



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 6ης Δεκεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκατάστασης – Άμεση φορολογία – Φόρος εισοδήματος – Δυνατότητα έκπτωσης των εισφορών που έχουν καταβληθεί σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης και σε ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος – Αποκλεισμός για τους κατοίκους αλλοδαπής»

Στην υπόθεση C-480/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία) με απόφαση της 3ης Αυγούστου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Αυγούστου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Frank Montag

κατά

Finanzamt Köln-Mitte,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο του όγδοου τμήματος, προεδρεύοντα του δέκατου τμήματος, E. Levits (εισηγητή) και L. Bay Larsen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 12ης Ιουλίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο F. Montag, εκπροσωπούμενος από τους S. Eilers και S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- η Finanzamt Köln-Mitte, εκπροσωπούμενη από τον M. Plützer,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels, M. Wasmeier και B.-R. Killmann,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Frank Montag και της Finanzamt Köln-Mitte (φορολογικής υπηρεσίας του κέντρου της Κολωνίας, Γερμανία), με αντικείμενο την άρνηση συνυπολογισμού των εισφορών που έχουν καταβληθεί σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης και σε ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος ως έκτακτων δαπανών, προκειμένου να μειωθεί ο φόρος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης στη Γερμανία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 12 της οδηγίας 98/5/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 1998, για τη διευκόλυνση της μόνιμης άσκησης του δικηγορικού επαγγέλματος σε κράτος μέλος διάφορο εκείνου στο οποίο αποκτήθηκε ο επαγγελματικός τίτλος (ΕΕ 1998, L 77, σ. 36), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/100/EK του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 141) (στο εξής: οδηγία 98/5), αναφέρει ότι ο δικηγόρος που εγγράφεται υπό τον επαγγελματικό του τίτλο καταγωγής στο κράτος μέλος υποδοχής πρέπει να παραμείνει εγγεγραμμένος στα μητρώα της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους καταγωγής, προκειμένου να διατηρήσει την ιδιότητα του δικηγόρου και να ευεργετηθεί από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής.
- 4 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 98/5 έχει ως εξής:

«1. Ο δικηγόρος που επιθυμεί να ασκήσει επάγγελμα σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο οποίο απέκτησε τον επαγγελματικό του τίτλο είναι υποχρεωμένος να εγγραφεί στα μητρώα της αρμόδιας αρχής του εν λόγω κράτους μέλους.

2. Η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους υποδοχής προβαίνει σε εγγραφή του δικηγόρου κατόπιν προσκομίσεως του πιστοποιητικού εγγραφής του στα μητρώα της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους καταγωγής. Μπορεί να απαιτήσει να μην έχουν παρέλθει περισσότεροι από τρεις μήνες από την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού από την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους καταγωγής. Ενημερώνει για την εγγραφή την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους καταγωγής.»

Το γερμανικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 1 του Einkommensteuergesetz (νόμου για τη φορολογία εισοδήματος), όπως τροποποιήθηκε με τον δημοσιονομικό νόμο για το έτος 2008, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (BGBl. 2007 I, σ. 3150) (στο εξής: EStG 2008), προβλέπει τα εξής:

«(1) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπέχουν υποχρέωση καταβολής φόρου επί του συνολικού εισοδήματός τους. [...]

[...]

(3) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία μπορούν επίσης να ζητήσουν να έχουν την ίδια μεταχείριση με τα πρόσωπα που υπέχουν υποχρέωση καταβολής φόρου επί του συνολικού εισοδήματός τους, εφόσον αποκτούν εισοδήματα

στην ημεδαπή κατά την έννοια του άρθρου 49. Τούτο ισχύει μόνον όταν, κατά το οικείο ημερολογιακό έτος, το 90 % τουλάχιστον των εισοδημάτων τους υπόκειται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος ή όταν τα εισοδήματά τους τα οποία δεν υπόκεινται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος δεν υπερβαίνουν το βασικό αφορολόγητο ποσό δυνάμει του άρθρου 32a, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, σημείο 1: [...]

(4) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 και 3 και του άρθρου 1a, μόνον εν μέρει στον φόρο εισοδήματος, εφόσον αποκτούν εισοδήματα στην ημεδαπή κατά την έννοια του άρθρου 49.»

- 6 Το άρθρο 10 του EStG 2008, το οποίο επιγράφεται «Έκτακτες δαπάνες», προβλέπει τα εξής:

«(1) Οι ακόλουθες επιβαρύνσεις, όταν δεν συνιστούν λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες ή όταν δεν αντιμετωπίζονται ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες, εμπίπτουν στις έκτακτες δαπάνες:

[...]

