Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 9ης Φεβρουαρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εισοδήματος — Υπήκοος κράτους μέλους με εισοδήματα στο κράτος μέλος αυτό και σε τρίτη χώρα, ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος — Φορολογικό πλεονέκτημα με σκοπό να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση»

Στην υπόθεση C-283/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 22ας Μαΐου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιουνίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

X

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, E. Regan, J.-C. Bonichot (εισηγητή), C. G. Fernlund και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Ιουνίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο X, εκπροσωπούμενος από τους B. Dieleman, A. A. W. Langevoord και T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. Noort, επικουρούμενες από τον J. C. L. M. Fijen, εμπειρογνώμονα,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Pesendorfer και E. Lachmayer καθώς και από τον F. Koppensteiner,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes, την M. Rebelo και τον J. Martins da Silva,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, τους E. Karlsson και L. Swedenborg καθώς και από την N. Otte Widgren,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον M. Holt, επικουρούμενο από τον R. Hill, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των «διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων».

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του X και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με την άρνηση της ολλανδικής φορολογικής αρχής να του επιτρέψει την έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση ακινήτου στην Ισπανία.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 2.3 του Wet Inkomstenbelasting 2001 (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος του 2001, στο εξής: νόμος του 2001) ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται στις ακόλουθες περιπτώσεις εισοδημάτων, εφόσον τα εισοδήματα αυτά πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο εντός του οικείου ημερολογιακού έτους:

a) τα φορολογητέα εισοδήματα από εργασία ή ιδιοκατοίκηση,

b) τα φορολογητέα εισοδήματα από σημαντική συμμετοχή σε εταιρία,

και

c) τα φορολογητέα εισοδήματα από καταθέσεις και επενδύσεις.»

4 Το άρθρο 2.4 του νόμου του 2001 προβλέπει τα εξής:

«1. Ως φορολογητέα εισοδήματα από εργασία ή ιδιοκατοίκηση ορίζονται:

a) για τους ημεδαπούς φορολογουμένους: τα οριζόμενα στις διατάξεις του κεφαλαίου 3,

b) για τους αλλοδαπούς φορολογουμένους: τα οριζόμενα στις διατάξεις του τμήματος 7.2 […]».

5 Το άρθρο 2.5 του νόμου του 2001 ορίζει τα εξής:

«1. Οι ημεδαποί φορολογούμενοι οι οποίοι δεν διαμένουν στην ημεδαπή καθ' όλο το ημερολογιακό έτος και οι αλλοδαποί φορολογούμενοι οι οποίοι διαμένουν σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος προσδιοριζόμενο με υπουργική απόφαση, με το οποίο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει υπογράψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, και οι οποίοι υπόκεινται σε φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος ή στο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενο κράτος μπορούν να επιλέξουν να υπαχθούν στο φορολογικό σύστημα που προβλέπει ο παρών νόμος για τους ημεδαπούς φορολογουμένους […]

[…]»

6 Δυνάμει του άρθρου 3.120, παράγραφος 1, του νόμου του 2001, ο κάτοικος Κάτω Χωρών έχει δικαίωμα εκπτώσεως των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση ακινήτου ευρισκόμενου στις Κάτω Χώρες.

7 Κατά το άρθρο 7.1, στοιχείο a, του νόμου του 2001, ο φόρος επιβάλλεται στα φορολογητέα εισοδήματα από εργασία ή από ιδιοκατοίκηση στις Κάτω Χώρες, τα οποία αποκτήθηκαν εντός του ημερολογιακού έτους.

8 Δυνάμει του άρθρου 7.2, παράγραφος 2, στοιχεία b και f, του νόμου του 2001, στα φορολογητέα εισοδήματα από εργασία ή από ιδιοκατοίκηση περιλαμβάνονται οι φορολογητέες αποδοχές από εργασία στις Κάτω Χώρες και, ενδεχομένως, τα φορολογητέα εισοδήματα από ιδιοκατοίκηση ακινήτου στις Κάτω Χώρες.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Δυνάμει του νόμου του 2001, ο φόρος εισοδήματος για τους φορολογουμένους στις Κάτω Χώρες δεν αφορά μόνον τα εισοδήματα από εργασία, αλλά και τα εισοδήματα «από ιδιοκατοίκηση». Στην περίπτωση «ιδιόκτητης κατοικίας», η κατοικία θεωρείται παρέχουσα «πλεονεκτήματα» υπολογιζόμενα ως ποσοστό επί της αξίας της. Επί των «πλεονεκτημάτων» αυτών καταλογίζονται οι εκπίπτουσες δαπάνες, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι τόκοι και τα έξοδα ενυπόθηκου δανείου συναφθέντος για την απόκτηση της κατοικίας. Εάν το ποσό των εξόδων αυτών υπερβαίνει το ποσό των «πλεονεκτημάτων», ο φορολογούμενος περιέρχεται σε κατάσταση «αρνητικών εισοδημάτων».

