ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 21ης Φεβρουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-152/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Απριλίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης.

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

κατά

Finanzamt Germersheim,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans και A. Rosas, προέδρους τμήματος, την N. Colneric, τους S. von Bahr (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues, την R. Silva de Lapuerta, τους P. Kūris, E. Juhász, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet και M. Ilešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: M.-F. Contet, κυρία υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 12ης Οκτωβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το ζεύγος Ritter-Coulais, εκπροσωπούμενο από τον M. Ross, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann και τον K.-D. Müller,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Jackson, επικουρούμενη από τον R. Plender, QC,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους J. Grunwald και R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Μαρτίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) και 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, του ζεύγους Ritter-Coulais και, αφετέρου, του Finanzamt Germersheim, σχετικά με τον φόρο εισοδήματος που αυτοί κατέβαλαν στη Γερμανία το έτος 1987.

Το νομικό πλαίσιο, η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

3 Το ζεύγος Ritter-Coulais φορολογήθηκε στη Γερμανία για το φορολογικό έτος 1987 ως φυσικά πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων τους, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 3, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), όπως ίσχυε το 1987 (στο εξής: EStG 1987). Αυτοί πραγματοποιούσαν στο εν λόγω κράτος μέλος εισοδήματα από εργασία ως καθηγητές λυκείου, κατοικούσαν όμως σε μονοκατοικία που βρίσκεται στη Γαλλία, της οποίας ήσαν ιδιοκτήτες. Προκύπτει ότι, κατά την εποχή αυτή, ο H.-J. Ritter-Coulais είχε τη γερμανική ιθαγένεια και η M. Ritter-Coulais είχε διπλή ιθαγένεια, γαλλική και γερμανική.

4 Σύμφωνα με το άρθρο 32 b, παράγραφος 2, σημείο 2, του EStG 1987, το ζεύγος Ritter-Coulais ζήτησε να ληφθούν υπόψη τα «αρνητικά εισοδήματα» (απώλειες εισοδήματος) που προέκυπταν από τη χρήση της οικίας λόγω ιδιοκατοικήσεως στον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή για τους φόρους που όφειλαν κατά το εν λόγω φορολογικό έτος.

5 Αυτά τα «αρνητικά εισοδήματα» είναι εισοδήματα προκύπτοντα από την εκμετάλλευση ακινήτων τα οποία υπόκεινται σε φόρο εντός του κράτους όπου βρίσκονται τα ακίνητα αυτά, δηλαδή, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στη Γαλλία, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της συμβάσεως μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας προς αποφυγή της διπλής φορολογίας και προς παροχή αμοιβαίας διοικητικής και νομικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας καθώς και των φόρων επιτηδευματιών και των φόρων ακινήτων, που υπεγράφη στο Παρίσι την 21η Ιουλίου 1959, όπως τροποποιήθηκε με πρόσθετη πράξη στις 9 Ιουνίου 1969 (στο εξής: γαλλογερμανική φορολογική σύμβαση).

6 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο a, της γαλλογερμανικής φορολογικής συμβάσεως προβλέπει ωστόσο ότι το γεγονός αυτό δεν περιορίζει το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να λάβει υπόψη τα εισοδήματα αυτά κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή και τους φόρους που οφείλονται σ' αυτό το κράτος μέλος.

7 Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 32 b, παράγραφοι 1 και 2, του EStG 1987, η γερμανική φορολογική υπηρεσία λαμβάνει υπόψη, για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή, τα εισοδήματα στην αλλοδαπή. Όσον αφορά το άρθρο 2 a, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 4, του ίδιου νόμου, τούτο προβλέπει ωστόσο ότι, ελλείψει θετικών εισοδημάτων, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες εισοδήματος για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου ούτε για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή.

