



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 4ης Σεπτεμβρίου 2014<sup>1</sup>

### Υπόθεση C-87/13

**Staatssecretaris van Financiën**

**κατά**

**X**

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Βασίλειο των Κάτω Χωρών)

για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Εθνικός φόρος εισοδήματος — Αυξημένη έκπτωση για δαπάνες συντηρήσεως ιδιοκατοικούμενου εθνικού μνημείου — Ολλανδός υπήκοος ο οποίος κατοικεί σε κτίριο προστατευόμενο ως μνημείο στο Βέλγιο και ασκεί οικονομική δραστηριότητα στις Κάτω Χώρες όπου φορολογείται χωρίς περιορισμούς»

### I – Εισαγωγή

1. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών θέλει να προαγάγει τη διαφύλαξη της πολιτιστικής του κληρονομιάς με την παροχή φορολογικών κινήτρων. Για τον λόγο αυτόν, παρέχει αυξημένη έκπτωση φόρου για τη συντήρηση ολλανδικών μνημείων.
2. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά Ολλανδό υπήκοο που κατοικεί και συντηρεί κτίριο προστατευόμενο ως μνημείο το οποίο όμως βρίσκεται στο Βέλγιο. Μολονότι φορολογείται στις Κάτω Χώρες για το σύνολο του εισοδήματός του, δεν απολαύει φορολογικού πλεονεκτήματος όσον αφορά τη συντήρηση του βελγικού μνημείου. Πράγματι, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών θέλει να προαγάγει μόνον τα ολλανδικά μνημεία. Στην προκειμένη διαδικασία, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει αν αυτή η περιορισμένη προαγωγή μόνον της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς συνάδει με τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

### II – Νομικό πλαίσιο

3. Κατά το άρθρο 2.5, παράγραφος 1, του ολλανδικού νόμου *Wet inkomstenbelasting 2001* όπως τροποποιήθηκε το 2004 (στο εξής: ολλανδικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος), ο κάτοικος άλλου κράτους μέλους δύναται να επιλέξει να φορολογηθεί ως ημεδαπός φορολογούμενος στις Κάτω Χώρες.
4. Ο ολλανδικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπει τη φορολόγηση των εισοδημάτων που προέρχονται τόσο από την εκμίσθωση όσο και από την ιδιοκατοίκηση κατοικιών ευρισκόμενων στην κυριότητα φορολογουμένου. Το εισόδημα από ιδιοκατοίκηση υπολογίζεται με βάση ποσοστιαίο συντελεστή επί της αξίας της κατοικίας.

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

5. Το εισόδημα που προέρχεται από ιδιοκατοίκηση μπορεί να μειωθεί σε ορισμένο βαθμό κατόπιν αφαιρέσεως των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με την κατοικία. Σε περίπτωση κτιρίου προστατευόμενου ως μνημείου δύναται να προβληθεί επιπλέον δαπάνη και να ζητηθεί η κοινώς καλούμενη προσωπική έκπτωση. Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για μισθωμένα κτίρια. Βάσει του άρθρου 6.31 του ολλανδικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, η έκπτωση προϋποθέτει ότι το κτίριο έχει καταχωρισθεί σε μητρώο προβλεπόμενο από το άρθρο 6 ή 7 του Monumentenwet 1988 (στο εξής: ολλανδικός νόμος περί προστασίας μνημείων). Το αιτούν δικαστήριο ερμηνεύει τις εν λόγω διατάξεις υπό την έννοια ότι η καταχώριση κτιρίου είναι δυνατή μόνον όταν αυτό βρίσκεται στις Κάτω Χώρες.

### III – Η διαφορά της κύριας δίκης

6. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πράξη επιβολής ολλανδικού φόρου εισοδήματος στον κύριο X για το έτος 2004.

7. Ο X είναι Ολλανδός υπήκοος. Το 2004 μετέφερε τον τόπο κατοικίας του από τις Κάτω Χώρες σε έναν πύργο στο Βέλγιο. Ο X είναι κύριος του πύργου που από κοινού με τον περιβάλλοντα χώρο του προστατεύεται, βάσει του βελγικού δικαίου, ως μνημείο και τοπίο. Στις Κάτω Χώρες, ο X εξακολούθησε να ασκεί δραστηριότητα ως διαχειριστής εταιρίας της οποίας είναι μοναδικός εταίρος. Στο Βέλγιο δεν έχει εισοδήματα από οικονομική δραστηριότητα.

