

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 30ής Μαρτίου 2006*

Στην υπόθεση C-451/03,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte d'appello di Milano (Ιταλία) με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl

κατά

Giuseppe Calafiori,

παρισταμένου του

Pubblico Ministero,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, S. von Bahr (εισηγητή), A. Borg Barthet και U. Lõhmus, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Μαΐου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl, εκπροσωπούμενη από τους F. Capelli και M. Valcada, avvocati,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και V. Di Bucci,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Ιουνίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 4 ΕΚ, 10 ΕΚ, 82 ΕΚ, 86 ΕΚ και 98 ΕΚ, σχετικά με τον ανταγωνισμό, των άρθρων 43 ΕΚ, 48 ΕΚ και 49 ΕΚ, σχετικά με το δικαίωμα εγκαταστάσεως και ελευθερίας παροχής υπηρεσιών, καθώς και το άρθρο 87 ΕΚ, σχετικά με κρατικές ενισχύσεις.

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (στο εξής: ADC Servizi) και του Calafiori, συμβολαιογράφου, σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να προβεί στην καταχώριση στο μητρώο επιχειρήσεων Μιλάνου της ληφθείσας από τη γενική συνέλευση της εταιρίας αυτής αποφάσεως περί τροποποίησης του καταστατικού της.

Εθνικό νομικό πλαίσιο

- 3 Το εθνικό νομικό πλαίσιο, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μπορεί να συνοψισθεί ως εξής.

- 4 Το νομοθετικό διάταγμα 241 της 9ης Ιουλίου 1997, όπως έχει συμπληρωθεί με το νομοθετικό διάταγμα 490 της 28ης Δεκεμβρίου 1998 (στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 241/97), επιφυλάσσει κατ' αποκλειστικότητα στα κέντρα φορολογικής αρωγής (centri di assistenza fiscale, στο εξής: CAF) το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής, μεταξύ των οποίων τις δραστηριότητες σχετικά με την ετήσια φορολογική δήλωση εισοδήματος των μισθωτών και των προς αυτούς εξομοιουμένων.

- 5 Το άρθρο 34, παράγραφος 4, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 παρέχει αποκλειστική αρμοδιότητα στα CAF όσον αφορά την εκκαθάριση της δηλώσεως φόρου εισοδήματος που γίνεται σύμφωνα με το απλουστευμένο έντυπο (έντυπο 730), συμπεριλαμβανομένης της παραδόσεως στον φορολογούμενο αντιγράφου της συμπληρωθείσας δηλώσεως και του εκκαθαριστικού του φόρου, καθώς και την ανακοίνωση στους επιφορτισμένους με την είσπραξη εργοδότες του αποτελέσματος της δηλώσεως προκειμένου να προβαίνουν αυτοί σε συμψηφισμό στην πηγή, όπως και την αποστολή των δηλώσεων στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία.
- 6 Εξάλλου, το άρθρο 35, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 επιφυλάσσει στα CAF την αρμοδιότητα να ελέγχουν εάν τα περιλαμβανόμενα στη δήλωση στοιχεία είναι σύμφωνα προς τα παραρτήματά της.
- 7 Τα CAF πρέπει να συνιστώνται υπό τη μορφή ανωνύμων εταιριών που ασκούν τις δραστηριότητές τους κατόπιν αδείας του Υπουργείου Οικονομικών. Τα εν λόγω CAF μπορούν να συνιστώνται μόνον από τα υποκείμενα δικαίου που μνημονεύονται στα άρθρα 32 και 33 του νομοθετικού διατάγματος 241/97. Πρόκειται, ιδίως, είτε για ενώσεις εργοδοτών είτε για συνδικαλιστικές οργανώσεις ή εξουσιοδοτημένες από τις τελευταίες τοπικές οργανώσεις, που αριθμούν τουλάχιστον 50 000 μέλη, είτε για ορισμένους εργοδότες επιφορτισμένους με την είσπραξη του φόρου, που χρησιμοποιούν τουλάχιστον 50 000 μισθωτούς, ή ακόμη για ενώσεις εργαζομένων έχουσες ιδρύσει όργανα παροχής προστασίας (*istituti di patronato*), που αριθμούν τουλάχιστον 50 000 μέλη. Όσον αφορά ορισμένα μνημονευόμενα στο νομοθετικό διάταγμα 241/97 υποκείμενα δικαίου, φαίνεται ότι η δυνατότητα συστάσεως CAF περιορίζεται σε όσα είναι εγκατεστημένα στην Ιταλία.
- 8 Εξάλλου, στο άρθρο 33, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 μνημονεύεται ότι τα CAF ορίζουν ως υπεύθυνους φορολογικής αρωγής ένα ή περισσότερα πρόσωπα μεταξύ των εγγεγραμμένων στον Σύλλογο εμπειρογνομώνων-λογιστών ή στον Σύλλογο λογιστών.

