Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 19ης Νοεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — 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 συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως — Ίση μεταχείριση — Διάκριση λόγω ιθαγένειας — Πολίτης κράτους μέλους της Ένωσης — Μεθοριακοί εργαζόμενοι — Φόρος εισοδήματος — Κατανομή φορολογικών αρμοδιοτήτων — Φορολογικός σύνδεσμος — Ιθαγένεια»

Στην υπόθεση C-241/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαΐου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Roman Bukovansky

κατά

Finanzamt Lörrach,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, C. Toader και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Φεβρουαρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο R. Bukovansky, εκπροσωπούμενος από τον H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— η Finanzamt Lörrach, εκπροσωπούμενη από τον D. Gress και την S. Parodi-Neef,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και B. Beutler,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson και N. Otte Widgren, καθώς και από τους F. Sjövall, L. Swedenborg και E. Karlsson,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον M. Holt, επικουρούμενο από την S. Ford, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Wasmeier,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Απριλίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, η οποία υπεγράφη στο Λουξεμβούργο την 21η Ιουνίου 1999 (ΕΕ 2002, L 114, σ. 6, στο εξής: Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του R. Bukovansky, Γερμανού υπηκόου, και της Finanzamt Lörrach (Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Lörrach), σχετικά με την απόφαση της δεύτερης να φορολογήσει τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες τα οποία πραγματοποίησε ο R. Bukovansky στη Γερμανία, όσον αφορά το χρονικό διάστημα κατόπιν της μεταφοράς του τόπου διαμονής του ενδιαφερομένου από τη Γερμανία στην Ελβετία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα και τα κράτη μέλη της, αφενός, και η Ελβετική Συνομοσπονδία, αφετέρου, υπέγραψαν στις 21 Ιουνίου 1999 επτά συμφωνίες, μεταξύ των οποίων καταλέγεται και η Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Με την απόφαση 2002/309/ΕΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου και της Επιτροπής, της 4ης Απριλίου 2002 (ΕΕ L 114, σ. 1), οι επτά αυτές συμφωνίες εγκρίθηκαν εξ ονόματος της Κοινότητας και τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιουνίου 2002.

4 Κατά το προοίμιο της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, 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».

5 Η Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων σκοπεί, κατά το άρθρο της 1, στοιχεία α′ και δ′, να χορηγήσει, προς όφελος των υπηκόων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, δικαίωμα εισόδου, διαμονής, προσβάσεως σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, εγκαταστάσεως ως ελεύθερου επαγγελματία 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.

6 Το άρθρο 2 της Συμφωνίας αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μη διάκριση», προβλέπει 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.»

7 Το άρθρο 4 της εν λόγω Συμφωνίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα», ορίζει ότι:

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

8 Κατά το άρθρο 15 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, τα παραρτήματα και τα πρωτόκολλα αυτής αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της.

9 Το άρθρο 16 της Συμφωνίας αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «[Παραπομπή] 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 [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.»

10 Το άρθρο 21 της εν λόγω Συμφωνίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», ορίζει στην παράγραφό του 1 τα εξής:

«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.»

11 Το άρθρο 7 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων φέρει τον τίτλο «Μισθωτοί [μεθοριακοί] εργαζόμενοι» και ορίζει, στην παράγραφό του 1, τα εξής:

«Ο μισθωτός [μεθοριακός] 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.»

12 Το άρθρο 9 του εν λόγω παραρτήματος, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ισότητα μεταχείρισης», ορίζει στις παραγράφους του 1 και 2 ότι:

«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.»

Το συμβατικό δίκαιο

13 Η Σύμβαση της 11ης Αυγούστου 1971 μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (*Bundesgesetzblatt* 1972 II, σ. 1022), όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο αναθεωρήσεως της 12ης Μαρτίου 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, σ. 67), αποτελεί διμερή σύμβαση που συνάφθηκε με σκοπό την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: Γερμανοελβετική Σύμβαση).

