

## ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. GEELHOED

της 27ης Ιανουαρίου 2005<sup>1</sup>

### I — Εισαγωγή

1. Το ζήτημα που ανακύπτει στα πλαίσια της παρούσας υποθέσεως είναι αν ο Γερμανός πολίτης που κατοικεί στη Γερμανία μπορεί να επικαλεστεί τα άρθρα 12 και 18, παράγραφος 1, ΕΚ προκειμένου να εκπέσει ως ειδικές δαπάνες από τη δήλωση του φόρου εισοδήματος επιδόματα διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία.

3. Το άρθρο 17 θεσπίζει ιθαγένεια της Ενώσεως και απονέμει το καθεστώς του πολίτη της Ενώσεως σε κάθε πρόσωπο που έχει την ιθαγένεια κράτους μέλους. Οι πολίτες της Ενώσεως έχουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παρούσα Συνθήκη.

4. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, εξασφαλίζει σε κάθε πολίτη της Ενώσεως το δικαίωμα να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των περιορισμών και με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στη Συνθήκη και στις διατάξεις που θεσπίζονται για την εφαρμογή της.

### II — Σχετικές διατάξεις

#### B — Το γερμανικό δίκαιο

#### A — Το κοινοτικό δίκαιο

2. Το άρθρο 12 ΕΚ απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας εντός του πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ.

5. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του Einkommensteuergesetz (Νόμος περί Φόρου Εισοδήματος, στο εξής: EStG), μπορούν να εκπέσουν επιδόματα διατροφής σε πρώην σύζυγο ο οποίος υπόκειται απεριορίστως στον φόρο εισοδήματος κατά τις φορολογικές χρήσεις από το 1994 έως 1997 μέχρι του ποσού των 27 000 DEM, εφόσον το ζητεί ο καταβάλλων τα επιδόματα με τη συναίνεση του δικαιούχου. Το άρθρο 22, περίπτωση 1α, του EStG

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

ορίζει ότι τα ποσά που μπορούν να εκπέσουν, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EstG, για τον καταβάλλοντα, συνιστούν φορολογητέο εισόδημα για τον δικαιούχο των επιδομάτων διατροφής (η καλούμενη αρχή της αντιστοιχίας). Η αφαίρεση των επιδομάτων διατροφής υπέρ του καταβάλλοντος τη διατροφή δεν προϋποθέτει ότι ο συνυπολογισμός των επιδομάτων διατροφής για φορολογικούς σκοπούς οδηγεί πράγματι σε φορολόγηση του δικαιούχου. Εν τούτοις, εάν ο δικαιούχος της διατροφής πρέπει να δηλώσει τα επιδόματα διατροφής, τότε, από απόψεως αστικού δικαίου, ο οφειλέτης της διατροφής πρέπει να φέρει τον φόρο εισοδήματος που αντιστοιχεί στο ποσό αυτό. Υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 1α, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EstG, τα επιδόματα διατροφής στον πρώην σύζυγο μπορούν να εκπέσουν και στην περίπτωση κατά την οποία ο δικαιούχος δεν υπόκειται απεριορίστως στον φόρο εισοδήματος, έχει όμως την κατοικία του (ή τη συνήθη διαμονή του) εντός άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Όσον αφορά την Αυστρία, η ρύθμιση αυτή πρέπει να εφαρμοστεί από τη φορολογική χρήση 1994. Πάντως, η ευχέρεια αυτή ισχύει μόνον εάν η αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή βεβαιώσει ότι τα επιδόματα διατροφής που έλαβε ο πρώην σύζυγος έχουν φορολογηθεί.

### III — Πραγματικά περιστατικά, διαδικασια και προδικαστικά ερωτήματα

6. Ο E. Schempp, Γερμανός υπήκοος ο οποίος κατοικεί στη Γερμανία, καταβάλλει επιδόματα διατροφής στην πρώην σύζυγό του, η οποία κατοικεί στην Αυστρία. Στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα έτη 1994 έως 1997, επιχείρησε να εκπέσει τις πληρωμές αυτές ως ειδική δαπάνη βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EstG σε συνδυασμό με το άρθρο 1α,