10 Αυτή ήταν το 2007 η κατάσταση του X, Ολλανδού υπηκόου, όσον αφορά την ευρισκόμενη στην Ισπανία κατοικία του.

11 Κατά τη διάρκεια του ίδιου οικονομικού έτους, τα εισοδήματα από την επαγγελματική δραστηριότητα του X συνίσταντο σε ποσά που καταβλήθηκαν από δύο εταιρίες στις οποίες είχε πλειοψηφικές συμμετοχές και οι οποίες έδρευαν η μία στις Κάτω Χώρες και η άλλη στην Ελβετία. Τα ολλανδικής προελεύσεως εισοδήματα αποτελούσαν το 60 % και τα ελβετικής προελεύσεως το 40 % του συνόλου των φορολογητέων εισοδημάτων του. Στην Ισπανία δεν απέκτησε καθόλου εισοδήματα ούτε κατά τη διάρκεια του 2007 ούτε κατά τη διάρκεια των τεσσάρων επομένων ετών, μετά την πάροδο των οποίων ο X έπαψε να είναι κάτοικος Ισπανίας.

12 Σύμφωνα με την εφαρμοστέα διμερή φορολογική σύμβαση, τα ελβετικής προελεύσεως εισοδήματα φορολογήθηκαν στην Ελβετία και τα ολλανδικής προελεύσεως στις Κάτω Χώρες.

13 Όσον αφορά τη φορολόγησή του στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, ο X, αρχικώς, επέλεξε την εξομοίωση με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 2.5 του νόμου του 2001, όπερ είχε ως αποτέλεσμα να φορολογείται στις Κάτω Χώρες απεριόριστα. Βάσει αυτού, η ολλανδική φορολογική αρχή συνυπολόγισε τα «αρνητικά εισοδήματα» από ιδιοκατοίκηση στην Ισπανία.

14 Ωστόσο, ο ούτως υπολογισθείς συνολικός φόρος ήταν μεγαλύτερος από εκείνον που θα όφειλε να καταβάλει αν δεν είχε επιλέξει την εξομοίωσή του με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, όπερ θα είχε ως συνέπεια τη φορολόγησή του στην Ελβετία για τα εκεί αποκτηθέντα εισοδήματά του, ήτοι το 40 % των συνολικών εισοδημάτων του, και αν, επιπλέον, του είχε επιτραπεί η πλήρης έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση στην Ισπανία.

15 Ο X ανακάλεσε την αίτησή του περί υπαγωγής στο καθεστώς των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και αμφισβήτησε τη βεβαίωση φόρου ενώπιον των ολλανδικών δικαστηρίων, υποστηρίζοντας ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης για την ελεύθερη κυκλοφορία έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής την έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση, χωρίς να τους υποχρεώνουν προς τούτο να επιλέγουν την εξομοίωση με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής.

16 Το Rechtbank te Haarlem (πρωτοβάθμιο δικαστήριο του Haarlem, Κάτω Χώρες) και το Gerechtshof Amsterdam (εφετείο του Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες) απέρριψαν την προσφυγή και έφεσή του, αντιστοίχως. Κατόπιν αυτού, ο X άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών).

17 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες όσον αφορά την έκταση του πεδίου εφαρμογής της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), δεδομένου ότι, αντιθέτως προς την πραγματική κατάσταση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, ο X δεν αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο του οικογενειακού εισοδήματός του σε ένα μόνον κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό της κατοικίας του, το οποίο θα ήταν αρμόδιο να φορολογήσει το εισόδημα αυτό και, επομένως, θα μπορούσε να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Συγκεκριμένα, χαρακτηριστικό της καταστάσεως του X είναι το γεγονός ότι, κατά την ημερομηνία που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, κατοικούσε στην Ισπανία όπου δεν είχε εισοδήματα και πραγματοποιούσε εισοδήματα εν μέρει στις Κάτω Χώρες, σε ποσοστό 60 %, και εν μέρει στην Ελβετία, σε ποσοστό 40 %.

