Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 28 lutego 2013 r.(*)

Umowa mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób – Równo?? traktowania – Osoby prowadz?ce dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych – Obywatele pa?stwa cz?onkowskiego Unii – Dochody z tytu?u dzia?alno?ci zawodowej uzyskiwane w tym pa?stwie cz?onkowskim – Przeniesienie miejsca zamieszkania do Szwajcarii – Odmowa przyznania przywileju podatkowego w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim z powodu zmiany miejsca zamieszkania

W sprawie C-425/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) postanowieniem z dnia 7 lipca 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 16 sierpnia 2011 r., w post?powaniu:

Katja Ettwein

przeciwko

Finanzamt Konstanz,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, pe?ni?ca obowi?zki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), T. von Danwitz i D. Šváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 lipca 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Katji Ettwein przez T. Pickera, Steuerberater,

– w imieniu Finanzamt Konstanz przez N. Rogall, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego, A. Wiedmann oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du hiszpa?skiego przez A. Rubia Gonzáleza, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz T. Scharfa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 pa?dziernika 2012 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni w?a?ciwych postanowie? Umowy mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r. (Dz.U. 2002, L 114, s. 6, zwanej dalej „umow?”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach post?powania tocz?cego si? pomi?dzy K. Ettwein, obywatelk? Niemiec, a Finanzamt Konstanz w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ jej oraz jej ma??onkowi, b?d?cemu równie? obywatelem niemieckim (zwanym dalej „ma??onkami Ettwein”), przywileju podatkowego przewidzianego w przepisach niemieckich w wypadku wspólnego opodatkowania ma??onków – z powodu przeniesienia miejsca zamieszkania do Szwajcarii.

Ramy prawne

Umowa

3 Na mocy drugiego zdania preambu?y umowy umawiaj?ce si? strony s? „zdecydowane wprowadzi? swobodny przep?yw osób mi?dzy sob? na podstawie postanowie? stosowanych we Wspólnocie Europejskiej”.

4 Zgodnie z art. 1 lit. a) i d) umowy jej celem jest mi?dzy innymi przyznanie obywatelom pa?stw cz?onkowskich Wspólnoty Europejskiej i Konfederacji Szwajcarskiej prawa wjazdu, pobytu, dost?pu do wykonywania pracy najemnej, prawa prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej na w?asny rachunek oraz przebywania na terytorium umawiaj?cych si? stron, a tak?e zapewnienie takich samych warunków ?ycia, zatrudnienia i pracy jak w przypadku w?asnych obywateli.

5 Artyku? 2 rzeczonej umowy, zatytu?owany „Niedyskryminacja”, stanowi:

„Obywatele jednej z umawiaj?cych si? stron, którzy s? legalnie rezydentami na terytorium innej umawiaj?cej si? strony, nie podlegaj?, przy stosowaniu postanowie? za??czników I, II i III do niniejszej umowy lub zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?”.

6 Artyku? 4, zatytu?owany „Prawo pobytu i dost?pu do dzia?alno?ci gospodarczej”, ma nast?puj?ce brzmienie:

„Prawo pobytu i dost?pu do dzia?alno?ci gospodarczej jest zagwarantowane […] zgodnie z postanowieniami za??cznika I”.

7 Artyku? 11, zatytu?owany „Post?powanie odwo?awcze”, przewiduje w ust. 1:

„Osoby obj?te niniejsz? umow? maj? prawo odwo?ania si? do w?a?ciwych organów w zakresie stosowania postanowie? niniejszej umowy”.

8 Artyku? 16, zatytu?owany „Odwo?anie do prawa wspólnotowego”, ma nast?puj?c? tre??:

„1. Do osi?gni?cia celów niniejszej umowy umawiaj?ce si? strony podejmuj? wszelkie ?rodki niezb?dne dla zapewnienia, aby prawa i obowi?zki równowa?ne tym zawartym w aktach prawnych

Wspólnoty Europejskiej, do których odniesienia zawiera niniejsza umowa, by?y stosowane w stosunkach mi?dzy nimi.

