Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 lutego 2013 r.*

Umowa między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób — Równość traktowania — Osoby prowadzące działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych — Obywatele państwa członkowskiego Unii — Dochody z tytułu działalności zawodowej uzyskiwane w tym państwie członkowskim — Przeniesienie miejsca zamieszkania do Szwajcarii — Odmowa przyznania przywileju podatkowego w rzeczonym państwie członkowskim z powodu zmiany miejsca zamieszkania

W sprawie C-425/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) postanowieniem z dnia 7 lipca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 sierpnia 2011 r., w postępowaniu:

Katja Ettwein

przeciwko

Finanzamt Konstanz,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, pełniąca obowiązki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 lipca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

— w imieniu Finanzamt Konstanz przez N. Rogall, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, A. Wiedmann oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Rubia Gonzáleza, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz T. Scharfa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 października 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni właściwych postanowień Umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r. (Dz.U. 2002, L 114, s. 6, zwanej dalej „umową").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy K. Ettwein, obywatelką Niemiec, a Finanzamt Konstanz w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ jej oraz jej małżonkowi, będącemu również obywatelem niemieckim (zwanym dalej „małżonkami Ettwein"), przywileju podatkowego przewidzianego w przepisach niemieckich w wypadku wspólnego opodatkowania małżonków – z powodu przeniesienia miejsca zamieszkania do Szwajcarii.

Ramy prawne

Umowa

3 Na mocy drugiego zdania preambuły umowy umawiające się strony są „zdecydowane wprowadzić swobodny przepływ osób między sobą na podstawie postanowień stosowanych we Wspólnocie Europejskiej".

4 Zgodnie z art. 1 lit. a) i d) umowy jej celem jest między innymi przyznanie obywatelom państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej i Konfederacji Szwajcarskiej prawa wjazdu, pobytu, dostępu do wykonywania pracy najemnej, prawa prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek oraz przebywania na terytorium umawiających się stron, a także zapewnienie takich samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak w przypadku własnych obywateli.

5 Artykuł 2 rzeczonej umowy, zatytułowany „Niedyskryminacja", stanowi:

„Obywatele jednej z umawiających się stron, którzy są legalnie rezydentami na terytorium innej umawiającej się strony, nie podlegają, przy stosowaniu postanowień załączników I, II i III do niniejszej umowy lub zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową".

6 Artykuł 4, zatytułowany „Prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej", ma następujące brzmienie:

„Prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej jest zagwarantowane […] zgodnie z postanowieniami załącznika I".

7 Artykuł 11, zatytułowany „Postępowanie odwoławcze", przewiduje w ust. 1:

„Osoby objęte niniejszą umową mają prawo odwołania się do właściwych organów w zakresie stosowania postanowień niniejszej umowy".

8 Artykuł 16, zatytułowany „Odwołanie do prawa wspólnotowego”, ma następującą treść:

„1. Do osiągnięcia celów niniejszej umowy umawiające się strony podejmują wszelkie środki niezbędne dla zapewnienia, aby prawa i obowiązki równoważne tym zawartym w aktach prawnych Wspólnoty Europejskiej, do których odniesienia zawiera niniejsza umowa, były stosowane w stosunkach między nimi.

2. Tak dalece, jak stosowanie niniejszej umowy zawiera pojęcia prawa wspólnotowego, należy wziąć pod uwagę stosowne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich istniejące przed datą jej podpisania. Orzecznictwo po tej dacie zostanie podane do wiadomości Szwajcarii. W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania umowy wspólny komitet, na wniosek każdej umawiającej się strony, ustali wpływ takiego orzecznictwa”.

9 Artykuł 21, zatytułowany „Stosunek do dwustronnych umów w sprawie podwójnego opodatkowania”, w ust. 2 przewiduje:

„Żadne postanowienie niniejszej umowy nie może być interpretowane jako uniemożliwiające umawiającym się stronom rozróżnianie przy stosowaniu odpowiednich postanowień swojego ustawodawstwa podatkowego między podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania”.

