Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 30ής Μαΐου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Συμφωνία μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων – Μεταφορά της κατοικίας ενός εργαζομένου κράτους μέλους στην Ελβετία – Φορολογικά πλεονεκτήματα – Φόρος εισοδήματος – Μηχανισμός της "εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης" – Φορολογούμενοι δικαιούχοι – Εφαρμογή μόνο στους μισθωτούς εργαζόμενους οι οποίοι υπόκεινται εν μέρει στον φόρο και διαμένουν σε κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος συμβαλλόμενο στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ) – Ίση μεταχείριση»

Στην υπόθεση C-627/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία) με απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Οκτωβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

AB

κατά

Finanzamt Köln-Süd,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin και I. Ziemele (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και R. Kanitz,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Νοεμβρίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1999 (ΕΕ 2002, L 114, σ. 6), όπως προσαρμόστηκε εσχάτως με το πρωτόκολλο της 4ης Μαρτίου 2016 όσον αφορά τη συμμετοχή της Δημοκρατίας της Κροατίας ως συμβαλλόμενου μέρους, μετά την προσχώρησή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2017, L 31, σ. 3) (στο εξής: Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του AB και της Finanzamt Köln-Süd (φορολογικής υπηρεσίας της νότιας Κολωνίας, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική υπηρεσία) σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019 (στο εξής: επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδος).

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας

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 και τη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας. 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, και διορθωτικό ΕΕ 2015, L 210, σ. 38), οι επτά αυτές συμφωνίες εγκρίθηκαν εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιουνίου 2002.

4 Κατά το προοίμιο 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».

5 Το άρθρο 1 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας έχει ως 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·

[…]

γ) να χορηγήσει δικαίωμα εισόδου και διαμονής στην επικράτεια των συμβαλλομένων μερών, στα πρόσωπα χωρίς οικονομική δραστηριότητα στη χώρα υποδοχής τους·

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

6 Το άρθρο 2 της συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Μη διάκριση», 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.»

7 Το άρθρο 4 της συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα», ορίζει τα ακόλουθα:

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

8 Το άρθρο 6 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει τα εξής:

«Το δικαίωμα διαμονής στην επικράτεια ενός συμβαλλομένου μέρους στα πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα εξασφαλίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις σχετικά με τους μη απασχολουμένους οι οποίες θεσπίζονται στο παράρτημα I.»

9 Κατά το άρθρο 7 της συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Άλλα δικαιώματα»:

«Τα συμβαλλόμενα μέρη ρυθμίζουν, σύμφωνα με το παράρτημα I, ιδίως τα δικαιώματα που αναφέρονται κατωτέρω τα οποία συνδέονται με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων:

α) το δικαίωμα ίσης μεταχείρισης με τους υπηκόους του κράτους όσον αφορά την πρόσβαση σε μία οικονομική δραστηριότητα και την άσκησή της, καθώς και τους όρους διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας,

[…]».

10 Το άρθρο 10 της συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Μεταβατικές διατάξεις και ανάπτυξη της συμφωνίας», προβλέπει, μεταξύ άλλων, στις παραγράφους 1 έως 1γ, το δικαίωμα της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και ορισμένων κρατών μελών να διατηρήσουν ποσοτικά όρια όσον αφορά την πρόσβαση σε μία οικονομική δραστηριότητα για συγκεκριμένες κατηγορίες διαμονής και για ορισμένη περίοδο, στις παραγράφους 2 έως 2γ, το δικαίωμα των συμβαλλομένων μερών να διατηρήσουν, για ορισμένη περίοδο, τους ελέγχους της προτεραιότητας του εργαζομένου που έχει ενσωματωθεί στην κανονική αγορά εργασίας και όρους μισθοδοσίας και εργασίας για τους υπηκόους του άλλου συμβαλλομένου μέρους και, στις παραγράφους 3 έως 3γ, το δικαίωμα της Ελβετικής Συνομοσπονδίας να θεσπίζει, στο πλαίσιο των συνολικών ποσοστώσεών της, ελάχιστες ποσοστώσεις για νέους τίτλους διαμονής μισθωτών και ελεύθερων επαγγελματιών από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

11 Το άρθρο 13 της συμφωνίας, το οποίο επιγράφεται «Standstill», ορίζει τα εξής:

«Τα συμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να μην εγκρίνουν νέα περιοριστικά μέτρα έναντι των υπηκόων του άλλου μέρους όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της παρούσας συμφωνίας.»

12 Κατά το άρθρο 15 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, τα παραρτήματα και τα πρωτόκολλα αυτής αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της.

13 Το άρθρο 16 της συμφωνίας, το οποίο 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 μεικτή επιτροπή θα καθορίζει, μετά από αίτηση ενός μέρους τις επιπτώσεις της εν λόγω νομολογίας.»

14 Το άρθρο 21 της συμφωνίας προβλέπει 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 παραμεθορίου 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.

3. Ουδεμία διάταξη της παρούσας συμφωνίας εμποδίζει τα συμβαλλόμενα μέρη να θεσπίσουν ή να εφαρμόσουν μέτρα φορολόγησης, πληρωμής και ανάκτησης των φόρων ή για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας ενός μέρους ή με τις συμφωνίες που έχουν στόχο την αποφυγή διπλής φορολόγησης και οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ της Ελβετίας αφενός και ενός ή περισσοτέρων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας αφετέρου, ή σύμφωνα με άλλες φορολογικές ρυθμίσεις.»

15 Το παράρτημα Ι της συμφωνίας αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

16 Το άρθρο 6 του παραρτήματος Ι ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«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 […]»

17 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι προβλέπει τα εξής:

«Ο μισθωτός παραμεθόριος εργαζόμενος είναι υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που έχει τη διαμονή του στην επικράτεια ενός συμβαλλομένου μέρους και που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα

στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους επιστρέφοντας στην κατοικία του καθημερινώς ή τουλάχιστον μια φορά την εβδομάδα.»

18 Το άρθρο 8 του παραρτήματος Ι προβλέπει τα εξής:

«1. Οι μισθωτοί εργαζόμενοι έχουν το δικαίωμα στην επαγγελματική και γεωγραφική κινητικότητα στο σύνολο της επικράτειας του κράτους υποδοχής.

2. Η επαγγελματική κινητικότητα περιλαμβάνει την αλλαγή εργοδότη, απασχόλησης, επαγγέλματος και τη μετάβαση από μία μισθωτή δραστηριότητα σε μία ανεξάρτητη δραστηριότητα. Η γεωγραφική κινητικότητα περιλαμβάνει τη μεταβολή του τόπου εργασίας και διαμονής.»

19 Το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο επιγράφεται «Ισότητα μεταχείρισης», προβλέπει στις παραγράφους 1 και 2 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 […] έχουν τα ίδια φορολογικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα με τους μισθωτούς εργαζομένους υπηκόους του κράτους και τα μέλη της οικογενείας τους.»

20 Κατά το άρθρο 24 του παραρτήματος Ι:

«1. 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 το 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 […]

[…]».

Το γερμανικό δίκαιο

21 Ο Einkommensteuergesetz (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (BGBl. 2009 I, σ. 3366) (στο εξής: EStG), ορίζει στο άρθρο 1, υπό τον τίτλο «Υποκείμενοι στον φόρο», τα εξής:

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

[…]

4. 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 1a, εν μέρει στον φόρο εισοδήματος όταν αποκτούν εισοδήματα στην ημεδαπή κατά την έννοια του άρθρου 49.

[…]»

22 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του EStG έχει ως εξής:

«Επαγγελματικές δαπάνες είναι οι δαπάνες που συνδέονται με την απόκτηση, τη διαφύλαξη και τη διατήρηση των εσόδων. Πρέπει να αφαιρούνται από την κατηγορία εισοδημάτων στην οποία αναφέρονται. […]»

23 Κατά το άρθρο 39a του EStG, το οποίο επιγράφεται «Απαλλασσόμενο ποσό και επαύξηση του μη φορολογητέου τμήματος των πρόσθετων αποδοχών»:

«(1) Κατόπιν αίτησης μισθωτού πλήρως υποκειμένου στον φόρο εισοδήματος, η φορολογική αρχή υπολογίζει το συνολικό απαλλασσόμενο ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί από τον μισθό του, αθροίζοντας τα ακόλουθα ποσά:

1. τις επαγγελματικές δαπάνες που συνδέονται με τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα εφόσον υπερβαίνουν το κατ' αποκοπήν ποσό ανά εργαζόμενο (άρθρο 9a, πρώτη περίοδος, σημείο 1, στοιχείο a, […]

[…]

(2) Ο εργαζόμενος υποβάλλει την αίτηση της παραγράφου 1 με το προβλεπόμενο προς τούτο προεκτυπωμένο διοικητικό έντυπο, το οποίο υπογράφει ιδιοχείρως. Η προθεσμία για την υποβολή της αίτησης αυτής αρχίζει την 1η Οκτωβρίου του έτους που προηγείται του έτους εφαρμογής του απαλλασσόμενου ποσού. Η προθεσμία λήγει στις 30 Νοεμβρίου του ημερολογιακού έτους εφαρμογής του απαλλασσόμενου ποσού. […]

[…]

(4) Για εργαζόμενο εν μέρει υποκείμενο στον φόρο εισοδήματος, στον οποίο έχει εφαρμογή το άρθρο 50, παράγραφος 1, τέταρτη περίοδος, η φορολογική αρχή καθορίζει, κατόπιν αίτησης, το απαλλασσόμενο ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί από τον συνολικό μισθό βάσει του αθροίσματος των ακόλουθων ποσών:

1. των επαγγελματικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την άντληση εισοδημάτων από μισθωτή δραστηριότητα, […].

