Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 21ης Σεπτεμβρίου 2016*

«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 — Ίση μεταχείριση — Φόρος εισοδήματος — Απαλλαγή για εισοδήματα προερχόμενα από την άσκηση παρεπόμενης εκπαιδευτικής δραστηριότητας στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 — Νομοθεσία κράτους μέλους η οποία αποκλείει από την απαλλαγή αυτή τα εισοδήματα που προέρχονται από τέτοιου είδους δραστηριότητα, η οποία ασκείται στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στην Ελβετία»

Στην υπόθεση C-478/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο της Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία) με απόφαση της 15ης Ιουλίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Peter Radgen,

Lilian Radgen

κατά

Finanzamt Ettlingen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή) και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και J. Möller,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B.-R. Killmann και W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

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 υπογράφηκε 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, αφενός, του Peter Radgen και της συζύγου του Lilian Radgen (στο εξής, από κοινού: ζεύγος Radgen), Γερμανών υπηκόων και κατοίκων Γερμανίας, και, αφετέρου, της Finanzamt Ettlingen (φορολογικής αρχής του Ettlingen, Γερμανία, στο εξής: φορολογική διοίκηση), με αντικείμενο την άρνηση της εν λόγω διοικήσεως να λάβει υπόψη, ως απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματα κατά το οικονομικό έτος 2009, τα εισοδήματα του P. Radgen από παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα που είχε ασκήσει σε ίδρυμα δημοσίου δικαίου με έδρα 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 σχετικά με τη συμφωνία επιστημονικής και τεχνολογικής συνεργασίας, της 4ης Απριλίου 2002, για τη σύναψη επτά συμφωνιών με την Ελβετική Συνομοσπονδία (ΕΕ 2002, L 114, σ. 1), οι συμφωνίες αυτές 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 Το άρθρο 1 της εν λόγω Συμφωνίας ορίζει τα εξής:

«Ο στόχος της παρούσας συμφωνίας, προς όφελος των υπηκόων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετίας, είναι:

α) να χορηγήσει δικαίωμα εισόδου, διαμονής, πρόσβασης σε μία μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, εγκατάστασης ως ανεξάρτητου επαγγελματία και το δικαίωμα παραμονής στην επικράτεια των συμβαλλομένων μερών·

[...]

δ) να παράσχει τις ίδιες συνθήκες διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας με αυτές που παρέχονται στους ημεδαπούς.»

6 Το άρθρο 2 της εν λόγω Συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «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 Κατά το άρθρο 4 της ίδιας Συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα»:

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

8 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το οποίο επιγράφεται «Εξέταση των προσφυγών», προβλέπει το δικαίωμα των προσώπων που αφορά η Συμφωνία αυτή να προσφεύγουν στις αρμόδιες αρχές όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεών της.

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

10 Το άρθρο 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας αυτής, το οποίο επιγράφεται «Αναφορά στο κοινοτικό δίκαιο», ορίζει τα 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.»

11 Το άρθρο 21 της εν λόγω Συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», ορίζει τα εξής:

«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.

[...]»

12 Το παράρτημα I της ίδιας Συμφωνίας αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και το κεφάλαιο II του παραρτήματος αυτού περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τους μισθωτούς εργαζομένους.

13 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του παραρτήματος αυτού, το οποίο επιγράφεται «Ρύθμιση της διαμονής», ορίζει ότι «[ο] μισθωτός εργαζόμενος υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους (που στο εξής καλείται μισθωτός εργαζόμενος) που καλύπτει θέση απασχόλησης για μια διάρκεια ίση ή μεγαλύτερη του ενός έτους στην υπηρεσία ενός εργοδότη του κράτους υποδοχής λαμβάνει τίτλο διαμονής διάρκειας πέντε ετών τουλάχιστον από την ημερομηνία της χορήγησής του [...]». Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού ρυθμίζει το ζήτημα του τίτλου διαμονής που χορηγείται στους μισθωτούς εργαζομένους οι οποίοι

καλύπτουν θέση απασχολήσεως για διάρκεια μικρότερη του ενός έτους. Οι παράγραφοι 3 έως 7 του εν λόγω άρθρου περιέχουν διαδικαστικές διατάξεις σχετικές με το δικαίωμα διαμονής των μισθωτών εργαζομένων.

