ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 22ας Ιουνίου 2017 *

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων — Εισοδήματα που αποκτήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος από το κράτος μέλος κατοικίας — Μέθοδος απαλλαγής από τον φόρο με την επιφύλαξη εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή στο κράτος μέλος κατοικίας — Εισφορές ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που παρακρατούνται από εισοδήματα κτηθέντα σε άλλο κράτος μέλος από το κράτος μέλος κατοικίας — Έκπτωση των εισφορών αυτών — Προϋπόθεση να μην έχουν άμεση σχέση με απαλλασσόμενα εισοδήματα»

Στην υπόθεση C-20/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

κατά

Finanzamt Offenburg,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Berger, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή) και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: K. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Φεβρουαρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο **Wolfram** και η **Marie-Laure** Bechtel, εκπροσωπούμενοι από τον J. Garde, Rechtsanwalt,

— η Finanzamt Offenburg, εκπροσωπούμενη από την E. Lehmann,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze, R. Kanitz και D. Klebs,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και M. Wasmeier,

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 του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Wolfram Bechtel και της Marie-Laure Bechtel, αφενός, και της Finanzamt Offenburg (φορολογικής διοικήσεως του Offenburg, Γερμανία), αφετέρου, με αντικείμενο τον συνυπολογισμό των εισφορών ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που κατέβαλε η Marie-Laure Bechtel στη Γαλλία, στο πλαίσιο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός τους και του εφαρμοστέου επί του εισοδήματος αυτού ειδικού φορολογικού συντελεστή κατά τα έτη 2005 και 2006.

Το νομικό πλαίσιο

Το γερμανικό δίκαιο

3 Κατά το άρθρο 1 του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φόρου εισοδήματος) του 2002, όπως ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: EStG του 2002), τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή έχουν υποχρέωση καταβολής φόρου επί του συνολικού εισοδήματός τους.

4 Το άρθρο 2 του εν λόγω νόμου, το οποίο αφορά την έκταση της φορολογήσεως και τους ορισμούς, ορίζει τα εξής:

«(1) Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται:

[…]

4. τα εισοδήματα (Einkünfte) από μισθωτή εργασία

[…]

(2) Εισοδήματα (Einkünfte) συνιστούν

[…]

2. τα εναπομένοντα έσοδα κατόπιν αφαιρέσεως των επαγγελματικών δαπανών στην περίπτωση των λοιπών κατηγοριών εισοδημάτων (άρθρα 8 έως 9a).

(3) Το άθροισμα των εισοδημάτων (Einkünfte), κατόπιν αφαιρέσεως της αναλογικής εκπτώσεως για ηλικιωμένους συνταξιούχους, του ποσού της φοροαπαλλαγής για γονείς μονογονεϊκών οικογενειών και της εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 3, συνιστά το συνολικό ποσό των εισοδημάτων (Gesamtbetrag der Einkünfte).

(4) Το συνολικό ποσό των εισοδημάτων, κατόπιν αφαιρέσεως των ειδικών δαπανών και των έκτακτων επιβαρύνσεων, συνιστά το εισόδημα (Einkommen).

(5) Το εισόδημα (Einkommen), κατόπιν αφαιρέσεως των κατ' αποκοπήν εκπτώσεων του άρθρου 32, παράγραφος 6, και των λοιπών εκπεστέων από το εισόδημα ποσών, συνιστά το φορολογητέο εισόδημα (versteuernde Einkommen)· το εισόδημα αυτό αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος ανάλογα με τη φορολογική κλίμακα. […]»

5 Το άρθρο 9 του EStG του 2002, το οποίο επιγράφεται «Επαγγελματικές δαπάνες», προβλέπει τα εξής:

«(1) 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. Επαγγελματικές δαπάνες συνιστούν επίσης:

[…]

3. οι εισφορές σε επαγγελματικούς συλλόγους και άλλες επαγγελματικές ενώσεις που δεν επιδιώκουν εμπορικούς σκοπούς,

[…]».

6 Το άρθρο 10 του EStG του 2002, με τίτλο «Ειδικές δαπάνες», προβλέπει, στην παράγραφο 1, σημείο 1, ότι συνιστούν ειδικές δαπάνες τα βάρη που απαριθμούνται στη διάταξη αυτή, εφόσον δεν είναι ούτε λειτουργικές δαπάνες ούτε επαγγελματικές αμοιβές. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημεία 2 και 3, του EStG του 2002 απαριθμεί τα βάρη που συνιστούν ειδικές δαπάνες και έχει ως εξής:

«2. a) οι εισφορές σε οργανισμούς υποχρεωτικής ασφαλίσεως στον κλάδο συντάξεων ή σε γεωργικά συνταξιοδοτικά ταμεία, καθώς και σε ταμεία επαγγελματικής ασφαλίσεως, των οποίων οι παροχές είναι ανάλογες προς εκείνες των οργανισμών υποχρεωτικής ασφαλίσεως στον κλάδο συντάξεων·

b) οι εισφορές του φορολογούμενου για τη σύσταση κεφαλαιοποιητικού συνταξιοδοτικού ταμείου, εφόσον η σύμβαση προβλέπει μόνον την καταβολή στον φορολογούμενο, από τη συμπλήρωση του εξηκοστού έτους της ηλικίας του, μηνιαίας ισόβιας προσόδου, ή επικουρική ασφάλιση ανικανότητας προς εργασία (σύνταξη αναπηρίας), μειωμένης ικανότητας προς εργασία (σύνταξη μερικής αναπηρίας), ή στους επιζώντες δικαιούχους (σύνταξη επιζώντος)· […] Τα ως άνω δικαιώματα δεν κληρονομούνται, ούτε μεταβιβάζονται, και δεν είναι δυνατή η δέσμευση, πώληση ή κεφαλαιοποίησή τους ούτε παρέχουν οποιαδήποτε αξίωση αποζημιώσεως.

Στις εισφορές των περιπτώσεων a) και b) πρέπει να προστεθούν οι απαλλασσόμενες του φόρου εργοδοτικές εισφορές […] σε οργανισμούς υποχρεωτικής ασφαλίσεως στον κλάδο συντάξεων και οι εξομοιούμενες με αυτές και απαλλασσόμενες του φόρου εργοδοτικές εισφορές.