[…]

Η αίτηση υποβάλλεται αποκλειστικώς με το προβλεπόμενο διοικητικό έντυπο έως το τέλος του ημερολογιακού έτους το οποίο αφορούν τα ειδικά στοιχεία για τους σκοπούς της παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή.»

24 Το άρθρο 46, παράγραφος 2, σημεία 4 και 8, και παράγραφος 4, του EStG έχει ως εξής:

«(2) Όταν το εισόδημα συνίσταται, εν όλω ή εν μέρει, σε εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα που έχουν υποβληθεί σε παρακράτηση στην πηγή, διενεργείται εκκαθάριση του φόρου μόνον:

[…]

4. όταν, για συγκεκριμένο φορολογούμενο, έχει καθοριστεί απαλλασσόμενο ποσό κατά την έννοια του άρθρου 39α, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημεία 1 έως 3, 5 ή 6, του EStG και οι συνολικώς ληφθείσες κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους αποδοχές υπερβαίνουν τα 11 600 ευρώ [11 200 ευρώ για το 2017 και 11 400 ευρώ για το 2018], […]· ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται στους φορολογούμενους που ανήκουν στην κατηγορία προσώπων του άρθρου 1, παράγραφος 2, ή σε μισθωτούς εν μέρει υποκείμενους στον φόρο εισοδήματος, εφόσον τα στοιχεία αυτά αναγράφονται σε φορολογικό πιστοποιητικό που εκδίδεται για τους σκοπούς της παρακράτησης στην πηγή (άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος)·

[…]

8. εάν η εκκαθάριση ζητείται ιδίως για τους σκοπούς του συμψηφισμού του φόρου μισθωτών υπηρεσιών με τον φόρο εισοδήματος. Η αίτηση υποβάλλεται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος.

[…]

(4) Εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παραγράφου 2, ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα θεωρείται εξοφληθείς από τον φορολογούμενο διά της παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό της παρακράτησης δεν υπολείπεται του οφειλόμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών. […]»

25 Το άρθρο 49, παράγραφος 1, του EStG, το οποίο επιγράφεται «Εισοδήματα εν μέρει υποκείμενα στον φόρο», ορίζει τα εξής:

«(1) Συνιστούν εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης τα οποία υπόκεινται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος (άρθρο 1, παράγραφος 4):

[…]

4. τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία (άρθρο 19)

α) η οποία παρέχεται ή έχει παρασχεθεί στη Γερμανία,

[…]

[…]».

26 Το άρθρο 50 του EStG 2008, περί ειδικών διατάξεων σε σχέση με τους εν μέρει υποκειμένους στον φόρο, προβλέπει τα εξής:

«(1) Τα πρόσωπα που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο εισοδήματος μπορούν να εκπίπτουν τις εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 4, παράγραφοι 4 έως 8, ή τις επαγγελματικές δαπάνες του άρθρου 9 μόνον εφόσον οι εν λόγω δαπάνες έχουν οικονομική σχέση με τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης. […]

(2) Όσον αφορά τους εν μέρει υποκείμενους στον φόρο, ο φόρος εισοδήματος για τα εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή επί του μισθού […] θεωρείται εξοφληθείς διά της παρακράτησης στην πηγή. Η πρώτη περίοδος δεν έχει εφαρμογή:

[…]

4. στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία κατά την έννοια του άρθρου 49, παράγραφος 1, σημείο 4,

a) σε περίπτωση καθορισμού απαλλασσόμενου ποσού ως ειδικού στοιχείου για τους σκοπούς της παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 39a, παράγραφος 4, ή

b) σε περίπτωση εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος κατόπιν αίτησης (άρθρο 46, παράγραφος 2, σημείο 8)·

[…]

[…] Η δεύτερη περίοδος, σημείο 4, στοιχείο b, [εφαρμόζεται] μόνο στους υπηκόους κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή άλλου κράτους 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)], οι οποίοι έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

27 Κατά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, ο AB, Γερμανός υπήκοος, παρείχε υπηρεσίες ως διαχειριστής γερμανικής εταιρίας εγκατεστημένης στο Z (Γερμανία) και απέκτησε στο πλαίσιο αυτό εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα, έχοντας παράλληλα την κατοικία και τη συνήθη διαμονή του στην Ελβετία. Ο AB ασκούσε τις δραστηριότητές του υπό καθεστώς τηλεργασίας από την κατοικία του στην Ελβετία καθώς και στο πλαίσιο επαγγελματικών μετακινήσεων στη Γερμανία.

28 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο AB μετακόμισε από τη Γερμανία στην Ελβετία τον Απρίλιο του 2016 για οικογενειακούς λόγους συνδεόμενους με την ανάληψη στο κράτος αυτό εργασίας από τη σύζυγό του και ότι η εγκατάστασή του στην Ελβετία πραγματοποιήθηκε νομότυπα δυνάμει άδειας εγκατάστασης.

29 Κατά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, ο AB υπόκειτο εν μέρει στον φόρο στη Γερμανία, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 4, του EStG. Το σύνολο των αποδοχών του υπόκειντο στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ο οποίος παρακρατήθηκε στην πηγή και αποδόθηκε στη φορολογική αρχή από τον εργοδότη του AB.

30 Στο πλαίσιο των επαγγελματικών μετακινήσεών του, ο AB χρησιμοποιούσε αυτοκίνητο όχημα βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, το οποίο δεν του είχε προμηθεύσει ο εργοδότης του, και επωμιζόταν τις σχετικές με το όχημα δαπάνες καθώς και άλλες δαπάνες μετακίνησης. Κατά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, ο AB δεν είχε ζητήσει από τις φορολογικές αρχές την καταχώριση κάποιου απαλλασσόμενου ποσού.

31 Πέραν των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, ο AB απέκτησε εισοδήματα και από την εκμίσθωση δύο ακινήτων κείμενων στη Γερμανία.

32 Στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υπέβαλε στη φορολογική αρχή για την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, ο AB δήλωσε, πέραν των εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακινήτων, και εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα. Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, ανέφερε ότι, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή δραστηριότητα συνολικού ύψους 113 299,41 ευρώ, ακαθάριστες αποδοχές ύψους 63 651 ευρώ αντιστοιχούσαν στις δραστηριότητες που ασκήθηκαν στη Γερμανία και υπόκειντο εκεί στον φόρο. Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή δραστηριότητα συνολικού ύψους 115 498,41 ευρώ, ακαθάριστες αποδοχές ύψους 60 932 ευρώ αντιστοιχούσαν στις δραστηριότητες που ασκήθηκαν στη Γερμανία και, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή δραστηριότητα συνολικού ύψους 115 314,91 ευρώ, ακαθάριστες αποδοχές ύψους 57 429 ευρώ αντιστοιχούσαν στις δραστηριότητες που ασκήθηκαν στη Γερμανία.

33 Στις εν λόγω δηλώσεις, ο AB δήλωσε, ως δαπάνες για τη μείωση του ποσού του φόρου, επαγγελματικές δαπάνες, ήτοι έξοδα συνδεόμενα με δραστηριότητα φορολογητέα στη Γερμανία, και υπέβαλε αίτηση εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 50, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, σημείο 4, στοιχείο b, του EStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 50, παράγραφος 2, έβδομη περίοδος, του νόμου αυτού (στο εξής: εκκαθάριση κατόπιν αίτησης).

