ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 30ής Απριλίου 2015 [1]

Υπόθεση C-241/14

Roman Bukovansky
κατά
Finanzamt Lörrach

[αίτηση του Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Συμφωνία μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων — Σχέση μεταξύ της εν λόγω συμφωνίας και των διμερών συμφωνιών όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση — Ίση μεταχείριση — Διάκριση λόγω ιθαγένειας — Πολίτης κράτους μέλους της Ένωσης — Εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο εν λόγω κράτος μέλος — Μεταφορά του τόπου διαμονής στην Ελβετία — Πλήρης φορολογική υποχρέωση»

1. Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Finanzgericht Baden-Württemberg [Φορολογικό Δικαστήριο Βάδης-Βυρτεμβέργης] (Γερμανία), αιτούν δικαστήριο εν προκειμένω, ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει ορισμένες διατάξεις της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, υπογραφείσας στο Λουξεμβούργο την 21η Ιουνίου 1999 [2] (στο εξής: Συμφωνία), σχετικά με διάταξη περιεχόμενη στη διμερή Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (στο εξής: διμερής σύμβαση Γερμανίας-Ελβετίας) [3].

2. Το εν λόγω δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να αποφανθεί εάν αντιβαίνει στη Συμφωνία διάταξη της προμνημονευθείσας διμερούς συμβάσεως που προβλέπει μορφή της λεγόμενης «πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως», σύμφωνα με την οποία οι γερμανικές φορολογικές αρχές δύνανται, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, να εξακολουθήσουν να φορολογούν στη Γερμανία τα εισοδήματα που πραγματοποιεί στη χώρα αυτή φυσικό πρόσωπο το οποίο μετέφερε τον τόπο διαμονής του στην Ελβετία, αλλά δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και το οποίο φορολογήθηκε άνευ περιορισμού επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά στη Γερμανία.

3. Εκτός από τα ζητήματα που συνδέονται με το αν αυτή η φορολογική μεταχείριση είναι συμβατή με τις αρχές που κατοχυρώνονται με τη Συμφωνία, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει ένα σημαντικό προκαταρκτικό ζήτημα ευρύτερης σημασίας, σχετικά με το οποίο διατυπώθηκαν πολύ διαφορετικές θέσεις κατά τη διάρκεια της δίκης. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει το

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ 2002, L 114, σ. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt II* του 1972, σ. 1022, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με το πρωτόκολλο αναθεωρήσεως της 12ης Μαρτίου 2002 (*Bundesgesetzblatt* του 2003, σ. 68).

περιεχόμενο του άρθρου της Συμφωνίας που διέπει τις σχέσεις μεταξύ της ίδιας της Συμφωνίας και των διμερών συμφωνιών όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση. Υπό το πρίσμα του εν λόγω άρθρου, το Δικαστήριο θα πρέπει να καθορίσει αν πρέπει να κατισχύει η Συμφωνία ή η διμερής σύμβαση σε περίπτωση κατά την οποία αυτές περιέχουν μη συμβατές μεταξύ τους διατάξεις.

I – **Νομικό πλαίσιο**

A— *Η Συμφωνία*

4. Κατά το άρθρο 1, στοιχεία α′ και δ′, της Συμφωνίας, σκοπός της είναι, μεταξύ άλλων, να χορηγήσει στους υπηκόους των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας δικαίωμα εισόδου, διαμονής, προσβάσεως σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, δικαίωμα εγκαταστάσεως για την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και δικαίωμα παραμονής στην επικράτεια των συμβαλλομένων μερών, καθώς και να παράσχει τις ίδιες συνθήκες διαβιώσεως, απασχολήσεως και εργασίας με αυτές που παρέχονται στους ημεδαπούς.

5. Το άρθρο 2 της Συμφωνίας φέρει τον τίτλο «Μη διάκριση» και ορίζει ότι «[ο]ι υπήκοοι ενός συμβαλλομένου μέρους που διαμένουν νομίμως στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλομένου μέρους δεν αποτελούν αντικείμενο διάκρισης λόγω ιθαγενείας σύμφωνα με τις διατάξεις των παραρτημάτων I, II και III».

6. Το άρθρο 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Αναφορά στο κοινοτικό δίκαιο», έχει ως εξής:

«Δεδομένου ότι η εφαρμογή της παρούσας συμφωνίας εμπεριέχει έννοιες του κοινοτικού δικαίου, θα ληφθεί υπόψη η [σχετική] νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων πριν από την ημερομηνία της υπογραφής της. Η νομολογία μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας συμφωνίας θα κοινοποιείται στην Ελβετία. Προκειμένου να επιτευχθεί καλή εφαρμογή της συμφωνίας, η μεικτή Επιτροπή θα καθορίζει, μετά από αίτηση ενός μέρους τις επιπτώσεις της εν λόγω νομολογίας».

7. Το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, της Συμφωνίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», προβλέπει ότι:

«1. Οι διατάξεις των διμερών συμφωνιών μεταξύ της Ελβετίας και των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε θέματα διπλής φορολόγησης δεν θίγονται από τις διατάξεις της παρούσας συμφωνίας. Ιδιαίτερα, οι διατάξεις της παρούσας συμφωνίας δεν πρέπει να επηρεάζουν τον ορισμό του [μεθοριακού] εργαζομένου, όπως αυτός προκύπτει από τις συμφωνίες για τη διπλή φορολόγηση.

«2. Ουδεμία διάταξη της παρούσας συμφωνίας δύναται να ερμηνευτεί κατά τρόπο ώστε να εμποδιστούν τα συμβαλλόμενα μέρη να εισάγουν διάκριση, κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων των φορολογικών τους νομοθεσιών, μεταξύ φορολογούμενων οι οποίοι δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις, ιδίως όσον αφορά τον τόπο διαμονής τους».

8. Το άρθρο 22 της Συμφωνίας αφορά τη «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες για θέματα εκτός της κοινωνικής ασφάλισης και της διπλής φορολόγησης» και ορίζει τα εξής:

«1. Παρά τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22, η παρούσα απόφαση δεν επηρεάζει τις συμφωνίες που έχουν συνάψει η Ελβετία αφενός και ένα ή περισσότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας αφετέρου, όπως οι συμφωνίες που αφορούν τους ιδιώτες, τους οικονομικούς φορείς, τη διασυνοριακή συνεργασία ή την περιορισμένη διαμεθοριακή κυκλοφορία κατά το μέτρο που αυτές είναι συμβατές με την παρούσα συμφωνία.

2. Σε περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ των εν λόγω συμφωνιών και της παρούσας συμφωνίας η τελευταία υπερισχύει».

9. Το παράρτημα Ι της Συμφωνίας αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το δε κεφάλαιο ΙΙ του παραρτήματος αυτού περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τους μισθωτούς εργαζομένους. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εν λόγω παραρτήματος Ι περιλαμβάνει τον ορισμό του «μισθωτού παραμεθόριου εργαζομένου». Κατά τη διάταξη αυτή, «[ο] μισθωτός παραμεθόριος εργαζόμενος είναι υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που έχει τη διαμονή του στην επικράτεια ενός συμβαλλομένου μέρους και που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους επιστρέφοντας στην κατοικία του καθημερινώς ή τουλάχιστον μια φορά την εβδομάδα».

