ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 18ης Οκτωβρίου 2012 [1]

Υπόθεση C-425/11

Katja Ettwein
κατά
Finanzamt Konstanz

[αίτηση του Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία)για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Συμφωνία για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου — Άμεση φορολογία των παραμεθόριων ελεύθερων επαγγελματιών — Μη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από ένα κράτος μέλος λόγω της μεταφοράς της κατοικίας — Μη εφαρμογή στους συζύγους που κατοικούν στην Ελβετία της ευνοϊκής ρύθμισης της από κοινού φορολόγησης (Ehegattensplitting) που έχει εφαρμογή στα πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου — Ίση μεταχείριση»

I – Εισαγωγή

1. Με την υπό εξέταση αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης καλείται το Δικαστήριο να ερμηνεύσει τις εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις της Συμφωνίας για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, αφετέρου [2] (στο εξής: συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας), και συγκεκριμένα τις διατάξεις που αφορούν τους ελεύθερους επαγγελματίες. Ειδικότερα, το Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία) θέτει στο Δικαστήριο το ζήτημα αν αντιβαίνει στη συμφωνία αυτή η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ορίζει ότι για τους συζύγους που έχουν την ιθαγένεια του κράτους μέλους αυτού και υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος στο κράτος αυτό για όλα σχεδόν τα φορολογητέα εισοδήματά τους δεν ισχύει μια φορολογική ελάφρυνση που προβλέπει η εν λόγω ρύθμιση, επειδή οι σύζυγοι αυτοί έχουν μεταφέρει την κατοικία τους στην Ελβετία.

2. Από τις διατάξεις της επίμαχης ρύθμισης προκύπτει συγκεκριμένα ότι η μέθοδος του «splitting» συνιστά φορολογική ελάφρυνση για τους συζύγους, όταν το εισόδημα του ενός είναι σαφώς μεγαλύτερο από το εισόδημα του άλλου. Η μέθοδος αυτή προβλέφθηκε με σκοπό την άμβλυνση της προοδευτικότητας της κλίμακας του φόρου εισοδήματος [3]. Η μέθοδος αυτή συνίσταται στην άθροιση των συνολικών εισοδημάτων των συζύγων και στη φορολόγηση στη συνέχεια κάθε συζύγου για το 50 % του αθροίσματος. Εάν το εισόδημα του ενός των συζύγων είναι υψηλό και το εισόδημα του άλλου χαμηλό, το splitting εξισώνει τη φορολογητέα βάση και αμβλύνει την προοδευτικότητα της κλίμακας του φόρου εισοδήματος.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Η συμφωνία αυτή υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1999 (ΕΕ 2002, L 114, σ. 6).

3 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 7).

3. Η μέθοδος αυτή δεν εφαρμόζεται όμως παρά μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες οι σύζυγοι έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους είτε στη γερμανική επικράτεια είτε στο έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ένωσης ή κράτους στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο[4] (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

ΙΙ – Το νομικό πλαίσιο

Α– *Η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας*

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

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

6. Το άρθρο 2 της εν λόγω συμφωνίας, που φέρει τον τίτλο «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 Ι, ΙΙ και ΙΙΙ.»

7. Το άρθρο 4 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, που επιγράφεται «Δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε οικονομική δραστηριότητα», ορίζει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα διαμονής και πρόσβασης σε μία οικονομική δραστηριότητα εξασφαλίζεται με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 10 και σύμφωνα με τις διατάξεις του παραρτήματος Ι.»

8. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της εν λόγω συμφωνίας, που επιγράφεται «Εξέταση των προσφυγών», προβλέπει το δικαίωμα των προσώπων τα οποία αφορά η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας να προσφεύγουν στις αρμόδιες αρχές όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της συμφωνίας.

9. Το άρθρο 16 της ίδιας συμφωνίας, που επιγράφεται «Αναφορά στο κοινοτικό δίκαιο», προβλέπει τα 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 […] πριν από την ημερομηνία της υπογραφής της. Η νομολογία μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας συμφωνίας θα κοινοποιείται στην [Ελβετική Συνομοσπονδία]. Προκειμένου να επιτευχθεί καλή εφαρμογή της συμφωνίας, η μικτή επιτροπή θα καθορίζει, μετά από αίτηση ενός μέρους, τις επιπτώσεις της εν λόγω νομολογίας.»

4 — Συμφωνία της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3).

10. Το άρθρο 21 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, που επιγράφεται «Σχέση με τις διμερείς συμφωνίες όσον αφορά τη διπλή φορολόγηση», προβλέπει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Ουδεμία διάταξη της παρούσας συμφωνίας δύναται να ερμηνευτεί κατά τρόπο ώστε να εμποδιστούν τα συμβαλλόμενα μέρη να εισάγουν διάκριση, κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων των φορολογικών τους νομοθεσιών, μεταξύ φορολογούμενων οι οποίοι δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις, ιδίως όσον αφορά τον τόπο διαμονής τους.»

11. Το παράρτημα Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Το κεφάλαιο ΙΙ του παραρτήματος αυτού περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τους μισθωτούς εργαζόμενους. Το άρθρο 9 του κεφαλαίου αυτού, που αφορά την ισότητα μεταχείρισης και έχει επίσης εφαρμογή, δυνάμει της παραπομπής που περιέχεται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, του κεφαλαίου ΙΙΙ του εν λόγω παραρτήματος, στους ελεύθερους επαγγελματίες, προβλέπει τα εξής:

«1. Ένας μισθωτός εργαζόμενος υπήκοος ενός συμβαλλομένου μέρους δεν μπορεί, στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους, να τυγχάνει, λόγω της ιθαγένειάς του, διαφορετικής μεταχείρισης από τους μισθωτούς εργαζόμενους υπηκόους της χώρας όσον αφορά τους όρους απασχόλησης και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή, την απόλυση και την επαγγελματική επανενσωμάτωση ή την επαναπασχόληση, αν είναι άνεργος.

2. Ο μισθωτός εργαζόμενος και τα μέλη της οικογενείας του που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος παραρτήματος έχουν τα ίδια φορολογικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα με τους μισθωτούς εργαζόμενους υπηκόους του κράτους και τα μέλη της οικογενείας τους.