- 9 Όσον αφορά τις επιφυλασσόμενες στα CAF δραστηριότητες, η επίμαχη νομοθεσία προβλέπει την αποζημίωσή τους, από τον κρατικό προϋπολογισμό, που είχε αρχικώς οριστεί στις 25 000 ιταλικές λίρες (ITL), για κάθε συμπληρούμενη και διαβιβαζόμενη δήλωση, η οποία, στη συνέχεια, ανήλθε στο ποσό των 14 ευρώ περίπου.

Η διαφορά της κύριας δίκης

- 10 Η ADC Servizi, με έδρα το Μιλάνο, είχε ως αντικείμενο δραστηριοτήτων την αρωγή και την παροχή συμβουλών επί λογιστικών και διοικητικών ζητημάτων.
- 11 Στις 25 Φεβρουαρίου 2003, η έκτακτη γενική συνέλευση της εταιρίας αυτής αποφάσισε την έγκριση νέου καταστατικού προκειμένου να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εταιρία ασκούσε επίσης δραστηριότητες φορολογικής αρωγής υπέρ των επιχειρήσεων, των εργαζομένων και των προς αυτούς εξομοιούμενων και των συνταξιούχων.
- 12 Ο συντάκτης του σχετικού πρακτικού, συμβολαιογράφος Calafiori, αρνήθηκε να προβεί στην καταχώριση της αποφάσεως αυτής στο μητρώο επιχειρήσεων του Μιλάνου για τον λόγο ότι η τροποποίηση του καταστατικού που επέτρεπε στην εταιρία να ασκεί τις εν λόγω δραστηριότητες φορολογικής αρωγής ερχόταν, κατ' αυτόν, σε αντίθεση με το άρθρο 34 του νομοθετικού διατάγματος 241/97.
- 13 Η ADC Servizi προσέφυγε ενώπιον του Tribunale di Milano ζητώντας του να διατάξει την καταχώριση της εν λόγω αποφάσεως στο μητρώο επιχειρήσεων του Μιλάνου. Με διάταξη της 15ης Μαΐου 2003, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή.

- 14 Η ADC Servizi άσκησε έφεση κατά της διατάξεως αυτής ενώπιον του Corte d'appello di Milano για τον λόγο ότι οι διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 241/97, επιφυλάσσοντας αποκλειστικώς στα CAF ορισμένες δραστηριότητες παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής, ήσαν αντίθετες προς τη Συνθήκη ΕΚ.
- 15 Το Corte d'appello di Milano εκτιμά ότι η ενώπιόν του διαφορά θέτει προβλήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου.
- 16 Το εν λόγω δικαστήριο εκθέτει, καταρχάς, ότι οι μισθωτοί, οι συνταξιούχοι και τα εξομοιούμενα προς αυτούς πρόσωπα ωθούνται στο να απευθύνονται προς τα CAF και για ζητήματα τα οποία δεν επιφυλάσσονται στους οργανισμούς αυτούς βάσει της σχετικής νομοθεσίας, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα τη νόθευση του ανταγωνισμού στην αγορά. Ως εκ τούτου, το κατ' αυτόν τον τρόπο θεσπισθέν σύστημα έρχεται σε αντίθεση με τα άρθρα 10 ΕΚ, 81 ΕΚ, 82 ΕΚ και 86 ΕΚ.
- 17 Το Corte d'appello di Milano επισημαίνει ότι το να επιφυλάσσεται κατ' αποκλειστικότητα η εκκαθάριση και η υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος σε ορισμένα υποκείμενα δικαίου, που ικανοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια, συνιστά όχι μόνο για τους εγχώριους, αλλά και για τους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη επιχειρηματίες, εμπόδιο στην άσκηση των δραστηριοτήτων τους, πράγμα που μπορεί να συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από τα άρθρα 43 ΕΚ, 48 ΕΚ και 49 ΕΚ.
- 18 Τέλος, σύμφωνα με το εθνικό δικαστήριο, φαίνεται ότι η μνημονευομένη στη σκέψη 9 της παρούσας αποφάσεως αποζημίωση, που προβλέπεται αποκλειστικώς υπέρ των CAF και σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, εμπίπτει στην απαγόρευση των άρθρων 87 ΕΚ και 88 ΕΚ.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Κατόπιν αυτών, το Corte d'appello di Milano αποφάσισε την αναστολή της ενώπιόν του διαδικασίας και την υποβολή στο Δικαστήριο των ακολούθων προδικαστικών ερωτημάτων:

- «1. Έχουν τα άρθρα 4 ΕΚ, 10 ΕΚ, 82 ΕΚ, 86 ΕΚ και 98 ΕΚ την έννοια ότι αντίκειται προς αυτά μια εθνική νομοθεσία, όπως αυτή που προκύπτει από το [νομοθετικό διάταγμα 241/97] θεωρούμενη, ιδίως, υπό το φως των κωδικοποιημένων νόμων σχετικά με τον φόρο εισοδήματος (DPR [προεδρικό διάταγμα] 917, της 22ας Δεκεμβρίου 1986) και του νόμου 413 της 30ής Δεκεμβρίου 1991, που επιφυλάσσει αποκλειστικώς το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων φορολογικού συμβούλου σε μία και μόνη κατηγορία υποκειμένων δικαίου, τα [...] CAF [...], και αρνείται στους λοιπούς επιχειρηματίες του τομέα, έστω και αν διαθέτουν άδεια για την άσκηση του επαγγέλματος του φορολογικού συμβούλου και του λογιστή (εμπειρογνώμονες-λογιστές, δικηγόροι κ.λπ. σύμβουλοι εργασίας και απασχόλησης), το δικαίωμα ασκήσεως, υπό τους ίδιους όρους και κατά τον ίδιο τρόπο, των επιφυλασσομένων στα CAF δραστηριοτήτων;

2. Έχουν τα άρθρα 43 ΕΚ, 48 ΕΚ και 49 ΕΚ την έννοια ότι αντίκειται προς αυτά μια εθνική νομοθεσία όπως αυτή που προκύπτει από το [νομοθετικό διάταγμα 241/97] θεωρούμενη, ιδίως, υπό το φως της κωδικοποιημένης νομοθεσίας σχετικά με τον φόρο εισοδήματος (DPR 917 [...]) και του νόμου 413 της 30ής Δεκεμβρίου 1991, που επιφυλάσσει αποκλειστικώς το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων φορολογικού συμβούλου σε μία και μόνη κατηγορία υποκειμένων δικαίου, τα CAF, και αρνείται στους λοιπούς επιχειρηματίες του τομέα, αν και διαθέτουν τα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος του φορολογικού συμβούλου και του λογιστή (εμπειρογνώμονες-λογιστές, δικηγόροι κ.λπ. σύμβουλοι εργασίας και απασχολήσεως), το δικαίωμα ασκήσεως, υπό τους ίδιους όρους και σύμφωνα με τις ίδιες διαδικασίες, των επιφυλασσομένων στα CAF δραστηριοτήτων;

3. Έχει το άρθρο 87 ΕΚ την έννοια ότι συνιστά κρατική βοήθεια ένα μέτρο όπως το προβλεπόμενο από το [νομοθετικό διάταγμα 241/97], ειδικότερα το άρθρο του 38, που προβλέπει την καταβολή υπέρ των CAF αποζημιώσεως βαρύνουσας τον κρατικό προϋπολογισμό για την άσκηση των δραστηριοτήτων που μνημονεύονται στο άρθρο 34, παράγραφος 4, και στο άρθρο 37, παράγραφος 2, του εν λόγω διατάγματος;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 20 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να διευκρινιστεί ότι τα άρθρα 4 ΕΚ και 98 ΕΚ καθορίζουν τις θεμελιώδεις αρχές της οικονομικής πολιτικής του κοινοτικού συστήματος και υπενθυμίζουν το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται οι κανόνες ανταγωνισμού των άρθρων 82 ΕΚ και 86 ΕΚ. Υπό τις συνθήκες αυτές, στην παραπομπή του εθνικού δικαστηρίου στα άρθρα 4 ΕΚ και 98 ΕΚ δεν προσήκει απάντηση διαφορετική αυτής που θα δοθεί σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 82 ΕΚ και 86 ΕΚ.
- 21 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, με το πρώτο του ερώτημα, το παραπέμπον δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει αν αντίκειται προς τα άρθρα 82 ΕΚ και 86 ΕΚ μια εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, που επιφυλάσσει κατ' αποκλειστικότητα στα CAF το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής.
- 22 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 82 ΕΚ, απαγορεύεται η καταχρηστική εκμετάλλευση από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις της δεσπόζουσας θέσης τους εντός της κοινής αγοράς ή σημαντικού τμήματος αυτής.
- 23 Πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι το γεγονός και μόνον της δημιουργίας δεσπόζουσας θέσεως μέσω της χορηγήσεως ειδικών ή αποκλειστικών δικαιωμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 1, ΕΚ, δεν είναι, αυτό καθεαυτό,

ασύμβατο με το άρθρο 82 ΕΚ. Ένα κράτος μέλος παραβιάζει τις επιβαλλόμενες από αυτές τις δύο διατάξεις απαγορεύσεις, μόνον όταν η σχετική επιχείρηση καταλήγει, μέσω απλώς της ασκήσεως των ειδικών ή αποκλειστικών δικαιωμάτων που της έχουν χορηγηθεί, να εκμεταλλεύεται τη δεσπόζουσα θέση της κατά τρόπο καταχρηστικό ή όταν αυτά τα δικαιώματα είναι ικανά να δημιουργήσουν μια κατάσταση στο πλαίσιο της οποίας η επιχείρηση αυτή τίθεται σε μια τέτοια καταχρηστική συμπεριφορά (απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-475/99, *Ambulanz Glöckner*, Συλλογή 2001, σ. I-8089, σκέψη 39).