10 Załącznik I do umowy jest poświęcony swobodnemu przepływowi osób, a rozdział II tego załącznika zawiera postanowienia dotyczące pracowników najemnych. Artykuł 9 tego rozdziału, zatytułowany „Równość traktowania”, stanowi:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem umawiającej się strony, nie może z powodu jego obywatelstwa być traktowany inaczej na terytorium drugiej umawiającej się strony niż pracownicy najemni będący jej obywatelami w zakresie warunków zatrudnienia i warunków pracy, szczególnie gdy chodzi o płacę, zwolnienie lub przywrócenie do pracy, albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje się on bezrobotnym.

2. Pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny wymienieni w artykule 3 niniejszego załącznika korzystają z tych samych zwolnień [przywilejów] podatkowych oraz świadczeń socjalnych jak pracownicy najemni będący obywatelami danego państwa i członkowie ich rodzin.

[…]”.

11 Rozdział III rzeczonego załącznika I jest poświęcony „osobom pracującym [prowadzącym działalność] na własny rachunek”.

12 Artykuł 12 tego rozdziału III, zatytułowany „Zasady dotyczące pobytu”, stanowi w ust. 1:

„Obywatel jednej z umawiających się stron zamierzający osiedlić się na terytorium drugiej umawiającej się strony w celu prowadzenia działalności […] na własny rachunek (zwany dalej »osobą pracującą [prowadzącą działalność] na własny rachunek«) otrzymuje dokument pobytowy ważny przez okres co najmniej pięciu lat od daty jego wystawienia, pod warunkiem że przedstawi przed właściwymi organami krajowymi dowód, że osiedlił się lub zamierza się osiedlić”.

13 Artykuł 13 tego rozdziału otrzymał tytuł „Pracownik przygraniczny pracujący na własny rachunek [osoby prowadzące działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych]” i ma następującą treść:

„1. Pracownik przygraniczny pracujący na własny rachunek [osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych] jest obywatelem umawiającej się strony, który mieszka na terytorium umawiającej się strony oraz który prowadzi działalność w charakterze osoby pracującej na własny rachunek na terytorium drugiej umawiającej się strony, powracając do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu.

2. Pracownik przygraniczny pracujący na własny rachunek [osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych] nie musi posiadać zezwolenia na pobyt.

[…]”.

14 Zgodnie z art. 15 tego rozdziału, zatytułowanego „Równość traktowania”:

„1. W odniesieniu do dostępu do działalności osoby pracującej [prowadzącej działalność] na własny rachunek oraz jej prowadzenia osobie pracującej [prowadzącej działalność] na własny rachunek przyznaje się nie mniej preferencyjne traktowanie w państwie przyjmującym niż to przyznane swoim własnym obywatelom.

2. Postanowienia artykułu 9 niniejszego załącznika stosuje się mutatis mutandis do osób pracujących [prowadzących działalność] na własny rachunek określonych w niniejszym rozdziale”.

15 Rozdział V rzeczonego załącznika I jest poświęcony „osobom nieprowadzącym działalności gospodarczej”. Artykuł 24 tego rozdziału, zatytułowany „Zasady dotyczące pobytu”, stanowi w ust. 1:

„Osoba, która jest obywatelem umawiającej się strony, nieprowadząca działalności gospodarczej w państwie stałego zamieszkania oraz nieposiadająca prawa pobytu na mocy innych postanowień niniejszej umowy, otrzymuje zezwolenie na pobyt ważne na co najmniej pięć lat, pod warunkiem że udowodni właściwym organom krajowym, że posiada dla siebie oraz członków swojej rodziny:

a) wystarczające środki finansowe, tak aby nie musiała wnioskować o objęcie pomocą społeczną podczas swojego pobytu;

b) objęcie ubezpieczeniem chorobowym wszelkiego ryzyka.

