Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 28ης Φεβρουαρίου 2013 *

«Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου — Ίση μεταχείριση — Παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες — Υπήκοοι κράτους μέλους της Ένωσης — Επαγγελματικά εισοδήματα που αποκτώνται εντός του κράτους μέλους αυτού — Μεταφορά του τόπου κατοικίας στην Ελβετία — Μη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από το κράτος μέλος λόγω της μεταφοράς της κατοικίας»

Στην υπόθεση C-425/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Αυγούστου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Katja Ettwein

κατά

Finanzamt Konstanz,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από την R. Silva de Lapuerta, προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, και τους K. Lenaerts, E. Juhász (εισηγητή), T. von Danwitz και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 4ης Ιουλίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η K. Ettwein, εκπροσωπούμενη από τον T. Picker, Steuerberater,

— το Finanzamt Konstanz, εκπροσωπούμενο από την N. Rogall,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze, την A. Wiedmann και την K. Petersen,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Rubio González,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και T. Scharf,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Οκτωβρίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των εφαρμοστέων εν προκειμένω διατάξεων της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, που υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1999 (ΕΕ 2002, L 114, σ. 6, στο εξής: συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της K. Ettwein, Γερμανίδας υπηκόου, και του Finanzamt Konstanz (της ΔΟΥ της γερμανικής πόλης Konstanz), που έχει ως αντικείμενο την άρνηση της εν λόγω φορολογικής υπηρεσίας να εφαρμόσει σε εκείνη και στον σύζυγό της, επίσης γερμανικής ιθαγένειας (στο εξής: η K. Ettwein και ο σύζυγός της), εξαιτίας της μεταφοράς της κατοικίας τους στην Ελβετία, ένα φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπεται από τη γερμανική νομοθεσία σε περίπτωση σωρευτικής φορολόγησης των εισοδημάτων των συζύγων.

Το νομικό πλαίσιο

Η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας

3 Όπως εκτίθεται στη δεύτερη φράση του προοιμίου της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, τα συμβαλλόμενα μέρη «είναι αποφασισμένα να εφαρμόσουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων στις επικράτειές τους βάσει των διατάξεων που ισχύουν επί του θέματος στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα».

4 Κατά το άρθρο 1, στοιχεία α′ και δ′, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σκοπός της εν λόγω συμφωνίας είναι, μεταξύ άλλων, να χορηγήσει, προς όφελος των υπηκόων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, δικαίωμα εισόδου, διαμονής, πρόσβασης σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, δικαίωμα εγκατάστασης για την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και δικαίωμα παραμονής στην επικράτεια των συμβαλλόμενων μερών, καθώς και να παράσχει τις ίδιες συνθήκες διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας με αυτές που παρέχονται στους ημεδαπούς.

5 Το άρθρο 2 επιγράφεται «Μη διάκριση» και ορίζει τα εξής:

«Οι 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 4, που επιγράφεται «Δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα», έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε μία οικονομική δραστηριότητα εξασφαλίζεται [...] σύμφωνα με τις διατάξεις του παραρτήματος I.»

7 Το άρθρο 11, που επιγράφεται «Εξέταση των προσφυγών», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Τα άτομα τα οποία αφορά η παρούσα συμφωνία έχουν δικαίωμα προσφυγής στις αρμόδιες αρχές όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας.»

8 Το άρθρο 16, που επιγράφεται «Αναφορά στο κοινοτικό δίκαιο», έχει ως εξής:

«1. Για να επιτευχθούν οι στόχοι που αναφέρονται στην παρούσα συμφωνία, τα μέρη λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο ώστε δικαιώματα και υποχρεώσεις που ισοδυναμούν με αυτές που περιλαμβάνονται στις νομικές πράξεις της Ευρωπαϊκής Κοινότητας στις οποίες γίνεται αναφορά να τυγχάνουν εφαρμογής στις σχέσεις τους.

2. Δεδομένου ότι η εφαρμογή της παρούσας συμφωνίας εμπεριέχει έννοιες του κοινοτικού δικαίου, θα ληφθεί υπόψη η κατάλληλη 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 μικτή επιτροπή θα καθορίζει, μετά από αίτηση ενός μέρους, τις επιπτώσεις της εν λόγω νομολογίας.»

