

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. února 2013(*)

„Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na druhé straně o volném pohybu osob – Rovné zacházení – Samostatná výdělková práva pracovníků – Státní příslušníci členského státu Unie – Příjmy z výdělečné činnosti dosahované v tomto členském státě – Přenesení místa bydliště do Švýcarska – Nepřiznání daňového zvýhodnění v uvedeném členském státě z důvodu přenesení bydliště“

Ve věci C-425/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) ze dne 7. července 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 16. srpna 2011, v řízení

Katja Ettwein

proti

Finanzamt Konstanz,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, vykonávající funkci předsedkyně třetího senátu, K. Lenaerts, E. Juhász (zpravodaj), T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. července 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Katju Ettwein T. Pickerem, Steuerberater,
- za Finanzamt Konstanz N. Rogall, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem, A. Wiedmann a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a T. Scharfem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. října 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu relevantních ustanovení Dohody

mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob (název této dohody i citace použité v textu tohoto rozsudku jsou neoficiálním příkladem), podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. v. st. 2002, L 114, s. 6; dále jen „Dohoda“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi K. Ettwein, německou státní příslušnicí, a Finanzamt Konstanz o to, že Finanzamt na K. Ettwein a jejího manžela, který má rovněž německou státní příslušnost (dále jen „manželé Ettweinovi“), z důvodu přenesení jejich bydliště do Švýcarska nepoužil daňové zvýhodnění stanovené německou právní úpravou pro případ společného zdanění manželů.

Právní rámec

Dohoda

3 Podle ustanovení druhé větě preambule Dohody se smluvní strany „rozhodly zavést mezi [sebou] volný pohyb osob na základě právních předpisů platných v Evropském společenství“.

4 Podle čl. 1 písm. a) a d) Dohody je jejím cílem zejména přiznat státním příslušníkům členských států Evropského společenství a Švýcarské konfederace právo na vstup, pobyt, přístup k zaměstnání, usazení se jako osoba samostatně výdělečně činná a právo zdržovat se na území smluvních stran, jakož i přiznat tytéž životní, zaměstnanecké a pracovní podmínky, jako jsou přiznány tuzemským státním příslušníkům.

5 Článek 2 Dohody nazvaný „Zákaz diskriminace“, stanoví:

„Státní příslušníci jedné smluvní strany, kteří mají právoplatný pobyt na území jiné smluvní strany, nesmí být při používání ustanovení příloh I, II a III této dohody a v souladu s nimi předmětem žádné diskriminace na základě státní příslušnosti.“

6 Článek 4 Dohody nazvaný „Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti“, zní takto:

„Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti je zaručeno [...] v souladu s ustanoveními přílohy I.“

7 Článek 11, nazvaný „Projednávání opravných prostředků“, v odstavci 1 stanoví:

„Osoby, na něž se vztahuje tato dohoda, mají právo podat k příslušným orgánům stížnost, pokud se týká použití ustanovení této dohody.“

8 Článek 16, nazvaný „Odkaz na právo Společenství“, zní následovně:

„1. Za účelem dosažení cíle sledovaných touto dohodou, smluvní strany přijímají veškerá opatření nezbytná pro zajištění toho, aby se ve vztahu mezi nimi používala práva a povinnosti odpovídající těm, které jsou obsaženy v právních předpisech Evropského společenství, na které je odkázáno.

2. Pokud provádění této dohody vyžaduje pojmy práva Společenství, přihlíží se k příslušné judikatuře Soudního dvora Evropských společenství přede dnem podpisu této dohody. Na judikaturu po tomto dni se Švýcarsko [Švýcarská konfederace] upozorňuje. Aby se zajistilo řádné fungování dohody, smíšený výbor na žádost kterékoli smluvní strany určí důsledky této judikatury.“

9 ?lánek 21 Dohody nazvaný „Vztah k dvoustranným dohodám o zamezení dvojímu zdanění“, stanoví v odstavci 2:

„Žádné ustanovení této dohody nelze vykládat tak, jako by bránilo smluvním stranám při používání příslušných ustanovení jejich daňových předpisů rozlišovat mezi daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, zejména co se týče místa jejich pobytu.“

10 Příloha I Dohody upravuje volný pohyb osob a kapitola II této přílohy obsahuje ustanovení o zaměstnancích. ?lánek 9 této kapitoly nazvaný „Rovné zacházení“, stanoví:

„1. Se zaměstnancem, který je státním příslušníkem některé smluvní strany, se nesmí na území jiné smluvní strany zacházet pro jeho státní příslušnost jinak než se zaměstnanými státními příslušníky, pokud jde o podmínky zaměstnání a pracovní podmínky, zejména co se týká odměňování, propouštění ze zaměstnání a opatření profesního zařazení nebo opatření zaměstnání, jestliže se stane nezaměstnaným.