παράγραφος 1, σημείο 1, του EstG μέχρι του ποσού των 8 760 DEM για τα έτη 1994, 1995 και 1997 και 10 230 DEM για το έτος 1996 στα πλαίσια του de facto κοινού φορολογικού καθεστώτος (Realsplitting). Εντούτοις, το Finanzamt δεν έλαβε υπόψη τις καταβολές των επιδομάτων διατροφής στις βεβαιώσεις του φόρου εισοδήματος για τα έτη 1994 έως 1997, διότι ο E. Schempp δεν είχε προσκομίσει βεβαίωση των Αυστριακών φορολογικών αρχών πιστοποιούσα ότι οι καταβολές αυτές είχαν πράγματι φορολογηθεί στην Αυστρία. Πράγματι, ο E. Schempp δεν προσκόμισε ή δεν μπορούσε να προσκομίσει τέτοια βεβαίωση, διότι, κατά την αυστριακή νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος, οι διατροφές δεν υπόκεινται, κατά κανόνα, σε φορολογία ούτε προβλέπεται η έκπτωση των διατροφών. Από τον φάκελο προκύπτει ότι, εάν η πρώην σύζυγός του ήταν κάτοικος Γερμανίας, ο E. Schempp θα μπορούσε να εκπέσει το συνολικό ποσό των καταβολών διατροφής. Περαιτέρω, η σύζυγος δεν θα όφειλε να δηλώσει τα σχετικά ποσά, καθόσον το εισόδημά της είναι χαμηλότερο από το ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα (ελάχιστο όριο διαβίωσης).

7. Ο E. Schempp άσκησε ενστάσεις κατά της βεβαιώσεως του Finanzamt με το αιτιολογικό ότι οι σχετικές διατάξεις του EstG ήσαν αντίθετες προς τα άρθρα 12 και 18, παράγραφος 1, ΕΚ. Οι ενστάσεις αυτές απορρίφθηκαν από το Finanzamt με απόφαση της 27ης Ιουλίου 1999. Αφού η προσφυγή που άσκησε, στη συνέχεια, κατά της αποφάσεως απορρίφθηκε από το Finanzgericht, προσέφυγε στο Bundesfinanzhof (αναίρεση). Το Bundesfinanzhof, επειδή έκρινε ότι δεν ήταν σαφές πώς πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 12 και 18 ΕΚ σε σχέση με την εφαρμογή των σχετικών

διατάξεων του EStG, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ:

«1. Έχει το άρθρο 12 ΕΚ την έννοια ότι αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 1, παράγραφος 1, και 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG, σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος που κατοικεί στη Γερμανία δεν μπορεί να εκπέσει τα ποσά διατροφής που έχει καταβάλει στην πρώην σύζυγό του η οποία κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα μπορούσε να τα εκπέσει αν η πρώην σύζυγός του εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γερμανία;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: έχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ την έννοια ότι αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 1a, παράγραφος 1, σημείο 1, και 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG, σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος που κατοικεί στη Γερμανία δεν μπορεί να εκπέσει τα ποσά διατροφής που έχει καταβάλει στην πρώην σύζυγό του η οποία κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα μπορούσε να τα εκπέσει αν η πρώην σύζυγός του εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γερμανία;»

8. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο E. Schempp, οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή.

#### IV — Η εκτίμησή μου επί της υποθέσεως

9. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η παρατήρηση ότι με τα προδικαστικά ερωτήματα ζητείται να διευκρινιστεί αν οι δύο διατάξεις του EStG συνάδουν προς τα άρθρα 12 και 18 ΕΚ. Μολονότι το Δικαστήριο αδυνατεί να απαντήσει ευθέως στα ερωτήματα όπως διατυπώθηκαν, μπορεί να απαντήσει στο ερώτημα αν εθνικές διατάξεις του είδους αυτού μπορούν να θεωρηθούν συμβατές προς τις οικείες διατάξεις της Συνθήκης.

#### A — Το πρώτο ερώτημα

10. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά αν είναι αντίθετη προς το άρθρο 12 ΕΚ η άρνηση κράτους μέλους να επιτρέψει σε φορολογούμενο να εκπέσει επιδόματα διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν η πρώην σύζυγος εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γερμανία.

1. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12 ΕΚ

11. Μπορεί να γίνει επίκληση της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας

του άρθρου 12 ΕΚ μόνο σε σχέση με καταστάσεις οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ. Δεδομένου ότι ο E. Schempp, ως ενδιαφερόμενος, ζει και εργάζεται στη Γερμανία και αντιμετωπίζει πρόβλημα με τον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία, ενώ το μόνο διασυννοριακό στοιχείο είναι ότι καταβάλλει διατροφή στην πρώην σύζυγό του στην Αυστρία, μπορεί να ανακούψει το ερώτημα αν υπάρχει επαρκής σύνδεσμος μεταξύ της καταστάσεώς του και του κοινοτικού δικαίου.