9 Το άρθρο 21, που επιγράφεται «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«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.»

10 Το παράρτημα Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και το κεφάλαιο ΙΙ του παραρτήματος αυτού περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τους μισθωτούς εργαζόμενους. Το άρθρο 9 του κεφαλαίου αυτού, που επιγράφεται «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 ιθαγένειάς 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 εργαζόμενους υπηκόους του κράτους και τα μέλη της οικογενείας τους.

[…]»

11 Το κεφάλαιο ΙΙΙ του εν λόγω παραρτήματος Ι αφορά τους «ελεύθερους επαγγελματίες».

12 Το άρθρο 12 αυτού του κεφαλαίου ΙΙΙ επιγράφεται «Ρύθμιση της διαμονής» και ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Ο υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλομένου μέρους για να ασκήσει μη μισθωτή δραστηριότητα (που στο εξής καλείται ελεύθερος επαγγελματίας) λαμβάνει τίτλο διαμονής διάρκειας πέντε ετών τουλάχιστον από την ημερομηνία της χορήγησής [του], εφόσον αποδείξει στις αρμόδιες εθνικές αρχές ότι έχει εγκατασταθεί ή θέλει να εγκατασταθεί για τον σκοπό αυτό.»

13 Το άρθρο 13 του εν λόγω κεφαλαίου, που επιγράφεται «Παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες», ορίζει τα εξής:

«1. Ο παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας είναι υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που έχει τη διαμονή του στην επικράτεια ενός συμβαλλομένου μέρους και που ασκεί μη μισθωτή δραστηριότητα στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους επιστρέφοντας στην κατοικία του [καταρχήν] καθημερινώς ή τουλάχιστον μία φορά την εβδομάδα.

2. Οι παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες δεν χρειάζονται τίτλο διαμονής.

[…]»

14 Το άρθρο 15 του ίδιου αυτού κεφαλαίου, το οποίο επιγράφεται «Ισότητα μεταχείρισης», προβλέπει τα εξής:

«1. Ο ελεύθερος επαγγελματίας τυγχάνει στη χώρα υποδοχής, όσον αφορά την πρόσβαση σε μια μη μισθωτή δραστηριότητα και στην άσκησή της, όχι λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισης από αυτή των ημεδαπών.

2. Οι διατάξεις του άρθρου 9 του παρόντος παραρτήματος εφαρμόζονται, κατ' αναλογία, στους ελεύθερους επαγγελματίες που αναφέρονται στο παρόν κεφάλαιο.»

15 Το κεφάλαιο V του εν λόγω παραρτήματος I αφορά τα «πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα». Το άρθρο 24 του κεφαλαίου αυτού, που επιγράφεται «Ρύθμιση διαμονής», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Ένας υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα στη χώρα διαμονής και που δεν έχει δικαίωμα διαμονής δυνάμει άλλων διατάξεων της παρούσας συμφωνίας λαμβάνει τίτλο διαμονής διάρκειας πέντε ετών τουλάχιστον, υπό τον όρο ότι θα αποδείξει στις αρμόδιες εθνικές αρχές ότι διαθέτει για τον ίδιο ή τα μέλη της οικογενείας του:

α) επαρκή οικονομικά μέσα ώστε να μη χρειαστεί να ζητήσει κοινωνική βοήθεια κατά τη διάρκεια της διαμονής τους,

β) ασφάλιση ασθενείας που καλύπτει το σύνολο των κινδύνων.

[...]»

Η γερμανική νομοθεσία

16 Οι κρίσιμες εν προκειμένω διατάξεις είναι οι διατάξεις του νόμου για τη φορολογία εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), όπως δημοσιεύτηκε στις 19 Οκτωβρίου 2002 (*BGBl.* 2002 I, σ. 4212) και τροποποιήθηκε στις 20 Δεκεμβρίου 2007 (*BGBl.* 2007 I, σ. 3150).

