Conijn ζητεί να του αναγνωριστεί το δικαίωμα εκπτώσεως, από το φορολογητέο εισόδημά του, των δαπανών για τις φορολογικές συμβουλές που έλαβε προκειμένου να υποβάλει, ως μερικώς υποκείμενος στον φόρο, φορολογική δήλωση για το εισόδημά του στη Γερμανία.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Κατά τον Einkommensteuergesetz (νόμο περί φορολογίας εισοδήματος), όπως ίσχυε το 1997 (στο εξής: EStG 1997), οι φορολογούμενοι διακρίνονται σε εκείνους που υπόκεινται σε φόρο επί του συνολικού τους εισοδήματος, οι οποίοι είναι κάτοικοι Γερμανίας, και σε εκείνους που υπόκεινται μερικώς στον φόρο, οι οποίοι δεν είναι κάτοικοι Γερμανίας, αλλά φορολογούνται στο εν λόγω κράτος για τα εισοδήματά τους σε αυτό.

4 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 2, του EStG 1997, το οποίο αφορά τα εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση βιοτεχνικών, βιομηχανικών και εμπορικών δραστηριοτήτων, ορίζει τα εξής

«1. Ως εισοδήματα από βιοτεχνική, βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα νοούνται:

1) [...]

2) τα μερίδια κερδών που αποδίδονται στους εταίρους των "Offene Handelsgesellschaft", "Kommanditgesellschaft" και άλλων εταιριών των οποίων ο εταίρος πρέπει να θεωρηθεί επικεφαλής (ή ένας εκ των εκμεταλλευόμενων την επιχείρηση), καθώς και οι αμοιβές που ο εταίρος εισπράττει για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρία, για τη χορήγηση δανείων ή για τη διάθεση σε αυτήν αγαθών. Ο εταίρος που μετέχει έμμεσα στην εταιρία, μέσω μίας ή περισσότερων προσωπικών εταιριών, εξομοιώνεται με εταίρο που μετέχει άμεσα· θεωρείται μετέχων στην εκμετάλλευση της εταιρίας της οποίας είναι έμμεσος εταίρος, ενώ οι προσωπικές εταιρίες μέσω των οποίων μετέχει μπορούν να θεωρηθούν μετέχουσες στην εκμετάλλευση των προσωπικών εταιριών των οποίων είναι άμεσοι εταίροι».

5 Το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο a, του EStG 1997 ορίζει ότι τα εισοδήματα από βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες αποτελούν φορολογητέα εισοδήματα.

6 Κατά το άρθρο 50, παράγραφος 1, του EStG 1997, για τους μερικώς υποκειμένους στον φόρο στη Γερμανία δεν χωρεί έκπτωση δαπανών για τη λήψη φορολογικών συμβουλών ως «εκτάκτων δαπανών», εν αντιθέσει προς τους πλήρως υποκειμένους στον φόρο για τους οποίους χωρεί έκπτωση τέτοιου είδους δαπανών δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG 1997.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Ο R. H. Conijn, ο οποίος έχει ολλανδική ιθαγένεια και είναι κάτοικος Κάτω Χωρών, πραγματοποίησε το 1998, από τη συμμετοχή του, μέσω κοινωνίας συγκληρονόμων,

σε γερμανική ετερόρρυθμη εταιρία, εισοδήματα προερχόμενα από βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες στη Γερμανία, ύψους 146 373,50 γερμανικών μάρκων (DEM). Το ποσό αυτό αντιστοιχούσε σε ποσοστό μικρότερο του 90 % του συνολικού εισοδήματος που πραγματοποίησε ο R. H. Conijn παγκοσμίως.