[…]»

12. Το κεφάλαιο ΙΙΙ του εν λόγω παραρτήματος περιλαμβάνει τους κανόνες για τους «ελεύθερους επαγγελματίες», οι οποίοι ορίζονται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, του εν λόγω κεφαλαίου ως οι υπήκοοι ενός συμβαλλόμενου μέρους που επιθυμούν να εγκατασταθούν στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλόμενου μέρους για να ασκήσουν μη μισθωτή δραστηριότητα.

13. Το άρθρο 13 του εν λόγω κεφαλαίου, με τίτλο «Παραμεθόριοι ελεύθεροι επαγγελματίες», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

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

14. Το άρθρο 15 του ίδιου αυτού κεφαλαίου, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ισότητα μεταχείρισης», προβλέπει τα εξής:

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

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

Β – *Η γερμανική νομοθεσία*

15. Οι κρίσιμες διατάξεις του εθνικού δικαίου είναι οι διατάξεις του νόμου για τη φορολογία εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) [5] (στο εξής: EStG).

16. Το άρθρο 1 του EStG ορίζει τα εξής:

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

[…]

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

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

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

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

[…]

2. Ο σύζυγος που δεν τελεί σε διάσταση και δεν έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στη γερμανική επικράτεια μπορεί να ζητήσει να υπόκειται χωρίς κανένα περιορισμό στον φόρο εισοδήματος ως προς την εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο. […]»

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

19. Το άρθρο 26b του EStG, που επιγράφεται «Σωρευτική φορολόγηση των εισοδημάτων των συζύγων», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

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

5 — Το κρίσιμο κείμενο του νόμου αυτού δημοσιεύτηκε στις 19 Οκτωβρίου 2002 (*BGBl.* 2002 I, σ. 4215) και τροποποιήθηκε στις 29 Δεκεμβρίου 2003 (*BGBl.* 2003 I, σ. 3080) και στις 20 Δεκεμβρίου 2007 (*BGBl.* 2007 I, σ. 3151).

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

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

III – Η διαφορά της κύριας δίκης

21. Η K. Ettwein και ο σύζυγός της έχουν τη γερμανική ιθαγένεια. Αμφότεροι είναι ελεύθεροι επαγγελματίες και αποκτούν το σύνολο των εισοδημάτων τους στη Γερμανία. Την 1η Αυγούστου 2007 το ζεύγος μετέφερε την κατοικία του στην Ελβετία. Οι σύζυγοι εξακολούθησαν, ακόμη και μετά από αυτή τη μεταφορά της κατοικίας τους, να ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα στη Γερμανία και να αποκτούν το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων τους στο εν λόγω κράτος μέλος.

22. Η K. Ettwein και ο σύζυγός της, ενόψει του υπολογισμού του φόρου επί των εισοδημάτων τους για το οικονομικό έτος 2008, ζήτησαν να φορολογηθούν από κοινού για το σύνολο των εισοδημάτων τους με τη μέθοδο του splitting, όπως και κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη, τονίζοντας ότι δεν είχαν φορολογητέα εισοδήματα στην Ελβετία. Με την αρχική πράξη επιβολής φόρου, το Finanzamt Konstanz (η ΔΟΥ της πόλης Konstanz) δέχτηκε το αίτημα των συζύγων.

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

IV – Το προδικαστικό ερώτημα

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

25. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με τις αρχές που καθιερώθηκαν με τη νομολογία του Δικαστηρίου πριν από τις 21 Ιουνίου 1999, ημερομηνία υπογραφής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας για την ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, και που έχουν περιληφθεί στη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ιδίως τη νομολογία σχετικά με την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, η οποία έχει επίσης εφαρμογή στον φορολογικό τομέα και κατά την οποία απαγορεύονται όχι μόνο οι προφανείς

διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διάκρισης η οποία, λόγω της εφαρμογής διαφορετικών κριτηρίων διαφοροποίησης, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα[6]. Το εν λόγω δικαστήριο υπενθυμίζει επίσης ότι συνέπεια της αρχής αυτής είναι ότι απαγορεύονται οι διατάξεις που εμποδίζουν τους υπηκόους κράτους μέλους να φύγουν από το κράτος καταγωγής τους, προκειμένου να ασκήσουν το δικαίωμά τους για ελεύθερη κυκλοφορία, ή προβλέπουν συναφώς αντικίνητρα[7].

26. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αρμόδιο για τη φορολόγηση του συνόλου των εισοδημάτων ενός υποχρέου είναι καταρχήν το κράτος κατοικίας του, το οποίο πρέπει να λαμβάνει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Εντούτοις, όταν το σύνολο των εισοδημάτων φορολογείται στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων, αφού ο ενδιαφερόμενος αποκτά τα εισοδήματά του σχεδόν αποκλειστικά στο κράτος αυτό, το κράτος αυτό δεν μπορεί να αρνείται να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερόμενου, όταν δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα στο κράτος κατοικίας. Δυνάμει της ίδιας αυτής νομολογίας, η μέθοδος splitting αποτελεί ένα από τα στοιχεία της προσωπικής και οικογενειακής κατάστασης που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην περίπτωση αυτή[8].

27. Κατά συνέπεια, η κατάσταση του ζεύγους Ettwein, η οποία δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο κράτος κατοικίας, όπου το ζεύγος αυτό δεν αποκτά κανένα εισόδημα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στη Γερμανία ενόψει του υπολογισμού του φόρου, διότι ειδάλλως το εν λόγω ζεύγος θα υποστεί δυσμενή διάκριση έναντι των συζυγικών ζευγών που κατοικούν και αποκτούν το εισόδημά τους στη Γερμανία και τελούν στην ίδια προσωπική και οικογενειακή κατάσταση.

28. Το Finanzgericht Baden-Württemberg, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, με απόφαση που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Αυγούστου 2011, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

29. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι διάδικοι της κύριας δίκης, η Γερμανική και η Ισπανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η K. Ettwein, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 4ης Ιουλίου 2012.

6 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker (σκέψη 26).