8. Όσον αφορά τον ολλανδικό φόρο εισοδήματος για το 2004, ο X φορολογήθηκε, κατόπιν σχετικής αιτήσεώς του, ως ημεδαπός φορολογούμενος. Στη φορολογική του δήλωση ζήτησε να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά του, ως κοινώς καλούμενη προσωπική έκπτωση, ποσό 18 140 ευρώ για δαπάνες συντηρήσεως και αποσβέσεις που αφορούσαν τον πύργο στο Βέλγιο. Ο X μπορούσε να προβάλει αυτές τις δαπάνες και στο πλαίσιο της βελγικής φορολογίας εισοδήματος, επιλέγοντας συγκεκριμένο τρόπο φορολόγησεως. Δεν το έπραξε όμως καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν θα αντλούσε κανένα φορολογικό όφελος.

9. Η ολλανδική φορολογική Αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει την εν λόγω έκπτωση, διότι ο βελγικός πύργος δεν ήταν καταχωρισμένος στο μητρώο που προβλέπει το άρθρο 6 ή 7 του ολλανδικού νόμου περί προστασίας μνημείων. Ο X κινήθηκε δικαστικά κατά της αποφάσεως αυτής.

### IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Το Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο ασχολήθηκε εν τω μεταξύ με την υπόθεση, εκτιμά ότι μπορεί να υφίσταται παραβίαση του δικαίου της Ένωσης λόγω των ολλανδικών διατάξεων περί προσωπικής εκπτώσεως για κτίρια προστατευόμενα ως μνημεία. Για τον λόγο αυτόν, την 21η Φεβρουαρίου 2013, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ:

«1. Εμποδίζει το δίκαιο της ΕΕ, και ιδίως η ρύθμιση περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως και περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, έναν κάτοικο Βελγίου, ο οποίος, κατόπιν αιτήσεώς του, φορολογείται στις Κάτω Χώρες ως κάτοικος ημεδαπής και έχει υποβληθεί σε δαπάνες σχετικές με πύργο στον οποίο κατοικεί ως ιδιοκατοικούμενη κατοικία και ο οποίος βρίσκεται στο Βέλγιο και έχει εκεί χαρακτηριστεί ως προστατευόμενο μνημείο και χωριάτικο τοπίο, να εκπέσει στις Κάτω Χώρες τις δαπάνες αυτές από το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, λόγω του ότι ο πύργος δεν είναι καταχωρισμένος στις Κάτω Χώρες ως προστατευόμενο ιστορικό μνημείο;

2. Σε ποιο μέτρο έχει εν προκειμένω σημασία το αν όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος ο ενδιαφερόμενος δύναται στη χώρα κατοικίας του, δηλαδή στο Βέλγιο, να εκπέσει τις δαπάνες από το τωρινό ή μελλοντικό εισόδημά του από κινητές αξίες μέσω επιλογής της προοδευτικής φορολογήσεως του εισοδήματος αυτού;»

11. Η προκειμένη υπόθεση είχε ενωθεί αρχικώς με την υπόθεση C-133/13 για να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως. Ο X, ο Q (διάδικος της κύριας δίκης στην υπόθεση C-133/13), η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Γαλλική Δημοκρατία, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των συνεκδικαζομένων υποθέσεων τον Ιούλιο του 2013. Εν συνεχεία, οι υποθέσεις διαχωρίστηκαν εκ νέου.

## V – Νομική εκτίμηση

12. Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, στα οποία θα απαντήσω από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσία, αν το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει η παροχή εθνικών φορολογικών κινήτρων σε σχέση με ιδιοκατοικούμενα κτίρια προστατευόμενα ως μνημεία να περιορίζεται μόνο σε κτίρια της ημεδαπής. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ιδίως ότι η ολλανδική ρύθμιση ενδέχεται να αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως βάσει του άρθρου 43 ΕΚ (σχετικά, υπό Α), καθώς και στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ (σχετικά, υπό Β).

### A – Η ελευθερία εγκαταστάσεως

#### 1. Περιορισμός

13. Ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων όπως η ολλανδική θα μπορούσε να περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως φορολογουμένου όπως ο X.