34 Στις πράξεις επιβολής φόρου για την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, μόνον τα εισοδήματα από την εκμίσθωση, θεωρώντας ότι ο φόρος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες είχε ήδη εξοφληθεί διά παρακράτησης στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 50, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του EStG. Κατά συνέπεια, ούτε ο ήδη καταβληθείς γερμανικός φόρος μισθωτών υπηρεσιών ούτε η εισφορά αλληλεγγύης συμψηφίστηκαν με το βεβαιωθέν ποσό του γερμανικού φόρου εισοδήματος. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε την εκκαθάριση κατόπιν αίτησης με την αιτιολογία ότι η δυνατότητα αυτή προβλέπεται μόνο για τους εργαζομένους που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος συμβαλλόμενο στη Συμφωνία ΕΟΧ.

35 Μετά την απόρριψη, με αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2020 και της 15ης Νοεμβρίου 2021, των ενστάσεων που είχε υποβάλει κατά των ως άνω πράξεων επιβολής φόρου, ο AB άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προκειμένου να επιτύχει την υπαγωγή του στον μηχανισμό της εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης με κατανομή των αποδοχών μεταξύ Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και Ελβετικής Συνομοσπονδίας, ο οποίος διαφέρει από την παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή, και τη συνεκτίμηση των επαγγελματικών δαπανών.

36 Κατά τον AB, η άρνηση εφαρμογής του μηχανισμού εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης σε περίπτωση διαμονής στην Ελβετία αντιβαίνει στη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της απόφασης της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), προσβάλλει το προβλεπόμενο στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της Συμφωνίας

ΕΚ-Ελβετίας δικαίωμα ίσης μεταχείρισης στον τομέα των φορολογικών πλεονεκτημάτων και δεν μπορεί να δικαιολογηθεί. Επιπλέον, δεν είναι δυνατή, κατά την άποψή του, ούτε η επίκληση της ρήτρας standstill του άρθρου 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας. Η δυνατότητα καταχώρισης απαλλασσόμενου ποσού ως ειδικού στοιχείου για τους σκοπούς της παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή (στο εξής: καταχώριση απαλλασσόμενου ποσού) δεν εξαλείφει την άνιση μεταχείριση ούτε συνιστά δικαιολογητικό λόγο. Η καταχώριση αυτή πρέπει να ζητηθεί πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου, χωρίς να είναι επακριβώς γνωστό εάν και σε ποιον βαθμό κάτι τέτοιο είναι επωφελές, απαιτείται δε η υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, ενώ, σε περίπτωση εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης, προβλέπεται απλώς τετραετής προθεσμία εκκαθάρισης.

37 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο AB εμπίπτει στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και του παραρτήματος I αυτής, πράγμα ως προς το οποίο αμφιβάλλει, τα δικαιώματα που θεσπίζονται στη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας δεν συμπίπτουν με τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ. Εν συνεχεία, αναφέρει ότι από τη ρήτρα standstill του άρθρου 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας απορρέει δικαίωμα διατήρησης σε ισχύ του συνόλου των περιορισμών που υφίσταντο κατά την ημερομηνία υπογραφής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία, ίσχυε ήδη η προβλεπόμενη από τον EStG εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης διά της παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή σε σχέση με τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα προσώπων εν μέρει υποκείμενων στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 50, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του EStG.

38 Τέλος, εκτιμά ότι ενδεχόμενη άνιση φορολογική μεταχείριση θα ήταν δικαιολογημένη, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφοι 2 και 3, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας. Η δυνατότητα, στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου μισθωτών υπηρεσιών, να δηλωθούν επαγγελματικές δαπάνες και λοιπά στοιχεία που συμβάλλουν στη μείωση του φόρου κατόπιν καταχώρισης ενός απαλλασσόμενου ποσού συνηγορεί κατά της ύπαρξης διάκρισης. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών διαδικασιών δεν συνιστά παραβίαση των θεμελιωδών ελευθεριών (απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762), αντιθέτως δε προς την επίμαχη περίπτωση στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 53 και 54), η διαδικασία καταχώρισης απαλλασσόμενου ποσού για τους σκοπούς του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και η μεταγενέστερη υποχρεωτική διαδικασία εκκαθάρισης θα καθιστούσαν δυνατή την έκπτωση των επαγγελματικών δαπανών στην υπόθεση της κύριας δίκης.

39 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, δυνάμει του άρθρου 49, παράγραφος 1, σημείο 4, στοιχείο a, του EStG, τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα που ασκείται ή έχει ασκηθεί στην εθνική επικράτεια, ήτοι στη Γερμανία, αποτελούν, για τους σκοπούς της μερικής υπαγωγής στον φόρο, εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης και ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι μόνον οι αποδοχές από την ασκηθείσα στη Γερμανία δραστηριότητα, βάσει της κατανομής ανά ημέρες εργασίας, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία.

40 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 50, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του EStG, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών θεωρείται, κατ' αρχήν, ότι εξοφλείται διά παρακράτησης επί του μισθού στην πηγή. Η παρακράτηση αυτή πραγματοποιείται, κατ' αρχήν, σε συνάρτηση με τον ακαθάριστο μισθό και, κατά περίπτωση, με κατ' αποκοπήν παρακρατούμενα ποσά. Ωστόσο, σύμφωνα με τον EStG, σε περίπτωση καταχώρισης απαλλασσόμενου ποσού, την οποία μπορεί να ζητήσει κάθε εργαζόμενος εν μέρει υποκείμενος στον φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων

των κατοίκων Ελβετίας, μέσω εντύπου οριζόμενου από τις φορολογικές αρχές που υποβάλλεται πριν από τη λήξη του ημερολογιακού έτους, είναι δυνατό να παρακρατηθεί στην πηγή μικρότερο ποσό φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

41 Σε περίπτωση τέτοιας καταχώρισης, θα αποκλειόταν, δυνάμει του άρθρου 50, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, σημείο 4, στοιχείο a, του EStG, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης διά της παρακράτησης του φόρου στην πηγή και ο φορολογούμενος θα έπρεπε να κινήσει διαδικασία εκκαθάρισης (υποχρεωτική εκκαθάριση), στο πλαίσιο της οποίας τα εισοδήματα θα υπολογίζονταν ανεξαρτήτως των ποσών που λήφθηκαν υπόψη κατά τη διαδικασία επιβολής φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ο δε φόρος εισοδήματος θα υπολογιζόταν, μεταξύ άλλων, με συμψηφισμό του ήδη καταβληθέντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Η καταχώριση ενός υπερβολικά υψηλού απαλλασσόμενου ποσού θα μπορούσε να οδηγήσει σε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, τις οποίες η φορολογική αρχή θα έπρεπε στη συνέχεια να εκτελέσει έναντι του φορολογουμένου που διαμένει στην αλλοδαπή. Ωστόσο, σε περίπτωση επαγγελματικών δαπανών υψηλότερων από το απαλλασσόμενο ποσό που δηλώνεται στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθάρισης ή, παραδείγματος χάριν, σε περίπτωση εισοδημάτων που υπόκεινται εν μέρει μόνο στον φόρο, θα μπορούσε να γεννηθεί δικαίωμα επιστροφής. Ο φορολογούμενος θα υποχρεούτο επίσης να υποβάλει φορολογική δήλωση, ειδάλλως θα χωρούσε αυτεπάγγελτος υπολογισμός με κατ' εκτίμηση προσδιορισμό των βάσεων επιβολής του φόρου, επιβολή προσαύξησης λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ή επιβολή χρηματικής ποινής συγκεκριμένου ύψους.

42 Πέραν της καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού, οι υπήκοοι κράτους μέλους της Ένωσης ή άλλου κράτους συμβαλλομένου στη Συμφωνία ΕΟΧ, οι οποίοι έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά, θα μπορούσαν να επιλέξουν την εκκαθάριση κατόπιν αίτησης δυνάμει του άρθρου 50, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, σημείο 4, στοιχείο b, και του άρθρου 46, παράγραφος 2, σημείο 8, του EStG. Η υποβολή φορολογικής δήλωσης θα ισοδυναμούσε με άσκηση του δικαιώματος επιλογής και ο φορολογούμενος θα μπορούσε να αποφασίσει ελεύθερα, εντός της τετραετούς προθεσμίας εκκαθάρισης, εάν επιθυμεί να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος, πράγμα το οποίο, κατά το αιτούν δικαστήριο, θα έπραττε μόνο σε περίπτωση που ο καταβληθείς φόρος μισθωτών υπηρεσιών ήταν υψηλότερος από τον βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος.