8 Το ζεύγος Ritter-Coulais υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Finanzamt Germersheim ζητώντας ο φορολογικός συντελεστής για τους φόρους που οφείλονταν για το φορολογικό έτος 1987 να υπολογιστεί αφού ληφθούν υπόψη τα αρνητικά εισοδήματα που αναλογούσαν σ' αυτό το φορολογικό έτος. Δεδομένου ότι η διοικητική αυτή ένσταση απορρίφθηκε και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο επιβεβαίωσε τη θέση της φορολογικής υπηρεσίας, αυτοί άσκησαν αναίρεση (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof.

9 Το τελευταίο διερωτάται αν, εφόσον πρόκειται για φορολογούμενους οι οποίοι υπόκεινται σε φόρο στη Γερμανία, η διαφορετική μεταχείριση των αρνητικών εισοδημάτων που προκύπτουν από εκμετάλλευση ακινήτων, αναλόγως του αν τα ακίνητα βρίσκονται στη Γερμανία ή στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, προς την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στα άρθρα 43 και 56 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας το γεγονός ότι τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται απεριορίστως στον φόρο στη Γερμανία και των οποίων τα εισοδήματα στη Γερμανία προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες δεν έχουν το δικαίωμα, κατά τον καθορισμό του εισοδήματος, να εκπίπτουν στη Γερμανία τις ζημίες που έχουν υποστεί σε άλλο κράτος μέλος από μισθώσεις;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, αντιβαίνει στα άρθρα 43 και 56 της Συνθήκης το γεγονός ότι οι εν λόγω ζημίες δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ούτε με βάση τη λεγόμενη ρήτρα περί αρνητικής προοδευτικής κλίμακας·»

Επί του πρώτου ερωτήματος

11 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι κανόνες της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση δεν επιτρέπει στα φυσικά πρόσωπα, ευρισκόμενα στην κατάσταση του ζεύγους Ritter-Coulais, τα οποία πραγματοποιούν εισοδήματα εντός κράτους μέλους από εξαρτημένη εργασία και φορολογούνται εκεί απεριορίστως, να εκπίπτουν από τη βάση υπολογισμού των φόρων που οφείλουν σ' αυτό το κράτος μέλος τις απώλειες εισοδήματος που είναι συναφείς με οικία που χρησιμοποιούν για ιδιοκατοίκηση και η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

12 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ζεύγος Ritter-Coulais ζήτησε από το Finanzamt Germersheim, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, να ληφθούν υπόψη οι απώλειες εισοδήματος από μισθώσεις συναφείς με το φορολογικό έτος 1987 όχι για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για το εν λόγω φορολογικό έτος, αλλά αποκλειστικά για τον υπολογισμό του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, κατάσταση στην οποία αναφέρεται το δεύτερο ερώτημα που υποβλήθηκε με την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

13 Συναφώς, από την πάγια νομολογία προκύπτει ότι, η διαδικασία που θεσπίζει το άρθρο 234 ΕΚ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias, Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 14· της 12ης Ιουνίου 2003, C-112/00, Schmidberger, Συλλογή 2003, σ. I-5659, σκέψη 30, και την παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Μαρτίου 2004, C-314/01, Siemens και ARGE Telekom, Συλλογή 2004, σ. I-2549, σκέψη 33).

14 Στο πλαίσιο αυτής της συνεργασίας, το επιλαμβανόμενο της διαφοράς εθνικό δικαστήριο, το οποίο μόνο έχει άμεση γνώση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως και το οποίο φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, να εκτιμήσει καλύτερα τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Lourenço Dias, προπαρατεθείσα, σκέψη 15· της 22ας Ιανουαρίου 2002, C-390/99, Canal Satélite Digital, Συλλογή 2002, σ. I-607, σκέψη 18· Schmidberger προπαρατεθείσα, σκέψη 31, καθώς και Siemens και ARGE Telekom, προπαρατεθείσα, σκέψη 34).

