

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 18ης Μαρτίου 2010*

Στην υπόθεση C-440/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Οκτωβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

F. Gielen

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, προεδρεύοντα του πρώτου τμήματος, Ε. Levits, Α. Borg Barthet, Μ. Ilešič (εισηγητή) και J.-J. Kasel, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

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

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Σεπτεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο F. Gielen, εκπροσωπούμενος από τους F. A. Engelen και S. C. W. Douma, belastingadviseurs,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels, C. ten Dam και M. Noort,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Uibo,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη C. Guerra Santos και τους L. Inez Fernandes και J. Menezes Leitão,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Falk,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Οκτωβρίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του F. Gielen και του Staatssecretaris van Financiën σχετικά με τον φόρο εισοδήματος για το έτος 2001.

Η εθνική νομοθεσία

- 3 Ο ολλανδικός νόμος του 2001 περί φορολογίας εισοδήματος (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, στο εξής: νόμος του 2001) προβλέπει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο b, ότι στον φόρο εισοδήματος υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που δεν κατοικούν στις Κάτω Χώρες, αλλά πραγματοποιούν εισοδήματα στο κράτος μέλος αυτό.

- 4 Σύμφωνα με το άρθρο 3.2 του νόμου του 2001, το φορολογητέο κέρδος είναι το κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο ως επιχειρηματίας από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις, κατόπιν της αφαίρεσης του ποσού της έκπτωσης που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών.

- 5 Κατά το άρθρο 3.76, παράγραφος 2, του νόμου του 2001, το ύψος της εν λόγω έκπτωσης εξαρτάται από το ύψος του κέρδους, σύμφωνα με μια φθίνουσα κλίμακα που περιλαμβάνεται στη διάταξη αυτή. Η έκπτωση ανέρχεται σε 6084 ευρώ για κέρδη κάτω των 11745 ευρώ και μειώνεται σταδιακά, για να φθάσει τελικά τα 2984 ευρώ, εφόσον τα κέρδη υπερβαίνουν τα 50065 ευρώ.

- 6 Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, το δικαίωμα έκπτωσης υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από ένα «κριτήριο ωρών εργασίας».

- 7 Κατά το άρθρο 3.6 του νόμου του 2001, για να πληρούται το κριτήριο αυτό, πρέπει να έχει παρασχεθεί εργασία επί τουλάχιστον 1225 ώρες κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις από τις οποίες ο φορολογούμενος αποκομίζει κέρδος ως επιχειρηματίας.

- 8 Για να εξακριβώνεται αν ο φορολογούμενος που είναι κάτοικος αλλοδαπής πληροί το παραπάνω κριτήριο, λαμβάνονται υπόψη μόνον οι ώρες που αφιερώνει ο φορολογούμενος αυτός στις επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναπτύσσουν μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις στις Κάτω Χώρες.

- 9 Εντούτοις, ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής που φορολογείται σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο και διαμένει, μπορεί να επιλέξει, σύμφωνα με το άρθρο 2.5, παράγραφος 1, του νόμου του 2001, την υπαγωγή του στο καθεστώς που ισχύει για

τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής (στο εξής: δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης). Κατά την εν λόγω διάταξη, δεν απαιτείται να έχει αποκτηθεί το εισόδημα του φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής εξ ολοκλήρου ή σχεδόν εξ ολοκλήρου στις Κάτω Χώρες. Η διάταξη αυτή είναι διατυπωμένη ως εξής:

«Ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής που δεν διαμένει στις Κάτω Χώρες καθ' όλο το ημερολογιακό έτος και ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής ο οποίος, ως κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτης χώρας που προβλέπεται σε υπουργική απόφαση και με την οποία [το Βασίλειο των Κάτω Χωρών] έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών, φορολογείται στο εν λόγω κράτος μέλος ή στην τρίτη αυτή χώρα μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο φορολογικό καθεστώς που προβλέπει ο παρών νόμος για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής. [...]»

10 Δυνάμει των άρθρων 2 έως 10 του ολλανδικού εκτελεστικού διατάγματος του νόμου του 2001 (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001) χορηγείται έκπτωση φόρου εισοδήματος σε όποιον επιλέγει την εξομοίωσή του με τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής όσον αφορά τα στοιχεία του εισοδήματος που δεν υπόκεινται σε φόρο στις Κάτω Χώρες ή φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή.

