ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-240/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Μαΐου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

κατά

Finanzamt Stuttgart III,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann (εισηγητή), C. Toader, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 24ης Μαρτίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι C. Schulz-Delzers και P. Schulz, εκπροσωπούμενοι από τον S. Hoffmann, δικηγόρο,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και C. Blaschke,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,

— 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 26ης Μαΐου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 18 ΕΚ και 39 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των C. Schulz-Delzers και P. Schulz (στο εξής: το ζεύγος Schulz) και του Finanzamt Stuttgart III (στο εξής: Finanzamt), αναφορικά με τις πράξεις επιβολής φόρου επί του εισοδήματος που εξέδωσε το Finanzamt για τα έτη 2005 και 2006.

Το νομικό πλαίσιο

Η φορολόγηση των εισοδημάτων στη Γερμανία

3 Κατά τα έτη 2005 και 2006, η φορολόγηση των εισοδημάτων στη Γερμανία διείπετο από τον νόμο περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), όπως ίσχυε κατά τα προαναφερθέντα έτη.

4 Δυνάμει του άρθρου 1 του EStG, πλήρη φορολογική υποχρέωση υπέχουν, ιδίως, τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία.

5 Ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος καθορίζεται βάσει προοδευτικής κλίμακας, στο πλαίσιο της οποίας τα υψηλότερα εισοδήματα υπόκεινται σε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Η κλίμακα αυτή αντανακλά μια εκτίμηση εκ μέρους του νομοθέτη της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου με βάση τις συνθήκες διαβίωσης στη Γερμανία.

6 Ορισμένα είδη εισοδήματος απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Ως προς τούτο, γίνεται ιδίως διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων τα οποία, καίτοι δεν φορολογούνται, λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται σε άλλα εισοδήματα κατ' εφαρμογή μιας προοδευτικής κλίμακας φορολογήσεως και των εισοδημάτων εκείνων, τα οποία δεν λαμβάνονται υπόψη προς τούτο. Τα πρώτα ως άνω εισοδήματα χαρακτηρίζονται ως εισοδήματα που απαλλάσσονται «με την επιφύλαξη της λήψεως υπόψη αυτών βάσει της προοδευτικότητας του φόρου» («Progressionsvorbehalt»).

7 Ο βάσει της προοδευτικότητας του φόρου συνυπολογισμός ορισμένων απαλλασσόμενων εισοδημάτων κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται σε άλλα εισοδήματα αντανακλά μια εκτίμηση εκ μέρους του νομοθέτη της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου. Κατά τον νομοθέτη, ο φορολογούμενος ο οποίος πραγματοποιεί απαλλασσόμενα εισοδήματα, τα οποία λαμβάνονται όμως υπόψη βάσει της προοδευτικότητας του φόρου, έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από ό,τι ένας φορολογούμενος που στερείται τέτοιων εισοδημάτων. Συνεπώς, λαμβάνονται προς τούτο υπόψη ορισμένα καταρχήν απαλλασσόμενα υποκατάστατα εισοδήματα, όπως, μεταξύ άλλων, τα επιδόματα ανεργίας. Συγκεκριμένα, οι παροχές αυτές δεν προορίζονται για την αντιστάθμιση ορισμένων βαρών, αλλά για τη διασφάλιση, γενικώς, επαρκών μέσων διαβιώσεως στα πρόσωπα που τις λαμβάνουν.

8 Αντιθέτως, μολονότι ο νομοθέτης προέβλεψε απαλλαγή χωρίς συνυπολογισμό του συγκεκριμένου εισοδήματος βάσει της προοδευτικότητας του φόρου, εφάρμοσε την αρχή ότι το απαλλασσόμενο εισόδημα δεν μπορεί, ούτε πρέπει, να ληφθεί υπόψη ως στοιχείο υπολογισμού της φοροδοτικής ικανότητας, ακόμα και όταν πρόκειται για φορολόγηση άλλων εισοδημάτων.