- 24 Κατά συνέπεια, το ερώτημα που τίθεται είναι όχι μόνον αν η εθνική νομοθεσία είχε ως αποτέλεσμα την απονομή στα CAF ειδικών ή αποκλειστικών δικαιωμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 1, ΕΚ, αλλά και αν μια τέτοια νομοθεσία μπορεί να οδηγήσει σε κατάχρηση δεσπόζουσας θέσεως.
- 25 Πρέπει να σημειωθεί ότι, ασχέτως του αν με την εθνική νομοθεσία απονεμήθηκαν στα CAF τέτοια ειδικά ή αποκλειστικά δικαιώματα, ούτε η απόφαση περί παραπομπής ούτε οι γραπτές παρατηρήσεις παρέχουν στο Δικαστήριο τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που θα του επέτρεπαν να διαπιστώσει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με την ύπαρξη δεσπόζουσας θέσεως ή καταχρηστικής συμπεριφοράς, κατά την έννοια του άρθρου 82 ΕΚ.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να παράσχει λυσιτελή απάντηση όσον αφορά το πρώτο ερώτημα.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 27 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει εάν αντίκειται προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ μια εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη της κύριας δίκης η οποία επιφυλάσσει κατ' αποκλειστικότητα στα CAF το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής.

- 28 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να σημειωθεί ότι η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το ερώτημα αυτό είναι απαράδεκτο, στο μέτρο που όλα τα στοιχεία της επίμαχης στην κύρια δίκη δραστηριότητας περιορίζονται στο εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους.
- 29 Πρέπει, συναφώς, να παρατηρηθεί ότι, παρ' όλ' αυτά, η σχετική απάντηση θα μπορούσε να είναι χρήσιμη στο αιτούν δικαστήριο, ιδίως στην περίπτωση όπου το εθνικό του δίκαιο επέβαλε, στο πλαίσιο μιας διαδικασίας όπως η προκειμένη, να απολαύει ο Ιταλός υπήκοος των ιδίων δικαιωμάτων με αυτά που υπήκοος άλλου κράτους μέλους θα αντλούσε από το κοινοτικό δίκαιο στο πλαίσιο της ίδιας καταστάσεως (βλ. τη διάταξη της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-250/03, Mauri, Συλλογή 2005, σ. I-1267, σκέψη 21).
- 30 Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί το ζήτημα εάν αντίκειται προς τις διατάξεις της Συνθήκης, των οποίων ζητείται η ερμηνεία, η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας όπως η επίμαχη της κύριας δίκης στο μέτρο που αυτή θα εφαρμοζόταν επί προσώπων σε άλλα κράτη μέλη.
- 31 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να υπομνηστεί ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ επιβάλλουν την κατάργηση των περιορισμών στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών και ότι ως τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να θεωρούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των ελευθεριών αυτών (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-439/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2002, σ. I-305, σκέψη 22).
- 32 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το νομοθετικό διάταγμα 241/97 παρέχει στα CAF την αποκλειστική αρμοδιότητα να παρέχουν στους φορολογουμένους ορισμένες υπηρεσίες συμβουλών και αρωγής σε φορολογικά θέματα και, ιδίως, υπηρεσιών φορολογικής αρωγής στους μισθωτούς και στα προς αυτούς εξομοιούμενα πρόσωπα σχετικά με τη συμπλήρωση του απλουστευμένου εντύπου φορολογικής δηλώσεως.

