Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. februára 2013*

„Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb — Rovnosť zaobchádzania — Cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby — Štátni príslušníci členského štátu Únie — Príjmy zo zárobkovej činnosti dosiahnuté v tomto členskom štáte — Premiestnenie bydliska do Švajčiarska — Odmietnutie daňovej výhody v uvedenom členskom štáte z dôvodu premiestnenia bydliska“

Vo veci C-425/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko) zo 7. júla 2011 a doručený Súdnemu dvoru 16. augusta 2011, ktorý súvisí s konaním:

Katja Ettwein

proti

Finanzamt Konstanz,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia K. Lenaerts, E. Juhász (spravodajca), T. von Danwitz a D. Šváby,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. júla 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— K. Ettwein, v zastúpení: T. Picker, Steuerberater,

— Finanzamt Konstanz, v zastúpení: N. Rogall, splnomocnená zástupkyňa,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, A. Wiedmann a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a T. Scharf, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 18. októbra 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu relevantných ustanovení Dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 114, 2002, s. 6, ďalej len „dohoda“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pani Ettweinovou, nemeckou štátnou príslušníčkou, a Finanzamt Konstanz, v ktorom uvedený orgán odmietol uplatniť daňovú výhodu spočívajúcu v spoločnom zdanení manželov upravenú v nemeckej právnej úprave na pani Ettweinovú a jej manžela, ktorý je takisto nemeckým štátnym príslušníkom (ďalej len „Ettweinovci“), z dôvodu premiestnenia ich bydliska do Švajčiarska.

Právny rámec

Dohoda

3 Podľa druhej vety preambuly dohody sa zmluvné strany „rozhodli umožniť voľný pohyb osôb medzi [sebou] na základe ustanovení platných v Európskom spoločenstve“ [*neoficiálny preklad*].

4 Podľa článku 1 písm. a) a d) dohody je jej cieľom predovšetkým zabezpečiť štátnym príslušníkom členských štátov Európskeho spoločenstva a Švajčiarskej konfederácie právo na vstup, pobyt, prístup k závislej zárobkovej činnosti, právo usadiť sa ako samostatne zárobkovo činná osoba a právo zdržiavať sa na území zmluvných strán, ako aj poskytnúť rovnaké životné podmienky, podmienky zamestnania a pracovné podmienky, ako sa poskytujú tuzemským štátnym príslušníkom.

5 Článok 2 s názvom „Zákaz diskriminácie“ [*neoficiálny preklad*] stanovuje:

„Štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú legálny pobyt na území druhej zmluvnej strany, nebudú vystavení pri uplatňovaní ustanovení príloh I, II a III tejto dohody a v súlade s týmito ustanoveniami žiadnej diskriminácii na základe štátnej príslušnosti.“ [*neoficiálny preklad*]

6 Článok 4 s názvom „Právo na pobyt a prístup k hospodárskej činnosti“ [*neoficiálny preklad*] znie:

„Právo na pobyt a prístup k hospodárskej činnosti sa zaručuje… v súlade s ustanoveniami prílohy I.“ [*neoficiálny preklad*]

7 Článok 11 s názvom „Podávanie opravných prostriedkov“ [*neoficiálny preklad*] v odseku 1 stanovuje:

„Osoby, na ktoré sa dohoda vzťahuje, majú právo podať opravný prostriedok na príslušné orgány, pokiaľ ide o uplatnenie ustanovení tejto dohody.“

8 Článok 16 s názvom „Odkaz na právo Spoločenstva“ [*neoficiálny preklad*] znie:

„1. Na dosiahnutie cieľov, ktoré táto dohoda sleduje, zmluvné strany prijmú všetky potrebné opatrenia, aby sa vo vzťahoch medzi nimi uplatňovali práva a povinnosti rovnocenné s právami a povinnosťami obsiahnutými v právnych aktoch Európskeho spoločenstva, na ktoré sa táto dohoda odvoláva.