12. Ως προς το σημείο αυτό, και αναφερόμενος στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Saint Gobain*, ο E. Schempp παρατηρεί ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι υπάρχει έμμεση διάκριση όταν ο ημεδαπός φορολογούμενος, ο οποίος καταβάλλει παροχές σε μη ημεδαπό υποβάλλεται σε υψηλότερο συντελεστή φόρου στη Γερμανία για τον λόγο και μόνον ότι ο δικαιούχος είναι αλλοδαπός και όχι Γερμανός<sup>2</sup>. Η Επιτροπή θεωρεί ότι, παρά το γεγονός ότι ο ίδιος δεν έκανε χρήση του δικαιώματος να μεταβεί σε άλλο κράτος μέλος, ο E. Schempp μπορεί, πάντως, να επικαλεστεί το άρθρο 12 ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ. Καθόσον οι διαζευγμένοι σύζυγοι θεωρούνται ότι αποτελούν φορολογική ενότητα σύμφωνα με την αρχή της αντιστοιχίας κατά τη γερμανική φορολογική νομοθεσία, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι η πρώην σύζυγος του E. Schempp έκανε χρήση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να καταλογιστεί στον ίδιον.

13. Περαιτέρω, οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών δίδουν έμφαση

στο γεγονός ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων προϋποθέτει ότι υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ των συνθηκών της υποθέσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας που εξασφαλίζει η Συνθήκη ΕΚ. Δεδομένου ότι χρήση του δικαιώματος εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος δεν έκανε ο E. Schempp, αλλά η πρώην σύζυγός του, ο E. Schempp δεν μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 12 ΕΚ. Οι Κυβερνήσεις αυτές φρονούν ότι η κατάσταση αυτή είναι αμιγώς εσωτερική ως προς τη Γερμανία. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών συνδέει την περίπτωση αυτή με την υπόθεση *Werner*, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ένα πρόσωπο το οποίο άσκησε όλες τις οικονομικές του δραστηριότητες εντός κράτους μέλους του οποίου είχε την ιθαγένεια ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους δεν εμπόδιζε το πρώτο κράτος μέλος να του επιβάλει μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση<sup>3</sup>.

14. Εκ πρώτης όψεως, ορισμένοι λόγοι συνηγορούν υπέρ του να θεωρηθεί ότι το πρόβλημα που ανακύπτει στην παρούσα υπόθεση δεν εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου. Πρώτον, τα περισσότερα από τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά σχετικά με την κατάσταση του E. Schempp συγκεντρώνονται στο γερμανικό έδαφος, πράγμα το οποίο υποδηλώνει ότι πρόκειται, πράγματι, για εσωτερική κατάσταση στην οποία δεν έχει εφαρμογή το κοινοτικό δίκαιο. Δεύτερον, ο σύνδεσμος με το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας σε άλλα κράτη μέλη είναι ιδιαίτερα χαλαρός, καθόσον το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ

2 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN* (Συλλογή 1999, σ. I-6161).

3 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91, *Werner* κατά *Finanzamt Lachen-Innenstadt* (Συλλογή 1993, σ. I-429).

δεν άσκησε ο E. Schempp, αλλά η πρώην σύζυγός του. Περαιτέρω, οι σχετικές διατάξεις του EStG δεν φαίνονται να δημιουργούν εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματος αυτού. Αντιθέτως, εάν τα χρήματα που λαμβάνει η πρώην σύζυγος δεν ήσαν λιγότερα από το κατώτατο όριο φορολογητέου εισοδήματος στη Γερμανία όπως εν προκειμένω, θα ήταν περισσότερο ελκυστικό για τον αποδέκτη να μετακινηθεί στην Αυστρία όπου η διατροφή απαλλάσσεται από τον φόρο. Επομένως, ο σύνδεσμος με το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ είναι τεχνητός.

15. Εν τούτοις, δεν νομίζω ότι οι παράγοντες αυτοί οδηγούν κατ' ανάγκη στο συμπέρασμα ότι η παρούσα υπόθεση πρέπει να θεωρηθεί ως εσωτερική υπόθεση που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου. Γενικότερα, πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι ο χαρακτηρισμός συγκεκριμένων γεγονότων και περιστάσεων ως εσωτερικής καταστάσεως υποδηλώνει ότι η συμβατότητα των νομικών διατάξεων που τις διέπουν προς το κοινοτικό δίκαιο δεν υπόκειται στον δικαστικό έλεγχο. Αυτό ισχύει ειδικότερα στην περίπτωση κατά την οποία τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν υπόψη διασυνοριακές καταστάσεις στη νομοθεσία τους ως συνέπεια της ασκήσεως των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκ μέρους των υπηκόων τους. Η έννοια της εσωτερικής καταστάσεως θα έπρεπε, κατ' εμέ, να εφαρμόζεται στις πλέον προφανείς περιπτώσεις. Καθόσον είναι αναπάντητο ότι στην περίπτωση αυτή υπάρχει διασυνοριακό στοιχείο το οποίο επηρεάζει αισθητά τη φορολογική κατάσταση του Schempp, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως καθαρώς εσωτερική κατάσταση για τη Γερμανία.