2. Tak dalece, jak stosowanie niniejszej umowy zawiera poj?cia prawa wspólnotowego, nale?y wzi?? pod uwag? stosowne orzecznictwo Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Wspólnot Europejskich istniej?ce przed dat? jej podpisania. Orzecznictwo po tej dacie zostanie podane do wiadomo?ci Szwajcarii. W celu zapewnienia w?a?ciwego funkcjonowania umowy wspólny komitet, na wniosek ka?dej umawiaj?cej si? strony, ustali wp?yw takiego orzecznictwa".

9 Artyku? 21, zatytu?owany „Stosunek do dwustronnych umów w sprawie podwójnego opodatkowania", w ust. 2 przewiduje:

„?adne postanowienie niniejszej umowy nie mo?e by? interpretowane jako uniemo?liwiaj?ce umawiaj?cym si? stronom rozró?nianie przy stosowaniu odpowiednich postanowie? swojego ustawodawstwa podatkowego mi?dzy podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania".

10 Za??cznik I do umowy jest po?wi?cony swobodnemu przep?ywowi osób, a rozdzia? II tego za??cznika zawiera postanowienia dotycz?ce pracowników najemnych. Artyku? 9 tego rozdzia?u, zatytu?owany „Równo?? traktowania", stanowi:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem umawiaj?cej si? strony, nie mo?e z powodu jego obywatelstwa by? traktowany inaczej na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony ni? pracownicy najemni b?d?cy jej obywatelami w zakresie warunków zatrudnienia i warunków pracy, szczególnie gdy chodzi o p?ac?, zwolnienie lub przywrócenie do pracy, albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje si? on bezrobotnym.

2. Pracownik najemny oraz cz?onkowie jego rodziny wymienieni w artykule 3 niniejszego za??cznika korzystaj? z tych samych zwolnie? [przywilejów] podatkowych oraz ?wiadcze? socjalnych jak pracownicy najemni b?d?cy obywatelami danego pa?stwa i cz?onkowie ich rodzin.

[…]".

11 Rozdzia? III rzeczonego za??cznika I jest po?wi?cony „osobom pracuj?cym [prowadz?cym dzia?alno??] na w?asny rachunek".

12 Artyku? 12 tego rozdzia?u III, zatytu?owany „Zasady dotycz?ce pobytu", stanowi w ust. 1:

„Obywatel jednej z umawiaj?cych si? stron zamierzaj?cy osiedli? si? na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony w celu prowadzenia dzia?alno?ci […] na w?asny rachunek (zwany dalej »osob? pracuj?c? [prowadz?c? dzia?alno??] na w?asny rachunek«) otrzymuje dokument pobytowy wa?ny przez okres co najmniej pi?ciu lat od daty jego wystawienia, pod warunkiem ?e przedstawi przed w?a?ciwymi organami krajowymi dowód, ?e osiedli? si? lub zamierza si? osiedli?".

13 Artyku? 13 tego rozdzia?u otrzyma? tytu? „Pracownik przygraniczny pracuj?cy na w?asny rachunek [osoby prowadz?ce dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych]" i ma nast?puj?c? tre??:

„1. Pracownik przygraniczny pracuj?cy na w?asny rachunek [osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych] jest obywatelem umawiaj?cej si? strony, który mieszka na terytorium umawiaj?cej si? strony oraz który prowadzi dzia?alno?? w charakterze osoby pracuj?cej na w?asny rachunek na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony, powracaj?c do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu.

2. Pracownik przygraniczny pracuj?cy na w?asny rachunek [osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych] nie musi posiada? zezwolenia na pobyt.

[…]”.

14 Zgodnie z art. 15 tego rozdzia?u, zatytu?owanego „Równo?? traktowania”:

„1. W odniesieniu do dost?pu do dzia?alno?ci osoby pracuj?cej [prowadz?cej dzia?alno??] na w?asny rachunek oraz jej prowadzenia osobie pracuj?cej [prowadz?cej dzia?alno??] na w?asny rachunek przyznaje si? nie mniej preferencyjne traktowanie w pa?stwie przyjmuj?cym ni? to przyznane swoim w?asnym obywatelom.