14 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εν λόγω παραρτήματος, «[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 μία φορά την εβδομάδα».

15 Το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το οποίο επιγράφεται «Ισότητα μεταχείρισης», ορίζει 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 εργαζόμενους υπηκόους του κράτους και τα μέλη της οικογενείας τους.»

16 Το κεφάλαιο ΙΙΙ του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας αυτής, το οποίο επιγράφεται «Ελεύθεροι επαγγελματίες», περιέχει διατάξεις που αφορούν τους ελεύθερους επαγγελματίες.

Η γερμανική νομοθεσία

17 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, *BGBl.* 2002 I, σ. 4212), όπως ίσχυε κατά τη δημοσίευση του ετήσιου φορολογικού νόμου, της 19ης Δεκεμβρίου 2008, που αφορούσε το φορολογικό έτος 2009 (*BGBl.* 2009 I, σ. 2794) (στο εξής: EStG), τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην εθνική επικράτεια υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος.

18 Το άρθρο 3, σημείο 26, του EStG προβλέπει ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητες διδάσκοντος, εκπαιδευτή, εκπαιδευτικού, συντονιστή ή από άλλες συγκρίσιμες παρεπόμενες δραστηριότητες που ασκούνται στην υπηρεσία ή για λογαριασμό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου εδρεύοντος σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ), απαλλάσσονται του φόρου έως του συνολικού ποσού των 2 100 ευρώ ετησίως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

19 Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι το ζεύγος Radgen είναι Γερμανοί υπήκοοι που κατοικούν στη Γερμανία. Φορολογούνται δε από κοινού για τα εισοδήματά τους στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Από τη δικογραφία αυτή προκύπτει επίσης ότι ο P. Radgen υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στο εν λόγω κράτος μέλος.

20 Κατά τη διάρκεια του έτους 2009, ο P. Radgen άσκησε παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα σε ίδρυμα δημοσίου δικαίου στην Ελβετία. Η άσκηση της δραστηριότητας αυτής αποτέλεσε αντικείμενο συμβάσεως εργασίας μεταξύ του P. Radgen και του ιδρύματος. Για τη διδασκαλία των μαθημάτων, ο

P. Radgen μετέβαινε στη Ζυρίχη της Ελβετίας και στη συνέχεια επέστρεφε στη Γερμανία. Για την εν λόγω δραστηριότητα έλαβε το ποσό των 4 095 ελβετικών φράγκων (CHF) (περίπου 2 702 ευρώ). Το ζεύγος Radgen θεώρησε ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 3, σημείο 26, του EStG απαλλαγή από τον φόρο ίσχυε και για τις ανωτέρω απολαβές.

21 Στη βεβαίωση φόρου εισοδήματος για το έτος 2009, η φορολογική διοίκηση υπέβαλε το ποσό αυτό σε φόρο εισοδήματος, αφού εξέπεσε από το οφειλόμενο ποσό του εν λόγω φόρου εισοδήματος τον ανερχόμενο σε 121,44 ευρώ φόρο που η ελβετική φορολογική διοίκηση είχε εισπράξει στην πηγή.

22 Το ζεύγος Radgen άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής. Η φορολογική διοίκηση απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη, με την αιτιολογία ότι η άρνηση χορηγήσεως της προβλεπόμενης στο άρθρο 3, σημείο 26, του EStG απαλλαγής δεν προσκρούει στη Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

23 Το ζεύγος Radgen άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικού δικαστηρίου της Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία). Το αιτούν δικαστήριο, χαρακτηρίζοντας τον P. Radgen «μισθωτό [μεθοριακό] εργαζόμενο», κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος I της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, διερωτάται εάν οι αρχές που απορρέουν από την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), μπορούν να τύχουν εφαρμογής και στο πλαίσιο της Συμφωνίας αυτής.

