Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 30. apríla 2015 [1]

Vec C-241/14

Roman Bukovansky
proti
Finanzamt Lörrach

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko)]

„Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb — Vzťah medzi uvedenou dohodou a dvojstrannými dohodami o dvojitom zdanení — Rovnosť zaobchádzania — Diskriminácia na základe štátnej príslušnosti — Štátny príslušník členského štátu Únie — Príjmy zo závislej činnosti dosiahnuté v tomto členskom štáte — Premiestnenie bydliska do Švajčiarska — Zastrešujúce zdanenie“

1. Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko), t. j. vnútroštátny súd, vyzýva v predmetnom návrhu Súdny dvor na začatie prejudiciálneho konania na účel poskytnutia výkladu niektorých ustanovení Dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb, podpísanej v Luxemburgu 21. júna 1999 [2] (ďalej len „Dohoda“) vo vzťahu k ustanoveniam dvojstrannej dohody medzi Spolkovou republikou Nemecko a Švajčiarskou konfederáciou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a dane z majetku (ďalej len „nemecko-švajčiarska dohoda“) [3].

2. Vnútroštátny súd Súdnemu dvoru v podstate navrhuje, aby rozhodol o tom, či Dohoda bráni ustanoveniu uvedenej dvojstrannej dohody, upravujúcemu určitú formu tzv. „zastrešujúceho zdanenia“ (Grenzgängerregelung), na základe ktorého môžu nemecké daňové orgány na určité obdobie naďalej vyrubovať nemeckú daň z príjmov fyzickej osoby dosiahnutých v Nemecku, pokiaľ daná osoba premiestnila svoje bydlisko do Švajčiarska, nemá však švajčiarske občianstvo a po dobu aspoň piatich rokov celkovo neobmedzene podliehala daňovej povinnosti v Nemecku.

3. Okrem otázok týkajúcich sa zlučiteľnosti uvedeného daňového zaobchádzania so zásadami stanovenými v Dohode sa v prejednávanej veci objavila dôležitá prejudiciálna otázka všeobecného významu, ktorá bola v priebehu konania predmetom veľmi odlišných stanovísk. Súdny dvor sa totiž musí vyjadriť k výkladu pôsobnosti článku Dohody, ktorý upravuje vzťah medzi touto Dohodou a dvojstrannými dohodami o dvojitom zdanení. S ohľadom na predmetný článok musí Súdny dvor rozhodnúť, či má mať v prípade vzájomného rozporu prednosť Dohoda alebo dvojstranná dohoda týkajúca sa danej oblasti.

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Ú. v. ES L 114, 2002, s. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* II 1972, s. 1022 v znení pozmeňovacieho protokolu z 12. marca 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003, s. 68).

I – **Právny rámec**

A – *Dohoda*

4. Podľa článku 1 písm. a) a d) Dohody je cieľom Dohody najmä zabezpečiť štátnym príslušníkom členských štátov Únie 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 sú poskytnuté tuzemským štátnym príslušníkom.

5. Článok 2 Dohody, nazvaný „Nediskriminácia“, stanovuje, že „štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú pobyt v súlade s právnymi predpismi na území druhej zmluvnej strany, nepodliehajú pri uplatňovaní ustanovení príloh I, II a III k tejto dohode a v súlade s týmito ustanoveniami žiadnej diskriminácii z dôvodov štátnej príslušnosti“.

6. V článku 16 Dohody s názvom „Odkaz na právo Spoločenstva“ sa v odseku 2 stanovuje:

„Pokiaľ uplatňovanie tejto dohody zahŕňa koncepty práva Spoločenstva, zohľadňuje sa príslušná judikatúra Súdneho dvora Európskych spoločenstiev pred dátumom jej podpísania. Judikatúra po tomto dátume sa Švajčiarsku oznamuje. Z dôvodu zabezpečenia správneho fungovania dohody spoločný výbor na žiadosť ktorejkoľvek zo strán určí dosahy tejto judikatúry.“

7. V článku 21 Dohody s názvom „Vzťah k dvojstranným dohodám o dvojitom zdanení“ sa v odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Ustanovenia dvojstranných dohôd medzi Švajčiarskom a členskými štátmi Európskeho spoločenstva o dvojitom zdanení nie sú ustanoveniami tejto dohody dotknuté. Najmä ustanovenia tejto dohody neovplyvňujú definíciu ‚cezhraničných pracovníkov‘ dohôd o dvojitom zdanení.