9 Προκειμένου να αμβλυνθεί η προοδευτικότητα της κλίμακας του φόρου εισοδήματος όσον αφορά τους συζύγους με διαφορετικά εισοδήματα, ο Γερμανός νομοθέτης καθιέρωσε υπέρ των πλήρως υποκείμενων στον φόρο φορολογουμένων, οι οποίοι είναι έγγαμοι χωρίς να έχουν οριστικώς διαζευχθεί, κοινό σύστημα φορολογήσεως, συνεπαγόμενο τον καθορισμό κοινής βάσεως επιβολής φόρου σε συνδυασμό με την εφαρμογή της διαδικασίας που αποκαλείται «splitting». Στο πλαίσιο αυτό, τα πραγματοποιούμενα από τους συζύγους εισοδήματα προστίθενται και τους καταλογίζονται από κοινού. Ο φόρος εισοδήματος των από κοινού φορολογούμενων συζύγων ανέρχεται στο διπλάσιο του φόρου που επιβάλλεται στο ήμισυ του κοινού φορολογητέου εισοδήματός τους.

Η φορολόγηση, στη Γερμανία, των εισοδημάτων που προέρχονται από γαλλική δημόσια αρχή

10 Η Σύμβαση μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και νομικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας καθώς και των φόρων επιτηδευματιών και των φόρων ακινήτων, που υπεγράφη στο Παρίσι την 21η Ιουλίου 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, σ. 397), όπως τροποποιήθηκε με την πρόσθετη πράξη που υπεγράφη στο Παρίσι στις 20 Δεκεμβρίου 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, σ. 2370, στο εξής: γαλλογερμανική φορολογική σύμβαση), προβλέπει στο άρθρο της 14, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, την «αρχή του καταβάλλοντος την αμοιβή κράτους», κατά την οποία οι αμοιβές, μισθοί και ανάλογες απολαβές, οι οποίες καταβάλλονται από νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμβαλλόμενου κράτους σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε άλλο κράτος για παρεχόμενες διοικητικές υπηρεσίες, μπορούν να φορολογούνται μόνον στο πρώτο κράτος.

11 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής φορολογικής συμβάσεως προβλέπει ότι, προς αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, τα προερχόμενα από τη Γαλλία εισοδήματα, τα οποία δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως πρέπει να φορολογηθούν στη Γαλλία, αποκλείονται από τη βάση επιβολής του γερμανικού φόρου των κατοίκων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Διευκρινίζεται ότι ο κανόνας αυτός δεν περιορίζει το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να λάβει υπόψη, κατά τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών της, τα κατ' αυτόν τον τρόπο αποκλειόμενα εισοδήματα.

12 Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται τόσο στους βασικούς μισθούς των Γάλλων δημοσίων υπαλλήλων που κατοικούν στη Γερμανία όσο και στα πρόσθετα επιδόματα που λαμβάνουν αυτοί λόγω του εκπατρισμού τους στη Γερμανία.

13 Δυνάμει του άρθρου 32b, παράγραφος 1, σημείο 3, του EstG:

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος φορολογείται απεριόριστα είτε κατά μέρος της φορολογικής περιόδου είτε καθ' όλη τη διάρκεια αυτής [...]

[...]

3. πραγματοποίησε εισοδήματα τα οποία, δυνάμει συνθήκης για την αποτροπή της διπλής φορολογίας ή οποιασδήποτε άλλης διακρατικής συνθήκης, απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με την επιφύλαξη της λήψεως υπόψη αυτών κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος [...], πρέπει επί του φορολογητέου δυνάμει του άρθρου 32α, παράγραφος 1, εισοδήματος να εφαρμοστεί ειδικός φορολογικός συντελεστής.»

14 Το άρθρο 32b, παράγραφος 2, σημείο 2, του EStG ορίζει:

«Ο αναφερόμενος στην παράγραφο 1 ειδικός φορολογικός συντελεστής προκύπτει από την κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος του φορολογητέου δυνάμει του άρθρου 32a, παράγραφος 1, εισοδήματος αύξηση ή μείωση κατά [...]

