



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 28ης Φεβρουαρίου 2013 *

«Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Φόρος εισοδήματος — Εισοδήματα από κεφάλαια — Σύμβαση προς αποφυγή της διπλής φορολογίας — Μερίσματα τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη και σε τρίτες χώρες — Προσδιορισμός του ορίου συμψηφισμού της διενεργηθείσας στην αλλοδαπή παρακρατήσεως με τον εθνικό φόρο εισοδήματος — Μη συνυπολογισμός των προσωπικών δαπανών που σχετίζονται με τον τρόπο διαβιώσεως — Δικαιολογία»

Στην υπόθεση C-168/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Απριλίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Manfred Beker,

Christa Beker

κατά

Finanzamt Heilbronn,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), προεδρεύοντα του δευτέρου τμήματος, U. Lohmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Απριλίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι M. και C. Beker, εκπροσωπούμενοι από τον M. Beker, Rechtsanwalt,
- το Finanzamt Heilbronn, εκπροσωπούμενο από τον W. Steinacher και τη M. Ritter von Rittershain,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-S. Pilczer,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Falk,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Ιουλίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των M. και C. Beker, αφενός, και του Finanzamt Heilbronn, αφετέρου, σχετικά με τον προσδιορισμό, στο πλαίσιο της εφαρμογής διμερών συμβάσεων προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού της διενεργηθείσας στην αλλοδαπή παρακρατήσεως στην πηγή με τον οφειλόμενο βάσει της φορολογικής κλίμακας φόρο εισοδήματος, όσον αφορά τα εισοδήματα που φορολογούνται απεριόριστα.

Το νομικό πλαίσιο

Οι συμβάσεις προς αποφυγή της διπλής φορολογίας

- 3 Το ζήτημα αν επιτρέπεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εισπράττει φόρους επί των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, συναφώς, η παρακράτηση στην πηγή που πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή, διέπεται, όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, από τις συμβάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και οι οποίες συνήφθησαν μεταξύ, αφενός, της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και, αφετέρου, της Γαλλικής Δημοκρατίας (σύμβαση της 21ης Ιουλίου 1959, όπως τροποποιήθηκε), του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου (σύμβαση της 23ης Αυγούστου 1958, όπως τροποποιήθηκε), του Βασιλείου των Κάτω Χωρών (σύμβαση της 16ης Ιουνίου 1959), της Ελβετικής Συνομοσπονδίας (σύμβαση της 11ης Αυγούστου 1971), των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (σύμβαση της 29ης Αυγούστου 1989, όπως τροποποιήθηκε) και της Ιαπωνίας (σύμβαση της 22ας Απριλίου 1966).
- 4 Όταν φορολογούμενος πλήρως υπαγόμενος στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία αποκτά εισοδήματα από κεφάλαια εντός άλλου κράτους μέλους, το τελευταίο αυτό κράτος διενεργεί παρακράτηση στην πηγή δυνάμει αυτών των συμβάσεων που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ο φόρος που εισπράττεται στην πηγή σύμφωνα με τις εν λόγω συμβάσεις συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται στη Γερμανία. Όσον αφορά τη μέθοδο του συμψηφισμού αυτού, οι συμβάσεις που συνήφθησαν από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας με τη Γαλλική Δημοκρατία, την Ελβετική Συνομοσπονδία, τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και την Ιαπωνία παραπέμπουν στο γερμανικό φορολογικό δίκαιο.

Το γερμανικό δίκαιο

- 5 Κατά το άρθρο 1 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), όπως τροποποιήθηκε με τον ετήσιο φορολογικό νόμο για το 2007 (Jahressteuergesetz 2007), της 13ης Δεκεμβρίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 2878, στο εξής: EStG), που εφαρμόζεται για το έτος 2007, τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στη Γερμανία υπόκεινται για το σύνολο των εισοδημάτων τους στον φόρο εντός του κράτους μέλους αυτού.

- 6 Το άρθρο 2 του EStG ορίζει τα εξής:

«(1) Υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος:

[...]

5. τα εισοδήματα από κεφάλαια·

[...]

που ο φορολογούμενος αποκτά κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο υπόκειται πλήρως στον φόρο εισοδήματος ή ως εισοδήματα αποκτηθέντα στην εθνική επικράτεια κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο υπόκειται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος. Η κατηγορία στην οποία υπάγονται τα διάφορα εισοδήματα καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 13 έως 24.

(2) Τα εισοδήματα είναι:

1. το κέρδος στην περίπτωση της γεωργίας και της δασοκομίας, των βιομηχανικών, εμπορικών και χειροτεχνικών δραστηριοτήτων, καθώς και της μη μισθωτής εργασίας (άρθρα 4 έως 7k)·
2. το πλεόνασμα των εσόδων σε σχέση με τα επαγγελματικά έξοδα στην περίπτωση των λοιπών κατηγοριών εισοδημάτων (άρθρα 8 έως 9a).

(3) Το άθροισμα των εισοδημάτων [Summe der Einkünfte], κατόπιν αφαιρέσεως της αναλογικής εκπτώσεως για ηλικιωμένους συνταξιούχους [Altersentlastungsbetrag], του ποσού της φοροαπαλλαγής για γονείς μονογονεϊκών οικογενειών και της εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 3, συνιστά το συνολικό ποσό των εισοδημάτων [Gesamtbetrag der Einkünfte].

