Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 30. dubna 2015 [1]

Věc C-241/14

Roman Bukovansky
proti
Finanzamt Lörrach

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo)]

„Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob — Vztah mezi touto dohodou a dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění — Rovné zacházení — Diskriminace na základě státní příslušnosti — Státní příslušník členského státu Unie — Příjmy ze závislé činnosti dosažené v tomto členském státě — Přemístění bydliště do Švýcarska — Zastřešující zdanění“

1. V rámci této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyzývá předkládající soud Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) Soudní dvůr, aby poskytl výklad některých ustanovení Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, která byla podepsána v Lucemburku dne 21. června 1999 [2] (dále jen „Dohoda“) ve vztahu k ustanovením Dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů a daně z majetku uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo (dále jen „dvoustranná dohoda Německo/Švýcarsko“) [3].

2. Předkládající soud se v zásadě domáhá, aby Soudní dvůr rozhodl, zda Dohoda brání výše uvedenému ustanovení dvoustranné dohody upravujícímu formu tzv. „zastřešujícího zdanění“, podle kterého mohou německé daňové orgány po určitou dobu pokračovat ve zdaňování příjmů fyzické osoby vytvořených v Německu, pokud tato osoba přemístila své bydliště do Švýcarska, avšak nemá švýcarskou státní příslušnost a byla po dobu alespoň pěti let celkem neomezeně zdaňována v Německu.

3. Kromě otázek týkajících se slučitelnosti takového daňového zacházení se zásadami stanovenými v Dohodě vyvstala v projednávané věci důležitá předběžná otázka všeobecného významu, která byla v průběhu řízení předmětem velmi odlišných stanovisek. Soudní dvůr se totiž musí vyjádřit k výkladu ve věci působnosti článku Dohody, který upravuje vztahy mezi touto Dohodou a dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění. S ohledem na tento článek Soudní dvůr musí rozhodnout, zda má mít v případě vzájemného rozporu přednost Dohoda či dvoustranná dohoda týkající se dané oblasti.

1 — Původní jazyk: italština.

2 — Úř. věst. 2002, L 114, s. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II z roku 1972, s. 1022 ve znění posledního pozměňovacího protokolu ze dne 12. března 2002 (Bundesgesetzblatt z roku 2003, s. 68).

I – **Právní rámec**

A – *Dohoda*

4. Podle čl. 1 písm. a) a d) Dohody je jejím cílem zabezpečit státním příslušníkům členských států Unie a Švýcarské konfederace právo na vstup, pobyt, přístup k závislé výdělečné činnosti, právo usadit se jako osoba samostatně výdělečně činná a právo zdržovat se na území smluvních stran, jakož i poskytnout stejné životní podmínky, podmínky zaměstnání a pracovní podmínky, jako jsou podmínky poskytované tuzemským státním příslušníkům.

5. Článek 2 uvedené Dohody nazvaný „Zákaz diskriminace“ [*neoficiální překlad*] stanoví, že „[s]tátní příslušníci jedné ze smluvních stran, kteří mají legální pobyt na území druhé smluvní strany, nesmí být při provádění ustanovení příloh I, II a III této dohody diskriminováni na základě své státní příslušnosti“.

6. Článek 16 odst. 2 Dohody, nazvaný „Odkaz na právo Společenství“, zní takto: „Pokud se provádění této dohody týká pojmů práva Společenství, zohlední se relevantní judikatura Soudního dvora Evropských společenství předcházející podpisu této dohody. O judikatuře vydané po tomto dni bude Švýcarsko [Švýcarská konfederace] informováno. Za účelem zajištění řádného fungování Dohody určí smíšený výbor na žádost jedné ze smluvních stran dopady této judikatury“.

7. Článek 21 odst. 1 a 2 Dohody, nazvaný „Vztah s dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění“, v odstavcích 1 a 2 stanoví:

„1. Ustanoveními této Dohody nejsou dotčena ustanovení dvoustranných dohod mezi Švýcarskem a členskými státy Evropského společenství o zamezení dvojího zdanění. Ustanovení této Dohody nemají vliv zejména na vymezení pojmu přeshraniční pracovník podle dohod o zamezení dvojího zdanění.

2. Žádné ustanovení této Dohody nelze vykládat tak, že smluvním stranám brání rozlišovat při uplatňování příslušných ustanovení jejich daňových právních předpisů mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve srovnatelné situaci, zejména pokud jde o místo jejich bydliště.“

8. Článek 22 Dohody naopak upravuje „Vztah s dvoustrannými dohodami netýkajících se sociálního zabezpečení a dvojího zdanění“ a stanoví:

„1. S výhradou ustanovení článků 20 a 21 nemá tato Dohoda dopad na dohody mezi Švýcarskem a jedním nebo více členskými státy Evropského Společenství, jako jsou například dohody týkající se fyzických osob, hospodářských subjektů, přeshraniční spolupráce nebo malého pohraničního styku, a to v rozsahu, v němž jsou slučitelné s touto Dohodou.

2. V případě neslučitelnosti takových dohod s touto Dohodou má přednost tato Dohoda.“

9. Příloha I Dohody upravuje volný pohyb osob, přičemž kapitola II této přílohy obsahuje ustanovení o zaměstnancích. Článek 7 odst. 1 dotčené Přílohy I vymezuje pojem „přeshraniční pracovník“. Podle tohoto ustanovení „je [p]řeshraničním pracovníkem státní příslušník smluvní strany s bydlištěm na území jiné smluvní strany, který vykonává výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany a vrací se zpět do místa svého bydliště obvykle každý den nebo alespoň jednou týdně“.

10. Článek 9 této Přílohy I, nazvaný „Rovné zacházení“, stanoví:

„1. S pracovníkem, který je státním příslušníkem smluvní strany, nesmí být na území jiné smluvní strany zacházeno z důvodu jeho státní příslušnosti jinak než s tuzemskými pracovníky, jde-li o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména odměňování, ukončení pracovního poměru, a pokud by se stal nezaměstnaným, opětného začlenění do práce či zaměstnání.