43 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, όσον αφορά τους ημεδαπούς εργαζόμενους, το άρθρο 46 του EStG, το οποίο αφορά την εκκαθάριση κατόπιν αίτησης, βρίσκεται σε ισχύ εδώ και δεκαετίες, ενώ το δικαίωμα εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης για τους υπηκόους των κρατών μελών και των λοιπών συμβαλλομένων στη Συμφωνία ΕΟΧ κρατών που κατοικούν στα κράτη αυτά υφίσταται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και θεσπίστηκε σε συμμόρφωση προς την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι εάν η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει ο μηχανισμός της εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης να έχει εφαρμογή μόνο σε φορολογούμενους που διαμένουν σε άλλο κράτος μέλος ή σε άλλο κράτος συμβαλλόμενο στη Συμφωνία ΕΟΧ, θα έπρεπε να γίνει δεκτή η αίτηση εκκαθάρισης για την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, πράγμα που θα είχε ως συνέπεια τη συνεκτίμηση των επαγγελματικών δαπανών προς όφελος του προσφεύγοντος της κύριας δίκης και τον συμψηφισμό του γερμανικού φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Εξ αυτού θα προέκυπτε σημαντική επιστροφή φόρου για τον AB.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι διατάξεις της [Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας], και ιδίως τα άρθρα 7 και 15 της [Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας], σε συνδυασμό με το παράρτημα I, άρθρο 9, παράγραφος 2, της [Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας] (δικαίωμα ίσης μεταχείρισης), την έννοια ότι αντιβαίνει στις διατάξεις αυτές ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας οι εργαζόμενοι που είναι υπήκοοι κράτους μέλους της Ένωσης ή [κράτους συμβαλλόμενου στη Συμφωνία ΕΟΧ] (συμπεριλαμβανομένης της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας Γερμανίας) και οι οποίοι κατοικούν (έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους) στη Γερμανία ή σε κράτη μέλη της Ένωσης ή [σε κράτη συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ] μπορούν να υποβάλλουν οικειοθελώς αίτηση για εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος με βάση τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματα από μισθωτή εργασία (στο εξής: εκκαθάριση κατόπιν αίτησης), ιδίως προκειμένου να λάβουν επιστροφή φόρου εισοδήματος, συνυπολογιζομένων των εξόδων (επαγγελματικών δαπανών) και κατόπιν συμψηφισμού με τον γερμανικό φόρο μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακράτησης φόρου στην πηγή, αλλά το δικαίωμα αυτό δεν παρέχεται στους Γερμανούς και Ελβετούς υπηκόους που είναι κάτοικοι Ελβετίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

46 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 7 και 15 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει μόνο στους φορολογουμένους που είναι υπήκοοι του εν λόγω κράτους μέλους, άλλου κράτους μέλους ή κράτους συμβαλλόμενου στη Συμφωνία ΕΟΧ και διαμένουν στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά το δικαίωμα να επιλέξουν τη διαδικασία εκκαθάρισης του φόρου επί των εισοδημάτων από μισθωτή δραστηριότητα κατόπιν αίτησης, προκειμένου να ληφθούν υπόψη έξοδα όπως οι επαγγελματικές δαπάνες και να συμψηφιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακράτησης στην πηγή, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει σε επιστροφή φόρου εισοδήματος, αλλά δεν παρέχει τέτοιο δικαίωμα επιλογής, μεταξύ άλλων, σε υπήκοο του πρώτου κράτους μέλους που διαμένει στην Ελβετία και αποκτά εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος.

Α – Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

47 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, ως διεθνής συνθήκη, πρέπει να ερμηνεύεται συμφώνως προς το άρθρο 31 της Συμβάσεως της Βιέννης περί του δικαίου των συνθηκών, της 23ης Μαΐου 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, τόμος 1155, σ. 331), καλή τη πίστει, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που αποδίδεται στους όρους της σε συνάρτηση με τα συμφραζόμενα και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της. Επιπλέον, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι δύναται να δοθεί ειδική έννοια σε έναν όρο αν προκύπτει ότι αυτή ήταν η πρόθεση των συμβαλλόμενων μερών (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει, πρώτον, ότι η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας. Μολονότι η δεύτερη δεν μετέχει στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο και στην εσωτερική αγορά της Ένωσης, εντούτοις συνδέεται με την Ένωση με διάφορες διμερείς συμφωνίες, οι οποίες

καλύπτουν ευρύτατους τομείς και θεσπίζουν ειδικά δικαιώματα και υποχρεώσεις ανάλογα, από ορισμένες απόψεις, προς τα προβλεπόμενα από τη Συνθήκη. Ο γενικός σκοπός των εν λόγω συμφωνιών, συμπεριλαμβανομένης της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, συνίσταται στη σύσφιξη των οικονομικών σχέσεων μεταξύ της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας (αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2011, Graf και Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, σκέψη 33, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 36).

49 Ωστόσο, δεδομένου ότι η Ελβετική Συνομοσπονδία δεν έχει προσχωρήσει στην εσωτερική αγορά της Ένωσης, η ερμηνεία που έχει δοθεί στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που αφορούν την αγορά αυτή δεν μπορεί να ακολουθείται άνευ ετέρου στην περίπτωση της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, εκτός αν τούτο προβλέπεται ρητώς από την ίδια αυτή συμφωνία (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, σκέψη 29, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 37).

50 Όσον αφορά, δεύτερον, τον σκοπό της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και την ερμηνεία των όρων της, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από το προοίμιο, το άρθρο 1 και το άρθρο 16, παράγραφος 2, της συμφωνίας αυτής, προκύπτει ότι σκοπός της είναι η υλοποίηση, υπέρ των φυσικών προσώπων, υπηκόων της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων στο έδαφος των συμβαλλόμενων μερών, βάσει των διατάξεων που ισχύουν εντός της Ένωσης, οι έννοιες των οποίων πρέπει να ερμηνεύονται λαμβανομένης υπόψη της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου που είναι προγενέστερη της ημερομηνίας υπογραφής της Συμφωνίας. Όσον αφορά τη νομολογία που είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας αυτής, το άρθρο 16, παράγραφος 2, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει, αφενός, ότι η εν λόγω νομολογία πρέπει να κοινοποιείται στην Ελβετική Συνομοσπονδία και, αφετέρου, ότι, προς επίτευξη της καλής λειτουργίας της Συμφωνίας, η μεικτή επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 14 της Συμφωνίας θα καθορίζει, μετά από αίτηση ενός εκ των συμβαλλόμενων μερών, τις συνέπειες της εν λόγω νομολογίας. Πάντως, ακόμη και αν δεν υφίσταται απόφαση της επιτροπής αυτής, η νομολογία αυτή πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη όταν απλώς διευκρινίζει ή επιβεβαιώνει αρχές που έχουν ήδη διατυπωθεί στην υφιστάμενη κατά την υπογραφή της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας νομολογία που σχετίζεται με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης οι οποίες διαπνέουν τη Συμφωνία (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψεις 38 και 39).

51 Σύμφωνα με τις αρχές αυτές και υπό το πρίσμα των ως άνω εκτιμήσεων πρέπει να ερμηνευθούν οι διατάξεις της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, προκειμένου να καθοριστεί, πρώτον, εάν περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας αυτής και, σε καταφατική περίπτωση, δεύτερον, εάν οι διατάξεις αυτές αντιτίθενται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας

52 Επισημαίνεται, κατ’ αρχάς, ότι, κατά το προοίμιο καθώς και το άρθρο 1, στοιχεία α′ και γ′, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας αυτής εμπίπτουν φυσικά πρόσωπα, υπήκοοι των κρατών μελών της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, ανεξαρτήτως του εάν ασκούν οικονομική δραστηριότητα (πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 41).

53 Εν συνεχεία, από τη διατύπωση του άρθρου 1, στοιχεία α′, γ′ και δ′, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προκύπτει ότι σκοπός της τελευταίας είναι η παροχή στους υπηκόους αυτούς, μεταξύ άλλων, δικαιώματος εισόδου, διαμονής, πρόσβασης σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα καθώς και των ίδιων συνθηκών διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας με εκείνες που παρέχονται στους ημεδαπούς (απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψη 37).

54 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας κατοχυρώνει, στο άρθρο 4, το δικαίωμα πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παραρτήματος Ι της συμφωνίας αυτής, το δε κεφάλαιο ΙΙ του εν λόγω παραρτήματος Ι περιέχει διατάξεις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των μισθωτών εργαζομένων και, ειδικότερα, με την αρχή της ίσης μεταχείρισης (απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψη 38). Επιπλέον, το άρθρο 7, στοιχείο α′, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη ρυθμίζουν, σύμφωνα με το εν λόγω παράρτημα Ι, ιδίως το δικαίωμα ίσης μεταχείρισης με τους υπηκόους του κράτους όσον αφορά την πρόσβαση σε μία οικονομική δραστηριότητα και την άσκησή της, καθώς και τους όρους διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας.