(4) Το συνολικό ποσό των εισοδημάτων, κατόπιν αφαιρέσεως των ειδικών δαπανών και των εκτάκτων επιβαρύνσεων, συνιστά το εισόδημα [Einkommen].

(5) Το εισόδημα, κατόπιν αφαιρέσεως των κατ' αποκοπήν εκπτώσεων του άρθρου 32, παράγραφος 6, και των λοιπών εκπεστέων από το εισόδημα ποσών, συνιστά το φορολογητέο εισόδημα [zu versteuerndes Einkommen]· το εισόδημα αυτό αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ανάλογα με τη φορολογική κλίμακα. Αν άλλοι νόμοι αναφέρονται στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, το εισόδημα αυτό, κατά την εφαρμογή των νόμων αυτών, πρέπει να υπολογισθεί, σε όλες τις περιπτώσεις του άρθρου 32, κατόπιν αφαιρέσεως των κατ' αποκοπήν εκπτώσεων του άρθρου 32, παράγραφος 6 [...].»

- 7 Το άρθρο 34c, παράγραφος 1, του EStG προβλέπει τα εξής:

«Στην περίπτωση φορολογουμένων οι οποίοι υπάγονται σε καθεστώς πλήρους φορολογήσεως και οι οποίοι, για τα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματά τους, υπόκεινται εντός του κράτους προελεύσεως των εισοδημάτων σε φόρο αντίστοιχο προς τον γερμανικό φόρο εισοδήματος, ο αλλοδαπός φόρος, που καθορίστηκε, καταβλήθηκε και από τον οποίο αφαιρέθηκε μείωση βάσει κτηθέντος σχετικού δικαιώματος, συμψηφίζεται με τον γερμανικό φόρο εισοδήματος που οφείλεται

για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο εν λόγω κράτος. Ο γερμανικός φόρος εισοδήματος επί των εν λόγω αποκτηθέντων στην αλλοδαπή εισοδημάτων υπολογίζεται κατά τρόπον ώστε ο γερμανικός φόρος εισοδήματος που οφείλεται για το φορολογητέο εισόδημα [zu versteuerndes Einkommen], το οποίο περιλαμβάνει και τα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματα, σύμφωνα με στα άρθρα 32a, 32b, 32c, 34 και 34b, να επιμερίζεται με βάση τον λόγο που υφίσταται μεταξύ αυτών των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως και του αθροίσματος των εισοδημάτων [Summe der Einkünfte]. Ο υπολογισμός των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως που δεν φορολογούνται, εντός του κράτους προελεύσεώς τους, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους αυτού. [...] Οι αλλοδαποί φόροι συμψηφίζονται μόνο στον βαθμό που επιβάλλονται στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο φορολογήσεως.»

- 8 Το άρθρο 34c, παράγραφος 2, του EStG προβλέπει τα εξής:

«Αντί να συμψηφισθεί (παράγραφος 1), ο αλλοδαπός φόρος, κατόπιν αιτήσεως, πρέπει να αφαιρείται κατά τον καθορισμό των εισοδημάτων, στον βαθμό που πλήττει εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως που δεν απαλλάσσονται του φόρου.»

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης φορολογήθηκαν από κοινού στη Γερμανία, ως σύζυγοι, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος. Συναφώς, φορολογήθηκαν για το σύνολο των παγκόσμιων εισοδημάτων τους. Κατά το επίδικο φορολογικό έτος, ήτοι το 2007, απέκτησαν, πλέον των εισοδημάτων τους γερμανικής προελεύσεως, εισοδήματα από κεφάλαια προερχόμενα από τις μειοψηφικές συμμετοχές τους σε διάφορες κεφαλαιουχικές εταιρίες εδρεύουσες σε άλλα κράτη μέλη, ήτοι στη Γαλλική Δημοκρατία, στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, ή σε τρίτες χώρες, ήτοι στην Ελβετική Συνομοσπονδία, στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και στην Ιαπωνία. Με βάση τις συμμετοχές αυτές, οι εν λόγω αναιρεσείοντες εισέπραξαν μερίσματα συνολικού ποσού 24 111,29 ευρώ, για τα οποία καταβλήθηκαν, εντός των διαφόρων κρατών προελεύσεως των μερισμάτων αυτών, αλλοδαποί φόροι συνολικού ποσού 2 853,02 ευρώ.
- 10 Δυνάμει των συμβάσεων προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι οποίες συνήφθησαν μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και των κρατών προελεύσεως των μερισμάτων αυτών, το κράτος μέλος αυτό δύναται, ως κράτος κατοικίας των αναιρεσείοντων της κύριας δίκης, να επιβάλλει φόρο επί των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως. Για να αποφευχθεί η διπλή νομική φορολόγηση των μερισμάτων αυτών, η παρακράτηση στην πηγή που πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται βάσει της ισχύουσας κλίμακας, μέχρι του ύψους του γερμανικού φόρου που επιβάλλεται στα οικεία εισοδήματα.
- 11 Το άρθρο 34c, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του EStG (στο εξής: επίδικη κανονιστική ρύθμιση) προβλέπει τον μέχρι ενός ανωτάτου ορίου συμψηφισμό της παρακρατήσεως στην πηγή που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή με τον οφειλόμενο, βάσει της φορολογικής κλίμακας, φόρο, όσον αφορά τα απεριόριστως φορολογητέα εισοδήματα του φορολογουμένου. Το ανώτατο αυτό όριο υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό του ποσού του οφειλόμενου, βάσει της φορολογικής κλίμακας, φόρου επί τον λόγο μεταξύ των αλλοδαπής προελεύσεως εισοδημάτων και του συνολικού αθροίσματος των εισοδημάτων. Εντούτοις, το τελευταίο αυτό άθροισμα δεν λαμβάνει υπόψη τις ειδικές δαπάνες και τις έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες που σχετίζονται με τον τρόπο διαβιώσεως ή την προσωπική κατάσταση, ενώ οι εν λόγω δαπάνες λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται βάσει της φορολογικής κλίμακας.