2. Pokiaľ sa uplatňovanie tejto dohody týka pojmov práva Spoločenstva, zohľadní sa relevantná judikatúra Súdneho dvora Európskych spoločenstiev predchádzajúca dátumu podpísania tejto dohody. O judikatúre prijímanej po podpísaní tejto dohody bude Švajčiarsko informované. Na účely zabezpečenia riadneho fungovania dohody zmiešaný výbor na žiadosť ktorejkoľvek zo zmluvných strán určí dosah tejto judikatúry.“ [*neoficiálny preklad*]

9 Článok 21, nazvaný „Vzťah s bilaterálnymi dohodami v oblasti dvojitého zdanenia“ [*neoficiálny preklad*], v odseku 2 stanovuje:

„Žiadne z ustanovení tejto dohody nemožno vykladať tak, že zmluvným stranám bráni pri uplatňovaní príslušných ustanovení svojich daňových právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska.“ [*neoficiálny preklad*]

10 Príloha I dohody sa venuje voľnému pohybu osôb a kapitola II tejto prílohy obsahuje ustanovenia týkajúce sa zamestnancov. Článok 9 tejto kapitoly, nazvaný „Rovnosť zaobchádzania“ [*neoficiálny preklad*], stanovuje:

„1. So zamestnancom, ktorý je štátnym príslušníkom jednej zmluvnej strany, sa na území druhej zmluvnej strany nemôže z dôvodu jeho štátnej príslušnosti zaobchádzať inak ako s tuzemskými zamestnancami, pokiaľ ide o podmienky zamestnávania a pracovné podmienky, najmä odmeňovanie, prepúšťanie a opätovné začlenenie do práce alebo zamestnania, ak by sa stal nezamestnaným.

2. Na zamestnancov a ich rodinných príslušníkov uvedených v článku 3 tejto prílohy sa vzťahujú rovnaké daňové a sociálne výhody ako na tuzemských zamestnancov a ich rodinných príslušníkov...“ *[neoficiálny preklad]*

11 Kapitola III tejto prílohy sa zaoberá „samostatne zárobkovo činnými osobami“ [*neoficiálny preklad*].

12 Článok 12 tejto kapitoly III s názvom „Právna úprava pobytu“ v odseku 1 stanovuje:

„Štátny príslušník jednej zmluvnej strany, ktorý sa chce usadiť na území druhej zmluvnej strany na účely vykonávania zárobkovej činnosti (ďalej len ‚samostatne zárobkovo činná osoba‘), získa povolenie na pobyt v dĺžke najmenej päť rokov od dátumu jeho vydania, pokiaľ príslušným vnútroštátnym orgánom preukáže, že sa usadil alebo sa chce usadiť na tieto účely.“ [*neoficiálny preklad*]

13 Článok 13 tejto kapitoly s názvom „Cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby“ [*neoficiálny preklad*] stanovuje:

„1. Cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba je štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má bydlisko na území jednej zmluvnej strany a vykonáva činnosť samostatne zárobkovo činnej osoby na území druhej zmluvnej strany, pričom sa na miesto svojho pobytu vracia zvyčajne každý deň alebo aspoň raz za týždeň.

2. Cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby nepotrebujú povolenie na pobyt...“ *[neoficiálny preklad]*

14 Podľa článku 15 tej istej kapitoly s názvom „Rovnosť zaobchádzania“ [*neoficiálny preklad*]:

„1. Samostatne zárobkovo činnej osobe sa v hostiteľskej krajine, pokiaľ ide o prístup k samostatnej zárobkovej činnosti a jej vykonávaniu, poskytuje zaobchádzanie, ktoré nie je menej výhodné ako zaobchádzanie poskytované vlastným štátnym príslušníkom.