18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), και της 10ης Μαΐου 2012, Επιτροπή κατά Εσθονίας (C-39/10, EU:C:2012:282), μπορούν να ληφθούν υπόψη υπό την έννοια ότι το κράτος μέλος στο οποίο ασκείται η δραστηριότητα πρέπει πάντοτε να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερομένου αν το κράτος μέλος της κατοικίας δεν είναι σε θέση να το πράξει. Τούτο συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον ο X δεν είχε κανένα εισόδημα στην Ισπανία κατά τη διάρκεια του επίμαχου οικονομικού έτους.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας πολίτης της Ένωσης, ο οποίος κατοικεί στην Ισπανία και του οποίου τα επαγγελματικά εισοδήματα φορολογούνται σε ποσοστό περίπου 60 % από τις Κάτω Χώρες και περίπου 40 % από την Ελβετία, δεν δύναται να αφαιρέσει από τα φορολογούμενα από τις Κάτω Χώρες επαγγελματικά εισοδήματά του τα αρνητικά εισοδήματα που απορρέουν από ιδιοκατοίκηση ακινήτου του στην Ισπανία, ακόμη και αν αυτός

έχει στο κράτος κατοικίας του, δηλαδή στην Ισπανία, τόσο χαμηλό εισόδημα ώστε τα προαναφερθέντα αρνητικά εισοδήματα να μην μπορούν να οδηγήσουν σε μείωση φόρου στο κράτος κατοικίας κατά το συγκεκριμένο έτος;

2) α) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει κάθε κράτος μέλος στο οποίο ο πολίτης της Ένωσης αποκτά μέρος των εισοδημάτων του, να λαμβάνει υπόψη ολόκληρο το ποσό των προαναφερθέντων αρνητικών εισοδημάτων; Ή η υποχρέωση αυτή έχει εφαρμογή μόνο για ένα από τα συγκεκριμένα κράτη ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας, και, σε καταφατική περίπτωση, για ποιο; Ή ακόμη πρέπει κάθε ένα από τα κράτη ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας (τα οποία δεν είναι το κράτος κατοικίας) να επιτρέπουν την έκπτωση μέρους αυτών των αρνητικών εισοδημάτων; Κατά ποιον τρόπο πρέπει στην τελευταία περίπτωση να καθοριστεί το μέρος που εκπίπτει;
   β) Έχει εν προκειμένω καθοριστική σημασία το κράτος μέλος εντός του οποίου παρέχεται πραγματικά η εργασία, ή το κράτος μέλος που είναι αρμόδιο να φορολογήσει τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την εργασία αυτή;

3) Είναι διαφορετική η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα αν ένα από τα κράτη στα οποία ο πολίτης της Ένωσης αποκτά τα εισοδήματά του είναι η Ελβετική Συνομοσπονδία, η οποία δεν είναι κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε αποτελεί μέρος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ);

4) Ποια σημασία έχει συναφώς το αν η νομοθεσία του κράτους κατοικίας του φορολογουμένου (εν προκειμένω, του Βασιλείου της Ισπανίας) παρέχει σε αυτόν τη δυνατότητα εκπτώσεως τόκων ενυπόθηκου δανείου για την ιδιόκτητη κατοικία του, καθώς και τη δυνατότητα συμψηφισμού των εντεύθεν φορολογικών ζημιών του συγκεκριμένου έτους με ενδεχόμενα εισοδήματα στο κράτος αυτό κατά τα επόμενα έτη;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί της εφαρμοστέας ελεύθερης κυκλοφορίας

20 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει την ελεύθερη κυκλοφορία υπό το πρίσμα της οποίας πρέπει να εξετασθεί εθνική νομοθεσία όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης.

21 Πάντως, από τα στοιχεία της υποβληθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας προκύπτει ότι ο Χ ελέγχει και διευθύνει, μέσω πλειοψηφικών συμμετοχών, τη δραστηριότητα εταιριών εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες και στην Ελβετία, από τα κέρδη των οποίων επιδιώκει να εκπέσει τα «αρνητικά εισοδήματα» από ιδιοκατοίκηση στην Ισπανία.

22 Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, η ελεύθερη κυκλοφορία η οποία έχει εφαρμογή σε κάτοικο κράτους μέλους, ανεξαρτήτως ιθαγενείας, ο οποίος κατέχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή η οποία του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, είναι η ελευθερία εγκαταστάσεως (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, σκέψη 21).