- 33 Όσον αφορά την ελευθερία παροχής υπηρεσιών, μια τέτοια εθνική νομοθεσία με το να επιφυλάσσει αυτές τις αρμοδιότητες στα CAF, εμποδίζει πλήρως την πρόσβαση στη σχετική αγορά υπηρεσιών στους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη επιχειρηματίες.
- 34 Προκειμένου περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, μια τέτοια νομοθεσία, καθώς επιτρέπει τη δυνατότητα συστάσεως CAF μόνο σε ορισμένα υποκείμενα δικαίου που πληρούν αυστηρές προδιαγραφές και, όπως απορρέει από τις παρασχεθείσες πληροφορίες, μόνο σε ορισμένα από τα υποκείμενα αυτά που έχουν την έδρα τους στην Ιταλία, μπορεί να καθιστά δυσχερέστερη, αν όχι να εμποδίζει πλήρως, την άσκηση εκ μέρους των προερχομένων από άλλα κράτη μέλη επιχειρηματιών του δικαιώματός τους εγκαταστάσεως στην Ιταλία με σκοπό την παροχή τέτοιων υπηρεσιών.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αναγνώριση αποκλειστικής αρμοδιότητας στα CAF όσον αφορά ορισμένες υπηρεσίες παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής συνιστά περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών, πράγμα που απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ.
- 36 Οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας που παρέχουν τη δυνατότητα συστάσεως CAF μόνο σε ορισμένα υποκείμενα δικαίου που είναι ήδη εγκατεστημένα στην Ιταλία αποτελούν εισάγουσες δυσμενείς διακρίσεις διατάξεις που μπορούν να δικαιολογηθούν μόνον από λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, όπως προβλέπουν τα άρθρα 46 ΕΚ και 55 ΕΚ, λόγους που δεν προβάλλονται εν προκειμένω (απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-263/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4195, σκέψη 15).
- 37 Αντιθέτως, οι διατάξεις της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας που εφαρμόζονται επί κάθε προσώπου ή επιχειρήσεως που ασκεί δραστηριότητα στο έδαφος του κράτους μέλους υποδοχής μπορούν να δικαιολογηθούν όταν ανταποκρίνονται σε υπέρτερους λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον βεβαίως είναι κατάλληλες για τη διασφάλιση της πραγμάτωσης του στόχου που επιδιώκουν και δεν υπερβαίνουν τα όρια αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του (βλ. την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2002, C-79/01, Rayroll κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-8923, σκέψη 28 καθώς και την παρατιθέμενη σχετικώς νομολογία).

- 38 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το γενικό συμφέρον που έχει σχέση με την προστασία των αποδεκτών των εν λόγω υπηρεσιών από τη ζημία που θα μπορούσαν να υποστούν από υπηρεσίες παρεχόμενες από πρόσωπα μη διαθέτοντα τα αναγκαία επαγγελματικά ή ηθικά προσόντα μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών (βλ., κατά την έννοια αυτή, την απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-76/90, Säger, Συλλογή 1991, σ. I-4221, σκέψεις 15 έως 17).
- 39 Πάντως, όπως ο γενικός εισαγγελέας έχει υπογραμμίσει στην παράγραφο 49 των προτάσεών του, ορισμένες από τις επιφυλασσόμενες στα CAF υπηρεσίες, όπως η παράδοση αντιγράφου της φορολογικής δηλώσεως και του εκκαθαριστικού του φόρου, η αποστολή των φορολογικών δηλώσεων στην αρμόδια υπηρεσία καθώς και η ανακοίνωση στους επιφορτισμένους με την είσπραξη εργοδότες του αποτελέσματος της φορολογικής δηλώσεως, είναι, κατ' ουσίαν, απλού χαρακτήρα και δεν απαιτούν ειδικά επαγγελματικά προσόντα.
- 40 Είναι προφανές ότι η φύση αυτών των υπηρεσιών δεν μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεώς τους μόνο στους διαθέτοντες ιδιαίτερα επαγγελματικά προσόντα.
- 41 Αντιθέτως, μολονότι ορισμένα από τα επιφυλασσόμενα στα CAF καθήκοντα αποδεικνύονται περισσότερο περίπλοκα, όπως, π.χ., ο έλεγχος της συμφωνίας των μνημονευομένων στη φορολογική δήλωση στοιχείων με τα παραρτήματά της, παρ' όλ' αυτά δεν προκύπτει ότι οι οργανώσεις που μπορούν να συστήνουν CAF παρέχουν διασφαλίσεις ιδιαίτερης επαγγελματικής ικανότητας για την εκπλήρωση των καθηκόντων αυτών.
- 42 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τα CAF ορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 33, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 241/97, τα υπεύθυνα για την εκπλήρωση των καθηκόντων αυτών πρόσωπα μεταξύ των εγγεγραμμένων στον Σύλλογο των εμπειρογνομόνων-λογιστών ή στον Σύλλογο λογιστών, συγκεκριμένα επαγγελματιών μη δυνάμενων να παρέχουν, ιδίω ονόματι, τις επιφυλασσόμενες στα CAF υπηρεσίες.