24 Το ανωτέρω δικαστήριο υπογραμμίζει συναφώς ότι, από πλευράς γερμανικού φορολογικού δικαίου, δεν έχει σημασία εάν η δραστηριότητα για την οποία ζητείται η απαλλαγή ασκείται από μισθωτό ή από ελεύθερο επαγγελματία. Επιπροσθέτως, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), μολονότι είναι μεταγενέστερη της υπογραφής της εν λόγω Συμφωνίας, απλώς διευκρινίζει το νομικό καθεστώς που ίσχυε ήδη πριν από την υπογραφή της ανωτέρω Συμφωνίας.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο της Βάδης-Βυρτεμβέργης) 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 και τα άρθρα 1, 2, 4, 11, 16 και 21, καθώς και τα άρθρα 7, 9 και 15 του παραρτήματος I, την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία δεν χορηγείται, σε ημεδαπό που υπέχει στο εν λόγω κράτος πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου, φορολογική απαλλαγή για παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα λόγω του ότι αυτή δεν ασκείται στην υπηρεσία ή για λογαριασμό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει σε κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ, αλλά ασκείται στην υπηρεσία ή για λογαριασμό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στο έδαφος της Ελβετικής Συνομοσπονδίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

26 Πρώτον, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία του άρθρου 11 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το οποίο αφορά την εξέταση των προσφυγών, και η ερμηνεία του άρθρου 15 του παραρτήματος I της Συμφωνίας αυτής, το οποίο αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες, είναι άνευ σημασίας για την εκδίκαση της εκκρεμούσης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς.

27 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του κανονιστικού και πραγματικού πλαισίου που έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν είναι αρμόδιο να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που του έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή έστω όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Εν προκειμένω, αφενός, από το άρθρο 11 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων προκύπτει ότι το εν λόγω άρθρο διασφαλίζει στα πρόσωπα τα οποία αφορά η Συμφωνία αυτή το δικαίωμα να προσφεύγουν στις αρμόδιες αρχές για την εφαρμογή των διατάξεών της. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν προκύπτει όμως ότι το ζεύγος Radgen στερήθηκε του δικαιώματος αυτού.

29 Αφετέρου, δεν αμφισβητείται ότι η δραστηριότητα που άσκησε ο P. Radgen στην Ελβετία είναι μισθωτή δραστηριότητα. Καθόσον το άρθρο 15 του παραρτήματος I της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εφαρμόζεται στους ελεύθερους επαγγελματίες, δηλαδή στα πρόσωπα που ασκούν μη μισθωτή δραστηριότητα, ο P. Radgen δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του άρθρου 11 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και η ερμηνεία του άρθρου 15 του παραρτήματος I της Συμφωνίας αυτής είναι άνευ σημασίας για την εκδίκαση της εκκρεμούσης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς. Συνεπώς, το προδικαστικό ερώτημα, στο μέτρο που αφορά την ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων, είναι απαράδεκτο.

31 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι ο P. Radgen δεν μπορεί να θεωρηθεί «μισθωτός [μεθοριακός] εργαζόμενος», κατά την έννοια του άρθρου 7 του παραρτήματος I της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Η εν λόγω κυβέρνηση αντιθέτως δεν υποστηρίζει ότι ο P. Radgen δεν έκανε χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας για την άσκηση της οικείας μισθωτής δραστηριότητας.

32 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει το κανονιστικό και πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του. Καθόσον το εθνικό δικαστήριο αναγνώρισε στον P. Radgen την ιδιότητα του «μισθωτού [μεθοριακού] εργαζόμενου», κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος I της εν λόγω Συμφωνίας, το Δικαστήριο πρέπει να στηριχθεί στο δεδομένο ότι ο P. Radgen έχει την ιδιότητα αυτή.

33 Εν πάση περιπτώσει, καθόσον δεν αμφισβητείται ότι ο P. Radgen έκανε χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας για την άσκηση μισθωτής δραστηριότητας στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου μέρους της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, και συγκεκριμένα στην Ελβετική Συνομοσπονδία, η επιδιωκόμενη ερμηνεία των διατάξεων της Συμφωνίας αυτής περί ίσης μεταχειρίσεως των μισθωτών εργαζομένων δεν είναι υποθετικής φύσεως, με αποτέλεσμα το προδικαστικό ερώτημα να είναι παραδεκτό στο μέτρο που αφορά την εν λόγω ερμηνεία.

34 Πράγματι, η Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διακρίνει τους μισθωτούς μεθοριακούς εργαζομένους μόνο σ' ένα άρθρο, εν προκειμένω το άρθρο 7 του παραρτήματός της I, και για πολύ συγκεκριμένο σκοπό, δηλαδή για να καθορίσει, όπως προκύπτει από το εν λόγω άρθρο 7 σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του ανωτέρω παραρτήματος, ευνοϊκότερες προϋποθέσεις προς όφελός τους σχετικά με το δικαίωμα διαμονής από τις ισχύουσες για άλλους μισθωτούς εργαζομένους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας αυτής (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Stamm και Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, σκέψη 39).