14. Ο X δύναται, καταρχήν, να επικαλεσθεί την ελευθερία εγκαταστάσεως. Ως διαχειριστής εταιρίας της οποίας κατέχει όλα τα εταιρικά μερίδια, ο X ασκεί μη έμμισθη δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 43, παράγραφος 2, ΕΚ<sup>2</sup>. Την επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν αποκλείει ούτε το γεγονός ότι ο X, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητά του στις Κάτω Χώρες, είναι Ολλανδός υπήκοος. Ασφαλώς, κατά το γράμμα του άρθρου 43, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, προστατεύεται μόνον η εγκατάσταση «των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους» και τούτο δεν ισχύει ως προς την εγκατάσταση του Ολλανδού υπηκόου X στις Κάτω Χώρες. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευρύνει με τη νομολογία του το πεδίο προστασίας της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Συγκεκριμένα, κάθε πολίτης της Ένωσης, ανεξαρτήτως ιθαγένειας, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ εφόσον ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της κατοικίας του<sup>3</sup>. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση του X, διότι κατά την κρίσιμη περίοδο είχε την κατοικία του στο Βέλγιο ενώ διαχειριζόταν τις συναλλαγές της εταιρίας του στις Κάτω Χώρες.

2 — Βλ. απόφαση Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, σκέψη 26).

3 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-152/05, EU:C:2008:17, σκέψη 20)· βλ., ομοίως, και απόφαση N (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψη 28)· βλ., σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, απόφαση Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

15. Την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να περιορίσει κάθε εθνική ρύθμιση η οποία επιφυλάσσει δυσμενέστερη μεταχείριση στους κατοίκους της αλλοδαπής εν συγκρίσει προς τους κατοίκους της ημεδαπής<sup>4</sup>. Λόγω της ολλανδικής ρυθμίσεως, κάτοικος της αλλοδαπής στερείται, αντιθέτως προς τον κάτοικο της ημεδαπής, τη δυνατότητα να ζητήσει προσωπική έκπτωση για δαπάνες σχετικές με ιδιοκατοικούμενο κτίριο προστατευόμενο ως μνημείο. Το γεγονός —το οποίο επισημαίνει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών— ότι η παροχή κινήτρων εκ μέρους του ολλανδικού κράτους αφορά και μη ιδιοκατοικούμενα ακίνητα και στο πλαίσιο αυτό, οι κάτοικοι της ημεδαπής και της αλλοδαπής τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως δεν μεταβάλλει το ανωτέρω συμπέρασμα.

16. Αυτή η δυσμενής μεταχείριση των κατοίκων της αλλοδαπής —αντιθέτως προς την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας— περιορίζει πρόσωπο όπως ο X να ασκήσει και την οικονομική του δραστηριότητα που προστατεύεται με βάση την ελευθερία εγκαταστάσεως. Πράγματι, η ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων έχει ως αποτέλεσμα διαφορετική φορολογική επιβάρυνση των εισοδημάτων που προέρχονται από οικονομική δραστηριότητα, αναλόγως του αν ο X κατοικεί σε κτίριο προστατευόμενο ως μνημείο στις Κάτω Χώρες ή σε άλλο κράτος μέλος.

17. Φρονώ ότι αυτή η ευρεία ερμηνεία της έννοιας του περιορισμού είναι αναγκαία, καθόσον το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ήδη στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως ότι η παροχή φορολογικών κινήτρων μόνο για τις ιδιοκατοικούμενες κατοικίες στην ημεδαπή περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκαταστάσεως των προσώπων που επιθυμούν να αγοράσουν κατοικία προς ιδιόχρηση σε άλλο κράτος μέλος<sup>5</sup>.

18. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι και στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

19. Κατά τη νομολογία, τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει αποδεκτός μόνον αν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες (σχετικά, ακολούθως, υπό 2) ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος<sup>6</sup> (σχετικά, υπό 3).

## 2. Αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων

20. Στην απόφαση *Nordea Bank Danmark* το Δικαστήριο δεν δέχθηκε την πρότασή μου να εγκαταλείψει, ως σημείο εξετάσεως, την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων. Αντιθέτως, είναι προφανές ότι αναγνώρισε εκ νέου την ιδιαίτερη σημασία της εξετάσεως αυτού του σημείου σε σχέση με τη φορολογική νομοθεσία<sup>7</sup>.