- 43 Υπό το φως των περιστάσεων αυτών, δεν προκύπτει ότι οι διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 241/97, με το να αναγνωρίζουν αποκλειστική αρμοδιότητα στα CAF όσον αφορά ορισμένες υπηρεσίες παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής, είναι οι κατάλληλες για τη διαφύλαξη του μνημονευμένου στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως γενικού συμφέροντος.
- 44 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία είναι, εν πάση περιπτώσει, δικαιολογημένη δυνάμει των άρθρων 45, πρώτο εδάφιο, ΕΚ και 55 ΕΚ, σύμφωνα με τα οποία η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελευθερία παροχής υπηρεσιών δεν εφαρμόζονται επί των δραστηριοτήτων που αποτελούν μέρος της ασκήσεως εξουσίας δημοσίας αρχής.
- 45 Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι τα άρθρα 45 ΕΚ και 55 ΕΚ, ως παρέκκλιση από τον θεμελιώδη κανόνα της ελευθερίας εγκαταστάσεως, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που η εφαρμογή τους να περιορίζεται σ' αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο για τη διασφάλιση των συμφερόντων που η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να προστατεύουν (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1988, 147/86, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 1988, σ. 1637, σκέψη 7, και της 29ης Οκτωβρίου 1998, C-114/97, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1998, σ. I-6717, σκέψη 34).
- 46 Έτσι, κατά πάγια νομολογία, η προβλεπόμενη από τα άρθρα αυτά παρέκκλιση πρέπει να περιορίζεται στις δραστηριότητες οι οποίες, αυτές καθεαυτές, αποτελούν άμεση και ειδική συμμετοχή στην άσκηση εξουσίας δημοσίας αρχής (αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners, Συλλογή τόμος 1974, σ. 319, σκέψη 45· της 13ης Ιουλίου 1993, C-42/92, Thijssen, Συλλογή 1993, σ. I-4047, σκέψη 8· προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 35, καθώς και απόφαση της 31ης Μαΐου 2001, C-283/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4363, σκέψη 20).
- 47 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο έλεγχος της συμφωνίας των περιλαμβανομένων στη φορολογική δήλωση στοιχείων με τα παραρτήματά της, έστω και αν, στην πραγματικότητα, κάτι τέτοιο σπανίως αμφισβητείται από τις φορολογικές αρχές, δεν αποτελεί άμεση και ειδική συμμετοχή στην άσκηση δημοσίας εξουσίας, αλλά μέτρο σκοπούν στην προετοιμασία ή διευκόλυνση της εκπληρώσεως των καθηκόντων που εμπίπτουν στις φορολογικές αρχές.

- 48 Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά τα λοιπά καθήκοντα, που προβλέπονται στα άρθρα 34 και 35 του νομοθετικού διατάγματος 241/97 και μνημονεύονται από το εθνικό δικαστήριο στην απόφασή του περί παραπομπής, δηλαδή την παράδοση στον φορολογούμενο αντιγράφου της συμπληρωθείσας φορολογικής δηλώσεως και του εκκαθαριστικού του φόρου καθώς και την ανακοίνωση του αποτελέσματος των φορολογικών δηλώσεων στους εργοδότες που είναι επιφορτισμένοι με την είσπραξη των φόρων και την αποστολή των δηλώσεων στη φορολογική υπηρεσία.
- 49 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι επιφυλασσόμενες στα CAF δραστηριότητες, όπως οι μνημονευόμενες στην απόφαση περί παραπομπής, δεν εμπίπτουν στην προβλεπόμενη από τα άρθρα 45 ΕΚ και 55 ΕΚ παρέκκλιση.
- 50 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αντίκειται προς αυτά μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία επιφυλάσσει αποκλειστικώς στα CAF το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 51 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να σημειωθεί ότι, με το τρίτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται τόσο στις διατάξεις του άρθρου 38 του νομοθετικού διατάγματος 247/97, σχετικά με την καταβολή αμοιβής στα CAE, όσο και σ' αυτές του άρθρου 34, παράγραφος 4, του ίδιου διατάγματος, σχετικά με τις δραστηριότητες φορολογικής αρωγής που παρέχουν τα CAE, καθώς και σ' αυτές του άρθρου 37, παράγραφος 2, του εν λόγω διατάγματος, σχετικά με τις δραστηριότητες φορολογικής αρωγής που παρέχονται από άλλους φορείς.

- 52 Όμως, η αιτιολογία της αποφάσεως του ίδιου αυτού δικαστηρίου αφορά μόνον την καταβολή αμοιβής στα CAF.
- 53 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η εξέταση του τρίτου ερωτήματος πρέπει να περιοριστεί στην αμοιβή που καταβάλλεται στα CAF σύμφωνα με τα άρθρα 34, παράγραφος 4, και 38, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 241/97.
- 54 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με το τρίτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει εάν μια αμοιβή όπως η εισπραττόμενη από τα CAF για την κατάρτιση και διαβίβαση της φορολογικής δηλώσεως, σύμφωνα με τα άρθρα 34, παράγραφος 4, και 38, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 241/97, αποτελεί κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.
- 55 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός της «ενισχύσεως» απαιτεί τη συνδρομή όλων των προβλεπομένων στη διάταξη αυτή προϋποθέσεων (βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 1990, C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής, αποκαλούμενη «Tubemeuse», Συλλογή 1990, σ. I-959, σκέψη 25· της 14ης Σεπτεμβρίου 1994, C-278/92 έως C-280/92, Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σ. I-4103, σκέψη 20· της 16ης Μαΐου 2002, C-482/99, Γαλλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-4397, σκέψη 68, και της 24ης Ιουλίου 2003, C-280/00, Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, Συλλογή 2003, σ. I-7747, σκέψη 74).
- 56 Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση από το κράτος ή μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, πρέπει να μπορεί αυτή η παρέμβαση να επηρεάζει τις μεταξύ κρατών μελών εμπορικές συναλλαγές. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί πλεονέκτημα στον εξ αυτής ωφελούμενο. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

