ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 15ης Φεβρουαρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-345/04,

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

Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da}

κατά

Bundesamt für Finanzen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet και U. Lõhmus (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τον C.-D. Quassowski και την A. Tiemann,

— η Ιταλική Δημοκρατία, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την B. Eggers και τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Ιουνίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 49 ΕΚ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας πορτογαλικού δικαίου Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da} (στο εξής: CELG) και της Bundesamt für Finanzen (ομοσπονδιακής φορολογικής υπηρεσίας, στο εξής: Bundesamt), σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να δεχθεί την αίτηση επιστροφής του φόρου εταιριών που είχε παρακρατηθεί στην πηγή επί των εσόδων που πραγματοποίησε η CELG στη Γερμανία ως περιορισμένως υποκειμένη στον φόρο.

Το νομικό πλαίσιο

3 Σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1, του γερμανικού νόμου περί φορολογίας νομικών προσώπων, όπως τροποποιήθηκε το 1991 (Körperschaftsteuergesetz, *BGBl.* 1991 I, σ. 639, στο εξής: KStG), οι εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία υπόκεινται περιορισμένως στον φόρο και φορολογούνται με τον φόρο αυτό στη Γερμανία μόνο για τα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει εκεί.

4 Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε το 1997 (Einkommensteuergesetz, *BGBl.* 1997 I, σ. 821, στο εξής: EStG 1997), σε συνδυασμό με τα άρθρα 8, παράγραφος 1, του KStG και 17, παράγραφος 2, της Συμβάσεως μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Πορτογαλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), της 15ης Ιουλίου 1980 (*BGBl.* 1982 II, σ. 129), τα έσοδα τα οποία πραγματοποιεί εταιρία πορτογαλικού δικαίου, στο πλαίσιο καλλιτεχνικών παραστάσεων που δίνει στη Γερμανία, υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο εν λόγω κράτος μέλος.

5 Το άρθρο 50 a, παράγραφος 4, σημείο 1, του EStG, όπως τροποποιήθηκε το 1990 (*BGBl.* 1990 I, σ. 1898), όπως ίσχυε το 1996, έχει ως εξής:

«Στην περίπτωση των περιορισμένως φορολογουμένων, η είσπραξη του φόρου εισοδήματος πραγματοποιείται με παρακράτηση στην πηγή επί των εσόδων από εκδηλώσεις καλλιτεχνικού, αθλητικού ή άλλου χαρακτήρα που διοργανώνονται στη Γερμανία ή από την εκμετάλλευσή τους στη Γερμανία, περιλαμβανομένων των εσόδων από άλλες παροχές σε σχέση με τις εκδηλώσεις αυτές, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που εισπράττει τα έσοδα [...]»

6 Εντούτοις, το άρθρο 50, παράγραφος 5, τέταρτη πρόταση, σημείο 3, του EStG 1997, που εφαρμοζόταν αναδρομικώς στο οικονομικό έτος 1996, προβλέπει:

«Ο υπέχων περιορισμένη φορολογική υποχρέωση φορολογούμενος, του οποίου τα έσοδα φορολογούνται με παρακράτηση στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 50a, παράγραφος 4, σημεία 1 ή 2, [μπορεί να] ζητεί την πλήρη ή μερική επιστροφή του παρακρατηθέντος και εξοφληθέντος φόρου. Η επιστροφή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι επιβαρύνσεις εκμετάλλευσης ή τα επαγγελματικά έξοδα, που έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα έσοδα αυτά, υπερβαίνουν το ήμισυ των τελευταίων.»

7 Από τον φάκελο που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, αντίθετα προς τους περιορισμένως φορολογουμένους, οι πλήρως φορολογούμενοι στη Γερμανία μπορούν να αφαιρούν από τα φορολογούμενα στο εν λόγω κράτος μέλος έσοδά τους όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με εκδηλώσεις καλλιτεχνικού ή αθλητικού χαρακτήρα που πραγματοποιήθηκαν στο έδαφος του εν λόγω κράτους.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η CELG, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι κεφαλαιουχική εταιρία πορτογαλικού δικαίου της οποίας η έδρα και η διεύθυνση βρίσκονται στην Πορτογαλία. Η CELG υπόκειται περιορισμένως στον φόρο εταιριών στη Γερμανία, ο οποίος οφείλεται μόνον επί των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν εκεί. Το 1996, διοργάνωσε περιοδεία ιππικών παραστάσεων και μαθημάτων εκγυμνάσεως αλόγων σε δεκατέσσερις πόλεις διαφόρων χωρών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, από τις οποίες έντεκα βρίσκονται στη Γερμανία.