[…]”.

Uregulowanie niemieckie

16 Właściwe przepisy prawa krajowego to Einkommensteuergesetzes (niemiecka ustawa w sprawie podatku dochodowego, zwana dalej „EStG”) w wersji opublikowanej w dniu 19 października 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 mające miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Niemczech podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego […].

[…]

3. Osoby fizyczne, które nie posiadają miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu w Niemczech, mogą być na swój wniosek objęte nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, jeśli osiągają w kraju dochody w rozumieniu § 49. Możliwość ta istnieje tylko w przypadku, gdy w roku kalendarzowym co najmniej 90% dochodów podlega niemieckiemu podatkowi dochodowemu […].

[…]”.

18 Paragraf 1a ust. 1 EStG jest sformułowany następująco:

„W odniesieniu do obywateli państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym [zwane dalej »porozumieniem EOG«], […] którzy powinni być traktowani jako w sposób nieograniczony podlegający podatkowi dochodowemu na mocy § 1 ust. 3 do celów […] § 26 ust. 1 zdanie pierwsze, stosuje się następujące zasady:

1. […] W tym celu otrzymujący musi mieć stałe miejsce zamieszkania lub zwyczajowo zamieszkiwać na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa, do którego stosuje się [porozumienie EOG].

[…]

2. Niepozostający w separacji małżonek, 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 objęty nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego. Punkt 1 lit. a) zdanie drugie stosuje się mutatis mutandis. Przy stosowaniu § 1 ust. 3 zdanie drugie należy opierać się na dochodach obojga małżonków i przemnożyć przez dwa wysokość kwoty wolnej od podatku […]”.

19 Paragraf 26 ust. 1 EStG przyznaje małżonkom niepozostającym w separacji, którzy podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub którzy powinni być tak traktowani, prawo wyboru pomiędzy opodatkowaniem indywidualnym zgodnie z § 26a tej ustawy a wspólnym opodatkowaniem zgodnie z § 26b tej ustawy.

20 Paragraf 26b EStG, zatytułowany „Wspólne opodatkowanie małżonków”, stanowi:

„W systemie wspólnego opodatkowania przychody osiągane przez małżonków są sumowane i wspólnie im przypisywane oraz, z zastrzeżeniem postanowień przeciwnych, małżonkowie są traktowani jako jeden podatnik”.

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

„[…] podatek dochodowy małżonków opodatkowanych wspólnie na mocy §§ 26 i 26b wynosi […] dwukrotność podatku, który nakładany jest na połowę ich wspólnego przychodu podlegającego opodatkowaniu na mocy ust. 1 (metoda »splittingu«)”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

22 Każde z małżonków Ettwein prowadzi działalność zawodową na własny rachunek: skarżąca w postępowaniu głównym jako doradca w przedsiębiorstwie, jej małżonek jako artysta malarz. Całość swych przychodów uzyskują w Niemczech. W dniu 1 sierpnia 2007 r. małżonkowie Ettwein, którzy do

tej pory mieszkali w Lindau (Niemcy), przenieśli swe miejsce zamieszkania do Szwajcarii. Nadal jednak prowadzili działalność zawodową w Niemczech i uzyskiwali niemalże całość przychodów w tym państwie członkowskim.

23 W celu obliczenia podatku od ich dochodu w okresie podatkowym 2008 małżonkowie Ettwein złożyli wniosek, podobnie jak w poprzednich okresach podatkowych, o zastosowanie opodatkowania wspólnego, czyli w oparciu o metodę zwaną „splittingiem", podkreślając, że nie osiągnęli żadnego przychodu podlegającego opodatkowaniu w Szwajcarii.