10. Το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι, που φέρει τον τίτλο «Ισότητα μεταχείρισης», προβλέπει τα εξής:

«1. Ένας μισθωτός εργαζόμενος υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους δεν μπορεί, στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους, να τυγχάνει, λόγω της ιθαγένειας του, διαφορετικής μεταχείρισης από τους μισθωτούς εργαζόμενους υπηκόους της χώρας όσον αφορά τους όρους απασχόλησης και εργασίας ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση, και την επαγγελματική επανενσωμάτωση ή την επαναπασχόληση αν είναι άνεργος.

2. Ο μισθωτός εργαζόμενος και τα μέλη της οικογενείας του που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος παραρτήματος έχουν τα ίδια φορολογικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα με τους μισθωτούς εργαζομένους υπηκόους του κράτους και τα μέλη της οικογενείας τους».

Β— *Η διμερής σύμβαση μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας περί διπλής φορολογίας*

11. Την 11η Αυγούστου 1971, η Ελβετική Συνομοσπονδία και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνήψαν την προαναφερθείσα διμερή σύμβαση που τέθηκε σε ισχύ την 29η Δεκεμβρίου 1972.

12. Το άρθρο 15a της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας αφορά τη φορολόγηση των μεθοριακών εργαζομένων και ορίζει, στην παράγραφό του 1, ότι «οι μισθοί και οι λοιπές παρεμφερείς αμοιβές που λαμβάνει μεθοριακός εργαζόμενος λόγω μισθωτής εργασίας φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο διαμένει. Ως αντιστάθμιση, το συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο ασκείται η δραστηριότητα δύναται να παρακρατήσει στην πηγή φόρο επί των εν λόγω αποδοχών. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει το 4,5 % του ακαθάριστου ποσού των αποδοχών εφόσον ο τόπος διαμονής αποδεικνύεται με επίσημο πιστοποιητικό της αρμόδιας φορολογικής αρχής του συμβαλλομένου κράτους στο οποίο διαμένει ο φορολογούμενος. Ισχύουν εν προκειμένω οι διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 4».

13. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας προβλέπει μια μορφή επιπρόσθετης φορολογήσεως υπέρ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, παρά τις λοιπές διατάξεις της εν λόγω Συμβάσεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δύναται να φορολογήσει φυσικό πρόσωπο που διαμένει στην Ελβετία, αλλά δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και το οποίο υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά, για εισοδήματα αποκτώμενα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και για τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο έδαφός της. Η εξουσία αυτή φορολογήσεως μπορεί να ασκηθεί κατά το έτος που έπαυσε να ισχύει η πλήρης φορολογική υποχρέωση, καθώς και τα επόμενα πέντε έτη. Σύμφωνα με την ως άνω Διμερή Σύμβαση, δεν θίγεται η φορολόγηση στην Ελβετία των εν λόγω εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία

της Γερμανίας, κατ' αναλογική εφαρμογή της γερμανικής νομοθεσίας σχετικά με τον υπολογισμό του αλλοδαπού φόρου, υπολογίζει τον ελβετικό φόρο που εισπράχθηκε επί των εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων αυτών σύμφωνα με τη Διμερή Σύμβαση επί του τμήματος του γερμανικού φόρου που εισπράχθηκε επί των ως άνω εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων.

Γ— *Η γερμανική νομοθεσία*

14. Κατά το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 4, του νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG)[4], τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται πλήρως στον φόρο εισοδήματος, ενώ τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη γερμανική επικράτεια υπόκεινται μόνο εν μέρει στον φόρο εισοδήματος, εφόσον πραγματοποιούν εισοδήματα στην ημεδαπή σύμφωνα με το άρθρο 49 του EStG.

15. Κατά το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 4, στοιχείο a, του EStG συνιστούν εισοδήματα στην ημεδαπή, τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία που ασκείται στη Γερμανία.

II – **Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου και προδικαστικό ερώτημα**

16. Ο R. Bukovansky, προσφεύγων ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, έχει τη γερμανική και την τσεχική ιθαγένεια.

17. Προ του 2006, ο R. Bukovansky εργάστηκε στην Ελβετία για διάφορες εταιρίες που ανήκουν σε ελβετικό φαρμακευτικό όμιλο. Διέμενε, πάντως, στη Γερμανία, όπου υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος.

18. Τον Μάρτιο του 2006, ο R. Bukovansky άρχισε να εργάζεται στη Γερμανία για γερμανική θυγατρική εταιρία του ίδιου ελβετικού φαρμακευτικού ομίλου και έγινε, τον Ιούνιο του ίδιου έτους, διευθύνων σύμβουλός της (Geschaftsführer).

19. Τον Αύγουστο του 2008, ο R. Bukovansky, ενώ εξακολούθησε να εργάζεται για την προμνημονευθείσα γερμανική θυγατρική εταιρία, μετέφερε τον τόπο διαμονής του στη Βασιλεία της Ελβετίας. Έκτοτε δεν είχε πλέον ούτε κατοικία ούτε διαμονή στη Γερμανία. Διαπιστώθηκε ότι αυτός επέστρεφε τακτικά στον τόπο κατοικίας του, που βρίσκεται στην Ελβετία, από τον τόπο εργασίας του που βρίσκεται στη Γερμανία.

20. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στις γερμανικές φορολογικές αρχές για το 2008, ο R. Bukovansky θεώρησε ότι, για το χρονικό διάστημα μεταξύ Αυγούστου και Δεκεμβρίου του εν λόγω έτους, δηλαδή μετά τη μετάβασή του στην Ελβετία, έπρεπε να χαρακτηρισθεί ως μεθοριακός εργαζόμενος (κατ' αντίστροφη, όπως λέγεται, φορά) σύμφωνα με το άρθρο 15a, παράγραφος 1, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας. Ως εκ τούτου, θεώρησε ότι, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, από τον Αύγουστο του 2008, τα προερχόμενα από εργασία εισοδήματά του ήταν φορολογητέα στο συμβαλλόμενο κράτος της εν λόγω Συμβάσεως στο οποίο διέμενε, δηλαδή την Ελβετία, λαμβάνοντας υπόψη την παρακράτηση 4,5 % επί του μεικτού μισθού στην οποία προέβαινε ο εργοδότης του καταβάλλοντάς την στη Γερμανία σύμφωνα με την ίδια διάταξη της ως άνω Διμερούς συμβάσεως.

4 — Όπως δημοσιεύθηκε στις 19 Οκτωβρίου 2002 (*BGB1*. 2002 I, σ. 4212) και τροποποιήθηκε στις 20 Δεκεμβρίου 2007 (*BGB1*. 2007 I, σ. 3150).

21. Το Finanzamt Lörrach, εντούτοις, στο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος δεν συμμερίστηκε τη θέση του R. Bukovansky και υπέβαλε τα εν λόγω εισοδήματα στη γερμανική φορολογία για όλη τη διάρκεια του επίμαχου έτους. Οι γερμανικές φορολογικές αρχές θεώρησαν ότι ο R. Bukovansky έπρεπε να χαρακτηρισθεί ως φορολογούμενος εν μέρει υποκείμενος στον φόρο εισοδήματος, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, παράγραφος 4 και 49, παράγραφος 1, σημείο 4, στοιχείο a, του EStG, πλην όμως τα εισοδήματά του έπρεπε να υπαχθούν στον γερμανικό φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή του κανόνα της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως που διαλαμβάνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4 της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας.

22. Κατόπιν διοικητικής προσφυγής που άσκησε ο R. Bukovansky, τα ποσά που είχε καταβάλει στις ελβετικές φορολογικές αρχές ως φόρο εισοδήματος ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος στη Γερμανία.