- 12 Το ποσό του φόρου εισοδήματος που επιβάλλεται στα εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως (ανώτατο όριο συμψηφισμού του αλλοδαπού φόρου) υπολογίζεται συνεπώς, σύμφωνα με την επίδικη κανονιστική ρύθμιση, με πολλαπλασιασμό του ποσού του οφειλομένου, βάσει της φορολογικής κλίμακας, φόρου εισοδήματος επί τον λόγο (κλάσμα) μεταξύ του ποσού των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως και του ολικού αθροίσματος των εισοδημάτων του φορολογουμένου ως εξής:

$$\text{Ανώτατο όριο συμψηφισμού} = \frac{\text{Φόρος εισοδήματος βάσει της φορολογικής κλίμακας (παγκόσμιο φορολογητέο εισόδημα)} \times \text{Εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως}}{\text{Αθροισμα των εισοδημάτων}}$$

↑

Υπολογιζόμενος κατόπιν αφαιρέσεως από το άθροισμα των εισοδημάτων των ειδικών δαπανών και των εκτάκτων επιβαρύνσεων

↑

Μη συνεκτίμηση των ειδικών δαπανών και των εκτάκτων επιβαρύνσεων

- 13 Εν προκειμένω, το Finanzamt Heilbronn υπολόγισε το ανώτατο όριο συμψηφισμού των παρακρατήσεων στην πηγή που διενεργήθηκαν στην αλλοδαπή ως ανερχόμενο σε 1 282 ευρώ, οπότε συμψήφισε το ποσό αυτό με τον οφειλόμενο, βάσει της φορολογικής κλίμακας, από τους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης φόρο εισοδήματος.
- 14 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης ζήτησαν, ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg, την τροποποίηση της πράξεως επιβολής φόρου που τους απεστάλη και μείωση του φόρου εισοδήματος που όφειλαν για το επίδικο φορολογικό έτος κατά 1 200 ευρώ, με το αιτιολογικό ότι οι γερμανικές αρχές στηρίχθηκαν, για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού, επί του αθροίσματος των εισοδημάτων πριν από τον συνυπολογισμό των γενικών εκπτώσεων που αντιστοιχούν στις ειδικές δαπάνες και στις έκτακτες επιβαρύνσεις, όπως είναι οι δαπάνες που σχετίζονται με τον τρόπο διαβιώσεως ή με την προσωπική ή την οικογενειακή κατάσταση.
- 15 Δεδομένου ότι η ασκηθείσα κατά της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου προσφυγή απορρίφθηκε, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης άσκησαν αναίρεση (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 16 Έχοντας αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της μεθόδου υπολογισμού του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού, που προβλέπει η επίδικη κανονιστική ρύθμιση, προς το δίκαιο της Ένωσης, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει προς το άρθρο [63 ΣΛΕΕ] η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία, συμφώνως προς τις διμερείς συμβάσεις προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε περίπτωση φορολογουμένων οι οποίοι υπάγονται σε καθεστώς πλήρους φορολογήσεως και των οποίων τα αποκτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματα υπόκεινται, εντός του κράτους στο οποίο αυτά αποκτήθηκαν, σε φόρο αντίστοιχο προς τον γερμανικό φόρο εισοδήματος, ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος συμψηφίζεται με τον γερμανικό φόρο εισοδήματος ο οποίος οφείλεται για τα