24 W pierwotnej decyzji podatkowej Finanzamt Konstanz [urząd skarbowy w Konstancji] uwzględnił wniosek małżonków. W dniu 1 grudnia 2009 r. Finanzamt Konstanz stwierdził jednak nieważność wspomnianej decyzji z tego względu, że korzystny system „splittingu", który jest przyznawany ze względu na sytuację osobistą i rodzinną małżonków, nie może być zastosowany wobec małżonków Ettwein, ponieważ ich miejsce zamieszkania nie znajdowało się ani na terytorium żadnego z państw członkowskich Unii, ani na terytorium państwa będącego stroną porozumienia EOG. W konsekwencji na podstawie decyzji podatkowej z dnia 22 marca 2010 r. Finanzamt Konstanz objął małżonków Ettwein indywidualnym systemem opodatkowania. Ponieważ odwołanie w trybie administracyjnym wniesione od tej decyzji nie zostało uwzględnione, skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę o stwierdzenie jej nieważności do Finanzgericht Baden-Württemberg [sądu ds. podatkowych w Badenii-Wirtembergii].

25 Sąd ten uważa, że skarżąca w postępowaniu głównym i jej małżonek są osobami prowadzącymi działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych w rozumieniu art. 13 ust. 1 załącznika I do umowy, jako że są oni obywatelami niemieckimi zamieszkałymi w Szwajcarii, prowadzą działalność na własny rachunek na terytorium Republiki Federalnej Niemiec i powracają codziennie z miejsca prowadzenia działalności zawodowej do miejsca zamieszkania. Na mocy postanowień art. 9 ust. 2 w związku z art. 15 ust. 2 załącznika I do umowy osoby prowadzące działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych korzystają na terytorium państwa działalności zawodowej z takich samych przywilejów podatkowych i socjalnych jak obywatele prowadzący działalność na własny rachunek. Sąd odsyłający skłania się do uznania, że odmowa możliwości skorzystania przez małżonków Ettwein z metody „splittingu" tylko z tego powodu, że ich miejsce zamieszkania znajduje się w Szwajcarii, jest sprzeczna z rzeczonymi postanowieniami umowy.

26 Zdaniem sądu odsyłającego stanowisko takie jest zgodne z wypracowanymi w odnośnym orzecznictwie Trybunału zasadami dotyczącymi swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu pracowników, które to swobody zostały też powtórzone w umowie. W przekonaniu sądu odsyłającego z orzecznictwa tego wynika, że zasada niedyskryminacji, mająca zastosowanie również w dziedzinie podatków, zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ale także form dyskryminacji ukrytej.

27 Sąd odsyłający zauważa, że zasadniczo do państwa miejsca zamieszkania należy nakładanie podatku na podatnika w sposób całościowy, z uwzględnieniem okoliczności nieodłącznie związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną. Jednakże w przypadku gdy całościowe opodatkowanie ma miejsce w państwie źródła przychodu, ponieważ zainteresowany uzyskuje swe przychody niemalże wyłącznie w tym państwie, państwo nie może odmówić uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej zainteresowanego, jeśli nie jest to możliwe w państwie miejsca zamieszkania. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału metoda „splittingu" należy do elementów składających się na sytuację osobistą i rodzinną, które należy uwzględnić 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 należałoby przyjąć, że sytuacja małżonków Ettwein, której nie można wziąć pod uwagę w państwie zamieszkania, to jest w Szwajcarii, z powodu braku przychodów, powinna zostać dla potrzeb obliczenia podatku uwzględniona w Niemczech, a to w celu niestwarzania dyskryminacji w odniesieniu do małżeństw, które zamieszkują w Niemczech, uzyskują przychody w tym państwie członkowskim i znajdują się w takiej samej sytuacji osobistej i rodzinnej jak małżonkowie Ettwein.