3. a) οι εισφορές για ασφάλιση ανεργίας, ασφάλιση αναπηρίας και ανικανότητας προς εργασία που δεν εμπίπτουν στην περίπτωση του σημείου 2, πρώτη περίοδος, στοιχείο b), ασφάλιση ασθενείας, πρόνοιας, ατυχήματος και αστικής ευθύνης, καθώς και ασφάλιση κινδύνων με παροχές προβλεπόμενες μόνο σε περίπτωση θανάτου·

[…]».

7 Το άρθρο 10, παράγραφος 2, του EStG του 2002 ορίζει τα εξής:

«Προϋπόθεση για την έκπτωση των ποσών που ορίζονται στην παράγραφο 1, σημεία 2 και 3 (δαπάνες πρόνοιας) είναι

1. να μην έχουν άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα εισοδήματα,

[…]»

8 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, του EStG του 2002 προβλέπει ότι οι δαπάνες πρόνοιας του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 2, δεύτερη περίοδος, του νόμου αυτού λαμβάνονται υπόψη έως το ποσό των 20 000 ευρώ· το ποσό αυτό διπλασιάζεται σε περίπτωση κοινής φορολογήσεως των συζύγων.

9 Το άρθρο 32a του EStG του 2002, με τίτλο «Φορολογικοί συντελεστές», έχει ως εξής:

«(1) Ο κλιμακωτός φόρος εισοδήματος υπολογίζεται βάσει του φορολογητέου εισοδήματος (versteuernde Einkommen). Ανέρχεται δε αντιστοίχως σε ευρώ, υπό την επιφύλαξη των άρθρων 32b, 34, 34 b και 34 c, και για φορολογητέο εισόδημα:

1. έως 7 664 ευρώ (απαλλασσόμενο βασικό ποσό): σε 0,

2. από 7 665 ευρώ έως 12 739 ευρώ: σε (883,74 X y + 1 500) X y,

3. από 12 740 ευρώ έως 52 151 ευρώ: σε (228,74 X z + 2 397) X z + 989,

4. από 52 152 ευρώ: σε 0,42 X x–7 914.

Το “y” αντιστοιχεί στο ένα μέρος ανά δέκα χιλιάδες του ποσού που υπερβαίνει τα 7 664 ευρώ του στρογγυλοποιημένου φορολογητέου εισοδήματος. Το “z” αντιστοιχεί στο ένα μέρος ανά δέκα χιλιάδες του ποσού που υπερβαίνει τα 12 739 ευρώ του στρογγυλοποιημένου φορολογητέου εισοδήματος. Το “x” αντιστοιχεί στο στρογγυλοποιημένο φορολογητέο εισόδημα. Το ποσό του προκύπτοντος φόρου στρογγυλοποιείται στον πλησιέστερο ακέραιο αριθμό ευρώ.»

10 Κατά το άρθρο 32b του EStG του 2002, με τίτλο «Επιφύλαξη προοδευτικής φορολογήσεως»:

«(1) Εάν πρόσωπο το οποίο έχει, προσωρινά ή καθ’ όλη την περίοδο φορολογήσεως, απεριόριστη φορολογική υποχρέωση […] απέκτησε

[…]

3. εισοδήματα (Einkünfte) που απαλλάσσονται του φόρου βάσει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή άλλης συμβάσεως μεταξύ κρατών, υπό την προϋπόθεση ότι λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ή εισοδήματα που δεν υπόκεινται στον γερμανικό φόρο εισοδήματος, κατά τη διάρκεια της περιόδου φορολογήσεως, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 3, ή του άρθρου 1a ή του άρθρου 50, παράγραφος 5, δεύτερη περίοδος, σημείο 2, όταν το ποσό των εισοδημάτων αυτών είναι θετικό,

εφαρμόζεται ειδικός φορολογικός συντελεστής επί του φορολογητέου εισοδήματος (versteuernde Einkommen) βάσει του άρθρου 32a, παράγραφος 1.

[…]

(2) Ο ειδικός φορολογικός συντελεστής της παραγράφου 1 είναι ο συντελεστής που προκύπτει όταν, κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, το φορολογητέο εισόδημα (versteuernde Einkommen) βάσει του άρθρου 32a, παράγραφος 1 αυξάνεται ή μειώνεται ως εξής:

[…]

2. στην περίπτωση της παραγράφου 1, σημεία 2 και 3, από τα εισοδήματα (Einkünfte) που ορίζει η διάταξη αυτή, λαμβανομένου υπόψη του ενός πέμπτου των περιεχομένων σ’ αυτές εκτάκτων εισοδημάτων.

[…]»

Η γαλλογερμανική σύμβαση

11 Η σύμβαση μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, της 21ης Ιουλίου 1959, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και δικαστικής συνδρομής (*BGBl.* II 1961, σ. 397), όπως έχει τροποποιηθεί με τις πρόσθετες πράξεις που υπογράφηκαν στις 9 Ιουνίου 1969 (*BGBl.* II 1970, σ. 717), στις 28 Σεπτεμβρίου 1989 (*BGBl.* II 1990, σ. 770) και στις 20 Σεπτεμβρίου 2001 (*BGBl.* II 2002, σ. 2370) (στο εξής: γαλλογερμανική σύμβαση) ορίζει στο άρθρο 14, παράγραφος 1 τα εξής:

«Οι αποδοχές, μισθοί και ανάλογες αμοιβές, καθώς και οι συντάξεις γήρατος που καταβάλλονται από συμβαλλόμενο κράτος, Land ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου του κράτους αυτού ή του Land σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν εντός του άλλου κράτους, για παρεχόμενες ή παρασχεθείσες διοικητικές ή στρατιωτικές υπηρεσίες, φορολογούνται μόνον εντός του πρώτου κράτους. […]»

12 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής συμβάσεως προβλέπει τα εξής:

«Αναφορικά με πρόσωπα που κατοικούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία [της Γερμανίας], η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

a) Υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στα εδάφια b και c, από τη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου εκπίπτουν τα προερχόμενα από τη Γαλλία εισοδήματα και τα ευρισκόμενα στη Γαλλία περιουσιακά στοιχεία που, δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, είναι φορολογητέα στη Γαλλία. Η παρούσα διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας [της Γερμανίας] να λάβει υπόψη, κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή, τα κατ' αυτόν τον τρόπο εκπίπτοντα εισοδήματα και περιουσιακά στοιχεία.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Οι αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη είναι σύζυγοι και κατά τα έτη 2005 και 2006 κατοικούσαν στη Γερμανία, όπου φορολογήθηκαν από κοινού τα εισοδήματά τους.