2. Zaměstnanec a jeho rodinní příslušníci uvedení v ?látku 3 této přílohy požívají stejných daňových a sociálních výhod jako zaměstnaní státní příslušníci a jejich rodinní příslušníci.

[...]“

11 Kapitola III této přílohy I je vnována „Samostatná výdělečná činnost osobám“.

12 ?lánek 12 této kapitoly III, nazvaný „Pravidla upravující pobyt“, stanoví v odstavci 1:

„Státní příslušník smluvní strany, který si přeje usadit se na území jiné smluvní strany, aby tam vykonával samostatnou výdělečnou činnost (dále jen „samostatná výdělečná osoba“), obdrží povolení k pobytu s dobou platnosti nejméně pět let ode dne vydání, pokud prokáže příslušným vnitrostátním orgánům, že je tam za uvedeným účelem usazen nebo si přeje se usadit.“

13 ?lánek 13 této kapitoly, nazvaný „Samostatná výdělečná činnost příhraniční pracovníci“, stanoví:

„1. Samostatná výdělečná činný příhraniční pracovník je státní příslušník smluvní strany, který má místo pobytu na území některé smluvní strany, vykonává samostatnou výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.

2. Samostatná výdělečná činní příhraniční pracovníci nepotřebují povolení k pobytu.

[...]“

14 ?lánek 15 též kapitoly, nazvaný „Rovné zacházení“, zní:

„1. Samostatná výdělečná činnému pracovníkovi se ohledně přístupu k samostatné výdělečné činnosti poskytuje v hostitelském státě zacházení ne méně příznivé, než je to, které se poskytuje státním příslušníkům.

2. Ustanovení ?látku 9 této přílohy se použije obdobně na samostatnou výdělečnou činné osoby uvedené v této kapitole.“

15 Kapitola V uvedené přílohy I je vnována „Osobám nevykonávajícím výdělečnou činnost“. ?lánek 24 této kapitoly, nazvaný „Pravidla upravující pobyt“, v odstavci 1 stanoví:

„Osoba, která je státním příslušníkem smluvní strany a nevykonává výdělečnou činnost ve státě pobytu a nemá právo pobytu podle jiných ustanovení této dohody, obdrží povolení k pobytu s dobou platnosti nejméně pět let, pokud prokáže příslušným vnitrostátním orgánům, že má pro sebe a pro členy své rodiny:

- a) dostatečné finanční prostředky, aby nemuseli žádat o sociální dávky během svého pobytu;
- b) nemocenské pojištění, kterým jsou kryta všechna rizika.

[...]

Německá právní úprava

16 Relevantními vnitrostátními ustanoveními jsou ustanovení zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“), ve znění zveřejněném dne 19. října 2002 (BGBl. 2002 I, s. 4212) a novelizovaném k 20. prosinci 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150).

17 Článek 1 EStG stanoví:

„1. Fyzické osoby, které mají trvalé bydliště v Německu nebo zde obvykle pobývají, mají neomezenou povinnost k dani z příjmů. [...]

[...]

3. Na základě žádosti fyzických osob, které nemají v Německu bydliště ani tam obvykle nepobývají, mohou být tyto osoby posuzovány jako osoby s neomezenou povinností k dani z příjmů, pokud mají příjmy ze zdroje v tuzemsku ve smyslu článku 49. To platí pouze pod podmínkou, že jejich příjmy za kalendářní rok podléhají přinejmenším z 90 % německé dani z příjmů [...].

[...]

18 Článek 1a odst. 1 EStG zní takto:

„Pokud jde o státní příslušníky členského státu Evropské unie nebo státu, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru [dále jen „Dohoda o EHP“] [...], s nimiž je třeba zacházet jako s osobami s neomezenou povinností k dani z příjmů podle čl. 1 odst. 3, platí pro účely použití [...] čl. 26 odst. 1 první vety následující pravidla:

1. [...] Podmínkou je, že příjemce musí mít bydliště nebo obvykle pobývat na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu, na který se vztahuje [Dohoda o EHP].