29 W związku z powyższym Finanzgericht Baden-Württemberg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia umowy […], w szczególności jej art. 1, 2, 11, 16 i 21 oraz art. 9, 13 i 15 załącznika I, należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one, by zamieszkałym w Szwajcarii małżonkom, którzy są objęci obowiązkiem podatkowym w Niemczech od całości swych przychodów podlegających opodatkowaniu, odmówić wspólnego opodatkowania zgodnie z procedurą »splittingu«?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Należy wskazać, że jak wynika z uregulowania, którego dotyczy postępowanie główne, system „splittingu” stanowi dla małżonków objętych obowiązkiem podatkowym w Niemczech korzyść podatkową, jeżeli przychód uzyskany przez jedno z nich jest znacząco wyższy od przychodu drugiego. Jak stwierdził Trybunał, system ten został wprowadzony w celu złagodzenia progresywności skali podatku dochodowego. Polega on na zsumowaniu całkowitego przychodu małżonków, aby następnie fikcyjnie przypisać każdemu z nich 50% tych przychodów, a później je opodatkować. Jeżeli przychód jednego z małżonków jest wysoki, a drugiego niski, „splitting” wyrównuje podstawę opodatkowania i łagodzi progresywność skali podatku dochodowego (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 7).

31 Jednak zgodnie z tym uregulowaniem rzeczony system ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy miejsce zamieszkania małżonków lub miejsce ich zwykłego pobytu znajduje się bądź na terytorium Niemiec, bądź na terytorium innego państwa członkowskiego Unii lub państwa, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG. Porozumienie to nie stosuje się do Konfederacji Szwajcarskiej.

32 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego należy przede wszystkim ustalić, czy sytuacja taka jak ta, w której znajdują się małżonkowie Ettwein, wchodzi w zakres zastosowania umowy.

33 W tej kwestii należy z gruntu oddalić argument rządu niemieckiego i Komisji Europejskiej, zgodnie z którym umowa ma zastosowanie wyłącznie w wypadkach dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, to jest wtedy, gdy obywatele jednej z umawiających się stron są traktowani na terytorium drugiej umawiającej się strony w sposób nierówny w odniesieniu do własnych obywateli. W istocie możliwe jest, że obywatele jednej z umawiających się stron mogą, w określonych okolicznościach i w zależności od mających zastosowanie przepisów, powoływać się na prawa wywodzone z umowy również względem własnego państwa (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r. w sprawie C-257/10 Bergström, Zb.Orz. s. I-13227, pkt 27–34).

34 Jeżeli chodzi o okoliczności postępowania głównego i postanowienia umowy, które mogłyby być zastosowane, należy zauważyć, że na podstawie swego brzmienia art. 13 ust. 1 załącznika I do umowy ma zastosowanie w sytuacji małżonków Ettwein. Są oni bowiem „obywatelami umawiającej się strony”, to jest Republiki Federalnej Niemiec, którzy mieszkają na terytorium „umawiającej się strony”, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej, oraz prowadzą działalność na własny rachunek na terytorium „drugiej umawiającej się strony”, to jest Republiki Federalnej Niemiec.

35 W postanowieniu tym poczyniono rozróżnienie między miejscem zamieszkania, znajdującym się na terytorium jednej z umawiających się stron, oraz miejscem wykonywania działalności na własny rachunek, które powinno znajdować się na terytorium drugiej umawiającej się strony, bez względu na przynależność państwową zainteresowanych. Zatem na podstawie tego przepisu małżonków Ettwein należy uznać, do celów stosowania umowy, za „osoby prowadzące działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych", jako że ponadto bezsporne jest, że każdego dnia powracają oni z miejsca wykonywania działalności zawodowej do miejsca zamieszkania.

36 Nie sposób w tym względzie zgodzić się z argumentem rządu niemieckiego i Komisji, zgodnie z którym pojęcie osoby prowadzącej działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych mieści się w pojęciu osoby prowadzącej działalność na własny rachunek z art. 12 ust. 1 załącznika I do umowy. O ile bowiem „osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych" jest jednocześnie „osobą prowadzącą działalność na własny rachunek" w tym znaczeniu, że nie jest pracownikiem najemnym, o tyle pojęcie osoby prowadzącej działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych jest zdefiniowane w drodze odrębnych postanowień, zawierających różnice w porównaniu z pojęciem osoby prowadzącej działalność na własny rachunek zdefiniowanym w rzeczonym art. 12 ust. 1.