2. Postanowienia artyku?u 9 niniejszego za??cznika stosuje si? mutatis mutandis do osób pracuj?cych [prowadz?cych dzia?alno??] na w?asny rachunek okre?lonych w niniejszym rozdziale”.

15 Rozdzia? V rzeczonego za??cznika I jest po?wi?cony „osobom nieprowadz?cym dzia?alno?ci gospodarczej”. Artyku? 24 tego rozdzia?u, zatytu?owany „Zasady dotycz?ce pobytu”, stanowi w ust. 1:

„Osoba, która jest obywatelem umawiaj?cej si? strony, nieprowadz?ca dzia?alno?ci gospodarczej w pa?stwie sta?ego zamieszkania oraz nieposiadaj?ca prawa pobytu na mocy innych postanowie? niniejszej umowy, otrzymuje zezwolenie na pobyt wa?ne na co najmniej pi?? lat, pod warunkiem ?e udowodni w?a?ciwym organom krajowym, ?e posiada dla siebie oraz cz?onków swojej rodziny:

a) wystarczaj?ce ?rodki finansowe, tak aby nie musia?a wnioskowa? o obj?cie pomoc? spo?eczn? podczas swojego pobytu;

b) obj?cie ubezpieczeniem chorobowym wszelkiego ryzyka.

[…]”.

Uregulowanie niemieckie

16 W?a?ciwe przepisy prawa krajowego to Einkommensteuergesetzes (niemiecka ustawa w sprawie podatku dochodowego, zwana dalej „EStG”) w wersji opublikowanej w dniu 19 pa?dziernika 2002 r. (BGBl. 2002 I, s. 4212), zmieniona w dniu 20 grudnia 2007 r. (BGBl. 2007 I, s. 3150).

17 Paragraf 1 EStG stanowi:

„1. Osoby fizyczne maj?ce miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu w Niemczech podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego […].

[…]

3. Osoby fizyczne, które nie posiadaj? miejsca zamieszkania lub zwyk?ego miejsca pobytu w Niemczech, mog? by? na swój wniosek obj?te nieograniczonym obowi?zkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, je?li osi?gaj? w kraju dochody w rozumieniu § 49. Mo?liwo?? ta istnieje tylko w przypadku, gdy w roku kalendarzowym co najmniej 90% dochodów podlega niemieckiemu podatkowi dochodowemu […].

[…]”.

18 Paragraf 1a ust. 1 EStG jest sformu?owany nast?puj?co:

„W odniesieniu do obywateli pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej lub pa?stwa, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym [zwane dalej »porozumieniem EOG«], […] którzy powinni by? traktowani jako w sposób nieograniczony podlegaj?cy podatkowi dochodowemu na mocy § 1 ust. 3 do celów […] § 26 ust. 1 zdanie pierwsze, stosuje si? nast?puj?ce zasady:

1. […] W tym celu otrzymuj?cy musi mie? sta?e miejsce zamieszkania lub zwyczajowo zamieszkiwa? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej lub pa?stwa, do którego stosuje si? [porozumienie EOG].

[…]

2. Niepozostaj?cy w separacji ma??onek, który nie posiada miejsca zamieszkania lub zwyczajowo nie zamieszkuje na terytorium Niemiec, jest na swój wniosek traktowany do celów stosowania § 26 ust. 1 zdanie pierwsze jako obj?ty nieograniczonym obowi?zkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego. Punkt 1 lit. a) zdanie drugie stosuje si? mutatis mutandis. Przy stosowaniu § 1 ust. 3 zdanie drugie nale?y opiera? si? na dochodach obojga ma??onków i przemno?y? przez dwa wysoko?? kwoty wolnej od podatku […]”.

19 Paragraf 26 ust. 1 EStG przyznaje ma??onkom niepozostaj?cym w separacji, którzy podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu lub którzy powinni by? tak traktowani, prawo wyboru pomi?dzy opodatkowaniem indywidualnym zgodnie z § 26a tej ustawy a wspólnym opodatkowaniem zgodnie z § 26b tej ustawy.