[...]

2. S manželem, který nežije trvale odděleně a který nemá bydliště na německém území ani na něm obvykle nepobývá, je pro účely použití čl. 26 odst. 1 první vety zacházeno na jeho žádost jako s osobou s neomezenou povinností k dani z příjmů. Bod 1 druhá veta se použije příslušně. Při použití čl. 1 odst. 3 druhý vety je třeba vycházet z příjmu obou manželů a vynásobit část nezdanitelného příjmu dvěma [...]

19 §lánek 26 odst. 1 EStG p?iznává manžel?m, kte?í nežijí trvale odd?len? a mají neomezenou da?ovou povinnost, nebo ke kterým je t?eba takto p?istupovat, možnost volby mezi odd?leným zdan?ním podle §lánu 26a tohoto zákona a spole?ným zdan?ním podle §lánu 26b uvedeného zákona.

20 §lánek 26b EStG, nazvaný „Spole?né zdan?ní manžel?“, stanoví:

„V režimu spole?ného zdan?ní jsou p?íjmy manžel? se?teny a zdan?ny spole?n? a – není-li stanoveno jinak – jsou manželé posuzováni jako jediná osoba povinná k dani.“

21 §lánek 32a EStG, nazvaný „Sazba dan? z p?íjm?“, stanoví v odstavci 5:

„[...] Da? z p?íjm? manžel? využívajících spole?ného zdan?ní na základ? §lánu 26 a 26b dosahuje výše dvojnásobku dan?, která je splatná z poloviny jejich spole?ného zdanitelného p?íjmu podle odstavce 1 (metoda ‚splitting‘).“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

22 Manželé Ettweinovi vykonávají oba samostatnou výd?le?nou ?innost; žalobkyn? v p?vodním ?ízení p?sobí jako podniková poradkyn? a její manžel jako um?lecký malí?. Veškerých p?íjm? dosahují v N?mecku. Dne 1. srpna 2007 manželé Ettweinovi, kte?í m?li až do té doby bydlišt? v Lindau (N?mecko), p?enesli své bydlišt? do Švýcarska. Pokra?ovali nicmén? ve výd?le?né ?innosti v N?mecku, kde nadále dosahovali tém?? veškerých svých p?íjm?

23 Stejn? jako v p?edchozích da?ových obdobích manželé Ettweinovi požádali, aby byli pro ú?ely výpo?tu dan? z p?íjm? za da?ový rok 2008 zdan?ni spole?n? metodou zvanou „splitting“, p?i?emž zd?raznili, že ve Švýcarsku nedosáhli žádného zdanitelného p?íjmu.

24 Finanzamt Konstanz v p?vodním da?ovém vým?ru jejich žádosti vyhov?l. Dne 1. prosince 2009 však tento vým?r zrušil s d?vodem, že se zvýhodn?ný režim „splitting“, který se poskytuje na základ? osobní a rodinné situace manžel?, na manžele Ettweinovi nesmí použít, protože se jejich bydlišt? nenachází na území n? kterého z ?lenských stát? Unie ani na území státu, který je smluvní stranou dohody o EHP. Finanzamt tedy v da?ovém vým?ru ze dne 22. b?ezna 2010 manžele Ettweinovi za?adil do režimu odd?leného zdan?ní. Jelikož odvolání podané proti tomuto vým?ru nebylo úsp?šné, podala žalobkyn? v p?vodním ?ízení žalobu na neplatnost k Finanzgericht Baden-Württemberg.

25 Tento soud má za to, že žalobkyn? v p?vodním ?ízení a její manžel jsou „samostatn? výd?le?n? ?innými p?íhrani?ními pracovníky“ ve smyslu ?l. 13 odst. 1 p?ílohy I Dohody, jelikož jsou n?meckými státními p?íslušníky s bydlišt?m ve Švýcarsku, kte?í vykonávají samostatnou výd?le?nou ?innost na území Spolkové republiky N?mecko a každý den se z místa výkonu této ?innosti vrací do místa svého bydlišt?. Na základ? ustanovení ?l. 9 odst. 2 ve spojení s ?l. 15 odst. 2 p?ílohy I Dohody požívají samostatn? výd?le?n? ?inní p?íhrani?ní pracovníci na území státu, kde tuto ?innost vykonávají, týchž da?ových a sociálních výhod jako tuzemští státní p?íslušníci, kte?í vykonávají takovou ?innost. P?edkládající soud se p?iklání k názoru, že skute?nost, že manžel?m Ettweinovým nebylo umožn?no použít metodu „splitting“ pouze z d?vodu, že se jejich bydlišt? nachází ve Švýcarsku, je v rozporu s ustanoveními Dohody.