- 57 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, αυτή πληρούται εφόσον η προβλεπόμενη από το άρθρο 38, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 αμοιβή επιβαρύνει τον κρατικό προϋπολογισμό.
- 58 Όσο για τη δεύτερη προϋπόθεση, πρέπει να σημειωθεί ότι μπορούν να καταβάλλονται στα CAF σημαντικά ποσά βάσει του άρθρου 38, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 και ότι θα ήταν δυνατόν να επιτρέπεται σε επιχειρηματίες προερχομένους από άλλα κράτη μέλη να συστήνουν CAF στα οποία να καταβάλλονται τα ποσά αυτά. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το εν λόγω μέτρο μπορεί να επηρεάζει τις μεταξύ των κρατών μελών εμπορικές συναλλαγές.
- 59 Προκειμένου περί της τρίτης και τέταρτης προϋποθέσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι θεωρούνται ως ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, είναι ικανές να ευνοούν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή που πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικό πλεονέκτημα που η ωφελούμενη επιχείρηση δεν θα είχε υπό ομαλές συνθήκες αγοράς (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, σκέψη 84).
- 60 Αντιθέτως, στο μέτρο που μια κρατική παρέμβαση πρέπει να θεωρείται ως αποζημίωση αντιπροσωπεύουσα το αντίτιμο παροχών πραγματοποιούμενων από τις ωφελούμενες επιχειρήσεις για την εκπλήρωση υποχρεώσεων δημόσιας υπηρεσίας, κατά τρόπο ώστε αυτές οι επιχειρήσεις δεν απολαμβάνουν, στην πραγματικότητα, οικονομικού πλεονεκτήματος και η εν λόγω παρέμβαση δεν έχει ως αποτέλεσμα, όπως είναι επόμενο, να βρίσκονται αυτές οι επιχειρήσεις σε πλεονεκτικότερη από άποψη ανταγωνισμού, σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους, θέση, μια τέτοια παρέμβαση δεν εμπίπτει στο άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, σκέψη 87).
- 61 Πάντως, όσον αφορά τη συγκεκριμένη περίπτωση, προκειμένου μια τέτοια αποζημίωση να μη μπορεί να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, σκέψη 88).

- 62 Πρώτον, στη δικαιούχο μιας τέτοιας αποζημίωσης επιχείρηση πρέπει να έχει ανατεθεί το έργο της εκπλήρωσης υποχρεώσεων δημοσίας υπηρεσίας και αυτές οι υποχρεώσεις πρέπει να έχουν σαφώς προσδιοριστεί (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium, σκέψη 89).
- 63 Συναφώς, δεν αποκλείεται να μπορεί ένα κράτος μέλος να χαρακτηρίσει ως «δημόσια υπηρεσία» τις υπηρεσίες φορολογικής αρωγής που, σύμφωνα με το άρθρο 34, παράγραφος 4, του νομοθετικού διατάγματος 241/97, παρέχουν τα CAF στους μισθωτούς και στα εξομοιούμενα προς αυτούς πρόσωπα, με σκοπό να βοηθούνται οι φορολογούμενοι στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους και να διευκολύνεται η εκπλήρωση των καθηκόντων που εμπίπτουν στις φορολογικές υπηρεσίες.
- 64 Δεύτερον, οι παράμετροι βάσει των οποίων υπολογίζεται η αποζημίωση πρέπει να έχουν εκ των προτέρων καθοριστεί, κατά τρόπο αντικειμενικό και διαφανή, ώστε να αποφεύγεται η παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος ικανού να ευνοήσει την ωφελούμενη επιχείρηση σε σχέση με τους ανταγωνιστές της (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, σκέψη 90).
- 65 Συναφώς, προκύπτει ότι μια αποζημίωση που έχει οριστεί στα 14 ευρώ περίπου για κάθε καταρτιζόμενη και διαβιβαζόμενη στη φορολογική υπηρεσία δήλωση είναι δυνατόν να πληροί την προϋπόθεση αυτή.
- 66 Τρίτον, η αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που είναι αναγκαίο για την κάλυψη όλων ή μέρους των δαπανών που προκύπτουν από την εκπλήρωση των υποχρεώσεων δημοσίας υπηρεσίας, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός ευλόγου κέρδους για την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων (προπαρατεθείσα απόφαση Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg, σκέψη 92).