εισοδήματα που προέρχονται από το εν λόγω κράτος, κατά τρόπον ώστε ο γερμανικός φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται επί τη βάσει του φορολογητέου εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως, να επιμερίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή των εν λόγω εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως στο συνολικό εισόδημα και, συνεπώς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές δαπάνες ή οι έκτακτες επιβαρύνσεις, ως δαπάνες σχετιζόμενες με τον τρόπο διαβίωσης ή δαπάνες συνδεόμενες με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αποκλείει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, στο πλαίσιο καθεστώτος αποσκοπούντος στον περιορισμό της διπλής φορολογίας, σε περίπτωση προσώπων υποκειμένων στον φόρο απεριορίστως τα οποία καταβάλλουν επί εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως, εντός του κράτους προελεύσεως των εν λόγω εισοδημάτων, φόρο ισοδύναμο με τον φόρο εισοδήματος που εισπράχθηκε από το εν λόγω κράτος μέλος, ο συμψηφισμός του εν λόγω αλλοδαπού φόρου με το ποσό του φόρου εισοδήματος εντός του κράτους μέλους αυτού διενεργείται με πολλαπλασιασμό του ποσού του φόρου που οφείλεται για τα φορολογητέα εντός του ίδιου κράτους μέλους εισοδήματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα αλλοδαπής προελεύσεως εισοδήματα, επί τον λόγο που υφίσταται μεταξύ των εν λόγω εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως και του αθροίσματος των εισοδημάτων, το δε τελευταίο αυτό άθροισμα δεν λαμβάνει υπόψη τις ειδικές δαπάνες και τις έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες σχετιζόμενες με τον τρόπο διαβίωσης ή την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση.

Προκαταρκτική παρατήρηση

- 18 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η απόφαση περί παραπομπής αφίσταται του αντικειμένου της αιτήσεώς τους, η οποία αφορά τον συμψηφισμό της παρακρατήσεως στην πηγή που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή με τον γερμανικό φόρο εισοδήματος, στον βαθμό που ο τελευταίος αυτός φόρος αυξάνει λόγω της συνεκτιμήσεως των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως. Η απόφαση περί παραπομπής δεν περιλαμβάνει το σύνολο της αιτήσεώς τους, καθόσον δεν αφορά τις εκπτώσεις και τις μειώσεις του συντελεστή της πρώτης φορολογικής κλίμακας των οποίων τυγχάνουν όλοι οι φορολογούμενοι, αλλά εστιάζεται αποκλειστικά «στις ειδικές δαπάνες και στις έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες διαβίωσης ή δαπάνες συνδεόμενες με την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση». Αν το Δικαστήριο περιοριστεί στο να απαντήσει καταφατικά στο προδικαστικό ερώτημα και αν η διαδικασία συνεχίσει εντός του περιορισμένου αυτού πλαισίου, ο υπολογισμός του τμήματος που αντιπροσωπεύουν τα αλλοδαπής προελεύσεως εισοδήματα δεν θα σχετίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο που ακολουθεί το Finanzamt Heilbronn, με το άθροισμα των εισοδημάτων, αλλά με το υπολογισθέν ποσό του φορολογητέου εισοδήματος.
- 19 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού και νομικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει το τεκμήριο ότι είναι λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο 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 φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2010, C-188/10 και C-189/10, Melki και Abdeli, Συλλογή 2010, σ. I-5667, σκέψη 27, και της 28ης Φεβρουαρίου 2012, C-41/11, Inter-Environnement Wallonie και Terre wallonne, σκέψη 35).

- 20 Εν προκειμένω, όμως, δεν προκύπτει προδήλως ότι το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο εμπίπτει σε μία από αυτές τις κατηγορίες περιπτώσεων. Όπως αντιθέτως, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως προκύπτει και από το σημείο 20 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, στο τελικό τμήμα της αποφάσεως περί παραπομπής, ότι το αίτημα που του υπέβαλαν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης αφορά ρητώς μόνο τη διαφορά που προκύπτει από την αφαίρεση των εξόδων που αφορούν τον τρόπο διαβίωσης και τα οποία εκπίπτουν φορολογικώς, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού, και ότι, δυνάμει των εθνικών δικονομικών κανόνων, δεν δύναται παραδεκτώς να αποφανθεί *ultra petita*.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, ομοίως δεν χρειάζεται να αναδιατυπωθεί το προδικαστικό ερώτημα.

Επί της επίμαχης ελευθερίας

- 22 Οι ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου συμφωνούν ως προς το ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης ελευθερία είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 23 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, Συλλογή 2011, σ. I-305, σκέψη 33, καθώς και της 13ης Νοεμβρίου 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 89).
- 24 Όσον αφορά το ζήτημα σε ποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας εμπίπτει εθνική νομοθετική ρύθμιση, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω νομοθεσίας (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 90 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή σε συμμετοχές οι οποίες αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματοοικονομικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση επιρροής επί της διαχειρίσεως και του ελέγχου της επιχείρησης, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από της απόψεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 92 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Εν προκειμένω, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση έχει εφαρμογή ανεξάρτητα από το ποσό της κατεχόμενης συμμετοχής σε εταιρία. Στο μέτρο που η κανονιστική αυτή ρύθμιση αφορά μερίσματα προερχόμενα από κράτος μέλος, από το αντικείμενο της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί, συνεπώς, να καθορισθεί αν αυτή εμπίπτει πρωτίστως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ή του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 93).
- 28 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υποθέσεως, προκειμένου να καθορίσει αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κατάσταση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της μιας ή της άλλης εκ των ανωτέρω διατάξεων (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 94 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 29 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη φορολόγηση, στη Γερμανία, μερισμάτων που εισπράχθηκαν από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν εντός του κράτους μέλους αυτού και τα οποία προέρχονται από συμμετοχές που τα πρόσωπα αυτά κατέχουν σε κεφαλαιουχικές εταιρίες, που έχουν την έδρα τους είτε εντός άλλου κράτους μέλους είτε εντός τρίτου κράτους, και οι οποίες δεν υπερβαίνουν το 10 % του κεφαλαίου των τελευταίων αυτών εταιριών. Συμμετοχές όμως αυτού του μεγέθους δεν παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως βέβαιης επιρροής στις αποφάσεις των οικείων εταιριών και καθορισμού των δραστηριοτήτων τους.
- 30 Το Δικαστήριο έχει, επίσης, κρίνει ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αφορά τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτη χώρα και η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί καθοριστική επιρροή στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 99).
- 31 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίδικη κανονιστική ρύθμιση, πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικά υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και στην οποία αναφέρεται το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