23 Επομένως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

Επί του πρώτου ερωτήματος

24 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος του οποίου η φορολογική νομοθεσία προβλέπει την έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση να αρνείται την έκπτωση αυτή σε αυτοαπασχολούμενο κάτοικο αλλοδαπής όταν αυτός αποκτά στο εν λόγω κράτος μέλος το 60 % του συνόλου των εισοδημάτων του και δεν αποκτά στο κράτος μέλος της κατοικίας του εισόδημα παρέχον δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως.

25 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες πρέπει να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, τις ελευθερίες που διασφαλίζουν οι Συνθήκες, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται η ελευθερία εγκαταστάσεως όπως κατοχυρώνεται με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, Επιτροπή κατά Εσθονίας, C-39/10, EU:C:2012:282, σκέψη 47).

26 Ο συνυπολογισμός των «αρνητικών εισοδημάτων» από ακίνητο που βρίσκεται στο κράτος μέλος κατοικίας του συγκεκριμένου φορολογουμένου συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα σχετικό με την προσωπική του κατάσταση, η οποία λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση της συνολικής φοροδοτικής του ικανότητας (βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Ως εκ τούτου, στο μέτρο που η νομοθεσία κράτους μέλους στερεί από τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής τη δυνατότητα, την οποία έχουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής, εκπτώσεως τέτοιων «αρνητικών εισοδημάτων», αντιμετωπίζει λιγότερο ευνοϊκά τους πρώτους σε σχέση με τους δεύτερους.

28 Συνεπώς, πρέπει να εξετασθεί αν το κριτήριο της κατοικίας που θέτει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία συνιστά δυσμενή διάκριση.

29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι δυσμενής διάκριση μπορεί να υφίσταται μόνο στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 30, και της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 21).

30 Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής με την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής, καθόσον το εισόδημα που αποκτά ο κάτοικος αλλοδαπής στο έδαφος ενός κράτους μέλους αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευχερέστερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί κατά κανόνα στον τόπο της συνήθους διαμονής του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 31 και 32, καθώς και της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 22).

31 Στο πλαίσιο αυτό, στη σκέψη 34 της αποφάσεως της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα για τον κάτοικο αλλοδαπής, τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων αλλοδαπής, τόσο όσον αφορά την πηγή των εισοδημάτων όσο και την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση (βλ., επίσης, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 23).

32 Θα μπορούσε να υφίσταται δυσμενής διάκριση, κατά την έννοια της Συνθήκης ΛΕΕ, μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής, μόνον αν, παρά το γεγονός ότι κατοικούν σε διαφορετικά κράτη μέλη, διαπιστωνόταν ότι, από πλευράς του αντικειμένου και του περιεχομένου των σχετικών εθνικών διατάξεων, οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων τελούν σε παρεμφερή κατάσταση (βλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, σκέψη 26).

33 Αυτό συμβαίνει, μεταξύ άλλων, οσάκις ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί άξια λόγου εισοδήματα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα την οποία ασκεί σε άλλο κράτος μέλος, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 36· της 16ης Οκτωβρίου 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 61, και της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 25).

34 Στην περίπτωση αυτή, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του κατοίκου αλλοδαπής ο οποίος αποκτά το ουσιώδες μέρος των εισοδημάτων του και σχεδόν το σύνολο των οικογενειακών εισοδημάτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της κατοικίας του δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος μέλος κατοικίας ούτε στο κράτος μέλος απασχολήσεως (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 38· της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 31, καθώς και της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 26).

35 Στη σκέψη 34 της αποφάσεως της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι στο πεδίο εφαρμογής της παρατεθείσας στις σκέψεις 27 έως 32 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας εμπίπτει το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με τη φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής και δεν χορηγούνται ούτε στο κράτος μέλος κατοικίας ούτε στο κράτος μέλος απασχολήσεως (απόφαση της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 27).