17 Το άρθρο 1 του EStG ορίζει τα εξής:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος. […]

[…]

3. Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία μπορούν επίσης να ζητήσουν να υπόκεινται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος, εφόσον αποκτούν εισοδήματα στην ημεδαπή κατά την έννοια του άρθρου 49. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο αν τα εισοδήματά τους κατά το οικείο ημερολογιακό έτος υπόκεινται σε ποσοστό τουλάχιστον 90 % στον γερμανικό φόρο εισοδήματος. […]

[…]»

18 Το άρθρο 1a, παράγραφος 1, του EStG είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Για τους υπηκόους των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή των κρατών στα οποία εφαρμόζεται η συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο [στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ] […] οι οποίοι θεωρούνται, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 3, ότι υπόκεινται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος, ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες ως προς την εφαρμογή […] του άρθρου 26, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο:

1. […] Προϋπόθεση είναι να έχει ο δικαιούχος την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους στο οποίο εφαρμόζεται η [Συμφωνία για τον ΕΟΧ].

[…]

2. Ο σύζυγος που δεν τελεί σε διάσταση και δεν έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στη γερμανική επικράτεια μπορεί να ζητήσει να υπόκειται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος ως προς την εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο. Το σημείο 1, δεύτερο εδάφιο, εφαρμόζεται τηρουμένων των αναλογιών. Κατά την εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, ως βάση λαμβάνεται το άθροισμα των εισοδημάτων των δύο συζύγων και διπλασιάζεται το αφορολόγητο ποσό του εισοδήματος […]»

19 Το άρθρο 26, παράγραφος 1, του EStG παρέχει στους μη τελούντες σε διάσταση συζύγους που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση ή αντιμετωπίζονται ως έχοντες τέτοια υποχρέωση το δικαίωμα να επιλέξουν είτε τη χωριστή φορολόγησή τους κατά το άρθρο 26a του νόμου αυτού είτε τη σωρευτική φορολόγηση των εισοδημάτων τους κατά το άρθρο 26b.

20 Το άρθρο 26b του EStG, που επιγράφεται «Σωρευτική φορολόγηση των εισοδημάτων των συζύγων», ορίζει τα εξής:

«Κατά το σύστημα της σωρευτικής φορολόγησης, τα εισοδήματα των συζύγων αθροίζονται και φορολογούνται από κοινού και οι σύζυγοι αντιμετωπίζονται, αν δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη, ως ένας μόνο φορολογούμενος.»

21 Το άρθρο 32a του EStG, που επιγράφεται «Συντελεστής του φόρου εισοδήματος», προβλέπει στην παράγραφο 5 τα εξής:

«[…] Σε περίπτωση σωρευτικής φορολόγησης των εισοδημάτων των συζύγων κατά τα άρθρα 26 και 26b, ο φόρος εισοδήματος ανέρχεται […] στο διπλάσιο του φόρου που θα έπληττε το μισό του κοινού φορολογητέου εισοδήματός τους κατά την παράγραφο 1 (μέθοδος splitting).»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

22 Η K. Ettwein και ο σύζυγός της είναι αμφότεροι ελεύθεροι επαγγελματίες, η μεν προσφεύγουσα της υπόθεσης της κύριας δίκης είναι σύμβουλος επιχειρήσεων, ο δε σύζυγός της ζωγράφος. Αποκτούν το σύνολο των εισοδημάτων τους στη Γερμανία. Την 1η Αυγούστου 2007 το ζεύγος Ettwein, το οποίο,

έως εκείνη την ημερομηνία, κατοικούσε στο Lindau (Γερμανία), μετέφερε την κατοικία του στην Ελβετία. Οι σύζυγοι εξακολούθησαν πάντως να ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα στη Γερμανία και να αποκτούν το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων τους στο εν λόγω κράτος μέλος.

23 Η K. Ettwein και ο σύζυγός της, ενόψει του υπολογισμού του φόρου επί των εισοδημάτων τους για το οικονομικό έτος 2008, ζήτησαν να φορολογηθούν από κοινού για το σύνολο των εισοδημάτων τους με τη λεγόμενη μέθοδο splitting, όπως και κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη, τονίζοντας ότι δεν είχαν αποκτήσει φορολογητέα εισοδήματα στην Ελβετία.