55 Τέλος, το άρθρο 2 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας ορίζει ότι οι υπήκοοι ενός συμβαλλόμενου μέρους που διαμένουν νομίμως στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλομένου μέρους δεν αποτελούν αντικείμενο διάκρισης λόγω ιθαγενείας σύμφωνα με τις διατάξεις των παραρτημάτων Ι έως ΙΙΙ. Η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων που διατυπώνεται στο εν λόγω άρθρο 2 εφαρμόζεται στο μέτρο που η κατάσταση των υπηκόων αυτών εμπίπτει στο καθ’ ύλην πεδίο εφαρμογής των διατάξεων των παραρτημάτων Ι έως ΙΙΙ της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Hengartner και Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, σκέψη 39).

56 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, ο AB ασκούσε, για λογαριασμό εργοδότη εγκατεστημένου στη Γερμανία, τις δραστηριότητές του υπό καθεστώς τηλεργασίας από την κατοικία του στην Ελβετία καθώς και στο πλαίσιο επαγγελματικών μετακινήσεων προς τη Γερμανία και αποκόμισε εξ αυτής εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα, τη φορολογική μεταχείριση των οποίων από το εν λόγω κράτος μέλος αμφισβητεί.

57 Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει επίσης ότι η επιβολή φόρου στη Γερμανία αφορά μόνον τον μισθό που αντιστοιχεί στην ασκηθείσα στη Γερμανία δραστηριότητα βάσει κατανομής ανά ημέρες εργασίας.

58 Επομένως, ως Γερμανός υπήκοος που διαμένει νομίμως στην ελβετική επικράτεια, ο AB εμπίπτει στην κατηγορία των προσώπων που διαλαμβάνονται στα άρθρα 1 και 2 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας. Πρέπει επίσης να εξακριβωθεί εάν η κατάσταση του AB εμπίπτει στο καθ’ ύλην πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 15 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της και θεσπίζει διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, ιδίως των μισθωτών εργαζομένων.

59 Επισημαίνεται ότι το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της έννοιας του «μισθωτού εργαζομένου», κατά τη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, ορίζεται στα άρθρα 6 και 7 του παραρτήματος Ι της συμφωνίας (βλ., κατ’ αναλογίαν, αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, σκέψη 18, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 47).

60 Δυνάμει του άρθρου 6 του εν λόγω παραρτήματος Ι, ως μισθωτός εργαζόμενος θεωρείται ο υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους που καλύπτει θέση απασχόλησης στην υπηρεσία ενός εργοδότη του κράτους υποδοχής.

61 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού παραρτήματος Ι ορίζει ως μισθωτό μεθοριακό εργαζόμενο τον υπήκοο 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.

62 Η διάταξη αυτή διακρίνει μεταξύ του τόπου διαμονής, που βρίσκεται στο έδαφος ενός συμβαλλόμενου μέρους, και του τόπου άσκησης μισθωτής δραστηριότητας, ο οποίος πρέπει να βρίσκεται στο έδαφος του άλλου συμβαλλομένου μέρους, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιθαγένεια του ενδιαφερομένου (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Επισημαίνεται ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας έχει εφαρμογή στην κατάσταση του ΑΒ. 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 (πρβλ. απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 32).

64 Εναπόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει εάν η προϋπόθεση σχετικά με την επιστροφή στην κατοικία, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας πληρούται στην επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση.

65 Εάν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο ΑΒ δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μισθωτός μεθοριακός εργαζόμενος» λόγω παρατεταμένων περιόδων διαμονής του στη γερμανική επικράτεια, χωρίς να επιστρέφει στην κατοικία του, οι οποίες είναι μεγαλύτερες από εκείνες του άρθρου 7, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, ο ΑΒ θα μπορούσε, παρά ταύτα, να επικαλεστεί τη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας ως «μισθωτός εργαζόμενος», κατά την έννοια της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

66 Πράγματι, σε μια κατάσταση η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι ο ΑΒ, Γερμανός υπήκοος, κατοικεί στην Ελβετία και εργάζεται ως μισθωτός στη γερμανική επικράτεια για λογαριασμό εργοδότη εγκατεστημένου στη Γερμανία, το γράμμα του άρθρου 6 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν εμποδίζει να θεωρηθεί το τελευταίο αυτό κράτος ως «κράτος υποδοχής», κατά την έννοια του άρθρου 6 επ. του εν λόγω παραρτήματος Ι, και ο ΑΒ ως «μισθωτός εργαζόμενος», κατά την έννοια του κεφαλαίου ΙΙ του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, ήτοι ως υπήκοος συμβαλλόμενου μέρους που καλύπτει θέση απασχόλησης στην υπηρεσία εργοδότη του κράτους υποδοχής, το οποίο είναι, εν προκειμένω, και το κράτος καταγωγής του υπηκόου αυτού.

67 Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από την οικονομία του κεφαλαίου ΙΙ του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, από τους γενικούς σκοπούς της, καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 6 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και του άρθρου 24, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι

της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, οι οποίες κατοχυρώνουν το δικαίωμα διαμονής, ήτοι το δικαίωμα των υπηκόων ενός συμβαλλόμενου μέρους να εγκαθίστανται στην επικράτεια του άλλου συμβαλλόμενου μέρους ανεξαρτήτως του εάν ασκούν οικονομική δραστηριότητα.

68 Συγκεκριμένα, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 6 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σχετικά με την άδεια διαμονής, του άρθρου 8 του ως άνω παραρτήματος Ι, σχετικά με την επαγγελματική και γεωγραφική κινητικότητα, καθώς και του άρθρου 10 του εν λόγω παραρτήματος Ι, το οποίο επιτρέπει να απαγορευτεί στους υπηκόους συμβαλλόμενου μέρους να καλύψουν θέση απασχόλησης στη δημόσια διοίκηση που συνδέεται με την άσκηση της δημόσιας εξουσίας, δεν παρέχουν πρόσθετα δικαιώματα στους μισθωτούς εργαζομένους στο κράτος υποδοχής του οποίου είναι υπήκοοι ούτε είναι αντιτάξιμες έναντι αυτών, εντούτοις, τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση του άρθρου 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο επιγράφεται «Ισότητα μεταχείρισης» και διασφαλίζει την εφαρμογή της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων που διατυπώνεται στο άρθρο 2 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 47, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψη 39).

69 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι 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 (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

70 Όσον αφορά τους μισθωτούς εργαζομένους, το Δικαστήριο έχει κρίνει, μεταξύ άλλων, ότι ο εργαζόμενος υπήκοος συμβαλλόμενου μέρους ο οποίος έχει ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να επικαλεστεί έναντι του κράτους καταγωγής του το άρθρο 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο 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 απολαύουν οι ημεδαποί μισθωτοί εργαζόμενοι και τα μέλη των οικογενειών τους (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 36, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψη 40).

71 Αφενός, η περίπτωση ενός μισθωτού εργαζομένου, όπως ο AB, ο οποίος άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας μεταφέροντας τη διαμονή του από τη Γερμανία στην Ελβετία και εργάζεται στο κράτος καταγωγής του, το οποίο είναι επίσης το κράτος υποδοχής του, είναι παρεμφερής με εκείνη την οποία εξέτασε το Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), ήτοι την περίπτωση ενός μεθοριακού εργαζομένου, Γερμανού υπηκόου ο οποίος έχει μεταφέρει τη διαμονή του από τη Γερμανία στην Ελβετία, ενώ ο τόπος παροχής μισθωτής εργασίας εκ μέρους του εξακολουθεί να βρίσκεται στο πρώτο κράτος.

72 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου ΙΙ του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και ιδίως η αρχή της ίσης μεταχείρισης ισχύουν εξίσου για τους μισθωτούς εργαζομένους και για τους μισθωτούς μεθοριακούς εργαζομένους, χωρίς να γίνεται συναφώς κανενός είδους διάκριση μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Stamm και Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, σκέψη 42), καθόσον η

ιδιαίτερη κατάσταση των μισθωτών μεθοριακών εργαζομένων λαμβάνεται υπόψη στο άρθρο 7 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψεις 37 και 38).

73 Επιπλέον, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 52 και 53 της παρούσας απόφασης, σκοπός της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας είναι να διασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των φυσικών προσώπων, υπηκόων των κρατών μελών της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, στην επικράτεια των συμβαλλομένων μερών της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

74 Επιπλέον, το άρθρο 6 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και το άρθρο 24, παράγραφος 1, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας κατοχυρώνουν 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.