2. Žiadne ustanovenia tejto dohody sa nesmú vykladať tak, že sa zmluvným stranám zabránilo pri uplatňovaní príslušných ustanovení ich daňových právnych predpisov medzi daňovníkmi, ktorých situácie nie sú porovnateľné, najmä pokiaľ ide o miesto bydliska.“

8. Článok 22 Dohody naopak upravuje „Vzťah k dvojstranným dohodám o iných záležitostiach, ako je sociálne zabezpečenie a dvojité zdanenie“, pričom stanovuje:

„1. Bez ohľadu na ustanovenia článkov 20 a 21 táto dohoda nemá dosah na dohody spájajúce Švajčiarsko na jednej strane a jeden členský štát alebo viacero členských štátov Európskeho spoločenstva na strane druhej, ako napríklad dohody o súkromných osobách, hospodárskych prevádzkovateľoch, cezhraničnej spolupráci alebo miestnej pohraničnej doprave, pokiaľ sú zlučiteľné s touto dohodou.

2. V prípade nezlučiteľností medzi takýmito dohodami s touto dohodou prednosť má táto dohoda.“

9. Príloha I Dohody sa venuje voľnému pohybu osôb, pričom kapitola II tejto prílohy obsahuje ustanovenia týkajúce sa zamestnancov. Článok 7 ods. 1 predmetnej prílohy I vymedzuje pojem „zamestnaný cezhraničný pracovník“. V zmysle tohto ustanovenia je zamestnaný cezhraničný pracovník „štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má svoje bydlisko na území zmluvnej strany a vykonáva činnosť zamestnanej osoby na území druhej zmluvnej strany, pričom sa do miesta svojho bydliska vracia zvyčajne každý deň alebo aspoň raz za týždeň“.

10. Článok 9 prílohy I, nazvaný „Rovnaké zaobchádzanie“, stanovuje:

„1. Zamestnanej osobe, ktorá je štátnym príslušníkom zmluvnej strany, sa nesmie na základe jej štátnej príslušnosti udeliť iné zaobchádzanie na území druhej zmluvnej strany ako zamestnaným osobám, pokiaľ ide o podmienky zamestnania a pracovné podmienky, najmä z hľadiska mzdy, prepustenia alebo opätovného zaradenia alebo opätovného zamestnania, ak sa stane nezamestnanou osobou.

2. Zamestnaná osoba a jej rodinní príslušníci uvedení v článku 3 tejto prílohy majú rovnaké daňové úľavy a sociálne dávky ako zamestnané osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi krajiny, a ich rodinní príslušníci.“

B – *Dvojstranná dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko o dvojitom zdanení*

11. Švajčiarska konfederácia a Spolková republika Nemecko uzatvorili 11. augusta 1971 uvedenú dvojstrannú nemecko-švajčiarsku dohodu, ktorá nadobudla platnosť 29. decembra 1972.

12. Článok 15a nemecko-švajčiarskej dohody sa týka zdanenia cezhraničných pracovníkov, pričom v odseku 1 tohto článku sa stanovuje, že „mzda, plat a podobné odmeny, ktoré rezident poberá za závislú prácu, podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, iba žeby vykonával túto činnosť v druhom zmluvnom štáte. Ako náhradu môže zmluvný štát, v ktorom sa pracovná činnosť uskutočňuje, z týchto odmien zraziť daň. Takto zrazená daň nemôže byť vyššia ako 4,5 % z hrubej odmeny v prípade, že pobyt je preukázaný na základe úradného osvedčenia príslušného daňového orgánu zmluvného štátu, v ktorom je daňovník usadený. Uvedené sa nevzťahuje na ustanovenia článku 4 ods. 4“.

13. Článok 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody stanovuje určitú formu zastrešujúceho zdanenia v prospech Spolkovej republiky Nemecko. Podľa tohto ustanovenia môže Spolková republika Nemecko v prípade fyzickej osoby, ktorá je usadená vo Švajčiarsku, nemá však švajčiarsku štátnu príslušnosť a v Nemecku mala neobmedzenú daňovú povinnosť celkovo najmenej päť rokov, zdaniť príjmy pochádzajúce z Nemecka a majetkové hodnoty, ktoré sa nachádzajú v Nemecku, a to bez ohľadu na iné ustanovenia zmluvy. Túto právomoc môže Nemecko vykonať v roku, keď sa neobmedzená daňová povinnosť naposledy skončila, ako aj v priebehu nasledujúcich piatich rokov. Tým nie je dotknuté zdanenie týchto príjmov a majetkových hodnôt podľa dohody vo Švajčiarsku. Spolková republika Nemecko v každom prípade v rámci obdobného uplatnenia nemeckých právnych predpisov týkajúcich sa započítania zahraničných daní zaúčtuje švajčiarsku daň vyrubenú z týchto príjmov alebo majetkových hodnôt v súlade s dvojstrannou dohodou zmluvou do časti nemeckej dane vyberanej z uvedených príjmov alebo majetkových hodnôt.