Επί της υπάρξεως περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων

- 32 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης ληφθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολόγησης των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57· της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, *de Groot*, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93· της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, *Bouanich*, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 49, και της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, *Renneberg*, Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 48).
- 33 Εντούτοις, η κατανομή αυτή της φορολογικής αρμοδιότητας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας που διασφαλίζει η Συνθήκη ΛΕΕ (προπαρατεθείσα απόφαση *Renneberg*, σκέψη 50).
- 34 Συγκεκριμένα, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης (προπαρατεθείσες αποφάσεις *de Groot*, σκέψη 94, και *Renneberg*, σκέψη 51).
- 35 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, επίσης, ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως περιορισμοί της κινήσεως κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους μη κατοίκους ημεδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (προπαρατεθείσες αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, *Festersen*, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24· της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, *A*, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 40, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 50).

- 36 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μέθοδος υπολογισμού του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού της παρακρατήσεως στην πηγή που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή, που προβλέπει η επίδικη κανονιστική ρύθμιση, δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη τις δαπάνες που σχετίζονται με τον τρόπο διαβιώσεως και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου.
- 37 Συγκεκριμένα, το ύψος του εν λόγω ανωτάτου ορίου συμψηφισμού καθορίζεται, σύμφωνα με την επίδικη κανονιστική ρύθμιση, κατ' εφαρμογήν ενός μαθηματικού τύπου που αποτελείται από τον πολλαπλασιασμό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται βάσει της φορολογικής κλίμακας, που συνιστά τον φόρο που ο φορολογούμενος θα όφειλε να καταβάλει αν όλα τα εισοδήματά του είχαν αποκτηθεί στη Γερμανία, επί το κλάσμα που σχηματίζεται με αριθμητή το ποσό των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως και παρονομαστή το άθροισμα των εισοδημάτων.
- 38 Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος που οφείλεται βάσει της φορολογικής κλίμακας και ο οποίος αποτελεί το πρώτο τμήμα του μαθηματικού αυτού τύπου, καθορίζεται με εφαρμογή στο άθροισμα των εισοδημάτων, ανεξάρτητα από τον τόπο αποκτήσεώς τους, όλων των εκπτώσεων που επιτρέπει η γερμανική κανονιστική ρύθμιση, μεταξύ άλλων αυτών που αφορούν τις δαπάνες που σχετίζονται με τον τρόπο διαβιώσεως και την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου. Αντιθέτως, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από το άθροισμα των εισοδημάτων που αποτελεί τον αριθμητή του κλάσματος που συνιστά το δεύτερο τμήμα του εν λόγω μαθηματικού τύπου.
- 39 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί εκ προοιμίου ότι η χρησιμοποίηση, στον αριθμητή του κλάσματος που περιλαμβάνεται στο δεύτερο τμήμα του ίδιου μαθηματικού τύπου, του αθροίσματος των εισοδημάτων αντί του φορολογητέου εισοδήματος έχει ως συνέπεια τη μείωση του ύψους του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού του οποίου δύναται να τύχει ο φορολογούμενος.
- 40 Όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 34 και 35 των προτάσεών του, η λογική που διαπνέει την επίδικη κανονιστική ρύθμιση είναι προφανώς ότι ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής τυγχάνει πλήρως των προσωπικού και οικογενειακού χαρακτήρα εκπτώσεων όταν έχει αποκτήσει το σύνολο των εισοδημάτων του στη Γερμανία, ενώ τούτο δεν συμβαίνει όταν μέρος των εισοδημάτων του έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή.
- 41 Συγκεκριμένα, κατά τρόπο συγκρίσιμο με την επίμαχη στην προπαρατεθείσα απόφαση de Groot κανονιστική ρύθμιση, καίτοι κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίδικη κανονιστική ρύθμιση, λαμβάνει βεβαίως υπόψη τις εκπτώσεις που αντιστοιχούν στις ειδικές δαπάνες και στις έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες συνδεδεμένες με τον τρόπο διαβιώσεως ή την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου για τον υπολογισμό του θεωρητικού ποσού του φόρου που επιβάλλεται στο σύνολο των εισοδημάτων των φορολογουμένων, μια τέτοια ρύθμιση οδηγεί ωστόσο, στην πράξη, στο να αναγνωρίζονται στους φορολογούμενους που κατοικούν εντός του εν λόγω κράτους μέλους και οι οποίοι απέκτησαν στην αλλοδαπή μέρος των εισοδημάτων τους οι εκπτώσεις που αντιστοιχούν στις εν λόγω ειδικές δαπάνες και έκτακτες επιβαρύνσεις, μόνο μέχρι του ύψους των εισοδημάτων τους που απέκτησαν εντός του κράτους μέλους κατοικίας τους.
- 42 Συνεπώς, ένα ποσοστό των εν λόγω εκπτώσεων δεν λαμβάνεται υπόψη από το τελευταίο αυτό κράτος μέλος για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των φορολογουμένων αυτών.
- 43 Από τη σκέψη 90 της προπαρατεθείσας αποφάσεως de Groot, μεταξύ άλλων, προκύπτει όμως ότι το κράτος κατοικίας οφείλει καταρχήν να χορηγεί στον φορολογούμενο το σύνολο των φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, καθόσον το κράτος αυτό είναι καλύτερα σε θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, δεδομένου ότι ο τελευταίος εκεί έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων.