2. Na zaměstnance a jeho rodinné příslušníky uvedené v článku 3 této přílohy se vztahují stejné daňové a sociální výhody jako na tuzemské zaměstnance a jejich rodinné příslušníky.“

B – *Dvoustranná dohoda mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo o dvojím zdanění*

11. Dne 11. srpna 1971 uzavřely Švýcarská konfederace a Spolková republika Německo výše uvedenou dvoustrannou dohodu Německo/Švýcarsko, která vstoupila v platnost dne 29. prosince 1972.

12. Článek 15a dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko se týká zdanění přeshraničních pracovníků a v odstavci 1 stanoví, že „platy a jiné odměny, které přeshraniční pracovník dostává za závislou činnost, podléhají zdanění ve smluvním státě, ve kterém má bydliště. Jako náhradu může smluvní stát, ve kterém je činnost vykonávána, srazit daň z těchto odměn. Tato daň nesmí přesáhnout 4,5 % z hrubé odměny v případě, že je bydliště prokázáno úředním osvědčením příslušného daňového orgánu smluvního státu, ve kterém má poplatník bydliště. Tím nejsou dotčena ustanovení čl. 4 odst. 4“.

13. Článek 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko stanoví formu zastřešujícího zdanění ve prospěch Spolkové republiky Německo. Podle tohoto ustanovení může Spolková republika Německo v případě fyzické osoby s bydlištěm ve Švýcarsku, která však nemá švýcarskou státní příslušnost a měla v Německu neomezenou daňovou povinnost po dobu alespoň pěti let celkem, zdaňovat příjmy pocházející ze Spolkové republiky Německo a majetek nacházející se na jejím území, a to bez ohledu na jiná ustanovení dotčené Dohody. Tato daňová pravomoc může být vykonána v roce, ve kterém naposledy skončila neomezená daňová povinnost, jakož i v průběhu následujících pěti let. Tím není dotčeno zdaňování těchto příjmů nebo majetku ve Švýcarsku podle uvedené dvoustranné dohody. Spolková republika Německo v každém případě v rámci obdobného použití německých právních předpisů týkajících se započtení zahraniční daně započítá švýcarskou daň odváděnou z těchto příjmů nebo majetku v souladu s dvoustrannou dohodou do části německé daně odváděné z těchto příjmů nebo majetku.

C – *Německé právní předpisy*

14. Podle § 1 odst. 1 a 4 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) [4] fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v Německu, podléhají dani z příjmu neomezeně, zatímco fyzické osoby, které nemají na území Německa bydliště ani obvyklý pobyt, podléhají omezené daňové povinnosti, a to v případě, že měly tuzemské příjmy podle § 49 EStG.

15. Podle § 49 odst. 1 bodu 4 písm. a) EStG tuzemské příjmy představují příjmy ze závislé práce vykonávané v Německu.

4 — Text zveřejněný dne 19. října 2002 (BGBl. 2002 I, s. 4212), ve znění ze dne 20. prosince 2007 (BGBl. 2007 I. s. 3150).

II – **Skutkové okolnosti, vnitrostátní řízení a předběžné otázky**

16. Roman Bukovansky, žalobce v řízení před předkládajícím soudem, má německou a českou státní příslušnost.

17. V období před rokem 2006 pracoval R. Bukovansky ve Švýcarsku pro několik společností patřících do švýcarské farmaceutické skupiny. Měl však bydliště v Německu, kde podléhal dani z příjmu.

18. V březnu 2006 začal R. Bukovansky pracovat v Německu pro německou dceřinou společnost téže švýcarské farmaceutické skupiny, přičemž se v červnu téhož roku stal jejím jednatelem (Geschaftsführer).

19. V měsíci srpnu 2008 R. Bukovansky přemístil své bydliště do Basileje ve Švýcarsku, ačkoli nadále pracoval pro výše uvedenou německou dceřinou společnost. Od té chvíle už tedy neměl v Německu ani bydliště ani trvalý pobyt. Je prokázáno, že se z místa výkonu práce v Německu pravidelně vracel do místa svého bydliště, které se nacházelo ve Švýcarsku.

20. Roman Bukovansky ve svém daňovém přiznání, které podal německým finančním úřadům za rok 2008, vycházel z předpokladu, že za období od srpna do prosince daného roku, neboli po jeho přestěhování do Švýcarska, měl být považován za přeshraničního pracovníka (tzv. reverzního) podle čl. 15a odst. 1 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko. Žalobce se proto domníval, že podle tohoto ustanovení podléhaly jeho příjmy ze závislé činnosti od měsíce srpna 2008 zdanění ve smluvním státě, ve kterém měl bydliště, tedy ve Švýcarsku, vzhledem k tomu, že jeho zaměstnavatel v souladu s tímto ustanovením uvedené dvoustranné dohody srážel 4,5 % z jeho hrubé mzdy a odváděl je v Německu.

21. Finanzamt Lörrach však ve svém daňovém výměru názor R. Bukovanského nesdílel a podrobil dotčené příjmy německému zdanění za celý sporný rok. Německé daňové orgány se domnívaly, že R. Bukovansky sice měl být na základě § 1 odst. 4 ve spojení s § 49 odst. 1 bodem 4 písm. a) EStG považován za osobu částečně podléhající dani z příjmu, avšak jeho příjmy měly podléhat německé dani z příjmu podle pravidla zastřešujícího zdanění uvedeného v čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko.

22. Na základě opravného prostředku, který ve správním řízení podal R. Bukovansky, byly částky, které zaplatil švýcarským správním orgánům jako daň z příjmu, zohledněny při výpočtu zdanitelného příjmu v Německu.