11 Το άρθρο 3 του εν λόγω διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«1. Η έκπτωση που χορηγείται λόγω του ότι το εισόδημα από εργασία ή ακίνητα περιλαμβάνει στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φόρο στις Κάτω Χώρες [...] ισούται με το ποσό που τελεί προς τον φόρο που θα οφειλόταν –αν δεν εφαρμόζονταν τα άρθρα 2 έως 10– σύμφωνα με τον νόμο για το φορολογητέο εισόδημα που προέρχεται από εργασία ή ακίνητα στην ίδια σχέση στην οποία τελεί το άθροισμα των μη

φορολογητέων στις Κάτω Χώρες στοιχείων [...] του εισοδήματος που εμφανίζεται στον παρονομαστή προς το εισόδημα που εμφανίζεται στον παρονομαστή.

[...]

5. Ως “εισόδημα που εμφανίζεται στον παρονομαστή” νοείται το εισόδημα που αποκτάται από εργασία ή ακίνητα [...]»

- ¹² Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του ολλανδικού διατάγματος του 2001 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) προβλέπει τα εξής:

«Το αλλοδαπό εισόδημα που προκύπτει από εργασία ή ακίνητα σε άλλο κράτος είναι το σύνολο των εισοδημάτων από εργασία ή ακίνητα που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος στο κράτος αυτό ως:

- a) κέρδος από αλλοδαπή επιχείρηση, δηλαδή επιχείρηση ή μέρος επιχείρησης που διευθύνεται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ή μόνιμο αντιπρόσωπο στο έδαφος του άλλου κράτους,

[...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Ο F. Gielen διαμένει στη Γερμανία, όπου εκμεταλλεύεται, μαζί με δύο άλλα πρόσωπα, μια επιχείρηση καλλιέργειών σε θερμοκήπιο. Έχει δημιουργήσει στις Κάτω Χώρες μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση για την καλλιέργεια διακοσμητικών φυτών βάσει συμβάσεων.
- 14 Κατά τη διάρκεια του 2001 ο F. Gielen εργάστηκε για την επιχείρηση αυτή περισσότερες από 1 225 ώρες στη Γερμανία, ενώ αφιέρωσε λιγότερες από 1 225 ώρες εργασίας στη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες.
- 15 Κατά συνέπεια, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι ο F. Gielen δεν πληρούσε το «κριτήριο ωρών εργασίας». Το Rechtbank Breda επιβεβαίωσε την ορθότητα της ερμηνείας αυτής.
- 16 Αντίθετα, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch έκρινε ότι αυτή η εφαρμογή του εν λόγω κριτηρίου δημιουργεί διάκριση που απαγορεύεται από το άρθρο 43 ΕΚ, διότι διαφοροποιεί τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής από τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής. Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch θεωρεί συγκεκριμένα ότι, κατά την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής μπορούν να φορολογούνται ανάλογα με τα κέρδη τους, ανεξάρτητα από το σημείο του κόσμου στο οποίο τα έχουν πραγματοποιήσει.
- 17 Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch έκρινε ότι η διαφοροποίηση αυτή και το εμπόδιο αυτό δεν δικαιολογούνται από την ύπαρξη αντικειμενικών διαφορών μεταξύ των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής και των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής, καθόσον μάλιστα η έκπτωση που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών συνδέεται άμεσα προς τη δραστηριότητα των φορολογούμενων.

- 18 Ο F. Gielen άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ενώπιον του *Hoge Raad der Nederlanden*. Ο F. Gielen φρονεί ότι το γεγονός ότι δεν του παρέχεται, επειδή είναι φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών συνιστά διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 43 ΕΚ.
- 19 Κατά το *Hoge Raad der Nederlanden*, η διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ οφείλεται στο γεγονός ότι στην περίπτωση του φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής δεν λαμβάνονται υπόψη όλες οι ώρες που έχει αφιερώσει στην επιχείρησή του, μεταξύ των οποίων καταλέγονται οι ώρες που έχει αφιερώσει σε δραστηριότητες επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος.
- 20 Το εν λόγω δικαστήριο θέτει πάντως το ερώτημα αν η διάκριση αυτή αίρεται χάρη στο δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης. Σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος αυτού, για τη φορολόγηση του κατοίκου αλλοδαπής που επιλέγει την υπαγωγή του στο καθεστώς των κατοίκων ημεδαπής εφαρμόζεται προοδευτική κλίμακα.
- 21 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το *Hoge Raad der Nederlanden* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 43 ΕΚ την έννοια ότι δεν εμποδίζει την εφαρμογή μιας διάταξης της φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους στο κέρδος που πραγματοποίησε υπήκοος άλλου κράτους μέλους (αλλοδαπός φορολογούμενος) από την εντός του πρώτου κράτους μέλους λειτουργία μέρους της επιχείρησής του, όταν αυτή η διάταξη, ερμηνευόμενη με ορισμένο τρόπο, κάνει μεν διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών φορολογούμενων, η οποία είναι καθεαυτή αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ, πλην όμως ο οικείος αλλοδαπός φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να επιλέξει τη μεταχείρισή του ως ημεδαπού φορολογούμενου, δυνατότητα της οποίας δεν έκανε χρήση για λόγους που τον αφορούν;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος*Επί του παραδεκτού*