- 44 Από την εν λόγω απόφαση προκύπτει, επίσης, ότι η υποχρέωση συνυπολογισμού της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως υφίσταται για το κράτος μέλος προελεύσεως των εισοδημάτων μόνον όταν ο φορολογούμενος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων στο κράτος αυτό και όταν δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος κατοικίας του, οπότε το τελευταίο αυτό κράτος δεν είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψη 89).
- 45 Οι αρχές που διατυπώθηκαν στην απόφαση αυτή μπορούν να εφαρμοστούν πλήρως εν προκειμένω, μολονότι η εν λόγω απόφαση αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και μολονότι τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς επί της οποίας αυτή εκδόθηκε παρουσιάζουν ορισμένες διαφορές σε σχέση με την κατάσταση των αναιρεσιδόντων της κύριας δίκης.
- 46 Πρέπει να τονιστεί, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών του, ότι το γεγονός ότι, προκειμένου να περιορίσει τη διπλή φορολογία, η επίμαχη στην προπαρατεθείσα απόφαση de Groot ρύθμιση προέβλεπε, σε αντίθεση προς την επίμαχη κανονιστική ρύθμιση, ένα σύστημα όχι συμψηφισμού, αλλά απαλλαγής, δεν έχει σημασία συναφώς.
- 47 Συγκεκριμένα, τα στοιχεία στα οποία το Δικαστήριο επικέντρωσε την ανάλυσή του στην εν λόγω απόφαση συνίσταντο στον μαθηματικό τύπο που χρησιμοποιούσε η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση για τον υπολογισμό του ποσού της απαλλαγής που έπρεπε να χορηγηθεί στον φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής, όσον αφορά τα εισοδήματα που αυτός είχε αποκτήσει και τα οποία είχαν φορολογηθεί στα διάφορα κράτη απασχολήσεώς του, καθώς και στο συγκεκριμένο αποτέλεσμα του τύπου αυτού. Το αποτέλεσμα αυτό όμως συνίστατο, όπως και στην υπό κρίση υπόθεση της κύριας δίκης, στη χορήγηση στον φορολογούμενο των εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του καταστάσεως μόνον κατ' αναλογία των εισοδημάτων που είχε αποκτήσει εντός του κράτους μέλους κατοικίας του (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψη 91).
- 48 Πρέπει να προστεθεί, συναφώς, ότι η μέθοδος που χρησιμοποιούσε η επίμαχη στην απόφαση αυτή κανονιστική ρύθμιση για να περιορίσει τη διπλή φορολογία φαίνεται να αποτελεί μια παραλλαγή της μεθόδου απαλλαγής, που σχεδιάστηκε κατά τρόπον ώστε να αντιστοιχεί, στην πράξη, σε ένα σύστημα συμψηφισμού (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψεις 21 έως 23).
- 49 Τέλος, δεν μπορεί να ευδοκιμήσει το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι, κατ' ουσίαν, η επίδικη κανονιστική δεν είναι αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στον βαθμό που το σύνολο των εκπτώσεων προσωπικής και οικογενειακής φύσεως ελήφθησαν υπόψη κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα και το οποίο αποτελεί το πρώτο τμήμα του μαθηματικού τύπου που χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό του ανωτάτου ορίου συμψηφισμού της παρακρατήσεως στην πηγή που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή.
- 50 Συγκεκριμένα, πρέπει να τονιστεί ότι η επίμαχη στην προπαρατεθείσα απόφαση de Groot κανονιστική ρύθμιση συνεπαγόταν, και αυτή, τη συνεκτίμηση των εκπτώσεων που συνδέονται με την οικογενειακή και προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου κατά το στάδιο του υπολογισμού του θεωρητικού ποσού του φόρου που επιβαλλόταν στο σύνολο των εισοδημάτων αυτού, το οποίο αποτελούσε το πρώτο τμήμα του μαθηματικού τύπου που προέβλεπε η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση για τον υπολογισμό του ποσού της απαλλαγής που έπρεπε να χορηγηθεί στον φορολογούμενο. Κατά τρόπον όμως ανάλογο με τα προβλεπόμενα από την επίδικη κανονιστική ρύθμιση, η εφαρμογή του κλάσματος που συνιστούσε το δεύτερο τμήμα του εν λόγω μαθηματικού τύπου είχε εντούτοις ως αποτέλεσμα τη χορήγηση στον φορολογούμενο των εκπτώσεων που συνδέονται με την οικογενειακή και προσωπική κατάστασή του μόνον κατ' αναλογία των εισοδημάτων που είχε αποκτήσει εντός του κράτους μέλους κατοικίας του.