23. V žalobě podané k předkládajícímu soudu, kterou Finanzamt Lörrach navrhuje zamítnout, R. Bukovansky uvádí, že od měsíce srpna 2008 měly jeho příjmy ze závislé činnosti vzhledem k jeho postavení reverzního přeshraničního pracovníka podléhat výlučně dani z příjmu ve Švýcarsku. V jeho případě nebyly naopak splněny podmínky pro použití zastřešujícího zdanění podle čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko.

24. Ve svém předkládacím usnesení Finanzgericht Baden-Württemberg klade otázku týkající se slučitelnosti tohoto stanovení dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko s některými ustanoveními Dohody. Podle názoru předkládajícího soudu představuje zastřešující zdanění na jedné straně diskriminační daňový režim, který je v rozporu se zásadou rovného zacházení podle článku 9 přílohy I Dohody, a jako takový tvoří překážku volného pohybu. Na druhé straně je čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko rovněž v rozporu se zákazem diskriminace na základě státní příslušnosti podle článku 2 Dohody.

25. Podle předkládajícího soudu čl. 21 odst. 1 Dohody umožňuje, aby nebyla použita ustanovení dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko o zastřešujícím zdanění. Bez ohledu na tento článek nemohou ustanovení dohod o zamezení dvojího zdanění podle předkládajícího soudu odporovat povinnostem vyplývajícím ze základních zásad zakotvených v Dohodě, jako je zejména zákaz diskriminace.

26. S přihlédnutím k těmto úvahám se předkládající soud usnesením ze dne 19. prosince 2013 rozhodl přerušit před ním probíhající řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být ustanovení Dohody [...], zejména její preambule, články 1, 2, 21, jakož i články 7 a 9 přílohy I, vykládána v tom smyslu, že nedovolují, aby podle čl. 4 odst. 4 [dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko] ve spojení s čl. 15a odst. 1 čtvrtou větou [téže Dohody] německému zdanění podléhal pracovník, který se přestěhoval z Německa do Švýcarska, nemá švýcarskou státní příslušnost a je od přestěhování do Švýcarska tzv. reverzním přeshraničním pracovníkem ve smyslu čl. 15a odst. 1 [dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko]?“

III – **Řízení před Soudním dvorem**

27. Předkládací usnesení došlo kanceláři Soudního dvora dne 16. května 2014. Písemná vyjádření předložili R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, švédská a německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise. Jednání, které se konalo dne 26. února 2015, se zúčastnili R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, německá vláda a Komise.

IV – **Právní analýza**

28. V rámci své předběžné otázky předkládající soud v zásadě klade otázku, zda dotčená ustanovení Dohody musí být vykládána v tom smyslu, že jsou v rozporu s ustanoveními obsaženými ve dvoustranné dohodě o dvojím zdanění uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a členským státem, která stanoví formu zastřešujícího zdanění, podle něhož příjmy dosažené v tomto členském státě zaměstnancem, který je podle Dohody kvalifikován jako tzv. reverzní přeshraniční pracovník a přestěhoval se do Švýcarska, ačkoli nemá švýcarskou státní příslušnost, a podléhal nejméně po dobu pěti let celkem před přestěhováním do Švýcarska dani z příjmu dotčeného členského státu, mohou být v roce, ve kterém došlo k přestěhování, a v následujících pěti letech nadále předmětem daně z příjmu v tomto členském státě.

A – *Obecné připomínky*

29. Vzhledem k tomu, že pravomoc Soudního dvora vykládat Dohodu je nyní nesporná [5], odpověď na otázku vznesenou předkládajícím soudem předpokládá, že se Dohoda vztahuje na situaci, jako je situace R. Bukovanského.

30. V této souvislosti je třeba konstatovat, že skutečnost, že R. Bukovansky má německou státní příslušnost a dovolává se práv plynoucích z volného pohybu vůči svému členskému státu původu, tj. Německu, nebrání použití Dohody. Bez ohledu na skutečnost, že R. Bukovansky má i českou státní příslušnost, totiž z ustálené judikatury vyplývá, že státní příslušníci smluvní strany se za určitých podmínek a v závislosti na použitelných ustanoveních mohou dovolávat práv zakotvených v Dohodě i ve vztahu k vlastnímu státu [6].

5 — Viz například rozsudky Bergström (C-257/10, EU:C:2011 839) a Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Viz rozsudky Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, body 27 až 34) a Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, bod 33).

31. Pokud jde o skutkové okolnosti v původním řízení a ustanovení Dohody použitelná v projednávané věci je třeba uvést, že s ohledem na znění jak článku 2 Dohody, tak čl. 7 odst. 1 přílohy I Dohody jsou použitelná na situaci R. Bukovanského.

32. Pokud jde na jednu stranu o použitelnost článku 2 Dohody, je třeba konstatovat, že R. Bukovansky je státním příslušníkem „smluvní strany“, tedy Spolkové republiky Německo, a legálně pobývá na území jiné smluvní strany, tedy Švýcarské konfederace. Podle tohoto článku proto nemůže být předmětem diskriminace na základě státní příslušnosti.

33. Pokud jde na druhou stranu o použití čl. 7 odst. 1 přílohy I Dohody, je třeba uvést, že R. Bukovansky „má bydliště na území smluvní strany“, v projednávané věci ve Švýcarské konfederaci, a vykonává výdělečnou činnost na „území jiné smluvní strany“, tedy Spolkové republiky Německo. Je nesporné, že se R. Bukovansky ve sporném období pravidelně vracel z místa výkonu práce do místa svého bydliště, a tedy musí být kvalifikován jako „přeshraniční pracovník“ podle čl. 7 odst. 1 přílohy I Dohody [7].