26 Podle názoru p?edkládajícího soudu je tento záv?r v souladu se zásadami formulovanými relevantní judikaturou Soudního dvora, které se týkají svobody usazování a volného pohybu pracovník?, tj. svobod, které jsou rovnž p?evzaty do Dohody. Z této judikatury vyplývá, že zásada zákazu diskriminace, která se uplatní i v da?ové oblasti, zakazuje nejen zjevnou

diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace.

27 Předkládající soud poznamenává, že státu bydlíšť v zásadě přísluší, aby daňového poplatníka celkově zdanil s přihlédnutím k okolnostem vážícím se k jeho osobní a rodinné situaci. Dojde-li však k celkovému zdanění ve státě zdroje příjmů, protože dotyčná osoba dosahuje příjmů téměř výlučně v tomto státě, nemůže tento stát odmítnout zohlednit její osobní a rodinnou situaci, když to není možné ve státě bydlíšť. Podle judikatury Soudního dvora je metoda „splitting“ součástí prvku osobní a rodinné situace, které je třeba v takovém případě zohlednit (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, a ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089).

28 Předkládající soud je toho názoru, že situace manželů Ettweinových, kterou ve státě bydlíšť, a sice ve Švýcarsku, nelze pro nedostatek příjmů zohlednit, musí být tedy zohledněna při výpočtu daně v Německu, aby nedošlo k diskriminaci ve srovnání s páry, které bydlí v Německu, dosahují v tomto členském státě příjmů a nacházejí se ve stejné osobní a rodinné situaci jako manželé Ettweinovi.

29 S ohledem na tyto úvahy se Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být ustanovení Dohody [...], zejména pak její články 1, 2, 11, 16 a 21 a články 9, 13 a 15 její přílohy I, vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby manželům, kteří mají bydliště ve Švýcarsku a ze všech svých zdanitelných příjmů jsou povinni k dani z příjmů v Německu, bylo odepřeno společné zdanění tzv. metodou „splitting“?“

K předběžné otázce

30 Je třeba uvést, že jak vyplývá z právní úpravy dotčené v původním řízení, představuje režim „splitting“ pro manžele podléhající v Německu dani z příjmů daňovou výhodu, pokud je příjem jednoho z nich podstatně vyšší než příjem druhého. Jak konstatoval Soudní dvůr, tento režim byl zaveden za účelem zmírnění progresivní sazby daně z příjmů. Spočívá v tom, že celkový příjem manželů se sečte, na každého z manželů poté fiktivně připadne příjem ve výši 50 % a tento se následně zdaní. Pokud je příjem jednoho z manželů vysoký a druhého nízký, vyrovná „splitting“ základ daně a zmírní progresivní sazbu daně z příjmů (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 7).

31 Nicméně v souladu s touto právní úpravou je tento režim použitelný jen tehdy, mají-li manželé trvalé bydliště nebo obvyklé pobyty na německém území nebo na území jiného členského státu Unie či státu, na který se vztahuje Dohoda o EHP. Tato dohoda se nepoužije na Švýcarskou konfederaci.

32 Pro účely odpovědi na otázku předkládajícího soudu je třeba zaprvé přezkoumat, zda taková situace, jako je situace manželů Ettweinových, spadá do působnosti Dohody.

33 V tomto ohledu je třeba úvodem odmítnout argument německé vlády a Evropské komise, podle kterého je Dohoda použitelná pouze v případech diskriminace z důvodu státní příslušnosti, a sice tehdy, když je se státními příslušníky jedné smluvní strany zacházeno na území druhé smluvní strany rozdílně než s jejími tuzemskými státními příslušníky. Je totiž možné, že státní příslušníci jedné smluvní strany mohou za určitých podmínek a v závislosti na použitelných ustanoveních uplatnit práva vyplývající z Dohody rovněž ve vztahu k vlastní zemi (viz zejména rozsudek ze dne 15. prosince 2011, Bergström, C-257/10, Sb. rozh. s. I-13227, body 27 až 34).