- 22 Η Γερμανική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση αμφιβάλλουν κατά πόσον το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί επί του ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου.
- 23 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικό καθεστώς δεν συνεπάγεται κατ' ουσία καμία διάκριση που να απαγορεύεται από το άρθρο 43 ΕΚ, οπότε δεν χρειάζεται να τεθεί το ερώτημα αν η διάκριση είναι δυνατόν να αίρεται χάρη στο δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης. Κατά συνέπεια, η απάντηση του Δικαστηρίου στο προδικαστικό ερώτημα δεν θα είχε καμία χρησιμότητα για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 24 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται κυρίως ότι το προδικαστικό ερώτημα εξαρτάται από ορισμένη ερμηνεία της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας.
- 25 Από την απόφαση περί παραπομπής συνάγεται συγκεκριμένα, κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, ότι το άρθρο 3.6 του νόμου του 2001 μπορεί επίσης να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για την επίμαχη στην κύρια δίκη έκπτωση, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη οι ώρες εργασίας του φορολογούμενου κατοίκου αλλοδαπής σε μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες καθώς και οι ώρες εργασίας του σε εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, πράγμα που καθιστά την εν λόγω διάταξη συμβατή με το άρθρο 43 ΕΚ και την απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα περιττή.
- 26 Αφού το αιτούν δικαστήριο έχει τη δυνατότητα να ερμηνεύσει το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς υπό την έννοια ότι δεν ενέχει καμία διάκριση που να είναι αντίθετη προς το άρθρο 43 ΕΚ, η Πορτογαλική Κυβέρνηση φρονεί ότι το

προδικαστικό ερώτημα είναι υποθετικής φύσης και ότι συνεπώς η απάντηση του Δικαστηρίου δεν θα ήταν δεσμευτική για το αιτούν δικαστήριο.

- 27 Υπενθυμίζεται στο σημείο αυτό ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθησόμενης δικαστικής απόφασης να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, C-544/07, Ruffler, Συλλογή 2009, σ. I-3389, σκέψη 36, και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-314/08, Filiriak, Συλλογή 2009, σ. I-11049, σκέψη 40).
- 28 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, σε εξαιρετικές περιστάσεις, οφείλει να εξετάζει τις συνθήκες υπό τις οποίες του ζητήθηκε από το εθνικό δικαστήριο να εκδώσει προδικαστική απόφαση, προκειμένου να ελέγξει κατά πόσον είναι αρμόδιο να απαντήσει (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia, Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 21, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Ruffler, σκέψη 37, και Filiriak, σκέψη 41).
- 29 Δεν είναι δυνατόν να προβληθεί άρνηση απάντησης σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου παρά μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο, δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσης ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (προπαρατεθείσες αποφάσεις Ruffler, σκέψη 38, και Filiriak, σκέψη 42).
- 30 Στο σημείο αυτό επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα αφορούν βασικά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ σε σχέση με μια εθνική ρύθμιση που παράγει αποτελέσματα που μπορούν να συνεπάγονται διακρίσεις σε βάρος των

φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, όσον αφορά ένα φορολογικό όφελος, όπως είναι η έκπτωση που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, έστω και αν οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, να ασκούν, ως προς το όφελος αυτό, το δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης.