7 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921).

8 — Προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker και απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

V – Νομική ανάλυση

Α– *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

1. Η φύση της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας

30. Πρέπει να υπενθυμιστεί ευθύς εξαρχής ότι η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, ως διεθνής συνθήκη, πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 31 της Σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο συνθηκών[9], να ερμηνεύεται καλόπιστα, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που δίδεται στους όρους της συνολικά και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της[10].

31. Όπως έχει δεχτεί επανειλημμένα το Δικαστήριο, αφού η Ελβετική Συνομοσπονδία δεν έχει προσχωρήσει στην εσωτερική αγορά της Ένωσης, η οποία αποσκοπεί στην άρση όλων των εμποδίων ενόψει της δημιουργίας χώρου απολύτως ελεύθερης κυκλοφορίας, ανάλογου με τον χώρο μιας εθνικής αγοράς, η ερμηνεία που έχει δοθεί στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που διέπουν την εσωτερική αγορά αυτή δεν μπορεί να εφαρμόζεται αυτόματα στην περίπτωση της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, εκτός αν υφίστανται ρητές προς τούτο διατάξεις της ίδιας αυτής συμφωνίας[11].

32. Το άρθρο 16, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας κάνει βέβαια μνεία της νομολογίας του Δικαστηρίου, αλλά η αναφορά αυτή αφορά μόνο τη νομολογία που είχε διαμορφωθεί πριν από την υπογραφή της συμφωνίας αυτής στις 21 Ιουνίου 1999. Θα ήθελα να επισημάνω ότι η διάταξη αυτή είχε ως πρότυπο το άρθρο 6 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Ο σκοπός του εν λόγω άρθρου 16, παράγραφος 2, ήταν να μη δεσμεύεται η Ελβετική Συνομοσπονδία από τις μελλοντικές ερμηνείες της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας στις οποίες θα προέβαινε το δικαιοδοτικό όργανο του αντισυμβαλλομένου της, δηλαδή το Δικαστήριο, πράγμα που εγγυάται την ύπαρξη ενός «παράλληλου νομικού πλαισίου» για τους τομείς που καλύπτει το δίκαιο της Ένωσης[12].

33. Με βάση ακριβώς αυτή την ιδιαίτερη κατευθυντήρια γραμμή για την ερμηνεία της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας πρέπει να εκτιμηθεί η κατάσταση που περιγράφεται στην αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης, δηλαδή η περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά της ιδιωτικής κατοικίας στην Ελβετία έχει ως αποτέλεσμα τη δυσμενή φορολογική μεταχείριση των συζύγων που έχουν την ιθαγένεια του κράτους μέλους στο οποίο ασκούν τις δραστηριότητές τους ως ελεύθεροι επαγγελματίες.

9 — Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στη Βιέννη στις 23 Μαΐου 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*,τόμος 1155, σ. 331).

10 — Βλ. για περισσότερες λεπτομέρειες, μεταξύ άλλων, τη γνωμοδότηση 1/91 της 14ης Δεκεμβρίου 1991 (Συλλογή 1991, σ. I-6079, σκέψη 14), και τις αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 1993, C-312/91, Metalsa (Συλλογή 1993, σ. I-3751, σκέψη 12), της 2ας Μαρτίου 1999, C-416/96, Eddline El-Yassini (Συλλογή 1999, σ. I-1209, σκέψη 47), της 20ής Νοεμβρίου 2001, C-268/99, Jany κ.λπ (Συλλογή 2001, σ. I-8615, σκέψη 35), της 25ης Φεβρουαρίου 2010, C-386/08, Brita (Συλλογή 2010, σ. I-1289, σκέψεις 42 και 43), και της 15ης Ιουλίου 2010, C-70/09, Hengartner και Gasser (Συλλογή 2010, σ. I-7233, σκέψη 36).

11 — Βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 2009, C-351/08, Grimme (Συλλογή 2009, σ. I10777, σκέψεις 27 και 29), της 11ης Φεβρουαρίου 2010, C-541/08, Fokus Invest (Συλλογή 2010, σ. I-1025, σκέψη 28), καθώς και Hengartner και Gasser (προπαρατεθείσα, σκέψεις 41 και 42).

12 — Epiney, A., και Mosters, R., «Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes», *Interprétation et application des «traités d'intégration»*, Schulthess, Ζυρίχη, 2006, σ. 57 έως 73, καθώς και Boillet, V., «La détermination du champ d'application de l'accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts *Zambrano* et *McCarty*», *Pratique juridique actuelle*, 2012, σ. 49 έως 55. Βλ. επίσης Aubry Girardin, F., «L'interprétation et l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes du point de vue de la jurisprudence», *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse -UE* Schulthess, Ζυρίχη, 2011, σ. 29 έως 48.

2. Οι στόχοι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας

34. Οι στόχοι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας παρατίθενται στο άρθρο 1 της συμφωνίας αυτής. Η συμφωνία αυτή αποσκοπεί στη χορήγηση στους υπηκόους των κρατών μελών και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας δικαιώματος εισόδου, διαμονής, πρόσβασης σε μισθωτή οικονομική δραστηριότητα, δικαιώματος εγκατάστασης για την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και δικαιώματος παραμονής στην επικράτεια των συμβαλλόμενων μερών, καθώς και στην παροχή των ίδιων συνθηκών διαβίωσης, απασχόλησης και εργασίας με αυτές που παρέχονται στους ημεδαπούς.

35. Θα ήθελα να τονίσω ότι αυτή η βούληση διευκόλυνσης της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων μεταξύ της Ένωσης και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας διαφέρει από το πνεύμα και τους σκοπούς των ελευθεριών κυκλοφορίας τις οποίες προβλέπουν οι Συνθήκες στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς που έχει εγκαθιδρυθεί μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης.