21. Στην προκειμένη περίπτωση τίθεται το ζήτημα αν η κατάσταση φορολογουμένου του οποίου το ιδιοκατοικούμενο κτίριο που προστατεύεται ως μνημείο βρίσκεται στις Κάτω Χώρες, όπου φορολογούνται και τα εισοδήματά του από την ιδιόχρηση του κτιρίου, είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την κατάσταση φορολογουμένου του οποίου το ιδιοκατοικούμενο κτίριο που προστατεύεται ως μνημείο βρίσκεται μεν σε άλλο κράτος μέλος, αλλά τα εισοδήματά του από την ιδιόχρηση του κτιρίου φορολογούνται επίσης στις Κάτω Χώρες.

22. Δύο διαφορές των υπό σύγκριση καταστάσεων θέτουν εν αμφιβόλω την αντικειμενική συγκρισιμότητά τους. Πρώτον, η μια περίπτωση αφορά κάτοικο ημεδαπής και η άλλη κάτοικο αλλοδαπής. Δεύτερον, το κτίριο προστατεύεται ως μνημείο, στη μια περίπτωση, βάσει του ολλανδικού δικαίου και στην άλλη περίπτωση, βάσει του βελγικού δικαίου.

4 — Βλ., συναφώς, ιδίως αποφάσεις *Stanton και L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, σκέψη 13), *Bosman* (C-415/93, EU:C:1995:463, σκέψη 94), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 43) και *Filipiak* (C-314/08, EU:C:2009:719, σκέψη 58).

5 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-152/05, EU:C:2008:17, σκέψεις 24 και 25).

6 — Βλ. μόνον απόφαση *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 — Βλ. τις προτάσεις μου *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, σημεία 22 έως 28) και την απόφαση *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψεις 23 και 24).

### Επί του διαφορετικού τύπου κατοικίας των φορολογουμένων

23. Όσον αφορά τον διαφορετικό τύπο κατοικίας των υπό σύγκριση φορολογουμένων, πρέπει να επισημανθεί η σχετική πάγια νομολογία κατά την οποία η κατάσταση των φυσικών προσώπων που κατοικούν στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή δεν είναι, καταρχήν, αντικειμενικώς συγκρίσιμη. Μεταξύ τους, δηλαδή, υφίστανται αντικειμενικές διαφορές τόσο όσον αφορά την πηγή των εισοδημάτων όσο και την προσωπική φοροδοτική ικανότητα, καθώς και τη στάθμιση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως<sup>8</sup>. Επομένως, δεν συνιστά κατά κανόνα δυσμενή διάκριση το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος αρνείται την παροχή ορισμένων φορολογικών οφελών σε μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή, τα οποία παρέχει σε εγκατεστημένους στην ημεδαπή<sup>9</sup>.

24. Αυτή η νομολογιακή αρχή όμως ισχύει μόνο σε περιορισμένο βαθμό και, ως εκ τούτου, θα μπορούσε να αμφισβητηθεί η ποιοτική της αξιολόγηση ως αρχής. Πράγματι, το Δικαστήριο επισημαίνει συγχρόνως ότι δυσμενής διάκριση υφίσταται, σε κάθε περίπτωση, όταν οι κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι αλλοδαπής, ανεξαρτήτως του τύπου κατοικίας τους, τελούν σε παρεμφερή κατάσταση ως προς το αντικείμενο και το περιεχόμενο των εξεταζόμενων εθνικών διατάξεων<sup>10</sup>. Μόνον αυτού του είδους η προσέγγιση κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως συνάδει με την πάγια νομολογία κατά την οποία η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων πρέπει να εξετάζεται βάσει του σκοπού της κάθε ρυθμίσεως<sup>11</sup>. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο έχει τονίσει επανειλημμένως, ιδίως σε σχέση με φορολογικά πλεονεκτήματα, ότι πρέπει να υφίσταται επιπροσθέτως αντικειμενική διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών, αφενός των κατοίκων ημεδαπής και αφετέρου, των κατοίκων αλλοδαπής, ώστε να απορριφθεί η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεών τους<sup>12</sup>.

25. Τούτο συνεπάγεται ότι σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση πρέπει να εξετάζεται πάντοτε με βάση την εκάστοτε εθνική ρύθμιση αν η κατάσταση των κατοίκων της ημεδαπής και των κατοίκων της αλλοδαπής είναι συγκρίσιμη. Από τη νομολογία δεν προκύπτει, εν τέλει, αρχή η οποία να αποκλείει κατά κανόνα την αντικειμενική συγκρισιμότητα των ανωτέρω καταστάσεων.