C – *Nemecká právna úprava*

14. Podľa § 1 ods. 1 a 4 nemeckého zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) [4], fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo miesto obvyklého pobytu v Nemecku, podliehajú dani z príjmov neobmedzene, kým fyzické osoby, ktoré nemajú na území Nemecka ani bydlisko, ani obvyklý pobyt, podliehajú dani z príjmov iba čiastočne, a to v prípade, že dosahujú vnútroštátne príjmy podľa § 49 EStG.

15. Podľa § 49 ods. 1 bodu 4 písm. a) EStG sú vnútroštátne príjmy príjmami zo závislej práce vykonávanej v Nemecku.

4 — Text uverejnený 19. októbra 2002 (BGB1. 2002 I, s. 4212) v znení z 20. decembra 2007 (BGB1. 2007 I, s. 3150).

II – **Skutkový stav, vnútroštátne konanie a prejudiciálne otázky**

16. Pán Bukovansky, žalobca v konaní pred vnútroštátnym súdom, je štátnym príslušníkom Nemecka a Českej republiky.

17. V období pred rokom 2006 pracoval pán Bukovansky vo Švajčiarsku pre niekoľko spoločností, patriacich do Švajčiarskej farmaceutickej skupiny. Bydlisko mal však v Nemecku, kde podliehal dani z príjmov.

18. V marci 2006 začal pán Bukovansky pracovať v Nemecku pre dcérsku spoločnosť rovnakej švajčiarskej farmaceutickej skupiny, pričom v júni rovnakého roku sa stal generálnym riaditeľom danej spoločnosti.

19. V auguste 2008 premiestnil pán Bukovansky svoje bydlisko do mesta Bazilej vo Švajčiarsku, hoci naďalej pracoval pre uvedenú nemeckú dcérsku spoločnosť. Z tohto dôvodu nemal od uvedeného úkonu v Nemecku bydlisko ani pobyt. Je preukázané, že zo svojho pracoviska v Nemecku sa pravidelne vracal do miesta bydliska vo Švajčiarsku.

20. V daňovom priznaní za rok 2008, podanom nemeckým daňovým orgánom, vychádzal pán Bukovansky z predpokladu, že pokiaľ ide o obdobie medzi augustom a decembrom daného roku, t. j. obdobie po jeho presťahovaní do Švajčiarska, mal sa považovať za tzv. cezhraničného pracovníka (migrujúceho opačným smerom) podľa článku 15a ods. 1 nemecko-švajčiarskej dohody. Z tohto dôvodu dospel k záveru, že na základe uplatnenia uvedeného ustanovenia podliehali jeho príjmy od augusta 2008 zdaneniu v zmluvnom štáte, v ktorom mal bydlisko, čiže vo Švajčiarsku, pri zohľadnení preddavku vo výške 4,5 % z hrubej mzdy, ktorú jeho zamestnávateľ zrazil a odviedol v zmysle rovnakého ustanovenia citovanej dvojstrannej dohody v Nemecku.

21. Finanzamt Lörrach však vo výmere dane z príjmov s názorom pána Bukovanského nesúhlasil a predmetné príjmy za celý daný rok zdanil v Nemecku. Nemecké daňové orgány usúdili, že pán Bukovansky sa mal podľa § 1 ods. 4 v spojení s § 49 ods. 1 bodom 4 písm. a) EStG považovať za osobu čiastočne podliehajúcu dani z príjmov, jeho príjmy sa však mali zdaniť v Nemecku v súlade s pravidlom zastrešujúceho zdanenia, uvedeného v článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody.

22. Na základe opravného prostriedku, ktorý v správnom konaní podal pán Bukovansky, sa sumy, ktoré zaplatil ako daň z príjmov daňovej správe vo Švajčiarsku, zobrali do úvahy pri výpočte zdaniteľného príjmu v Nemecku.

23. V žalobe podanej na vnútroštátny súd, ktorú Finanzamt Lörrach navrhuje zamietnuť, pán Bukovansky uvádza, že jeho príjmy zo závislej činnosti dosiahnuté od augusta 2008 mali z dôvodu je postavenia ako cezhraničného pracovníka migrujúceho opačným smerom podliehať výlučne dani z príjmov vo Švajčiarsku. Podmienky pre uplatnenie zastrešujúceho zdanenia v zmysle článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody naopak v danej veci podľa pána Bukovanského neexistovali.

24. Finanzgericht Baden-Württemberg kladie vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania otázku týkajúcu sa zlučiteľnosti uvedeného ustanovenia nemecko-švajčiarske dohody s niektorými ustanoveniami Dohody. Podľa názoru vnútroštátneho súdu predstavuje zastrešujúce zdanenie na jednej strane diskriminačný daňový režim, ktorý je v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania podľa článku 9 prílohy I Dohody a ako také je prekážkou voľného pohybu. Na druhej strane článok 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody podľa vnútroštátneho súdu tiež porušuje zákaz diskriminácie na základe štátnej príslušnosti podľa článku 2 Dohody.