36. Από την ανάλυση του όλου πολιτικού πλαισίου της υπογραφής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προκύπτει ότι οι διμερείς συμφωνίες δεν αποσκοπούν στη δημιουργία εσωτερικής αγοράς[13]. Δεν αμφισβητείται ότι η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας εντάσσεται σε μια σειρά επτά τομεακών συμφωνιών που ρυθμίζουν τις σχέσεις μεταξύ της Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας[14] και οι οποίες υπογράφηκαν στις 21 Ιουνίου 1999, κατόπιν της απόρριψης από την Ελβετική Συνομοσπονδία στις 6 Δεκεμβρίου 1992 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Η άρνηση αυτή εκφράζει την απόρριψη του σχεδίου δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου οικονομικού συνόλου που θα περιελάμβανε μια ενιαία αγορά, για την οποία θα ίσχυαν κοινοί κανόνες μεταξύ των μελών του, και την προτίμηση, αντ' αυτού, της σύναψης διμερών συμφωνιών με την Κοινότητα και τα κράτη μέλη της σε συγκεκριμένους τομείς.

37. Σκοπός επομένως αυτής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας είναι η σύσφιξη των δεσμών μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών[15], χωρίς να υπάρχει η προοπτική επέκτασης της εφαρμογής όλων των θεμελιωδών ελευθεριών στην Ελβετική Συνομοσπονδία ούτε βέβαια η προοπτική μεταγενέστερης προσχώρησης του κράτους αυτού στην Ένωση.

38. Συναφώς η νομολογία του Δικαστηρίου κάνει σαφή διάκριση μεταξύ της ερμηνείας των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που αφορούν την εσωτερική αγορά και της ερμηνείας μιας διεθνούς συμφωνίας, όπως είναι η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, και συγκρίνει παγίως τους στόχους και το πλαίσιο της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας με τους στόχους και το πλαίσιο του ευρωπαϊκού οικοδομήματος[16].

39. Από την άποψη αυτή, οι ελευθερίες που έχουν εφαρμογή μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης και των κρατών του ΕΟΧ δεν ισχύουν στον ίδιο βαθμό όσον αφορά την Ελβετική Συνομοσπονδία, πράγμα που σημαίνει ότι στο πλαίσιο της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας ενδέχεται να εξακολουθούν να υπάρχουν ορισμένοι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, ενώ οι περιορισμοί αυτοί θα ήσαν ανεπίτρεπτοι εντός της Ένωσης ή του ΕΟΧ.

13 — Kaddous, C., «Stamm et Hauser, Grimme, Fokus Invest AG, Hengartner et Gasser ou les accords bilatéraux ne créent pas un marché intérieur», *Revue suisse de droit international et européen,* 2010, σ. 129 έως 136.

14 — Οι επτά συμφωνίες αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, τις αεροπορικές μεταφορές, τις σιδηροδρομικές και οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και επιβατών, τις συναλλαγές γεωργικών προϊόντων, την αμοιβαία αναγνώριση σχετικά με την αξιολόγηση της πιστότητας, ορισμένες πτυχές που αφορούν τις δημόσιες συμβάσεις, καθώς και την επιστημονική και τεχνολογική συνεργασία. Βλ. 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 L 114, σ. 1).

15 — Προπαρατεθείσα απόφαση Grimme (σκέψη 28).

16 — Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1982, 270/80, Polydor και RSO Records (Συλλογή τόμος 1982, σ. 329, σκέψεις 15 έως 19), την προπαρατεθείσα γνωμοδότηση 1/91 (σκέψη 14) και την προπαρατεθείσα απόφαση Metalsa (σκέψεις 11 και 15 έως 19, καθώς και την παρατιθέμενη στην υποσημείωση 11 νομολογία).

Β– *Το δικαίωμα του κράτους μέλους να μη χορηγεί ορισμένο φορολογικό πλεονέκτημα σε υπηκόους του που είναι ελεύθεροι επαγγελματίες και δεν κατοικούν στο έδαφός του*

40. Θα ήθελα να υπενθυμίσω τα χαρακτηριστικά της περίπτωσης την οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση. Πρόκειται για δύο Γερμανούς υπηκόους που ασκούν οικονομική δραστηριότητα ως ελεύθεροι επαγγελματίες στη Γερμανία και έχουν μεταφέρει την ατομική τους κατοικία στην Ελβετία, όπου όμως δεν ασκούν καμία επαγγελματική δραστηριότητα. Το Δικαστήριο καλείται συνεπώς να ερμηνεύσει τις διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας που αφορούν το καθεστώς των ελεύθερων επαγγελματιών και να εκτιμήσει τα αποτελέσματα που έχει η νομολογία του για την υπόθεση της κύριας δίκης.

1. Το καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας

41. Οι διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας που αφορούν τους ελεύθερους επαγγελματίες αποτελούν το κεφάλαιο ΙΙΙ του παραρτήματος Ι και το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει πέντε άρθρα. Το άρθρο 12 του παραρτήματος αυτού προβλέπει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγείται τίτλος διαμονής στους ελεύθερους επαγγελματίες. Τα άρθρα 13 έως 16 του εν λόγω παραρτήματος Ι διευκρινίζουν ορισμένες πτυχές του δικαιώματος αυτού. Η συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας περιορίζεται στην αναγνώριση σε κάθε ελεύθερο επαγγελματία δικαιώματος εισόδου και διαμονής στο έδαφος των συμβαλλόμενων μερών, καθώς και του δικαιώματός του να τυγχάνει στη χώρα υποδοχής μεταχείρισης που να μην είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη μεταχείριση των ημεδαπών, όσον αφορά την πρόσβαση σε μη μισθωτή δραστηριότητα και στην άσκησή της.

42. Κατά την άποψή μου, η περίπτωση του ζεύγους Ettwein δεν εμπίπτει στο καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών. Συγκεκριμένα, το άρθρο 12 του παραρτήματος Ι της συμφωνίας αυτής αφορά τον «υπήκοο *ενός συμβαλλομένου μέρους* που επιθυμεί *να εγκατασταθεί* στην επικράτεια *ενός άλλου συμβαλλομένου μέρους για να ασκήσει μη μισθωτή δραστηριότητα*» [17]. Με το ίδιο πνεύμα, το άρθρο 15, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι, παραπέμποντας στο άρθρο 9 του ίδιου αυτού παραρτήματος, διασφαλίζει ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες που έχουν την ιθαγένεια ενός συμβαλλόμενου μέρους θα τυγχάνουν ίσης μεταχείρισης στην επικράτεια του άλλου συμβαλλόμενου μέρους. Οι εν λόγω επαγγελματίες δεν επιτρέπεται δηλαδή να αντιμετωπίζονται, λόγω της ιθαγένειάς τους, διαφορετικά από ό,τι οι ημεδαποί εργαζόμενοι. Για τους επαγγελματίες αυτούς ισχύουν μάλιστα τα ίδια κοινωνικά και φορολογικά πλεονεκτήματα όπως και για τους ημεδαπούς εργαζόμενους [18].