Επί της ουσίας

35 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν οι διατάξεις της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων περί ίσης μεταχειρίσεως των μισθωτών εργαζομένων έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία δεν χορηγείται σε ημεδαπό που κατοικεί στην ημεδαπή, υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος και έχει κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας για να ασκήσει εκπαιδευτική δραστηριότητα, ως παρεπόμενη μισθωτή δραστηριότητα, στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στην Ελβετία, φορολογική απαλλαγή επί του προερχομένου από τη συγκεκριμένη μισθωτή δραστηριότητα εισοδήματός του, ενώ η απαλλαγή αυτή θα είχε χορηγηθεί εάν η εν λόγω δραστηριότητα είχε ασκηθεί στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στο ίδιο ή σε άλλο κράτος μέλος ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ.

36 Όπως προκύπτει από το προοίμιο και από το άρθρο 1 και το άρθρο 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, σκοπός της είναι η υλοποίηση, υπέρ των υπηκόων της Ένωσης και 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 (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 40).

37 Στον σκοπό αυτό περιλαμβάνεται, δυνάμει του άρθρου 1, στοιχεία α' και δ', της Συμφωνίας αυτής, και η παροχή στους εν λόγω υπηκόους, μεταξύ άλλων, του δικαιώματος εισόδου, διαμονής, προσβάσεως σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα καθώς και των ίδιων συνθηκών διαβιώσεως, απασχολήσεως και εργασίας με εκείνες που παρέχονται στους ημεδαπούς.

38 Συγκεκριμένα, το άρθρο 4 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων κατοχυρώνει το δικαίωμα προσβάσεως σε οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας αυτής, το δε κεφάλαιο ΙΙ του εν λόγω παραρτήματος περιέχει διατάξεις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των μισθωτών εργαζομένων και, ειδικότερα, με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

39 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, το οποίο επιγράφεται «Ισότητα μεταχείρισης», διασφαλίζει την εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων κατά το άρθρο 2 της Συμφωνίας αυτής στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 47).

40 Το εν λόγω άρθρο 9 θεσπίζει στην παράγραφο 2 ειδικό κανόνα προκειμένου ο μισθωτός εργαζόμενος και τα μέλη της οικογένειάς του να απολαύουν των ίδιων φορολογικών και κοινωνικών πλεονεκτημάτων με εκείνα που διαθέτουν οι ημεδαποί μισθωτοί εργαζόμενοι και τα μέλη των οικογενειών τους. Όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι χωρεί επίκληση της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή αρχής της ίσης μεταχειρίσεως και από εργαζόμενο που είναι υπήκοος συμβαλλομένου μέρους και έχει ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας έναντι του κράτους καταγωγής του (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, δεν αμφισβητείται ότι ο P. Radgen έκανε χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας ασκώντας μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος της Ελβετικής Συνομοσπονδίας. Συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κεφαλαίου ΙΙ του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και μπορεί, επομένως, να επικαλεστεί το άρθρο 9 του κεφαλαίου ΙΙ του παραρτήματος αυτού έναντι του κράτους καταγωγής του.

42 Πρέπει, συνεπώς, να εξακριβωθεί εάν ο P. Radgen έτυχε δυσμενούς φορολογικής μεταχειρίσεως έναντι άλλων Γερμανών κατοίκων Γερμανίας που ασκούν ανάλογη μισθωτή δραστηριότητα αλλά, αντιθέτως προς αυτόν, ασκούν τη δραστηριότητα αυτή στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου το οποίο εδρεύει στην ημεδαπή, σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ.

43 Εν προκειμένω αρκεί να διαπιστωθεί ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, κατά την οποία στους Γερμανούς φορολογουμένους που κατοικούν στη Γερμανία και ασκούν παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου εδρεύοντος στην Ελβετία δεν χορηγείται φορολογική απαλλαγή επί του προερχομένου από τη συγκεκριμένη μισθωτή δραστηριότητα εισοδήματος, ενώ η απαλλαγή αυτή θα είχε χορηγηθεί εάν η εν λόγω δραστηριότητα είχε ασκηθεί στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στην ημεδαπή, σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ, συνεπάγεται τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των Γερμανών φορολογουμένων κατοίκων Γερμανίας βάσει της προελεύσεως των εισοδημάτων τους.