23. Με την προσφυγή που άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά του Finanzamt Lörrach, ο R. Bukovansky υποστηρίζει ότι, από τον Αύγουστο του 2008, τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία έπρεπε να υπαχθούν αποκλειστικά στον φόρο εισοδήματος στην Ελβετία λόγω της ιδιότητάς του ως μεθοριακού εργαζομένου κατ' αντίστροφη φορά. Δεν συνέτρεχαν, αντιθέτως, εν προκειμένω οι προϋποθέσεις εφαρμογής της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας.

24. Στη διάταξή του περί παραπομπής, το Finanzgericht Baden-Württemberg θέτει το ζήτημα αν η εν λόγω διάταξη της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας είναι συμβατή με ορισμένες διατάξεις της Συμφωνίας. Κατά το αιτούν δικαστήριο, αφενός, η πλήρης φορολογική υποχρέωση συνιστά φορολογική μεταχείριση ενέχουσα διάκριση και αντίθετη προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που προβλέπει το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας και, ως τέτοια, παρακωλύει την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας. Αφετέρου, το άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας αντιβαίνει στην απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας που διαλαμβάνεται στο άρθρο 2 της Συμφωνίας.

25. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας δεν αποκλείει τη μη εφαρμογή της διατάξεως της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας σχετικά με την πλήρη φορολογική υποχρέωση. Πράγματι, ανεξαρτήτως του άρθρου αυτού, οι διατάξεις των συμβάσεων περί διπλής φορολογήσεως δεν είναι δυνατό να αντιβαίνουν στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις θεμελιώδεις ελευθερίες οι οποίες κατοχυρώνονται με τη Συμφωνία, όπως είναι, ιδίως, η απαγόρευση των διακρίσεων.

26. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, το αιτούν δικαστήριο, με διάταξη της 14ης Δεκεμβρίου 2013, έκρινε αναγκαίο να αναστείλει την ενώπιόν του εκκρεμούσα διαδικασία προκειμένου να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι διατάξεις της Συμφωνίας […], ιδίως δε το προοίμιό της, τα άρθρα 1, 2, 21, καθώς και τα άρθρα 7 και 9 του παραρτήματός της Ι, την έννοια ότι απαγορεύουν να υπόκειται, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της [διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας], σε συνδυασμό με το άρθρο 15a, παράγραφος 1, τέταρτο εδάφιο, της [ίδιας Συμβάσεως], στη γερμανική φορολογία μισθωτός εργαζόμενος ο οποίος μετακόμισε από την ημεδαπή στην Ελβετία, δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και από της εισόδου του στην Ελβετία κατέστη κατ' αντίστροφη φορά μεθοριακός εργαζόμενος, κατά την έννοια του άρθρου 15a, παράγραφος 1, της [διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας];»

III – **Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

27. Η διάταξη περί παραπομπής περιήλθε στη Γραμματεία στις 16 Μαΐου 2014. Παρατηρήσεις κατέθεσαν ο R. Bukovansky, το Finanzamt Lörrach, η Ελβετική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Φεβρουαρίου 2015 παρέστησαν ο R. Bukovansky, το Finanzamt Lörrach, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

IV – **Νομική ανάλυση**

28. Με το προδικαστικό ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι εφαρμοστέες διατάξεις της Συμφωνίας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές διάταξη περιεχόμενη σε διμερή σύμβαση περί διπλής φορολογήσεως που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και κράτους μέλους και η οποία προβλέπει μορφή πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως βάσει της οποίας τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στο κράτος μέλος αυτό από μισθωτό εργαζόμενο ο οποίος χαρακτηρίζεται ως «κατ' αντίστροφη φορά» μεθοριακός εργαζόμενος κατά την ίδια Συμφωνία και ο οποίος μετακόμισε στην Ελβετία, αλλά δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και υπαγόταν επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά πριν την εγκατάστασή του στην Ελβετία στον φόρο εισοδήματος του εν λόγω κράτους μέλους, μπορούν να εξακολουθήσουν να υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος του κράτους μέλους αυτού κατά το έτος εγκαταστάσεως και κατά τα επόμενα πέντε έτη.

Α— *Γενικές παρατηρήσεις*

29. Δεδομένου ότι η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να ερμηνεύσει τη Συμφωνία δεν αμφισβητείται[5], η απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο προϋποθέτει ότι η Συμφωνία τυγχάνει εφαρμογής σε περίπτωση όπως αυτή του R. Bukovansky.

30. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το γεγονός ότι ο R. Bukovansky έχει τη γερμανική ιθαγένεια και επικαλείται δικαιώματα που απορρέουν από την ελευθερία κυκλοφορίας του έναντι του κράτους μέλους καταγωγής του, ήτοι της Γερμανίας, δεν κωλύει την εφαρμογή της Συμφωνίας. Πράγματι, ανεξαρτήτως του ότι ο R. Bukovansky έχει επίσης την τσεχική ιθαγένεια, προκύπτει από πάγια νομολογία ότι οι πολίτες συμβαλλομένου μέρους δύνανται να επικαλεστούν δικαιώματα που κατοχυρώνει η Συμφωνία ακόμα και έναντι της ίδιας της χώρας τους, σε ορισμένες περιπτώσεις και λαμβανομένων υπόψη των εφαρμοστέων διατάξεων[6].

31. Όσον αφορά τις περιστάσεις της κύριας δίκης και τις διατάξεις της Συμφωνίας που είναι εν προκειμένω εφαρμοστέες, πρέπει να επισημανθεί ότι, λαμβανομένης υπόψη της διατυπώσεώς τους, τόσο το άρθρο 2 της Συμφωνίας όσο και το άρθρο 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωση του R. Bukovansky.

32. Πράγματι, όσον αφορά, αφενός, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2 της Συμφωνίας, πρέπει να επισημανθεί ότι ο R. Bukovansky είναι υπήκοος «συμβαλλομένου μέρους», ήτοι της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, και διαμένει νόμιμα στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου μέρους, ήτοι της Ελβετικής Συνομοσπονδίας. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, επομένως, αυτός δεν πρέπει να υπόκειται σε καμία διάκριση λόγω ιθαγενείας.

5 — Βλ., παραδείγματος χάριν, τις αποφάσεις Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) και Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Βλ. αποφάσεις Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, σκέψεις 27 έως 34) και Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 33).

33. Αφετέρου, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας, πρέπει να επισημανθεί ότι ο R. Bukovansky «διαμένει στο έδαφος συμβαλλομένου μέρους», εν προκειμένω της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, και ασκεί αμειβόμενη δραστηριότητα στο «έδαφος του άλλου συμβαλλομένου μέρους», δηλαδή της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Καθόσον δεν αμφισβητείται ότι, κατά την επίμαχη περίοδο, ο R. Bukovansky επέστρεφε τακτικά από τον τόπο ασκήσεως της δραστηριότητάς του στον τόπο κατοικίας του, πρέπει ως εκ τούτου να χαρακτηριστεί ως «μισθωτός παραμεθόριος εργαζόμενος», κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας[7].

34. Βάσει των προεκτεθέντων, συνάγεται ότι η περίπτωση του R. Bukovansky εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας.