### Επί του διαφορετικού δικαίου περί προστασίας μνημείων

26. Στην προκειμένη περίπτωση, λοιπόν, η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων θα μπορούσε να απορριφθεί μόνο λόγω της δεύτερης διαφοράς, δηλαδή λόγω του γεγονότος ότι η κατοικία θα προστατευόταν ως μνημείο βάσει του ολλανδικού δικαίου, εάν επρόκειτο για κάτοικο ημεδαπής, ενώ στην περίπτωση του X προστατεύεται βάσει του βελγικού δικαίου.

27. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η σχετική ρύθμιση περί φορολογικής εκπτώσεως συγκεκριμένων δαπανών, μεταξύ άλλων για τη συντήρηση κτιρίων προστατευόμενων ως μνημείων, έχει ως σκοπό τη διαφύλαξη της πολιτιστικής κληρονομιάς στις Κάτω Χώρες.

28. Υπό αυτό το πρίσμα, βελγικό μνημείο δεν θα μπορούσε να συγκριθεί αντικειμενικώς με ολλανδικό μνημείο. Πράγματι, η ρύθμιση σκοπεί μόνο στη στήριξη της πολιτιστικής κληρονομιάς που βρίσκεται στις Κάτω Χώρες.

29. Εντούτοις, εκτιμώ ότι η προσέγγιση αυτή δεν είναι η δέουσα.

8 — Βλ. ιδίως αποφάσεις Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 31 και 32), Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, σκέψη 18), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 43) και Επιτροπή κατά Εσθονίας (C-39/10, EU:C:2012:282, σκέψη 50).

9 — Βλ. μόνον αποφάσεις Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 34) και Επιτροπή κατά Εσθονίας (C-39/10, EU:C:2012:282, σκέψη 50).

10 — Βλ. αποφάσεις Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, σκέψη 26) και Επιτροπή κατά Εσθονίας (C-39/10, EU:C:2012:282, σκέψη 51).

11 — Βλ. μόνον αποφάσεις X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22) και SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13, C-40/13 και C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28).

12 — Βλ. ιδίως αποφάσεις Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, σκέψη 19), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 60) και Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 44).



30. Ασφαλώς, η Γαλλική Δημοκρατία ορθώς επισήμανε ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, ιδίως στην απόφαση *Persche*, ότι αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων ημεδαπού και αλλοδαπού οργανισμού σε σχέση με φορολογικό πλεονέκτημα υφίσταται μόνον εάν αμφότεροι επιδιώκουν την προαγωγή πανομοιότυπων συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου<sup>13</sup>. Διαφορετική μεταχείριση είναι δυνατή όταν οι αλλοδαποί οργανισμοί επιδιώκουν σκοπούς διαφορετικούς από εκείνους της εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως<sup>14</sup>.

31. Ωστόσο, για την εξέταση της αντικειμενικής συγκρισιμότητας, ο σκοπός εθνικής ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων δεν μπορεί να προσδιορίζεται με βάση αμιγώς εθνικά κριτήρια. Ειδάλλως, κάθε κράτος μέλος θα είχε την ευχέρεια να αποκλείσει άνευ ετέρου τις διασυνοριακές περιπτώσεις ορίζοντας ως αμιγώς εθνικού χαρακτήρα τον σκοπό ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων. Αντιθέτως, η αμιγώς εθνική επιδίωξη μιας ρυθμίσεως συνιστά λόγο που επιβεβαιώνει τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας. Στο δεύτερο στάδιο εξετάσεως της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων, λοιπόν, δεν είναι δυνατόν αυτή η εθνική επιδίωξη να συνεπάγεται αμέσως ότι ο περιορισμός είναι παραδεκτός. Επομένως, η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων πρέπει να εξετάζεται, ασφαλώς, με βάση τον σκοπό της σχετικής εθνικής ρυθμίσεως. Ο σκοπός αυτός όμως πρέπει να προσδιορίζεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αμιγώς εθνική επιδίωξη της ρυθμίσεως περί παροχής κινήτρων.

32. Τούτο σημαίνει, εν προκειμένω, ότι η κατάσταση του κατοίκου αλλοδαπής X είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την κατάσταση κατοίκου της ημεδαπής, εάν το κτήριό του χρήζει επίσης προστασίας ως πολιτιστική κληρονομιά. Αυτό μπορεί να ληφθεί ως δεδομένο, καθόσον ο πύργος του X προστατεύεται ως μνημείο βάσει του βελγικού δικαίου.