25. Vnútroštátny súd zastáva názor, že článok 21 ods. 1 Dohody umožňuje, aby sa neuplatnili ustanovenia nemecko-švajčiarskej dohody o zastrešujúcom zdanení. Ustanovenia zmlúv vo veci dvojitého zdanenia nemôžu podľa vnútroštátneho súdu napriek uvedenému článku Dohody odporovať povinnostiam vyplývajúcim zo základných slobôd stanovených Dohodou, akou je v prejednávanej veci zákaz diskriminácie.

26. S ohľadom na tieto úvahy vnútroštátny súd rozhodol uznesením z 19. decembra 2013, že je nevyhnutné prerušiť konanie, ktoré pred ním prebiehalo, s cieľom obrátiť sa na Súdny dvor s touto prejudiciálnou otázkou:

„Majú sa ustanovenia Dohody… predovšetkým jej preambula, jej články 1, 2 a 21, ako aj jej články 7 a 9 prílohy I vykladať v tom zmysle, že nedovoľujú, aby pracovník, ktorý sa z tuzemska odsťahoval do Švajčiarska, nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom a od príchodu do Švajčiarska má status tzv. cezhraničného pracovníka migrujúceho opačným smerom v zmysle článku 15a ods. 1 [nemecko-švajčiarskej dohody], podliehal podľa článku 4 ods. 4 [nemecko-švajčiarskej dohody] v spojení s článkom 15a ods. 1 štvrtou vetou tejto dohody zdaneniu v Nemecku?“

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

27. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný do kancelárie Súdneho dvora 16. mája 2014. Svoje pripomienky zaslali pán Bukovansky, Finanzamt Lörrach, vlády Švédska, Nemecka a Spojeného kráľovstva a tiež Európska komisia. Na pojednávaní 26. februára 2015 sa zúčastnili pán Bukovansky, Finanzamt Lörrach, nemecká vláda a Komisia.

IV – **Právna analýza**

28. Prejudiciálna otázka vnútroštátneho súdu sa v zásade zameriava na problematiku, či sa majú príslušné ustanovenia Dohody vykladať v tom zmysle, že sú prekážkou pre ustanovenie dvojstrannej dohody o dvojitom zdanení uzavretej medzi Švajčiarskou konfederáciou a členským štátom, stanovujúce určitú formu zastrešujúceho zdanenia, podľa ktorého príjmy dosiahnuté v danom členskom štáte zamestnancom, ktorého možno v súlade s Dohodou označiť za tzv. cezhraničného pracovníka „migrujúceho opačným smerom“ a ktorý sa presťahoval do Švajčiarska, nemá však švajčiarske občianstvo, pričom v dotknutom členskom štáte podliehal pred presťahovaním do Švajčiarska dani z príjmov celkovo najmenej päť rokov, možno v roku premiestnenia bydliska a počas nasledujúcich piatich rokov naďalej zdaňovať v predmetnom členskom štáte.

A – *Všeobecné pripomienky*

29. Vzhľadom na skutočnosť, že právomoc Súdneho dvora vykladať Dohodu je v súčasnosti nespochybniteľná,[5] rozhodnutie o otázke položenej vnútroštátnym súdom vychádza z predpokladu, že Dohoda sa vzťahuje na situáciu, v akej sa nachádza pán Bukovansky.

30. V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že skutočnosť, že pán Bukovansky je štátnym príslušníkom Nemecka a voči členskému štátu svojho pôvodu, t. j. Nemecku, sa dovoláva práv vyplývajúcich z jeho práva na voľný pohyb, nebráni uplatneniu Dohody. Bez ohľadu na skutočnosť, že pán Bukovansky má aj české občianstvo, totiž z ustálenej judikatúry vyplýva, že štátni príslušníci jednej zo zmluvných strán sa môžu za určitých okolností a so zreteľom na príslušné ustanovenia dovolávať práv stanovených Dohodou aj voči vlastnej krajine.[6]

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

6 — Pozri 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. S ohľadom na okolnosti vo veci samej a ustanovenia Dohody vzťahujúce sa na prejednávanú vec treba uviesť, že vzhľadom na znenie príslušných ustanovení, a to jednak článku 2 Dohody, jednak článku 7 ods. 1 prílohy I Dohody, sú tieto ustanovenia v prípade pána Bukovanského uplatniteľné.

32. Pokiaľ totiž ide na jednej strane o uplatniteľnosť článku 2 Dohody, je potrebné konštatovať, že pán Bukovansky je štátnym príslušníkom „zmluvnej strany“, čiže Spolkovej republiky Nemecko, pričom legálny pobyt má na území druhej zmluvnej strany, t. j. Švajčiarskej konfederácie. Na základe uvedeného článku preto nemôže byť predmetom akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti.