Β— *Επί των σχέσεων μεταξύ της Συμφωνίας και των διμερών συμβάσεων όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση*

35. Πριν εξετασθούν οι αμφιβολίες που διατύπωσε το αιτούν δικαστήριο ως προς το αν είναι συμβατή η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας με τις σχετικές διατάξεις της Συμφωνίας, πρέπει να εξετασθεί το προκαταρκτικού χαρακτήρα ζήτημα των σχέσεων μεταξύ της Συμφωνίας και των διμερών συμβάσεων όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση. Προς τούτο, είναι αναγκαίο να διακριβωθεί το περιεχόμενο της διατάξεως του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας, κατά την οποία οι διατάξεις αυτής «δεν θίγουν» τις διατάξεις των διμερών συμφωνιών μεταξύ της Ελβετίας και των κρατών μελών της Ένωσης σε θέματα διπλής φορολογήσεως.

36. Οι θέσεις που προβλήθηκαν κατά τη διαδικασία επί του ζητήματος αυτού, το οποίο, καθόσον γνωρίζω, δεν έχει ακόμη εξετασθεί από το Δικαστήριο, διαφέρουν κατά πολύ.

37. Αφενός, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, παρά το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας, σε περίπτωση συγκρούσεως μεταξύ των διατάξεων διμερούς συμβάσεως περί διπλής φορολογήσεως και εκείνων της Συμφωνίας, κατισχύει η δεύτερη. Ειδικότερα, οι διατάξεις των συμβάσεων αυτών δεν μπορούν να αντιβαίνουν στην απαγόρευση των διακρίσεων που καθιερώνει το δίκαιο της Ένωσης.

38. Ομοίως, η Επιτροπή φρονεί ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ελέγχου περί του αν η διμερής σύμβαση Γερμανίας-Ελβετίας είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συμφωνίας. Κατά το θεσμικό όργανο αυτό, η προμνημονευθείσα διάταξη απλώς ορίζει ότι απόκειται στα συμβαλλόμενα κράτη διμερούς συμβάσεως περί διπλής φορολογήσεως να αποφασίσουν ως προς την έκταση και την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους. Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οσάκις καθορίζουν τις μεθόδους φορολογήσεως, υποχρεούνται να σέβονται τις ελευθερίες κυκλοφορίας, όπως προβλέπονται από τη Συμφωνία[8]. Το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας δεν τα απαλλάσσει από την υποχρέωση αυτή[9].

39. Επιπλέον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, αν η εξαίρεση που εισάγεται με το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας είχε την έννοια ότι κράτος μέλος είναι ελεύθερο να εισαγάγει σε διμερή σύμβαση περί διπλής φορολόγησης διάταξη που συνιστά πρόδηλη διάκριση ή παραβίαση των ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συμφωνία, τότε η ίδια η Συμφωνία θα

7 — Βλ., υπό την ίδια έννοια, αναφορικά με την εφαρμογή της έννοιας του παραμεθόριου εργαζόμενου που αναφέρεται στο άρθρο 13, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας, την απόφαση Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψεις 34 έως 40).

8 — Η Επιτροπή αναφέρεται στην πάγια νομολογία στην οποία γίνεται παραπομπή στις σκέψεις 50 και 51 της αποφάσεως Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Αυτή, κατά τα φαινόμενα, είναι η ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας που υιοθετεί το Ομοσπονδιακό Δικαστήριο της Ελβετίας. Βλ. απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2010 επί των υποθέσεων 2C_319/2009 και 2C_321/2009, σκέψη 14.1. Η απόφαση είναι διαθέσιμη στην ακόλουθη διαδικτυακή διεύθυνση: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (τελευταία επίσκεψη στις 26 Μαρτίου 2015).

καθίστατο άνευ περιεχομένου. Η Επιτροπή διατείνεται, ως εκ τούτου, ότι η ratio legis και η συστηματική ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας αποκλείουν ερμηνεία κατά την οποία η διάταξη αυτή προβλέπει γενική εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας όσον αφορά όλες τις διατάξεις που περιέχονται στις διμερείς συμβάσεις περί διπλής φορολογήσεως.

40. Αφετέρου, η θέση που υποστήριξε η Σουηδική Κυβέρνηση, με την οποία ευθυγραμμίστηκε ρητώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Γερμανική Κυβέρνηση, είναι εκ διαμέτρου αντίθετη. Σύμφωνα με τις κυβερνήσεις αυτές, το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας συνιστά άνευ όρων εξαίρεση από την εφαρμογή της. Κατά συνέπεια, οσάκις έχει εφαρμογή η διάταξη αυτή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της Συμφωνίας, καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης. Δηλαδή, οι διατάξεις των διμερών συμβάσεων σχετικά με τη διπλή φορολόγηση θα εφαρμόζονταν σαν να μην υφίστατο η Συμφωνία. Συνεπώς, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή ουδόλως επηρεάζουν τις διατάξεις που περιέχονται στις εν λόγω διμερείς συμβάσεις.

41. Πιο συγκεκριμένα, οι δύο προτεινόμενες ερμηνείες ως προς το περιεχόμενο του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ενδέχεται να οδηγήσουν σε διαφορετικά αποτελέσματα στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα, εάν υιοθετηθεί η ερμηνεία την οποία προτείνει το αιτούν δικαστήριο και η Επιτροπή, θα χρειαστεί να αναλυθεί το συμβατό της διατάξεως της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας που προβλέπει πλήρη φορολογική υποχρέωση με τις σχετικές διατάξεις της Συμφωνίας. Αντιθέτως, στην περίπτωση που ακολουθηθεί η ερμηνεία την οποία προτείνουν η Σουηδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, η ανάλυση αυτή δεν θα είναι αναγκαία και, ακόμα και σε περίπτωση κατά την οποία η επίμαχη διάταξη της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας δεν θα είναι συμβατή με τη Συμφωνία, τούτο δεν θα έθιγε την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως.

42. Πρέπει, όμως, να υπομνησθεί καταρχάς ότι η Συμφωνία, ως διεθνής συνθήκη, πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 31 της Συμβάσεως της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών [10], να ερμηνεύεται καλόπιστα, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που δίδεται στους όρους της και με γνώμονα το αντικείμενο και τον σκοπό της [11].

43. Από απόψεως της γραμματικής αναλύσεως, φρονώ αδιαμφισβήτητα ότι, με τη φράση «δεν θίγονται», το άρθρο 21, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της Συμφωνίας προβλέπει ρητώς εξαίρεση από την εφαρμογή της Συμφωνίας όσον αφορά τις διατάξεις των διμερών συμβάσεων περί διπλής φορολογήσεως που έχουν συνάψει η Ελβετία και τα κράτη μέλη της Ένωσης. Από τη διατύπωση της εν λόγω διατάξεως προκύπτει ότι η εξαίρεση είναι γενική και άνευ όρων, υπό την έννοια ότι δεν εξαρτάται από τη συνδρομή κάποιας περαιτέρω προϋποθέσεως, αλλά απαιτείται απλώς διάταξη που αφορά τον τομέα της διπλής φορολογήσεως. Η δεύτερη περίοδος της ίδιας παραγράφου αφορά το ειδικό ζήτημα του ορισμού του «μεθοριακού εργαζομένου», αλλά, όπως υπονοεί η χρήση του όρου «ιδίως», τούτο αποτελεί απλώς επεξήγηση, χάριν παραδείγματος, της εξαιρέσεως που προβλέπεται στην πρώτη περίοδο και δεν επηρεάζει το γενικό περιεχόμενό της.

44. Όσον αφορά την ανάλυση με βάση το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η Συμφωνία, επισημαίνεται ότι του άρθρου της 21, που φέρει τον τίτλο «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», έπεται το άρθρο 22, το οποίο επίσης περιέχει διάταξη γενικού χαρακτήρα που αφορά τις σχέσεις «με τις διμερείς συμφωνίες για θέματα εκτός της κοινωνικής ασφάλισης και της διπλής φορολόγησης» [12]. Αντιθέτως, όμως, προς το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας, το άρθρο 22

10 — Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στη Βιέννη στις 23 Μαΐου 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, τόμος 1155, σ. 331).