2. Ustanovenia článku 9 tejto prílohy sa uplatňujú *mutatis mutandis* na samostatne zárobkovo činné osoby uvedené v tejto kapitole.“ [*neoficiálny preklad*]

15 Kapitola V tejto prílohy I sa venuje „osobám, ktoré nevykonávajú hospodársku činnosť“ [*neoficiálny preklad*]. Článok 24 tejto kapitoly s názvom „Právna úprava pobytu“ [*neoficiálny preklad*] v odseku 1 stanovuje:

„Osoba ako štátny príslušník jednej zmluvnej strany, ktorá nevykonáva hospodársku činnosť v štáte bydliska a nemá právo na pobyt podľa iných ustanovení tejto dohody, získa povolenie na pobyt v dĺžke najmenej päť rokov pod podmienkou, že príslušným vnútroštátnym orgánom preukáže, že má pre seba a členov svojej rodiny:

a) dostatok finančných prostriedkov potrebných na to, aby počas svojho pobytu neboli závislí od sociálnej pomoci;

b) zdravotné poistenie, ktoré kryje všetky riziká.

…“ *[neoficiálny preklad]*

Nemecká právna úprava

16 Relevantnými ustanoveniami sú ustanovenia zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) v znení z 19. októbra 2002 (BGBl. 2002 I, s. 4212), zmenenom a doplnenom 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150).

17 § 1 EStG stanovuje:

„1. Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v Nemecku, podliehajú neobmedzenej povinnosti platiť daň z príjmu. …

…

3. Na požiadanie možno s fyzickými osobami, ktoré nemajú ani bydlisko, ani obvyklý pobyt v Nemecku, zaobchádzať rovnako ako s osobami, ktoré majú neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu, v rozsahu, v akom majú vnútroštátne príjmy v zmysle § 49. Táto možnosť sa uplatňuje, len ak ich príjmy počas kalendárneho roka podliehajú nemeckej dani z príjmu aspoň vo výške 90 %…

…“

18 § 1a ods. 1 EStG znie:

„Pokiaľ ide o štátnych príslušníkov členského štátu Európskej únie alebo štátu, na ktorý sa uplatňuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore [ďalej len ‚Dohoda o EHP‘]…, s ktorými sa musí zaobchádzať ako s osobami, ktoré majú neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu podľa § 1 ods. 3, uplatňujú sa nasledujúce pravidlá na účely… § 26 ods. 1 prvej vety:

1. … je podmienkou, aby oprávnená osoba mala bydlisko alebo obvyklý pobyt na území iného členského štátu Európskej únie alebo štátu, na ktorého území sa uplatňuje [Dohoda o EHP].

…

2. Na základe žiadosti sa s manželom, ktorý nežije oddelene a nemá bydlisko alebo obvyklý pobyt na nemeckom území, zaobchádza ako s osobou, ktorá má neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu na účely uplatnenia § 26 ods. 1 prvej vety. Bod 1 druhá veta sa uplatní *mutatis mutandis*. Pri uplatňovaní § 1 ods. 3 druhej vety treba vychádzať z príjmov oboch manželov a sumu nezdaniteľnej časti základu dane vynásobiť dvomi…“

19 § 26 ods. 1 EStG priznáva manželom, ktorí nežijú oddelene a sú osobami s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo sa s nimi tak musí zaobchádzať, právo voľby medzi oddeleným zdanením podľa § 26a a spoločným zdanením podľa § 26b.

20 § 26b EStG s názvom „Spoločné zdanenie manželov“ stanovuje:

„V režime spoločného zdanenia sa príjmy poberané manželmi sčítajú a spoločne sa im zdania, a ak nie je stanovené inak, s manželmi sa zaobchádza ako s jedným daňovníkom.“

21 § 32a EStG s názvom „Sadzba dane z príjmu“ v odseku 5 stanovuje:

„… daň z príjmu manželov zdaňovaných spoločne podľa § 26 a 26b je vo výške dvojnásobku dane, ktorá sa uplatní na polovicu ich spoločného zdaniteľného príjmu podľa odseku 1 (metóda ‚splitting‘).“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

22 Obaja Ettweinovci vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť, pričom žalobkyňa vo veci samej pracuje ako podniková poradkyňa a jej manžel je umelecký maliar. Všetky svoje príjmy dosahujú v Nemecku. Dňa 1. augusta 2007 sa Ettweinovci, ktorí dovtedy bývali v Lindau (Nemecko), presťahovali do Švajčiarska. Naďalej však vykonávali svoju zárobkovú činnosť v Nemecku a v tomto členskom štáte poberali takmer všetky príjmy.