34. S ohledem na tyto úvahy je třeba dospět k závěru, že situace R. Bukovanského spadá do působnosti Dohody.

B – *Ke vztahu mezi Dohodou a dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění*

35. Před analýzou pochybností, které předkládající soud uvedl, pokud jde o slučitelnost ustanovení čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko s dotčenými ustanoveními Dohody, je třeba vyřešit otázku, jež má předběžnou povahu a týká se vztahu mezi Dohodou a dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění. Za tímto účelem je nezbytné přezkoumat rozsah ustanovení čl. 21 odst. 1 Dohody, podle kterého ustanoveními této Dohody „nejsou dotčena“ ustanovení dvoustranných dohod mezi Švýcarskem a členskými státy Unie o zamezení dvojího zdanění.

36. Stanoviska k této otázce, k níž se Soudní dvůr podle mých znalostí dosud neměl možnost vyjádřit, poskytnutá v průběhu řízení se velmi liší.

37. Na jedné straně se předkládající soud domnívá, že bez ohledu na znění čl. 21 odst. 1 Dohody má v případě rozporu mezi ustanoveními dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění a ustanoveními Dohody, přednost Dohoda. Ustanovení těchto dohod zejména nemohou být v rozporu se zákazem diskriminace stanoveným unijním právem.

38. V témže smyslu se Komise domnívá, že čl. 21 odst. 1 Dohody nebrání přezkoumat slučitelnost dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko s ustanoveními Dohody. Podle tohoto orgánu toto ustanovení pouze stanoví, že smluvním státům dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění náleží rozhodovat o rozsahu a rozdělení jejich daňové pravomoci. V souladu s judikaturou Soudního dvora jsou však smluvní státy při vymezení podmínek zdaňování povinny respektovat svobody pohybu stanovené v Dohodě [8]. Článek 21 odst. 1 Dohody je od této povinnosti neosvobozuje [9].

7 — V tomto smyslu, pokud jde o použití pojmu přeshraniční samostatně výdělečně činná osoba podle článku 13 přílohy I Dohody, viz rozsudek Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, body 34 až 40).

8 — Komise odkazuje na ustálenou judikaturu uvedenou v bodech 50 a 51 rozsudku Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Toto je patrně výklad čl. 21 odst. 1 Dohody přijatý i Švýcarským federálním soudem. Viz rozsudek ze dne 26. ledna 2010 věci 2C 319/2009 a 2C 321/2009, bod 14.1. Rozsudek se nachází na následující internetové adrese http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (poslední konzultace ze dne 26. března 2015).

39. Na jednání Komise též uvedla, že pokud by se výjimka uvedená v čl. 21 odst. 1 Dohody měla vykládat v tom smyslu, že členský stát může do dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění volně vložit ustanovení, které představuje zjevnou diskriminaci nebo zjevné porušení svobod zaručených Dohodou, Dohoda jako taková by tím zcela ztratila význam. Komise se proto domnívá, že *ratio legis* a systematický výklad čl. 21 odst. 1 Dohody jsou v rozporu s výkladem, podle kterého toto ustanovení stanoví všeobecnou výjimku z použitelnosti Dohody pro všechna ustanovení obsažená ve dvoustranných dohodách o zamezení dvojího zdanění.

40. Na druhé straně stanovisko švédské vlády, ke kterému se na jednání výslovně přiklonila německá vláda, je diametrálně odlišné. Podle těchto vlád představuje čl. 21 odst. 1 Dohody nepodmíněnou výjimku z jejího použití. Z toho vyplývá, že v rámci působnosti této výjimky se nepoužijí ustanovení Dohody ani práva či povinnosti vyplývající z unijního práva. Jinými slovy, ustanovení dvoustranných dohod o zamezení dvojího zdanění se podle uvedených vlád použijí, jako kdyby Dohoda neexistovala. V souladu s tím práva a povinnosti z ní vyplývající proto nemohou mít žádný vliv na ustanovení těchto dvoustranných dohod.

41. V praxi mohou tyto dva navrhované výklady, pokud jde o rozsah čl. 21 odst. 1 Dohody, vést k odlišným výsledkům v projednávané věci. V případě přijetí výkladu navrhovaného předkládajícím soudem a Komisí by bylo nutné analyzovat slučitelnost ustanovení dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko, které stanoví zastřešující zdanění, s dotčenými ustanoveními Dohody. Naopak v případě přijetí výkladu navrhovaného švédskou a německou vládou by tato analýza nebyla nutná a na použití toho ustanovení by neměla dopad ani případná neslučitelnost mezi projednávaným ustanovením dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko a Dohodou.

42. Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu [10] musí být Dohoda jakožto mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v souladu s jejich kontextem a rovněž s přihlédnutím k jejímu předmětu a účelu [11].

43. Z hlediska gramatického výkladu se mi zdá nepochybné, že použitím výrazu „zůstává nedotčeno“ stanoví čl. 21 odst. 1 první věta Dohody výslovnou výjimku z použití Dohody jako takové, pokud jde o ustanovení dvoustranných dohod o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi Švýcarskem a členskými státy Unie. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že výjimka je všeobecná a nepodmíněná v tom smyslu, že nepodléhá existenci žádné další podmínky kromě ustanovení, které se týká zamezení dvojího zdanění. Druhá věta téhož odstavce se týká zvláštní otázky vymezení pojmu „přeshraničního pracovníka“, jak ale vyplývá z použití výrazu „zejména“, představuje pouze názorný příklad výjimky stanovené v první větě a nemá vliv na její celkový rozsah.

44. Z hlediska kontextuálního výkladu je třeba konstatovat, že v Dohodě po článku 21 s názvem „Vztah k jiným dvoustranným dohodám o zamezení dvojího zdanění“ následuje článek 22, který rovněž obsahuje ustanovení obecné povahy týkající se vztahů „s dvoustrannými dohodami netýkajícími se sociálního zabezpečení a dvojího zdanění“ [12]. Na rozdíl od čl. 21 odst. 1 Dohody však článek 22 stanoví, že Dohoda nemá vliv na dvoustranné dohody, které *nejsou* o zamezení dvojího zdanění, pouze „v rozsahu, v němž jsou slučitelné s Dohodou“. Navíc odst. 2 dotčeného článku 22 výslovně upřesňuje, že „[v] případě neslučitelnosti takových dohod s touto Dohodou má přednost tato Dohoda“.