14 Το άρθρο 4 της Γερμανοελβετικής Συμβάσεως προβλέπει τα εξής:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας Συμβάσεως, η φράση “διαμένων εντός συμβαλλομένου κράτους” δηλώνει κάθε πρόσωπο το οποίο, βάσει της νομοθεσίας του εν λόγω κράτους, υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στο κράτος αυτό.

[...]

4. Σε περίπτωση κατά την οποία φυσικό πρόσωπο, το οποίο διαμένει στην Ελβετία, δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά, η δεύτερη εκ των συμβαλλομένων κρατών δύναται να το φορολογήσει κατά το έτος που έπαυσε να ισχύει η πλήρης φορολογική υποχρέωση, καθώς και κατά τα πέντε επόμενα έτη, για εισοδήματα αποκτώμενα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και για τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, ανεξαρτήτως των λοιπών διατάξεων της παρούσας Συμβάσεως. Η φορολόγηση των εισοδημάτων και των περιουσιακών στοιχείων αυτών από την Ελβετία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Συμβάσεως, δεν θίγεται. Εντούτοις, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, εφαρμόζοντας κατ’ αναλογία τις διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας σχετικά με τον υπολογισμό του αλλοδαπού φόρου, υπολογίζει τον ελβετικό φόρο που εισπράχθηκε επί των εισοδημάτων ή των περιουσιακών στοιχείων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Συμβάσεως επί του τμήματος του γερμανικού φόρου (εξαιρουμένου του φόρου επί των επιχειρήσεων) το οποίο εισπράχθηκε βάσει της παρούσας διατάξεως επί των εισοδημάτων ή των περιουσιακών στοιχείων αυτών, πέραν του γερμανικού φόρου που επιβάλλεται επί αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων] 6 έως 22. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία το φυσικό πρόσωπο μετέφερε τον τόπο διαμονής του στην Ελβετία προκειμένου να ασκήσει στη χώρα αυτή πραγματική μισθωτή εργασία για λογαριασμό εργοδότη με τον οποίο δεν συνδέεται, ανεξαρτήτως των υπηρεσιακών σχέσεών τους, λόγω ουσιώδους οικονομικού συμφέροντος, άμεσου ή έμμεσου, υπό τη μορφή συμμετοχής ή με άλλο τρόπο.

5. Σε περίπτωση κατά την οποία φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι διαμένει σε συμβαλλόμενο κράτος, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, μόνο για ένα μέρος του έτους, ενώ θεωρείται ότι διαμένει στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος κατά το υπόλοιπο του έτους (αλλαγή κατοικίας), έκαστο κράτος δύναται να εισπράττει τους φόρους που βεβαιώνονται βάσει της πλήρους φορολογικής υποχρεώσεως μόνον κατά το μέρος που αναλογεί στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο το πρόσωπο αυτό χαρακτηριζόταν ως διαμένον στο οικείο κράτος.

[...]»

15 Το άρθρο 15 της Συμβάσεως αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των [άρθρων] 15 έως 19, οι μισθοί, αποδοχές και οι λοιπές παρεμφερείς αμοιβές που εισπράττει πρόσωπο το οποίο διαμένει εντός ενός εκ των συμβαλλομένων κρατών λόγω μισθωτής εργασίας φορολογούνται μόνον στο κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία παρέχεται εντός του άλλου συμβαλλομένου κράτους. Εφόσον συμβαίνει τούτο, οι αποδοχές που εισπράττονται για τον λόγο αυτό φορολογούνται στο άλλο αυτό κράτος.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της [παραγράφου 1], οι αποδοχές που λαμβάνει πρόσωπο το οποίο διαμένει εντός συμβαλλομένου κράτους λόγω μισθωτής εργασίας που παρέχεται εντός του άλλου συμβαλλομένου κράτους φορολογούνται μόνο στο πρώτο κράτος εφόσον:

a. Ο δικαιούχος διαμένει στο άλλο κράτος για χρονικό διάστημα ή για χρονικά διαστήματα που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια του οικείου ημερολογιακού έτους·

b. Οι αποδοχές καταβάλλονται από εργοδότη ή στο όνομα εργοδότη που δεν διαμένει στο άλλο κράτος, και

c. Οι αποδοχές δεν βαρύνουν σταθερή εγκατάσταση ή άλλη βάση την οποία διατηρεί ο εργοδότης στο άλλο κράτος.