43. Όσον αφορά την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, μνεία της οποίας γίνεται στην αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης, υπενθυμίζω ότι το άρθρο 2 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας απαγορεύει τις διακρίσεις λόγω ιθαγένειας [19].

44. Κατά τη νομολογία βέβαια που διαμορφώθηκε με την απόφαση Bergström [20], δεν αποκλείεται η δυνατότητα των υπηκόων ενός από τα συμβαλλόμενα μέρη να επικαλούνται τη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας έναντι του κράτους τους.

17 — Η υπογράμμιση δική μου.

18 — Βλ. άρθρο 9, παράγραφος 2, του παραρτήματος Ι της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

19 — Το εν λόγω άρθρο 2 προβλέπει ότι «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 Ι, ΙΙ και ΙΙΙ».

20 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2011, C-257/10 (Συλλογή 2011, σ. I-13227, σκέψεις 26 έως 30 και 33 έως 34).

45. Θα ήθελα πάντως να διευκρινίσω ότι η δυνατότητα του ενδιαφερόμενου να επικαλεστεί τη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας έναντι του κράτους του αφορά μόνο, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 16, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις πράξεις του παράγωγου δικαίου της Ένωσης στις οποίες αναφέρεται το παράρτημα της συμφωνίας αυτής. Αντίθετα, από κανένα στοιχείο της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν μπορεί να συναχθεί ότι η δυνατότητα αυτή αφορά επίσης τις διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου.

46. Κατά συνέπεια, ούτε από το γράμμα ούτε από τους στόχους της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας μπορεί να συναχθεί το εν λόγω συμπέρασμα σε σχέση με τις διατάξεις για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αφορούν μόνο την περίπτωση διακρίσεων λόγω ιθαγένειας τις οποίες υφίσταται ο υπήκοος ενός συμβαλλόμενου μέρους στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλόμενου μέρους.

47. Από τα πραγματικά στοιχεία που έχουν υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η K. Ettwein και ο σύζυγός της είναι Γερμανοί υπήκοοι και εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες στη Γερμανία, όπου υπόκεινται στην επίμαχη φορολόγηση. Επομένως, δεν υφίσταται εν προκειμένω ζήτημα διάκρισης εκ μέρους των αρχών ενός συμβαλλόμενου μέρους σε βάρος υπηκόου άλλου συμβαλλόμενου μέρους. Συναφώς δεν έχει καμία σημασία ότι το ζεύγος Ettwein έχει μεταφέρει την κατοικία του στην Ελβετία [21].

48. Επιπλέον, το άρθρο 13 του παραρτήματος I της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, που αφορά τους παραμεθόριους ελεύθερους επαγγελματίες [22], σε συνδυασμό με το άρθρο 12 του ίδιου αυτού παραρτήματος, επιβεβαιώνει την ορθότητα της γραμματικής αυτής ερμηνείας, σύμφωνα με την οποία η περίπτωση την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας που αφορούν τους ελεύθερους επαγγελματίες. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να υπενθυμίσω ότι, κατά το άρθρο 12 του παραρτήματος I, ελεύθερος επαγγελματίας είναι ο υπήκοος ενός συμβαλλόμενου μέρους που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην επικράτεια ενός άλλου συμβαλλόμενου μέρους *για να ασκήσει μη μισθωτή δραστηριότητα*. Κατά το άρθρο 13 του εν λόγω παραρτήματος I, ο «παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας», ο οποίος, κατ' εμέ, αποτελεί αναμφίβολα υποκατηγορία των «ελεύθερων επαγγελματιών», είναι ο υπήκοος *ενός συμβαλλόμενου μέρους* που έχει τη διαμονή του στην επικράτεια *ενός συμβαλλόμενου μέρους* και ασκεί μη μισθωτή δραστηριότητα στην επικράτεια *του άλλου συμβαλλόμενου μέρους*, επιστρέφοντας στην κατοικία του καταρχήν καθημερινά. Με άλλα λόγια, το κράτος της δραστηριότητας του ελεύθερου επαγγελματία είναι διαφορετικό από το κράτος κατοικίας του, το οποίο μπορεί να συμπίπτει, αλλά μπορεί και να μη συμπίπτει, με το κράτος καταγωγής του [23].

49. Θα ήθελα επομένως να τονίσω ότι η περίπτωση κατά την οποία απλώς μεταφέρεται η κατοικία στην επικράτεια ενός συμβαλλόμενου μέρους, χωρίς προοπτική άσκησης εκεί μη μισθωτής δραστηριότητας, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 12 και 13 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

21 — Ανάλογη συλλογιστική παρατίθεται στην προπαρατεθείσα απόφαση Grimme (σκέψεις 47 έως 49).

22 — Η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου, χρησιμοποιώντας αόριστη διατύπωση, ορίζει τον παραμεθόριο ελεύθερο επαγγελματία ως τον «υπήκοο ενός συμβαλλομένου μέρους που έχει τη διαμονή του στην επικράτεια ενός συμβαλλομένου μέρους και που ασκεί μη μισθωτή δραστηριότητα στην επικράτεια του άλλου συμβαλλομένου μέρους […]». Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου αυτού προβλέπουν για αυτή την ειδική κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών ευνοϊκότερες προϋποθέσεις σχετικά με το δικαίωμα διαμονής. Βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-13/08, Stamm και Hauser (Συλλογή 2008, σ. I-11087, σκέψη 39).