45. Je však třeba konstatovat, že článek 21 Dohody neobsahuje žádné takové ustanovení, které by výslovně stanovilo přednost Dohody před dvoustrannými dohodami o zamezení dvojího zdanění.

10 — Úmluva podepsaná ve Vídni dne 23. května 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, sv. 1155, s. 331.

11 — Viz rozsudek Hengartner a Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, bod 36 a citovaná judikatura).

12 — Vztahy s dvoustrannými dohodami v oblasti sociálního zabezpečení jsou upraveny v článku 20 Dohody, který stanoví, že tyto dohody jsou od vstupu této Dohody v platnost pozastaveny, pokud je stejná oblast upravena Dohodou.

46. S ohledem na znění čl. 21 odst. 1 první věty Dohody a zjevný rozdíl ve formulaci tohoto ustanovení a ustanovení článku 22 Dohody se podle mého názoru lze legitimně domnívat, že pokud smluvní strany Dohody měly v úmyslu stanovit přednost Dohody před ustanoveními dvoustranných dohod o zamezení dvojího zdanění, vyjádřily by se výslovně, jak to učinily v článku 22 Dohody, pokud jde o jiný typ dvoustranných dohod. Jelikož takové ustanovení nezařadily, je důvodné usuzovat, že jejich záměrem bylo stanovit všeobecnou a nepodmíněnou výjimku z působnosti Dohody pro ustanovení obsažená ve dvoustranných dohodách o zamezení dvojího zdanění [13].

47. Takový výklad čl. 21 odst. 1 Dohody musí být nicméně přezkoumán s ohledem na jiná příslušná ustanovení Dohody. Přestože Komise na jednání uznala rozdíly mezi formulací článku 21 a 22 Dohody, uvedla, že ustanovení čl. 21 odst. 2 Dohody by v případě, že by byl přijat výklad tohoto ustanovení navržený v předchozím bodě 46, pozbylo významu.

48. Nicméně podle čl. 21 odst. 2 Dohody nemůže být žádné ustanovení Dohody vykládáno v tom smyslu, že smluvním stranám brání rozlišovat při použití příslušných ustanovení svých daňových právních přepisů mezi daňovými poplatníky, jejichž situace nejsou srovnatelné, konkrétně pokud jde o místo jejich bydliště. V této souvislosti v citovaném rozsudku Ettwein Soudní dvůr upřesnil, že toto ustanovení v daňové oblasti umožňuje rozdílné zacházení s daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, avšak pouze když se nenacházejí ve srovnatelné situaci [14].

49. Na rozdíl od Komise se dále domnívám, že odstavec 2 článku 21 Dohody nepředstavuje upřesnění jeho odstavce 1. V této souvislosti je třeba konstatovat, že ustanovení odstavce 2 článku 21 odkazuje na vnitrostátní daňové právní předpisy smluvních stran, zatímco odstavec 1 téhož článku odkazuje na dvoustranné dohody uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a členskými státy Unie.

50. V této souvislosti je třeba objasnit, že výjimka stanovená v čl. 21 odst. 1 Dohody neopravňuje členský stát nebo Švýcarskou konfederaci k jednostrannému přijetí diskriminačních opatření v rámci svých vnitrostátních předpisů, která by byla v rozporu s ustanoveními Dohody. Toto ustanovení pouze ponechává nedotčenou možnost, že členský stát a Švýcarská konfederace stanoví *na základě vzájemné shody* ve dvoustranné dohodě o zamezení dvojího zdanění daňová opatření, která nejsou v souladu s Dohodou. Případné ustanovení, které není slučitelné s Dohodou, musí být proto v každém případě výsledkem dohody mezi členským státem a Švýcarskou konfederací.

51. Právě v tomto ohledu nesouhlasím s argumentem Komise, podle kterého by v případě přijetí výkladu čl. 21 odst. 1 Dohody, navrhovaného v předchozím bodě 46, Dohoda jako taková zcela ztratila svůj význam. Jak bylo vysvětleno v předchozím bodě, působnost výjimky, kterou je třeba jako takovou vykládat restriktivně [15], se omezuje výlučně na smluvní ustanovení daňové povahy, jež jsou obsažena v dvoustranných dohodách o zamezení dvojího zdanění. Dohoda naopak zůstává plně platná pro jakýkoli jiný typ ustanovení.

13 — Je třeba uvést, že ze znění první věty čl. 21 odst. 1 Dohody plyne, že časová působnost této výjimky není omezena na dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění, které již byly uzavřeny při vstupu Dohody v platnost, ale rozšiřuje se i na dohody uzavřené později.

14 — Viz rozsudek Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121: bod 45).

15 — V tomto smyslu viz rozsudky Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, bod 24), jakož i Pfeiffer a další (C-397/01, EU:C:2004:584, bod 52, jakož i citovanou judikaturu).

52. V této souvislosti je nutno rovněž poznamenat, že je sice pravda, jak vyplývá z druhé věty preambule Dohody, že se smluvní strany této Dohody „rozhod[ly] uskutečnit tento volný pohyb osob mezi [sebou] na základě právních předpisů platných v Evropské [unii]“ [16], avšak Soudní dvůr zdůraznil, že tato vůle usnadnit volný pohyb osob mezi Evropskou unií a Švýcarskou konfederací není v souladu s duchem a cílem svobod volného pohybu stanovených Smlouvami v oblasti vnitřního trhu zřízeného mezi členskými státy Unie. Dohoda tedy usiluje o posílení vztahů mezi smluvními stranami, aniž chce rozšířit působnost základních svobod na Švýcarskou konfederaci [17].