36 Το ως άνω πεδίο εφαρμογής μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής, στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκαταστάσεως, στα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη φοροδοτική ικανότητα τα οποία δεν μπορούν να χορηγηθούν ούτε στο κράτος μέλος κατοικίας ούτε στο κράτος μέλος στο οποίο ασκεί δραστηριότητα ο αυτοαπασχολούμενος (βλ., περί της δυνατότητας εφαρμογής της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, αρχικώς διατυπωθείσας στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, στην ελευθερία εγκαταστάσεως, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271, της 27ης Ιουνίου 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά τέτοιου είδους φορολογικά πλεονεκτήματα που προορίζονται να καθορίσουν τη φοροδοτική ικανότητα του οικείου φορολογουμένου αναλόγως των κανόνων της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας, όπως οι επίμαχοι στην υπόθεση της κύριας δίκης κανόνες οι οποίοι φορολογούν το πλασματικό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση και επιτρέπουν συνακολούθως την έκπτωση των σχετικών δαπανών, το γεγονός και μόνον ότι ο κάτοικος αλλοδαπής απέκτησε στο κράτος μέλος στο οποίο ασκεί δραστηριότητα εισοδήματα υπό συνθήκες προσομοιάζουσες κατά το μάλλον ή ήττον με αυτές των κατοίκων ημεδαπής δεν αρκεί για να καταστήσει την κατάστασή του αντικειμενικώς παρεμφερή με την κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής.

38 Πράγματι, πρέπει επιπλέον, για να διαπιστωθεί η εν λόγω αντικειμενική συγκρισιμότητα, το κράτος μέλος αυτό να μην δύναται, λόγω του ότι ο κάτοικος αλλοδαπής δεν αποκτά το ουσιώδες μέρος των εισοδημάτων του στο κράτος μέλος κατοικίας, να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από τη συνεκτίμηση του συνολικού εισοδήματός του και της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 28).

39 Όταν ο κάτοικος αλλοδαπής αποκτά στο κράτος μέλος στο οποίο ασκεί ένα μέρος των δραστηριοτήτων του το 60 % του συνόλου του παγκόσμιου εισοδήματός του, κανένα στοιχείο δεν δικαιολογεί την άποψη ότι, για τον λόγο αυτόν και μόνον, το κράτος μέλος κατοικίας δεν είναι σε θέση να συνεκτιμήσει το συνολικό εισόδημα του ενδιαφερομένου και την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του. Το αντίθετο θα μπορούσε να γίνει δεκτό μόνον εάν ο ενδιαφερόμενος δεν απέκτησε στο κράτος μέλος κατοικίας κανένα εισόδημα ή απέκτησε τόσο χαμηλά εισοδήματα ώστε το κράτος μέλος αυτό να μην είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τον συνυπολογισμό όλων των εισοδημάτων του και της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του.

40 Αυτή φαίνεται να είναι η περίπτωση του X, εφόσον από τα στοιχεία της ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσας δικογραφίας προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικού έτους, ο X δεν απέκτησε κανένα εισόδημα στο κράτος μέλος της κατοικίας του, ήτοι στο Βασίλειο της Ισπανίας.

41 Εφόσον η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του X δεν μπορεί να συνεκτιμηθεί ούτε από το ως άνω κράτος μέλος ούτε από το κράτος μέλος στο οποίο αποκτά το 60 % του συνόλου των επαγγελματικών εισοδημάτων του, ήτοι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, διαπιστώνεται η εις βάρος του ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως κατά την έννοια της παρατεθείσας στις σκέψεις 27 έως 32 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας.

42 Εξάλλου, το συμπέρασμα αυτό δεν ανατρέπεται από το γεγονός ότι ο X απέκτησε τα λοιπά του εισοδήματα του ιδίου έτους σε κράτος διαφορετικό από το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και το Βασίλειο της Ισπανίας. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 47 έως 53 των προτάσεών του, το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος αποκτά το ουσιώδες μέρος των εισοδημάτων όχι σε ένα αλλά σε περισσότερα κράτη άλλα από το κράτος της κατοικίας του δεν επηρεάζει την εφαρμογή των αρχών που απορρέουν από την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Πράγματι, το καθοριστικό κριτήριο είναι η αδυναμία ενός κράτους να συνεκτιμήσει την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου ελλείψει επαρκών φορολογητέων εισοδημάτων, ενώ η συνεκτίμηση αυτή είναι δυνατή σε άλλο κράτος λόγω επαρκούς πηγής εισοδημάτων.