23 Na účely výpočtu dane z ich príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2008 Ettweinovci požiadali, tak ako v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, aby boli zdanení spoločne, teda uplatnením metódy nazývanej „splitting“, pričom zdôraznili, že nemali žiadny príjem zdaniteľný vo Švajčiarsku.

24 V pôvodnom daňovom výmere Finanzamt Konstanz vyhovel ich žiadosti. Dňa 1. decembra 2009 však tento výmer zrušil z dôvodu, že výhodný režim „splitting“, ktorý sa priznáva z dôvodu osobnej a rodinnej situácie manželov, sa na Ettweinovcov nemôže uplatniť, pretože ich bydlisko nebolo ani na území jedného z členských štátov Únie, ani na území štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP. Daňovým výmerom z 22. marca 2010 Finanzamt následne na Ettweinovcov uplatnil režim oddeleného zdanenia. Správna námietka podaná proti tomuto výmeru nebola úspešná, a preto žalobkyňa vo veci samej podala žalobu o neplatnosť na Finanzgericht Baden-Württemberg.

25 Tento súd sa domnieva, že žalobkyňa a jej manžel sú „cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby“ v zmysle článku 13 ods. 1 prílohy I dohody, keďže sú nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom vo Švajčiarsku, ktorí vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť na území Spolkovej republiky Nemecko a vracajú sa každý deň z miesta svojej zárobkovej činnosti na miesto svojho bydliska. Podľa ustanovení článku 9 ods. 2 v spojení s článkom 15 ods. 2 prílohy I dohody majú cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby na území štátu, kde vykonávajú zárobkovú činnosť, rovnaké daňové a sociálne výhody ako tuzemskí štátni príslušníci vykonávajúci samostatnú zárobkovú činnosť. Vnútroštátny súd sa prikláňa k názoru, že skutočnosť, že Ettweinovcom bola odopretá výhoda, ktorá vyplýva z metódy „splitting“, len z dôvodu, že ich bydlisko sa nachádza vo Švajčiarsku, je v rozpore s týmito ustanoveniami dohody.

26 Podľa názoru vnútroštátneho súdu je tento záver v súlade so zásadami stanovenými relevantnou judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa slobody usadiť sa a voľného pohybu pracovníkov, ktoré sú takisto prebraté do dohody. Z tejto judikatúry vyplýva, že zásada zákazu diskriminácie, ktorá sa uplatňuje aj v daňovej oblasti, zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale aj akékoľvek skryté formy diskriminácie.

27 Vnútroštátny súd uvádza, že v zásade prináleží štátu bydliska, aby daňovníka zdanil v plnej miere, pričom má zohľadniť okolnosti týkajúce sa jeho osobnej a rodinnej situácie. Keď však dochádza k zdaneniu v plnej miere v štáte, ktorý je zdrojom príjmov, pretože dotknutá osoba svoje príjmy získava takmer výlučne tam, tento štát nemôže odmietnuť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby, ak to nie je možné v štáte bydliska. Podľa judikatúry Súdneho dvora je metóda „splitting“ súčasťou prvkov osobnej a rodinnej situácie, ktoré treba v takom prípade zohľadniť (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, a z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089).

28 V dôsledku toho sa situácia Ettweinovcov, ktorú nemožno zohľadniť v štáte bydliska, t. j. vo Švajčiarsku, keďže tu nemajú príjmy, musí na účely výpočtu dane zohľadniť v Nemecku, aby nedochádzalo k diskriminácii v porovnaní s pármi bývajúcimi v Nemecku, ktoré majú príjmy v tomto členskom štáte a nachádzajú sa v rovnakej osobnej a rodinnej situácii ako Ettweinovci.