8 Στη φορολογική του δήλωση για το έτος 1998, ο R. H. Conijn δήλωσε ως έκτακτες δαπάνες, εκπεστέες από το φορολογητέο εισόδημά του, κατ' εφαρμογή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του EStG 1997, το ποσό των 1 046 DEM, το οποίο αντιστοιχούσε σε δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για φορολογικές συμβουλές που έλαβε προς συμπλήρωση της εν λόγω φορολογικής δηλώσεως στη Γερμανία. Το Finanzamt δεν ενέκρινε την έκπτωση των δαπανών αυτών, βασιζόμενο στο άρθρο 50, παράγραφος 1, του EStG 1997.

9 Ο R. H. Conijn άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Finanzamt ενώπιον του Finanzgericht Hamburg. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2003. Ο R. H. Conijn άσκησε, εν συνεχεία, αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof, ζητώντας από το εν λόγω δικαστήριο να εξαφανίσει την ως άνω απόφαση και να αναγνωρίσει ότι οι δαπάνες για τη λήψη φορολογικών συμβουλών είναι εκπεστέες. Το Finanzamt ζήτησε από το Bundesfinanzhof να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύει το άρθρο 52 της Συνθήκης [...] να στερείται υπήκοος άλλου κράτους μέλους, ο οποίος υπόκειται μόνο μερικώς στον φόρο εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, της δυνατότητας εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημά του των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για τη λήψη φορολογικών συμβουλών, ενώ ως προς τον φορολογούμενο για το σύνολο των εισοδημάτων του στο εν λόγω κράτος μέλος χωρεί έκπτωση τέτοιου είδους δαπανών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

11 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 52 της Συνθήκης αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οποία δεν επιτρέπει στον μερικώς υποκείμενο στον φόρο έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του, όπως στον πλήρως υποκείμενο στον φόρο, ως εκτάκτων, των δαπανών για φορολογικές συμβουλές που έλαβε προς συμπλήρωση της φορολογικής του δηλώσεως.

12 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους εντός άλλου κράτους μέλους περικλείει τη δυνατότητα ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει για τους δικούς της υπηκόους η νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13· της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 22, και της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 27).

13 Ο R. H. Conijn φορολογείται στη Γερμανία, δυνάμει του άρθρου 49 του EStG, για τα εισοδήματά του από την άσκηση βιομηχανικών και εμπορικών δραστηριοτήτων στο εν λόγω κράτος μέλος. Όπως προκύπτει, για τη δραστηριότητα αυτή υπόκειται σε άμεση φορολογία, επί των κερδών της ετερόρρυθμης εταιρίας, ενώ θεωρείται ότι ασκεί προσωπικά τη δραστηριότητα του επιχειρηματία σύμφωνα με τη γερμανική φορολογική νομοθεσία.

14 Η άμεση φορολογία εμπίπτει μεν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας τις διατάξεις και τις αρχές του κοινοτικού δικαίου (βλ. αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή

1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 25).

15 Επομένως, οι εθνικές φορολογικές διατάξεις δεν μπορούν να εισάγουν περαιτέρω εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγένειας (βλ., μεταξύ άλλων, προμνημονευθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 16, και απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 75).

16 Το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν χορηγεί στους κατοίκους αλλοδαπής ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής δεν συνιστά, κατά κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων αλλοδαπής, τόσο από πλευράς πηγής εισοδήματος όσο και από πλευράς προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 34, και της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 23).

17 Εξάλλου, η κατοικία αποτελεί το συνδετικό με τον φόρο στοιχείο, επί του οποίου στηρίζεται, κατά κανόνα, το ισχύον διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) (πρότυπο συμβάσεως σχετικά με τη διπλή φορολόγηση όσον αφορά το εισόδημα και την περιουσία, έκθεση της επιτροπής φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ, 1977, διατύπωση της 29ης Απριλίου 2000), για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών σε καταστάσεις ενέχουσες στοιχεία αλλοδαπότητας.

18 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο R. H. Conijn, κάτοικος Κάτω Χωρών, πραγματοποίησε εντός της γερμανικής επικράτειας λιγότερο από το 90 % του συνολικού του εισοδήματος.