14 Ο W. Bechtel είχε κατά τα έτη 2005 και 2006 εισοδήματα από την εργασία του ως δημόσιος υπάλληλος στη γερμανική δημόσια διοίκηση ενώ η Marie-Laure Bechtel, γαλλικής ιθαγένειας, εργαζόταν ως δημόσιος υπάλληλος στη γαλλική φορολογική διοίκηση, εργασία από την οποία έλαβε μικτές αποδοχές ύψους 22 342 ευρώ το 2005 και 24 397 ευρώ το 2006.

15 Βάσει των δελτίων μισθοδοσίας της, οι μικτές αποδοχές της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη μειώθηκαν κατά τα ποσά που παρακρατήθηκαν στην πηγή, και συγκεκριμένα την εισφορά για πολιτική σύνταξη, την εισφορά για πολιτική σύνταξη επί του μηνιαίου ακαθάριστου επιδόματος εξειδικεύσεως, την εισφορά στο κοινό ταμείο των εφοριακών υπαλλήλων, τις εισφορές επικουρικής ασφαλίσεως αναπηρίας και συντάξεως επιζώντων των εφοριακών υπαλλήλων, την εισφορά εργαζομένου για ασφάλιση ασθενείας (εισφορά του μισθωτού στο ταμείο ασφαλίσεως ασθενείας) και την εισφορά για επικουρική σύνταξη στον δημόσιο τομέα.

16 Η φορολογική διοίκηση του Offenburg αφαίρεσε από τη βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη τις μικτές αποδοχές της αναιρεσείουσας κατά τα έτη 2005 και 2006, ως εισοδήματα απαλλασσόμενα από φόρο βάσει της γαλλογερμανικής συμβάσεως.

17 Ωστόσο, οι εν λόγω μικτές αποδοχές, μειωμένες κατά τα κονδύλια «πολιτική σύνταξη» και «πολιτική σύνταξη επί του μηνιαίου ακαθάριστου επιδόματος εξειδικεύσεως», ελήφθησαν υπόψη στο πλαίσιο υπολογισμού του φόρου κατ' εφαρμογήν του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή του άρθρου 32b, παράγραφος 1, σημείο 3, του EStG του 2002, προκειμένου να υπολογιστεί ο ισχύων ειδικός φορολογικός συντελεστής επί των φορολογητέων εισοδημάτων των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη.

18 Οι αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη, εκτιμώντας ότι οι παρακρατηθείσες εισφορές επί των αποδοχών της Marie-Laure Bechtel έπρεπε να αφαιρεθούν από τις αποδοχές που λαμβάνονταν υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου κατ' εφαρμογήν του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικού δικαστηρίου της Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία). Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής αυτής με απόφαση της 31ης Ιουλίου 2013, άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία).

19 Το δικαστήριο αυτό διευκρινίζει ότι, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της γαλλογερμανικής συμβάσεως, τα εισοδήματα που αποκομίζει η Marie-Laure Bechtel από τη δραστηριότητά της στη Γαλλία πρέπει να εξαιρεθούν από τη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι, βάσει του άρθρου 32b, παράγραφος 1, σημείο 3, του EStG του 2002, τα εισοδήματα αυτά πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του εφαρμοστέου επί του φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη ειδικού φορολογικού συντελεστή.

20 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, βάσει της ισχύουσας γερμανικής νομοθεσίας, οι δαπάνες πρόνοιας που περιλαμβάνονται στα μικτές αποδοχές της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη δεν εμπίπτουν ουσιαστικά στις «επαγγελματικές δαπάνες», κατά την έννοια του άρθρου 9 του EStG του 2002.

21 Αντιθέτως, οι εισφορές στο κοινό ταμείο των εφοριακών υπαλλήλων και οι εισφορές για την επικουρική ασφάλιση αναπηρίας και συντάξεως επιζώντων των εφοριακών υπαλλήλων, την επικουρική σύνταξη του δημόσιου τομέα και οι εισφορές εργαζομένου για ασφάλιση ασθενείας μπορούν να περιληφθούν στην έννοια των ειδικών δαπανών, καθόσον οι εν λόγω δαπάνες πρόνοιας εμπίπτουν στις περιπτώσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α', ή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', του EStG του 2002.

22 Ωστόσο, το άρθρο 10, παράγραφος 2, σημείο 1, του EStG του 2002 εξαρτά την έκπτωση δαπανών ως ειδικών δαπανών από την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν έχουν άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα εισοδήματα. Καθόσον όμως οι αποδοχές της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη απαλλάσσονται της φορολογήσεως στη Γερμανία, υφίσταται τέτοια άμεση οικονομική σχέση και δεν είναι δυνατή η έκπτωση των δαπανών πρόνοιας ως ειδικών δαπανών, ανεξαρτήτως εάν, κατά τα έτη 2005 και 2006, είχε καλυφθεί το οριζόμενο στο άρθρο 10, παράγραφος 3, του EStG του 2002 ανώτατο όριο εκπτώσεως ειδικών δαπανών χωρίς τις δαπάνες πρόνοιας της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη, κάτι το οποίο δεν επισημαίνεται στις προσβαλλόμενες αποφάσεις.

23 Οι εισφορές πρόνοιας της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη δεν μπορούν να εκπέσουν ούτε στο πλαίσιο προσδιορισμού του εφαρμοστέου επί του φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη ειδικού φορολογικού συντελεστή, σύμφωνα με το άρθρο 32b του EStG του 2002. Το άρθρο 32b, παράγραφος 2, σημείο 2, του EStG του 2002 προβλέπει την συνεκτίμηση των εισοδημάτων (Einkünfte). Όμως, η έκπτωση των ειδικών δαπανών δεν είναι δυνατή κατά το στάδιο προσδιορισμού των εισοδημάτων (Einkünfte).

24 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης της απαγορεύσεως εκπτώσεως των δαπανών πρόνοιας ως ειδικών δαπανών. Κατά το δικαστήριο αυτό, η άρνηση παροχής σε φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής της εκπτώσεως, από τη βάση υπολογισμού

του φόρου στη Γερμανία, του ποσού των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως που καταβλήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος ή η άρνηση μειώσεως του οφειλόμενου στη Γερμανία φόρου κατά το ποσό των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως που καταβλήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, ενδέχεται να αποτρέψει τον εν λόγω φορολογούμενο από την άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και να συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της εν λόγω θεμελιώδους ελευθερίας.