29 Za týchto okolností Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia dohody…, najmä jej články 1, 2, 11, 16 a 21, ako aj jej príloha I články 9, 13 a 15 vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa manželom bývajúcim vo Švajčiarsku, ktorých celkový zdaniteľný príjem podlieha zdaneniu v Spolkovej republike Nemecko, odoprelo spoločné zdanenie na základe uplatnenia metódy nazývanej ‚splitting‘?“

O prejudiciálnej otázke

30 Treba pripomenúť, že z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, vyplýva, že režim „splitting“ predstavuje pre manželov podliehajúcich dani z príjmu v Nemecku daňovú výhodu v prípade, ak je príjem jedného z nich zjavne vyšší ako príjem toho druhého. Súdny dvor rozhodol, že tento režim bol zavedený s cieľom zmierniť progresivitu sadzby dane z príjmu. Spočíva v tom, že celkový príjem manželov sa sčíta, potom sa každému z nich fiktívne pripíše príjem vo výške 50 % a zdaní sa. Ak je príjem jedného z manželov vysoký a toho druhého nízky, „splitting“ vyrovná základ dane a zmierni progresivitu sadzby dane z príjmu (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 7).

31 Podľa tejto právnej úpravy sa však tento režim uplatní len vtedy, keď majú manželia bydlisko alebo obvyklý pobyt buď na nemeckom území, alebo na území iného členského štátu Únie, alebo štátu, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o EHP. Táto dohoda sa neuplatňuje na Švajčiarsku konfederáciu.

32 Na účely odpovede na otázku vnútroštátneho súdu treba najprv preskúmať, či situácia, v akej sa nachádzajú Ettweinovci, spadá do pôsobnosti dohody.

33 Z tohto hľadiska je dôležité odmietnuť tvrdenie nemeckej vlády a Európskej komisie, podľa ktorého sa dohoda uplatňuje len v prípade diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, t. j. v prípade, keď sa so štátnymi príslušníkmi jednej zmluvnej strany zaobchádza na území druhej zmluvnej strany inak než s tuzemcami. Je totiž možné, že štátni príslušníci jednej zmluvnej strany si za určitých okolností a na základe uplatňovaných ustanovení môžu uplatňovať práva vyplývajúce z dohody aj voči vlastnej krajine (pozri najmä rozsudok z 15. decembra 2011, Bergström, C-257/10, Zb. s. I-13227, body 27 až 34).

34 Vzhľadom na okolnosti veci samej a ustanovenia dohody, ktoré by bolo možné uplatniť, treba konštatovať, že článok 13 ods. 1 prílohy I dohody sa na základe svojho znenia uplatní na situáciu Ettweinovcov. Sú totiž štátnymi príslušníkmi „jednej zo zmluvných strán“, konkrétne Spolkovej republiky Nemecko, ktorí majú bydlisko na území „jednej zmluvnej strany“, v tomto prípade vo Švajčiarskej konfederácii, a vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť na území „druhej zmluvnej strany“, t. j. v Spolkovej republike Nemecko.

35 V tomto ustanovení sa rozlišuje medzi miestom bydliska, ktoré sa nachádza na území jednej zmluvnej strany, a miestom vykonávania samostatnej zárobkovej činnosti, ktoré sa musí nachádzať na území druhej zmluvnej strany, bez ohľadu na štátnu príslušnosť dotknutých osôb. Z tohto dôvodu Ettweinovcov podľa tohto ustanovenia treba považovať za „cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby“ na účely uplatnenia dohody, navyše keď sa nepochybne obvykle vracajú z miesta svojej zárobkovej činnosti na miesto bydliska.