24 Με την αρχική πράξη επιβολής φόρου, το Finanzamt Konstanz δέχτηκε το αίτημά τους. Την 1η Δεκεμβρίου 2009 όμως το Finanzamt ανακάλεσε την πράξη αυτή, με το αιτιολογικό ότι η ευνοϊκή ρύθμιση της μεθόδου splitting, η οποία εφαρμόζεται λόγω της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης των συζύγων, δεν έπρεπε να εφαρμοστεί, διότι η κατοικία των συζύγων δεν βρισκόταν στο έδαφος ούτε ενός από τα κράτη μέλη της Ένωσης ούτε κράτους που να αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Με πράξη επιβολής φόρου της 22ας Μαρτίου 2010, το Finanzamt εφάρμοσε, κατόπιν αυτού, στους συζύγους τη μέθοδο της χωριστής φορολόγησης. Η διοικητική προσφυγή που υποβλήθηκε κατά της εν λόγω πράξης δεν ευδοκίμησε, οπότε η K. Ettwein άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω πράξης.

25 Το εν λόγω δικαστήριο κρίνει ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της είναι «παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες», κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του παραρτήματος I της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, δεδομένου ότι πρόκειται για Γερμανούς υπηκόους που έχουν την κατοικία τους στην Ελβετία, εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες στη γερμανική επικράτεια και επιστρέφουν καθημερινά από τον τόπο εργασίας τους στον τόπο κατοικίας τους. Δυνάμει του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 9, παράγραφος 2, και 15, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, οι παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν, στο κράτος στο οποίο ασκούν την επαγγελματική δραστηριότητά τους, τα ίδια φορολογικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα με τους ημεδαπούς ελεύθερους επαγγελματίες. Το αιτούν δικαστήριο κλίνει υπέρ της άποψης ότι η άρνηση των γερμανικών φορολογικών αρχών να εφαρμόσουν την ευνοϊκή μέθοδο του splitting στο ζεύγος Ettwein, για τον λόγο και μόνο ότι η κατοικία του βρίσκεται στην Ελβετία, αντιβαίνει στις διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

26 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με τις αρχές που έχει καθιερώσει η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζόμενων, δηλαδή σχετικά με ελευθερίες που έχουν περιληφθεί επίσης στη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, η οποία έχει επίσης εφαρμογή στον φορολογικό τομέα, απαγορεύει όχι μόνο τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διάκρισης.

27 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αρμόδιο για τη φορολόγηση του συνόλου των εισοδημάτων ενός υποχρέου είναι καταρχήν το κράτος κατοικίας του, το οποίο πρέπει να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Εντούτοις, όταν το σύνολο των εισοδημάτων φορολογείται στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων, αφού ο ενδιαφερόμενος αποκτά τα εισοδήματά του σχεδόν αποκλειστικά στο κράτος αυτό, το κράτος αυτό δεν μπορεί να αρνείται να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερόμενου, όταν δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα στο κράτος κατοικίας. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η μέθοδος splitting αποτελεί ένα από τα στοιχεία της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην περίπτωση αυτή (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089).

28 Κατά συνέπεια, η κατάσταση του ζεύγους Ettwein, η οποία δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο κράτος κατοικίας, δηλαδή στην Ελβετία, όπου το ζεύγος αυτό δεν αποκτά κανένα εισόδημα, θα πρέπει, κατά το αιτούν δικαστήριο, να ληφθεί υπόψη στη Γερμανία ενόψει του υπολογισμού του φόρου, προκειμένου να μην υποστεί δυσμενή διάκριση έναντι των συζυγικών ζευγών που κατοικούν και αποκτούν το εισόδημά τους στη Γερμανία και τελούν στην ίδια προσωπική και οικογενειακή κατάσταση με το ζεύγος Ettwein.