9 Το 1997, η CELG ζήτησε από την Bundesamt την επιστροφή του φόρου εταιριών που είχε παρακρατηθεί στην πηγή επί των πραγματοποιηθέντων στη Γερμανία εσόδων της, ήτοι ποσού 71 758 DEM, βάσει των άρθρων 50, παράγραφος 5, του EStG 1997 και 8, παράγραφος 1, του KStG.

10 Προς τον σκοπό αυτό, η CELG προσκόμισε επικυρωμένο πορτογαλικό ισολογισμό που περιείχε πίνακα εξόδων αναφερόμενων σε ολόκληρη την πραγματοποιηθείσα το 1996 περιοδεία. Ο πίνακας αυτός περιείχε έξοδα επικοινωνίας, ταξιδίων, ξενοδοχείων, διαφημίσεων, προσωπικού καθώς και τρέχουσες δαπάνες για άλογα, έξοδα υδρεύσεως και ηλεκτρικού, κτηνιάτρου, φαρμάκων, πεταλωτή, εξοπλισμού των αλόγων και των ιππέων, μεταφοράς με φορτηγά και παροχής φορολογικών συμβουλών, επί πλέον των σχετικών με τα άλογα αποσβέσεων. Κατόπιν, η CELG προέβαλε επίσης άλλες δαπάνες, ήτοι λογιστικά έξοδα και την πληρωμή των τελών αδείας. Υπολόγιζε να χρεώσει τα 11/14 του συνόλου των εξόδων αυτών στα έσοδα που εισέπραξε στη Γερμανία.

11 Η Bundesamt αρνήθηκε την αιτηθείσα επιστροφή, ενόψει του ότι δεν προσκομίσθηκαν πρωτότυπα έγγραφα πιστοποιούντα τις προβαλλόμενες δαπάνες.

12 Η ασκηθείσα από τη CELG ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε, λαμβανομένου υπόψη, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπήρχε άμεση οικονομική σχέση μεταξύ ορισμένων δηλωθέντων εξόδων και των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν στη Γερμανία.

13 Η CELG άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht Köln. Το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή για τον λόγο ότι τα προβαλλόμενα έξοδα, αφενός, δεν έχουν, ορισμένα εξ αυτών, άμεση σχέση με τα έσοδα που φορολογήθηκαν με τον οφειλόμενο στη Γερμανία φόρο και, αφετέρου, δεν υπερβαίνουν το 50 % των εν λόγω εσόδων.

14 Η CELG άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof κατά της αποφάσεως του Finanzgericht Köln.

15 Το Bundesfinanzhof παρατηρεί ότι, σύμφωνα με τις πραγματικές διαπιστώσεις του Finanzgericht Köln, τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η CELG και τα οποία έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα έσοδα που η εν λόγω εταιρία πραγματοποίησε στη Γερμανία, δεν υπερβαίνουν το 50 % των εσόδων αυτών. Παρατηρεί, πάντως, ότι η CELG ισχυρίζεται επίσης ότι υπάρχουν γενικά έξοδα και ότι, αν και επικρατεί κάποια σύγχυση ως προς τη φύση, τη σύνθεση και το ποσό των εν λόγω γενικών εξόδων, καθώς και ως προς το ενδεχόμενο προσθέτων εσόδων που πρέπει να ληφθούν υπόψη, από τις ίδιες αυτές πραγματικές διαπιστώσεις προκύπτει ότι το σύνολο των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε η CELG, περιλαμβανομένων των εν λόγω γενικών εξόδων, υπερβαίνει το ήμισυ των εσόδων.

16 Εντούτοις, το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι η διαφορετική μεταχείριση που υφίσταται κατά τον καθορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων μεταξύ φορολογουμένου κατοίκου της ημεδαπής, του οποίου φορολογείται το σύνολο των εισοδημάτων του, και ενός φορολογουμένου μη κατοίκου της ημεδαπής, ο οποίος φορολογείται μόνον περιορισμένως, δημιουργεί αμφιβολίες ως προς το συμβατό του άρθρου 50,

παράγραφος 5, τέταρτη πρόταση, σημείο 3, του EStG 1997 με το κοινοτικό δίκαιο, ειδικά όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών που εγγυάται το άρθρο 59 της Συνθήκης. Αναφέρεται συναφώς στην απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933).