[...]

2. στην περίπτωση της παραγράφου 1, σημεία 2 και 3, τις αναφερόμενες αποδοχές, όπου τα περιεχόμενα έκτακτα εισοδήματα λαμβάνονται υπόψη κατά το ένα πέμπτο.»

Η φορολόγηση, στη Γερμανία, των επιδομάτων εκπατρισμού που χορηγούνται στους εργαζόμενους στην αλλοδαπή Γερμανούς φορολογούμενους

15 Μολονότι τα εισοδήματα των ως δημοσίων υπαλλήλων φορολογούμενων που εργάζονται στην αλλοδαπή υπόκεινται πλήρως στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία, τα επιδόματα που ενδεχομένως τους χορηγούνται λόγω του εκπατρισμού τους απαλλάσσονται, στη Γερμανία, από τον φόρο εισοδήματος και δεν λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της προοδευτικότητας του εν λόγω φόρου.

16 Το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG προβλέπει:

«Απαλλάσσονται από τη φορολογία οι αποδοχές των εργαζομένων, οι οποίοι συνδέονται με σχέση εργασίας με ημεδαπό νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και λαμβάνουν την αμοιβή τους από ημεδαπό δημόσιο ταμείο, για τη δραστηριότητά τους στην αλλοδαπή, εφόσον οι αποδοχές υπερβαίνουν την αμοιβή που ο εργαζόμενος

θα ελάμβανε για ισότιμη δραστηριότητα στον τόπο του καταβάλλοντος δημοσίου ταμείου. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται επίσης οσάκις ο εργαζόμενος απασχολείται σε άλλο πρόσωπο που καθορίζει τον μισθό δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων υπό την έννοια του πρώτου εδαφίου, εφόσον ο μισθός καταβάλλεται από δημόσιο ταμείο και χρηματοδοτείται συνολικά ή ουσιαστικά από κρατικά κεφάλαια. Για τους λοιπούς εργαζομένους που αποστέλλονται στην αλλοδαπή για ορισμένο χρονικό διάστημα και έχουν εκεί κατοικία ή συνήθη διαμονή, το προς αντιστάθμιση της αγοραστικής δυνάμεως ποσό που τους παρέχεται από τον ημεδαπό εργοδότη εκπίπτει από τον φόρο, εφόσον δεν υπερβαίνει το επιτρεπτό όριο που ορίζεται από το άρθρο 54 του ομοσπονδιακού νόμου περί των αμοιβών των δημοσίων υπαλλήλων (“Bundesbesoldungsgesetz”) για παρόμοιες αποδοχές στην αλλοδαπή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Το ζεύγος Schulz κατοικεί στη Γερμανία και έχει δύο συντηρούμενα τέκνα. Επέλεξε να υπόκειται από κοινού στον φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων του, υπό την έννοια του άρθρου 1 του EStG, προκειμένου να μπορεί να τύχει ευνοϊκότερης κοινής φορολογικής βάσεως.

18 Ο P. Schulz, Γερμανός υπήκοος, εργάζεται ως δικηγόρος και πραγματοποίησε εκ της εργασίας του αυτής εισοδήματα το 2005 και το 2006.

19 Η C. Schulz-Delzers, Γαλλίδα υπήκοος, εργάζεται στη Γερμανία, υπό την ιδιότητα της δημοσίου υπαλλήλου του γαλλικού κράτους, ως εκπαιδευτικός σε γερμανογαλλικό δημοτικό σχολείο. Κατά τα έτη 2005 και 2006, πέραν του μισθού της, έλαβε από το γαλλικό κράτος δύο επιδόματα τα οποία, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 14 και 20, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής φορολογικής συμβάσεως,

απαλλάσσονται, όπως και ο μισθός της, στη Γερμανία, υπό την επιφύλαξη του συνυπολογισμού τους βάσει της προοδευτικότητας του φόρου.