- 31 Εξάλλου, για να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα, πρέπει να εξακριβωθεί καταρχάς αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση παράγει αποτελέσματα που συνεπάγονται διακρίσεις, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, πράγμα που αποτελεί ζήτημα αναγόμενο στο δίκαιο της Ένωσης, του οποίου η ερμηνεία εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου.
- 32 Οι διαπιστώσεις αυτές οδηγούν στο συμπέρασμα ότι δεν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, οπότε οι ενστάσεις απαραδέκτου που πρότειναν η Γερμανική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση πρέπει να απορριφθούν.
- 33 Κατά συνέπεια, η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

- 34 Το αιτούν δικαστήριο θέτει με το ερώτημά του, η εξέταση του οποίου πρέπει να διαχωριστεί σε δύο μέρη, το ζήτημα κυρίως αν αντίκειται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ η εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά τη χορήγηση ενός φορολογικού οφέλους όπως είναι η έκπτωση υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, παράγει αποτελέσματα που μπορούν να συνεπάγονται διακρίσεις σε βάρος των φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, έστω και αν οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, να ασκούν, ως προς το όφελος αυτό, το δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης.

Επί των αποτελεσμάτων της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης που συνεπάγονται διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ

- 35 Για να δοθεί απάντηση στο υποβαλλόμενο ερώτημα, πρέπει να εξακριβωθεί καταρχάς, όπως προκύπτει άλλωστε από τη σκέψη 31 της παρούσας απόφασης, αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση δημιουργεί πράγματι διακρίσεις αντίθετες προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.
- 36 Υπενθυμίζεται ότι, αν και η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει, κατά την άσκησή της, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Υπενθυμίζεται επίσης ότι οι κανόνες περί ίσης μεταχείρισης απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας αλλά και κάθε συγκεκριμένη μορφή διάκρισης η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποίησης, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Εξάλλου, η διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 30, και απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 21).
- 39 Εν προκειμένω, προκύπτει καταρχάς από τη δικογραφία ότι ο F. Gielen, που κατοικεί στη Γερμανία, αφιέρωσε, κατά τη διάρκεια του έτους 2001, λιγότερες από 1 225 ώρες εργασίας στη μόνιμη εγκατάστασή του στις Κάτω Χώρες, ενώ συμπλήρωσε περισσότερες από 1 225 ώρες εργασίας για τη μόνιμη εγκατάστασή του στη Γερμανία.

- 40 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, κατά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, ο φορολογούμενος επιχειρηματίας που είναι κάτοικος ημεδαπής μπορεί, προκειμένου να εξακριβωθεί αν πληρούται το κριτήριο των ωρών εργασίας βάσει του οποίου παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, να συνυπολογίζει τόσο τις ώρες εργασίας που έχει συμπληρώσει σε άλλο κράτος μέλος όσο και αυτές που έχει πραγματοποιήσει στις Κάτω Χώρες, ενώ ο φορολογούμενος επιχειρηματίας που είναι κάτοικος αλλοδαπής μπορεί να αθροίζει μόνο τις ώρες εργασίας που έχει συμπληρώσει στις Κάτω Χώρες, προκειμένου να κριθεί αν πληρούται το εν λόγω κριτήριο.
- 41 Επιπλέον, η Ολλανδική Κυβέρνηση ομολογεί, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι εδώ πρόκειται για διάκριση λόγω κατοικίας.
- 42 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης αντιμετωπίζει διαφορετικά, όσον αφορά την πλήρωση του «κριτηρίου ωρών εργασίας» ενόψει της χορήγησης της έκπτωσης που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, τους φορολογούμενους, ανάλογα με το αν έχουν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες ή όχι. Η διαφοροποιημένη αυτή μεταχείριση ενέχει τον κίνδυνο επιπτώσεων κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, διότι οι κάτοικοι αλλοδαπής έχουν συνήθως αλλοδαπή ιθαγένεια.
- 43 Όσον αφορά ειδικότερα τις υποθέσεις που αφορούν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, το Δικαστήριο έχει βέβαια δεχθεί ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι κατά κανόνα παρεμφερείς, διότι εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος όσο και ως προς την ατομική φοροδοτική ικανότητα ή την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Μαρτίου 2007, C-383/05, Talotta, Συλλογή 2007, σ. I-2555, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg, Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 59).
- 44 Το Δικαστήριο έχει πάντως διευκρινίσει ότι, όταν πρόκειται για φορολογικό όφελος που δεν παρέχεται στον κάτοικο αλλοδαπής, η διαφορετική μεταχείριση των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης ΛΕΕ, εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ως

προς την κατάσταση τους που να μπορεί να στηρίξει τη διαφορετική μεταχείριση των εν λόγω δύο κατηγοριών επί του σημείου αυτού (προπαρατεθείσες αποφάσεις Talotta, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και Renneberg, σκέψη 60).