11 — Βλ. απόφαση Hengartner και Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Οι σχέσεις με τις διμερείς συμφωνίες σε θέματα κοινωνικής ασφαλίσεως διέπονται από το άρθρο 20 της Συμφωνίας, το οποίο προβλέπει ότι αυτές αναστέλλονται από την έναρξη ισχύος της Συμφωνίας, καθόσον το ίδιο ζήτημα διέπεται από τη συμφωνία αυτή.

προβλέπει ότι η Συμφωνία αυτή δεν θίγει τις διμερείς συμφωνίες εκτός εκείνων που αφορούν τη διπλή φορολόγηση, μόνο «κατά το μέτρο που αυτές είναι συμβατές με [τη] συμφωνία». Επιπλέον, η παράγραφος 2 του ως άνω άρθρου 22 ορίζει ρητώς ότι, «[σε] περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ των εν λόγω συμφωνιών και [της] συμφωνίας, η τελευταία υπερισχύει».

45. Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι το άρθρο 21 της Συμφωνίας δεν περιέχει καμία τέτοια διάταξη η οποία να προσδίδει ρητώς στη Συμφωνία υπεροχή έναντι των διμερών συμφωνιών σε θέματα διπλής φορολογήσεως.

46. Με γνώμονα το γράμμα της πρώτης περιόδου της παραγράφου 1, του άρθρου 21, της Συμφωνίας και την πρόδηλη διαφορά του κειμένου της εν λόγω διατάξεως και του άρθρου 22 αυτής, φρονώ ότι μπορεί ευλόγως να γίνει δεκτό ότι, αν η πρόθεση των συμβαλλομένων μερών της Συμφωνίας ήταν αυτή να κατισχύει των διατάξεων των διμερών συμβάσεων περί διπλής φορολογήσεως, θα το επισήμαιναν ρητώς, όπως το έπραξαν στο άρθρο 22 της ίδιας Συμφωνίας για τα άλλα είδη διμερών συμφωνιών. Ελλείψει τέτοιας ρήτρας, είναι εύλογο να θεωρήσουμε ότι πρόθεσή τους ήταν να προβλέψουν γενική και άνευ όρων εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας για τις διατάξεις που περιέχονται στις διμερείς συμφωνίες σε θέματα διπλής φορολογήσεως [13].

47. Η εν λόγω ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας πρέπει άλλωστε να εξεταστεί υπό το πρίσμα άλλων σχετικών διατάξεων της ιδίας Συμφωνίας. Ειδικότερα, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή, δεχόμενη παράλληλα ότι υφίστανται διαφορές ως προς το γράμμα μεταξύ του άρθρου 21 και του άρθρου 22 της Συμφωνίας, υποστήριξε ότι η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 21 της Συμφωνίας θα καθίστατο κενή περιεχομένου σε περίπτωση που γινόταν δεκτή η διαλαμβανόμενη στο σημείο 46 ανωτέρω ερμηνεία της διατάξεως αυτής.

48. Βάσει, όμως, του άρθρου 21, παράγραφος 2, της Συμφωνίας, καμία διάταξη αυτής δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει στα συμβαλλόμενα μέρη να εισάγουν διακρίσεις, κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας τους, μεταξύ φορολογούμενων των οποίων η κατάσταση δεν είναι παρεμφερής, ιδίως όσον αφορά τον τόπο κατοικίας. Συναφώς, στην προμνημονευθείσα απόφαση Ettwein, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των φορολογούμενων που διαμένουν στην ημεδαπή σε σχέση με τους φορολογούμενους που διαμένουν στην αλλοδαπή, πλην όμως μόνον εφόσον οι περιπτώσεις τους δεν είναι παρεμφερείς [14].

49. Αντιθέτως προς την Επιτροπή, φρονώ επίσης ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 21 της Συμφωνίας δεν αποτελεί εξειδίκευση της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου. Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 2, παραπέμπει στην εθνική φορολογική νομοθεσία των συμβαλλομένων μερών, ενώ η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου παραπέμπει στις διμερείς συμφωνίες που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και των κρατών μελών της Ένωσης.

50. Πρέπει να διευκρινιστεί συναφώς ότι η εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος ή στην Ελβετική Συνομοσπονδία να υιοθετήσει μονομερώς μέτρα που εισάγουν διακρίσεις στην εθνική νομοθεσία τους και τα οποία θα ήταν αντίθετα προς τις διατάξεις της Συμφωνίας. Η διάταξη αυτή προβλέπει απλώς ότι η Συμφωνία δεν θίγει τη δυνατότητα κράτους μέλους και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας να προβλέψουν *συμβατικά*, σε διμερή συμφωνία για τη διπλή φορολόγηση, φορολογικά μέτρα που δεν είναι σύμφωνα με τη Συμφωνία. Διάταξη ενδεχομένως μη συμβατή με τη Συμφωνία θα πρέπει ως εκ τούτου να είναι πάντα το αποτέλεσμα ενδεχόμενης συμφωνίας μεταξύ κράτους μέλους και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας.

13 — Πρέπει να επισημανθεί ότι, από το γράμμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας προκύπτει ότι το χρονικό πεδίο εφαρμογής της εν λόγω εξαιρέσεως δεν περιορίζεται στις διμερείς συμβάσεις περί διπλής φορολογήσεως που είχαν ήδη συναφθεί κατά τον χρόνο θέσεως σε ισχύ της Συμφωνίας, αλλά εκτείνεται και στις συμβάσεις που συνήφθησαν μεταγενέστερα.

14 — Βλ. απόφαση Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 45).

51. Από της απόψεως αυτής, δεν συμμερίζομαι το επιχείρημα της Επιτροπής σύμφωνα με το οποίο, αν γίνει δεκτή η ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας που εκτίθεται στο ανωτέρω σημείο 46, η Συμφωνία θα καθίστατο εντελώς άνευ περιεχομένου. Συγκεκριμένα, όπως διευκρινίσθηκε στο προηγούμενο σημείο, το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως, η οποία, ως τέτοια, πρέπει να ερμηνεύεται στενά [15], περιορίζεται αποκλειστικά στις συμβατικές διατάξεις φορολογικής φύσεως που περιέχονται στις διμερείς συμφωνίες περί διπλής φορολογήσεως. Διατηρεί, αντιθέτως, καθ' όλα την ισχύ της για οποιοδήποτε άλλο είδος διατάξεως.

52. Συναφώς, μπορούμε επίσης να παρατηρήσουμε ότι, μολονότι, αφενός, όπως προκύπτει από τη δεύτερη περίοδο του προοιμίου της Συμφωνίας, τα συμβαλλόμενα μέρη της «[ήταν] αποφασισμένα να εφαρμόσουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων στις επικράτειές τους, βάσει των διατάξεων που ισχύουν επί του θέματος στην Ευρωπαϊκή [Ένωση]» [16], εντούτοις, αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η βούληση να καταστεί ευχερέστερη η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας δεν ταυτίζεται με το πνεύμα και τον σκοπό της ελευθερίας κυκλοφορίας που προβλέπεται από τις Συνθήκες στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης. Η Συμφωνία αποσκοπεί, επομένως, στη σύσφιγξη των δεσμών μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, χωρίς να σκοπεί σε επέκταση της εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών, συνολικά, στην Ελβετική Συνομοσπονδία [17].