- 67 Τέταρτον, θα έπρεπε η αποζημίωση να καθορίζεται βάσει αναλύσεως των εξόδων που θα έφερε μια μέση επιχείρηση, με χρηστή διοίκηση και κατάλληλα εξοπλισμένη με τα αναγκαία για την ικανοποίηση των επιταγών δημόσιας υπηρεσίας μέσα, προκειμένου να εκπληρώσει αυτές τις υποχρεώσεις, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός εύλογου για την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων κέρδους (προπαρατεθείσα απόφαση *Altmark Trans* και *Regierungsspräsidium Magdeburg*, σκέψη 93).
- 68 Για την εξέταση αυτών των δύο τελευταίων προϋποθέσεων σχετικά με το ύψος της σχετικής αμοιβής απαιτείται εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 69 Πρέπει συναφώς να υπομνηστεί ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εκτιμά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης ή να εφαρμόζει επί μέτρων ή εθνικών καταστάσεων τους κοινοτικούς κανόνες που αυτό έχει ερμηνεύσει, λαμβανομένου υπόψη ότι τα ζητήματα αυτά εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων (βλ. αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 1968, 13/68, *Salgoil*, Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 825· της 23ης Ιανουαρίου 1975, 51/74, *Van der Hulst*, Συλλογή τόμος 1975, σ. 29, σκέψη 12· της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 11· της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-175/98 και C-177/98, *Lirussi και Bizzaro*, Συλλογή 1999, σ. I-6881, σκέψη 38, και της 15ης Μαΐου 2003, C-282/00, *RAR*, Συλλογή 2003, σ. I-4741, σκέψη 47).
- 70 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει, υπό το φως των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το ζήτημα εάν η προβλεπόμενη από το άρθρο 38, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 241/97 αμοιβή αποτελεί κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.
- 71 Στην αλληλουχία αυτή, πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το εθνικό δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εκτιμήσει τη συμβατότητα με την κοινή αγορά μέτρων ενισχύσεων ή καθεστώτος ενισχύσεων. Η εκτίμηση αυτή εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ενεργώντας υπό τον έλεγχο του κοινοτικού δικαστή (βλ. αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat*

national des négociants et transformateurs de saumon, Συλλογή 1991, σ. I-5505, σκέψη 14 της 11ης Ιουλίου 1996, C-39/94, SFEI κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-3547, σκέψη 42, και της 17ης Ιουνίου 1999, C-295/97, Piaggio, Συλλογή 1999, σ. I-3735, σκέψη 31).

72 Κατόπιν των ανωτέρω, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα μέτρο με το οποίο ένα κράτος μέλος προβλέπει την καταβολή αποζημίωσης βαρύνουσας τον κρατικό προϋπολογισμό υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων επιφορτισμένων να παρέχουν αρωγή στους φορολογουμένους, όσον αφορά την κατάρτιση και τη διαβίβαση φορολογικών δηλώσεων στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία, πρέπει να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ εφόσον:

- το ύψος της αποζημίωσης υπερβαίνει το ποσό που είναι αναγκαίο για την κάλυψη όλου ή μέρους των δαπανών που προκύπτουν από την εκπλήρωση των υποχρεώσεων δημόσιας υπηρεσίας, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός εύλογου για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών κέρδους, και
- η αποζημίωση δεν καθορίζεται βάσει αναλύσεων των δαπανών που φέρει μια μέση επιχείρηση, με χρηστή διοίκηση και καταλλήλως εξοπλισμένη με τα αναγκαία για την ικανοποίηση των απαιτήσεων δημόσιας υπηρεσίας μέσα, όσον αφορά την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός εύλογου για την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων κέρδους.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αντίκειται προς αυτά μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία επιφυλάσσει αποκλειστικώς στα CAF το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων δραστηριοτήτων παροχής συμβουλών και φορολογικής αρωγής.

- 2) Ένα μέτρο με το οποίο ένα κράτος μέλος προβλέπει την καταβολή αποζημιώσεως βαρύνουσας τον κρατικό προϋπολογισμό υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων επιφορτισμένων να παρέχουν αρωγή στους φορολογουμένους, όσον αφορά την κατάρτιση και τη διαβίβαση φορολογικών δηλώσεων στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία, πρέπει να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ εφόσον:
 - το ύψος της αποζημιώσεως υπερβαίνει το ποσό που είναι αναγκαίο για την κάλυψη όλου ή μέρους των δαπανών που προκύπτουν από την εκπλήρωση των υποχρεώσεων δημόσιας υπηρεσίας, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός εύλογου για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών κέρδους, και

 - η αποζημίωση δεν καθορίζεται βάσει αναλύσεως των δαπανών που φέρει μια μέση επιχείρηση, με χρηστή διοίκηση και καταλλήλως εξοπλισμένη με τα αναγκαία για την ικανοποίηση των απαιτήσεων δημόσιας υπηρεσίας μέσα, όσον αφορά την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών εσόδων καθώς και ενός εύλογου για την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων κέρδους.

(υπογραφές)