34 Pokud jde o okolnosti věci v původním řízení a ustanovení Dohody, která mohou být

použita, je třeba konstatovat, že čl. 13 odst. 1 pílohy I Dohody je podle svého znění použitelný na situaci manželů Ettweinových. Tito jsou totiž státními příslušníky „smluvní strany“, a sice Spolkové republiky Německo, mají bydliště na území „jedné smluvní strany“, v projednávané věci Švýcarské konfederace, a vykonávají samostatnou výdělečnou činnost na území „druhé smluvní strany“, to znamená Spolkové republiky Německo.

35 V tomto ustanovení se rozlišuje mezi místem bydliště na území jedné smluvní strany a místem výkonu samostatné výdělečné činnosti, které se musí nacházet na území druhé smluvní strany, a to bez ohledu na státní příslušnost dotčených osob. Na základě uvedeného ustanovení musí být proto manželé Ettweinovi pro účely použití Dohody kvalifikováni jako „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovníci“, přičemž je dále nesporné, že se každý den vrací z místa výkonu své profesní činnosti do místa svého bydliště.

36 V tomto ohledu nelze přijmout argument německé vlády a Komise, podle kterého je pojem „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovník“ zahrnut v pojmu „samostatná výdělečná osoba“ podle čl. 12 odst. 1 pílohy I Dohody. I když je totiž „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovník“ rovněž „samostatná výdělečná osobou“, jelikož vykonává samostatnou výdělečnou činnost, je pojem „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovník“ definován v odlišných ustanoveních, která vykazují rozdíly oproti pojmu „samostatná výdělečná osoba“ definovanému uvedeným čl. 12 odst. 1.

37 V tomto ohledu je třeba uvést, že z čl. 13 odst. 1 pílohy I Dohody vyplývá, že „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovník“ nepotřebuje pro výkon této činnosti povolení k pobytu, na rozdíl od toho, co je stanoveno pro „samostatná výdělečná činnou osobu“ v článku 12 této Dohody. Posledně uvedené ustanovení bylo zavedeno pouze pro právní úpravu pobytu, jak vyplývá z jeho názvu a z celkového znění jeho obsahu.

38 Skutečnost, že smluvní strany vnovaly odlišné ustanovení dohody samostatná výdělečná činným příhraničním pracovníkům, zdrazňuje zvláštní situaci této kategorie samostatná výdělečných osob a svádí o vli usnadnit jejich pohyb a mobilitu.

39 Tento výklad je rovněž podpořen čl. 24 odst. 1 pílohy I Dohody, který zakotvuje právo pobytu, a sice právo státního příslušníka jedné smluvní strany zřídit své bydliště na území druhé smluvní strany, nezávisle na výkonu hospodářské činnosti. Právě příhraniční osoby, jako jsou manželé Ettweinovi, musí mít možnost plně využívat tohoto práva a zároveň pokračovat v hospodářské činnosti v zemi svého původu.

40 Je tudíž třeba dospět k závěru, že situace manželů Ettweinových spadá do působnosti Dohody.

41 Jelikož jsou manželé Ettweinovi „samostatná výdělečná činná příhraniční pracovníci“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 pílohy I Dohody, použije se na ně rovněž zásada rovného zacházení stanovená v čl. 15 odst. 1 této pílohy (viz rozsudek ze dne 6. října 2011, Graf a Engel, C-506/10, Sb. rozh. s. I-9345, bod 23, jakož i citovaná judikatura), přičemž v jejich situaci bude „hostitelskou zemí“ ve smyslu tohoto posledně uvedeného ustanovení Spolková republika Německo.

42 Navíc podle tohoto čl. 15 odst. 2 se ustanovení článku 9 této pílohy použijí obdobně na samostatná výdělečná činná příhraniční pracovníky. Z odstavce 2 tohoto článku vyplývá, že zásada rovného zacházení se vztahuje rovněž na daňové výhody.

43 Z tohoto použití *mutatis mutandis* vyplývá, že samostatný výdělečný pracovník pohlášený v hostitelské zemi stejných daňových výhod jako samostatný výdělečný osobou, které v této zemi vykonávají činnost a bydlí v ní.