20 Paragraf 26b EStG, zatytu?owany „Wspólne opodatkowanie ma??onków”, stanowi:

„W systemie wspólnego opodatkowania przychody osi?gane przez ma??onków s? sumowane i wspólnie im przypisywane oraz, z zastrze?eniem postanowie? przeciwnych, ma??onkowie s? traktowani jako jeden podatnik”.

21 Paragraf 32a EStG, zatytu?owany „Stawka opodatkowania dochodów”, stanowi w ust. 5:

„[…] podatek dochodowy ma??onków opodatkowanych wspólnie na mocy §§ 26 i 26b wynosi […] dwukrotno?? podatku, który nak?adany jest na po?ow? ich wspólnego przychodu podlegaj?cego opodatkowaniu na mocy ust. 1 (metoda »splittingu«)”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

22 Ka?de z ma??onków Ettwein prowadzi dzia?alno?? zawodow? na w?asny rachunek: skar??ca w post?powaniu g?ównym jako doradca w przedsi?biorstwie, jej ma??onek jako artysta malarz. Ca?o?? swych przychodów uzyskuj? w Niemczech. W dniu 1 sierpnia 2007 r. ma??onkowie Ettwein, którzy do tej pory mieszkali w Lindau (Niemcy), przenie?li swe miejsce zamieszkania do Szwajcarii. Nadal jednak prowadzili dzia?alno?? zawodow? w Niemczech i uzyskiwali niemal?e ca?o?? przychodów w tym pa?stwie cz?onkowskim.

23 W celu obliczenia podatku od ich dochodu w okresie podatkowym 2008 ma??onkowie Ettwein z?o?yli wniosek, podobnie jak w poprzednich okresach podatkowych, o zastosowanie opodatkowania wspólnego, czyli w oparciu o metod? zwan? „splittingiem”, podkre?laj?c, ?e nie osi?gn?li ?adnego przychodu podlegaj?cego opodatkowaniu w Szwajcarii.

24 W pierwotnej decyzji podatkowej Finanzamt Konstanz [urz?d skarbowy w Konstancji] uwzgl?dni? wniosek ma??onków. W dniu 1 grudnia 2009 r. Finanzamt Konstanz stwierdzi? jednak niewa?no?? wspomnianej decyzji z tego wzgl?du, ?e korzystny system „splittingu”, który jest przyznawany ze wzgl?du na sytuacj? osobist? i rodzinn? ma??onków, nie mo?e by? zastosowany wobec ma??onków Ettwein, poniewa? ich miejsce zamieszkania nie znajdowa?o si? ani na terytorium ?adnego z pa?stw cz?onkowskich Unii, ani na terytorium pa?stwa b?d?cego stron? porozumienia EOG. W konsekwencji na podstawie decyzji podatkowej z dnia 22 marca 2010 r. Finanzamt Konstanz obj?? ma??onków Ettwein indywidualnym systemem opodatkowania. Poniewa? odwo?anie w trybie administracyjnym wniesione od tej decyzji nie zosta?o uwzgl?dnione, skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a skarg? o stwierdzenie jej niewa?no?ci do Finanzgericht Baden-Württemberg [s?du ds. podatkowych w Badenii-Wirtembergii].

25 S?d ten uwa?a, ?e skar??ca w post?powaniu g?ównym i jej ma??onek s? osobami prowadz?cymi dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych w rozumieniu art. 13 ust. 1 za??cznika I do umowy, jako ?e s? oni obywatelami niemieckimi zamieszka?ymi w Szwajcarii, prowadz? dzia?alno?? na w?asny rachunek na terytorium Republiki Federalnej Niemiec i powracaj? codziennie z miejsca prowadzenia dzia?alno?ci zawodowej do miejsca zamieszkania. Na mocy postanowie? art. 9 ust. 2 w zwi?zku z art. 15 ust. 2 za??cznika I do umowy osoby prowadz?ce dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych korzystaj? na terytorium pa?stwa dzia?alno?ci zawodowej z takich samych przywilejów podatkowych i socjalnych jak obywatele prowadz?cy dzia?alno?? na w?asny rachunek. S?d odsy?aj?cy sk?ania si? do uznania, ?e odmowa mo?liwo?ci skorzystania przez ma??onków Ettwein z metody „splittingu” tylko z tego powodu, ?e ich miejsce zamieszkania znajduje si? w Szwajcarii, jest sprzeczna z rzeczonymi postanowieniami umowy.