2. a) εισφορές [...] σε οργανισμούς επαγγελματικής ασφάλισης οι οποίοι προσφέρουν παροχές παρόμοιες με εκείνες των συστημάτων υποχρεωτικής ασφάλισης γήρατος·
b) εισφορές που καταβάλλονται από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο ιδιωτικού κεφαλαιοποιητικού συστήματος συντάξεων [...]

[...]

(3) Οι ασφαλιστικές δαπάνες που προβλέπονται στην παράγραφο 1, σημείο 2, δεύτερη περίοδος, λαμβάνονται υπόψη έως το ποσό των 20 000 ευρώ [...].»

- 7 Το άρθρο 50 του EStG 2008, το οποίο επιγράφεται «Ειδικές διατάξεις για τους μερικώς υποκειμένους στον φόρο», ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Οι μερικώς υποκείμενοι στον φόρο εκπίπτουν τις λειτουργικές (άρθρο 4, παράγραφοι 4 έως 8) ή τις επαγγελματικές δαπάνες (άρθρο 9) μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο οι εν λόγω δαπάνες συνδέονται από οικονομικής απόψεως με τα εισοδήματα που αποκτώνται στην ημεδαπή. [...] [...] Τα άρθρα [...] 10 [...] δεν έχουν εφαρμογή. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Κατά τη διάρκεια του 2008, ο προσφεύγων της κύριας δίκης, Γερμανός υπήκοος, κατοικούσε στο Βέλγιο όπου ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα ως δικηγόρος σε διεθνές δικηγορικό γραφείο υπό τη νομική μορφή Limited Liability Partnership (LLP, προσωπική εταιρία του αγγλικού δικαίου), κατείχε δε μερίδιο στην εταιρία αυτή κατά την έννοια του δικαίου των εταιριών.
- 9 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης αντλούσε από τη δραστηριότητά του ως «Equity Partner» εισοδήματα κατανεμηθέντα σε διάφορα κράτη στο πλαίσιο διαδικασίας προσδιορισμού του εισοδήματος και κατανομής του, μη αμφισβητούμενης από τους διαδίκους της κύριας δίκης. Επί του αποκτηθέντος σε παγκόσμιο επίπεδο καθαρού κέρδους το οποίο υπολογίσθηκε ότι αποκόμισε ο προσφεύγων στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην LLP και της δραστηριότητάς του γι' αυτήν, το 54% περίπου προερχόταν από τη Γερμανία, το 6,3% περίπου προερχόταν από το Βέλγιο και το υπόλοιπο προερχόταν από άλλα κράτη. Κατά τη διάρκεια του 2008, ο προσφεύγων της κύριας δίκης πραγματοποίησε και άλλα εισοδήματα. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί ως υπέχων απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία κατ' εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 3, του EStG 2008, αφενός, λόγω του γεγονότος

ότι τα συνολικά εισοδήματά του δεν υπόκεινται, τουλάχιστον κατά το 90 %, στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία και, αφετέρου, λόγω του ποσού των μη φορολογούμενων στη Γερμανία εισοδημάτων του.