43 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος με φορολογική νομοθεσία προβλέπουσα την έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση να αρνείται την έκπτωση αυτή σε αυτοαπασχολούμενο κάτοικο αλλοδαπής όταν αυτός αποκτά στο εν λόγω κράτος μέλος το 60 % του συνόλου των εισοδημάτων του και δεν αποκτά στο κράτος μέλος της κατοικίας του εισόδημα παρέχον δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

44 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η απαγόρευση που απορρέει από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα αφορά μόνον το κράτος μέλος στο οποίο αποκτάται το 60 % του συνόλου των εισοδημάτων ή αν αφορά και οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής αποκτά φορολογητέα εισοδήματα βάσει των οποίων να δικαιούται αντίστοιχης εκπτώσεως, και με ποιον τρόπο κατανομής μεταξύ των κρατών αυτών. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινισθεί αν η έννοια του «κράτους μέλους ασκήσεως δραστηριότητας» παραπέμπει σε κράτος μέλος στο οποίο ασκείται συγκεκριμένα η δραστηριότητα ή σε κράτος μέλος το οποίο έχει την εξουσία να φορολογεί τα προερχόμενα από άσκηση δραστηριότητας εισοδήματα.

45 Για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο μέρος του δευτέρου ερωτήματος, αρκεί η υπενθύμιση ότι η νομολογία η οποία παρατέθηκε στο πλαίσιο της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα υπαγορεύει τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου

μέσω φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι της επιβολής χαμηλότερης φορολογίας. Κατά συνέπεια, η έννοια του «κράτους μέλους ασκήσεως δραστηριότητας», στο πλαίσιο της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να νοηθεί μόνον ως αφορώσα το κράτος μέλος το οποίο είναι αρμόδιο να φορολογεί το σύνολο ή μέρος των εισοδημάτων από την άσκηση δραστηριότητας του φορολογουμένου, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο ασκείται συγκεκριμένα η γενεσιουργός των εισοδημάτων αυτών δραστηριότητα.

46 Το πρώτο μέρος του δευτέρου ερωτήματος, σχετικά με την κατανομή μεταξύ περισσοτέρων κρατών μελών στα οποία ασκείται επαγγελματική δραστηριότητα της φορολογίας που προκύπτει από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογουμένου, πρέπει να εξετασθεί με γνώμονα την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου περί κατανομής της φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 93 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

47 Ειδικότερα, από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως από το δίκαιο της Ένωσης, η ελευθερία των κρατών μελών να κατανέμουν μεταξύ τους την άσκηση των φορολογικών τους αρμοδιοτήτων, μεταξύ άλλων προς αποφυγή της σωρεύσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων, πρέπει να συμβιβαστεί με την ανάγκη διασφαλίσεως στους φορολογουμένους των οικείων κρατών μελών ότι τελικά λαμβάνεται δεόντως και πλήρως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή τους, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή. Πράγματι, ελλείψει τέτοιου συμβιβασμού, από την ελεύθερη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ κρατών μελών υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί άνιση μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων η οποία, εφόσον δεν απορρέει από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών, δεν συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψεις 70 και 77).

48 Στην περίπτωση κατά την οποία ο αυτοαπασχολούμενος αποκτά τα φορολογητέα εισοδήματά του στο έδαφος περισσοτέρων κρατών μελών, εκτός του κράτους μέλους της κατοικίας του, ο συμβιβασμός αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν του δοθεί η δυνατότητα επικλήσεως του δικαιώματός του για έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» ενώπιον κάθε ενός από τα κράτη μέλη στα οποία ασκεί δραστηριότητα χορηγούσα το εν λόγω είδος φορολογικού πλεονεκτήματος, κατ' αναλογία του μέρους των εισοδημάτων τα οποία αποκτά στο έδαφος εκάστου κράτους μέλους, και με την υποχρέωση να παρέχει στις αρμόδιες εθνικές αρχές όλες τις πληροφορίες για τα παγκόσμια εισοδήματά του βάσει των οποίων οι ως άνω αρχές μπορούν να καθορίσουν το ποσοστό της αναλογίας αυτής.

49 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απορρέουσα από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα απαγόρευση αφορά κάθε κράτος μέλος ασκήσεως δραστηριότητας στο οποίο ο αυτοαπασχολούμενος αποκτά εισοδήματα παρέχοντα δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως, κατά την αναλογία του μέρους των εν λόγω εισοδημάτων τα οποία αποκτά σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο ασκεί δραστηριότητα. Συναφώς, «κράτος μέλος ασκήσεως δραστηριότητας» είναι κάθε κράτος μέλος το οποίο έχει την εξουσία να φορολογεί τα προερχόμενα από άσκηση δραστηριότητας εισοδήματα κατοίκου αλλοδαπής τα οποία αυτός αποκτά επί του εδάφους του, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο ασκείται συγκεκριμένα η δραστηριότητα αυτή.