26 Zdaniem s?du odsy?aj?cego stanowisko takie jest zgodne z wypracowanymi w odno?nym orzecznictwie Trybuna?u zasadami dotycz?cymi swobody przedsi?biorczo?ci i swobody przep?ywu pracowników, które to swobody zosta?y te? powtórzone w umowie. W przekonaniu s?du odsy?aj?cego z orzecznictwa tego wynika, ?e zasada niedyskryminacji, maj?ca zastosowanie równie? w dziedzinie podatków, zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, ale tak?e form dyskryminacji ukrytej.

27 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e zasadniczo do pa?stwa miejsca zamieszkania nale?y nak?adanie podatku na podatnika w sposób ca?o?ciowy, z uwzgl?dnieniem okoliczno?ci nieod??cznie zwi?zanych z jego sytuacj? osobist? i rodzinn?. Jednak?e w przypadku gdy ca?o?ciowe opodatkowanie ma miejsce w pa?stwie ?ród?a przychodu, poniewa? zainteresowany uzyskuje swe przychody niemal?e wy??cznie w tym pa?stwie, pa?stwo nie mo?e odmówi? uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i rodzinnej zainteresowanego, je?li nie jest to mo?liwe w pa?stwie miejsca zamieszkania. Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u metoda „splittingu” nale?y do elementów sk?adaj?cych si? na sytuacj? osobist? i rodzinn?, które nale?y uwzgl?dni? w takim przypadku (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225; z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. s. I-3089).

28 W konsekwencji nale?a?oby przyj??, ?e sytuacja ma??onków Ettwein, której nie mo?na wzi?? pod uwag? w pa?stwie zamieszkania, to jest w Szwajcarii, z powodu braku przychodów, powinna zosta? dla potrzeb obliczenia podatku uwzgl?dniona w Niemczech, a to w celu

niestwarzania dyskryminacji w odniesieniu do ma??e?stw, które zamieszkuj? w Niemczech, uzyskuj? przychody w tym pa?stwie cz?onkowskim i znajduj? si? w takiej samej sytuacji osobistej i rodzinnej jak ma??onkowie Ettwein.

29 W zwi?zku z powy?szym Finanzgericht Baden-Württemberg postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia umowy […], w szczególno?ci jej art. 1, 2, 11, 16 i 21 oraz art. 9, 13 i 15 za??cznika I, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie dopuszczaj? one, by zamieszka?ym w Szwajcarii ma??onkom, którzy s? obj?ci obowi?zkiem podatkowym w Niemczech od ca?o?ci swych przychodów podlegaj?cych opodatkowaniu, odmówi? wspólnego opodatkowania zgodnie z procedur? »splittingu«?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Nale?y wskaza?, ?e jak wynika z uregulowania, którego dotyczy post?powanie g?ówne, system „splittingu” stanowi dla ma??onków obj?tych obowi?zkiem podatkowym w Niemczech korzy?? podatkow?, je?eli przychód uzyskany przez jedno z nich jest znacz?co wy?szy od przychodu drugiego. Jak stwierdzi? Trybuna?, system ten zosta? wprowadzony w celu z?agodzenia progresywno?ci skali podatku dochodowego. Polega on na zsumowaniu ca?kowitego przychodu ma??onków, aby nast?pnie fikcyjnie przypisa? ka?demu z nich 50% tych przychodów, a pó?niej je opodatkowa?. Je?eli przychód jednego z ma??onków jest wysoki, a drugiego niski, „splitting” wyrównuje podstaw? opodatkowania i ?agodzi progresywno?? skali podatku dochodowego (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 7).