23 — Ο Ελβετός υπήκοος που έχει επαγγελματική εγκατάσταση στη Γερμανία παραμένει επομένως παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας, κατά την έννοια του άρθρου 13 του παραρτήματος I της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, ακόμη και αν κατοικεί στην Αυστρία, αλλά η συμφωνία αυτή δεν έχει εφαρμογή στην οικονομική δραστηριότητα που αναπτύσσει ενδεχομένως στην Ελβετία. Ομοίως, ο Γερμανός υπήκοος που έχει επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελβετία είναι παραμεθόριος ελεύθερος επαγγελματίας, κατά την έννοια του ίδιου άρθρου 13, αν κατοικεί στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης, αλλά, αν έχει την επαγγελματική του εγκατάσταση στη Γερμανία, δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια που προβλέπει το εν λόγω άρθρο.

50. Στην προκείμενη περίπτωση, το κώλυμα για την εφαρμογή της ευνοϊκότερης φορολογικής ρύθμισης συνίσταται, κατά τη γερμανική νομοθεσία, στο γεγονός ότι το ζεύγος Ettwein κατοικεί στην Ελβετία. Η δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν οφείλεται στο γεγονός ότι η K. Ettwein και ο σύζυγός της, υπήκοοι ενός συμβαλλόμενου μέρους που κατοικούν στην επικράτεια ενός συμβαλλόμενου μέρους, κάνουν χρήση του δικαιώματός τους να εγκατασταθούν στην επικράτεια ενός συμβαλλόμενου μέρους που δεν συμπίπτει με το κράτος του οποίου έχουν την ιθαγένεια.

51. Κατά συνέπεια, η K. Ettwein και ο σύζυγός της, αφού ασκούν δραστηριότητα ελεύθερου επαγγελματία στο κράτος μέλος του οποίου έχουν την ιθαγένεια, δεν αντλούν δικαιώματα από τις διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας που ρυθμίζουν την ελευθερία εγκατάστασης, την ίση μεταχείριση και την απαγόρευση των διακρίσεων, διότι οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωσή τους. Η ορθότητα της στενής αυτής ερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, η οποία βασίζεται στο γράμμα της συμφωνίας, επιβεβαιώνεται από τους στόχους της, οι οποίοι εξετάστηκαν παραπάνω [24].

2. Οι συνέπειες της νομολογίας του Δικαστηρίου για την υπό κρίση υπόθεση

52. Το άρθρο 16 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας αναφέρει ρητά το δίκαιο της Ένωσης ως πηγή ομοιόμορφης ερμηνείας των διατάξεων της συμφωνίας που είναι κατ' ουσία ίδιες με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης [25]. Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού προβλέπει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν τη δέσμευση να καταστήσουν δυνατή την άσκηση δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ισοδύναμων με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στο κοινοτικό κατεστημένο. Η παράγραφος 2 προβλέπει ότι συναφώς εφαρμόζεται η νομολογία του Δικαστηρίου, με τη διευκρίνιση πάντως ότι η παραπομπή στη νομολογία αφορά μόνο τη νομολογία πριν από την ημερομηνία υπογραφής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, δηλαδή πριν από τις 21 Ιουνίου 1999, ενώ η μεταγενέστερη νομολογία κοινοποιείται στην Ελβετική Συνομοσπονδία [26].

53. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να εξεταστεί με συντομία η προγενέστερη της 21ης Ιουνίου 1999 νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έκταση του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

54. Όσον αφορά τις αρχές της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των μη μισθωτών εργαζόμενων, επισημαίνω εξαρχής ότι το ζήτημα αν το περιεχόμενό τους είναι ανάλογο με το προβλεπόμενο στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης, σύμφωνα μάλιστα με τη νομολογία που έχει διαμορφωθεί με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker και Bosman, δεν τίθεται εν προκειμένω, αφού, όπως διαπιστώθηκε παραπάνω, οι σχετικές διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση του ζεύγους Ettwein [27].

24 — Βλ. ανωτέρω σημεία 34 επ.

25 — Βλ. συναφώς και σε σχέση με το σχέδιο συμφωνίας μεταξύ, αφενός, της Κοινότητας και, αφετέρου, των χωρών της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών για τη δημιουργία του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου την προπαρατεθείσα γνωμοδότηση 1/91 και τη γνωμοδότηση 1/92, της 10ης Απριλίου 1992 (Συλλογή 1992, σ. I-2821).

26 — Σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, η μικτή επιτροπή καθορίζει, μετά από αίτηση ενός συμβαλλόμενου μέρους, τις επιπτώσεις που έχει για την Ελβετία, κράτος που δεν είναι μέλος της Ένωσης, η νομολογία του Δικαστηρίου μετά από την ημερομηνία αναφοράς. Βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά το άρθρο 6 του σχεδίου συμφωνίας μεταξύ, αφενός, της Κοινότητας και, αφετέρου, των χωρών της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών για τη δημιουργία του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου τις προπαρατεθείσες γνωμοδοτήσεις 1/91 (σκέψεις 8, 24 και 44) και 1/92 (σκέψη 5).

27 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker (σκέψη 26) και Bosman (σκέψεις 95 έως 97). Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τις αποφάσεις αυτές προκύπτει ότι οι κανόνες σχετικά με την ίση μεταχείριση απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις που βασίζονται στην ιθαγένεια, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διάκρισης η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων (π.χ. μιας προϋπόθεσης κατοικίας), καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα. Η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων εφαρμόζεται δηλαδή και στις διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποθαρρύνουν υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, διότι οι διατάξεις αυτές συνιστούν εμπόδια για την άσκηση των ελευθεριών αυτών, έστω και αν εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την ιθαγένεια των οικείων εργαζομένων. Κατά το εθνικό δικαστήριο, μια εθνική ρύθμιση που, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κάνει διάκριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής και αντιμετωπίζει δυσμενέστερα τους έγγαμους φορολογούμενους, όταν κατοικούν εκτός της Ένωσης και του ΕΟΧ, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους, ενδέχεται να αποτελεί αντικίνητρο για την άσκηση από τα έγγαμα ζευγάρια για τα οποία ισχύει το φορολογικό πλεονέκτημα του δικαιώματός τους για ελεύθερη κυκλοφορία.