25 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 39 ΕΚ (νυν άρθρο 45 ΣΛΕΕ) διάταξη της γερμανικής νομοθεσίας, βάσει της οποίας οι εισφορές προς το γαλλικό σύστημα ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας μισθωτού, ο οποίος κατοικεί στη Γερμανία και εργάζεται στη διοίκηση του γαλλικού κράτους, δεν μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος, σε αντίθεση προς τις αντίστοιχες εισφορές που καταβάλλει στο γερμανικό σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως ένας εργαζόμενος στη Γερμανία μισθωτός, καθόσον, βάσει της συμβάσεως που έχει συναφθεί μεταξύ Γερμανίας και Γαλλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο μισθός απαγορεύεται να φορολογηθεί στη Γερμανία και απλώς αυξάνει τον εφαρμοστέο σε άλλα εισοδήματα φορολογικό συντελεστή;

2) Πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, ακόμη και αν, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του μισθού από το γαλλικό κράτος, οι εν λόγω ασφαλιστικές εισφορές
   α) ελήφθησαν, συγκεκριμένα ή κατ' αποκοπήν, υπόψη προς μείωση του οφειλόμενου φόρου ή
   β) μπορούσαν μεν να ληφθούν, συγκεκριμένα ή κατ' αποκοπήν, υπόψη προς μείωση του οφειλόμενου φόρου, ωστόσο δεν υποβλήθηκε σχετικό αίτημα και, ως εκ τούτου, δεν ελήφθησαν υπόψη;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος και εργάζεται στη δημόσια διοίκηση άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος κατοικίας του τις εισφορές ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που παρακρατήθηκαν από τον μισθό του στο κράτος μέλος απασχολήσεως, σε αντίθεση προς τις αντίστοιχες εισφορές οι οποίες καταβάλλονται στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του κράτους μέλους κατοικίας του, καθόσον, βάσει της συμβάσεως μεταξύ των δύο κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο μισθός απαγορεύεται να φορολογηθεί στο κράτος μέλος κατοικίας του εργαζομένου και απλώς αυξάνει τον εφαρμοστέο στα άλλα εισοδήματα φορολογικό συντελεστή.

27 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, επίσης, να διευκρινιστεί ποια σημασία έχει το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του μισθού από το κράτος μέλος απασχολήσεως, οι εν λόγω εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, ελήφθησαν ή μπορούσαν να ληφθούν υπόψη, συγκεκριμένα ή κατ' αποκοπήν, προς μείωση του οφειλόμενου φόρου, όμως τούτο δεν συνέβη διότι δεν υποβλήθηκε σχετικό αίτημα.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας κυκλοφορίας

28 Πρέπει, κατ' αρχάς, να εξεταστεί εάν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, του οποίου την ερμηνεία ζητεί το αιτούν δικαστήριο, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη που αφορά τη φορολογική μεταχείριση από ένα κράτος μέλος των εισοδημάτων, τα οποία απέκτησε κάτοικος αυτού

του κράτους μέλους από την απασχόλησή του στη δημόσια διοίκηση άλλου κράτους μέλους και, ειδικότερα, των εισφορών ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που παρακρατήθηκαν από τα εν λόγω εισοδήματα στο κράτος μέλος απασχολήσεως.

29 Οι αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι, στο μέτρο που δεν είναι ούτε μισθωτοί ούτε ελεύθεροι επαγγελματίες, η περίπτωση που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

30 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί κατ' αρχάς ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες η Συνθήκη ΛΕΕ δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 37, της 26ης Νοεμβρίου 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, σκέψη 25, της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Schulz-Delzers και Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, σκέψη 29, καθώς και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, σκέψη 18).

31 Η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων υλοποιήθηκε, στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 38, της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-269/07, EU:C:2009:527, σκέψεις 98 και 99, της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Schulz-Delzers και Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, σκέψη 29, καθώς και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, σκέψη 19).

32 Κατά πάγια νομολογία, κάθε υπήκοος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας και της ιθαγένειάς του, ο οποίος έκανε χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της κατοικίας του, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 76, της 2ας Οκτωβρίου 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, σκέψη 14, της 13ης Νοεμβρίου 2003, Schilling και Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, σκέψη 23, καθώς και της 16ης Φεβρουαρίου 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, σκέψη 11).

33 Όσον αφορά το ζήτημα εάν η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη, η οποία απασχολείται στη δημόσια διοίκηση κράτους μέλους, αλλά κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος, συνιστά «εργαζόμενο» κατά την έννοια του άρθρου 45 ΣΛΕΕ πρέπει να υπομνησθεί ότι η νομική φύση της σχέσεως εργασίας δεν έχει αποφασιστική σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 45 ΣΛΕΕ και ότι το γεγονός ότι ο εργαζόμενος έχει προσληφθεί ως δημόσιος υπάλληλος ή ακόμη ότι η εργασιακή σχέση του δεν διέπεται από το ιδιωτικό αλλά από το δημόσιο δίκαιο είναι συναφώς άνευ σημασίας (βλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2007, Αλεβίζος, C-392/05, EU:C:2007:251, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Βεβαίως, το άρθρο 45, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ προβλέπει ότι οι διατάξεις του άρθρου 45, παράγραφοι 1 έως 3, ΣΛΕΕ, που κατοχυρώνουν τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και την κατάργηση κάθε δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγένειας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, δεν εφαρμόζονται στις θέσεις εργασίας της δημόσιας διοικήσεως. Ωστόσο, οι επιτρεπόμενες από τη διάταξη αυτή παρεκκλίσεις, λαμβανομένου υπόψη του θεμελιώδη χαρακτήρα που έχει εντός του συστήματος της Συνθήκης η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εντός της Ένωσης, δεν μπορούν να έχουν περιεχόμενο που να βαίνει πέραν του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε η συγκεκριμένη ρήτρα περί εξαιρέσεως (αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, σκέψη 4, και της 26ης Απριλίου 2007, Αλεβίζος, C-392/05, EU:C:2007:251, σκέψη 69).