15 Ωστόσο, εναπόκειται στο Δικαστήριο, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να εξετάσει τις συνθήκες υπό τις οποίες του έχουν υποβληθεί τα ερωτήματα από τον εθνικό δικαστή, προκειμένου να εξακριβώσει τη δική του αρμοδιότητα και, ειδικότερα, να προσδιορίσει αν η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που ζητείται έχει σχέση με το υποστατό και το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, ώστε το Δικαστήριο να μην οδηγείται στη διατύπωση συμβουλευτικών γνωμοδοτήσεων επί γενικών και υποθετικών ερωτημάτων. Εάν προκύπτει ότι το υποβληθέν ερώτημα είναι προδήλως

άσχετο με την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς, το Δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να απόσχει από την έκδοση αποφάσεως (αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia, Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 21· Lourenço Dias, προπαρατεθείσα, σκέψη 20· Canal Satélite Digital, προπαρατεθείσα, σκέψη 19· της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-167/01, Inspire Art, Συλλογή 2003, σ. I-10155, σκέψεις 44 και 45, καθώς και Siemens και ARGE Telekom, προπαρατεθείσα, σκέψη 35).

16 Δεδομένου ότι η διαφορά της οποίας επιλαμβάνεται το αιτούν δικαστήριο αφορά όχι την κατάσταση στην οποία αναφέρεται το πρώτο ερώτημα, δηλαδή τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, αλλά αποκλειστικά την κατάσταση που αποτελεί αντικείμενο του δεύτερου ερωτήματος, δηλαδή τον υπολογισμό του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα δεν ασκεί επιρροή για την επίλυση της εν λόγω διαφοράς.

17 Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα και η απάντηση του Δικαστηρίου επιβάλλεται να περιοριστεί στο δεύτερο ερώτημα.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

18 Με το δεύτερο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι κανόνες της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που δεν επιτρέπει στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν εισοδήματα εντός κράτους μέλους από εξαρτημένη εργασία και φορολογούνται σ' αυτό απεριορίστως, να ζητήσουν, για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή των εν λόγω εισοδημάτων σ' αυτό το κράτος, να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες εισοδήματος που είναι συναφείς με οικία που χρησιμοποιούν για ιδιοκατοίκηση και η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

19 Συναφώς, όσον αφορά, πρώτον, την ελευθερία εγκαταστάσεως, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, αυτή περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων (απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 40 και παρατιθέμενη νομολογία).

20 Όμως, η διαφορά της οποίας επιλαμβάνεται το αιτούν δικαστήριο αφορά τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία ασκούν μισθωτή δραστηριότητα ως καθηγητές σε δημόσιο γερμανικό λύκειο και ζητούν να ληφθεί υπόψη, για τη φορολογία των εισοδημάτων τους στη Γερμανία, οι απώλειες εισοδήματος από μισθώσεις που είναι συναφείς με την οικία τους που βρίσκεται στη Γαλλία.

21 Επομένως, η ερμηνεία των κανόνων της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν έχει καμία χρησιμότητα για την επίλυση της διαφοράς της κυρίας δίκης.

22 Δεύτερον, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, επιβάλλεται να αναφερθεί ότι ο μη συνυπολογισμός, για σκοπούς φορολογίας εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στη Γερμανία, των απωλειών εισοδήματος από μισθώσεις που είναι συναφείς με οικία ευρισκόμενη στη Γαλλία συνιστά κατάσταση η οποία, a priori και στην παρούσα κατάσταση εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, δυνάμει του άρθρου 56 ΕΚ.

23 Όμως, η υπόθεση της κυρίας δίκης αφορά το φορολογικό έτος 1987, δηλαδή μια πραγματική και νομική κατάσταση προγενέστερη τόσο της εισαγωγής με τη Συνθήκη ΕΕ του άρθρου 73Β στη Συνθήκη ΕΚ όσο και τη θέσπιση και την έναρξη ισχύος της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, περί της εφαρμογής του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5), η οποία πραγματοποίησε την πλήρη ελευθέρωση στις κινήσεις κεφαλαίων.