- 10 Κατά τη διάρκεια του 2008, ο προσφεύγων της κύριας δίκης ήταν εγγεγραμμένος ως «avocat euroréen» στον κατάλογο E του γαλλικού δικηγορικού συλλόγου Βρυξελλών (Βέλγιο) και είχε τον τίτλο «Rechtsanwalt (Κολωνία) με έδρα τις Βρυξέλλες». Προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να δικηγорεί με την ιδιότητά του αυτή, ο προσφεύγων της κύριας δίκης έπρεπε να εγγραφεί στον Rechtsanwaltskammer Köln (δικηγορικό σύλλογο Κολωνίας, Γερμανία) και, στο πλαίσιο αυτό, να ασφαλιστεί υποχρεωτικά στο Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (ταμείο ασφάλισης δικηγόρων της Βόρειας Ρηνανίας-Βεστφαλίας, Γερμανία, στο εξής: ταμείο ασφάλισης δικηγόρων). Σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία σχετικά με το εκ του νόμου (υποχρεωτικό) σύστημα ασφάλισης γήρατος, σε περίπτωση υπαγωγής σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης, οι μισθωτοί και οι αυτοαπασχολούμενοι απαλλάσσονται από την –άλλως ισχύουσα– υποχρέωση υπαγωγής στο γερμανικό σύστημα υποχρεωτικής ασφάλισης γήρατος.
- 11 Κατά τη διάρκεια του 2008, ο προσφεύγων της κύριας δίκης κατέβαλε στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων εισφορές ύψους 16 453,32 ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στην ανώτατη εισφορά που ήταν δυνατόν να καταβληθεί. Το ποσό αυτό αποτελείται από υποχρεωτικές εισφορές, ύψους 12 656,40 ευρώ, και από προαιρετικές συμπληρωματικές πληρωμές, ύψους 3 796,92 ευρώ. Επιπλέον, ο προσφεύγων της κύριας δίκης κατέβαλε στη Γερμανία ασφάλιστρα ύψους 3 696 ευρώ στο πλαίσιο ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος.
- 12 Στο Βέλγιο, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υπείχε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με τα όσα προέβλεπε ο προσφεύγων, τα οποία παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, οι πληρωμές προς το ταμείο ασφάλισης δικηγόρων στη Γερμανία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του καταβληθέντος στο Βέλγιο φόρου. Αντιθέτως, στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής βάσης στο Βέλγιο, κατέστη δυνατή η έκπτωση των υποχρεωτικών πληρωμών στο υποχρεωτικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης του Βελγίου.
- 13 Όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος για το έτος 2008, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υπέβαλε στην καθής της κύριας δίκης φορολογική δήλωση υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο που υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και ζήτησε την έκπτωση των εισφορών τις οποίες είχε καταβάλει στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων καθώς και στον ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος στη Γερμανία ως επαγγελματικών δαπανών προαφαιρουμένων από το εισόδημα κατά το άρθρο 22, σημείο 1, τρίτη περίοδος, του EStG 2008 ή, επικουρικός, ως έκτακτων δαπανών, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου αυτού.
- 14 Κατά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου εισοδήματος, η καθής της κύριας δίκης αρνήθηκε να λάβει υπόψη για τη μείωση του φόρου τις εν λόγω εισφορές για τον λόγο ότι οι εισφορές αυτές ενέπιπταν στην κατηγορία «έκτακτες δαπάνες» που προβλέπει το άρθρο 10 του EStG 2008. Η έκπτωση όμως των έκτακτων δαπανών αποκλείεται, σε περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης, δυνάμει του άρθρου 50, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του EStG 2008. Επιπλέον, κατά την καθής της κύριας δίκης, οι δαπάνες αυτές δεν μπορούν να εκπέσουν ως επαγγελματικές δαπάνες, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 9 του νόμου αυτού, ή ως λειτουργικές δαπάνες, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 4, παράγραφος 4, του ίδιου νόμου.
- 15 Δεδομένου ότι η διοικητική προσφυγή την οποία υπέβαλε ο προσφεύγων της κύριας δίκης κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης απορρίφθηκε, ο τελευταίος προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία). Η διαδικασία ενώπιον του δικαστηρίου αυτού αναστάλη μέχρι τον Ιούλιο του 2016 λόγω της διαδικασίας έκδοσης προδικαστικής απόφασης ενώπιον του Δικαστηρίου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109), καθώς και μιας διαδικασίας κινηθείσας ενώπιον του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

- 16 Λαμβανομένου υπόψη ότι το Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι ο εκ μέρους του Γερμανού νομοθέτη χαρακτηρισμός των ασφαλιστικών δαπανών ως έκτακτων δαπανών δεν ήταν κατακριτέος από συνταγματικής απόψεως, ο προσφεύγων της κύριας δίκης ζητεί τώρα να εκπέσουν οι ασφαλιστικές δαπάνες ως έκτακτες δαπάνες, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 2, του EStG 2008, εντός των ορίων που προβλέπονται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, καθώς και να μην εφαρμοστεί το άρθρο 50, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του νόμου αυτού, το οποίο αποκλείει την έκπτωση αυτή όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, καθόσον προσκρούει προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολοντί ο προσφεύγων της κύριας δίκης πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του στη Γερμανία, εντούτοις διαθέτει επαρκή εισοδήματα στο Βέλγιο ώστε να μπορεί να ληφθεί εκεί υπόψη η προσωπική του κατάσταση.
- 18 Ωστόσο, το δικαστήριο αυτό διερωτάται αν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης ασφαλιστικές δαπάνες πρέπει να χαρακτηριστούν, κατά το δίκαιο της Ένωσης, ως δαπάνες συνδεδεμένες με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ή ως δαπάνες συνδεδεμένες με τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στη Γερμανία.
- 19 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας οι υποχρεωτικές εισφορές που καταβάλλονται από υποκείμενο στον φόρο που είναι κάτοικος αλλοδαπής σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης (και οφείλονται λόγω της ιδιότητάς του ως μέλους δικηγορικού συλλόγου κράτους μέλους, η οποία, βάσει του νομικού καθεστώτος που διέπει το εν λόγω επάγγελμα, απαιτείται υποχρεωτικώς για την άσκηση της δραστηριότητάς του σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη) δεν λαμβάνονται υπόψη, στο πλαίσιο της περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης, για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ στην περίπτωση των υποκειμένων στον φόρο που είναι κάτοικοι ημεδαπής χορηγείται, στο πλαίσιο της απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, περιορισμένου ύψους έκπτωση από το εισόδημα, κατά τα οριζόμενα στην εθνική νομοθεσία;
- 2) Αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, η περιγραφείσα στο πρώτο ερώτημα ρύθμιση, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει στον οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης, πέραν των υποχρεωτικών εισφορών του, περαιτέρω –προαιρετικές– συμπληρωματικές εισφορές, το δε κράτος μέλος δεν τις λαμβάνει υπόψη για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος, μολοντί οι μεταγενέστερες καταβολές συντάξεως εντός του κράτους μέλους εκείνου πρόκειται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να υπόκεινται ενδεχομένως σε φόρο επίσης στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης;
- 3) Αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, η περιγραφείσα στο πρώτο ερώτημα ρύθμιση, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει εισφορές στο πλαίσιο οικειοθελώς συναφθείσας ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος, ανεξαρτήτως της εγγραφής του στον δικηγορικό σύλλογο, και των εισφορών που καταβάλλει στον οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης, το δε κράτος μέλος δεν τις λαμβάνει υπόψη για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος, μολοντί οι μεταγενέστερες καταβολές συντάξεως εντός του κράτους μέλους εκείνο πρόκειται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να υπόκεινται ενδεχομένως σε φόρο, επίσης στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 20 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο κάτοικος αλλοδαπής υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης, δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος το ποσό των υποχρεωτικών και των συμπληρωματικών εισφορών που έχει καταβάλει σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης καθώς και το ποσό των εισφορών που έχει καταβάλει σε ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος, ενώ ο κάτοικος ημεδαπής υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος τις εν λόγω εισφορές, εντός των ορίων που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο.