36 V tejto súvislosti nemožno uznať tvrdenie nemeckej vlády a Komisie, že pojem „cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba“ je zahrnutý do pojmu „samostatne zárobkovo činná osoba“ uvedeného v článku 12 ods. 1 prílohy I dohody. Hoci „cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba“ je zároveň „samostatne zárobkovo činnou osobou“ v rozsahu, v akom vykonáva zárobkovú činnosť, pojem „cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba“ je definovaný v odlišných ustanovenia a líši sa od definície pojmu „samostatne zárobkovo činná osoba“ uvedenej v článku 12 ods. 1.

37 V tejto súvislosti treba uviesť, že „cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba“, ako vyplýva z článku 13 ods. 1 prílohy I dohody, na vykonávanie samostatnej zárobkovej činnosti nepotrebuje povolenie na pobyt, na rozdiel od toho, čo je stanovené v článku 12 tejto prílohy pre „samostatne zárobkovo činnú osobu“. Ako vyplýva z názvu článku 12 a z celého jeho znenia, bol prijatý len na účely právnej úpravy pobytu.

38 Skutočnosť, že zmluvné strany venovali samostatné ustanovenie dohody cezhraničným samostatne zárobkovo činným osobám, zdôrazňuje osobitné postavenie tejto kategórie samostatne zárobkovo činných osôb a svedčí o vôli uľahčiť im pohyb a mobilitu.

39 Tento záver potvrdzuje aj článok 24 ods. 1 prílohy I dohody, ktorý priznáva právo na pobyt, t. j. právo štátnych príslušníkov jednej zmluvnej strany mať bydlisko na území druhej zmluvnej strany bez ohľadu na vykonávanie hospodárskej činnosti. Predovšetkým cezhraničné osoby, akými sú Ettweinovci, teda majú možnosť v plnej miere využiť toto právo, pričom budú pokračovať vo vykonávaní svojej hospodárskej činnosti v krajine svojho pôvodu.

40 V dôsledku toho treba dospieť k záveru, že situácia Ettweinovcov spadá do pôsobnosti dohody.

41 Keďže Ettweinovci sú „cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby“ v zmysle článku 13 ods. 1 prílohy I dohody, uplatní sa na nich aj zásada rovnosti zaobchádzania zakotvená v článku 15 ods. 1 tejto prílohy (pozri rozsudok zo 6. októbra 2011, Graf a Engel, C-506/10, Zb. s. I-9345, bod 23, ako aj citovanú judikatúru) a „hostiteľskou krajinou“ v zmysle tohto článku bude v ich prípade Spolková republika Nemecko.

42 Navyše podľa tohto článku 15 ods. 2 sa ustanovenia článku 9 tej istej prílohy uplatňujú *mutatis mutandis* na cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby. Z článku 9 ods. 2 vyplýva, že zásada rovnosti zaobchádzania sa vzťahuje aj na daňové výhody.

43 Z tohto uplatňovania *mutatis mutandis* vyplýva, že cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba má v hostiteľskej krajine rovnaké daňové výhody ako samostatne zárobkovo činné osoby, ktoré v tejto krajine vykonávajú svoju zárobkovú činnosť a súčasne v nej bývajú.

44 Zároveň však treba zohľadniť článok 21 ods. 2 dohody, ktorý stanovuje, že žiadne z ustanovení tejto dohody nemožno vykladať tak, že zmluvným stranám bráni pri uplatňovaní príslušných ustanovení svojich daňových právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska.

45 Toto ustanovenie teda v daňovej oblasti umožňuje rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, ale len v prípade, že sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii.

46 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v súvislosti s daňou z príjmu možno osobnú schopnosť daňovníka platiť dane vychádzajúcu zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie najľahšie posúdiť v štáte jeho bydliska, v ktorom obvykle získava podstatnú časť svojich príjmov, a že z tohto pohľadu situácia rezidentov vo všeobecnosti nie je porovnateľná so situáciou nerezidentov (rozsudky Schumacker, už citovaný, body 32 až 34, a Asscher, už citovaný, bod 41). Súdny dvor však zdôraznil, že treba inak postupovať v prípade, keď nerezident nemá významnejší príjem v štáte bydliska a podstatnú časť zdaniteľných príjmov dosahuje v štáte, kde vykonáva pracovnú činnosť, takže štát, v ktorom má bydlisko, mu nie je schopný priznať výhody vyplývajúce z posúdenia jeho osobnej a rodinnej situácie (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 36).