16. Θα πρόσθετα στα ανωτέρω ότι, ακολουθώντας την προσέγγιση αυτή, μια υπόθεση όπως η *Werner*, η οποία προηγήθηκε της θεσπίσεως των διατάξεων της Συνθήκης περί

ιθαγένειας, δεν θα διέφευγε, σήμερα, τον έλεγχο υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, για τον λόγο και μόνον ότι ο οικείος φορολογούμενος δεν κατοικούσε στο κράτος μέλος όπου εργαζόταν και πλήρωνε τους φόρους του.

17. Κατόπιν της ανωτέρω διευκρινίσεως, ανακύπτει το εξής ζήτημα: ποία σχέση υπάρχει μεταξύ των πραγματικών περιστατικών στα οποία στηρίζεται η παρούσα υπόθεση και του κοινοτικού δικαίου εάν αυτή δεν απορρέει από την εκ μέρους του E. Schempp άσκηση των δικαιωμάτων ιθαγένειας βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ; Ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι η σχέση αυτή πρέπει να εντοπιστεί στο γεγονός ότι, καθώς ο E. Schempp και η πρώην σύζυγός του θεωρούνται ως φορολογική ενότητα κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, η άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας εκ μέρους ενός συζύγου πρέπει να αποδοθεί στον έτερο δεν είναι, κατά τη γνώμη μου, πειστικός. Η δυνατότητα εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τέτοιες αρχές του εθνικού δικαίου, αλλά πρέπει να καθορίζεται βάσει των συγκεκριμένων περιστάσεων της υπό κρίση υποθέσεως.

18. Η βασική διασυνοριακή πτυχή στην υπό κρίση υπόθεση είναι οι καταβολές που πραγματοποιεί ο E. Schempp υπέρ της πρώην συζύγου του προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων διατροφής που υπέχει από το αστικό δίκαιο. Οι καταβολές αυτές δεν μπορούν να υπαχθούν σε κανένα περιορισμό, όπως προβλέπει το άρθρο 56 ΕΚ. Δεν υπάρχει εν προκειμένω κανένας περιορισμός του είδους αυτού, και ουδείς δε προβλήθηκε άλλωστε, αλλά στο σημείο αυτό βρίσκεται ο ουσιαστικός δεσμός με το κοινοτικό δίκαιο. Ας ληφθεί ως υπόθεση εργασίας η περί-

πτωση κατά την οποία, αντί να εξαρτηθεί η δυνατότητα εκπτώσεως από την προϋπόθεση ότι οι καταβολές φορολογούνται εντός του κράτους μέλους όπου κατοικεί ο δικαιούχος, ο EStG απέκλειε τη δυνατότητα εκπτώσεως όταν η διατροφή καταβάλλεται σε πρώην σύζυγο εκτός Γερμανίας. Θα πρόκειται για πρόδηλο περιορισμό της ελευθερίας των πληρωμών που εγγυάται το άρθρο 56 ΕΚ. Δεδομένου ότι οι οικείες διατάξεις του EStG διέπουν το ίδιο αυτό ζήτημα, μολονότι κατά διαφορετικό τρόπο, πρέπει, εκ φύσεως, να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ίδιας αυτής διατάξεως της Συνθήκης. Στο πλαίσιο αυτό, παραπέμπω επιπλέον στο άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ, το οποίο περιλαμβάνει γενική εξαίρεση σχετική με την εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, εντός των ορίων που καθορίζει το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, να διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους. Ουδόλως ισχυρίζομαι ότι ο EStG επιβάλλει οποιοδήποτε περιορισμό στις πληρωμές στις οποίες προέβη ο E. Schempp. Εν τούτοις, μια νομοθεσία τού είδους αυτού μπορεί ενδεχομένως να επηρεάσει τέτοιες πληρωμές και εμπίπτει, κατά συνέπεια, στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης.

19. Επιπλέον, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του E. Schempp κατά την εθνική φορολογική νομοθεσία επηρεάζονται από το γεγονός ότι, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, οι διατάξεις του EStG λαμβάνουν υπόψη τη φορολογική μεταχείριση, σε άλλα κράτη μέλη, της διατροφής που λαμβάνει ο δικαιούχος. Η εκ μέρους πρώην συζύγου άσκηση του δικαιώματός του/της να μεταβεί σε άλλο

κράτος μέλος επηρεάζει τη δυνατότητα του οφειλέτη της διατροφής να εκτέσει τα οικεία ποσά από το φορολογητέο εισόδημά του/της, τούτο δε εκτός του ελέγχου του. Υπάρχει, με άλλα λόγια, άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της ασκήσεως εκ μέρους της πρώην συζύγου δικαιώματος που απονέμει το κοινοτικό δίκαιο και της νομικής θέσεως του ετέρου συζύγου κατά την εθνική φορολογική νομοθεσία.