75 Η αναγνώριση του δικαιώματος μισθωτού εργαζομένου, όπως ο AB, ο οποίος έχει μεταφέρει τη διαμονή του στην Ελβετία και καλύπτει θέση απασχόλησης στην υπηρεσία εργοδότη εγκατεστημένου στη Γερμανία, να επικαλεστεί τις διατάξεις της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας έναντι του τελευταίου αυτού κράτους του επιτρέπει να επωφεληθεί πλήρως του δικαιώματος διαμονής που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές, διατηρώντας παράλληλα την οικονομική δραστηριότητά του στη χώρα καταγωγής του (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, σκέψη 39). Συγκεκριμένα, η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων την οποία διασφαλίζει η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας θα παρακωλυόταν εάν ένας υπήκοος συμβαλλόμενου μέρους ετίθετο σε μειονεκτική θέση στο κράτος καταγωγής του για τον λόγο και μόνον ότι έχει ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

76 Κατά συνέπεια, η περίπτωση του AB εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας καθώς και του παραρτήματος Ι αυτής. Επιπλέον, η αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 9 του εν λόγω παραρτήματος Ι, εφαρμόζεται στην περίπτωση μισθωτού εργαζομένου, όπως ο AB, ο οποίος έχει ασκήσει την ελευθερία του κυκλοφορίας έναντι του κράτους μέλους υποδοχής του, το οποίο είναι και το κράτος καταγωγής του.

77 Τέλος, η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται από την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση υπηκόου κράτους μέλους ο οποίος απασχολείται σε υποκατάστημα εταιρίας ελβετικού δικαίου στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους. Πράγματι, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη προκύπτει ότι το μόνο συνδετικό στοιχείο με την Ελβετία ήταν το γεγονός ότι το υποκατάστημα στο οποίο ο ενδιαφερόμενος εργαζόταν στη Γερμανία ήταν υποκατάστημα εταιρίας ελβετικού δικαίου.

78 Δεδομένου ότι η περίπτωση του AB εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και ότι σε μια τέτοια περίπτωση έχει εφαρμογή η αρχή της ίσης μεταχείρισης που προβλέπεται στο άρθρο 9 του παραρτήματός της Ι, πρέπει να εξακριβωθεί εάν η Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, ερμηνευόμενη σύμφωνα με τις αρχές και τις εκτιμήσεις που υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 47 έως 50 της παρούσας απόφασης, αντιτίθεται στη μη αναγνώριση στον AB του δικαιώματος να επιλέξει τη διαδικασία εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης στη Γερμανία.

Επί του περιεχομένου των διατάξεων της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας

Επί της διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με ορισμένο φορολογικό πλεονέκτημα

79 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το δικαίωμα επιλογής της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης, το οποίο επιθυμεί να ασκήσει ο AB στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, παρέχεται στους φορολογουμένους που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία καθώς και στους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής εφόσον είναι υπήκοοι κράτους μέλους ή κράτους συμβαλλομένου στη Συμφωνία ΕΟΧ και διαμένουν στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά.

80 Από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι το δικαίωμα επιλογής της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης παρέχει, μεταξύ άλλων, τη δυνατότητα να ζητηθεί η έκπτωση των επαγγελματικών δαπανών που είναι αναγκαία για την απόκτηση εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες και ο συμψηφισμός του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακράτησης στην πηγή, με συνέπεια να προκύψει επιστροφή φόρου εισοδήματος.

81 Κατά συνέπεια, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 71 των προτάσεών του, το δικαίωμα επιλογής της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

82 Επομένως, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης κανονιστική ρύθμιση καθιερώνει, όσον αφορά τη δυνατότητα αποκόμισης φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως το δικαίωμα επιλογής της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης, διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο διαμονής του μισθωτού εργαζομένου, δεδομένου ότι ένας Γερμανός υπήκοος, όπως ο AB, δεν μπορεί να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα επιλογής λόγω της ιδιότητάς του ως μισθωτού εργαζομένου που διαμένει στην Ελβετία.

83 Σύμφωνα με την προ της ημερομηνίας υπογραφής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας νομολογία, την οποία υπενθύμισε πρόσφατα το Δικαστήριο με την απόφασή του της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, σκέψη 23), η αρχή της ίσης μεταχείρισης απαγορεύει όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διάκρισης η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, σκέψη 11· της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 26 και 28, και της 12ης Σεπτεμβρίου 1996, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-278/94, EU:C:1996:321, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Δεδομένου ότι η ίση μεταχείριση αποτελεί έννοια του δικαίου της Ένωσης, η νομολογία αυτή ισχύει εξίσου όσον αφορά την εφαρμογή της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 2, αυτής (πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2011, Graf και Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, σκέψη 26).

84 Επομένως, ρύθμιση η οποία θεσπίζει διάκριση βάσει του κριτηρίου διαμονής μπορεί να καταλήξει στο ίδιο αποτέλεσμα με τη διάκριση λόγω ιθαγένειας την οποία απαγορεύουν οι διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

85 Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι το άρθρο 21, παράγραφος 2, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας επιτρέπει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, ιδίως όσον αφορά τον τόπο διαμονής τους (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψη 45, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 58).

86 Πράγματι, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι κατά κανόνα παρεμφερείς, διότι εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος όσο και ως προς την ατομική φοροδοτική ικανότητα ή την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 31 επ., και της 27ης Ιουνίου 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, σκέψη 41).

87 Εντούτοις, όταν πρόκειται για φορολογικό όφελος που δεν παρέχεται στον κάτοικο αλλοδαπής, η διαφορετική μεταχείριση των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως «διάκριση» εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά ως προς την κατάστασή τους που να μπορεί να στηρίξει τη διαφορετική μεταχείριση των εν λόγω δύο κατηγοριών φορολογουμένων επί του σημείου αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 36 έως 38, και της 27ης Ιουνίου 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, σκέψη 42).

Επί της συγκρισιμότητας των καταστάσεων

88 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, όσον αφορά το δικαίωμα επιλογής του καθεστώτος εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης, οι μισθωτοί που διαμένουν στην Ελβετία δεν βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των μισθωτών που διαμένουν στη Γερμανία, όσον αφορά, ειδικότερα, τους σκοπούς του γερμανικού συστήματος φόρου εισοδήματος, το οποίο επιτρέπει τον έλεγχο, σε περίπτωση απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, του παρακρατηθέντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών και τον καθορισμό του ορθού ποσού του φόρου εισοδήματος.

89 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, πρώτον, οι μισθωτοί κάτοικοι ημεδαπής και οι μισθωτοί κάτοικοι αλλοδαπής μπορούν να ζητήσουν να ληφθούν υπόψη οι επαγγελματικές δαπάνες τους που υπερβαίνουν το κατ' αποκοπήν ποσό ανά εργαζόμενο μέσω της καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού. Ενώ, όμως, για τους μισθωτούς κατοίκους αλλοδαπής, η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή τέτοιας αίτησης είναι η 31η Δεκεμβρίου του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο εφαρμόζεται το απαλλασσόμενο ποσό, για τους μισθωτούς κατοίκους ημεδαπής, η ημερομηνία αυτή είναι η 30ή Νοεμβρίου του εν λόγω ημερολογιακού έτους.

90 Η Γερμανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι είναι επομένως αναγκαίο να δοθεί στους μισθωτούς κατοίκους ημεδαπής η δυνατότητα να επιλέξουν την εκκαθάριση κατόπιν αίτησης, προκειμένου οι ενδεχομένως υψηλότερες ή απρόβλεπτες επαγγελματικές δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκαν τον Δεκέμβριο του φορολογικού έτους για τις οποίες δεν είναι δυνατή η καταχώριση του απαλλασσόμενου ποσού να μπορέσουν να εκπέσουν από τα φορολογητέα στη Γερμανία εισοδήματά τους από μισθωτές υπηρεσίες. Τέτοια ανάγκη δεν υφίσταται για τους μισθωτούς που διαμένουν στην Ελβετία, οι οποίοι υπόκεινται εν μέρει στον φόρο στη Γερμανία, λαμβανομένης υπόψη της μεγαλύτερης προθεσμίας που διαθέτουν για να ζητήσουν την καταχώριση του απαλλασσόμενου ποσού.