[...]

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου] 15a φυσικό πρόσωπο το οποίο διαμένει εντός συμβαλλομένου κράτους, πλην όμως ασκεί δραστηριότητα ως μέλος διοικητικού συμβουλίου, διευθυντής, διαχειριστής ή πληρεξούσιος κεφαλαιουχικής εταιρίας που έχει την έδρα της εντός του άλλου συμβαλλομένου κράτους, φορολογείται στο άλλο αυτό κράτος όσον αφορά τις αποδοχές που λαμβάνει για τη δραστηριότητα αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητά του δεν οριοθετείται κατά τρόπο που να περιλαμβάνει αποκλειστικώς καθήκοντα τα οποία παράγουν αποτελέσματα εκτός του άλλου αυτού κράτους. Εάν το άλλο αυτό κράτος δεν φορολογεί τα εισοδήματα αυτά, τότε τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο κράτος όπου διαμένει το φυσικό πρόσωπο.»

16 Το άρθρο 15a της εν λόγω Συμβάσεως ορίζει ότι:

«1. Ανεξαρτήτως των διατάξεων του [άρθρου] 15, οι μισθοί, οι αποδοχές 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.

2. Θεωρείται μεθοριακός εργαζόμενος κατά την έννοια των διατάξεων της [παραγράφου] 1 το πρόσωπο που διαμένει σε συμβαλλόμενο κράτος, αλλά ο τόπος εργασίας του βρίσκεται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, από όπου ο εργαζόμενος επιστρέφει τακτικά στον τόπο κατοικίας του. Εάν το πρόσωπο αυτό, μετά την εργασία του, δεν επιστρέφει τακτικά στον τόπο κατοικίας του, στερείται την ιδιότητα του μεθοριακού εργαζομένου μόνο σε περίπτωση κατά την οποία, όσον αφορά απασχόληση καθ' όλο το ημερολογιακό έτος, δεν επιστρέφει στον τόπο κατοικίας του περισσότερες από 60 εργάσιμες ημέρες αναλόγως της ασκήσεως της δραστηριότητάς του.

3. Το συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο διαμένει ο μεθοριακός εργαζόμενος λαμβάνει υπόψη, ανεξαρτήτως των διατάξεων του [άρθρου] 24, τον φόρο που εισπράχθηκε σύμφωνα με τις διαταξεις της τρίτης περιόδου της [παραγράφου] 1 κατά τον ακόλουθο τρόπο:

a. στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ο φόρος συμψηφίζεται με τον γερμανικό φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου] 36 του νόμου περί φόρου εισοδήματος ("Einkommensteuergesetz"), εξαιρουμένων των διατάξεων της [παραγράφου] 34c του εν λόγω νόμου. Ο φόρος λαμβάνεται επίσης υπόψη κατά τον καθορισμό του φόρου εισοδήματος που προκαταβάλλεται·

[...]».

Το γερμανικό δίκαιο

17 Βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), όπως ισχύει κατόπιν της από 20 Δεκεμβρίου 2007 τροποποιήσεως (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, σ. 3150), τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη γερμανική επικράτεια υπόκεινται πλήρως στον φόρο εισοδήματος.

18 Το άρθρο 1, παράγραφος 4, του EStG προβλέπει τα εξής:

«Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ούτε την κατοικία ούτε τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 και 3 και του άρθρου 1, μόνον εν μέρει στον φόρο εισοδήματος, κατά το μέτρο που πραγματοποιούν εισοδήματα στην ημεδαπή κατά την έννοια του άρθρου 49.»

19 Το άρθρο 49 του EStG, σχετικά με τα εισοδήματα που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο, ορίζει ότι:

«1. Συνιστούν εισοδήματα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή τα οποία υπόκεινται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος (άρθρο 1, παράγραφος 4):

[...]

4) τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία (άρθρο 19)

a) η οποία παρέχεται ή έχει παρασχεθεί στη Γερμανία,

[...]

c) που εισπράχθηκαν ως αμοιβή λόγω δραστηριότητας διαχειριστή, πληρεξουσίου ή μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας της οποίας η έδρα της διοικήσεως βρίσκεται στη Γερμανία,

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

20 Ο R. Bukovansky, ο οποίος έχει τόσο τη γερμανική όσο και την τσεχική ιθαγένεια, διέμενε από το 1969 έως τον Ιούλιο του 2008 στη Γερμανία. Από τον Ιανουάριο του 1999 έως τον Φεβρουάριο του 2006 εργάσθηκε στην Ελβετία ως μισθωτός πλειόνων εταιριών του ομίλου Novartis. Κατά το χρονικό διάστημα αυτό υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος στο κράτος διαμονής του, δηλαδή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

21 Τον Μάρτιο του 2006, R. Bukovansky τοποθετήθηκε από τον Ελβετό εργοδότη του, στο πλαίσιο συμβάσεως περί μεταθέσεως, σε θυγατρική εταιρία του ομίλου, συγκεκριμένα δε τη Novartis Pharma Productions GmbH (στο εξής: W-GmbH), η οποία εδρεύει στη Γερμανία. Αρχικώς, είχε προβλεφθεί ότι η μισθωτή δραστηριότητα που ασκούσε ο R. Bukovansky στη Γερμανία θα είχε διετή διάρκεια, αλλά σταδιακά παρατάθηκε, έως το τέλος του 2012.

22 Την 1η Αυγούστου 2008, ο R. Bukovansky, ενώ εξακολούθησε να εργάζεται για τη W-GmbH στη Γερμανία, μετέφερε την κατοικία του στην Ελβετία. Στη δήλωσή του φόρου εισοδήματος για το έτος 2008, ο ενδιαφερόμενος θεώρησε ότι, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο κατοικούσε στην Ελβετία, συγκεκριμένα δε από τον Αύγουστο έως τον Δεκέμβριο του 2008, έπρεπε, βάσει του άρθρου 15a, παράγραφος 1, της Γερμανοελβετικής Συμβάσεως, να φορολογηθεί, όσον αφορά τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ως μισθωτός εργαζόμενος της W-GmbH, στην Ελβετία, ως μεθοριακός εργαζόμενος «κατά αντίστροφη φορά».

23 Η Finanzamt Lörrach έκρινε, όμως, ότι τα επίμαχα εισοδήματα έπρεπε να φορολογηθούν στη Γερμανία όσον αφορά το σύνολο του έτους 2008. Η υπηρεσία αυτή εκτίμησε ότι, όσον αφορά το χρονικό διάστημα από τον Αύγουστο έως τον Δεκέμβριο του 2008, ο R. Bukovansky υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία βάσει των άρθρων 1, παράγραφος 4, και 49, παράγραφος 1, του EStG και ότι, επιπλέον, τα εισοδήματα του ενδιαφερομένου λόγω μισθωτής εργασίας στη W-GmbH έπρεπε να φορολογηθούν στη Γερμανία, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 4, της Γερμανοελβετικής Συμβάσεως.

24 Κατόπιν διοικητικής ενστάσεως που υπέβαλε ο R. Bukovansky, η Finanzamt Lörrach αφενός μεν επικύρωσε το εκκαθαριστικό σημείωμα όσον αφορά τη φορολόγηση των επίμαχων εισοδημάτων, αφετέρου δε έλαβε υπόψη τα ποσά που είχε καταβάλει ο R. Bukovansky στις ελβετικές φορολογικές αρχές ως φόρο εισοδήματος από τον Αύγουστο του 2008.