20. Περαιτέρω, όπως παρατήρησαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις γραπτές προτάσεις τους, οι υπό συζήτηση διατάξεις του EStG περιελήφθησαν στον νόμο ενόψει συμμορφώσεως προς την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Schumacker*<sup>4</sup>. Επομένως, καθόσον οι διατάξεις αυτές έχουν προέλευση κοινοτικού δικαίου, υπάρχει προφανής σύνδεσμος με τη Συνθήκη. Η προσαρμογή του εθνικού δικαίου προκειμένου να αρθεί εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία δεν αποκλείει το εν λόγω δίκαιο από το πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου. Αντιθέτως, τούτο επιβεβαιώνει ότι υπάρχει εγγενής ουσιαστικής σύνδεσμος με τις διατάξεις της Συνθήκης. Οσάκις υφίσταται ο σύνδεσμος αυτός, πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο τόσο του περιεχομένου όσο και της εφαρμογής των προσαρμοσμένων εθνικών διατάξεων.

21. Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων που διατύπωσα στην παράγραφο 18, θεωρώ ότι η υπόθεση αυτή θα πρέπει να εξετασθεί μάλλον υπό το πρίσμα του άρθρου 56 ΕΚ παρά του άρθρου 12 ΕΚ. Εν τούτοις,

<sup>4</sup> — Απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt κατά Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225).

καθόσον το ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο περιορίζεται στις συνέπειες του άρθρου 12 ΕΚ και η περαιτέρω ανάλυση θα ήταν *mutatis mutandis* ουσιαστικά η ίδια βάσει της μίας ή της άλλης διατάξεις, θα απαντήσω στο ερώτημα όπως υποβλήθηκε. Είναι, εν πάση περιπτώσει, σαφές ότι, όταν, προκειμένου να καθοριστεί το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος, η εθνική νομοθεσία λαμβάνει υπόψη συνθήκες που επικρατούν σε άλλο κράτος μέλος, η κατάσταση αυτή εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου και μπορεί, κατά συνέπεια, να ελεγχθεί σε σχέση με το άρθρο 12 ΕΚ.

2. Υπάρχει δυσμενής διάκριση λόγω ιθαγένειας;

22. Κατά το σύστημα του EstG, οι καταβολές διατροφής που πραγματοποιεί φορολογούμενος σε πρώην σύζυγο, κάτοικο Γερμανίας, μπορεί να εκπέσουν στη δήλωση φόρου εισοδήματος του πρώην συζύγου χωρίς να χρειάζεται να προσκομιστεί απόδειξη ότι τα ποσά αυτά φορολογούνται ως εισόδημα του δικαιούχου. Εν τούτοις, η σχετική απόδειξη πρέπει να προσκομισθεί όταν ο δικαιούχος είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Είναι επίσης βέβαιον ότι, εάν η πρώην σύζυγος του E. Schempp ήταν κάτοικος Γερμανίας, ο E. Schempp θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως των ποσών διατροφής, δικαίωμα το οποίο δεν του αναγνωρίστηκε καθόσον η πρώην σύζυγός του εγκαταστάθηκε στην Αυστρία. Το ζήτημα είναι αν αυτή η διαφορά μεταχειρίσεως καταλήγει σε διάκριση λόγω ιθαγένειας την οποία απαγορεύει το άρθρο 12 ΕΚ.

23. Ο E. Schempp ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα διαφορετική μεταχείριση παραβιάζει, πράγματι, το άρθρο 12 ΕΚ, εφόσον η δυνατότητα εκπτώσεως των καταβολών διατροφής κατά τον EstG εξαρτάται από το κριτήριο της κατοικίας. Μολονότι αναγνωρίζει ότι η διάκριση αυτή μπορεί να δικαιολογείται για λόγους φορολογικής συνοχής, αναφέρει ότι το Δικαστήριο τόνισε ότι ο λόγος αυτός μπορεί να προβληθεί μόνον οσάκις η αρχική δυσμενής φορολογική μεταχείριση που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο αντισταθμίζεται από φορολογικό πλεονέκτημα για το ίδιο πρόσωπο.