33. Na druhej strane, v súvislosti s uplatnením článku 7 ods. 1 prílohy I Dohody treba zdôrazniť, že pán Bukovansky „má svoje bydlisko na území zmluvnej strany“, v danom prípade na území Švajčiarskej konfederácie, pričom vykonáva platenú činnosť na „území druhej zmluvnej strany“, čiže Spolkovej republiky Nemecko. Keďže je jednoznačné, že pán Bukovansky sa v príslušnom období pravidelne vracal zo svojho pracoviska na miesto svojho bydliska, treba ho z tohto dôvodu označiť za „zamestnaného cezhraničného pracovníka“ v zmysle článku 7 ods. 1 prílohy I Dohody. [7]

34. S ohľadom na tieto úvahy je potrebné dospieť k záveru, že prípad pána Bukovanského spadá do pôsobnosti Dohody.

B – *O vzťahu medzi Dohodou a dvojstrannými dohodami o dvojitom zdanení*

35. Pred analýzou pochybností, ktoré vnútroštátny súd uviedol s ohľadom na zlučiteľnosť ustanovenia článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody s príslušnými ustanoveniami Dohody, sa treba vysporiadať s otázkou predbežného charakteru, týkajúcou sa vzťahu samotnej Dohody s dvojstrannými dohodami o dvojitom zdanení. Na tento účel je potrebné preskúmať rozsah ustanovenia článku 21 ods. 1 Dohody, podľa ktorého ustanoveniami Dohody „nie sú dotknuté“ ustanovenia dvojstranných dohôd uzatvorených medzi Švajčiarskom a členskými štátmi Únie o dvojitom zdanení.

36. Stanoviská k tejto otázke, vo vzťahu ku ktorej sa Súdny dvor nemal podľa mojich znalostí zatiaľ možnosť vyjadriť, poskytnuté v priebehu konania, sa veľmi líšia.

37. Na jednej strane vnútroštátny súd zastáva názor, že napriek zneniu článku 21 ods. 1 Dohody má mať v prípade rozporu medzi ustanoveniami dvojstrannej dohody o dvojitom zdanení a ustanoveniami Dohody prednosť Dohoda. Podľa vnútroštátneho súdu nemôžu ustanovenia týchto zmlúv porušovať najmä zákaz diskriminácie stanovený právom Únie.

38. V rovnakom zmysle Komisia usudzuje, že článok 21 ods. 1 Dohody nebráni skúmať zlučiteľnosť nemecko-švajčiarskej dohody s ustanoveniami Dohody. Podľa tvrdenia Komisie dané pravidlo iba spresňuje, že je úlohou zmluvných štátov dvojstrannej dohody o dvojitom zdanení, aby rozhodli o rozsahu a rozdelení svojej daňovej právomoci. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora sú však zmluvné štáty pri vymedzení podmienok zdaňovania podľa Komisie povinné dodržiavať slobodu pohybu stanovenú v Dohode. [8] Článok 21 ods. 1 Dohody ich podľa Komisie od tejto povinnosti neoslobodzuje. [9]

7 — Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o uplatnenie pojmu cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba podľa článku 13 prílohy I Dohody, rozsudok Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, body 34 až 40).

8 — Komisia sa odvoláva na ustálenú judikatúru uvedenú v bodoch 50 a 51 rozsudku Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Zdá sa, že tento výklad článku 21 ods. 1 Dohody prijal aj Švajčiarsky federálny súd. Pozri rozsudok z 26. januára 2010 vo veciach 2C_319/2009 a 2C_321/2009, bod 14.1. Rozsudok možno nájsť na internetovej adrese http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (posledná návšteva stránky – 26. marca 2015).

39. Na pojednávaní Komisia tiež uviedla, že ak by sa mala výnimka uvedená v článku 21 ods. 1 Dohody vykladať tak, že členský štát môže do dvojstrannej dohody o dvojitom zdanení voľne vsunúť ustanovenie predstavujúce zjavnú diskrimináciu alebo zjavné porušenie slobôd zaručených Dohodou, Dohoda ako taká by úplne stratila význam. Z tohto dôvodu Komisia usudzuje, že *ratio legis* a systematický výklad článku 21 ods. 1 Dohody nesvedčia v prospech výkladu, podľa ktorého má uvedené ustanovenie predstavovať všeobecnú výnimku z uplatniteľnosti Dohody pre všetky ustanovenia dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení.