33. Αυτήν την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων δεν αποκλείει —αντιθέτως προς την άποψη της Γαλλικής Δημοκρατίας— ούτε το ότι το βελγικό ακίνητο δεν υπόκειται στις ολλανδικές ρυθμίσεις περί προστασίας μνημείων, ιδίως στην τήρηση των σχετικών, κατά κανόνα, υποχρεώσεων και περιορισμών. Αφενός, άλλωστε, το βελγικό δίκαιο θα μπορούσε να προβλέπει παρόμοιες δεσμεύσεις για τον κύριο βελγικού ακινήτου. Αφετέρου, η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων δεν είναι δυνατόν να απορριφθεί και για τον λόγο ότι φορολογούμενος όπως ο X δύναται να υπαχθεί, εν ανάγκη, οικειοθελώς στις ολλανδικές ρυθμίσεις περί προστασίας μνημείων.

Συμπέρασμα επί της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων

34. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, η κατάσταση φορολογουμένου του οποίου το ιδιοκατοικούμενο κτίριο που προστατεύεται ως μνημείο βρίσκεται στις Κάτω Χώρες, όπου φορολογούνται και τα εισοδήματά του από την ιδιόχρηση του κτιρίου, είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την κατάσταση φορολογουμένου του οποίου το ιδιοκατοικούμενο κτίριο που προστατεύεται ως μνημείο βρίσκεται μεν σε άλλο κράτος μέλος, αλλά τα εισοδήματά του από την ιδιόχρηση του κτιρίου φορολογούνται επίσης στις Κάτω Χώρες.

3. Επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος

35. Περαιτέρω, απομένει να εξετασθεί αν ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων που αφορά μνημεία, όπως η ολλανδική, η οποία λαμβάνει υπόψη αποκλειστικώς μνημεία στην ημεδαπή, δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

13 — Απόφαση *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψεις 48 έως 50).

14 — Απόφαση *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 47).

36. Αρχικώς, πρέπει να διευκρινισθεί ότι στο πλαίσιο της δικαιολογήσεως δεν μπορεί να εξετασθεί αν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιτρέπεται να παρέχει φορολογικά κίνητρα σε σχέση με εθνικά μνημεία. Πράγματι, ο σκοπός αυτός θα εξασφαλιζόταν, καταρχήν, ακόμη και αν οι ολλανδικές ρυθμίσεις περί παροχής φορολογικών κινήτρων ίσχυαν και για τα μνημεία της αλλοδαπής. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μάλιστα, δεν θα μπορούσε να αντιτάξει ότι η διεύρυνση της παροχής φορολογικών κινήτρων ως προς τα μνημεία της αλλοδαπής θα συνεπαγόταν μείωση των φορολογικών εσόδων. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη προβλέψεως της μείωσης φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό ελευθερίας αναγνωριζόμενης από τη Συνθήκη<sup>15</sup>.

37. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, τίθεται μόνον το ζήτημα αν υφίσταται λόγος που να δικαιολογεί το ότι κράτος μέλος προβλέπει, *περιοριστικώς*, παροχή φορολογικών κινήτρων μόνο για τα εθνικά μνημεία.

38. Στο πλαίσιο αυτό, η απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, στην οποία παρέπεμψαν πλείονες εκ των μετεχόντων στη διαδικασία, έχει περιορισμένη σημασία για την προκειμένη υπόθεση. Από την εν λόγω απόφαση προκύπτει ότι η διαφύλαξη της ιστορικής και καλλιτεχνικής (εθνικής) κληρονομιάς μπορεί να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος δικαιολογεί περιορισμούς στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών<sup>16</sup>. Ωστόσο, η απόφαση είχε ως αντικείμενο τους περιορισμούς της δραστηριότητας αλλοδαπών επιχειρηματιών στο οικείο κράτος μέλος —σε σχέση με υπόθεση που αφορούσε ξεναγούς— για λόγους διαφύλαξης της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς. Δεν τέθηκε, δηλαδή, το ζήτημα αν ρύθμιση κράτους μέλους περί παροχής κινήτρων μπορεί να περιορίζεται μόνο στην εθνική πολιτιστική κληρονομιά.

39. Επί του ζητήματος αυτού είναι πιο κρίσιμο το ότι, κατά τη νομολογία, τα κράτη μέλη είναι, καταρχήν, ελεύθερα να αποφασίζουν ποια συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου επιθυμούν να προαγάγουν με την παροχή φορολογικών κινήτρων<sup>17</sup>. Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός του σκοπού που επιδιώκεται με ορισμένη ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων απόκειται στα κράτη μέλη.