53. Právě s ohledem na tuto charakteristiku Dohody, jak byla objasněna Soudním dvorem, lze chápat omezení rozsahu judikatury citované Komisí a uvedené v předchozím bodě 38, podle něhož jsou členské státy při vymezení podmínek zdanění povinny dodržovat svobody pohybu stanovené ve Smlouvě o FEU [18]. Tato zásada unijního práva se použije v rámci působnosti Dohody, podléhá však výjimce v případech, kdy se smluvní strany rozhodly, že se dohoda nepoužije, tedy na ustanovení dohod o zamezení dvojího zdanění.

54. Závěrem z výše uvedených úvah vyplývá, že na předběžnou otázku položenou předkládajícím soudem je dle mého názoru třeba odpovědět v tom smyslu, že s ohledem na čl. 21 odst. 1 Dohody nebrání tato Dohoda ustanovení, jako je ustanovení obsažené v čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko.

55. Pouze pro případ, že by se Soudní dvůr rozhodl nepřijmout mnou navrhovaný výklad čl. 21 odst. 1 Dohody, a považoval by tudíž za nezbytné přezkoumat slučitelnost ustanovení čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko s příslušnými ustanoveními Dohody, uvedu další úvahy, které následují.

C – *Ke slučitelnosti ustanovení týkajícího se zastřešujícího zdanění s Dohodou*

56. Předkládající soud uvádí dvě možná hlediska neslučitelnosti zastřešujícího zdanění podle čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko s Dohodou.

57. Podle předkládajícího soudu zastřešující zdanění představuje na jedné straně diskriminační daňový režim v rozporu s článkem 9 přílohy I Dohody. Roman Bukovansky se vůči Spolkové republice Německo nachází v postavení srovnatelném s postavením pracovníka se švýcarskou státní příslušností, který vykonává pracovní činnost na německém území a přestěhuje se do Švýcarska. Mohl by se proto dovolávat použití čl. 9 odst. 2 přílohy I Dohody s cílem získání stejných daňových výhod, na jaké by měl nárok švýcarský pracovník, který se nachází v jeho situaci, přičemž by z tohoto důvodu žádal, aby se na něho nevztahovalo zastřešující zdanění. Toto diskriminační daňové zacházení podle předkládajícího soudu představuje překážku volného pohybu, protože přestěhování zaměstnanců bez švýcarské příslušnosti do Švýcarska je v jeho důsledku méně atraktivní, čímž maří účel Dohody spočívající v pokračujícím úsilí zabezpečit volný pohyb.

58. Na druhé straně se předkládající soud domnívá, že je čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko rovněž v rozporu se zákazem diskriminace na základě státní příslušnosti podle článku 2 Dohody. Předkládající soud poznamenává, že se rozšíření zdanění příjmů na německou úroveň nepoužije v případě, pokud má osoba, která se přestěhuje do Švýcarska, švýcarskou státní příslušnost. Pokud by měl R. Bukovansky tuto státní příslušnost, nepodléhal by v projednávané věci zastřešujícímu zdanění, a to i v případě, že by byl jeho soukromý a profesionální život stejný.

16 — Viz rozsudek Bergström (C-257/10, EU:C:2011, bod 27).

17 — V tomto smyslu viz rozsudek Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, body 26 až 29).

18 — Viz také bod 63 níže.

59. Aby bylo možné odpovědět na pochybnosti vznesené předkládajícím soudem, považuji za vhodné shrnout některé zásady vyjádřené Soudním dvorem o vztahu mezi dohodami o zamezení dvojího zdanění a základními svobodami zaručenými Smlouvou o FEU.

60. V této souvislosti je třeba především připomenout, že na základě ustálené judikatury mají členské státy nadále pravomoc prostřednictvím smlouvy nebo jednostranně vymezit kritéria pro rozdělení jejich daňové pravomoci, zejména s cílem zamezit, je-li to možné prostřednictvím dohod, dvojímu zdanění [19]. Členským státům přísluší přijmout opatření nezbytná k zamezení situacím dvojího zdanění zejména tím, že uplatní kritéria používaná v mezinárodní daňové praxi [20].

61. V této souvislosti mají členské státy volnost upravit v rámci těchto dvoustranných dohod uzavřených k zamezení dvojímu zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí [21]. Volba smluvních států dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění takových hraničních určovatelů nepředstavuje sama o sobě diskriminaci v rozporu se základními svobodami stanovanými ve Smlouvě o fungování Evropské unie [22].

62. Z judikatury kromě toho vyplývá, že se členské státy mohou dohodnout, že poplatník bude zdaňován v obou členských státech, a dále, že nevýhody, které plynou se souběžného výkonu daňových pravomocí různých členských států, nepředstavují omezení zakázaná Smlouvou o FEU, pokud takovýto výkon není diskriminační [23]. Z toho vyplývá, že členský stát není na základě unijního práva povinen zabránit nevýhodám, které by mohly vyplývat z výkonu pravomoci takto rozdělené mezi oba členské státy [24].

63. Z ustálené judikatury však také vyplývá, že rozdělení daňových pravomocí nicméně členským státům nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou o FEU [25]. Především při výkonu daňové pravomoci rozdělené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojího zdanění se musí členské státy podrobit unijním pravidlům, a zejména respektovat zásadu národního zacházení, pokud jde o státní příslušníky jiných členských států a vlastní státní příslušníky, kteří využili svobod zaručených Smlouvou [26].

64. Analýzu pochybností vznesených předkládajícím soudem je třeba provést s ohledem na uvedené zásady, jež lze všechny přímo nebo nepřímo odvodit, z judikatury předcházející vstupu Dohody v platnost [27].

1. K porušení článku 9 přílohy I Dohody a k překážce volného pohybu

65. Předkládající soud výslovně založil svou analýzu na judikatuře Soudního dvora, podle které by byl volný pohyb osob, který se podle druhé věty 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 [28].

19 — Viz především rozsudky Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, bod 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 48) a Becker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 32).

20 — Rozsudek Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 30 a citovaná judikatura).