44 Αυτή η διαφορετική μεταχείριση μπορεί να αποθαρρύνει την εκ μέρους των Γερμανών φορολογουμένων κατοίκων Γερμανίας άσκηση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας στο πλαίσιο εκπαιδευτικής μισθωτής δραστηριότητας ασκούμενης στην ελβετική επικράτεια, ενώ εξακολουθούν να διαμένουν στο κράτος κατοικίας τους, και συνεπώς συνιστά άνιση μεταχείριση η οποία, κατ' αρχήν, αντιβαίνει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

45 Εντούτοις πρέπει, επίσης, να ληφθεί υπόψη, πρώτον, το άρθρο 21, παράγραφος 2, της Συμφωνίας αυτής, το οποίο επιτρέπει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, ιδίως όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους.

46 Δεύτερον, όταν οι φορολογούμενοι βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου περί ελεύθερης κυκλοφορίας, την οποία κατοχυρώνει η Συνθήκη, προκύπτει ότι η διαφορετική μεταχείριση μπορεί, επίσης, να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Όμως και στην περίπτωση αυτή πρέπει να είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 16ης Μαρτίου 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

47 Δεδομένου ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως συνιστά έννοια του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2011, Graf και Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, σκέψη 26), για να διαπιστωθεί εάν τυχόν υφίσταται άνιση μεταχείριση στο πλαίσιο της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, πρέπει, όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, να γίνει κατ' αναλογίαν εφαρμογή των αρχών που απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.

48 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν έχει προβληθεί εν προκειμένω ότι οι Γερμανοί φορολογούμενοι που κατοικούν στη Γερμανία και ασκούν παρεπόμενη εκπαιδευτική μισθωτή δραστηριότητα στην ελβετική επικράτεια δεν βρίσκονται, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, σε συγκρίσιμη κατάσταση με Γερμανούς φορολογουμένους κατοίκους Γερμανίας στους οποίους χορηγείται η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή.

49 Η τυχόν άνιση μεταχείριση μπορεί, συνεπώς, να δικαιολογηθεί μόνον από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Όμως και στην περίπτωση αυτή πρέπει να είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

50 Συναφώς πρέπει να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο, στην απόφασή του της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), που αφορούσε φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν κάνει χρήση της ελευθερίας κυκλοφορίας ασκώντας παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα ως ελεύθεροι επαγγελματίες σε πανεπιστήμιο που είχε την έδρα του σε άλλο κράτος μέλος, ενώ εξακολουθούσαν να διαμένουν στον τόπο κατοικίας τους, εξέτασε εάν η μη επιτρεπόμενη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εν λόγω προσώπων και των προσώπων που ασκούσαν την ίδια δραστηριότητα στην ημεδαπή, η οποία απέρρεε από το άρθρο 3, σημείο 26, του EStG, μπορούσε να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

51 Το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 63 και 64 της αποφάσεως της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος συνδεόμενο με την προαγωγή της εκπαίδευσης, της έρευνας και της ανάπτυξης, δεδομένου ότι θίγει την ελευθερία των εκπαιδευτικών που ασκούν παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα να επιλέγουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τους εντός της Ένωσης, χωρίς να αποδεικνύεται ότι, για την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού της προαγωγής της εκπαίδευσης, είναι αναγκαία η χορήγηση της οικείας φοροαπαλλαγής μόνο στους φορολογουμένους που ασκούν παρόμοια δραστηριότητα σε πανεπιστήμια εδρεύοντα στην εθνική επικράτεια.

52 Το Δικαστήριο απέρριψε επίσης, στις σκέψεις 69 έως 71 της αποφάσεως αυτής, δικαιολόγηση που στηριζόταν σε επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος συνδεόμενο με την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, διότι δεν υπήρχε άμεσος σύνδεσμος, από απόψεως του φορολογικού συστήματος, μεταξύ της φοροαπαλλαγής των αποζημιώσεων προς κάλυψη επαγγελματικών δαπανών, τις οποίες κατέβαλλαν τα γερμανικά πανεπιστήμια, και της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.