31 Jednak zgodnie z tym uregulowaniem rzeczony system ma zastosowanie wy??cznie wtedy, gdy miejsce zamieszkania ma??onków lub miejsce ich zwyk?ego pobytu znajduje si? b?d? na terytorium Niemiec, b?d? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii lub pa?stwa, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG. Porozumienie to nie stosuje si? do Konfederacji Szwajcarskiej.

32 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie s?du odsy?aj?cego nale?y przede wszystkim ustali?, czy sytuacja taka jak ta, w której znajduj? si? ma??onkowie Ettwein, wchodzi w zakres zastosowania umowy.

33 W tej kwestii nale?y z gruntu oddali? argument rz?du niemieckiego i Komisji Europejskiej, zgodnie z którym umowa ma zastosowanie wy??cznie w wypadkach dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, to jest wtedy, gdy obywatele jednej z umawiaj?cych si? stron s? traktowani na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony w sposób nierówny w odniesieniu do w?asnych obywateli. W istocie mo?liwe jest, ?e obywatele jednej z umawiaj?cych si? stron mog?, w okre?lonych okoliczno?ciach i w zale?no?ci od maj?cych zastosowanie przepisów, powo?ywa? si? na prawa wywodzone z umowy równie? wzgl?dem w?asnego pa?stwa (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r. w sprawie C-257/10 Bergström, Zb.Orz. s. I-13227, pkt 27–34).

34 Je?eli chodzi o okoliczno?ci post?powania g?ównego i postanowienia umowy, które mog?yby by? zastosowane, nale?y zauwa?y?, ?e na podstawie swego brzmienia art. 13 ust. 1 za??cznika I do umowy ma zastosowanie w sytuacji ma??onków Ettwein. S? oni bowiem „obywatelami umawiaj?cej si? strony”, to jest Republiki Federalnej Niemiec, którzy mieszkaj? na terytorium „umawiaj?cej si? strony”, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej, oraz prowadz? dzia?alno?? na w?asny rachunek na terytorium „drugiej umawiaj?cej si? strony”, to jest Republiki Federalnej Niemiec.

35 W postanowieniu tym poczyniono rozró?nienie mi?dzy miejscem zamieszkania,

znajduj?cym si? na terytorium jednej z umawiaj?cych si? stron, oraz miejscem wykonywania dzia?alno?ci na w?asny rachunek, które powinno znajdowa? si? na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony, bez wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? zainteresowanych. Zatem na podstawie tego przepisu ma??onków Ettwein nale?y uzna?, do celów stosowania umowy, za „osoby prowadz?ce dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych”, jako ?e ponadto bezsporne jest, ?e ka?dego dnia powracaj? oni z miejsca wykonywania dzia?alno?ci zawodowej do miejsca zamieszkania.

36 Nie sposób w tym wzgl?dzie zgodzi? si? z argumentem rz?du niemieckiego i Komisji, zgodnie z którym poj?cie osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych mie?ci si? w poj?ciu osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek z art. 12 ust. 1 za??cznika I do umowy. O ile bowiem „osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych” jest jednocze?nie „osob? prowadz?c? dzia?alno?? na w?asny rachunek” w tym znaczeniu, ?e nie jest pracownikiem najemnym, o tyle poj?cie osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych jest zdefiniowane w drodze odr?bnych postanowie?, zawieraj?cych ró?nice w porównaniu z poj?ciem osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek zdefiniowanym w rzeczonym art. 12 ust. 1.

37 W tej kwestii nale?y wskaza?, ?e jak wynika z art. 13 ust. 1 za??cznika I do umowy, „osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych” nie potrzebuje dokumentu pobytowego w celu wykonywania dzia?alno?ci na w?asny rachunek, inne natomiast zasady przewidziano w art. 12 tego za??cznika wobec „osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek”. To ostatnie postanowienie, co wynika z jego ca?o?ciowej lektury, zosta?o wprowadzone wy??cznie na potrzeby uregulowania pobytu.