- 45 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η έκπτωση υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών δεν συναρτάται προς την προσωπική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, αλλά μάλλον προς τη φύση της δραστηριότητάς του. Η έκπτωση αυτή χορηγείται δηλαδή στους επιχειρηματίες των οποίων η επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί την κύρια δραστηριότητα, πράγμα που αποδεικνύεται κυρίως από την πλήρωση του «κριτηρίου ωρών εργασίας».
- 46 Αφού η έκπτωση αυτή χορηγείται σε όλους τους φορολογούμενους επιχειρηματίες που πληρούν, μεταξύ άλλων, το κριτήριο αυτό, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν έχει σημασία, σε σχέση με την πλήρωση του κριτηρίου αυτού, αν οι εν λόγω φορολογούμενοι έχουν συμπληρώσει τις ώρες εργασίας στις Κάτω Χώρες ή σε άλλο κράτος μέλος.
- 47 Κατά συνέπεια, όπως άλλωστε τόνισε και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 39 των προτάσεών του, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής και οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής βρίσκονται, όσον αφορά την έκπτωση που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, σε παρεμφερή κατάσταση (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 27, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-346/04, Conijn, Συλλογή 2006, σ. I-6137, σκέψη 20).
- 48 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η συναγωγή του συμπεράσματος ότι η εθνική ρύθμιση που, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης έκπτωση που προβλέπεται υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, χρησιμοποιεί, όσον αφορά την παροχή ενός φορολογικού οφέλους, ένα «κριτήριο ωρών εργασίας» κατά τρόπο ώστε να μην μπορούν οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής να συνυπολογίζουν τις ώρες εργασίας που έχουν συμπληρώσει σε άλλο κράτος μέλος ενέχει τον κίνδυνο επιπτώσεων κυρίως σε βάρος των φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής. Κατά συνέπεια, η ρύθμιση αυτή συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

Επί του δικαιώματος επιλογής της εξομοίωσης

- 49 Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού δεν αναιρείται από το επιχείρημα ότι το δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης μπορεί να αποκλείει τη δημιουργία της επίμαχης διάκρισης.
- 50 Πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι το δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης παρέχει στον φορολογούμενο που είναι κάτοικος αλλοδαπής, όπως είναι ο F. Gielen, τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ ενός φορολογικού καθεστώτος που δημιουργεί διακρίσεις και ενός άλλου που καταρχήν δεν δημιουργεί τέτοιες διακρίσεις.
- 51 Πρέπει πάντως να τονιστεί συναφώς ότι η επιλογή αυτή δεν μπορεί να αποκλείσει εν προκειμένω τη δημιουργία διακρίσεων από το πρώτο από τα δύο αυτά φορολογικά καθεστώτα.
- 52 Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι η επιλογή αυτή έχει το εν λόγω αποτέλεσμα, η συνέπεια θα ήταν, όπως επισήμανε ουσιαστικά και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 52 των προτάσεών του, να αναγνωριστεί ως έγκυρο ένα φορολογικό καθεστώς το οποίο παραμένει, καθαυτό, αντίθετο με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, λόγω του ότι δημιουργεί διακρίσεις.
- 53 Εξάλλου, όπως είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει το Δικαστήριο, ένα εθνικό σύστημα που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 162).
- 54 Κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιλογής της εξομοίωσης, το οποίο παρέχεται, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στον φορολογούμενο που είναι κάτοικος αλλοδαπής, δεν έχει ως αποτέλεσμα να εξουδετερώνει τη διάκριση που διαπιστώθηκε παραπάνω στη σκέψη 48 της παρούσας απόφασης.

- 55 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι αντίκειται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ η εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά τη χορήγηση ενός φορολογικού οφέλους όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη έκπτωση υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, έστω και αν οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν να επιλέγουν, σε σχέση με το όφελος αυτό, την υπαγωγή τους στο καθεστώς που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής.

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) αποφαινεται:

Αντίκειται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ η εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά τη χορήγηση ενός φορολογικού οφέλους όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη έκπτωση υπέρ των ανεξάρτητων επαγγελματιών, δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των φορολογούμενων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, έστω και αν οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν να επιλέγουν, σε σχέση με το όφελος αυτό, την υπαγωγή τους στο καθεστώς που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής.

(υπογραφές)