35 Ο σκοπός αυτός συνίσταται στην παροχή στα κράτη μέλη της δυνατότητας να περιορίζουν την πρόσβαση αλλοδαπών σε ορισμένες θέσεις της δημόσιας διοικήσεως (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, σκέψη 4), η άσκηση των οποίων προϋποθέτει την ύπαρξη

ιδιαίτερης σχέσεως αλληλεγγύης με το κράτος και την αμοιβαιότητα των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που αποτελούν το θεμέλιο του δεσμού της ιθαγένειας (βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 1980, Επιτροπή κατά Βελγίου, 149/79, EU:C:1980:297, σκέψη 10). Το άρθρο 45, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ δεν μπορεί, αντιθέτως, να έχει ως αποτέλεσμα τη στέρηση, για τον εργαζόμενο που υπηρετεί στη δημόσια διοίκηση κράτους μέλους, της δυνατότητας εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 45 ΣΛΕΕ (απόφαση της 26ης Απριλίου 2007, Αλεβίζος, C-392/05, EU:C:2007:251, σκέψη 70 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Συνεπώς, η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη συνιστά «εργαζόμενο» κατά την έννοια του άρθρου 45 ΣΛΕΕ και η απασχόλησή της στη δημόσια διοίκηση κράτους μέλους δεν έχει ως αποτέλεσμα τη στέρηση των δικαιωμάτων και της προστασίας που της παρέχει το άρθρο αυτό.

Όσον αφορά την ύπαρξη περιορισμού στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ

37 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της εκ μέρους των υπηκόων της Ένωσης ασκήσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως εντός της Ένωσης και αποκλείει μέτρα τα οποία θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους υπηκόους αυτούς που επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2003, Schilling και Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, σκέψη 24, της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, σκέψη 33, της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 17, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 43).

38 Το συμπέρασμα της προηγούμενης σκέψεως της παρούσας αποφάσεως αφορά μέτρα που θα μπορούσαν να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους υπηκόους της Ένωσης που ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της κατοικίας τους, περίπτωση που αφορά ιδίως τους υπηκόους της Ένωσης που επιθυμούν να εξακολουθήσουν να ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε συγκεκριμένο κράτος μέλος μετά τη μεταφορά της κατοικίας τους σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, σκέψη 44).

39 Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ αντιτίθεται, μεταξύ άλλων, σε μέτρα τα οποία, έστω και αν εφαρμόζονται αδιακρίτως ιθαγένειας, είναι από τη φύση τους σε θέση να θίξουν περισσότερο τους διακινούμενους απ' ό,τι τους ημεδαπούς εργαζομένους και ενέχουν, συνεπώς, τον κίνδυνο να θέσουν σε δυσμενέστερη μοίρα ειδικότερα τους διακινούμενους εργαζομένους (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 2ας Μαρτίου 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, σκέψη 36).

40 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη φορολογήθηκαν από κοινού επί των εισοδημάτων τους στη Γερμανία όπου και κατοικούσαν. Ο μισθός που έλαβε η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη από την απασχόλησή της στη γαλλική δημόσια διοίκηση δεν περιλήφθηκε στη βάση υπολογισμού του φόρου των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη, δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, και του άρθρου 20, παράγραφος 1, της γαλλογερμανικής συμβάσεως. Ο μισθός αυτός ελήφθη, όμως, υπόψη, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, της συμβάσεως αυτής, για τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου επί του φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη ειδικού φορολογικού συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32b του EStG του 2002.

41 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, επίσης, ότι ορισμένες εισφορές επικουρικής ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας παρακρατήθηκαν στη Γαλλία από τον μισθό που καταβλήθηκε στην αναιρεσείουσα της κύριας δίκης. Δεν επιτράπηκε έκπτωση των εισφορών αυτών ως ειδικών δαπανών από το συνολικό ποσό των εισοδημάτων των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης.

Συγκεκριμένα, μολονότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, οι εν λόγω εισφορές εμπίπτουν ουσιαστικά στις περιπτώσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημεία 2 και 3, του EStG του 2002, δεν μπορούσαν να αφαιρεθούν κατά τον υπολογισμό των φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη, στο μέτρο που είχαν άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα εισοδήματα, διότι ο μισθός της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη δεν φορολογούνταν στη Γερμανία.

42 Κατά τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου επί του φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης ειδικού φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με το άρθρο 32b του EStG του 2002, ο μισθός της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη ελήφθη υπόψη, χωρίς να αφαιρεθούν οι εισφορές επικουρικής ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας. Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 32b, παράγραφος 2, του EStG του 2002, ο υπολογισμός του ειδικού φορολογικού συντελεστή προκύπτει από την προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος (versteuernde Einkommen) με τα απαλλασσόμενα εισοδήματα (Einkünfte). Αφενός, οι εισφορές επικουρικής ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας δεν αφαιρέθηκαν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη, στο μέτρο που δεν πληρούσαν την προϋπόθεση του άρθρου 10, παράγραφος 2, του EStG του 2002, και, αφετέρου, η έκπτωση των εν λόγω εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα δεν ήταν δυνατή κατά το στάδιο υπολογισμού των εισοδημάτων (Einkünfte) που ορίζονται, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του EStG του 2002, ως τα εναπομένοντα έσοδα μετά την αφαίρεση των επαγγελματικών δαπανών.

43 Η δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών επικουρικής ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας ως ειδικών δαπανών, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου, συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα, στο μέτρο που επιτρέπει τη μείωση του εν λόγω φορολογητέου εισοδήματος καθώς και του εφαρμοστέου επ' αυτού φορολογικού συντελεστή.

44 Η προβλεπόμενη στο άρθρο 10, παράγραφος 2, του EStG του 2002 προϋπόθεση, κατά την οποία οι δαπάνες πρόνοιας δεν πρέπει να έχουν άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα έσοδα, έχει ως αποτέλεσμα τη στέρηση του πλεονεκτήματος αυτού, σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά τις οποίες ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής λαμβάνει από άλλο κράτος μέλος μισθό, ο οποίος απαλλάσσεται της φορολογήσεως στο κράτος μέλος της κατοικίας του, αλλά λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται επί των άλλων εισοδημάτων του συγκεκριμένου φορολογούμενου.

45 Βεβαίως, όπως επισημαίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, η προϋπόθεση να μην υπάρχει άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα έσοδα μπορεί να τύχει εφαρμογής όχι μόνο σε διασυνοριακές αλλά και σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις.