91 Δεύτερον, οι μισθωτοί κάτοικοι ημεδαπής και οι μισθωτοί κάτοικοι αλλοδαπής δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασής τους, ο δε AB δεν ανήκει ούτε στην κατηγορία των προσώπων που αντιμετωπίζονται ως πλήρως υποκείμενοι στον γερμανικό φόρο εισοδήματος κατόπιν αίτησής τους, δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος του παγκόσμιου εισοδήματός τους φορολογείται στη Γερμανία.

92 Τρίτον, παραπέμποντας στην απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, σκέψη 47), η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εφαρμογή διαφορετικών διαδικασιών επιβολής φόρου στους φορολογουμένους, αναλόγως του εάν αυτοί υπόκεινται εν μέρει ή πλήρως στον φόρο, αντικατοπτρίζει τις διαφορετικές καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται οι φορολογούμενοι αυτοί όσον αφορά την είσπραξη του φόρου.

93 Επισημαίνεται συναφώς ότι, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στη σκέψη 79 των προτάσεών του, η γερμανική ρύθμιση προβλέπει τη δυνατότητα των κατοίκων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους συμβαλλόμενου στη Συμφωνία ΕΟΧ που υπόκεινται εν μέρει στον γερμανικό φόρο εισοδήματος να επωφελούνται και αυτοί του καθεστώτος εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης ως προς τα εισοδήματά τους από μισθωτές υπηρεσίες, προκειμένου να εκπέσουν τις επαγγελματικές δαπάνες τους μετά την πραγματοποίηση παρακρατήσεων στην πηγή κατά τον χρόνο καταβολής των μισθών τους.

94 Ως εκ τούτου, η γερμανική ρύθμιση εξομοιώνει ως προς το σημείο αυτό τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής με ορισμένους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, δεχόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων τους όσον αφορά τη φορολόγηση των μισθών που λαμβάνουν στη Γερμανία. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ιδιότητα του φορολογουμένου ως κατοίκου αλλοδαπής καθιστά αφ' εαυτής την κατάσταση του εν λόγω φορολογουμένου αντικειμενικά διαφορετική από εκείνη του φορολογούμενου κατοίκου ημεδαπής. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν προέβαλε κανένα επιχείρημα που να αποδεικνύει ότι η κατοικία φορολογουμένου στην Ελβετία θα καθιστούσε την κατάστασή του αντικειμενικά διαφορετική από εκείνη του φορολογουμένου που κατοικεί στη Γερμανία.

95 Επιπλέον, τα επιχειρήματα που προέβαλε η Γερμανική Κυβέρνηση προκειμένου να αμφισβητήσει τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων των φορολογουμένων αυτών πρέπει να απορριφθούν.

96 Όσον αφορά, πρώτον, το επιχείρημα ότι μόνον οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής βρίσκονται αντιμέτωποι με τα μειονεκτήματα που απορρέουν από τη βραχύτερη προθεσμία καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού, επισημαίνεται ότι ο συμπληρωματικός αυτός χαρακτήρας της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης σε σχέση με τη διαδικασία καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού δεν προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο. Αντιθέτως, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η διαδικασία εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης συνιστά εναλλακτική και λιγότερο επαχθή διαδικασία σε σχέση με τη διαδικασία καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού προκειμένου να καταστεί δυνατή η συνεκτίμηση των επαγγελματικών δαπανών.

97 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι η υποβολή φορολογικής δήλωσης ισοδυναμεί με άσκηση του δικαιώματος επιλογής και ότι ο φορολογούμενος μπορεί να αποφασίσει, εντός της τετραετούς προθεσμίας εκκαθάρισης, εάν θα υποβάλει ή όχι δήλωση φόρου εισοδήματος, πράγμα που θα πράξει μόνον εάν ο καταβληθείς φόρος μισθωτών υπηρεσιών είναι υψηλότερος από τον βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος. Αντιθέτως, η καταχώριση του απαλλασσόμενου ποσού υποχρεώνει τον φορολογούμενο να λάβει εκ των προτέρων απόφαση όσον αφορά το ύψος των

προβλεπόμενων φορολογητέων εσόδων και των εκπεστέων επαγγελματικών δαπανών και συνοδεύεται από αβεβαιότητα ως προς το εάν το απαλλασσόμενο ποσό είναι υπερβολικά υψηλό και εάν ο φορολογούμενος υποχρεωθεί να καταβάλει επιπλέον ποσά. Εξάλλου, μια τέτοια καταχώριση θα εξέθετε τον φορολογούμενο σε υποχρέωση υποβολής δήλωσης, επ' απειλή ποινικών κυρώσεων και μέτρων καταναγκασμού, εντός προθεσμίας σαφώς συντομότερης από την αποσβεστική προθεσμία που ισχύει για την εκκαθάριση.

98 Κατά συνέπεια, υπό την επιφύλαξη της επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, η διαφορά καταστάσεων όσον αφορά τη δυνατότητα εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης δεν μπορεί να συναχθεί από τις διαφορετικές προθεσμίες καταχώρισης του απαλλασσόμενου ποσού που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής και τους κατοίκους αλλοδαπής.

99 Δεύτερον, ασφαλώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 86 και 87 της παρούσας απόφασης, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασής τους, οι κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν βρίσκονται κατά κανόνα σε παρεμφερείς καταστάσεις. Εντούτοις, επισημαίνεται ότι το δικαίωμα εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης παρέχει τη δυνατότητα συνεκτίμησης των επαγγελματικών δαπανών.

100 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι η συνεκτίμηση των δαπανών αυτών δεν απορρέει από την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου, αλλά από το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται για την απόκτηση εισοδημάτων από μισθωτή δραστηριότητα και ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 50, παράγραφος 1, του EStG, η γερμανική ρύθμιση προβλέπει τη συνεκτίμηση των επαγγελματικών δαπανών για τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής στο μέτρο που οι δαπάνες αυτές έχουν οικονομική σχέση με τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Γερμανία. Κατά συνέπεια, η ίδια η γερμανική ρύθμιση εξομοιώνει την κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής με εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά τη συνεκτίμηση των επαγγελματικών δαπανών οι οποίες παρουσιάζουν οικονομική σχέση με τα αποκτώμενα στη Γερμανία εισοδήματα.

101 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης σχετικά με τη διαφορετική κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής σε σχέση με την είσπραξη του φόρου, επισημαίνεται ότι η δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν απορρέει από διαφορετική τεχνική είσπραξης, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών παρακρατείται σε αμφότερες τις περιπτώσεις στην πηγή, χωρίς η διαδικασία εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης να συνεπάγεται την αμφισβήτηση της παρακράτησης αυτής. Επιπλέον, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, το δικαίωμα εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης δεν οδηγεί σε φορολογική οφειλή η οποία πρέπει να εισπραχθεί και σε συνακόλουθες δυσχέρειες για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Ούτε απαιτεί ιδιαίτερη διοικητική συνδρομή για τη διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών και την είσπραξη του φόρου.

102 Κατά συνέπεια, το άρθρο 21, παράγραφος 2, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για να μην αναγνωριστεί σε μισθωτό εργαζόμενο το φορολογικό πλεονέκτημα που συνίσταται στο δικαίωμα επιλογής της διαδικασίας εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης για τον λόγο και μόνον ότι ο τόπος διαμονής του βρίσκεται στην Ελβετία και όχι στη Γερμανία.

Επί της ύπαρξης δικαιολογητικού λόγου

103 Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί εάν, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας ή από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος σχετικά με την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

104 Πρώτον, το άρθρο 21, παράγραφος 3, της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι η συμφωνία αυτή δεν εμποδίζει τα συμβαλλόμενα μέρη να θεσπίσουν ή να εφαρμόσουν μέτρα φορολόγησης, πληρωμής και ανάκτησης των φόρων ή για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας ενός μέρους. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα μέτρα αυτά, τα οποία αντιστοιχούν, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Ένωσης, σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, πρέπει οπωσδήποτε να είναι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή να είναι κατάλληλα για την υλοποίηση των προαναφερθέντων σκοπών και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, σκέψη 63).

105 Η μη αναγνώριση της δυνατότητας υπαγωγής στο καθεστώς της εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης δεν φαίνεται να αποτελεί μέτρο ικανό να διασφαλίσει τη φορολόγηση, την πληρωμή και την ανάκτηση των φόρων ή να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή. Συναφώς, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 101 της παρούσας απόφασης, από τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι το δικαίωμα εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης δεν οδηγεί σε φορολογική οφειλή η οποία πρέπει να εισπραχθεί και σε συνακόλουθες δυσχέρειες για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά τη διαδικασία είσπραξης ούτε απαιτεί ιδιαίτερη διοικητική συνδρομή για τη διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών και την είσπραξη του φόρου.