38 Fakt, ?e strony umowy po?wi?ci?y osobom prowadz?cym dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych odr?bne postanowienie, podkre?la szczególny charakter tej kategorii osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek i wskazuje na ch?? u?atwienia ich przep?ywu i mobilno?ci.

39 Wniosek ten znajduje równie? potwierdzenie w art. 24 ust. 1 za??cznika I do umowy, który ustanawia prawo pobytu, to jest prawo obywateli jednej z umawiaj?cych si? stron do ustanowienia miejsca zamieszkania na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony niezale?nie od wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej. Zatem osoby zamieszka?e na terenach przygranicznych, takie jak ma??onkowie Ettwein, powinny móc w pe?ni korzysta? z tego prawa przy jednoczesnym pozostawieniu dzia?alno?ci gospodarczej w swoim pa?stwie pochodzenia.

40 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e sytuacja ma??onków Ettwein wchodzi w zakres zastosowania umowy.

41 Jako ?e ma??onkowie Ettwein s? „osobami prowadz?cymi dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych” w rozumieniu art. 13 ust. 1 za??cznika I do umowy, zasada równo?ci traktowania, ustanowiona w art. 15 ust. 1 tego za??cznika, ma do nich w pe?ni zastosowanie (zob. wyrok z dnia 6 pa?dziernika 2011 r. w sprawie C-506/10 Graf i Engel, Zb.Orz. s. I-9345, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo), a „pa?stwem przyjmuj?cym” w rozumieniu tego ostatniego przepisu jest w ich sytuacji Republika Federalna Niemiec.

42 Ponadto, zgodnie z art. 15 ust. 2, postanowienia art. 9 tego samego za??cznika I stosuje si? mutatis mutandis do osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek na terenach przygranicznych. Z art. 9 ust. 2 wynika, ?e zasada równo?ci traktowania obejmuje tak?e przywileje podatkowe.

43 Z tego stosowania mutatis mutandis wynika, ?e osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny

rachunek na terenach przygranicznych korzysta w pa?stwie przyjmuj?cym z takich samych korzy?ci podatkowych jak osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek wykonuj?ca dzia?alno?? w tym pa?stwie i w nim zamieszkuj?ca.

44 Pami?ta? jednak równie? nale?y o tre?ci art. 21 ust. 2 umowy, zgodnie z którym ?adne postanowienie tej umowy nie mo?e by? interpretowane jako uniemo?liwiaj?ce umawiaj?cym si? stronom rozró?nianie przy stosowaniu odpowiednich postanowie? swojego ustawodawstwa podatkowego mi?dzy podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania.

45 Postanowienie to pozwala wi?c na odmienne traktowanie w dziedzinie podatkowej podatników b?d?cych rezydentami i podatników nieb?d?cych rezydentami, ale jedynie wówczas, gdy nie znajduj? si? oni w porównywalnej sytuacji.

46 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e je?eli chodzi o podatek dochodowy, to indywidualna zdolno?? podatkowa podatnika, wynikaj?ca z uwzgl?dnienia ogó?u jego przychodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, naj?atwiej mo?e zosta? oceniona w jego pa?stwie zamieszkania, w którym zwykle skoncentrowana jest zasadnicza cz??? jego przychodów, oraz ?e z tego punktu widzenia sytuacja rezydentów oraz sytuacja osób nieb?d?cych rezydentami nie s? co do zasady porównywalne (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 32–34; w sprawie Asscher, pkt 41). Jednak?e Trybuna? podkre?li?, ?e inaczej jest w sytuacji, gdy osoba nieb?d?ca rezydentem nie uzyskuje znacz?cego dochodu w pa?stwie swojego zamieszkania i uzyskuje zasadnicz? cz??? dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu z dzia?alno?ci wykonywanej w innym pa?stwie, w zwi?zku z czym pa?stwo zamieszkania nie jest w stanie przyzna? jej korzy?ci wynikaj?cych z wzi?cia pod uwag? jej sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36).