46 Εντούτοις, όταν η Γερμανική Κυβέρνηση κλήθηκε να απαριθμήσει ορισμένα παραδείγματα ημεδαπών εσόδων και δαπανών που εμπίπτουν στο άρθρο 10, παράγραφος 2, του EStG του 2002, ανέφερε τις οφειλόμενες συνταξιοδοτικές εισφορές για τη λήψη παροχών ασθενείας, αναπηρίας και βοήθειας κατ' οίκον, τις εισφορές του κλάδου συντάξεων και ασφαλίσεως ασθενείας που οφείλονται επί των συμπληρωματικών αποδοχών λόγω εργασίας τις Κυριακές ή αργίες ή λόγω νυχτερινής εργασίας και τις εισφορές ασφαλίσεως ασθενείας και ασφαλίσεως του κλάδου συντάξεων που οφείλονται λόγω λήψεως εφάπαξ παροχών από τον εργοδότη, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου στη Γερμανία.

47 Αυτού του είδους οι παροχές, συμπληρωματικές αποδοχές ή αμοιβές δεν είναι ανάλογες των μισθών και αποδοχών που καταβάλλονται, για την παρεχόμενη εργασία, στους μισθωτούς του ιδιωτικού τομέα ή στους συμβασιούχους υπαλλήλους του δημοσίου τομέα οι οποίοι, αντιθέτως προς τους δημοσίους υπαλλήλους της Γερμανίας, υπόκεινται σε δαπάνες κοινωνικής ασφαλίσεως. Από τη δικογραφία και από τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι μισθωτοί του ιδιωτικού τομέα και οι συμβασιούχοι του δημοσίου τομέα που κατοικούν στην ημεδαπή και λαμβάνουν μισθούς και αποδοχές προερχόμενες από τη Γερμανία, επί των οποίων παρακρατούνται εισφορές πρόνοιας ανάλογες με τις επίμαχες στην κύρια δίκη, μπορούν να εκπέσουν τις εισφορές αυτές από το φορολογητέο εισόδημά τους.

48 Επιβάλλεται, συνεπώς, η διαπίστωση ότι η προϋπόθεση να μην υπάρχει άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα έσοδα, μολονότι εφαρμόζεται αδιακρίτως, ενδέχεται να πλήττει περισσότερο τους φορολογουμένους που κατοικούν στην ημεδαπή και λαμβάνουν μισθούς σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της κατοικίας τους, οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος μέλος της κατοικίας τους.

49 Η άρνηση εκπτώσεως των εισφορών επικουρικής ασφαλίσεως γήρατος και ασθενείας που παρακρατούνται στη Γαλλία, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, έχει ως αποτέλεσμα, αφενός, την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος φορολογουμένων όπως οι αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη και, αφετέρου, τον υπολογισμό του ειδικού φορολογικού συντελεστή βάσει αυτού του αυξημένου φορολογητέου εισοδήματος, χωρίς διόρθωσή του λαμβάνοντας υπόψη τις εισφορές αυτές με άλλο τρόπο, κάτι το οποίο δεν θα συνέβαινε εάν η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη είχε λάβει τον μισθό της στη Γερμανία και όχι στη Γαλλία.

50 Μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση ενδέχεται να αποτρέψει τους εργαζόμενους που κατοικούν στην ημεδαπή από την εξεύρεση, αποδοχή ή συνέχιση της απασχολήσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της κατοικίας τους.

51 Εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εξαρτά την έκπτωση των δαπανών πρόνοιας από την προϋπόθεση να μην έχουν οι εν λόγω δαπάνες άμεση οικονομική σχέση με απαλλασσόμενα έσοδα συνιστά, συνεπώς, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, ο οποίος απαγορεύεται καταρχήν από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

Ως προς την ύπαρξη δικαιολογήσεως

52 Τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 26, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 45).

53 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι επίδικες καταστάσεις είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, υπενθυμίζεται ότι, για να εξακριβωθεί εάν μια διασυνοριακή κατάσταση είναι συγκρίσιμη με εσωτερική κατάσταση, πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκουν οι επίμαχες εθνικές διατάξεις (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22, της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 46).

54 Εν προκειμένω, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μια αμιγώς εθνική κατάσταση, κατά την οποία ο μισθός ενός φορολογούμενου υπάγεται στη γερμανική φορολογική αρμοδιότητα, δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη με διασυνοριακή κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν δικαιούται να φορολογήσει τον επίμαχο μισθό βάσει της γαλλογερμανικής συμβάσεως, παρά το γεγονός ότι η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη φορολογείται απεριορίστως στο εν λόγω κράτος μέλος.

55 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατ' αρχήν, το κράτος μέλος κατοικίας είναι αυτό το οποίο οφείλει να χορηγεί στον φορολογούμενο όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, δεδομένου ότι αυτό το κράτος μέλος είναι, πλην εξαιρέσεων, σε καλύτερη θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του εν λόγω φορολογούμενου, εφόσον αυτός έχει εκεί το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 32, της 16ης Μαΐου 2000,

Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, σκέψη 21, της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker και Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 43, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 43).

56 Η υποχρέωση συνεκτιμήσεως της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως βαρύνει το κράτος μέλος στο οποίο εργάζεται ο φορολογούμενος, μόνον αν αυτός αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα ασκούμενη στο κράτος αυτό και δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος κατοικίας του, με αποτέλεσμα το τελευταίο να μην είναι σε θέση να του χορηγήσει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 36, της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, σκέψη 27, της 16ης Μαΐου 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, σκέψεις 21 έως 23, της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 89, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 44).

57 Πράγματι, όσον αφορά τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής του καταστάσεως, ο φορολογούμενος που κατοικεί στην ημεδαπή και αποκτά εισοδήματα σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της κατοικίας του δεν βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με φορολογούμενο που κατοικεί στην ημεδαπή και αποκτά εισοδήματα στο κράτος μέλος της κατοικίας του, ιδίως όταν το κράτος μέλος της κατοικίας του πρώτου φορολογουμένου δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα αυτά, διότι αυτός δεν αποκτά σημαντικό εισόδημα στο εν λόγω κράτος μέλος.

58 Όμως, εν προκειμένω, δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Λόγω της από κοινού φορολογήσεως των αναιρεσειόντων στην κύρια δίκη, ακόμη κι αν η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη δεν διέθετε σημαντικό εισόδημα στο κράτος μέλος της κατοικίας της, το εν λόγω κράτος μέλος θα ήταν σε θέση να της παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή της κατάσταση, όπως οι εκπτώσεις των επίμαχων στην κύρια δίκη εισφορών.

59 Συνεπώς, η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με φορολογούμενο που κατοικεί στην ημεδαπή και αποκτά τα εισοδήματά του στο κράτος μέλος της κατοικίας του.