40. Na druhej strane sú pripomienky švédskej vlády, ku ktorej sa na pojednávaní jednoznačne pripojila nemecká vláda, úplne opačné. Článok 21 ods. 1 Dohody predstavuje podľa týchto vlád bezpodmienečnú výnimku z uplatňovania Dohody. Z uvedeného podľa švédskej a nemeckej vlády vyplýva, že v rámci pôsobnosti tejto výnimky nemožno uplatniť ani ustanovenia Dohody, ani práva a povinnosti vyplývajúce z práva Únie. Inak povedané, ustanovenia dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení sa podľa uvedených vlád uplatňujú, ako keby Dohoda neexistovala. Práva a povinnosti vyplývajúce z Dohody preto nemôžu mať vplyv na ustanovenia týchto dvojstranných dohôd.

41. Konkrétne môžu uvedené dva výklady týkajúce sa rozsahu článku 21 ods. 1 Dohody viesť v prejednávanej veci k odlišným výsledkom. V prípade prijatia výkladu vnútroštátneho súdu a Komisie by bolo nevyhnutné podrobiť analýze zlučiteľnosť ustanovenia nemecko-švajčiarskej dohody stanovujúceho zastrešujúce zdanenie s príslušnými ustanoveniami Dohody. Naopak, ak sa prijme výklad švédskej a nemeckej vlády, táto analýza by nebola potrebná a ani prípadná nezlučiteľnosť predmetného ustanovenia nemecko-švajčiarskej dohody s Dohodou by nemala vplyv na uplatňovanie tohto pravidla.

42. Hneď na úvod treba pripomenúť, že Dohoda sa musí ako medzinárodná zmluva vykladať v súlade s článkom 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve [10] dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy. [11]

43. Z hľadiska gramatického výkladu sa mi zdá nepochybné, že prostredníctvom použitia výrazu „nie sú dotknuté“ stanovuje článok 21 ods. 1 prvá veta Dohody výslovnú výnimku z uplatňovania Dohody ako takej, pokiaľ ide o ustanovenia dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení uzatvorených medzi Švajčiarskom a členskými štátmi Únie. Zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že výnimka je všeobecná a bezpodmienečná v tom zmysle, že sa na ňu nevzťahuje nijaká iná podmienka než tá, že ide o ustanovenie týkajúce sa oblasti dvojitého zdanenia. Druhá veta rovnakého odseku sa týka špecifickej otázky vymedzenia pojmu „cezhraničný pracovník“, ako je však zjavné z použitia výrazu „najmä“, predstavuje iba názorný príklad výnimky stanovenej v prvej vete a nemá vplyv na jej celkový rozsah.

44. Z hľadiska kontextuálneho výkladu je potrebné konštatovať, že v Dohode nasleduje po článku 21, nazvanom „Vzťah k dvojstranným dohodám o dvojitom zdanení“, článok 22, ktorý tiež obsahuje ustanovenie všeobecného charakteru o vzťahu „k dvojstranným dohodám o iných záležitostiach, ako je sociálne zabezpečenie a dvojité zdanenie“. [12] Na rozdiel od článku 21 ods. 1 Dohody sa však v článku 22 stanovuje, že Dohoda ako taká nemá vplyv na dvojstranné dohody *netýkajúce sa* dvojitého zdanenia „pokiaľ sú [dané zmluvy] zlučiteľné s touto dohodou“. V uvedenom článku 22 ods. 2 sa navyše výslovne uvádza, že „[v] prípade nezlučiteľností medzi takýmito dohodami a touto dohodou prednosť má táto dohoda“.

45. Je teda zrejmé, že článok 21 neobsahuje nijaké podobné ustanovenie, ktoré by výslovne stanovilo prednosť Dohody pred dvojstrannými dohodami o dvojitom zdanení.

10 — Dohovor podpísaný vo Viedni 23. mája 1969, *Zbierka zmlúv Organizácie spojených národov*, zv. 1155, s. 331.

11 — Pozri rozsudok Hengartner a Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, bod 36 a citovanú judikatúru).

12 — Vzťah k dvojstranným dohodám v oblasti sociálneho zabezpečenia upravuje článok 20 Dohody, podľa ktorého sa tieto zmluvy neuplatňujú od nadobudnutia platnosti Dohody, pokiaľ sa táto Dohoda na danú oblasť vzťahuje.

46. S ohľadom na znenie článku 21 ods. 1 prvej vety Dohody a zjavný rozdiel vo formulácii tohto ustanovenia a ustanovenia uvedeného v článku 22 Dohody, je podľa môjho názoru legitímne domnievať sa, že ak by zmluvné strany Dohody chceli stanoviť prednosť Dohody pred ustanoveniami dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení, vyjadrili by sa výslovne, tak ako to urobili v článku 22 Dohody, pokiaľ ide o iné druhy dvojstranných dohôd. Keďže zmluvné strany toto výslovné ustanovenie do článku 21 nezaradili, je dôvodné usudzovať, že ich zámerom bolo stanoviť vo vzťahu k ustanoveniam dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení všeobecnú a bezpodmienečnú výnimku z pôsobnosti Dohody. [13]

47. Uvedený výklad článku 21 ods. 1 Dohody treba navyše skúmať s ohľadom na ďalšie príslušné ustanovenia Dohody. V konkrétnom prípade Komisia na pojednávaní uviedla, hoci uznala rozdiel vo formuláciách článkov 21 a 22 Dohody, že ustanovenie uvedené v článku 21 ods. 2 Dohody by mohlo stratiť význam v prípade, ak by sa prijal výklad daného ustanovenia, navrhovaný v bode 46 týchto návrhov.