24. Κατά τις Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι μπορεί πράγματι να γίνει επίκληση του άρθρου 12 ΕΚ στην παρούσα υπόθεση (*quod non* κατά τη γνώμη τους), η επίμαχη διαφορά μεταχειρίσεως είναι η συνέπεια της διαφοράς μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών της Γερμανίας και των λοιπών κρατών μελών. Περαιτέρω, η άμεση φορολογία είναι ένας τομέας ο οποίος εμπίπτει πλήρως στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

25. Η Επιτροπή ανάφέρει ότι, υπό τα περιστατικά της παρούσας υποθέσεως, άνηση μεταχείριση θα μπορούσε να προκύψει από το γεγονός ότι, μολονότι τα οικεία ποσά δεν υπόκεινται σε φορολογία ούτε στη Γερμανία (όπου βρίσκονται κάτω από το όριο του φορολογητέου εισοδήματος) ούτε στην Αυστρία (γενική απαλλαγή), η έκπτωση στη δήλωση φόρου εισοδήματος του E. Schempp θα ήταν δυνατή μόνο στην πρώτη από τις περιπτώσεις αυτές. Πάντως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι δύο περιπτώσεις

δεν μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους. Η φορολογική μεταχείριση της διατροφής δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου άλλες πηγές εισοδήματος.

26. Όπως έχει κατ' επανάληψη κρίνει το Δικαστήριο, υπάρχει δυσμενής διάκριση οσάκις εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες σε παρεμφερείς καταστάσεις ή οι ίδιοι κανόνες σε διαφορετικές καταστάσεις. Για να έχομε εφαρμογή τούτου στις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως, πρέπει να εξετασθεί αν είναι ορθό να συγκριθεί η κατάσταση του E. Schempp, ο οποίος καταβάλλει διατροφή στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία και δεν μπορεί να εκπέσει τα ποσά αυτά στη δήλωση φόρου εισοδήματος, με την κατάσταση ενός προσώπου το οποίο καταβάλλει τέτοια ποσά σε πρώην σύζυγο που κατοικεί στη Γερμανία και τυγχάνει του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος.

27. Σε μικροσκοπικό επίπεδο, δηλαδή από την οπτική γωνία του μεμονωμένου φορολογουμένου, είναι προφανές ότι η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από τις σχετικές διατάξεις του EStG μπορεί να γίνει αντιληπτή ως εισάγουσα δυσμενή διάκριση και ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση βάσει του τόπου της κατοικίας του δικαιούχου της διατροφής θα μπορούσε να θεωρηθεί ως έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας. Σε τελική ανάλυση, είναι άνευ σημασίας για τον E. Schempp, όσον αφορά τα ποσά που καταβάλλει, ο τόπος όπου κατοικεί η πρώην σύζυγός του. Παρά την εμφανή ομοιότητα των περιστάσεων αυτών, αντιμετωπίζει τις αρνητικές οικονομικές συνέπειες της διαφορετικής μεταχείρισεως κατά τη φορολογική νομοθεσία.

28. Μολονότι το αποτέλεσμα της εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του EStG στις περιστάσεις της υποθέσεως αυτής μπορεί να είναι η άρνηση αναγνωρίσεως στον E. Schempp πλεονεκτήματος το οποίο θα απολάμβανε εάν η πρώην σύζυγός του ήταν κάτοικος Γερμανίας, το βασικό ζήτημα για την εφαρμογή του ελέγχου της δυσμενούς διακρίσεως του άρθρου 12 EK είναι αν το κριτήριο στο οποίο στηρίζεται η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση βασίζεται άμεσα ή έμμεσα στην ιθαγένεια.

29. Το κριτήριο που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EStG είναι ότι ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως σε φόρο εισοδήματος, ότι είναι κάτοικος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και ότι αποδεικνύεται η φορολογία. Οι παράγοντες αυτοί συνδέονται πλήρως με τη φορολογική μεταχείριση της διατροφής στο κράτος μέλος κατοικίας του δικαιούχου και δεν αφορούν καθ' οποιοδήποτε τρόπο, είτε άμεσα είτε έμμεσα, την ιθαγένεια ή την κατοικία.