Επί της ύπαρξης περιορισμού στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ

- 21 Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκατάστασης. Κατά πάγια νομολογία, μολοντί οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελευθερίας εγκατάστασης έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν την εντός του κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως και στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία· της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 42, καθώς και της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Κατά πάγια, επίσης, νομολογία, ως περιορισμοί της ελευθερίας εγκατάστασης πρέπει να νοούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Εν προκειμένω, σύμφωνα με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, οι εισφορές ασφάλισης γήρατος, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως έκτακτες δαπάνες από την εν λόγω νομοθεσία, μπορούν να εκπέσουν, μέχρι ενός ορισμένου ορίου, από το συνολικό ποσό των εισοδημάτων ενός υποκειμένου στον φόρο κατοίκου ημεδαπής, ο οποίος υπέχει υποχρέωση καταβολής φόρου επί του συνολικού εισοδήματός του. Μια τέτοια έκπτωση καθιστά δυνατή τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα.
- 24 Αντιθέτως, οι κάτοικοι αλλοδαπής υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση δεν δύνανται να τύχουν τέτοιας έκπτωσης στη Γερμανία και, επομένως, δεν μπορούν να επωφεληθούν αυτού του φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 25 Δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται κατ' αυτόν τον τρόπο στους κατοίκους αλλοδαπής είναι λιγότερο ευνοϊκή, η ρύθμιση αυτή ενδέχεται να αποθαρρύνει τους υποκείμενους στον φόρο κατοίκους ημεδαπής να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, με αποτέλεσμα να συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο κατ' αρχήν από τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκατάστασης.
- 26 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο περιορισμός πρέπει, επίσης, να είναι ικανός να διασφαλίσει την επίτευξη του

επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου προς τούτο μέτρου (απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, *Deister Holding και Juhler Holding*, C-504/16 και C-613/16, EU:C:2017:1009, σκέψη 91 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επί του συγκρίσιμου χαρακτήρα