53. Υπό το πρίσμα αυτού του χαρακτηρισμού της Συμφωνίας, όπως επεξηγείται από το Δικαστήριο, μπορεί να γίνει κατανοητός ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της νομολογίας που επικαλείται η Επιτροπή και μνημονεύεται στο σημείο 38 ανωτέρω, κατά την οποία, όταν καθορίζουν τους οικείους τρόπους φορολογήσεως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να σέβονται τις ελευθερίες κυκλοφορίας όπως αυτές προβλέπονται από τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [18]. Η αρχή αυτή του δικαίου της Ένωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας, αλλά υπόκειται σε εξαίρεση οσάκις τα συμβαλλόμενα μέρη αποφασίζουν ότι η Συμφωνία δεν εφαρμόζεται, ήτοι για τις συμβατικές διατάξεις στον τομέα της διπλής φορολογήσεως.

54. Εν κατακλείδι, φρονώ ότι από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας, στο άρθρο αυτό δεν αντιβαίνει διάταξη όπως η περιεχόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας.

55. Επομένως, οι συμπληρωματικές ακόλουθες κρίσεις παρατίθενται αποκλειστικώς και μόνο για την περίπτωση που το Δικαστήριο αποφασίσει να μην υιοθετήσει την προτεινόμενη ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας και κρίνει αναγκαίο να προβεί σε ανάλυση περί του αν η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας είναι συμβατή με τις εφαρμοστέες διατάξεις της Συμφωνίας.

Γ— *Επί του αν η διάταξη που προβλέπει πλήρη φορολογική υποχρέωση είναι συμβατή με τη Συμφωνία*

56. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει δύο πιθανούς λόγους για τους οποίους η προβλεπόμενη από το άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας πλήρης φορολογική υποχρέωση ενδέχεται να μην είναι συμβατή με τη Συμφωνία.

15 — Βλ., σχετικώς, τις αποφάσεις Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, σκέψη 24) και Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01, EU:C:2004:584, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Βλ. απόφαση Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, σκέψη 27).

17 — Βλ., σχετικώς, την απόφαση Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, σκέψεις 26 έως 29).

18 — Βλ., επίσης, σημείο 63 των παρουσών προτάσεων.

57. Αφενός, κατά το αιτούν δικαστήριο η πλήρης φορολογική υποχρέωση θα συνιστούσε ενέχουσα διάκριση φορολογική μεταχείριση αντίθετη προς το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας. Ο R. Bukovansky θα βρισκόταν έναντι της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σε θέση εξομοιώσιμη με εκείνη εργαζομένου που έχει την ελβετική ιθαγένεια, ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στο γερμανικό έδαφος και εγκαθίσταται στην Ελβετία. Θα μπορούσε επομένως να επικαλεστεί το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας, προκειμένου να τύχει των ιδίων φορολογικών πλεονεκτημάτων με εκείνα των οποίων απολαύει Ελβετός εργαζόμενος που βρίσκεται στην κατάστασή του, απαιτώντας, συνεπώς, να μην υπαχθεί σε καθεστώς πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως. Αυτή η ενέχουσα διάκριση φορολογική μεταχείριση θα συνιστούσε εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία, καθόσον θα καθιστούσε λιγότερο ελκυστική την εγκατάσταση στην Ελβετία μισθωτών εργαζομένων χωρίς την ελβετική ιθαγένεια, ματαιώνοντας με τον τρόπο αυτό την επίτευξη του σκοπού της Συμφωνίας, ο οποίος συνίσταται στη διαρκή επιδίωξη της ελεύθερης κυκλοφορίας.

58. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας αντιβαίνει και στην απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγενείας κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας. Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι η επέκταση της φορολογήσεως των εισοδημάτων σε γερμανικό επίπεδο δεν έχει εφαρμογή οσάκις το πρόσωπο που εγκαθίσταται στην Ελβετία έχει την ελβετική ιθαγένεια. Αν ο R. Bukovansky είχε την ιθαγένεια αυτή, δεν θα υπαγόταν, στην προκειμένη περίπτωση, σε πλήρη φορολογική υποχρέωση, τούτο δε ακόμη και αν η ιδιωτική και επαγγελματική ζωή του ήταν η ίδια.

59. Προκειμένου να δοθεί απάντηση όσον αφορά τις αμφιβολίες που διατύπωσε το αιτούν δικαστήριο, κρίνω σκόπιμο να υπενθυμίσω ορισμένες αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των συμβάσεων περί διπλής φορολογήσεως και των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζονται με τη Συνθήκη ΛΕΕ.

60. Συναφώς, υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν, ενδεχομένως μέσω συμφωνιών, τη διπλή φορολόγηση [19]. Στα κράτη μέλη απόκειται να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την αποτροπή περιπτώσεων διπλής φορολογήσεως, κάνοντας χρήση, ιδίως, των κριτηρίων κατανομής που ακολουθούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική [20].

61. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, βάσει των διμερών συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τους συνδέσμους προκειμένου να κατανείμουν μεταξύ τους τη φορολογική αρμοδιότητα [21]. Η επιλογή των εν λόγω συνδέσμων από τα συμβαλλόμενα κράτη μιας διμερούς συμφωνίας περί διπλής φορολογήσεως δεν συνιστά αφεαυτής διάκριση αντίθετη προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνονται με τη Συνθήκη ΛΕΕ [22].

19 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, σκέψη 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 48) και Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 32).

20 — Απόφαση Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

21 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 48) και Imfeld και Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 42).

22 — Βλ. απόφαση Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 53).

62. Περαιτέρω, από τη νομολογία προκύπτει, αφενός, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να συμφωνήσουν ότι ένας φορολογούμενος θα φορολογείται και στα δύο κράτη μέλη και, αφετέρου, ότι οι δυσμενείς συνέπειες που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν απαγορευμένους από τη Συνθήκη ΛΕΕ περιορισμούς, καθόσον η άσκηση αυτή δεν εισάγει διακρίσεις [23]. Επομένως, ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να αποτρέψει τις δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσαν να προκύψουν από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας [24].

63. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία προκύπτει επίσης ότι η κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών δεν τους επιτρέπει να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ [25]. Ειδικότερα, κατά την άσκηση της εξουσίας φορολογήσεως που κατανέμεται στο πλαίσιο διμερών συμφωνιών για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης και, ειδικότερα, να τηρούν την αρχή της εθνικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τόσο τους πολίτες των άλλων κρατών μελών όσο και τους ημεδαπούς, οι οποίοι άσκησαν ελευθερίες που κατοχυρώνονται από τη Συνθήκη [26].

64. Οι αμφιβολίες που εγείρει το αιτούν δικαστήριο πρέπει να αναλυθούν υπό το πρίσμα των εν λόγω αρχών, οι οποίες συνάγονται όλες, αμέσως ή εμμέσως, από νομολογία προγενέστερη της θέσεως σε ισχύ της Συμφωνίας [27].

1. Επί της παραβάσεως του άρθρου 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας και επί του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας

65. Το αιτούν δικαστήριο στηρίζει ρητώς την ανάλυσή του στη νομολογία του Δικαστηρίου, περί του ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, την οποία, κατά τη δεύτερη περίοδο του προοιμίου της Συμφωνίας, τα συμβαλλόμενα μέρη είναι αποφασισμένα να εφαρμόσουν μεταξύ τους βάσει των διατάξεων που ισχύουν στην Ένωση, θα παρακωλυόταν σε περίπτωση κατά την οποία υπήκοος συμβαλλομένου μέρους θα ετίθετο σε μειονεκτική θέση στη χώρα καταγωγής του για τον λόγο και μόνον ότι έχει ασκήσει το δικαίωμά του κυκλοφορίας [28].

66. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως επισήμαναν πλείονες παρεμβαίνοντες στη διαδικασία, στην πραγματικότητα ουδόλως προκύπτει από τη δικογραφία ότι η διάταξη η οποία προβλέπει πλήρη φορολογική υποχρέωση συνεπάγεται και δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση στη χώρα προελεύσεως, δηλαδή στη Γερμανία, σε βάρος προσώπου όπως ο R. Bukovansky, ο οποίος έχει ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας εγκαθιστάμενος στην Ελβετία. Συγκεκριμένα, για πρόσωπο στην κατάσταση του R. Bukovansky, η υπαγωγή στην πλήρη φορολογική υποχρέωση συνεπάγεται απλώς την εφαρμογή, για το τρέχον έτος και για χρονικό διάστημα πέντε ετών μετά τη μετακίνησή του, του ίδιου φορολογικού συντελεστή που ισχύει για εργαζόμενο που βρίσκεται στην ίδια κατάσταση και διαμένει στη Γερμανία. Δηλαδή, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως, κατόπιν της εγκαταστάσεώς του στην Ελβετία, ο R. Bukovansky δεν απολαύει της ευνοϊκότερης δυνατής φορολογικής μεταχειρίσεως στην Ελβετία, αλλά εξακολουθεί να υπόκειται στον συντελεστή φορολογίας στον οποίο υπέκειτο στη Γερμανία.

23 — Απόφαση Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψεις 27 και 34).

24 — Αποφάσεις Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψη 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, σκέψεις 27 και 28) και Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, σκέψη 170).

25 — Βλ. απόφαση Imfeld και Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 — Βλ. αποφάσεις de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 94) και Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 51).

27 — Βλ. άρθρο 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας και ανωτέρω σημείο 6 των παρουσών προτάσεων.

28 — Βλ. αποφάσεις Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, σκέψεις 27 και 28) και Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 51).

67. Κατά την άποψή μου, όμως, διάταξη όπως αυτή που περιέχεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας, απλώς απηχεί τους όρους της συμφωνίας που συνάφθηκε μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας ως προς τη μεταξύ τους κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας. Συγκεκριμένα, από το γράμμα του άρθρου 15a της Συμβάσεως αυτής προκύπτει ότι τα δύο εν λόγω κράτη συμφώνησαν ότι σε περίπτωση μεθοριακού εργαζομένου κατ' αντίστροφη φορά, όπως είναι ο R. Bukovansky, φορολογική αρμοδιότητα έχει το κράτος διαμονής, δηλαδή εν προκειμένω η Ελβετία. Εντούτοις, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της εν λόγω Συμβάσεως, στην περίπτωση προσώπου που δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια, υπείχε πλήρη φορολογική υποχρέωση επί τουλάχιστον πέντε έτη στη Γερμανία και εξακολουθεί να πραγματοποιεί εισόδημα στη χώρα αυτή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί τη φορολογική αρμοδιότητα για χρονικό διάστημα που καθορίζεται ανάλογα με τον συντελεστή φορολογίας που προβλέπεται για τον φόρο εισοδήματος.

68. Συναφώς, αφενός, το κριτήριο του προηγούμενου τόπου διαμονής[29], το οποίο κατά την επίμαχη διάταξη δικαιολογεί την υπαγωγή στην πλήρη φορολογική υποχρέωση, αποτελεί εύλογο σύνδεσμο για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών.

69. Αφετέρου, από τη νομολογία που παρατίθεται στα ανωτέρω σημεία 61 και 63 προκύπτει ότι, μολονότι κατά την εφαρμογή των εν λόγω συνδέσμων τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν την τήρηση της αρχής της εθνικής μεταχειρίσεως για τους πολίτες τους οι οποίοι έχουν ασκήσει ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη —κάτι που, όπως προκύπτει από το σημείο 66 των παρουσών προτάσεων, συμβαίνει, κατά τα φαινόμενα, εν προκειμένω- αυτά εντούτοις δεν υποχρεούνται, βάσει του δικαίου της Ένωσης, να αποτρέψουν τις δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσαν να πηγάζουν από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας.

70. Αντιθέτως, στην απόφαση Weigel[30] το Δικαστήριο αποφάνθηκε ειδικώς ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εγγυάται σε εργαζόμενο ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο διέμενε μέχρι τότε είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως. Λόγω των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, μια τέτοια μεταφορά ενδέχεται, ανάλογα με την περίπτωση, να είναι κατά το μάλλον ή ήττον ευνοϊκή ή δυσμενής για τον εργαζόμενο. Κατά συνέπεια, το ενδεχόμενο να καταστεί δυσμενής η θέση του πολίτη σε σχέση με τις συνθήκες υπό τις οποίες ασκούσε τη δραστηριότητά του πριν από τη μεταφορά του, δεν αντιβαίνει κατ' αρχήν στις διατάξεις του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, υπό την προϋπόθεση ότι η επίμαχη νομοθεσία αυτή δεν περιάγει τον εν λόγω εργαζόμενο σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τα πρόσωπα στα οποία έχει ήδη επιβληθεί ο εν λόγω φόρος[31].

71. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει, επομένως, ότι, αντιθέτως προς ό,τι εκτιμά το αιτούν δικαστήριο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν υποχρεούται να εγγυηθεί σε εργαζόμενο όπως ο R. Bukovansky την ίδια μεταχείριση που επιφυλάσσει σε εργαζόμενο που έχει την ελβετική ιθαγένεια, ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στη γερμανική επικράτεια, μεταφέρει τον τόπο διαμονής του στην Ελβετία και, σύμφωνα με τη Συνθήκη, υπόκειται σε φορολόγηση στην Ελβετία. Η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αυτού του Ελβετού εργαζομένου και του R. Bukovansky είναι απλώς το αποτέλεσμα της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών.

29 — Βλ. στο γερμανικό δίκαιο το κριτήριο της διαμονής το οποίο δικαιολογεί την πλήρη φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος. Βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων.

30 — Βλ. απόφαση Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Βλ. απόφαση Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, σκέψη 55). Το γεγονός ότι η υπόθεση αφορούσε έμμεσους φόρους, καθόσον επρόκειτο για τέλος ταξινομήσεως αυτοκινήτου, είναι άνευ σημασίας όσον αφορά την εφαρμογή της αρχής που διατυπώνεται στην απόφαση αυτή.

Δεδομένου ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η πλήρης φορολογική υποχρέωση έχει ως αποτέλεσμα διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με εργαζόμενο που διαμένει στη Γερμανία και υπόκειται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος στη χώρα αυτή, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η εν λόγω φορολογική μεταχείριση δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας [32].

72. Όσον αφορά, ειδικότερα, την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου μνείας του άρθρου 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας πρέπει, κατ' αρχάς, να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού αφορά μόνο την περίπτωση διακρίσεως λόγω ιθαγενείας σε βάρος υπηκόου συμβαλλομένου μέρους στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου μέρους [33].