37 W tej kwestii należy wskazać, że jak wynika z art. 13 ust. 1 załącznika I do umowy, „osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych" nie potrzebuje dokumentu pobytowego w celu wykonywania działalności na własny rachunek, inne natomiast zasady przewidziano w art. 12 tego załącznika wobec „osoby prowadzącej działalność na własny rachunek". To ostatnie postanowienie, co wynika z jego całościowej lektury, zostało wprowadzone wyłącznie na potrzeby uregulowania pobytu.

38 Fakt, że strony umowy poświęciły osobom prowadzącym działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych odrębne postanowienie, podkreśla szczególny charakter tej kategorii osób prowadzących działalność na własny rachunek i wskazuje na chęć ułatwienia ich przepływu i mobilności.

39 Wniosek ten znajduje również potwierdzenie w art. 24 ust. 1 załącznika I do umowy, który ustanawia prawo pobytu, to jest prawo obywateli jednej z umawiających się stron do ustanowienia miejsca zamieszkania na terytorium drugiej umawiającej się strony niezależnie od wykonywania działalności gospodarczej. Zatem osoby zamieszkałe na terenach przygranicznych, takie jak małżonkowie Ettwein, powinny móc w pełni korzystać z tego prawa przy jednoczesnym pozostawieniu działalności gospodarczej w swoim państwie pochodzenia.

40 W konsekwencji należy stwierdzić, że sytuacja małżonków Ettwein wchodzi w zakres zastosowania umowy.

41 Jako że małżonkowie Ettwein są „osobami prowadzącymi działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych" w rozumieniu art. 13 ust. 1 załącznika I do umowy, zasada równości traktowania, ustanowiona w art. 15 ust. 1 tego załącznika, ma do nich w pełni zastosowanie (zob. wyrok z dnia 6 października 2011 r. w sprawie C-506/10 Graf i Engel, Zb.Orz. s. I-9345, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo), a „państwem przyjmującym" 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 załącznika I stosuje się mutatis mutandis do osób prowadzących działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych. Z art. 9 ust. 2 wynika, że zasada równości traktowania obejmuje także przywileje podatkowe.

43 Z tego stosowania mutatis mutandis wynika, że osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych korzysta w państwie przyjmującym z takich samych korzyści podatkowych jak osoba prowadząca działalność na własny rachunek wykonująca działalność w tym państwie i w nim zamieszkująca.

44 Pamiętać jednak również należy o treści art. 21 ust. 2 umowy, zgodnie z którym żadne postanowienie tej umowy nie może być interpretowane jako uniemożliwiające umawiającym się stronom rozróżnianie przy stosowaniu odpowiednich postanowień swojego ustawodawstwa podatkowego między podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania.

45 Postanowienie to pozwala więc na odmienne traktowanie w dziedzinie podatkowej podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami, ale jedynie wówczas, gdy nie znajdują się oni w porównywalnej sytuacji.

46 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że jeżeli chodzi o podatek dochodowy, to indywidualna zdolność podatkowa podatnika, wynikająca z uwzględnienia ogółu jego przychodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, najłatwiej może zostać oceniona w jego państwie zamieszkania, w którym zwykle skoncentrowana jest zasadnicza część jego przychodów, oraz że z tego punktu widzenia sytuacja rezydentów oraz sytuacja osób niebędących rezydentami nie są co do zasady porównywalne (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 32–34; w sprawie Asscher, pkt 41). Jednakże Trybunał podkreślił, że inaczej jest w sytuacji, gdy osoba niebędąca rezydentem nie uzyskuje znaczącego dochodu w państwie swojego zamieszkania i uzyskuje zasadniczą część dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności wykonywanej w innym państwie, w związku z czym państwo zamieszkania nie jest w stanie przyznać jej korzyści wynikających z wzięcia pod uwagę jej sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36).