- 27 Κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση των άμεσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και αυτή των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι κατά κανόνα συγκρίσιμες, επειδή το εισόδημα που αποκτά στο έδαφος ενός κράτους μέλους ένας κάτοικος αλλοδαπής αποτελεί, τις περισσότερες φορές, μέρος μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο κατοικίας του, και επειδή η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του κατοίκου αλλοδαπής, η οποία απορρέει από τον συνυπολογισμό όλων των εισοδημάτων του και τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασής του, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και οικονομικών συμφερόντων του, ο οποίος εν γένει αντιστοιχεί με τη συνήθη διαμονή του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, σκέψη 37, και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 25).
- 28 Επομένως, το γεγονός ότι κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα παροχής ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τους κατοίκους αλλοδαπής, τα οποία παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής, δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της κατάστασης των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων αλλοδαπής, από απόψεως τόσο της πηγής των εισοδημάτων όσο και της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, σκέψη 38, και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 26).
- 29 Δεν ισχύει όμως το ίδιο, αφενός, στην περίπτωση κατά την οποία ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί αξιόλογο εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα ασκούμενη στο άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 27), οπότε το κράτος μέλος της κατοικίας δεν είναι δυνατόν να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασής του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 36· της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 61, και της 18ης Ιουνίου 2015, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, σκέψη 25).
- 30 Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, όσον αφορά τα έξοδα που συνδέονται άμεσα με δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν φορολογητέα εισοδήματα σε ένα κράτος μέλος, οι κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι αλλοδαπής βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 29).
- 31 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις του αιτούντος δικαστηρίου, μολονότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης αποκτά το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του στη Γερμανία, εντούτοις διαθέτει επαρκή έσοδα στο Βέλγιο ώστε να μπορεί να ληφθεί εκεί υπόψη η προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση.
- 32 Κατά συνέπεια, όσον αφορά τη συνεκτίμηση των ασφαλιστικών δαπανών στη Γερμανία, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ένας κάτοικος αλλοδαπής, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, τελεί σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτήν ενός κατοίκου ημεδαπής αποκλειστικά και μόνον όταν οι εν λόγω ασφαλιστικές δαπάνες, παρά των χαρακτηρισμό τους από το εσωτερικό δίκαιο ως έκτακτων δαπανών, δύνανται να θεωρηθούν ως δαπάνες άμεσα συνδεόμενες με δραστηριότητα από την οποία

έχουν προκύψει φορολογητέα εισοδήματα στη Γερμανία, κατά την έννοια της νομολογίας που υπενθυμίζεται με τη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 31).

- 33 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία έχουν προκύψει φορολογητέα εισοδήματα οι δαπάνες που απορρέουν από τη δραστηριότητα αυτή και είναι, συνεπώς, απαραίτητες για την άσκησή της (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψεις 9 και 27· της 15ης Φεβρουαρίου 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 25, και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 30).
- 34 Πρέπει να υπομνησθεί ότι εναπόκειται τελικά στο εθνικό δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικά περιστατικά και να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία, να κρίνει εάν αυτό ισχύει εν προκειμένω. Ωστόσο, στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης προδικαστικής απόφασης, το Δικαστήριο, καλούμενο να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμες απαντήσεις, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τη δικογραφία της κύριας δίκης και τις παρατηρήσεις που του υποβλήθηκαν, στοιχεία που θα επιτρέψουν στο αιτούν δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 32).
- 35 Εν προκειμένω, όσον αφορά, πρώτον, τις υποχρεωτικές εισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων, από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης ήταν υποχρεωτικώς ασφαλισμένος στον εν λόγω οργανισμό και ότι όφειλε να καταβάλει τις εν λόγω εισφορές λόγω της εγγραφής του στον δικηγορικό σύλλογο Κολωνίας.
- 36 Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής απόφασης, η εν λόγω εγγραφή είναι υποχρεωτική προκειμένου ο προσφεύγων της κύριας δίκης να έχει τη δυνατότητα να δικηγορεί υπό την ιδιότητα του *Rechtsanwalt* τόσο στη Γερμανία, όπου αποκτά σημαντικό μέρος των επαγγελματικών εισοδημάτων του και όπου φορολογείται επί των εισοδημάτων αυτών ως υπέχων περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, όσο και, σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας 98/5, στο Βέλγιο, δηλαδή στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και όπου έχει την κατοικία του.
- 37 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι δαπάνες οι οποίες αφορούν τις υποχρεωτικές εισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων πραγματοποιήθηκαν διότι η εγγραφή στον δικηγορικό σύλλογο ήταν αναγκαία για την άσκηση της δραστηριότητας από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα εισοδήματα. Οι δαπάνες αυτές πρέπει να θεωρηθούν ως απορρέουσες από την εν λόγω δραστηριότητα και, κατά συνέπεια, ως απαραίτητες για την άσκησή της.
- 38 Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί να κλονιστεί από τα επιχειρήματα που προβάλλουν συναφώς η καθής της κύριας δίκης και η Γερμανική Κυβέρνηση.
- 39 Κατ' αρχάς, το προβαλλόμενο τόσο από την καθής της κύριας δίκης όσο και από τη Γερμανική Κυβέρνηση γεγονός ότι, σύμφωνα με το καταστατικό που διέπει το ταμείο ασφάλισης δικηγόρων, προβλέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις η δυνατότητα απαλλαγής από την υποχρέωση ασφάλισης στον εν λόγω οργανισμό, πράγμα το οποίο δεν επιδίωξε ο προσφεύγων της κύριας δίκης, δεν αναιρεί την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ των δαπανών και της δραστηριότητας από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα εισοδήματα.
- 40 Πράγματι, αφενός, το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης όφειλε να έχει προβεί σε συγκεκριμένες ενέργειες προκειμένου να αποφύγει την καταβολή εισφορών προς τον εν λόγω οργανισμό, υπό την προϋπόθεση επιπλέον ότι τούτο ήταν εφικτό, πράγμα το οποίο αμφισβήτησε ο προσφεύγων της κύριας δίκης ενώπιον του Δικαστηρίου, μάλλον αποδεικνύει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης άσκηση δικηγορίας συνεπάγεται κατά κανόνα δαπάνες τέτοιου είδους.