25 Στο πλαίσιο της προσφυγής του ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικού δικαστηρίου Βάδης-Βυρτεμβέργης), ο R. Bukovansky προέβαλε εκ νέου τα επιχειρήματά του που αντλούνται από το ότι οι αποδοχές του λόγω της μισθωτής δραστηριότητας που ασκούσε για τη W-GmbH κατά το χρονικό διάστημα από τον Αύγουστο έως τον Δεκέμβριο του 2008 έπρεπε να απαλλαγούν από τον φόρο στη Γερμανία και να υπαχθούν αποκλειστικά στον φόρο εισοδήματος στην Ελβετία. Η Finanzamt Lörrach ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής.

26 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 15a, παράγραφος 1, της Γερμανοελβετικής Συμβάσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Ελβετική Συνομοσπονδία αποτελεί, από τον Αύγουστο του 2008, το κράτος διαμονής του R. Bukovansky και ότι το κράτος αυτό έχει δικαίωμα να φορολογεί τα εισοδήματα του ενδιαφερομένου από μισθωτή εργασία αρχής γενομένης από τον μήνα αυτό.

27 Ωστόσο, δεδομένου ότι ο R. Bukovansky δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια, ότι υπείχε πλήρη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία επί τουλάχιστον πέντε έτη συνολικά και ότι εξακολούθησε να έχει τον ίδιο, ευρισκόμενο στη Γερμανία, τόπο παροχής μισθωτής εργασίας, κατόπιν της μετεγκαταστάσεώς του στην Ελβετία, το άρθρο 4, παράγραφος 4, της Συμβάσεως αυτής προβλέπει επίσης ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δύναται να φορολογήσει τον ενδιαφερόμενο για το έτος κατά το οποίο έπαυσε να ισχύει η πλήρης φορολογική υποχρέωσή του, καθώς και για τα επόμενα πέντε έτη, όσον αφορά τα εισοδήματα που πραγματοποίησε στη Γερμανία και τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται εντός αυτού του κράτους μέλους, ανεξαρτήτως των λοιπών διατάξεων της εν λόγω Συμβάσεως, μολονότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, πάντως, πρέπει να συμψηφίσει τον εισπραχθέντα ελβετικό φόρο επί των επίμαχων εισοδημάτων με το οικείο τμήμα του γερμανικού φόρου. Κατά το χρονικό διάστημα αυτό, η φορολογική επιβάρυνση του R. Bukovansky ανέρχεται στο ύψος του βεβαιωθέντος φόρου επί των γερμανικών εισοδημάτων.

28 Το δικαστήριο αυτό εκτιμά, πάντως, ότι η φορολόγηση που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της Γερμανοελβετικής Συνομοσπονδίας και η οποία βαρύνει τα πρόσωπα που δεν έχουν την ελβετική ιθαγένεια, συνιστά λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από εκείνη που επιφυλάσσεται στους Ελβετούς υπηκόους. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Ελβετού υπηκόου διαμένοντος στη Γερμανία, ο οποίος παύει να διαμένει στο κράτος αυτό, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολουθεί να βρίσκεται στο εν λόγω κράτος, ανήκει αποκλειστικά στην Ελβετία. Τίθεται, συνεπώς, το ζήτημα αν αυτή η διαφορετική μεταχείριση είναι συμβατή με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, κατά το άρθρο 9 του παραρτήματος I της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, και την απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας αυτής.

29 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων δεν αποκλείει το ενδεχόμενο μη εφαρμογής των διατάξεων της Γερμανοελβετικής Συμβάσεως όσον αφορά τη φορολόγηση, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της Συμβάσεως αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο της 15a, παράγραφος 1, τέταρτη περίοδος. Βεβαίως, οι διατάξεις της εν λόγω