55. Πρέπει πάντως να αναφερθεί η απόφαση Werner [28], με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο αφορά το δικαίωμα εγκατάστασης, δεν εμποδίζει ένα κράτος μέλος να φορολογεί βαρύτερα τους υπηκόους του που ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα στο έδαφός του, όπου αποκτούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων τους, όταν δεν έχουν την κατοικία τους στο εν λόγω κράτος, από ό,τι φορολογεί τους υπηκόους του που κατοικούν στην ημεδαπή. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε ένα Γερμανό υπήκοο που ασκούσε τη δραστηριότητα του οδοντιάτρου ως ελεύθερος επαγγελματίας στη Γερμανία, όπου αποκτούσε το σύνολο σχεδόν των εισοδημάτων του, αλλά είχε μεταφέρει την κατοικία του στις Κάτω Χώρες.

56. Όπως διαπιστώνει η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η εν λόγω απόφαση αποδεικνύει ότι πριν από την υπογραφή της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας η μεταφορά και μόνο της κατοικίας δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως εγκατάσταση προς τον σκοπό άσκησης μη μισθωτής δραστηριότητας σε χώρα υποδοχής, κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης.

57. Όσον αφορά δε την προπαρατεθείσα απόφαση Asscher, η οποία, όπως και η προπαρατεθείσα απόφαση Werner, είναι προγενέστερη της υπογραφής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, πρέπει να τονιστεί, πρώτον, ότι στην υπόθεση εκείνη το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος ασκούσε ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος καταγωγής του αποτελούσε την αναγκαία προϋπόθεση για να μπορεί να επικαλεστεί έναντι του τελευταίου αυτού κράτους την ελευθερία εγκατάστασης. Ο λόγος ήταν ότι ο ενδιαφερόμενος τελούσε έναντι του κράτους καταγωγής του σε κατάσταση που μπορούσε να εξομοιωθεί με την κατάσταση οποιουδήποτε άλλου υποκειμένου δικαίου το οποίο επικαλείται το δικαίωμα εγκατάστασης έναντι του κράτους υποδοχής [29].

58. Η κατάσταση όμως είναι διαφορετική στην υπό εξέταση υπόθεση, αφού η K. Ettwein και ο σύζυγός της υπόκεινται σε φόρο για το σύνολο των φορολογητέων εισοδημάτων τους στο κράτος καταγωγής τους, την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

59. Κατά το Finanzgericht Baden-Württemberg, από την απόφαση Asscher προκύπτει ότι στον φορολογικό τομέα εναπόκειται καταρχήν στο κράτος κατοικίας να επιβάλλει στον υπόχρεο το σύνολο του φόρου, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή προς την προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του, μεταξύ των οποίων καταλέγονται ο γάμος και η μέθοδος splitting, η οποία ενδέχεται να αποτελεί συνέπεια του γάμου. Όταν όμως ο φορολογούμενος αποκτά τα εισοδήματά του σχεδόν αποκλειστικά ή αποκλειστικά και μόνο, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, στο κράτος της εργασίας του, φορολογική αρμοδιότητα έχει το τελευταίο αυτό κράτος, το οποίο πρέπει, με βάση την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, να λάβει υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του ενδιαφερόμενου, εφόσον αυτό είναι αδύνατο στο κράτος κατοικίας.

60. Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία αυτή και από το άρθρο 21, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προκύπτει ότι η μη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος σε κατοίκους αλλοδαπής μπορεί να χαρακτηριστεί ως «δυσμενής διάκριση», όταν δεν υπάρχει καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής που να μπορεί να δικαιολογήσει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση [30].

28 — Απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91, Werner (Συλλογή 1993, σ. I-429, σκέψη 17).

29 — Βλ. σκέψεις 34 και 62 της εν λόγω απόφασης. Με αποφάσεις μεταγενέστερες της υπογραφής της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας το Δικαστήριο καταλήγει σε διαφορετική λύση, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των μισθωτών εργαζόμενων, και αποφαίνεται ότι κάθε υπήκοος της Ένωσης που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος μέλος κατοικίας του μπορεί να επικαλείται την ελευθερία αυτή ως διακινούμενος εργαζόμενος, ανεξάρτητα από το αν το κράτος καταγωγής του συμπίπτει με το κράτος απασχόλησής του. Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg (Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψεις 35 και 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 — Προπαρατεθείσα απόφαση Asscher (σκέψεις 40 έως 44).

61. Συναφώς θα ήθελα να επισημάνω ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ως προς την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, το οποίο άλλωστε δεν έχει εφαρμογή στην υπό εξέταση υπόθεση. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η κατοικία ή η διαμονή πρέπει πάντοτε να θεωρείται ως κριτήριο διαφοροποίησης των φορολογούμενων. Η διάταξη όμως αυτή επιτρέπει ρητά στα συμβαλλόμενα μέρη να εισάγουν διακρίσεις στον φορολογικό τομέα ανάλογα με τον τόπο διαμονής των φορολογούμενων, μόνο αν οι φορολογούμενοι δεν βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις.

62. Στο σημείο αυτό αρκεί να υπενθυμιστεί ότι η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, όπως κατοχυρώνεται με τη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας, δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση της K. Ettwein και του συζύγου της, διότι αμφότεροι έχουν τη γερμανική ιθαγένεια. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία της αρχής αυτής από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία εν προκειμένω σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας.

63. Όσον αφορά την εξέλιξη της νομολογίας μετά από την υπογραφή της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, είναι σαφές ότι οι αποφάσεις Ritter-Coulais [31], Stamm και Hauser, προπαρατεθείσα, καθώς και Graf και Engel [32], στις οποίες έγινε αναφορά κατά την έγγραφη διαδικασία και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και οι οποίες εκδόθηκαν το 2006, το 2008 και το 2011 αντίστοιχα, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη εν προκειμένω. Σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, η μικτή επιτροπή [33] εξετάζει σε μόνιμη βάση τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, όπως αυτή εξελίσσεται μετά από τις 21 Ιουνίου 1999, και είναι αποκλειστικά αρμόδια να καθορίζει τις επιπτώσεις που έχει ενδεχομένως η νομολογία αυτή σε σχέση με την Ελβετική Συνομοσπονδία στο πλαίσιο των αντίστοιχων διατάξεων της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας [34].