- 41 Αφετέρου, το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει αποφύγει τις εν λόγω δαπάνες δεν είναι δυνατόν να επηρεάσει τον χαρακτηρισμό τους. Πράγματι, η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου, κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε με τη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, δεν προϋποθέτει ότι η δαπάνη είναι αναπόφευκτη. Επ' αυτού, έχει κριθεί ότι άμεσος σύνδεσμος υφίσταται και στην περίπτωση των εξόδων για την παροχή φορολογικών συμβουλών ενόψει της κατάρτισης φορολογικής δήλωσης, διότι η υποχρέωση υποβολής τέτοιας δήλωσης είναι απόρροια της πραγματοποίησης εισοδημάτων εντός του οικείου κράτους μέλους (βλ. απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, σκέψη 22).
- 42 Η ύπαρξη του άμεσου συνδέσμου, κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, απορρέει από το γεγονός ότι η δαπάνη συνδέεται άρρηκτα με τη δραστηριότητα από την οποία προκύπτουν φορολογητέα εισοδήματα (αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, σκέψη 43, και της 24ης Φεβρουαρίου 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 36). Όπως όμως επισημάνθηκε με τη σκέψη 37 της παρούσας απόφασης, η καταβολή των εισφορών στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων κατέστη αναγκαία λόγω της ιδιότητας μέλους του δικηγορικού συλλόγου, η οποία με τη σειρά της είναι αναγκαία για την άσκηση της δραστηριότητας από την οποία προέκυψαν φορολογητέα εισοδήματα.
- 43 Περαιτέρω, η προβαλλόμενη από την καθής της κύριας δίκης και από τη Γερμανική Κυβέρνηση περίπτωση ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη εισφορές δεν είχαν ως κύριο σκοπό την άσκηση δικηγορίας στη Γερμανία, αλλά τη θεμελίωση δικαιωμάτων προς εξασφάλιση μέσω διαβίωσης κατά τη γήρας, πράγμα που αποδεικνύει τη σύνδεση των εν λόγω εισφορών με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, επίσης δεν συνεπάγεται διαφορετικό χαρακτηρισμό του συνδέσμου που υφίσταται μεταξύ των πραγματοποιηθεισών δαπανών και των επίμαχων στην κύρια δίκη εισοδημάτων, στο μέτρο που, αντικειμενικώς, οι εν λόγω δαπάνες είναι απαραίτητες για την απόκτηση των εισοδημάτων αυτών.
- 44 Τέλος, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης διαφέρει από την επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017, *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488), οπότε οι διαπιστώσεις στις οποίες κατέληξε το Δικαστήριο με την απόφαση εκείνη όσον αφορά την άρνηση παροχής στον κάτοικο ημεδαπής υποκείμενο στον φόρο των πλεονεκτημάτων που απέρρεαν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασής του, υπό τη μορφή έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα των εισφορών επικουρικής ασφάλισης ασθενείας και ασφάλισης γήρατος που είχαν καταβληθεί στο κράτος μέλος απασχόλησης, δεν μπορούν να ισχύσουν στο πλαίσιο της προβληματικής ως προς τη δυνατότητα να συνεκτιμηθούν, στο κράτος μέλος άσκησης της δραστηριότητας, οι υποχρεωτικές εισφορές σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης. Πράγματι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, δεν χρειάστηκε να εξεταστεί το ζήτημα του άμεσου συνδέσμου μεταξύ των δαπανών υπό τη μορφή ασφαλιστικών εισφορών και της δραστηριότητας από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα εισοδήματα.
- 45 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι υποχρεωτικές εισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματα.
- 46 Πάντως, πρέπει συναφώς να υπομνησθεί, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης, ότι η εγγραφή στον δικηγορικό σύλλογο Κολωνίας ήταν αναγκαία προκειμένου ο προσφεύγων της κύριας δίκης να μπορεί να δικηγορεί, υπό την ιδιότητα του *Rechtsanwalt*, όχι μόνο στη Γερμανία, αλλά και στο Βέλγιο. Όπως εξάλλου προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής απόφασης, ο προσφεύγων της κύριας δίκης έχει δικηγορήσει και σε άλλα κράτη, χωρίς να διευκρινίζεται κατά πόσον πρόκειται για άλλα κράτη μέλη και κατά πόσον η δικηγορία ασκήθηκε υπό την ιδιότητα του *Rechtsanwalt*.