47 Súdny dvor rozhodol, že daňovník nerezident – zamestnaný alebo samostatne zárobkovo činný -, ktorý dostáva celý alebo takmer celý svoj príjem v štáte, v ktorom vykonáva svoju zárobkovú činnosť, sa nachádza, pokiaľ ide o daň z príjmov, v objektívne rovnakej situácii ako rezident tohto štátu, ktorý tam vykonáva rovnaké činnosti. Tieto dve kategórie daňovníkov sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o zohľadnenie ich osobnej a rodinnej situácie. Takéto zohľadnenie totiž nie je možné v štáte bydliska cezhraničných osôb, akými sú Ettweinovci, pretože v tomto štáte nemajú príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudky Schumacker, už citovaný, body 37 a 38; Asscher, už citovaný, body 42 a 43, ako aj z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 20).

48 Vzhľadom na túto judikatúru sa jedna zmluvná strana nemôže odvolávať na článok 21 ods. 2 dohody s cieľom zamietnuť manželom, ktorí v tomto štáte vykonávajú svoju zárobkovú činnosť, poberajú tam všetky svoje príjmy a v tomto štáte neobmedzene podliehajú dani z príjmu, priznanie daňovej výhody súvisiacej s osobnou a rodinnou situáciou, ktorá spočíva v uplatnení metódy „splitting“, výlučne z dôvodu, že miesto bydliska manželov sa nachádza na území druhej zmluvnej strany.

49 Z tohto dôvodu je sporná právna úprava vo veci samej, ktorá zamieta priznanie tejto daňovej výhody z dôvodu miesta bydliska daňovníkov, v rozpore s článkom 13 ods. 1 prílohy I dohody v spojení s článkom 15 ods. 2 a článkom 9 ods. 2 tejto prílohy.

50 Okrem toho podľa článku 1 písm. a) je cieľom dohody predovšetkým zabezpečiť štátnym príslušníkom členských štátov Únie a Švajčiarskej konfederácie právo na pobyt na území zmluvných štátov.

51 Navyše je takéto riešenie v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej by bol voľný pohyb osôb, ktorý sa podľa druhej vety preambuly dohody zmluvné strany medzi sebou rozhodli umožniť na základe ustanovení platných v Únii, obmedzený, ak by bol štátny príslušník jednej zmluvnej strany v krajine svojho pôvodu znevýhodnený len z dôvodu, že uplatnil svoje právo na voľný pohyb (rozsudok Bergström, už citovaný, body 27 a 28).

52 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 1 písm. a) dohody, ako aj článok 9 ods. 2, článok 13 ods. 1 a článok 15 ods. 2 prílohy I tejto dohody treba vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá manželom, ktorí sú štátnymi príslušníkmi tohto štátu a všetky ich zdaniteľné príjmy tam podliehajú dani z príjmu, zamieta priznať výhodu vyplývajúcu zo spoločného zdanenia podľa metódy nazývanej „splitting“ zavedenej touto právnou úpravou len z dôvodu, že ich bydlisko sa nachádza na území Švajčiarskej konfederácie.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 1 písm. a) Dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu, ako aj článok 9 ods. 2, článok 13 ods. 1 a článok 15 ods. 2 prílohy I tejto dohody treba vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá manželom, ktorí sú štátnymi príslušníkmi tohto štátu a všetky ich zdaniteľné príjmy tam podliehajú dani z príjmu, zamieta priznať výhodu vyplývajúcu zo spoločného zdanenia podľa metódy nazývanej „splitting“ zavedenej touto právnou úpravou len z dôvodu, že ich bydlisko sa nachádza na území Švajčiarskej konfederácie.

Podpisy