73. Από τα πραγματικά περιστατικά που περιήλθαν εν γνώσει του Δικαστηρίου προκύπτει, όμως, ότι ο R. Bukanovsky είναι Γερμανός υπήκοος που εργάσθηκε, κατά το επίμαχο έτος, δηλαδή το 2008, στη Γερμανία για λογαριασμό γερμανικής εταιρίας. Το γεγονός ότι πρόκειται περί θυγατρικής ελβετικού ομίλου στερείται εν προκειμένω σημασίας. Δεν πρόκειται επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, για διάκριση εκ μέρους των αρχών συμβαλλομένου μέρους σε βάρος υπηκόου άλλου συμβαλλομένου μέρους, οπότε η εν λόγω διάταξη δεν τυγχάνει εφαρμογής.

74. Δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι, πρέπει να επισημανθεί ότι αυτό προβλέπει ότι ο μισθωτός εργαζόμενος και τα μέλη της οικογένειάς του έχουν τα ίδια φορολογικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα με τους ημεδαπούς εργαζομένους και τα μέλη των οικογενειών τους. Ως εκ τούτου, εκτιμώ ότι και η διάταξη αυτή, όπως η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου, αφορά τις διακρίσεις λόγω ιθαγενείας σε βάρος υπηκόου συμβαλλομένου μέρους στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου μέρους, κάτι που δεν συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, όπως επισημάνθηκε στην προηγούμενη παράγραφο.

75. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από γραμματικής απόψεως από τη διατύπωση ορισμένων γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως, στις οποίες περιλαμβάνεται ρητώς η φράση «στο έδαφος του άλλου συμβαλλομένου μέρους» που μνημονεύεται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου [34]. Επιπλέον, είναι σύμφωνη με την αρχή που διατυπώθηκε στην προμνημονευθείσα στο σημείο 63 νομολογία, κατά την οποία κράτος μέλος υποχρεούται να σέβεται την αρχή της εθνικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τους πολίτες των λοιπών κρατών μελών που άσκησαν την ελευθερία κυκλοφορίας τους.

76. Από την ίδια νομολογία προκύπτει εξάλλου ότι κράτος μέλος υποχρεούται να εφαρμόζει την αρχή της εθνικής μεταχειρίσεως και έναντι των πολιτών του που άσκησαν την ελευθερία κυκλοφορίας. Συναφώς προς τη νομολογία αυτή το Δικαστήριο, στην απόφαση Ettwein έκανε μνεία, μεταξύ άλλων, του άρθρου 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για να διατυπώσει την αρχή κατά την οποία τα συμβαλλόμενα μέρη δεν μπορούν να αρνηθούν φορολογικό πλεονέκτημα σε φορολογούμενο απλώς και μόνον επειδή ο τόπος κατοικίας του βρίσκεται στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου μέρους [35]. Ωστόσο, η νομολογία αυτή δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον αυτή δεν αφορά την εντός της Γερμανίας αναγνώριση φορολογικού πλεονεκτήματος σε Γερμανό εργαζόμενο που διαμένει στην Ελβετία, αλλά εργάζεται στη Γερμανία, αλλά αφορά την αναγνώριση προνομιακής φορολογικής μεταχειρίσεως στην Ελβετία, λόγω της εκεί διαμονής, σε σχέση με τον Γερμανό εργαζόμενο/φορολογούμενο που διαμένει στη Γερμανία και υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία.

32 — Στην υπό κρίση υπόθεση δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε η αρχή που διατυπώθηκε στη σκέψη 79 της αποφάσεως de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), κατά την οποία οι διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων απαγορεύουν στο κράτος καταγωγής να εμποδίζει τους υπηκόους του να δεχθούν και να ασκήσουν ελεύθερα εργασία σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, ο R. Bukovansky δεν ασκεί καμία επαγγελματική δραστηριότητα στην Ελβετία.

33 — Βλ. απόφαση Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, σκέψεις 47 και 48).

34 — Έτσι, παραδείγματος χάριν, στο γαλλικό κείμενο («Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille») ο όρος «y» δεν μπορεί παρά να αναφέρεται στο έδαφος του συμβαλλόμενου μέρους. Το ίδιο ισχύει για τον όρο «dort» στο κείμενο σε γερμανική γλώσσα («Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen»).

35 — Βλ. απόφαση Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψεις 48, 49 και 52).

77. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας, σε περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο αποφασίσει ότι απαιτείται να εξετασθεί με γνώμονα τη Συμφωνία, δεν συνιστά ούτε παράβαση του άρθρου 9 του παραρτήματος I της Συμφωνίας ούτε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

2. Επί της παραβάσεως του άρθρου 2 της Συμφωνίας

78. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, περαιτέρω, ότι η πλήρης φορολογική υποχρέωση αποτελεί διάταξη αντίθετη προς την απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, κατά παράβαση του άρθρου 2 της Συμφωνίας. Πράγματι, εξαιτίας του ότι η εν λόγω φορολογική μεταχείριση δεν ισχύει για τους Ελβετούς πολίτες που μετακομίζουν στην Ελβετία, η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 4, της διμερούς συμβάσεως Γερμανίας-Ελβετίας συνεπάγεται ότι η φορολογική επιβάρυνση για μη Ελβετό πολίτη που μετακομίζει στην Ελβετία είναι υψηλότερη από ό,τι για Ελβετό πολίτη.

79. Ωστόσο, όπως ήδη αναλύθηκε στο σημείο 67 των παρουσών προτάσεων, η εν λόγω διάταξη συνιστά συμφωνία ως προς την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών της Διμερούς συμβάσεως.

80. Συναφώς, πρέπει επομένως να επισημανθεί, κατ' αρχάς, ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το κριτήριο της ιθαγενείας μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κριτήριο κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας και δεν πρέπει να θεωρείται, ως τέτοιο, ότι αποτελεί διάκριση λόγω ιθαγενείας [36].

81. Δεύτερον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, στην υπόθεση Van Hilten [37], ότι εθνική νομοθεσία που προβλέπει μορφή πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως, εν προκειμένω στον τομέα του φόρου κληρονομίας, και χρησιμοποιεί τον σύνδεσμο της ιθαγενείας για τους σκοπούς κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά διάκριση που απαγορεύεται από τη Συνθήκη [38].

82. Με βάση τις εκτιμήσεις αυτές, πρέπει συνεπώς, κατά τη γνώμη μου, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η επίμαχη διάταξη δεν εισάγει οποιασδήποτε μορφής διάκριση λόγω ιθαγενείας, η οποία θα ήταν αντίθετη προς το άρθρο 2 της Συμφωνίας.

V – **Πρόταση**

83. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg:

«Η Συμφωνία μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων έχει την έννοια ότι, βάσει του άρθρου του 21, παράγραφος 1, δεν απαγορεύει διάταξη που περιέχεται σε διμερή σύμβαση περί διπλής φορολογήσεως συναφθείσα μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και κράτους μέλους και προβλέπουσα μορφή πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως, βάσει της οποίας τα εισοδήματα που πραγματοποιεί στο εν λόγω κράτος μέλος μισθωτός εργαζόμενος ο οποίος χαρακτηρίζεται "κατ' αντίστροφη φορά" μεθοριακός εργαζόμενος βάσει της ίδιας Συμφωνίας και ο

36 — Βλ. απόφαση Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψεις 30 και 53).

37 — Απόφαση van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Όπ.π. (σκέψη 47).

οποίος μετακόμισε στην Ελβετία, αλλά δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και έχει υπαχθεί επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά πριν την εγκατάστασή του στην Ελβετία στον φόρο εισοδήματος του εν λόγω κράτους μέλους, μπορούν να εξακολουθήσουν να υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος του κράτους μέλους αυτού κατά το έτος εγκαταστάσεως και κατά τα επόμενα πέντε έτη.»