Συμβάσεως δεν θίγονται, καταρχήν, από εκείνες της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Ωστόσο, οι διατάξεις των Συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως δεν μπορούν να αντιταχθούν στις απαγορεύσεις που θέτει το δίκαιο της Ένωσης όσον αφορά τις διακρίσεις. Οι Συμβάσεις αυτές πρέπει να εφαρμόζονται τηρουμένων των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνονται με τη Συμφωνία αυτή.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Baden-Württemberg αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι διατάξεις της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, 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 Γερμανοελβετικής Συμβάσεως, σε συνδυασμό με το άρθρο 15a, παράγραφος 1, τέταρτη περίοδος, της Συμβάσεως αυτής, στη γερμανική φορολογία μισθωτός εργαζόμενος ο οποίος μετακόμισε από την ημεδαπή στην Ελβετία, δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια και από της μετεγκαταστάσεώς του στην Ελβετία κατέστη κατά αντίστροφη φορά μεθοριακός εργαζόμενος, κατά την έννοια του άρθρου 15a, παράγραφος 1, της εν λόγω Συμβάσεως;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

31 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν οι αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της ίσης μεταχειρίσεως, κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και το άρθρο 9 του παραρτήματός της Ι, έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές διμερής σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, όπως η Γερμανοελβετική Σύμβαση, βάσει της οποίας το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Γερμανού φορολογουμένου που δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια, μολονότι μετέφερε τον τόπο διαμονής του από τη Γερμανία στην Ελβετία, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολουθεί να βρίσκεται εντός του πρώτου εκ των κρατών αυτών, ανήκει στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων αυτών, δηλαδή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μολονότι το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Ελβετού υπηκόου, σε ανάλογη περίπτωση, ανήκει στο νέο κράτος διαμονής, εν προκειμένω την Ελβετική Συνομοσπονδία.

32 Όσον αφορά τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης και των δυνάμενων να τύχουν εφαρμογής διατάξεων της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, διαπιστώνεται ότι, κατά το γράμμα του, το άρθρο 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας αυτής έχει εφαρμογή στην περίπτωση του R. Bukovansky. Συγκεκριμένα, το πρόσωπο αυτό είναι υπήκοος «συμβαλλομένου μέρους», δηλαδή της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, διαμένει εντός της επικράτειας «συμβαλλομένου μέρους», εν προκειμένω της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στην επικράτεια του «άλλου συμβαλλομένου μέρους», δηλαδή της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

33 Η διάταξη αυτή διακρίνει μεταξύ του τόπου διαμονής, που βρίσκεται στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου μέρους, και του τόπου ασκήσεως μισθωτής δραστηριότητας, ο οποίος πρέπει να βρίσκεται στο έδαφος του άλλου συμβαλλομένου μέρους, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιθαγένεια του ενδιαφερομένου (βλ., σχετικώς, απόφαση Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 35). Βάσει της διατάξεως αυτής, ο R. Bukovansky πρέπει να χαρακτηρισθεί ως «[μεθοριακός] μισθωτός εργαζόμενος» όσον αφορά την εφαρμογή της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, δεδομένου ότι, επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι μεταβαίνει από τον τόπο διαμονής του στον τόπο ασκήσεως της μισθωτής δραστηριότητάς του και επιστρέφει στον πρώτο καθημερινά ή, τουλάχιστον, άπαξ την εβδομάδα

34 Όσον αφορά τις διμερείς Συμβάσεις για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και των κρατών μελών της Ένωσης, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, οι διατάξεις των Συμβάσεων αυτών δεν θίγονται από τις διατάξεις της εν λόγω Συμφωνίας.

35 Πρέπει, πάντως, να διακριβωθεί αν η διάταξη αυτή της εν λόγω Συμφωνίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από το σύνολο των διατάξεών της.

36 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι με το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το οποίο φέρει τον τίτλο «[Ίση μεταχείριση]», θεσπίζεται ειδικός κανόνας προκειμένου ο μισθωτός εργαζόμενος και τα μέλη της οικογένειάς του να απολαύουν των ιδίων φορολογικών και κοινωνικών πλεονεκτημάτων με εκείνα που απολαύουν οι ημεδαποί μισθωτοί εργαζόμενοι και τα μέλη των οικογενειών τους. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα, χωρεί επίκληση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, κατά τη διάταξη αυτή, και από εργαζόμενο που είναι υπήκοος συμβαλλομένου μέρους και έχει ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας έναντι του κράτους καταγωγής του (βλ., σχετικώς, απόφαση Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και σκέψεις 42 και 43).