- 47 Κατά συνέπεια, οι υποχρεωτικές εισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα φορολογητέα εισοδήματα στο Βέλγιο και, ενδεχομένως, σε άλλα κράτη μέλη.
- 48 Αντιθέτως όμως προς τα εισοδήματα κατοίκου ημεδαπής υποκειμένου στον φόρο ο οποίος υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία, ο κάτοικος αλλοδαπής υποκειμένος στον φόρο υπέχει σε αυτό το κράτος μέλος περιορισμένη μόνο φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα που αποκτά στο εν λόγω κράτος.
- 49 Επομένως, όσον αφορά τις υποχρεωτικές εισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων, η κατάσταση ενός κατοίκου αλλοδαπής υποκειμένου στον φόρο, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, πρέπει να θεωρηθεί συγκρίσιμη με εκείνη ενός κατοίκου ημεδαπής υποκειμένου στον φόρο, όσον αφορά το τμήμα των εισφορών το οποίο αναλογεί στο τμήμα που αντιπροσωπεύουν τα φορολογούμενα στη Γερμανία εισοδήματα επί του συνόλου των εισοδημάτων που προκύπτουν από την εν λόγω δραστηριότητα.
- 50 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ της κατάστασης των κατοίκων ημεδαπής υποκειμένων στον φόρο και εκείνης των κατοίκων αλλοδαπής υποκειμένων στον φόρο όταν πρόκειται για περιορισμό, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, ο οποίος απορρέει από την άρνηση συνυπολογισμού του τμήματος εκείνου των υποχρεωτικών εισφορών που έχουν καταβληθεί στο ταμείο ασφάλισης δικηγόρων αναλογεί στο τμήμα των φορολογούμενων στη Γερμανία εισοδημάτων.
- 51 Όσον αφορά, δεύτερον, τις προαιρετικές εισφορές προς το ταμείο ασφάλισης δικηγόρων, από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες βασίζονται σε ελεύθερη απόφαση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης να αυξήσει τα συνταξιοδοτικά του δικαιώματα ώστε να αντιστοιχούν στο μέγιστο επιτρεπόμενο ποσό εισφορών.
- 52 Συναφώς, μολοντί είναι αληθές ότι οι εν λόγω δαπάνες απορρέουν επίσης από την ιδιότητα του μέλους του δικηγορικού συλλόγου, εντούτοις δεν επιβάλλονται λόγω της ιδιότητας αυτής, κατ' αντιδιαστολή προς τις υποχρεωτικές εισφορές. Συνεπώς, δεν είναι αναγκαίες ούτε για την άσκηση δικηγορίας στη Γερμανία αλλά ούτε και για την απόκτηση φορολογητέων εισοδημάτων στη Γερμανία.
- 53 Κατά συνέπεια, όσον αφορά τις συμπληρωματικές εισφορές προς το ταμείο ασφάλισης δικηγόρων, ένας υποκειμένος στον φόρο κάτοικος αλλοδαπής, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, δεν τελεί σε κατάσταση συγκρίσιμη με αυτήν ενός υποκειμένου στον φόρο κατοίκου ημεδαπής.
- 54 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το επιχείρημα ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται από το ταμείο ασφάλισης δικηγόρων πρόκειται να καταστούν εν ευθέτω χρόνω φορολογητέες στη Γερμανία. Πέραν του αβέβαιου χαρακτήρα μιας τέτοιας μελλοντικής φορολόγησης, αρκεί να υπομνησθεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων που προκύπτουν από την άσκηση δικηγορίας στη Γερμανία εκ μέρους του προσφεύγοντος της κύριας δίκης και ότι, προκειμένου να είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη οι δαπάνες στο πλαίσιο της φορολόγησης αυτής, πρέπει να συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψε το οικείο εισόδημα. Η ενδεχόμενη σχέση με άλλα μελλοντικά εισοδήματα δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο της εξέτασης του ζητήματος αν υπάρχει τέτοιος άμεσος σύνδεσμος.
- 55 Τρίτον, όσον αφορά τα ποσά που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος, πρέπει να γίνει δεκτό, όπως έκρινε και το αιτούν δικαστήριο, ότι δεν διακρίνεται κάποιος άμεσος σύνδεσμος μεταξύ των δαπανών αυτών και της άσκησης δικηγορίας από την οποία προέκυψαν φορολογητέα εισοδήματα.