21 — Mimo jiné viz rozsudky Groot (C-385/00,EU:C:2002:750, bod 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 48) a Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 42).

22 — Viz rozsudek Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 53).

23 — Rozsudek Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, body 27 a 34).

24 — Rozsudky Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, body 27 a 28) a Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, bod 170).

25 — Viz rozsudek Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:822, bod 42 a citovaná judikatura).

26 — Viz rozsudky de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 94) a Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 51).

27 — Viz čl. 16 odst. 2 Dohody a bod 6 výše.

28 — Viz rozsudky Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, body 27 a 28) a Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, bod 51).

66. Je nicméně třeba konstatovat – jak uvedlo několik vedlejších účastníků – že ve skutečnosti žádná skutečnost ve spisu nenasvědčuje tomu, že ustanovení, které stanoví zastřešující zdanění, znamená méně výhodné daňové zacházení v zemi původu, tj. v Německu pro osobu, jako je R. Bukovansky, který vykonal své právo pohybu přestěhováním do Švýcarska. Pro osobu, která je totiž v situaci R. Bukovanského, použití zastřešujícího zdanění znamená jednoduše použití pro stávající rok a po dobu pěti let po jeho přestěhování stejné sazby daně, která se použije na zaměstnance ve stejné situaci, který má bydliště v Německu. Jinými slovy, v souladu s tímto ustanovením po přestěhování do Švýcarska nevyužívá R. Bukovansky příznivější daňové zacházení ve Švýcarsku, ale nadále podléhá sazbě daně, které byl podroben v Německu.

67. Ustanovení, jako je ustanovení obsažené v čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko, podle mého názoru pouze odráží podmínky dohody sjednané mezi Spolkovou republikou Německo a Švýcarskou konfederací, pokud jde o rozdělení daňové pravomoci mezi těmito státy. Ze znění článku 15a Dohody vyplývá, že se oba dotčené státy dohodly v tom smyslu, že v případě reverzního přeshraničního pracovníka, jako je R. Bukovansky, přísluší daňová pravomoc státu bydliště, v projednávaném případě Švýcarsku. Podle čl. 4 odst. 4 Dohody si však Spolková republika Německo v případě osoby, která nemá švýcarskou státní příslušnost, podléhala v Německu neomezené daňové povinnosti po dobu alespoň pěti let a nadále vytváří příjem v Německu, zachovává daňovou pravomoc na určitou dobu do výše sazby daně stanovené pro daň z příjmu.

68. Na jedné straně představuje kritérium předchozího bydliště [29], jímž se podle dotčeného ustanovení odůvodňuje použití zastřešujícího zdanění, legitimní hraniční určovatel pro účely rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

69. Na druhé straně z judikatury uvedené v p bodech 61 a 63 tohoto stanoviska vyplývá, že v souladu s těmito kritérii musí členské státy zaručit dodržování zásady národního zacházení s vlastními státními příslušníky, kteří využili svobod zaručených Smlouvou – což je zřejmě, jak vyplývá z předchozího bodu 66, případ v projednávané věci – nicméně nejsou povinny na základě unijního práva zabránit nevýhodám, které by mohly vyplývat z paralelního výkonu daňové pravomoci.

70. Naopak v rozsudku Weigel [30] Soudní dvůr výslovně uvedl, že unijní právo nezaručuje pracovníkovi, že přesun jeho činnosti do jiného členského státu, než je stát, ve kterém měl dříve bydliště, je z daňového hlediska neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi daňovými úpravami členských států může být takový přesun pro tohoto zaměstnance podle okolností výhodný či nevýhodný. Z toho vyplývá, že případné znevýhodnění v porovnání se situací, v níž tento zaměstnanec vykonával své činnosti před přemístěním, v zásadě není v rozporu s článkem 45 SFEU, pokud ovšem dotčené předpisy neznevýhodňují tohoto zaměstnance ve vztahu k zaměstnancům, kteří již takovému zdanění podléhali [31].

71. Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí předkládající soud, Spolková republika Německo není povinna zaručovat pracovníkovi v situaci R. Bukovanského stejné zacházení jako pracovníkovi se švýcarskou státní příslušností vykonávajícímu pracovní činnost na německém území, který přesunul své bydliště do Švýcarska a podle Dohody podléhá zdanění ve Švýcarsku. Rozdíl v zacházení mezi tímto švýcarským zaměstnancem a R. Bukovanskym je pouze výsledkem rozdělení

29 — V německém právu je kritérium bydliště důvodem pro neomezené zdanění příjmu. Viz bod 14 tohoto stanoviska.

30 — Viz rozsudek Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Viz rozsudek Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, bod 55). Skutečnost, že se věc týká nepřímých daní, jelikož se jednalo o poplatek za registraci vozidla, je pro uplatnění zásady v něm použité irelevantní.

daňové pravomoci mezi smluvními státy. Vzhledem k tomu, že nic nenasvědčuje, že zastřešující zdanění vede k rozdílnému zacházení s pracovníkem s bydlištěm v Německu, který neomezeně podléhá dani z příjmu, je třeba dospět k závěru, že tento daňový režim nepředstavuje překážku volného pohybu [32].

72. Pokud jde o konkrétní odkaz předkládajícího soudu na článek 9 přílohy I Dohody, je třeba v první řadě připomenout, že Soudní dvůr vysvětlil, že odstavec 1 tohoto článku upravuje pouze případ diskriminace na základě státní příslušnosti vůči zaměstnanci, který je státním příslušníkem smluvní strany, na území druhé smluvní strany [33].

73. Ze skutečností předložených Soudnímu dvoru je zřejmé, že R. Bukovansky je státním příslušníkem, který ve sporném roce, tj. v roce 2008, vykonával pracovní činnost v Německu pro německou společnost. Skutečnost, že se jedná o dceřinou společnost švýcarské skupiny, je v tomto ohledu irelevantní. V projednávané věci se tedy nemůže jednat o diskriminaci ze strany orgánů jedné smluvní strany vůči státnímu příslušníkovi druhé smluvní strany a dotčené ustanovení proto nelze použít.