24 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το άρθρο 67, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη άρθρο 67, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) δεν συνεπαγόταν, από του τέλους της μεταβατικής περιόδου, την κατάργηση των περιορισμών στις κινήσεις κεφαλαίων. Πράγματι, η κατάργηση αυτή ήταν αποτέλεσμα οδηγιών του Συμβουλίου που εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 69 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη άρθρο 69 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) (βλ. αποφάσεις της 11ης Νοεμβρίου 1981, 203/80, Casati, Συλλογή 1981, σ. 2595, σκέψεις 8 έως 13, και της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 5).

25 Όσον αφορά το φορολογικό έτος 1987, η ασκούσα επιρροή οδηγία ήταν η πρώτη οδηγία του Συμβουλίου της 11ης Μαΐου 1960, περί της εφαρμογής του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ ειδ. έκδ. 10/001, σ. 4), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε τελευταία με την οδηγία 86/566/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986 (ΕΕ L 332 σ. 22).

26 Η πρώτη αυτή οδηγία περί της εφαρμογής του άρθρου 67 της Συνθήκης περιοριζόταν να προβλέπει, στο άρθρο 1, παράγραφος 1, την εκ μέρους των κρατών μελών χορήγηση κάθε εγκρίσεως συναλλάγματος που απαιτείται για τη σύναψη ή την εκτέλεση των συναλλαγών και για τις μεταφορές συναλλάγματος μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών οι οποίες συνδέονται με ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων που απαριθμούνται στα παραρτήματα της οδηγίας αυτής.

27 Προκύπτει επομένως ότι οι κανόνες περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, που είχαν εφαρμογή κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης, δηλαδή το 1987, δεν εμπόδιζαν την απαγόρευση να λαμβάνονται υπόψη, για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή των φορολογητέων εισοδημάτων σε κράτος μέλος, οι απώλειες εισοδήματος από μισθώσεις που είναι συναφείς με οικία ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

28 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η κατάσταση του ζεύγους Ritter-Coulais πρέπει να εξεταστεί υπό το φως της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων που διαλαμβάνει το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ, νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ).

29 Συναφώς, πρέπει να αναφερθεί ότι, έστω και αν, καίτοι τυπικώς, το αιτούν δικαστήριο περιόρισε την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στην ερμηνεία της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ένα τέτοιο γεγονός δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που μπορεί να είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το δικαστήριο αυτό αναφέρεται συναφώς στη διατύπωση του ερωτήματός του (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, SARPP, Συλλογή 1990, σ. I-4695, σκέψη 8· της 2ας Φεβρουαρίου 1994, C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, γνωστή ως «Clinique», Συλλογή 1994, σ. I-317, σκέψη 7· της 4ης Μαρτίου 1999, C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Συλλογή 1999, σ. I-1301, σκέψη 16), και της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel, Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 44).

30 Επομένως, επιβάλλεται η εθνική κανονιστική ρύθμιση να εξεταστεί υπό το φως του άρθρου 48 της Συνθήκης.

31 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι κάθε κοινοτικός υπήκοος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος έκανε χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και ο οποίος άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της κατοικίας του, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 της Συνθήκης (βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 76, καθώς και της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-209/01, Schilling και Fleck-Schilling, Συλλογή 2003, σ. I-13389, σκέψη 23, καθώς επίσης και της 7ης Ιουλίου 2005, C-227/03, van Pommeren-Bourgondiën, Συλλογή 2005, σ. I-6101, σκέψεις 19, 44 και 45).

32 Συνεπώς, η κατάσταση του ζεύγους Ritter-Coulais, οι οποίοι εργάζονταν σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο βρισκόταν η πραγματική τους κατοικία, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 της Συνθήκης.

33 Εξάλλου, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπούν στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως στο έδαφος της Κοινότητας και αποκλείουν μέτρα που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στα έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 16· της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Terhoeve, Συλλογή 1999, σ. I-345, σκέψη 37· της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-190/98, Graf, Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψη 21· της 15ης Ιουνίου 2000, C-302/98, Sehrer, Συλλογή 2000, σ. I-4585, σκέψη 32, καθώς και Schilling και Fleck-Schilling, προπαρατεθείσα, σκέψη 24).