19 Επομένως, το ζήτημα που τίθεται είναι αν η αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως ενός κατοίκου αλλοδαπής και της καταστάσεως ενός κατοίκου ημεδαπής επιτρέπει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οποία χορηγεί μόνο στον κάτοικο ημεδαπής δικαίωμα εκπτώσεως, στο πλαίσιο της φορολογικής δηλώσεως, δαπανών για φορολογικές συμβουλές.

20 Όσον αφορά δαπάνες που συνδέονται άμεσα με το εισόδημα του μερικώς υποκειμένου στον φόρο, το Δικαστήριο έκρινε ότι, προκειμένου για δαπάνες όπως τα επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται με δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, η μεταχείριση του μερικώς υποκειμένου στον φόρο πρέπει να είναι ίδια με αυτήν του πλήρως υποκειμένου στον φόρο (βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 27).

21 Το δικαίωμα των πλήρως υποκειμένων στον φόρο προς έκπτωση των δαπανών για φορολογικές συμβουλές, ως «εκτάκτων δαπανών», δικαιολογείται, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, από το γεγονός ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι αναγκαίες λόγω της πολυπλοκότητας της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας.

22 Ο R. H. Conijn υποβλήθηκε σε φορολογικές δαπάνες, όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, προκειμένου να υποβάλει φορολογική δήλωση για τα εισοδήματά του στη Γερμανία. Η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως απορρέει από το γεγονός ότι ο R. H. Conijn πραγματοποιεί εισοδήματα στο εν λόγω κράτος μέλος. Οι δαπάνες για φορολογικές συμβουλές συνδέονται, επομένως, άμεσα με φορολογούμενα στο εν λόγω κράτος μέλος εισοδήματα και, συνεπώς, πλήττουν κατά τον ίδιο τρόπο τα εισοδήματα όλων των φορολογουμένων, κατοίκων ημεδαπής ή μη.

23 Επιπλέον, η κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων Γερμανίας είναι ανάλογη προς αυτήν των κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά την πολυπλοκότητα της εθνικής

φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, το αναγνωριζόμενο στους κατοίκους ημεδαπής δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο λειτουργεί ως αντιστάθμισμα των δαπανών για φορολογικές συμβουλές, πρέπει να αναγνωρίζεται και στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, οι οποίοι έρχονται ομοίως αντιμέτωποι με την πολυπλοκότητα του εθνικού φορολογικού συστήματος.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, η κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής είναι ανάλογη προς αυτήν των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής ως προς τη δυνατότητα εκπτώσεως ως εκτάκτων των δαπανών για φορολογικές συμβουλές και, συνεπώς, η εθνική διάταξη που δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτής της εκπτώσεως στους κατοίκους αλλοδαπής συνιστά απαγορευόμενο από το άρθρο 52 της Συνθήκης περιορισμό.

25 Δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου κάποιο συγκεκριμένο επιχείρημα προς δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχειρίσεως των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εθνική κανονιστική ρύθμιση εγκυμονεί τον κίνδυνο να περιαγάγει σε δυσμενή θέση κυρίως τους υπηκόους άλλων κρατών μελών και συνεπάγεται, επομένως, έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας.

26 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση που δεν επιτρέπει στον μερικώς υποκείμενο στον φόρο έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του, όπως στον πλήρως υποκείμενο στον φόρο, των δαπανών για φορολογικές συμβουλές που έλαβε προς συμπλήρωση της φορολογικής του δηλώσεως, ως εκτάκτων δαπανών.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση που δεν επιτρέπει στον μερικώς υποκείμενο στον φόρο έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του, όπως στον πλήρως υποκείμενο στον φόρο, των δαπανών για φορολογικές συμβουλές που έλαβε προς συμπλήρωση της φορολογικής του δηλώσεως, ως εκτάκτων δαπανών.

(υπογραφές)