20 Τα δύο συγκεκριμένα επιδόματα είναι:

— ένα συνδεόμενο με τις τοπικές συνθήκες διαβίωσης επίδομα, που χορηγείται στους εργαζόμενους στην αλλοδαπή υπαλλήλους του γαλλικού κράτους βάσει του άρθρου 4Β, στοιχείο d, του διατάγματος αριθ. 2002-22, της 4ης Ιανουαρίου 2002, περί της διοικητικής και οικονομικής καταστάσεως του προσωπικού των γαλλικών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων στην αλλοδαπή (*JORF* της 6ης Ιανουαρίου 2002, σ. 387) προς αντιστάθμιση της απώλειας αγοραστικής δυνάμεως, του οποίου το μηνιαίο ποσό ανήρχετο σε 437,41 ευρώ και σε 444,08 ευρώ το 2005 και το 2006 αντιστοίχως, και

— μια «οικογενειακή προσαύξηση» που χορηγείται για τα συντηρούμενα τέκνα των εργαζόμενων στην αλλοδαπή υπαλλήλων του γαλλικού κράτους βάσει του άρθρου 4Β, στοιχείο e, του διατάγματος αριθ. 2002-22, της οποίας το μηνιαίο ποσό ανήρχετο σε 134,20 ευρώ και σε 136,41 ευρώ κατά τα δύο ως άνω έτη αντιστοίχως.

21 Ο μισθός που έλαβε η C. Schulz-Delzers κατά τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη έτη υποβλήθηκε σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία. Αντιθέτως, τα δύο επιδόματα που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως δεν φορολογήθηκαν στη Γαλλία καθότι επρόκειτο περί απαλλασσόμενου, δυνάμει της γαλλικής νομοθεσίας, εισοδήματος.

22 Στις πράξεις επιβολής φόρου επί του εισοδήματος των ετών 2005 και 2006, το Finanzamt έλαβε υπόψη την απαλλαγή των δύο αυτών επιδομάτων, αλλά τα συνυπολόγισε, όπως και τις λοιπές αμοιβές της C. Schulz-Delzers, κατόπιν αφαιρέσεως κατ' αποκοπήν ποσού για επαγγελματικά έξοδα ύψους 920 ευρώ για κάθε ένα από

τα έτη αυτά, στο πλαίσιο της προοδευτικής κλίμακας του φόρου, δυνάμει του άρθρου 32b, παράγραφοι 1, σημείο 3, και 2, σημείο 2, του EStG. Ο συνυπολογισμός αυτός των εν λόγω επιδομάτων είχε ως αποτέλεσμα αύξηση του φόρου εισοδήματος του ζεύγους Schulz κατά 654 ευρώ και 664 ευρώ κατά τα έτη 2005 και 2006 αντιστοίχως.

23 Το ζεύγος Schulz υπέβαλε ενστάσεις κατά των πράξεων αυτών επιβολής φόρου, οι οποίες απορρίφθηκαν ως αβάσιμες από το Finanzamt με αποφάσεις της 30ής Απριλίου 2009.

24 Με προσφυγή που άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου στις 18 Μαΐου 2009, το ζεύγος Schulz αμφισβήτησε τη συνεκτίμηση των δύο επίμαχων στην κύρια δίκη επιδομάτων για τον υπολογισμό του εφαρμοστέου επί των λοιπών εισοδημάτων φορολογικού συντελεστή κατ' εφαρμογή της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας. Ζητεί να μην ληφθούν υπόψη τα επιδόματα που έλαβε η C. Schulz-Delzers στο πλαίσιο της προοδευτικής κλίμακας του φόρου. Υποστηρίζει ότι η συνεκτίμηση των επιδομάτων αυτών συνιστά παράβαση του άρθρου 39 ΕΚ, δεδομένου ότι ανάλογα επιδόματα που χορηγούνται υπό τις συνθήκες που καθορίζει το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG δεν λαμβάνονται υπόψη.