30. Ισχυριζόμενος ότι το άρθρο 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EStG συνιστά παράβαση του άρθρου 12 EK, ο E. Schempp συγκρίνει την κατάστασή του με αυτήν του φορολογουμένου ο οποίος καταβάλλει διατροφή σε πρώην σύζυγο που κατοικεί στη Γερμανία. Νομίζω ότι οι καταστάσεις αυτές δεν είναι συγκρίσιμες. Στην τελευταία περίπτωση αμφότεροι οι πρώην σύζυγοι υπόκεινται στη φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει

λογική και συστηματική σχέση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως της διατροφής για τον φορολογούμενο ο οποίος οφείλει τη διατροφή και της φορολογήσεως των ποσών αυτών ως εισοδήματος για τον δικαιούχο της διατροφής. Τα οικεία ποσά υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον φόρο εισοδήματος στα πλαίσια του ιδίου συστήματος. Η περίπτωση του E. Schempp, αντιθέτως, χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι έχουν εφαρμογή οι φορολογικές νομοθεσίες δύο κρατών μελών. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει λογική σχέση μεταξύ της φορολογικής μεταχειρίσεως του εισοδήματος του E. Schempp και του εισοδήματος της πρώην σύζυγου του. Πράγματι, είναι εντελώς αδιάφορο από πλευράς εισπράξεως του φόρου στη Γερμανία αν οι πληρωμές διατροφής φορολογούνται ή όχι στην Αυστρία.

31. Επομένως, η διαφορά μεταχειρίσεως είναι το αποτέλεσμα της διαφοράς των φορολογικών νομοθεσιών της Γερμανίας και της Αυστρίας, όπως παρατήρησαν οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή. Ο τομέας της άμεσης φορολογίας εμπίπτει ακόμη, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, πλήρως στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, έστω και αν οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας τις θεμελιώδεις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ. Η Γερμανία και η Αυστρία μπορούν, επομένως, να υποβάλουν τα ποσά της διατροφής που καταβάλλονται σε πρώην σύζυγο στο φορολογικό καθεστώς που θεωρούν πρόσφορο. Είναι εγγενές στην κατάσταση αυτή ότι θα προκύψουν διαφορές μεταχειρίσεως μεταξύ των κρατών μελών και ότι οι διαφορές αυτές θα γίνουν αισθητές και όταν η εθνική φορολογική νομοθεσία λαμβάνει υπόψη εξωτερικές περιστάσεις όπως συμβαίνει με τον EStG.

32. Το κριτήριο που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1α, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EStG είναι ουδέτερο. Οι συνέπειες που έχει για τους φορολογουμένους εξαρτώνται πλήρως από τη φορολογική μεταχείριση της διατροφής στα διάφορα κράτη μέλη. Επομένως, σημειώνω ως παράδειγμα, μαζί με την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, ότι, εάν η πρώην σύζυγος του E. Schempp είχε αποφασίσει να εγκατασταθεί στις Κάτω Χώρες όπου η διατροφή φορολογείται, ο E. Schempp θα μπορούσε να επωφεληθεί πλήρως από την ευχέρεια εκπτώσεως των καταβολών αυτών από τη δήλωση φόρου εισοδήματος.

33. Γενικότερα, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο σε διάφορες περιπτώσεις «η Συνθήκη ΕΚ δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ενώσεως ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε άλλο κράτος μέλος πλην αυτού στο οποίο κατοικούσε μέχρι τούδε δεν ασκεί επιρροή από πλευράς φορολογίας. Λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών, η εν λόγω μεταφορά μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να συνεπάγεται για τον πολίτη ορισμένα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από πλευράς έμμεσης φορολογίας<sup>5</sup>». Νομίζω ότι η ίδια αρχή εφαρμόζεται στην περίπτωση που αποτελεί αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως όπου το οικείο πρόσωπο δεν άσκησε ενεργά το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά είναι το παθητικό αντικείμενο μιας εισάγουσας δυσμενή διάκριση μεταχειρίσεως κατόπιν της εγκαταστάσεως της πρώην συζύγου του σε άλλο κράτος μέλος.

5 — Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors (μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 34), και της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel (Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 55).

34. Γενικότερα, είναι δυσάρεστο ότι ο E. Schempp δεν μπορεί να εκπέσει στη δήλωση του φόρου εισοδήματος τα ποσά που κατέβαλε ως διατροφή. Όπως ήδη παρατήρησα, δεν ασκεί επιρροή γι' αυτόν το αν η πληρωμή της διαφοράς γίνεται στον τόπο κατοικίας της πρώην σύζυγού του. Η κατάσταση αυτή είναι, εν τούτοις, η συνέπεια ελλείψεως συντονισμού μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών και μπορεί να θεραπευθεί μόνον με την κοινοτική νομοθεσία.

35. Βάσει των παρατηρήσεων αυτών, καταλήγω ότι η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να είναι ότι το άρθρο 12 ΕΚ δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αρνείται σε φορολογούμενο που κατοικεί στη Γερμανία το δικαίωμα να εκπίπτει τη διατροφή που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του η οποίος κατοικεί στην Αυστρία ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν η πρώην σύζυγος εξακολουθούσε να είναι κάτοικος Γερμανίας, βάσει διατάξεων όπως το άρθρα 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, και 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EStG.