37 Αποφαινόμενο επί αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως σχετικών με το ζήτημα αν οι Συμβάσεις για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης πρέπει να είναι συμβατές με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και, εν γένει, με τις ελευθερίες κυκλοφορίας που κατοχυρώνει το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη είναι μεν ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών Συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, να καθορίζουν τους συνδέσμους προκειμένου να κατανείμουν μεταξύ τους τη φορολογική αρμοδιότητα, πλην όμως οφείλουν, κατά την άσκηση της εξουσίας φορολογήσεως που έχει κατανεμηθεί κατά τον συγκεκριμένο τρόπο, να τηρούν την αρχή αυτή και τις ελευθερίες αυτές (βλ. αποφάσεις Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψεις 48 έως 51, και Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψεις 41 και 42).

38 Κατά συνέπεια, οσάκις, στην περίπτωση διμερούς Συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ κρατών μελών για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, γίνεται χρήση του κριτηρίου της ιθαγένειας σε διάταξη που έχει ως σκοπό την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, η διαφοροποίηση αυτή λόγω ιθαγένειας δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι αποτελεί απαγορευμένη διάκριση (απόφαση Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 30). Όσον αφορά, αντιθέτως, την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας που έχει ανατεθεί βάσει τέτοιας διατάξεως, το κράτος μέλος που έχει την αρμοδιότητα αυτή πρέπει να τηρεί την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

39 Η νομολογία αυτή σχετικά με τη σχέση μεταξύ του πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης και των Συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών πρέπει να τύχει εφαρμογής κατ' αναλογία και στην περίπτωση της σχέσεως μεταξύ της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και των Συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας.

40 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το προοίμιο και από τα άρθρα 1, στοιχείο δ', και 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας αυτής, σκοπός της είναι η υλοποίηση, υπέρ των υπηκόων της Ένωσης και εκείνων της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων εντός της επικράτειας των συμβαλλομένων μερών της Συμφωνίας αυτής, βάσει των διατάξεων που ισχύουν εντός της Ένωσης και των οποίων η έννοια πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

41 Βεβαίως, το άρθρο 21 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων ορίζει ότι οι Συμβάσεις για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας δεν θίγονται από τις διατάξεις της Συμφωνίας αυτής. Ωστόσο, το άρθρο αυτό δεν μπορεί να έχει περιεχόμενο που να αντιβαίνει στις αρχές που διέπουν τη συμφωνία της οποίας η διάταξη αυτή αποτελεί μέρος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, σκέψη 51). Επομένως, το εν λόγω άρθρο δεν μπορεί να έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη της Ένωσης και στην Ελβετική Συνομοσπονδία να περιορίζουν την

ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων καθιστώντας, κατά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων όπως είναι αυτές που κατανέμονται βάσει των διμερών Συμβάσεών τους για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της εν λόγω Συμφωνίας.

42 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να επισημανθεί ότι δεν αμφισβητείται ότι ο R. Bukovansky, ακόμη και κατόπιν της μεταφοράς του τόπου διαμονής του από τη Γερμανία στην Ελβετία, τυγχάνει, από φορολογικής απόψεως, της ίδιας μεταχειρίσεως, εκ μέρους του κράτους της πηγής των εισοδημάτων του από μισθωτή εργασία, εν προκειμένω της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, με εκείνη της οποίας τυγχάνει φορολογούμενος που εργάζεται και διαμένει στο κράτος αυτό.