53 Τέλος, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στις σκέψεις 83 έως 88 της εν λόγω αποφάσεως, αφενός, ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 3, σημείο 26, του EStG φοροαπαλλαγή δεν αποτελεί μέτρο σχετικό με το περιεχόμενο της διδασκαλίας ή την οργάνωση του εκπαιδευτικού συστήματος, αλλά φορολογικό μέτρο γενικής ισχύος που χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα, όταν ο ιδιώτης ασκεί δραστηριότητες υπέρ του κοινωνικού συνόλου. Αφετέρου, τα κράτη μέλη πρέπει, εν πάση περιπτώσει, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας και της ευθύνης που έχουν για την οργάνωση του εκπαιδευτικού συστήματός τους, να τηρούν τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, ακόμη και αν μια κανονιστική ρύθμιση αποτελεί μέτρο οργανώσεως, δεν συνάδει εντούτοις με τη Συνθήκη, στο μέτρο που επηρεάζει την επιλογή, εκ μέρους των εκπαιδευτικών που ασκούν παρεπόμενη δραστηριότητα, του τόπου παροχής των υπηρεσιών τους.

54 Οι εκτιμήσεις αυτές μπορούν να τύχουν εφαρμογής και σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Πράγματι, το γεγονός ότι η επίμαχη δραστηριότητα ασκείται από ελεύθερο επαγγελματία, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ή από μισθωτό, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν είναι καθοριστικής σημασίας. Αντιθέτως, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η επίμαχη φορολογική ρύθμιση, εν προκειμένω το άρθρο 3, σημείο 26, του EStG, μπορεί να επηρεάσει την επιλογή, εκ μέρους των φορολογουμένων που κατοικούν στην ημεδαπή και ασκούν παρεπόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα, του τόπου ασκήσεως της δραστηριότητας αυτής.

55 Οι εν λόγω εκτιμήσεις συνάδουν, επίσης, με τον σκοπό της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, ο οποίος, όπως προκύπτει από το προοίμιό της, είναι η προς όφελος των υπηκόων της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων στο έδαφος των συμβαλλομένων μερών της Συμφωνίας αυτής, βάσει των διατάξεων που ισχύουν στην Ένωση.

56 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία δεν χορηγείται φοροαπαλλαγή στους φορολογουμένους που κατοικούν στην ημεδαπή και έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας ασκώντας εκπαιδευτική

δραστηριότητα, ως παρεπόμενη μισθωτή δραστηριότητα, στην υπηρεσία νομικού προσώπου που εδρεύει στην ελβετική επικράτεια, λόγω του τόπου ασκήσεως της δραστηριότητας αυτής, συνεπάγεται αδικαιολόγητη δυσμενή μεταχείριση και, συνεπώς, αντιβαίνει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

57 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων σχετικά με την ίση μεταχείριση των μισθωτών εργαζομένων έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία σε ημεδαπό που κατοικεί στην ημεδαπή, υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος και έχει κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας για να ασκήσει εκπαιδευτική δραστηριότητα, ως παρεπόμενη μισθωτή δραστηριότητα, στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στην Ελβετία, δεν χορηγείται φορολογική απαλλαγή επί του προερχομένου από τη συγκεκριμένη μισθωτή δραστηριότητα εισοδήματός του, ενώ η απαλλαγή αυτή θα είχε χορηγηθεί εάν η εν λόγω δραστηριότητα είχε ασκηθεί στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στο ίδιο ή σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

58 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι διατάξεις 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 υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο την 21η Ιουνίου 1999, σχετικά με την ίση μεταχείριση των μισθωτών εργαζομένων έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία σε ημεδαπό που κατοικεί στην ημεδαπή, υπέχει πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος και έχει κάνει χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας για να ασκήσει εκπαιδευτική δραστηριότητα, ως παρεπόμενη μισθωτή δραστηριότητα, στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στην Ελβετία, δεν χορηγείται φορολογική απαλλαγή επί του προερχομένου από τη συγκεκριμένη μισθωτή δραστηριότητα εισοδήματός του, ενώ η απαλλαγή αυτή θα είχε χορηγηθεί εάν η εν λόγω δραστηριότητα είχε ασκηθεί στην υπηρεσία νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εδρεύει στο ίδιο ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

(υπογραφές)