106 Πράγματι, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 89 των προτάσεών του, η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην πηγή σε σχέση με μισθούς που καταβάλλονται στη Γερμανία σε κατοίκους Ελβετίας διασφαλίζει την ορθή είσπραξη του φόρου εισοδήματος από τις γερμανικές αρχές όσον αφορά τα εν λόγω εισοδήματα.

107 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η επίμαχη διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της φορολογικής συνοχής. Συγκεκριμένα, η δυνατότητα των μισθωτών που υπόκεινται πλήρως στον γερμανικό φόρο εισοδήματος να κάνουν χρήση του καθεστώτος εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης είναι αντίστοιχη προς τη δυνατότητα που τους παρέχεται να ζητήσουν την καταχώριση του απαλλασσόμενου ποσού έως τις 30 Νοεμβρίου του οικείου ημερολογιακού έτους.

108 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι μπορεί να γίνει επίκληση επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος, ο οποίος συνίσταται στην ανάγκη διασφάλισης της φορολογικής συνοχής, προκειμένου να δικαιολογηθεί μια απαγορευόμενη, κατ' αρχήν, από το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος I της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας διαφορετική μεταχείριση (πρβλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, σκέψεις 50, 52 και 54). Εντούτοις, για να ευδοκιμήσει επιχείρημα αντλούμενο από αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο, πρέπει να αποδεικνύεται η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισης αυτού από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, σκέψη 58, και της 16ης Ιουλίου 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, σκέψη 29).

109 Όπως, όμως, επισημάνθηκε στη σκέψη 96 της παρούσας απόφασης, δεν υφίσταται τέτοια άμεση σχέση σε κατάσταση όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης.

Επί της ρήτρας standstill

110 Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η μη αναγνώριση στους μισθωτούς που διαμένουν στην Ελβετία και εργάζονται στη Γερμανία του δικαιώματος να κάνουν χρήση του καθεστώτος εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης δεν αντιβαίνει στη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας δυνάμει της ρήτρας standstill του άρθρου 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ανάλογο προς το άρθρο 64 ΣΛΕΕ. Εκτιμά ότι η ρήτρα αυτή παρέχει δικαίωμα διατήρησης σε ισχύ υφιστάμενων περιορισμών, η δε ημερομηνία αναφοράς δεν είναι, συναφώς, η ημερομηνία υπογραφής της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, αλλά η ημερομηνία έναρξης ισχύος της, ήτοι η 1η Ιουνίου 2002. Μια τέτοια ερμηνεία, η οποία απορρέει από τον ίδιο τον χαρακτηρισμό της ως ρήτρας standstill, είναι, κατά την άποψή της, η μόνη που διασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητα ρήτρας αυτού του είδους.

111 Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, τα συμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να μην εγκρίνουν νέα περιοριστικά μέτρα έναντι των υπηκόων του άλλου μέρους όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας αυτής. Αντιθέτως, το άρθρο αυτό δεν περιέχει καμία ένδειξη όσον αφορά ενδεχόμενο δικαίωμα των συμβαλλόμενων στη Συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας κρατών να διατηρήσουν σε ισχύ υφιστάμενους περιορισμούς.

112 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας διαφέρει, από την άποψη αυτή, ουσιωδώς από το άρθρο 64 ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ρητώς ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες.

113 Δικαίωμα διατήρησης σε ισχύ μέτρων που ενδέχεται να συνιστούν εξαιρέσεις από την αρχή της ίσης μεταχείρισης του άρθρου 9 του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν μπορεί, εξάλλου, να συναχθεί ούτε από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας ούτε από τους σκοπούς που επιδιώκει η συμφωνία αυτή.

114 Αφενός, το άρθρο 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας εντάσσεται στον τίτλο ΙΙ της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, περί γενικών και τελικών διατάξεων, στις οποίες περιλαμβάνεται και το άρθρο 10 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο προβλέπει το δικαίωμα της Ελβετικής Συνομοσπονδίας καθώς και ορισμένων κρατών μελών να διατηρήσουν για ορισμένη χρονική περίοδο ποσοτικά όρια όσον αφορά την πρόσβαση σε μία οικονομική δραστηριότητα για συγκεκριμένες κατηγορίες διαμονής, ελέγχους της προτεραιότητας του εργαζομένου που έχει ενσωματωθεί στην κανονική αγορά εργασίας και όρους μισθοδοσίας και εργασίας για τους υπηκόους του άλλου συμβαλλομένου μέρους, καθώς και το δικαίωμα της Ελβετικής Συνομοσπονδίας να θεσπίζει, στο πλαίσιο των συνολικών ποσοστώσεών της, τις ελάχιστες ποσοστώσεις για νέους τίτλους διαμονής μισθωτών και ελεύθερων επαγγελματιών.

115 Λαμβανομένου υπόψη του θεμελιώδους χαρακτήρα της αρχής της ίσης μεταχείρισης, η δυνατότητα των συμβαλλομένων μερών να διατηρήσουν σε ισχύ μέτρα που θα μπορούσαν να συνιστούν εξαίρεση από την αρχή αυτή θα έπρεπε να προβλέπεται ρητώς από διάταξη της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, όπως οι περιορισμοί στην ελεύθερη κυκλοφορία που προβλέπονται στο άρθρο 10 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

116 Αφετέρου, η ερμηνεία της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας κατά τρόπο ώστε να επιτρέπεται η διατήρηση, καθ' όλη τη διάρκειά της, των περιορισμών που ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής ή έναρξης ισχύος της θα αντέβαινε στους σκοπούς που επιδιώκει η εν λόγω συμφωνία, όπως αυτοί υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 50 και 53 της παρούσας απόφασης, οι οποίοι συνίστανται στην υλοποίηση, υπέρ των φυσικών προσώπων, υπηκόων των κρατών μελών της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων στο έδαφος των εν λόγω συμβαλλομένων μερών και στην παροχή στους υπηκόους αυτούς, μεταξύ άλλων, δικαιώματος εισόδου, διαμονής και πρόσβασης σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, καθώς και των ίδιων συνθηκών διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας με αυτές που παρέχονται στους ημεδαπούς.

117 Κατά συνέπεια, το άρθρο 13 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει να διατηρηθεί σε ισχύ ρύθμιση μη αναγνωρίζουσα στους μισθωτούς που διαμένουν στην Ελβετία και εργάζονται στη Γερμανία του δικαιώματος να κάνουν χρήση του καθεστώτος εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης.

118 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 7 και 15 της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει μόνο στους φορολογουμένους υπηκόους του εν λόγω κράτους μέλους, άλλου κράτους μέλους ή κράτους συμβαλλόμενου στη Συμφωνία ΕΟΧ που διαμένουν στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά, το δικαίωμα να επιλέξουν τη διαδικασία εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης σε σχέση με τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα προκειμένου να ληφθούν υπόψη έξοδα όπως οι επαγγελματικές δαπάνες και να συμψηφιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακράτησης στην πηγή, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει σε επιστροφή φόρου εισοδήματος, αλλά δεν παρέχει τέτοιο δικαίωμα επιλογής, μεταξύ άλλων, σε υπήκοο του πρώτου κράτους μέλους που διαμένει στην Ελβετία και αποκτά εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

119 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 7 και 15 της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1999, όπως προσαρμόστηκε εσχάτως με το πρωτόκολλο της 4ης Μαρτίου 2016 όσον αφορά τη συμμετοχή της Δημοκρατίας της Κροατίας ως συμβαλλόμενου μέρους, μετά την προσχώρησή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, σε συνδυασμό με το άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της Συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας,

έχουν την έννοια ότι

αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει μόνο στους φορολογουμένους υπηκόους του εν λόγω κράτους μέλους, άλλου κράτους μέλους ή κράτους συμβαλλόμενου στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, που διαμένουν στο έδαφος ενός από τα κράτη αυτά, το δικαίωμα να επιλέξουν τη διαδικασία εκκαθάρισης κατόπιν αίτησης σε σχέση με τα εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα προκειμένου να ληφθούν υπόψη έξοδα όπως οι επαγγελματικές δαπάνες και να συμψηφιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακράτησης στην πηγή, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει σε επιστροφή φόρου εισοδήματος, αλλά δεν παρέχει τέτοιο δικαίωμα επιλογής, μεταξύ άλλων, σε υπήκοο του πρώτου κράτους μέλους που διαμένει στην Ελβετία και αποκτά εισοδήματα από μισθωτή δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος.

(υπογραφές)