40. Εντούτοις, σε ορισμένες αποφάσεις, το Δικαστήριο δεν επέτρεψε η παροχή φορολογικών κινήτρων να περιορίζεται μόνο σε εθνικό επίπεδο, καθόσον ο επιδιωκόμενος σκοπός ήταν δυνατό να επιτευχθεί και με αλλοδαπή συνδρομή. Στην υπόθεση Petersen, λοιπόν, δεν μπόρεσε να διαπιστώσει για ποιον λόγο η γερμανική αναπτυξιακή πολιτική έπρεπε να στηριχθεί αποκλειστικώς στις ημεδαπές επιχειρήσεις<sup>18</sup>. Στην απόφαση σχετικά με τις επιδοτήσεις για την απόκτηση ακινήτου έκρινε ότι ο σκοπός να ικανοποιηθεί η ζήτηση κατοικιών εκ μέρους των ενδιαφερομένων μπορεί να επιτευχθεί εξίσου εάν επιδοτηθεί και η απόκτηση αλλοδαπών κατοικιών προς ιδιόχρηση<sup>19</sup>. Επίσης, σε πολυάριθμες αποφάσεις περί εκπτώσεως δαπανών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κράτος μέλος δεν δύναται να επιφυλάσσει φορολογικά πλεονεκτήματα σε οργανισμούς που επιδιώκουν συγκεκριμένους κοινωφελείς σκοπούς μόνον όταν οι οργανισμοί αυτοί εδρεύουν στην ημεδαπή<sup>20</sup>.

15 — Απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-10/10, EU:C:2011:399, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-180/89, EU:C:1991:78, σκέψεις 19 και 20).

17 — Βλ. αποφάσεις Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 48) και Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, σκέψη 30).

18 — Απόφαση Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 61).

19 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-152/05, EU:C:2008:17, σκέψη 28).

20 — Βλ. αποφάσεις Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 44) και Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-10/10, EU:C:2011:399, σκέψη 33).

41. Εν τέλει όμως όλες αυτές οι αποφάσεις αφορούσαν τον τρόπο κατά τον οποίο οι σκοποί που έχει προσδιορίσει το κράτος μέλος μπορούν να προαχθούν και με τη συνδρομή επιχειρηματιών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος. Στην προκειμένη περίπτωση, ωστόσο, ο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή X δεν προάγει τον σκοπό που επιδιώκεται με την ολλανδική ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων. Πράγματι, οι δαπάνες συντηρήσεως τις οποίες επικαλείται ο X στο πλαίσιο της ολλανδικής φορολογήσεως δεν έχουν ως σκοπό τη διαφύλαξη μνημείων στις Κάτω Χώρες.

42. Πάντως, εάν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δύναται να καθορίσει, όπως προκύπτει από τη νομολογία, τον σκοπό που επιθυμεί να προαγάγει, η απόφαση περί προαγωγής μόνον των μνημείων που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες δικαιολογεί, καταρχήν, τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως στην προκειμένη περίπτωση.

43. Είναι βεβαίως αληθές ότι, κατά το δίκαιο της Ένωσης, ο προσδιορισμός του σκοπού που επιδιώκεται με την παροχή κινήτρων δεν μπορεί να απόκειται στην πλήρη ευχέρεια των κρατών μελών. Τούτο δεν αφορά μόνον την απαγόρευση των ενισχύσεων στο άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ). Και σε σχέση με τη δικαιολόγηση περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών ισχύει ότι καθαυτός ο σκοπός της παροχής φορολογικών κινήτρων δεν μπορεί να είναι διαμορφωμένος κατά τρόπο που να εισάγει άμεση διάκριση, παραδείγματος χάρη εάν η φορολογική ρύθμιση σκοπεί αποκλειστικώς στην προαγωγή της οικονομικής δραστηριότητας ημεδαπών επιχειρήσεων ή ημεδαπών προϊόντων<sup>21</sup>.

44. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, ο σκοπός που επιδιώκει το κράτος μέλος με τη ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων βρίσκει έρεισμα στις Συνθήκες και, ως εκ τούτου, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να δικαιολογήσει τον περιορισμό θεμελιωδούς ελευθερίας. Συγκεκριμένα, το άρθρο 30 ΕΚ (νυν άρθρο 36 ΣΛΕΕ) σχετικά με την απαγόρευση ποσοτικών περιορισμών μεταξύ των κρατών μελών προβλέπει δικαιολογητικό λόγο «προστασίας των εθνικών θησαυρών που έχουν καλλιτεχνική, ιστορική ή αρχαιολογική αξία». Επιπλέον, με βάση το άρθρο 151, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρο 167, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) η Κοινότητα οφείλει να συμβάλει «στην ανάπτυξη των πολιτισμών των κρατών μελών και σέβεται την εθνική και περιφερειακή πολυμορφία τους». Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι οι Συνθήκες εντάσσουν, σαφώς, τη διαφύλαξη της πολιτιστικής κληρονομιάς σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο και, επομένως, η προαγωγή του εθνικού πολιτισμού συνιστά επιτρεπόμενο σκοπό βάσει του δικαίου της Ένωσης<sup>22</sup>.

45. Επιπλέον, κατά τη νομολογία, η επιθυμία να διασφαλιστεί η ύπαρξη ορισμένου δεσμού μεταξύ της κοινωνίας του οικείου κράτους μέλους και του δικαιούχου μιας παροχής μπορεί να αποτελεί αντικειμενικό λόγο γενικού συμφέροντος<sup>23</sup>. Στην προκειμένη περίπτωση, ο δεσμός αυτός υφίσταται μεταξύ της κοινωνίας του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της ολλανδικής πολιτιστικής κληρονομιάς, η διαφύλαξη της οποίας συνιστά τον σκοπό της ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων. Εφόσον η ρύθμιση αυτή δεν σκοπεί να προαγάγει το άτομο καθαυτό, δεν έχουν σημασία οι δεσμοί του X με την ολλανδική κοινωνία.

46. Συνεπώς, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως διά της ολλανδικής ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων δικαιολογείται από τον επιτρεπόμενο επιδιωκόμενο σκοπό ο οποίος συνίσταται στη διαφύλαξη της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς. Επίσης, υπό το πρίσμα αυτού του σκοπού, ο αποκλεισμός της προαγωγής της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς άλλων κρατών μελών δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η ολλανδική ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων.

21 — Βλ., συναφώς, απόφαση Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, σκέψη 32).

22 — Βλ., επίσης, απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 45) στο γαλλικό κείμενο.

23 — Βλ. απόφαση Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).



#### 4. Συμπέρασμα

47. Υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν απαγορεύεται η παροχή εθνικών φορολογικών κινήτρων για ιδιοκατοικούμενα κτίρια που προστατεύονται ως μνημεία να περιορίζεται μόνο σε κτίρια της ημεδαπής, όταν ο επιδιωκόμενος σκοπός συνίσταται στη διαφύλαξη της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς.

#### B – Η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων

48. Ανεξαρτήτως του αν η ολλανδική ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων περιορίζει, στην προκειμένη περίπτωση, την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, τέτοιος περιορισμός θα δικαιολογούνταν οπωσδήποτε από τον επιτρεπόμενο επιδιωκόμενο σκοπό διαφυλάξεως της ολλανδικής πολιτιστικής κληρονομιάς. Οι ανωτέρω παρατηρήσεις μου θα ίσχυαν αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

#### Γ – Συμπέρασμα

49. Συνεπώς οι εξεταζόμενες θεμελιώδεις ελευθερίες δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η προκειμένη, κατά την οποία η παροχή φορολογικών κινήτρων για ιδιοκατοικούμενα κτίρια που προστατεύονται ως μνημεία περιορίζεται μόνο στα κτίρια της ημεδαπής.

#### VI – Πρόταση

50. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad der Nederlanden η εξής απάντηση:

Ούτε η ελευθερία εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 43 ΕΚ ούτε η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας κάτοικος του Βελγίου που φορολογείται, κατόπιν αιτήσεώς του, στις Κάτω Χώρες και έχει προβεί σε δαπάνες για ιδιοκατοικούμενο πύργο του ευρισκόμενο στο Βέλγιο όπου έχει αναγνωρισθεί ως νομίμως προστατευόμενο μνημείο και χωριάτικο τοπίο δεν δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες κατά τη φορολόγηση του εισοδήματός του στις Κάτω Χώρες, διότι ο πύργος δεν είναι καταχωρισμένος ως προστατευόμενο μνημείο στις Κάτω Χώρες.