48. Podľa článku 21 ods. 2 Dohody nemožno žiadne z ustanovení Dohody vykladať tak, že zmluvným stranám bráni pri uplatňovaní príslušných ustanovení ich daňových právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska. V tejto súvislosti Súdny dvor v citovanom rozsudku Ettwein objasnil, že toto ustanovenie v daňovej oblasti umožňuje rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, ale len v prípade, že sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii. [14]

49. Na rozdiel od Komisie sa navyše domnievam, že odsek 2 článku 21 Dohody nie je špecifikáciou odseku 1 tohto článku. V tomto ohľade je zrejmé, že ustanovenie uvedené v článku 21 ods. 2 sa vzťahuje na vnútroštátnu daňovú legislatívu zmluvných strán, kým odsek 1 tohto článku sa vzťahuje na dvojstranné dohody uzatvorené medzi Švajčiarskou konfederáciou a členskými štátmi Únie.

50. V tejto súvislosti treba objasniť, že výnimka stanovená v článku 21 ods. 1 Dohody neoprávňuje členský štát alebo Švajčiarsku konfederáciu na jednostranné prijatie diskriminačných opatrení v rámci svojej vnútroštátnej legislatívy, ktoré by boli v rozpore s ustanoveniami Dohody. Toto ustanovenie iba ponecháva nedotknutou možnosť, že členský štát a Švajčiarska konfederácia stanovia na základe vzájomnej zhody v dvojstrannej dohode o dvojitom zdanení daňové opatrenia, ktoré nie sú v zhode s Dohodou. Možné ustanovenie nezlučiteľné s Dohodou musí byť preto v každom prípade výsledkom prípadnej dohody medzi členským štátom a Švajčiarskou konfederáciou.

51. Práve v tomto ohľade nesúhlasím s tvrdením Komisie, podľa ktorej by v prípade prijatia výkladu článku 21 ods. 1 Dohody, navrhovaného v bode 46 týchto návrhov, stratila Dohoda ako taká úplne svoj význam. Ako sa totiž objasňuje v predchádzajúcom bode, pôsobnosť výnimky, ktorú ako takú treba vykladať reštriktívne, [15] sa obmedzuje iba na zmluvné ustanovenia daňového charakteru, nachádzajúce sa v dvojstranných dohodách o dvojitom zdanení. Dohoda naopak pôsobí v plnom rozsahu, pokiaľ ide o akýkoľvek iný druh ustanovenia.

13 — Treba uviesť, že zo znenia článku 21 ods. 1 prvej vety vyplýva, že časová pôsobnosť uvedenej výnimky nie je obmedzená na dvojstranné dohody o dvojitom zdanení, ktoré už existovali v čase nadobudnutia platnosti Dohody, ale zahŕňa aj zmluvy uzatvorené v budúcnosti.

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

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, bod 24) a Pfeiffer a i. (C-397/01, EU:C:2004:584, bod 52 a citovanú judikatúru).

52. V tejto súvislosti možno tiež uviesť, že ak na jednej strane boli zmluvné strany skutočne, ako je zrejmé z druhej vety preambuly Dohody, „rozhodnuté zabezpečiť medzi sebou voľný pohyb osôb s odvolaním sa na ustanovenia platné v Európskom spoločenstve“ [16], na druhej strane však Súdny dvor zdôraznil, že uvedená vôľa umožniť voľný pohyb osôb medzi Úniou a Švajčiarskou konfederáciou sa nezhoduje s duchom a účelom voľného pohybu podľa Zmlúv v oblasti vnútorného trhu, zriadeného medzi členskými štátmi Únie. Cieľom Dohody je teda posilniť väzby medzi zmluvnými stranami, bez zámeru rozšíriť uplatňovanie základných slobôd v plnom rozsahu na Švajčiarsku konfederáciu. [17]

53. Práve s ohľadom na túto charakteristiku Dohody, vyjadrenú Súdnym dvorom, je možné chápať obmedzenie rozsahu judikatúry, na ktorú sa odvoláva Komisia a ktorá sa uvádza v bode 38 týchto návrhov, podľa ktorej sú členské štáty pri vymedzení podmienok zdaňovania povinné dodržiavať slobodu pohybu podľa ZFEÚ. [18] Táto zásada práva Únie sa uplatňuje v rámci pôsobnosti Dohody, podlieha však výnimke v prípadoch, v ktorých sa zmluvné strany rozhodli Dohodu neuplatňovať, čiže v prípadoch zmluvných ustanovení o dvojitom zdanení.