60 Επομένως, η δικαιολόγηση του περιορισμού μπορεί να αφορά μόνον επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, σε μια τέτοια περίπτωση απαιτείται ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 49).

61 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η άρνηση εκπτώσεως ως ειδικών δαπανών των απαλλασσόμενων εισοδημάτων δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αφορούν την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας καθώς και τη συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος.

62 Αφενός, η εν λόγω Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της γαλλογερμανικής συμβάσεως, η Γαλλική Δημοκρατία έχει το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων που καταβάλλει το γαλλικό δημόσιο και ότι θα διακυβευόταν η ούτως συμφωνηθείσα κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων εάν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ήταν υποχρεωμένη να λάβει συνολικώς υπόψη τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη ως ειδικές δαπάνες χωρίς να βασίζεται στο συνολικό παγκόσμιο εισόδημα.

63 Αφετέρου, αν οι διατάξεις του άρθρου 10, παράγραφος 2, σημείο 1, του EStG του 2002 παρείχαν τη δυνατότητα να ληφθούν υπόψη οι καταβληθείσες στη Γαλλία εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για τον υπολογισμό του φορολογητέου στη Γερμανία εισοδήματος, θα παραβίαζαν την αρχή της συνοχής των φορολογικών συστημάτων, υπό την έννοια ότι, μολονότι τα απαλλασσόμενα εισοδήματα που καταβάλλονται στη Γαλλία δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής φόρου, η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη θα μπορούσε εντούτοις να εκπέσει τις δαπάνες πρόνοιας στο πλαίσιο της κοινής φορολογήσεώς της με τον σύζυγό της. Ο προσαυξημένος φορολογικός συντελεστής στο πλαίσιο της επιφυλάξεως της προοδευτικής φορολογήσεως των συζύγων θα διορθωνόταν διά της εκπτώσεως των δαπανών κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω, το πλεονέκτημα που απορρέει από την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών θα είχε άμεση σχέση με τη φορολόγηση των αντίστοιχων εισοδημάτων και, εν προκειμένω, η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη, παρά τη στέρηση του θεωρητικού πλεονεκτήματος της εκπτώσεως αυτών των ασφαλιστικών εισφορών, θα είχε το πλεονέκτημα της μη φορολογήσεως στη Γερμανία των γαλλικών εισοδημάτων της.

64 Πρέπει, πρώτον, να παρατηρηθεί ότι, ασφαλώς, η διαφύλαξη της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως μιας ελευθερίας κυκλοφορίας εντός της Ένωσης (αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker και Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 56, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 68).

65 Αυτός ο δικαιολογητικός λόγος μπορεί, συνεπώς, να γίνει δεκτός ιδίως όταν το επίμαχο φορολογικό σύστημα επιδιώκει να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 42, της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 54, της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 60, της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker και Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 57, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 75).

66 Κατά πάγια νομολογία, μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με σκοπό την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, εντούτοις αυτή η κατανομή αρμοδιοτήτων δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες, τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη. Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη διατηρούν την υποχρέωση να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης, κατά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, όπως κατανέμονται στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψεις 93 και 94, της 19ης Ιανουαρίου 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, σκέψεις 49 και 50, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψεις 41 και 42).

67 Εν προκειμένω, το ζήτημα της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ Γαλλικής Δημοκρατίας και Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ρυθμίστηκε στη γαλλογερμανική σύμβαση, κατά την οποία, καταρχάς, οι αποδοχές, οι μισθοί και οι ανάλογες αμοιβές που καταβάλλονται από συμβαλλόμενο κράτος, Land ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου του κράτους αυτού ή του Land σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν εντός του ετέρου κράτους, για παρεχόμενες ή παρασχεθείσες διοικητικές υπηρεσίες, φορολογούνται μόνον εντός του πρώτου κράτους. Στη συνέχεια, η σύμβαση αυτή ορίζει ότι τα προερχόμενα από τη Γαλλία εισοδήματα, τα οποία, δυνάμει της συμβάσεως αυτής, φορολογούνται στο εν λόγω κράτος μέλος και αποκτώνται από τους κατοίκους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπίπτουν από τη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου, χωρίς ο κανόνας αυτός να περιορίζει το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να λάβει υπόψη, κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή τα κατ' αυτόν τον τρόπο εκπίπτοντα εισοδήματα. Τέλος, η εν λόγω σύμβαση δεν προβλέπει καμία υποχρέωση του

κράτους προελεύσεως των εισοδημάτων να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογούμενων που ασκούν την οικονομική δραστηριότητά τους στο εν λόγω κράτος μέλος και κατοικούν στο άλλο κράτος μέλος.

68 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αποδέχθηκε, συνεπώς, ελεύθερα την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων βάσει των διατάξεων της γαλλογερμανικής συμβάσεως, παραιτούμενη του δικαιώματος φορολογήσεως μισθών, όπως οι μισθοί που έλαβε η αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη, χωρίς να δεσμεύεται συμβατικά από την υποχρέωση να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογούμενων που κατοικούν στο έδαφός της και ασκούν την οικονομική δραστηριότητά τους στη Γαλλία.

69 Αυτός ο μηχανισμός κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων δεν μπορεί να προβληθεί για να δικαιολογηθεί η άρνηση παροχής στον φορολογούμενο κάτοικο ημεδαπής των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του.

70 Αφενός, η εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας παροχή της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών ασφαλίσεως ασθενείας και ασφαλίσεως γήρατος, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν θίγει τη συμφωνηθείσα στη γαλλογερμανική σύμβαση κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων. Παρέχοντας τη δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών αυτών, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν παραιτείται από μέρος των φορολογικών αρμοδιοτήτων της υπέρ άλλων κρατών μελών και τούτο δεν επηρεάζει την αρμοδιότητά της να φορολογεί τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός της.