- 51 Από το σύνολο των προεκτεθεισών εκτιμήσεων προκύπτει ότι, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, οι φορολογούμενοι που κατοικούν εντός κράτους μέλους και οι οποίοι έχουν αποκτήσει τμήμα των εισοδημάτων τους στην αλλοδαπή τίθενται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους κατοικούντες εντός του ίδιου κράτους μέλους φορολογούμενους οι οποίοι έχουν αποκτήσει εντός του τελευταίου αυτού κράτους το σύνολο των εισοδημάτων τους και οι οποίοι τυγχάνουν κατά συνέπεια του συνόλου των εκπτώσεων που αντιστοιχούν στις ειδικές δαπάνες και στις έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες σχετιζόμενες με τον τρόπο διαβίωσης ή την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση.
- 52 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί συνεπώς να αποτρέψει τα πρόσωπα που υπόκεινται κυρίως στον φόρο εντός κράτους μέλους από την επένδυση των κεφαλαίων τους σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός τρίτης χώρας.
- 53 Επομένως, κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίδικη, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων

- 54 Επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται, προκειμένου να δικαιολογήσει τον περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, εκτιμήσεις αντλούμενες από τη διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών.
- 55 Όσον αφορά τον συμψηφισμό της παρακρατήσεως που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή, η αρχή αυτή συνεπάγεται ότι είναι δυνατόν να εκπέσουν έξοδα ή δαπάνες μόνον όταν συνδέονται ευθέως με φορολογικά έσοδα που εμπίπτουν στην εξουσία επιβολής φόρων κράτους μέλους δυνάμει της κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ κρατών που προβλέπουν οι συμβάσεις προς αποφυγή της διπλής φορολογίας. Το κράτος μέλος κατοικίας δεν οφείλει συνεπώς να αντισταθμίσει τα μειονεκτήματα που συνδέονται με τη μη συνεκτίμηση της προσωπικής καταστάσεως του φορολογούμενου κατά τη φορολόγηση των εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως εντός του κράτους προελεύσεως των εισοδημάτων αυτών.
- 56 Καίτοι η διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών μπορεί βεβαίως να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση ελευθερίας κυκλοφορίας της Ένωσης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι παρόμοια δικαιολογία έχει εντούτοις απορριφθεί από το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, στην οποία αμφισβητούνταν μια κανονιστική ρύθμιση παρεμφερής με την επίδικη κανονιστική ρύθμιση. Συγκεκριμένα, όπως τόνισε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεων του, από τις σκέψεις 98 έως 101 της εν λόγω αποφάσεως προκύπτει ότι το κράτος μέλος κατοικίας του φορολογούμενου δεν μπορεί να επικαλεσθεί μια τέτοια δικαιολογία για να απαλλαγεί από την ευθύνη που καταρχήν υπέχει να χορηγεί στον φορολογούμενο τις εκπτώσεις προσωπικού και οικογενειακού χαρακτήρα που αυτός δικαιούται, εκτός αν, αυτοβούλως ή κατόπιν συνάψεως ειδικών διεθνών συμφωνιών, τα κράτη στα οποία αποκτήθηκε τμήμα του εισοδήματος δεν χορηγούν τέτοιες εκπτώσεις.
- 57 Εν πάση περιπτώσει, δικαιολογία στηριζόμενη στην ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, μεταξύ άλλων, το επίμαχο καθεστώς έχει ως σκοπό να αποτρέψει συμπεριφορές ικανές να υπονομεύσουν το δικαίωμα του κράτους μέλους να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα σε ό,τι αφορά τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 42· της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 54, και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI, C-311/08, Συλλογή 2010, σ. I-487, σκέψη 60).