44 Nicméně je třeba rovněž zohlednit čl. 21 odst. 2 Dohody, podle kterého žádné ustanovení této dohody nelze vykládat tak, že smluvním stranám brání rozlišovat při uplatňování příslušných ustanovení jejich finančních právních předpisů mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, zejména pokud jde o místo jejich bydliště.

45 Toto ustanovení tedy v daňové oblasti umožňuje rozdílné zacházení s daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, avšak pouze tehdy, když se nenacházejí ve stejné situaci.

46 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud jde o daň z příjmů, mohou být osobní daňové schopnosti poplatníka, které vyplývají ze zohlednění jako celkových příjmů a jeho osobní a rodinné situace, jednodušeji posouzeny ve státě jeho bydliště, ve kterém se obvykle soustředí podstatná část jeho příjmů a že z tohoto hlediska nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné (výše uvedené rozsudky Schumacker, body 32 až 34, a Asscher, bod 41). Soudní dvůr nicméně zdůraznil, že je třeba postupovat jinak, pokud nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v jiném státě, takže stát, ve kterém má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 36).

47 Soudní dvůr judikoval, že se poplatník-nerezident, ať již se jedná o zaměstnance, nebo o osobu samostatný výdělečný činnou, který pobírá všechny nebo téměř všechny příjmy ve státě, kde vykonává profesní činnost, objektivně nachází v téže situaci, pokud jde o daň z příjmů, jako rezident tohoto státu, který v tomto státě vykonává tytéž činnosti. Obě tyto kategorie daňových poplatníků se zejména nachází ve stejné situaci, pokud jde o zohlednění jejich osobní a rodinné situace. Takové zohlednění totiž není možné ve státě bydliště pohlášených pracovníků, jako jsou manželé Ettweinovi, protože v něm nedosahují příjmů (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Schumacker, body 37 a 38, a Asscher, body 42 a 43, jakož i rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 20).

48 S ohledem na tuto judikaturu se smluvní strana nemůže dovolávat čl. 21 odst. 2 Dohody, aby odepřela manželům, kteří vykonávají profesní činnost v tomto státě, pobírají v něm veškeré své příjmy a mají v něm neomezenou povinnost k dani z příjmů, daňovou výhodu spojenou s osobní a rodinnou situací a spočívající v použití metody „splitting“ jen z toho důvodu, že se místo bydliště manželů nachází na území druhé smluvní strany.

49 Právní úprava dotčená v předmětném řízení je tedy tím, že z důvodu místa bydliště daňových poplatníků nepřiznává uvedenou daňovou výhodu, v rozporu s čl. 13 odst. 1 přílohy I Dohody ve spojení s čl. 15 odst. 2 a čl. 9 odst. 2 této přílohy.

50 Dále je cílem Dohody podle jejího čl. 1 písm. a) zejména přiznat státním příslušníkům členských států Unie a Švýcarské konfederace právo na pobyt na území smluvních stran.

51 Toto řešení je ostatně v souladu s judikaturou Soudního dvora, podle které by byl volný pohyb osob, který se podle druhé vety preambule Dohody rozhodly smluvní strany mezi sebou zavést na základě právních předpisů platných v Unii, omezen, pokud by byl státní příslušník jedné smluvní strany znevýhodněn v zemi původu pouze z důvodu, že využil svého práva na volný pohyb (výše uvedený rozsudek Bergström, body 27 a 28).

52 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 1 písm. a) Dohody, jakož i články 9 odst. 2, 13 odst. 1 a 15 odst. 2 přílohy I této Dohody, musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě belgického státu, na jejímž základě není manželům, státním příslušníkům tohoto belgického státu, kteří jsou v něm osobami povinnými k dani ze všech svých zdanitelných příjmů, přiznána možnost společného zdanění metodou označovanou jako „splitting“ stanovenou touto právní úpravou, a to jen z toho důvodu, že jejich bydliště se nachází na území Švýcarské konfederace.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 1 písm. a) Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho belgickými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999, jakož i články 9 odst. 2, 13 odst. 1 a 15 odst. 2 přílohy I této Dohody, musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě belgického státu, na jejímž základě není manželům, státním příslušníkům tohoto belgického státu, kteří jsou v něm osobami povinnými k dani ze všech svých zdanitelných příjmů, přiznána možnost společného zdanění metodou označovanou jako „splitting“ stanovenou touto právní úpravou, a to jen z toho důvodu, že jejich bydliště se nachází na území Švýcarské konfederace.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.