#### B — Το δεύτερο ερώτημα

36. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά στη συνέχεια εάν η άρνηση κράτους μέλους να αναγνωρίσει σε φορολογούμενο το δικαίωμα να εκπέσει τα ποσά της διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν αυτή κατοικούσε ακόμη στη Γερμανία, είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.

37. Ο E. Schempp υποστηρίζει ότι το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ εξασφαλίζει όχι μόνον το δικαίωμα κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος, αλλά και το δικαίωμα επιλογής του τόπου κατοικίας. Στην περίπτωση κατά την οποία τα επιδόματα διατροφής δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα όταν ο δικαιούχος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος, τούτο θα μπορούσε να τον εμποδίσει να εγκαταλείψει τη Γερμανία, προκαλώντας κατά τον τρόπο αυτόν περιορισμό στην άσκηση των δικαιωμάτων που εξασφαλίζει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ. Η πίεση αυτή θα μπορούσε να είναι πολύ συγκεκριμένη κατά τον χρόνο του καθορισμού του ποσού της διατροφής, δεδομένου ότι αυτό γίνεται λαμβανομένων υπόψη των φορολογικών συνεπειών.

38. Οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή δεν θεωρούν ότι ο E. Schempp περιορίζεται, καθ' οποιοδήποτε τρόπο, στην ελευθερία του να ασκήσει τα δικαιώματα που αντλεί από το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ ως αποτέλεσμα των σχετικών διατάξεων του EStG. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, ακόμη και αν η εν λόγω διάταξη της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιέχει γενική απαγόρευση όλων των περιορισμών κυκλοφορίας εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, η άρνηση αναγνωρίσεως των φορολογικών πλεονεκτημάτων που διεκδικεί ο E. Schempp είναι επαρκώς δικαιολογημένη για τους λόγους που εκτίθενται στην απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

39. Όπως παρατήρησα προηγουμένως, η σχέση μεταξύ των επίμαχων στην παρούσα υπόθεση διατάξεων του EStG και των ελευθεριών που εξασφαλίζει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ είναι μάλλον χαλαρή. Δύσκολα γίνεται αντιληπτό πώς θα μπορούσαν να εμποδίσουν τον E. Schempp να ασκήσει τα δικαιώματα αυτά. Παρά τον

ισχυρισμό του E. Schempp, δεν εμπόδισαν στην πραγματικότητα την πρώην σύζυγό του να εγκατασταθεί σε κράτος μέλος το οποίο, κατ' αρχήν, δεν υποβάλλει στον φόρο εισοδήματος τα ποσά της διατροφής που καταβάλλονται σε διαζευγμένες συζύγους, δημιουργώντας κατά τον τρόπο αυτόν ένα φορολογικό μειονέκτημα για τον ίδιο. Δεν προκύπτει επίσης από τον φάκελο της υποθέσεως ότι επιχείρησε αρχικώς να πείσει την πρώην σύζυγό του να εγκατασταθεί, π.χ. στις Κάτω Χώρες, όπου τα ποσά αυτά φορολογούνται και, κατά συνέπεια, θα μπορούσαν να εκπέσουν από το δικό του φορολογητέο εισόδημα.

40. Επομένως, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ δεν εμποδίζει κράτος μέλος να αρνηθεί σε φορολογούμενο, κάτοικο Γερμανίας, το δικαίωμα να εκπέσει τα ποσά της διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του, κάτοικο Αυστρίας, ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν αυτή εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γερμανία, βάσει διατάξεων όπως τα άρθρα 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, και 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του EStG.

## V — Πρόταση

41. Λαμβανομένων υπόψη των προηγούμενων παρατηρήσεων, θα πρότεινα στο Δικαστήριο να δώσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Εθνικές διατάξεις όπως τα άρθρα 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, και 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του Einkommensteuergesetz, σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος που κατοικεί στη Γερμανία δεν μπορεί να εκπέσει επιδόματα διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν αυτή ήταν ακόμη κάτοικος Γερμανίας, δεν είναι ασυμβίβαστες προς το άρθρο 12 της Συνθήκης ΕΚ.
2. Εθνικές διατάξεις όπως τα άρθρα 1a, παράγραφος 1, περίπτωση 1, και 10, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του Einkommensteuergesetz, σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος που κατοικεί στη Γερμανία δεν μπορεί να εκπέσει επιδόματα διατροφής που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του που κατοικεί στην Αυστρία, ενώ θα είχε το δικαίωμα αυτό εάν αυτή ήταν ακόμη κάτοικος Γερμανίας, δεν είναι ασυμβίβαστες προς το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.