25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG μπορεί να αποθαρρύνει έναν Γάλλο δημόσιο υπάλληλο να πραγματοποιήσει υπηρεσιακή αποστολή στη Γερμανία, δεδομένου ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη επιδόματα λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του ειδικού φορολογικού συντελεστή, ενώ ένας Γερμανός εργαζόμενος που απασχολείται εκτός γερμανικού εδάφους λαμβάνει ανάλογα επιδόματα τα οποία δεν λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της προοδευτικής κλίμακας του φόρου.

26 Ανεξαρτήτως τυχόν παραβάσεως του άρθρου 39, παράγραφοι 1 έως 3, ΕΚ, κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG εισάγει επίσης συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας διότι, κατά κανόνα, οι απασχολούμενοι σε γερμανικό νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου Γερμανοί υπήκοοι είναι, επομένως, εκείνοι

που κατά κύριο λόγο επωφελούνται του πλεονεκτήματος που προκύπτει από το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Baden-Württemberg αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Συμβιβάζεται το άρθρο 3, σημείο 64, του [EStG] με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δυνάμει του άρθρου [39 ΕΚ, νυν άρθρου 45 ΣΛΕΕ];

β) Περιέχει το άρθρο 3, σημείο 64, του [EStG] απαγορευμένη συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας υπό την έννοια του άρθρου [12 ΕΚ, νυν άρθρου 18 ΣΛΕΕ];

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 1: συμβιβάζεται το άρθρο 3, σημείο 64, του [EStG] με την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ένωσης δυνάμει του άρθρου [18 ΕΚ, νυν άρθρου 21 ΣΛΕΕ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

28 Διαπιστώνεται, προκαταρκτικώς, ότι, όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στις σκέψεις 39 έως 43 των προτάσεών του, από τα άρθρα της Συνθήκης ΕΚ τα οποία μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο στα ερωτήματά του, μόνον το άρθρο 39 ΕΚ ενδέχεται να έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

29 Συγκεκριμένα, κατά πρώτο λόγο, το άρθρο 12 ΕΚ, το οποίο θέτει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνον σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων. Η αρχή όμως της απαγορεύσεως των διακρίσεων τέθηκε σε εφαρμογή, στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, από το άρθρο 39 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-269/07, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2009, σ. I-7811, σκέψεις 98 και 99 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Κατά δεύτερο λόγο, το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο καθιερώνει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ενώσεως να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, βρίσκει ειδική έκφραση στο άρθρο 39 ΕΚ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (βλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-3/08, Leyman, Συλλογή 2009, σ. I-9085, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Εντούτοις, αφενός, είναι γεγονός ότι η C. Schulz-Delzers εγκατέλειψε τη Γαλλία προκειμένου να εγκατασταθεί στη Γερμανία και, αφετέρου, δεν αμφισβητείται ότι έχει καθεστώς εργαζόμενης υπό την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ. Συνεπώς, τα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να εξετασθούν μόνον υπό το πρίσμα της ως άνω πρώτης διατάξεως (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Leyman, σκέψεις 18 έως 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Σημειωτέον, εξάλλου, ότι το ζήτημα της συμβατότητας του άρθρου 3, σημείο 64, του EStG προς το άρθρο 39 ΕΚ εγείρεται στην υπόθεση της κύριας δίκης μόνον στο μέτρο που το εν λόγω άρθρο 3, σημείο 64, εφαρμόζεται στα επιδόματα που λαμβάνουν Γερμανοί δημόσιοι υπάλληλοι που εργάζονται στην αλλοδαπή, ενώ δεν εφαρμόζεται στα επιδόματα που λαμβάνουν δημόσιοι υπάλληλοι άλλου κράτους μέλους που εργάζονται επί γερμανικού εδάφους. Αντιθέτως, δεν αμφισβητείται το γεγονός ότι η διάταξη αυτή του γερμανικού δικαίου δεν εφαρμόζεται ιδίως στα επιδόματα που

λαμβάνουν δημόσιοι υπάλληλοι άλλου κράτους μέλους, οι οποίοι υπέχουν φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία και εργάζονται σε τρίτο κράτος μέλος.