74. Zadruhé, pokud jde o čl. 9 odst. 2 přílohy I, je třeba připomenout, že tento článek stanoví, že zaměstnanec a jeho rodinní příslušníci mají stejné daňové a sociální výhody jako tuzemští zaměstnanci a jejich rodinní příslušníci. Domnívám se však, že se i toto ustanovení, stejně jako odstavec 1 téhož článku, týká diskriminace na základě státní příslušnosti vůči státnímu příslušníkovi jedné smluvní strany na území druhé smluvní strany, což je případ, který se v projednávané věci, jak bylo uvedeno v předchozím bodě, nepoužije.

75. Tento výklad lze potvrdit z gramatického hlediska, pokud jde o formulace některých jazykových znění dotčeného ustanovení, která v odstavci 1 téhož článku obsahují jasný odkaz na „území druhé smluvní strany“ uvedené [34]. Navíc je tento výklad v souladu s právní zásadou uvedenou v bodě 63 tohoto stanoviska, podle které je členský stát povinen respektovat zásadu národního zacházení, pokud jde o státní příslušníky jiných členských států, kteří využili svobodu pohybu.

76. Ze stejné judikatury rovněž vyplývá, že členský stát je povinen použít zásadu národního zacházení i na vlastní státní příslušníky, kteří využili svobodu pohybu. Soudní dvůr v souladu s touto judikaturou v rozsudku Ettwein mimo jiné odkázal na čl. 9 odst. 2 přílohy I Dohody s cílem stanovit zásadu, podle které smluvní strany nemohou odepřít daňovou výhodu daňovému poplatníkovi jen z toho důvodu, že jeho bydliště se nachází na území druhé smluvní strany [35]. Nicméně tato judikatura se na projednávaný případ nepoužije, protože nepředpokládá přiznání daňové výhody v Německu německému pracovníkovi s bydlištěm ve Švýcarsku, který však pracuje v Německu, ale týká se spíše přiznání zvýhodňujícího švýcarského daňového zacházení z důvodu bydliště ve Švýcarsku pracovníkovi/daňovému poplatníkovi s bydlištěm v Německu, jenž podléhá dani z příjmu v Německu.

77. Z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko v případě, že by se Soudní dvůr rozhodl toto ustanovení zkoumat s ohledem na Dohodu, nepředstavuje ani porušení článku 9 přílohy I Dohody, ani překážku volného pohybu pracovníků.

32 — Na projednávaný případ se nevztahuje zásada vyjádřená v bodě 79 rozsudku de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), podle které ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků brání tomu, aby stát původu bránil svobodně přijímat a vykonávat práci jednomu z vlastních státních příslušníků v jiném členském státě. Roman Bukovansky totiž ve Švýcarsku nevykonává žádnou práci.

33 — Viz rozsudek Grimme (C-351/08,EU:C:697, body 47 a 48).

34 — Jako například ve francouzském znění („Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille.“) výraz „y“ se může vztahovat pouze na území smluvní strany. Totéž platí i pro výraz „dort“ v německém znění („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen“).

35 — Viz rozsudek Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, body 48, 49 a 52).

2. K porušení článku 2 Dohody

78. Předkládající soud se dále domnívá, že zastřešující zdanění představuje ustanovení porušující zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, což je v rozporu s článkem 2 Dohody. Jelikož se uvedený daňový režim nevztahuje na švýcarské státní příslušníky, kteří se přestěhují do Švýcarska, použití čl. 4 odst. 4 dvoustranné dohody Německo/Švýcarsko znamená, že daňová zátěž pro osobu, která není švýcarským státním příslušníkem a do Švýcarska se přestěhuje, je vyšší než v případě švýcarského státního příslušníka.

79. Nicméně jak již bylo vysvětleno v bodě 67 tohoto stanoviska, dotčené ustanovení je výsledkem dohody, o rozdělení daňové pravomoci mezi smluvními státy dvoustranné dohody.

80. V této souvislosti je však třeba nejprve uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že kritérium státní příslušnosti lze použít jako kritérium rozdělení daňové pravomoci a jako takové by nemělo být považováno za diskriminaci na základě státní příslušnosti [36].

81. Zadruhé Soudní dvůr měl již příležitost ve věci Van Hilten [37] rozhodnout, že vnitrostátní právní úpravu, která stanoví zastřešující zdanění, v dané věci se jednalo o oblast dědických daní, a to na základě státní příslušnosti jako hraničního určovatele za účelem rozdělení daňové pravomoci, nelze považovat za opatření představující zakázanou diskriminaci ve smyslu Smlouvy [38] .

82. S ohledem na tyto úvahy je proto třeba dle mého názoru dospět k závěru, že dotčené ustanovení nevede k žádné formě diskriminace na základě státní příslušnosti, která by byla v rozporu s článkem 2 Dohody.

V – **Závěry**

83. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Finanzgericht Baden-Württemberg odpověděl takto:

„Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob musí být vykládána v tom smyslu, že tato Dohoda na základě článku 21 odst. 1 nebrání ustanovení obsaženému ve dvoustranné dohodě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a členským státem, která stanoví formu zastřešujícího zdanění, podle které příjmy vytvořené v tomto státě zaměstnancem, kterého lze v souladu s touto Dohodou označit za tzv. ‚reverzního' přeshraničního pracovníka, jenž se přestěhoval do Švýcarska, avšak nemá švýcarskou státní příslušnost a před přestěhováním do Švýcarska podléhal alespoň po dobu pěti let celkem dani z příjmu v dotčeném členském státě, mohou být nadále předmětem daně z příjmu v tomto členském státě v roce, kdy došlo k přemístění bydliště a v následujících pěti letech."

36 — Viz rozsudek Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, body 30 a 53).

37 — Rozsudek van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Tamtéž bod 47.