47 Trybuna? orzek?, ?e kiedy podatnik nieb?d?cy rezydentem – czy to pracownik najemny, czy osoba prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek – uzyskuje ca?o?? lub niemal ca?o?? swych dochodów w pa?stwie, w którym prowadzi dzia?alno?? zawodow?, w zakresie podatku dochodowego znajduje si? on, obiektywnie rzecz ujmuj?c, w takiej samej sytuacji jak rezydent tego pa?stwa, który wykonuje tam tak? sam? dzia?alno??. Te dwie kategorie podatników znajduj? si? w porównywalnej sytuacji mi?dzy innymi w zakresie uwzgl?dnienia ich sytuacji osobistej i rodzinnej. Takie uwzgl?dnienie nie jest bowiem mo?liwe w pa?stwie zamieszkania osób z terenów przygranicznych, takich jak ma??onkowie Ettwein, gdy? osoby te nie uzyskuj? w owym pa?stwie przychodów (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 37, 38; w sprawie Asscher, pkt 42, 43; a tak?e wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 20).

48 W ?wietle tego orzecznictwa umawiaj?ca si? strona nie mo?e powo?a? si? na art. 21 ust. 2 umowy, by odmówi? ma??onkom – wykonuj?cym w tym pa?stwie dzia?alno?? zawodow?, uzyskuj?cym w nim ca?o?? dochodów i b?d?cym w ca?o?ci podatnikami podatku dochodowego – przyznania korzy?ci podatkowej zwi?zanej z sytuacj? rodzinn? i osobist? oraz polegaj?cej na zastosowaniu metody „splittingu” wy??cznie z tego powodu, ?e miejsce zamieszkania ma??onków znajduje si? na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony.

49 Zatem uregulowanie, którego dotyczy post?powanie g?ówne i które odmawia przyznania tej korzy?ci podatkowej z powodu miejsca zamieszkania podatników, jest sprzeczne z art. 13 ust. za??cznika I do umowy w zwi?zku z art. 15 ust. 2 i z art. 9 ust. 2 tego za??cznika.

50 Ponadto umowa, zgodnie z jej art. 1 ust. 1 lit. a), ma mi?dzy innymi na celu przyznanie prawa pobytu na terytorium umawiaj?cych si? stron obywatelom pa?stw cz?onkowskich Unii i Konfederacji Szwajcarskiej.

51 Rozwi?zanie to jest zreszt? zgodne z lini? orzecznictwa Trybuna?u, w my?l której swoboda przep?ywu osób, któr? zgodnie z drugim zdaniem preambu?y umowy umawiaj?ce si? strony zdecydowa?y si? wprowadzi? mi?dzy sob? na podstawie postanowie? stosowanych w Unii, napotyka?aby przeszkod?, gdyby obywatel jednej z umawiaj?cych si? stron ponosi? w swoim pa?stwie pochodzenia niekorzystne skutki tego, ?e skorzysta? z prawa do swobodnego przep?ywu (ww. wyrok w sprawie Bergström, pkt 27, 28).

52 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na przed?o?one pytanie nale?y udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi: art. 1 ust. 1 lit. a) umowy, a tak?e art. 9 ust. 2, art. 13 ust. 1 oraz art. 15 ust. 2 za??cznika I do tej umowy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które odmawia wspólnego opodatkowania zgodnie z metod? „splittingu” ma??onkom b?d?cym obywatelami tego pa?stwa, którzy s? obj?ci w tym pa?stwie obowi?zkiem podatkowym od ca?o?ci ich przychodów podlegaj?cych opodatkowaniu, wy??cznie na tej podstawie, ?e ich miejsce zamieszkania znajduje si? na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 1 ust. 1 lit. a) Umowy mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., a tak?e art. 9 ust. 2, art. 13 ust. 1 oraz art. 15 ust. 2 za??cznika I do tej umowy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które odmawia wspólnego opodatkowania zgodnie z metod? „splittingu” ma??onkom b?d?cym obywatelami tego pa?stwa, którzy s? obj?ci w tym pa?stwie obowi?zkiem podatkowym od ca?o?ci ich przychodów podlegaj?cych opodatkowaniu, wy??cznie na tej podstawie, ?e ich miejsce zamieszkania znajduje si? na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.