33 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα υποβληθέντα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, πρέπει να νοηθούν ως αφορώντα, ουσιαστικώς, το ζήτημα κατά πόσον το άρθρο 39 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντίκειται σε διάταξη, όπως αυτή του άρθρου 3, σημείο 64, του EStG, δυνάμει της οποίας επιδόματα όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, τα οποία χορηγούνται σε δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους που εργάζεται σε άλλο κράτος μέλος προς αντιστάθμιση της απώλειας αγοραστικής δυνάμεως στον τόπο διορισμού, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του εφαρμοστέου στο πρώτο κράτος μέλος φορολογικού συντελεστή επί των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου ή της/του συζύγου του/της, ενώ ανάλογα επιδόματα χορηγούμενα σε δημόσιο υπάλληλο του άλλου αυτού κράτους μέλους, ο οποίος εργάζεται στο έδαφος του πρώτου κράτους μέλους, λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φορολογικού αυτού συντελεστή.

34 Συναφώς, από παγία νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 39 ΕΚ αντίκειται, αφενός, σε εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, καθώς και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 26) και, αφετέρου, σε κάθε διάταξη, ακόμη και αν εφαρμόζεται αδιακρίτως, η οποία εμποδίζει ή αποθαρρύνει υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 78).

35 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η C. Schulz-Delzers, η οποία άσκησε το δικαίωμά της ελεύθερης κυκλοφορίας, δεν τυγχάνει, στο κράτος υποδοχής, δυσμενέστερης μεταχειρίσεως από ό,τι θα ετύγχανε υπήκοος του κράτους αυτού σε αμιγώς εσωτερική κατάσταση. Πράγματι, από την ίδια του τη φύση, το άρθρο 3, σημείο 64, του EStG δεν μπορεί να εφαρμόζεται σε φορολογούμενους που εργάζονται επί γερμανικού εδάφους και παρέχει ένα πλεονέκτημα αποκλειστικώς στους φορολογούμενους που εργάζονται εκτός του εδάφους αυτού.

36 Εξ αυτού συνάγεται ότι μόνον εάν θα μπορούσε η μη χορήγηση του πλεονεκτήματος αυτού σε φορολογούμενο ευρισκόμενο στην κατάσταση της C. Schulz-Delzers να χαρακτηρισθεί για άλλους λόγους ως εισάγουσα διακρίσεις, κάτι που προϋποθέτει ότι η κατάσταση της C. Schulz-Delzers είναι συγκρίσιμη με εκείνη των δικαιούχων του εν λόγω πλεονεκτήματος, θα μπορούσε να προβληθεί λυσιτελώς το άρθρο 39 ΕΚ στην υπόθεση της κύριας δίκης.

37 Διαπιστώνεται, όμως, ότι δεν υφίσταται τέτοια συγκρισιμότητα υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με την εφαρμογή μιας προοδευτικής φορολογικής κλίμακας που βασίζεται κατ' ανάγκη, όπως αναφέρθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 5 έως 8 της παρούσας αποφάσεως, σε μια εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου η οποία επιχειρείται λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών διαβίωσης επί του εδάφους του οικείου κράτους μέλους.

38 Υπό το πρίσμα αυτό, επιδόματα όπως εκείνα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 3, σημείο 64, του EStG, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι να καταστεί δυνατό να διατηρήσει ο δικαιούχος, παρά το υψηλότερο κόστος ζωής στην αλλοδαπή, το ίδιο βιοτικό επίπεδο με εκείνο που είχε στη Γερμανία, δεν αυξάνουν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου και, επομένως, δεν λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της προοδευτικής κλίμακας του φόρου.