29 Το Finanzgericht Baden-Württemberg, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι διατάξεις της [συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας], και ειδικότερα τα άρθρα 1, 2, 11, 16 και 21 και το παράρτημα Ι, άρθρα 9, 13 και 15, την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να μην παρέχεται στους συζύγους που κατοικούν στην Ελβετία και υπόκεινται σε φορολογία στη Γερμανία για όλα τα φορολογητέα εισοδήματά τους η δυνατότητα της από κοινού φορολόγησής τους για το σύνολο των εισοδημάτων τους με τη μέθοδο του splitting;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

30 Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, η μέθοδος του splitting αποτελεί, για τους συζύγους που φορολογούνται ως προς το εισόδημά τους στη Γερμανία, φορολογικό όφελος, εφόσον το εισόδημα του ενός υπερβαίνει κατά πολύ το εισόδημα του άλλου. Όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, η μέθοδος αυτή προβλέφθηκε με σκοπό την άμβλυνση της προοδευτικότητας της κλίμακας του φόρου εισοδήματος. Η εν λόγω μέθοδος συνίσταται στην άθροιση των συνολικών εισοδημάτων των συζύγων και στη φορολόγηση στη συνέχεια κάθε συζύγου για το 50 % του αθροίσματος. Αν το εισόδημα του ενός από τους συζύγους είναι υψηλό και του άλλου είναι χαμηλό, το splitting έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέας βάσης και την άμβλυνση της προοδευτικότητας της κλίμακας του φόρου εισοδήματος (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 7).

31 Εντούτοις, σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται μόνο όταν οι σύζυγοι έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους είτε στη γερμανική επικράτεια είτε στο έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ένωσης ή κράτους στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον ΕΟΧ. Η συμφωνία αυτή δεν έχει εφαρμογή στην Ελβετική Συνομοσπονδία.

32 Για να δοθεί απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει καταρχάς να εξεταστεί αν μια περίπτωση όπως αυτή του ζεύγους Ettwein εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

33 Συναφώς πρέπει ευθύς εξαρχής να απορριφθεί το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ότι η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας έχει εφαρμογή μόνο σε περίπτωση διάκρισης λόγω ιθαγένειας, δηλαδή όταν οι υπήκοοι ενός συμβαλλόμενου μέρους υφίστανται, στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου μέρους, άνιση μεταχείριση έναντι των ημεδαπών. Πράγματι, είναι δυνατόν οι υπήκοοι ενός συμβαλλόμενου μέρους να προβάλλουν, σε ορισμένες περιπτώσεις και σε συνάρτηση με τις εφαρμοστέες διατάξεις, δικαιώματα που αντλούν από τη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας ακόμη και έναντι της χώρας τους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-257/10, Bergström, Συλλογή 2011, σ. I-13227, σκέψεις 27 έως 34).

34 Όσον αφορά τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης και τις διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας που θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας αυτής έχει εφαρμογή, με βάση το γράμμα του, στην περίπτωση του ζεύγους Ettwein. Πράγματι, η K. Ettwein και ο σύζυγός της είναι υπήκοοι «ενός συμβαλλομένου μέρους», της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, διαμένουν στο έδαφος

«ενός συμβαλλομένου μέρους», και συγκεκριμένα της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, και ασκούν μη μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος «του άλλου συμβαλλομένου μέρους», δηλαδή της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

35 Η εν λόγω διάταξη κάνει διάκριση μεταξύ του τόπου διαμονής ή κατοικίας, που βρίσκεται στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου μέρους, και του τόπου άσκησης μη μισθωτής δραστηριότητας, ο οποίος πρέπει να βρίσκεται στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου μέρους, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιθαγένεια των ενδιαφερόμενων. Κατά συνέπεια, δυνάμει της διάταξης αυτής, η K. Ettwein και ο σύζυγός της πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες» ενόψει της εφαρμογής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, με δεδομένο μάλιστα ότι επιστρέφουν καθημερινά από τον τόπο άσκησης της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στον τόπο κατοικίας τους.

36 Συναφώς δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής ότι η έννοια «παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες» περιλαμβάνεται στην έννοια «ελεύθερος επαγγελματίας» του άρθρου 12, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας. Συγκεκριμένα, μολονότι ο «παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας» είναι επίσης «ελεύθερος επαγγελματίας», αφού ασκεί μη μισθωτή δραστηριότητα, η έννοια «παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας» ορίζεται από άλλες διατάξεις και παρουσιάζει διαφορές από την έννοια «ελεύθερος επαγγελματίας», η οποία ορίζεται στο εν λόγω άρθρο 12, παράγραφος 1.