17 Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά παράβαση του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ η περίπτωση κατά την οποία υπήκοος κράτους μέλος, ο οποίος φορολογείται περιορισμένως στη Γερμανία, μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του φόρου, που αναλογεί στα εκεί αποκτηθέντα εισοδήματα και που παρακρατήθηκε στην πηγή, μόνον αν τα επαγγελματικά έξοδα που έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα εν λόγω εισοδήματα υπερβαίνουν το ήμισυ των εισοδημάτων αυτών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, στην περίπτωση περιορισμένως φορολογουμένου που ζητεί την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου εταιριών, εξαρτά το αν θα ληφθούν υπόψη τα επαγγελματικά έξοδα, που προκλήθηκαν στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που είχαν ως αποτέλεσμα την είσπραξη εισοδημάτων στο έδαφος του εν λόγω κράτους, από τη διττή προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έξοδα, αφενός, έχουν άμεση σχέση με τα εν λόγω εισοδήματα και, αφετέρου, υπερβαίνουν το ήμισυ των εν λόγω εισοδημάτων.

19 Προκαταρκτικώς πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει

πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19· της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Συλλογή 1999, σ. I-7447, σκέψη 32· της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 15· της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID, Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 19, καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29).

20 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 59 της Συνθήκης απαιτεί την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών που επιβάλλεται λόγω του ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου παρέχεται η υπηρεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 1986, 205/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1986, σ. 3755, σκέψη 25· της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-180/89, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1991, σ. I-709, σκέψη 15, και της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Συλλογή 2006, σ. I-9461, σκέψη 31).

Επί της υπάρξεως άμεσης οικονομικής σχέσεως

21 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, η πρώτη προϋπόθεση, από την οποία εξαρτάται η επιστροφή του φόρου εταιριών που παρακρατήθηκε στην πηγή, είναι η ύπαρξη άμεσης οικονομικής σχέσεως μεταξύ των επαγγελματικών εξόδων και των εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους εντός του οποίου ασκείται η δραστηριότητα.

22 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι φορολογικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο, για τον υπολογισμό της βάσεως του φόρου των φορολογουμένων μη κατοίκων ημεδαπής εντός δεδομένου κράτους, μόνον τα κέρδη και οι ζημίες που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους στο εν λόγω κράτος λαμβάνονται υπόψη είναι σύμφωνο προς την αρχή της εδαφικότητας που καθιερώνει το διεθνές φορολογικό δίκαιο και αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Futura Participations και Singer, σκέψεις 21 και 22, καθώς και Marks & Spencer, σκέψη 39).

23 Όσον αφορά τα επαγγελματικά έξοδα, που έχουν άμεση σχέση με τη δραστηριότητα που άσκησε μη κάτοικος εντός κράτους μέλους και από την οποία προέκυψαν εκεί φορολογητέα έσοδα, αυτά πρέπει, κατ' αρχήν, να ληφθούν υπόψη εντός του κράτους αυτού, αν οι κάτοικοι φορολογούνται επί των καθαρών εσόδων τους μετά από αφαίρεση αυτών των εξόδων. Συγκεκριμένα, στη σκέψη 27 της προπαρατεθείσας αποφάσεώς του Gerritse, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, ως προς τον συνυπολογισμό αυτών των εξόδων, οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι τελούσαν σε παρεμφερή κατάσταση. Επομένως, στο μέτρο που ένα κράτος μέλος παρέχει στους κατοίκους το δικαίωμα να αφαιρούν τα οικεία έξοδα, δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να αποκλείσει τον συνυπολογισμό τους για τους μη κατοίκους.

24 Έτσι, στο πλαίσιο της ασκήσεως της φορολογικής του αρμοδιότητας, το κράτος στο έδαφος του οποίου προέκυψαν από την ασκηθείσα δραστηριότητα τα φορολογητέα έσοδα οφείλει να προβλέπει ότι τα έξοδα που συνδέονται άμεσα με την εν λόγω δραστηριότητα μπορούν να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της φορολογήσεως του μη κατοίκου. Συναφώς, πρέπει πάντως να διευκρινιστεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να προχωρούν περισσότερο, επιτρέποντας να λαμβάνονται υπόψη έξοδα τα οποία δεν έχουν αυτόν τον σύνδεσμο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση FKP Scorpio Konzertproduktionen, σκέψεις 50 έως 52).