39 Αντιθέτως, τα επιδόματα που λαμβάνει η C. Schulz-Delzers στη Γερμανία αποβλέπουν ακριβώς στην προσαρμογή των αποδοχών του ενδιαφερόμενου στο κόστος ζωής στη Γερμανία και αυξάνουν, επομένως, τη φοροδοτική του ικανότητα, όπως αυτή εκτιμάται βάσει των συνθηκών διαβίωσης στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, και, κατά συνέπεια, λαμβάνονται υπόψη βάσει της προοδευτικότητας του φόρου.

40 Το γεγονός ότι, κατά την άποψη του Γάλλου νομοθέτη, μοναδικός σκοπός των εν λόγω επιδομάτων είναι να καταστεί δυνατό να διατηρήσει ο δικαιούχος τους, παρά το υψηλότερο κόστος ζωής στη Γερμανία, το ίδιο βιοτικό επίπεδο με εκείνο που είχε

στη Γαλλία δεν ασκεί συναφώς επιρροή, δεδομένου ότι η συγκρισιμότητα των καταστάσεων μπορεί κατ' ανάγκη να εκτιμηθεί μόνον στο πλαίσιο ενός και του ίδιου φορολογικού συστήματος, ελλείψει δε μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε επίπεδο Ένωσης, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια να καθορίζουν τα κριτήρια φορολογήσεως των εισοδημάτων.

41 Το γεγονός ότι η επιλογή του ζεύγους Schulz να φορολογείται από κοινού προκειμένου να επωφελείται μίας κοινής βάσεως επιβολής φόρου, ευνοϊκότερης από δύο χωριστές βάσεις επιβολής φόρου, συνεπάγεται ότι τα καταβληθέντα στην C. Schulz-Delzers επιδόματα λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή σε συνάρτηση με μία προοδευτική κλίμακα φορολογήσεως, είναι επομένως συνέπεια όχι διακριτικής μεταχειρίσεως υπό την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ, αλλά της εφαρμογής κριτηρίων φορολογήσεως που απόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν.

42 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι η Συνθήκη δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ένωσης ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο οποίο κατοικούσε έως πρότινος δεν θα έχει καμία φορολογική επίπτωση. Λόγω των διαφορών μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών στον οικείο τομέα, η εν λόγω μεταφορά μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να συνεπάγεται για τον πολίτη ορισμένα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors, Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 34, και της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp, Συλλογή 2005, σ. I-6421, σκέψη 45).

43 Συνεπώς, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 39 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται σε διάταξη, όπως αυτή του άρθρου 3, σημείο 64, του EStG, δυνάμει της οποίας επιδόματα όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, τα οποία χορηγούνται σε δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους που εργάζεται σε άλλο κράτος μέλος προς αντιστάθμιση της απώλειας αγοραστικής δυνάμεως στον τόπο διορισμού, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του εφαρμοστέου στο πρώτο κράτος μέλος φορολογικού συντελεστή επί των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου ή της/του συζύγου του/της, ενώ ανάλογα επιδόματα χορηγούμενα σε δημόσιο υπάλληλο του άλλου αυτού κράτους μέλους, ο οποίος εργάζεται στο έδαφος του

πρώτου κράτους μέλους, λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φορολογικού αυτού συντελεστή.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 39 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται σε διάταξη, όπως αυτή του άρθρου 3, σημείο 64, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), δυνάμει της οποίας επιδόματα όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, τα οποία χορηγούνται σε δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους που εργάζεται σε άλλο κράτος μέλος προς αντιστάθμιση της απώλειας αγοραστικής δυνάμεως στον τόπο διορισμού, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του εφαρμοστέου στο πρώτο κράτος μέλος φορολογικού συντελεστή επί των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου ή της/του συζύγου του/της, ενώ ανάλογα επιδόματα χορηγούμενα σε δημόσιο υπάλληλο του άλλου αυτού κράτους μέλους, ο οποίος εργάζεται στο έδαφος του πρώτου κράτους μέλους, λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του φορολογικού αυτού συντελεστή.

(υπογραφές)