37 Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 13, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας, ο «παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας», αντίθετα από ό,τι προβλέπει για τον «ελεύθερο επαγγελματία» το άρθρο 12 του εν λόγω παραρτήματος, δεν χρειάζεται τίτλο διαμονής για να ασκεί μη μισθωτή δραστηριότητα. Η τελευταία αυτή διάταξη θεσπίστηκε, όπως προκύπτει από την επικεφαλίδα της και από την ανάγνωση του όλου περιεχομένου της, με μόνο σκοπό τη ρύθμιση της διαμονής.

38 Το γεγονός ότι τα συμβαλλόμενα μέρη αφιέρωσαν μια ειδική διάταξη της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας στους παραμεθόριους ελεύθερους επαγγελματίες καθιστά εναργή την ιδιαίτερη κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή η κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών και εκφράζει τη βούληση να διευκολυνθεί η κυκλοφορία και η κινητικότητά τους.

39 Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού επιβεβαιώνεται επίσης από το άρθρο 24, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα διαμονής, δηλαδή το δικαίωμα των υπηκόων του ενός συμβαλλόμενου μέρους να μεταφέρουν τη διαμονή τους στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου μέρους ανεξάρτητα από την άσκηση κάποιας οικονομικής δραστηριότητας. Το δικαίωμα όμως αυτό πρέπει κατά μείζονα λόγο να μπορούν να ασκούν πλήρως οι παραμεθόριοι εργαζόμενοι, όπως είναι η K. Ettwein και ο σύζυγός της, οι οποίοι πρέπει να διατηρούν παράλληλα τη δυνατότητα να ασκούν την οικονομική δραστηριότητά τους στη χώρα καταγωγής τους.

40 Κατά συνέπεια, το συμπέρασμα είναι ότι η περίπτωση του ζεύγους Ettwein εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

41 Αφού η K. Ettwein και ο σύζυγός της είναι «παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες», κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, στην περίπτωσή τους έχει επίσης εφαρμογή η αρχή της ίσης μεταχείρισης, την οποία καθιερώνει το άρθρο 15, παράγραφος 1, του παραρτήματος αυτού (βλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2011, C-506/10, Graf και Engel, Συλλογή 2011, σ. I-9345, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και «χώρα υποδοχής», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, είναι στην περίπτωσή τους η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

42 Επιπλέον, κατά την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου 15, οι διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου αυτού παραρτήματος Ι εφαρμόζονται κατ' αναλογία στους παραμεθόριους ελεύθερους επαγγελματίες. Από την παράγραφο 2 του τελευταίου αυτού άρθρου προκύπτει ότι η αρχή της ίσης μεταχείρισης καλύπτει και τα φορολογικά πλεονεκτήματα.

43 Από την αναλογική αυτή εφαρμογή προκύπτει ότι οι παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν, στη χώρα υποδοχής, τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα με τους ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους και διαμένουν συγχρόνως στη χώρα αυτή.

44 Πρέπει πάντως να ληφθεί επίσης υπόψη το άρθρο 21, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, κατά το οποίο καμία διάταξη της συμφωνίας αυτής δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπο ώστε να εμποδίζονται 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.

45 Η διάταξη αυτή επιτρέπει επομένως τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των φορολογούμενων που έχουν τη διαμονή τους στην ημεδαπή έναντι των φορολογούμενων που έχουν τη διαμονή τους στην αλλοδαπή, μόνο όμως στην περίπτωση κατά την οποία οι εν λόγω φορολογούμενοι δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις.

46 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμάται ευκολότερα στο κράτος κατοικίας ή διαμονής του, όπου συγκεντρώνεται συνήθως το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του, και ότι από την άποψη αυτή η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά κανόνα συγκρίσιμη με την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 32 έως 34, και Asscher, σκέψη 41). Το Δικαστήριο επισήμανε πάντως ότι τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία ο κάτοικος αλλοδαπής δεν πραγματοποιεί άξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί σε άλλο κράτος, οπότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 36).