- 58 Εν προκειμένω, όμως, η εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας πλήρης αναγνώριση του ευεργετήματος των προσωπικού και οικογενειακού χαρακτήρα εκπτώσεων στους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης δεν θα υπονόμει το δικαίωμα αυτό. Το εν λόγω κράτος μέλος δεν θα παραιτούνταν από μέρος της φορολογικής αρμοδιότητάς του υπέρ άλλων κρατών μελών. Τα εισοδήματα που απέκτησαν στη Γερμανία οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης δεν θα φορολογούνταν λιγότερο απ' ό,τι αν αποτελούσαν τα μοναδικά εισοδήματα που απέκτησαν οι ενδιαφερόμενοι και αν οι τελευταίοι αυτοί δεν είχαν αποκτήσει εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως.
- 59 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, κατ' ουσίαν, στον βαθμό που οι εκπτώσεις προσωπικού και οικογενειακού χαρακτήρα δεν παρουσιάζουν κανένα σύνδεσμο με συγκεκριμένα στοιχεία του εισοδήματος, οι εν λόγω εκπτώσεις αφορούν το συνολικό εισόδημα και πρέπει συνεπώς να εφαρμοσθούν ομοιογενώς στο ολικό εισόδημα του φορολογουμένου, ημεδαπής και αλλοδαπής προελεύσεως, οπότε η αναγνώρισή τους μπορεί να περιοριστεί σε κλάσμα του ολικού αυτού εισοδήματος που αναλογεί στο τμήμα των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στη Γερμανία.
- 60 Από τη νομολογία όμως που παρατέθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι οι εκπτώσεις αυτές πρέπει, καταρχήν, να λαμβάνονται εξ ολοκλήρου υπόψη από το κράτος μέλος κατοικίας. Επομένως, οι εν λόγω εκπτώσεις πρέπει να διενεργούνται καταρχήν, όπως τόνισε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών του, εξ ολοκλήρου στο τμήμα του εισοδήματος του φορολογουμένου που αποκτήθηκε εντός του τελευταίου αυτού κράτους.
- 61 Τέλος, πρέπει επίσης να τονιστεί ότι η γερμανική κανονιστική ρύθμιση προβλέπει τη δυνατότητα επιλογής συστήματος διαφορετικού από τον συμψηφισμό με τον γερμανικό φόρο της παρακρατήσεως στην πηγή που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή, ήτοι της εκπτώσεως του αλλοδαπού φόρου από τη βάση επιβολής του φόρου.
- 62 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι ένα τέτοιο σύστημα είναι συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης, από τη νομολογία προκύπτει εντούτοις ότι ένα εθνικό σύστημα περιοριστικό των ελευθεριών κυκλοφορίας μπορεί να μην παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 162, και της 18ης Μαρτίου 2010, C-440/08, *Gielen*, Συλλογή 2006, σ. I-2323, σκέψη 53). Συναφώς, η ύπαρξη επιλογής, η οποία θα καθιστούσε ενδεχομένως συμβατή μια κατάσταση με το δίκαιο της Ένωσης, δεν έχει συνεπώς ως αποτέλεσμα τη θεραπεία του παράνομου χαρακτήρα ενός συστήματος, όπως αυτό που προβλέπει η επίδικη κανονιστική ρύθμιση, που περιλαμβάνει μηχανισμό φορολογήσεως ασύμβατο με το εν λόγω δίκαιο. Πρέπει να προστεθεί ότι τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο στην περίπτωση όπου, όπως εν προκειμένω, ο ασύμβατος με το δίκαιο της Ένωσης μηχανισμός είναι εκείνος που εφαρμόζεται αυτομάτως όταν ο φορολογούμενος δεν ασκεί το δικαίωμα επιλογής.
- 63 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αποκλείει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο καθεστώτος αποσκοπούντος στον περιορισμό της διπλής φορολογίας, όταν πρόσωπα υποκείμενα απεριορίστως στον φόρο καταβάλλουν επί εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως, εντός του κράτους προελεύσεως των εν λόγω εισοδημάτων, φόρο ισοδύναμο με τον φόρο εισοδήματος που εισπράχθηκε από το εν λόγω κράτος μέλος, ο συμψηφισμός του εν λόγω αλλοδαπού φόρου με το ποσό του φόρου εισοδήματος εντός του κράτους μέλους αυτού διενεργείται με πολλαπλασιασμό του ποσού του φόρου που οφείλεται με βάση τα φορολογητέα εντός του ίδιου κράτους μέλους εισοδήματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα αλλοδαπής προελεύσεως εισοδήματα, επί τον λόγο που υφίσταται μεταξύ των εν λόγω αλλοδαπής προελεύσεως εισοδημάτων και του αθροίσματος των εισοδημάτων, το δε τελευταίο αυτό άθροισμα δεν λαμβάνει υπόψη ειδικές δαπάνες και έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες σχετιζόμενες με τον τρόπο διαβίωσης ή την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αποκλείει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο καθεστώτος αποσκοπούντος στον περιορισμό της διπλής φορολογίας, όταν πρόσωπα υποκείμενα απεριορίστως στον φόρο καταβάλλουν επί εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως, εντός του κράτους προελεύσεως των εν λόγω εισοδημάτων, φόρο ισοδύναμο με τον φόρο εισοδήματος που εισπράχθηκε από το εν λόγω κράτος μέλος, ο συμψηφισμός του εν λόγω αλλοδαπού φόρου με το ποσό του φόρου εισοδήματος εντός του κράτους μέλους αυτού διενεργείται με πολλαπλασιασμό του ποσού του φόρου που οφείλεται με βάση τα φορολογητέα εντός του ίδιου κράτους μέλους εισοδήματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα αλλοδαπής προελεύσεως εισοδήματα, επί τον λόγο που υφίσταται μεταξύ των εν λόγω αλλοδαπής προελεύσεως εισοδημάτων και του αθροίσματος των εισοδημάτων, το δε τελευταίο αυτό άθροισμα δεν λαμβάνει υπόψη ειδικές δαπάνες και έκτακτες επιβαρύνσεις ως δαπάνες σχετιζόμενες με τον τρόπο διαβίωσης ή την προσωπική ή οικογενειακή κατάσταση.

(υπογραφές)