47 Trybunał orzekł, że kiedy podatnik niebędący rezydentem – czy to pracownik najemny, czy osoba prowadząca działalność na własny rachunek – uzyskuje całość lub niemal całość swych dochodów w państwie, w którym prowadzi działalność zawodową, w zakresie podatku dochodowego znajduje się on, obiektywnie rzecz ujmując, w takiej samej sytuacji jak rezydent tego państwa, który wykonuje tam taką samą działalność. Te dwie kategorie podatników znajdują się w porównywalnej sytuacji między innymi w zakresie uwzględnienia ich sytuacji osobistej i rodzinnej. Takie uwzględnienie nie jest bowiem możliwe w państwie zamieszkania osób z terenów przygranicznych, takich jak małżonkowie Ettwein, gdyż osoby te nie uzyskują w owym państwie przychodów (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 37, 38; w sprawie Asscher, pkt 42, 43; a także wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 20).

48 W świetle tego orzecznictwa umawiająca się strona nie może powołać się na art. 21 ust. 2 umowy, by odmówić małżonkom – wykonującym w tym państwie działalność zawodową, uzyskującym w nim całość dochodów i będącym w całości podatnikami podatku dochodowego – przyznania korzyści podatkowej związanej z sytuacją rodzinną i osobistą oraz polegającej na zastosowaniu metody „splittingu” wyłącznie z tego powodu, że miejsce zamieszkania małżonków znajduje się na terytorium drugiej umawiającej się strony.

49 Zatem uregulowanie, którego dotyczy postępowanie główne i które odmawia przyznania tej korzyści podatkowej z powodu miejsca zamieszkania podatników, jest sprzeczne z art. 13 ust. załącznika I do umowy w związku z art. 15 ust. 2 i z art. 9 ust. 2 tego załącznika.

50 Ponadto umowa, zgodnie z jej art. 1 ust. 1 lit. a), ma między innymi na celu przyznanie prawa pobytu na terytorium umawiających się stron obywatelom państw członkowskich Unii i Konfederacji Szwajcarskiej.

51 Rozwiązanie to jest zresztą zgodne z linią orzecznictwa Trybunału, w myśl której swoboda przepływu osób, którą zgodnie z drugim zdaniem preambuły umowy umawiające się strony zdecydowały się wprowadzić między sobą na podstawie postanowień stosowanych w Unii, napotykałaby przeszkodę, gdyby obywatel jednej z umawiających się stron ponosił w swoim państwie pochodzenia niekorzystne skutki tego, że skorzystał z prawa do swobodnego przepływu (ww. wyrok w sprawie Bergström, pkt 27, 28).

52 W świetle powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 1 ust. 1 lit. a) umowy, a także art. 9 ust. 2, art. 13 ust. 1 oraz art. 15 ust. 2 załącznika I do tej umowy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które odmawia wspólnego opodatkowania zgodnie z metodą „splittingu" małżonkom będącym obywatelami tego państwa, którzy są objęci w tym państwie obowiązkiem podatkowym od całości ich przychodów podlegających opodatkowaniu, wyłącznie na tej podstawie, że ich miejsce zamieszkania znajduje się na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 1 lit. a) Umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., a także art. 9 ust. 2, art. 13 ust. 1 oraz art. 15 ust. 2 załącznika I do tej umowy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które odmawia wspólnego opodatkowania zgodnie z metodą „splittingu" małżonkom będącym obywatelami tego państwa, którzy są objęci w tym państwie obowiązkiem podatkowym od całości ich przychodów podlegających opodatkowaniu, wyłącznie na tej podstawie, że ich miejsce zamieszkania znajduje się na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej.

Podpisy