- 56 Για λόγους ανάλογους με εκείνους που έγιναν δεκτοί στη σκέψη 54 της παρούσας απόφασης, η ενδεχόμενη σχέση με άλλα μελλοντικά εισοδήματα δεν ασκεί επιρροή κατά την εκτίμηση του ζητήματος αν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ των ποσών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος και των εισοδημάτων που προέκυψαν στη Γερμανία από την άσκηση δικηγορίας εκ μέρους του προσφεύγοντος της κύριας δίκης.
- 57 Επομένως, διαπιστώνεται ότι, όσον αφορά τα ποσά που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος, ένας κάτοικος αλλοδαπής υποκειμένος στον φόρο, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, δεν τελεί σε κατάσταση συγκρίσιμη με αυτήν ενός κατοίκου ημεδαπής υποκειμένου στον φόρο.
- 58 Κατά συνέπεια, μπορεί βεβαίως να υποστηριχθεί ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ της κατάστασης των κατοίκων ημεδαπής υποκειμένων στον φόρο και εκείνης των κατοίκων αλλοδαπής υποκειμένων στον φόρο όταν πρόκειται για περιορισμό, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, ο οποίος απορρέει από την άρνηση συνυπολογισμού των συμπληρωματικών εισφορών προς το ταμείο ασφάλισης των δικηγόρων και των ποσών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ιδιωτικής ασφάλισης γήρατος.

Επί του δικαιολογητικού λόγου

- 59 Πρέπει περαιτέρω να εξεταστεί αν ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης, τον οποίο συνεπάγεται η άρνηση συνυπολογισμού του τμήματος εκείνου των υποχρεωτικών εισφορών που έχουν καταβληθεί στο ταμείο ασφάλισης των δικηγόρων το οποίο αναλογεί στο τμήμα των φορολογούμενων στη Γερμανία εισοδημάτων, δύναται να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.
- 60 Συναφώς, η καθής της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι η άρνηση συνυπολογισμού των εισφορών αυτών δικαιολογείται από εκτιμήσεις που ανάγονται στον κίνδυνο να εκπέσουν οι εν λόγω εισφορές και σε άλλα κράτη μέλη πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, γεγονός που θα χορηγούσε αδικαιολόγητο πολλαπλό πλεονέκτημα στον υποκείμενο στον φόρο. Κατά την καθής της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αποδείξει ότι δεν έχουν χορηγηθεί επιπλέον, βάσει των εν λόγω εισφορών, φορολογικά πλεονεκτήματα εντός του κράτους μέλους κατοικίας του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.
- 61 Επικαλούμενη όμως τον εν λόγω κίνδυνο, χωρίς περαιτέρω διευκρίνιση, η καθής δεν παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει το περιεχόμενο του επιχειρήματος αυτού, ενώ δεν υποστηρίχθηκε ότι η εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλιστών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 129), η οποία ίσχυε κατά τον χρόνο εκείνο, δεν θα απέτρεπε τον κίνδυνο αυτόν (βλ., επίσης, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 52).
- 62 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα είναι η ακόλουθη:
- το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο κάτοικος αλλοδαπής υποκειμένος στον φόρο ο οποίος υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος το ποσό των υποχρεωτικών εισφορών που έχει καταβάλει σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης το οποίο αναλογεί στο τμήμα του φορολογούμενου στο εν λόγω κράτος μέλος εισοδήματος, όταν οι εισφορές αυτές συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψε το εισόδημα αυτό, ενώ ο κάτοικος ημεδαπής υποκειμένος στον φόρο, ο οποίος

υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος τις εν λόγω εισφορές, εντός των ορίων που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο, και

- το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο κάτοικος αλλοδαπής υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος το ποσό των συμπληρωματικών εισφορών που έχει καταβάλει σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης καθώς και το ποσό των εισφορών που έχει καταβάλει σε ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος, ενώ ο κάτοικος ημεδαπής υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος τις εν λόγω εισφορές, εντός των ορίων που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶³ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο κάτοικος αλλοδαπής υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος το ποσό των υποχρεωτικών εισφορών που έχει καταβάλει σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης το οποίο αναλογεί στο τμήμα του φορολογούμενου στο εν λόγω κράτος μέλος εισοδήματος, όταν οι εισφορές αυτές συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψε το εισόδημα αυτό, ενώ ο κάτοικος ημεδαπής υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος τις εν λόγω εισφορές, εντός των ορίων που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο.

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας ο κάτοικος αλλοδαπής υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος το ποσό των συμπληρωματικών εισφορών που έχει καταβάλει σε οργανισμό επαγγελματικής ασφάλισης καθώς και το ποσό των εισφορών που έχει καταβάλει σε ιδιωτικό φορέα ασφάλισης γήρατος, ενώ ο κάτοικος ημεδαπής υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο πλαίσιο απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος τις εν λόγω εισφορές, εντός των ορίων που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο.

(υπογραφές)