25 Ως επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται άμεσα με τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους μέλους, εντός του οποίου ασκείται η δραστηριότητα, πρέπει να νοούνται τα έξοδα που έχουν άμεση οικονομική σχέση με την παροχή που είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου εντός του κράτους αυτού και τα οποία, επομένως, δεν μπορούν να διαχωριστούν από αυτήν, όπως τα έξοδα ταξιδίου και διαμονής. Στο πλαίσιο αυτό, ο τόπος και ο χρόνος που τα έξοδα δημιουργήθηκαν δεν έχουν σημασία.

26 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η CELG, η οποία έχει την έδρα της στην Πορτογαλία, πραγματοποίησε έσοδα, επί του γερμανικού εδάφους, στο πλαίσιο των καλλιτεχνικών παραστάσεων που διοργάνωσε εκεί. Σε σχέση με τις παραστάσεις αυτές, η CELG υποβλήθηκε στα επαγγελματικά έξοδα που απαριθμούνται στη σκέψη 10 της παρούσας αποφάσεως, εκ των οποίων μερικά προκλήθηκαν προηγουμένως για τη διοργάνωση και τον σχεδιασμό των εν λόγω παραστάσεων,

ενώ άλλα, κατά την πορεία των παραστάσεων αυτών, για τα οποία και ζητεί να ληφθούν υπόψη στη Γερμανία. Στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της εν λόγω διαφοράς και είναι αρμόδιο για την έκδοση της δικαστικής αποφάσεως, εναπόκειται να καθορίσει, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, ποια είναι, μεταξύ των επαγγελματικών εξόδων που δήλωσε η CELG, αυτά τα οποία συνδέονται άμεσα με τις παροχές που προκάλεσαν την επιβολή φόρου εντός του κράτους αυτού και τα οποία επομένως δεν μπορούν να διαχωριστούν από αυτές.

27 Συνεπώς, εκτιμάται ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης δεν απαγορεύει να εξαρτά μια εθνική νομοθεσία την επιστροφή του φόρου εταιριών, που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των εσόδων που πραγματοποίησε φορολογούμενος υποκείμενος περιορισμένως στον φόρο, από την προϋπόθεση ότι τα επαγγελματικά έξοδα, για τα οποία ο εν λόγω φορολογούμενος ζητεί να ληφθούν υπόψη, έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας ασκηθείσας στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, αρκεί να θεωρηθούν ως τοιαύτα όλα τα έξοδα που δεν μπορούν να διαχωριστούν από την εν λόγω δραστηριότητα, όποιοι και αν είναι ο τόπος ή ο χρόνος που ο ενδιαφερόμενος υποβλήθηκε στα εν λόγω έξοδα.

Επί της απαιτήσεως τα έξοδα να υπερβαίνουν το ήμισυ των εσόδων

28 Η δεύτερη προϋπόθεση, που προβλέπεται από την κανονιστική ρύθμιση για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, όσον αφορά την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου επί των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν στη Γερμανία από φορολογούμενο μη κάτοικο της ημεδαπής, απαιτεί τα επαγγελματικά έξοδα που έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα εν λόγω έσοδα να είναι μεγαλύτερα από το ήμισυ των εν λόγω εσόδων.

29 Αυτή η προϋπόθεση μπορεί να αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών μιας εταιρίας που επιθυμεί να ασκεί δραστηριότητες καλλιτεχνικού, αθλητικού ή άλλου χαρακτήρα σε άλλο κράτος μέλος από αυτό της έδρας της.

30 Πράγματι, η προϋπόθεση αυτή έχει ως συνέπεια ότι αυτή η εταιρία, όταν ζητεί την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, δεν μπορεί συστηματικά να επιτυγχάνει τον συνυπολογισμό των εξόδων της που συνδέονται άμεσα με την οικεία οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εσόδων που έχουν αντληθεί από τη δραστηριότητα αυτή.

31 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι νομοθεσία όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, η οποία εξαρτά τον συνυπολογισμό των επαγγελματικών εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο περιορισμένως φορολογούμενος από την εν λόγω πρόσθετη προϋπόθεση, συνιστά, κατ' αρχήν, περιορισμό που απαγορεύεται από το άρθρο 59 της Συνθήκης.

32 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν αυτός ο περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί.

33 Η προβαλλομένη από τη Γερμανική Κυβέρνηση αιτιολογία, σύμφωνα με την οποία η εθνική νομοθεσία αποσκοπεί να αποφευχθεί ο συνυπολογισμός των εξόδων δύο φορές, ήτοι, ταυτόχρονα, στο κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της εταιρίας και στο κράτος στο οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και φορολογήθηκαν τα έσοδα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

34 Καταρχάς, πρέπει να τονισθεί ότι η σύμβαση μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Πορτογαλίας, που αφορά την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, εφαρμόζει τη μέθοδο που καλείται μέθοδος του «καταλογισμού».