43 Ο R. Bukovansky διατείνεται ότι έτυχε διαφορετικής μεταχειρίσεως σε σχέση με Ελβετό υπήκοο ο οποίος, ακριβώς όπως και ο προσφεύγων της κύριας δίκης, μετέφερε τον τόπο διαμονής του από τη Γερμανία στην Ελβετία, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολούθησε να βρίσκεται στο πρώτο εκ των κρατών αυτών, δεδομένου ότι η αρμοδιότητα για τη φορολόγηση των εισοδημάτων του δευτέρου από μισθωτή εργασία ανήκει στο κράτος διαμονής του, δηλαδή την Ελβετική Συνομοσπονδία, και όχι, όπως στην περίπτωση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, δηλαδή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

44 Πρέπει να επισημανθεί συναφώς ότι Σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, όπως η Γερμανοελβετική Σύμβαση, σκοπεί να αποτρέψει το ενδεχόμενο φορολογήσεως των ιδίων εισοδημάτων σε καθένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη της Συμβάσεως αυτής και όχι να διασφαλίσει ότι η φορολόγηση στην οποία υπόκειται ο φορολογούμενος εντός ενός συμβαλλομένου μέρους δεν θα υπερβαίνει εκείνη στην οποία θα υπέκειτο εντός του άλλου συμβαλλομένου μέρους (απόφαση Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 46).

45 Διαπιστώνεται εν προκειμένω ότι η διαφορετική μεταχείριση της οποίας έτυχε, όπως διατείνεται, ο R. Bukovansky είναι αποτέλεσμα της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των μερών της οικείας Συμβάσεως και οφείλεται στις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των μερών αυτών. Όπως, όμως, επισημάνθηκε στις σκέψεις 37 και 38 της παρούσας αποφάσεως, η εκ μέρους των συμβαλλομένων αυτών επιλογή διαφορετικών συνδέσμων, όσον αφορά τη μεταξύ τους κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν συνιστά αφεαυτής απαγορευόμενη διάκριση.

46 Επομένως, δεδομένου ότι, σε σχέση με τους φορολογούμενους που διαμένουν στη Γερμανία, ο R. Bukovansky δεν περιέρχεται σε μειονεκτική θέση από φορολογικής απόψεως, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη διακρίσεως λόγω άνισης μεταχειρίσεως αντιβαίνουσας στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της εν λόγω Συμφωνίας.

47 Όσον αφορά την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων κατά το άρθρο 2 της ιδίας Συμφωνίας, επισημαίνεται ότι το άρθρο αυτό απαγορεύει εν γένει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας. Δεδομένου ότι το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων που διασφαλίζει στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων την εφαρμογή της αρχής αυτής, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε και η ύπαρξη διακρίσεως αντιβαίνουσας στο εν λόγω άρθρο 2 (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, σκέψεις 19 και 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της ίσης μεταχειρίσεως, κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και το άρθρο 9 του παραρτήματός της Ι, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές διμερής Σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, όπως η Γερμανοελβετική Σύμβαση, βάσει της οποίας το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Γερμανού φορολογουμένου που δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια,

μολονότι μετέφερε τον τόπο διαμονής του από τη Γερμανία στην Ελβετία, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολουθεί να βρίσκεται εντός του πρώτου εκ των κρατών αυτών, ανήκει στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων αυτών, δηλαδή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μολονότι το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Ελβετού υπηκόου, σε ανάλογη περίπτωση, ανήκει στο νέο κράτος διαμονής, εν προκειμένω την Ελβετική Συνομοσπονδία.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 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:

Οι αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της ίσης μεταχειρίσεως, κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, η οποία υπεγράφη στο Λουξεμβούργο την 21η Ιουνίου 1999, και κατά το άρθρο 9 του παραρτήματός της Ι, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές διμερής Σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, όπως η Σύμβαση της 11ης Αυγούστου 1971 μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας , όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο αναθεωρήσεως της 12ης Μαρτίου 2002, βάσει της οποίας το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Γερμανού φορολογουμένου που δεν έχει την ελβετική ιθαγένεια, μολονότι μετέφερε τον τόπο διαμονής του από τη Γερμανία στην Ελβετία, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολουθεί να βρίσκεται εντός του πρώτου εκ των κρατών αυτών, ανήκει στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων αυτών, δηλαδή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μολονότι το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία Ελβετού υπηκόου, σε ανάλογη περίπτωση, ανήκει στο νέο κράτος διαμονής, εν προκειμένω την Ελβετική Συνομοσπονδία.

(υπογραφές)