47 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής –μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας– ο οποίος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στο κράτος όπου ασκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα βρίσκεται, εξ αντικειμένου, στην ίδια κατάσταση, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με τον κάτοικο του κράτους αυτού ο οποίος ασκεί παρόμοια δραστηριότητα στο ίδιο αυτό κράτος. Οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση σε σχέση με τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής τους κατάστασης. Πράγματι, ο συνυπολογισμός αυτός δεν είναι δυνατός στο κράτος κατοικίας των παραμεθόριων εργαζομένων, όπως είναι η K. Ettwein και ο σύζυγός της, διότι δεν αποκτούν εισοδήματα στο κράτος αυτό (βλ. επ' αυτού τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 37 και 38, Asscher, σκέψεις 42 και 43, και την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 20).

48 Εφόσον ληφθεί υπόψη η νομολογία αυτή, δεν επιτρέπεται η επίκληση του άρθρου 21, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας από ένα συμβαλλόμενο μέρος ως έρεισμα της άρνησής του να χορηγήσει σε ένα ζεύγος συζύγων που ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα στο οικείο κράτος, όπου επίσης αποκτούν το σύνολο των εισοδημάτων τους και υπόκεινται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος, το φορολογικό πλεονέκτημα που συναρτάται προς την προσωπική και οικογενειακή τους κατάσταση και συνίσταται στην εφαρμογή της μεθόδου του splitting, εφόσον το συμβαλλόμενο αυτό μέρος προβάλλει ως μόνη αιτιολογία της άρνησής του το γεγονός ότι ο τόπος κατοικίας ή διαμονής των συζύγων βρίσκεται στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου μέρους.

49 Επομένως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, βάσει της οποίας δεν χορηγείται το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα λόγω του τόπου κατοικίας ή διαμονής των φορολογουμένων, αντιβαίνει στο άρθρο 13, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 15, παράγραφος 2, και 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος αυτού.

50 Επιπλέον, σκοπός της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας είναι, σύμφωνα με το άρθρο 1, στοιχείο α', της συμφωνίας αυτής, μεταξύ άλλων, να χορηγηθεί στους υπηκόους των κρατών μελών της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας δικαίωμα διαμονής στην επικράτεια των συμβαλλόμενων μερών.

51 Η λύση αυτή εξάλλου είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η ελευθερία της κυκλοφορίας των προσώπων, την οποία, κατά τη δεύτερη περίοδο του προοιμίου της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, τα συμβαλλόμενα μέρη είναι αποφασισμένα να υλοποιήσουν στις επικράτειές τους βάσει των διατάξεων που ισχύουν επί του θέματος στην Ένωση, θα παρακωλυόταν, αν ένας υπήκοος συμβαλλόμενου μέρους ετίθετο σε μειονεκτική θέση στη χώρα καταγωγής του για τον λόγο και μόνον ότι έχει ασκήσει το δικαίωμα κυκλοφορίας (προπαρατεθείσα απόφαση Bergström, σκέψεις 27 και 28).

52 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, στοιχείο α', της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και τα άρθρα 9, παράγραφος 2, 13, παράγραφος 1, και 15, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας αυτής έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά η ρύθμιση κράτους μέλους που ορίζει ότι η προβλεπόμενη από τη ρύθμιση αυτή ευεργετική διάταξη για την από κοινού φορολόγηση των συζύγων με τη μέθοδο του splitting δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση συζύγων που έχουν την ιθαγένεια του κράτους αυτού και φορολογούνται στο κράτος αυτό για το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων τους, για τον λόγο και μόνο ότι η κατοικία τους βρίσκεται στο έδαφος της Ελβετικής Συνομοσπονδίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1, στοιχείο α', της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, που υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1999, και τα άρθρα 9, παράγραφος 2, 13, παράγραφος 1, και 15, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας αυτής έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά η ρύθμιση κράτους μέλους που ορίζει ότι η προβλεπόμενη από τη ρύθμιση αυτή ευεργετική διάταξη για την από κοινού φορολόγηση των συζύγων με τη μέθοδο του splitting δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση συζύγων που έχουν την ιθαγένεια του κράτους αυτού και φορολογούνται στο κράτος αυτό για το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων τους, για τον λόγο και μόνο ότι η κατοικία τους βρίσκεται στο έδαφος της Ελβετικής Συνομοσπονδίας.

(υπογραφές)