35 Επομένως, μια πορτογαλική εταιρία φορολογείται στην Πορτογαλία βάσει όλων των εσόδων της, συμπεριλαμβανομένων αυτών που εισπράχθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας ασκηθείσας στη Γερμανία, όπου τα τελευταία επίσης φορολογού-

νται. Η διπλή φορολογία αποφεύγεται αφαιρώντας, στο πρώτο κράτος, ποσό ίσο με τον φόρο που καταβλήθηκε στο δεύτερο. Αυτός ο μηχανισμός ενδείκνυται για να μη ληφθούν υπόψη δύο φορές τα έξοδα διότι, οσάκις εφαρμόζεται από το πρώτο κράτος, αυτό μπορεί να επαληθεύσει τα επαγγελματικά έξοδα που λήφθηκαν υπόψη στον υπολογισμό του φόρου που εξοφλήθηκε εντός του δευτέρου.

36 Εξάλλου, το άρθρο 50, παράγραφος 5, του EStG 1997 προβλέπει μια διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας το γερμανικό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να ενημερώνει το κράτος της κατοικίας του περιορισμένως φορολογουμένου για την περί επιστροφής αίτηση που υπέβαλε ο τελευταίος. Αυτός ο μηχανισμός συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων εθνικών αρχών επιτρέπει επίσης να αποσοβηθεί ενδεχόμενος διπλός συνυπολογισμός των εξόδων. Ομοίως, η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), επίσης συμβάλλει στην πραγματοποίηση του στόχου αυτού προβλέποντας την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ενδιαφερομένων φορολογικών αρχών.

37 Επομένως, δεν δικαιολογείται ο περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών που απορρέει από εθνική νομοθεσία η οποία εξαρτά την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου επί των εσόδων που εισέπραξε εντός του οικείου κράτους μέλους ο περιορισμένως φορολογούμενος από την προϋπόθεση ότι τα επαγγελματικά έξοδα που συνδέονται άμεσα με τα εν λόγω έσοδα είναι μεγαλύτερα από το ήμισυ αυτών. Επομένως, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει αυτή τη νομοθεσία.

38 Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης δεν απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον αυτή εξαρτά την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου εταιριών επί των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν από περιορισμένως φορολογούμενο από την προϋπόθεση ότι τα επαγγελματικά έξοδα, των οποίων τον συνυπολογισμό ο εν λόγω φορολογούμενος ζητεί προς τον σκοπό αυτό, έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας ασκηθείσας επί

του εδάφους του οικείου κράτους μέλους, αρκεί να θεωρηθούν ως τοιαύτα όλα τα έξοδα που δεν μπορούν να διαχωριστούν από τη δραστηριότητα αυτή, όποιοι και αν είναι ο τόπος ή ο χρόνος που δημιουργήθηκαν τα έξοδα αυτά. Το εν λόγω άρθρο απαγορεύει, αντιθέτως, αυτή την εθνική νομοθεσία καθόσον αυτή εξαρτά την επιστροφή του εν λόγω φόρου στον φορολογούμενο αυτόν από την προϋπόθεση ότι τα αυτά επαγγελματικά έξοδα είναι μεγαλύτερα από το ήμισυ των εν λόγω εσόδων.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) δεν απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον αυτή εξαρτά την επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου εταιριών επί των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν από περιορισμένως φορολογούμενο από την προϋπόθεση ότι τα επαγγελματικά έξοδα, των οποίων τον συνυπολογισμό ο εν λόγω φορολογούμενος ζητεί προς τον σκοπό αυτό, έχουν άμεση οικονομική σχέση με τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας ασκηθείσας επί του εδάφους του οικείου κράτους μέλους, αρκεί να θεωρηθούν ως τοιαύτα όλα τα έξοδα που δεν μπορούν να διαχωριστούν από τη δραστηριότητα αυτή, όποιοι και αν είναι ο τόπος ή ο χρόνος που δημιουργήθηκαν τα έξοδα αυτά. Το εν λόγω άρθρο απαγορεύει, αντιθέτως, αυτή την εθνική νομοθεσία καθόσον αυτή εξαρτά την επιστροφή του εν λόγω φόρου στον φορολογούμενο αυτόν από την προϋπόθεση ότι τα αυτά επαγγελματικά έξοδα είναι μεγαλύτερα από το ήμισυ των εν λόγω εσόδων.

(υπογραφές)