Επί του τρίτου ερωτήματος

50 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν αποκτά ένα μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του στο έδαφος κράτους μέλους, αλλά στο έδαφος τρίτης χώρας, ασκεί επιρροή στην απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

51 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, όσον αφορά τη συνακόλουθη υποχρέωση περί μη διακριτικής μεταχειρίσεως σε βάρος αυτοαπασχολούμενου ο οποίος ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο της κατοικίας του, επιβάλλεται σε όλα τα κράτη μέλη. Το ίδιο ισχύει στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης όσον αφορά κράτος μέλος στο οποίο ο αυτοαπασχολούμενος, ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος, ασκεί μέρος της δραστηριότητάς του, ενώ ασκεί τη λοιπή δραστηριότητά του στο έδαφος ενός τρίτου κράτους, ακόμη και αν το κράτος αυτό δεν είναι κράτος μέλος, αλλά τρίτη χώρα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 35).

52 Συνεπώς, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν αποκτά ένα μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του σε κράτος μέλος, αλλά σε τρίτη χώρα, δεν ασκεί επιρροή στη δοθείσα στο δεύτερο ερώτημα απάντηση.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

53 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν η απάντηση στα προηγούμενα ερωτήματα είναι διαφορετική αν η εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας του αυτοαπασχολουμένου τού παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως από τον οφειλόμενο στο ίδιο αυτό κράτος μέλος φόρο των τόκων ενυπόθηκου δανείου για την ιδιόκτητη κατοικία του και τη δυνατότητα συμψηφισμού των εντεύθεν φορολογικών ζημιών με τα εισοδήματα των επόμενων οικονομικών ετών.

54 Από τα στοιχεία της ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσας δικογραφίας, τα οποία επιβεβαιώθηκαν ως προς το ζήτημα αυτό με τις προφορικές παρατηρήσεις του X κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, προκύπτει ότι ο X δεν απέκτησε εισόδημα στην Ισπανία ούτε το 2007 ούτε κατά τη διάρκεια των μεταγενέστερων οικονομικών ετών. Συνεπώς, ελλείψει φορολογητέου εισοδήματος στο έδαφος του κράτους μέλους κατοικίας του, ο X, εν πάση περιπτώσει, δεν μπόρεσε να επικαλεστεί ενώπιον των ισπανικών φορολογικών αρχών το δικαίωμα εκπτώσεως για τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως.

55 Επομένως, το τέταρτο ερώτημα είναι υποθετικής φύσεως και, κατά συνέπεια, απαράδεκτο (βλ. απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, σκέψη 24).

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος με φορολογική νομοθεσία προβλέπουσα την έκπτωση των «αρνητικών εισοδημάτων» από ιδιοκατοίκηση να αρνείται την έκπτωση αυτή σε αυτοαπασχολούμενο κάτοικο αλλοδαπής όταν αυτός αποκτά στο εν λόγω κράτος μέλος το 60 % του συνόλου των εισοδημάτων του και δεν αποκτά στο κράτος μέλος της κατοικίας του εισόδημα παρέχον δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως.

2) Η απορρέουσα από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα απαγόρευση αφορά κάθε κράτος μέλος ασκήσεως δραστηριότητας στο οποίο ο αυτοαπασχολούμενος αποκτά εισοδήματα παρέχοντα δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως, κατά την αναλογία του μέρους των εν λόγω

εισοδημάτων τα οποία αποκτά σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο ασκεί δραστηριότητα. Συναφώς, «κράτος μέλος ασκήσεως δραστηριότητας» είναι κάθε κράτος μέλος το οποίο έχει την εξουσία να φορολογεί τα προερχόμενα από άσκηση δραστηριότητας εισοδήματα κατοίκου αλλοδαπής τα οποία αυτός αποκτά επί του εδάφους του, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο ασκείται συγκεκριμένα η δραστηριότητα αυτή.

3) **Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής δεν αποκτά ένα μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του σε κράτος μέλος, αλλά σε τρίτη χώρα, δεν ασκεί επιρροή στη δοθείσα στο δεύτερο ερώτημα απάντηση.**

(υπογραφές)