34 Συνεπώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, καίτοι η εθνική κανονιστική ρύθμιση που έχει εφαρμογή, δηλαδή τα άρθρα 32 b, παράγραφοι 1 και 2, και 2 a, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 4, του EStG 1987, λαμβάνει υπόψη τα θετικά εισοδήματα που συνδέονται με την εκμετάλλευση οικιών που βρίσκονται στην αλλοδαπή για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή, δεν λαμβάνει υπόψη, ελλείψει θετικών εισοδημάτων, τις απώλειες εισοδήματος της ιδίας φύσεως.

35 Συναφώς, τα πρόσωπα τα οποία, όπως το ζεύγος Ritter-Coulais, εργάζονταν στη Γερμανία ενώ διέμεναν στη δική τους οικία που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος δεν είχαν, ελλείψει θετικών εισοδημάτων, το δικαίωμα να ζητήσουν να ληφθούν υπόψη απώλειες εισοδήματος που συνδέονται με την εκμετάλλευση της οικίας τους για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή για τα εισοδήματά τους, κατ' αντίθεση προς τα πρόσωπα τα οποία εργάζονταν και διέμεναν στην οικία τους στη Γερμανία.

36 Έστω και αν η εν λόγω εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν σκοπεί ευθέως τους μη διαμένοντες στη Γερμανία, οι τελευταίοι είναι συνήθως κύριοι οικίας που βρίσκεται εκτός του γερμανικού εδάφους παρά οι κάτοικοι.

37 Ως εκ τούτου, η μεταχείριση την οποία η εθνική κανονιστική ρύθμιση επιφυλάσσει στους μη διαμένοντες στη Γερμανία εργαζομένους είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη που απολαύουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι διαμένουν στη Γερμανία στη δική τους οικία.

38 Κατά συνέπεια, η κανονιστική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη απαγορεύεται κατ' αρχήν από το άρθρο 48 της Συνθήκης.

39 Πάντως, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η δυσμενής μεταχείριση των μη διαμενόντων στη Γερμανία φορολογουμένων δικαιολογείται από την ανάγκη να διασφαλιστεί η φορολογική συνοχή του εθνικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται η εν λόγω ρύθμιση.

40 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εφόσον το γερμανικό φορολογικό σύστημα λαμβάνει υπόψη, για τους σκοπούς προσδιορισμού του φορολογικού συντελεστή, τα θετικά εισοδήματα που συνδέονται με την εκμετάλλευση οικίας που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και χρησιμοποιείται ως κατοικία, κανένα επιχείρημα φορολογικής συνοχής δεν μπορεί να προβληθεί για να δικαιολογήσει την άρνηση να ληφθούν υπόψη για τους ίδιους σκοπούς οι απώλειες εισοδήματος της ίδιας φύσεως και που προέρχονται από το ίδιο κράτος.

41 Βάσει των προεκτεθέντων, επιβάλλεται στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 48 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία δεν επιτρέπει στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν εισοδήματα εντός

κράτους μέλους από εξαρτημένη εργασία και φορολογούνται σ' αυτό απεριορίστως, να ζητήσουν, για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή των εν λόγω εισοδημάτων σ' αυτό το κράτος, να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες εισοδήματος που είναι συναφείς με οικία που χρησιμοποιούν για ιδιοκατοίκηση και η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ τα θετικά εισοδήματα από μισθώσεις που προέρχονται από μια τέτοια οικία λαμβάνονται υπόψη.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των εν λόγω διαδίκων δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ, νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία δεν επιτρέπει στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν εισοδήματα εντός κράτους μέλους από εξαρτημένη εργασία και φορολογούνται σ' αυτό απεριορίστως, να ζητήσουν, για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή των εν λόγω εισοδημάτων σ' αυτό το κράτος, να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες εισοδήματος που είναι συναφείς με οικία που χρησιμοποιούν για ιδιοκατοίκηση και η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ τα θετικά εισοδήματα από μισθώσεις που προέρχονται από μια τέτοια οικία λαμβάνονται υπόψη.

(υπογραφές)