64. Επομένως, είναι σαφές ότι η υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, την οποία βέβαια επιβάλλει το άρθρο 16, παράγραφος 2, της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, δεν καλύπτει και τα στοιχεία που προκύπτουν από την εξέλιξη της νομολογίας αυτής μετά από την ημερομηνία αναφοράς την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη. Η αντίθετη λύση θα αποτελούσε εσφαλμένη εφαρμογή της κατά χρόνο δυνατότητας επίκλησης της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου δυνάμει της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας και θα ήταν αντίθετη με τη βούληση των συμβαλλόμενων μερών να μην υπόκειται η Ελβετική Συνομοσπονδία στη δικαιοδοτική εξουσία του Δικαστηρίου όσον αφορά τις μελλοντικές ερμηνείες του. Πράγματι, βήματα προς μια πιο προχωρημένη οικονομική ολοκλήρωση των δύο συμβαλλόμενων μερών θα μπορούσαν να γίνουν μόνο σε πολιτικό επίπεδο.

65. Εφόσον δεν υπάρχει τέτοια βούληση, ο σκοπός ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής του δικαίου προσκρούει στις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των σκοπών και του όλου πλαισίου της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, αφενός, και των σκοπών και του όλου πλαισίου του δικαίου της Ένωσης, αφετέρου. Η εφαρμογή του κοινοτικού κεκτημένου, η οποία προβλέπεται από τη συμφωνία ΕΚ-Ελβετίας και κατοχυρώνει τη συνεκτική ερμηνεία των ισοδύναμων διατάξεων, πρέπει πάντως να μην εξέρχεται του πλαισίου των στόχων της εν λόγω συμφωνίας.

31 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03 (Συλλογή 2006, σ. I-1711).

32 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2011, C-506/10 (Συλλογή 2011, σ. I-9345).

33 — Κατά το άρθρο 14 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας, η μικτή επιτροπή αποτελείται από αντιπροσώπους των συμβαλλόμενων μερών. Η εν λόγω επιτροπή είναι υπεύθυνη για τη διαχείριση και τη σωστή εφαρμογή της εν λόγω συμφωνίας και προς τούτο διατυπώνει συστάσεις και λαμβάνει αποφάσεις με κοινή συμφωνία. Η επιτροπή συνεδριάζει ανάλογα με τις ανάγκες, αλλά τουλάχιστον μία φορά ετησίως, ενώ κάθε συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να ζητήσει τη σύγκληση συνεδρίασης. Η επιτροπή μπορεί να αποφασίζει τη σύσταση οποιασδήποτε ομάδας εργασίας θα μπορούσε να την συνδράμει στην εκπλήρωση των καθηκόντων της. Κατά το άρθρο 19 της συμφωνίας αυτής, τα συμβαλλόμενα μέρη μπορούν επίσης να υποβάλλουν στη μικτή επιτροπή κάθε διαφορά σχετικά με την ερμηνεία ή την εφαρμογή της συμφωνίας.

34 — Εξάλλου, το άρθρο 18 της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας προβλέπει μια ειδική διαδικασία αναθεώρησης. Κατά το εν λόγω άρθρο, κάθε συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να υποβάλει πρόταση αναθεώρησης στη μικτή επιτροπή, η οποία θα αρχίσει ενδεχομένως να ισχύει μετά από την ολοκλήρωση των σχετικών εσωτερικών διαδικασιών.

66. Το συμπέρασμά μου είναι ότι οι διατάξεις της συμφωνίας ΕΚ-Ελβετίας σχετικά με τους ελεύθερους επαγγελματίες δεν απαγορεύουν, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, ενός ζεύγους συζύγων οι οποίοι έχουν την ιθαγένεια κράτους μέλους της Ένωσης και εργάζονται εντός της Ένωσης ως ελεύθεροι επαγγελματίες, διαφορετική μεταχείριση που οφείλεται στο ότι το ζεύγος κατοικεί στην Ελβετία, δηλαδή εκτός της Ένωσης και εκτός του ΕΟΧ.

67. Τέλος, θα ήθελα να προσθέσω ότι, μολονότι εν προκειμένω τη διάκριση εισάγει το κράτος μέλος σε βάρος των δικών του υπηκόων που αποφάσισαν να μεταφέρουν την κατοικία τους εκτός της Ένωσης και μολονότι η εν λόγω διάκριση δεν εμπίπτει στο πεδίο του δικαίου της Ένωσης, φρονώ, εν πάση περιπτώσει, ότι η δυσμενής αυτή μεταχείριση δύσκολα θα μπορούσε να θεωρηθεί δικαιολογημένη με βάση τις κοινές αξίες του συνταγματικού δικαίου των κρατών μελών, αφού πρόκειται βασικά για την ίση μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται σε παρεμφερείς καταστάσεις[35].

VI – Πρόταση

68. Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την εξής απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που έθεσε το Finanzgericht Baden-Württemberg:

Δεν αντιβαίνει στις διατάξεις 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, και ειδικότερα στα άρθρα 1, 2, 11, 16 και 21 της συμφωνίας αυτής και στα άρθρα 9, 13 και 15 του παραρτήματός της Ι, η νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας δεν εφαρμόζεται στους συζύγους που έχουν την ιθαγένεια του κράτους αυτού, όπου επίσης ασκούν δραστηριότητα ελεύθερου επαγγελματία και φορολογούνται για όλα τα φορολογητέα εισοδήματά τους, η ευνοϊκή ρύθμιση της από κοινού φορολόγησής τους με τη λεγόμενη μέθοδο «splitting», για τον λόγο και μόνο ότι το εν λόγω ζεύγος έχει μεταφέρει την κατοικία του από το κράτος αυτό στην Ελβετία.

35 — Βλ. συναφώς το σημείο 72 των προτάσεών μου στην προπαρατεθείσα υπόθεση Hengartner και Gasser.