71 Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι το κράτος μέλος κατοικίας ενός φορολογούμενου δεν μπορεί να προβάλει ως δικαιολογητικό λόγο την ανάγκη ισόρροπης κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων για να απαλλαγεί από την ευθύνη που έχει, κατ' αρχήν, να παρέχει στον εν λόγω φορολογούμενο τις προσωπικής και οικογενειακής φύσεως εκπτώσεις που του αντιστοιχούν, εκτός αν το κράτος αυτό έχει συμβατικά αποδεσμευθεί από την υποχρέωσή του να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογούμενων που κατοικούν στο έδαφός του και ασκούν εν μέρει την οικονομική τους δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος ή εκτός αν διαπιστώσει ότι, ακόμη και πέραν οποιασδήποτε συμβάσεως, ένα ή περισσότερα κράτη απασχολήσεως παρέχουν, επί των εισοδημάτων που φορολογούν, πλεονεκτήματα συνδεόμενα με τον συνυπολογισμό της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως των φορολογούμενων που δεν κατοικούν εντός των κρατών αυτών, αλλά αποκτούν εκεί φορολογητέα εισοδήματα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψεις 99 και 100, της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker και Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 56, καθώς και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 69).

72 Όμως, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 67 και 68 της παρούσας αποφάσεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν δεσμεύεται, βάσει της γαλλογερμανικής συμβάσεως, από την υποχρέωση να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογούμενων που κατοικούν στο έδαφός της.

73 Όσον αφορά ενδεχόμενη μονομερή συνεκτίμηση από το κράτος μέλος απασχολήσεως της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως της αναιρεσείουσας στην κύρια δίκη διά της εκπτώσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη ασφαλιστικών εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα πρέπει να επισημανθεί ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν περιέχει στοιχεία από τα οποία να είναι δυνατό να διαπιστωθεί εάν τούτο όντως ελήφθη ή θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη.

74 Εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση δεν συνδέει τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους του σχετικού κράτους μέλους με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που ενδέχεται να έχουν οι κάτοικοι αυτοί στο κράτος μέλος της απασχολήσεώς τους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 73).

75 Δεύτερον, όσον αφορά την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, μολονότι ένας τέτοιος επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή περιορισμού στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη, εντούτοις το Δικαστήριο απαιτεί, για να ευδοκιμήσει ο συγκεκριμένος δικαιολογητικός λόγος, την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του σχετικού φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω ρυθμίσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2010, Dijkman και Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψεις 54 και 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 60).

76 Εν προκειμένω, με την επιχειρηματολογία της, η Γερμανική Κυβέρνηση επιδιώκει να καταδείξει, αφενός, ότι η άρνηση εκπτώσεως των ειδικών δαπανών έχει ως σκοπό να διασφαλιστεί ότι ο υψηλότερος φορολογικός συντελεστής στο πλαίσιο της επιφυλάξεως προοδευτικής φορολογήσεως των συζύγων δεν διορθώνεται διά της μειώσεως του φορολογητέου εισοδήματος και, αφετέρου, ότι το πλεονέκτημα που απορρέει από την έκπτωση των εισφορών αντισταθμίζεται από τη φορολόγηση των εισοδημάτων που έχουν άμεση σχέση με τις εισφορές αυτές.

77 Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι δεν υφίσταται άμεση σχέση, κατά την έννοια της παρατιθέμενης στη σκέψη 75 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, μεταξύ, αφενός, της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας, βάσει της οποίας μεθόδου το κράτος μέλος κατοικίας δεν φορολογεί τα εισοδήματα που αποκτώνται σε άλλο κράτος μέλος, αλλά τα λαμβάνει υπόψη για να καθορίσει τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται επί των μη απαλλασσόμενων του φόρου αποδοχών, και, αφετέρου, της μη συνεκτιμήσεως των εισφορών που συνδέονται άμεσα με τα απαλλασσόμενα εισοδήματα. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητα της προοδευτικής φορολογήσεως του εισοδήματος στο κράτος μέλος κατοικίας, η οποία αποτελεί στόχο της μεθόδου εξαιρέσεως από τον φόρο τηρουμένου του προοδευτικού χαρακτήρα της φορολογίας, δεν εξαρτάται από τον περιορισμό, στο εν λόγω κράτος μέλος, της συνεκτιμήσεως της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως του φορολογούμενου (βλ., κατ’αναλογία, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, σκέψη 109).

78 Περαιτέρω, καθόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συμφώνησε, με τη γαλλογερμανική σύμβαση, ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Γαλλία θα φορολογούνται μόνο στο εν λόγω κράτος μέλος, δεν μπορεί να υποστηρίζει ότι το μειονέκτημα που απορρέει από την άρνηση της εκπτώσεως εισφορών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη αντισταθμίζεται από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών στη Γερμανία. Ένα τέτοιο επιχείρημα θα έθιγε στην πράξη την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων που ελεύθερα συμφώνησε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας με τη γαλλογερμανική σύμβαση.

79 Η άρνηση παροχής στον φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί στην ημεδαπή των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεώς του με τη μορφή εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα εισφορών επικουρικής ασφαλίσεως ασθενείας και ασφαλίσεως γήρατος, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, ως ειδικών δαπανών, δεν μπορεί συνεπώς να δικαιολογηθεί ούτε για λόγους σχετιζόμενους με την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων ούτε για τη διατήρηση της φορολογικής συνοχής.

80 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος και εργάζεται στη δημόσια διοίκηση άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος κατοικίας του τις εισφορές ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που παρακρατήθηκαν από τον μισθό του στο κράτος μέλος απασχολήσεως, σε αντίθεση προς τις αντίστοιχες εισφορές που καταβάλλονται στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του

κράτους μέλους κατοικίας του, καθόσον, βάσει της συμβάσεως μεταξύ των δύο κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο μισθός απαγορεύεται να φορολογηθεί στο κράτος μέλος κατοικίας του εργαζομένου και απλώς αυξάνει τον εφαρμοστέο στα άλλα εισοδήματα φορολογικό συντελεστή.

Επί των δικαστικών εξόδων

81 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 (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φορολογούμενος που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος και εργάζεται στη δημόσια διοίκηση άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος στο κράτος μέλος κατοικίας του τις εισφορές ασφαλίσεως γήρατος και ασφαλίσεως ασθενείας που παρακρατήθηκαν από τον μισθό του στο κράτος μέλος απασχολήσεως, σε αντίθεση προς τις αντίστοιχες εισφορές που καταβάλλονται στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του κράτους μέλους κατοικίας του, καθόσον, βάσει της συμβάσεως μεταξύ των δύο κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο μισθός απαγορεύεται να φορολογηθεί στο κράτος μέλος κατοικίας του εργαζομένου και απλώς αυξάνει τον εφαρμοστέο στα άλλα εισοδήματα φορολογικό συντελεστή.

(υπογραφές)