54. Z predchádzajúcich úvah teda vyplýva, že na prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom treba podľa môjho názoru odpovedať v tom zmysle, že s ohľadom na článok 21 ods. 1 Dohody táto dohoda nebráni ustanoveniu, akým je pravidlo uvedené v článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody.

55. Z tohto dôvodu uvádzam nasledujúce úvahy iba pre prípad, že by sa Súdny dvor rozhodol neprijať mnou navrhovaný výklad článku 21 ods. 1 Dohody a považoval by za potrebné vykonať analýzu zlučiteľnosti ustanovenia článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody s príslušnými ustanoveniami Dohody.

C – O zlučiteľnosti ustanovenia týkajúceho sa zastrešujúceho zdanenia s Dohodou

56. Vnútroštátny súd upozorňuje na dve možné hľadiská nezlučiteľnosti zastrešujúceho zdanenia podľa článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody s Dohodou.

57. Zastrešujúce zdanenie predstavuje na jednej strane diskriminačný daňový režim v rozpore s článkom 9 prílohy I Dohody. Pán Bukovansky je podľa vnútroštátneho súdu voči Spolkovej republike Nemecko v porovnateľnom postavení ako pracovník so švajčiarskym občianstvom vykonávajúci pracovnú činnosť na území Nemecka, ktorý sa presťahoval do Švajčiarska. Mohol by sa preto dovolávať uplatnenia článku 9 ods. 2 prílohy I Dohody s cieľom požadovať získanie rovnakých daňových výhod, na aké by mal nárok švajčiarsky pracovník v jeho postavení, pričom by z tohto dôvodu žiadal, aby sa na neho nevzťahovalo zastrešujúce zdanenie. Toto diskriminačné zdanenie predstavuje podľa vnútroštátneho súdu prekážku voľného pohybu, keďže presťahovanie zamestnancov bez švajčiarskeho občianstva do Švajčiarska je v jeho dôsledku menej atraktívne, čím marí účel Dohody, ktorý spočíva v pokračujúcom úsilí zabezpečiť voľný pohyb.

58. Na druhej strane zastáva vnútroštátny súd názor, že článok 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody je v rozpore aj so zákazom diskriminácie na základe štátnej príslušnosti podľa článku 2 Dohody. Vnútroštátny súd uvádza, že rozšírenie zdaňovania príjmov na úroveň Nemecka sa neuplatňuje v prípade, že osoba, ktorá sa presťahovala do Švajčiarska, je štátnym príslušníkom Švajčiarskej konfederácie. Ak by pán Bukovansky mal švajčiarske občianstvo, zastrešujúce zdanenie by sa na neho v prejednávanej veci nevzťahovalo, a to aj v prípade, že ostatné okolnosti jeho súkromného a profesionálneho života by ostali rovnaké.

16 — Pozri rozsudok Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, bod 27).

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, body 26 až 29).

18 — Pozri aj bod 63 týchto návrhov.

59. Aby bolo možné reagovať na pochybnosti vnútroštátneho súdu, považujem za vhodné zhrnúť niektoré zásady vyjadrené Súdnym dvorom vo veci vzťahu medzi zmluvami o dvojitom zdanení a základnými slobodami, ktoré zaručuje Zmluva o FEÚ.

60. V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že na základe ustálenej judikatúry majú členské štáty naďalej právomoc prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne vymedziť kritériá pre rozdelenie ich daňovej právomoci, najmä s cieľom odstrániť, ak je to možné prostredníctvom zmlúv, dvojité zdanenie. [19] Členským štátom prináleží, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie situácií dvojitého zdanenia, a to najmä tým, že uplatnia kritériá používané v medzinárodnej daňovej praxi. [20]

61. V tejto súvislosti môžu členské štáty v rámci uvedených dvojstranných dohôd určených na zamedzenie dvojitého zdanenia voľne stanoviť hraničné ukazovatele na účel rozdelenia daňovej právomoci. [21] Výber týchto hraničných ukazovateľov štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami dvojstranných dohôd o dvojitom zdanení, nepredstavuje sám osebe diskrimináciu odporujúcu základným slobodám stanoveným v Zmluve o FEÚ. [22]

62. Okrem toho z judikatúry vyplýva, že členské štáty sa môžu dohodnúť na zdanení daňovníka v oboch členských štátoch, ako aj skutočnosť, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia, ktoré sú podľa Zmluvy o FEÚ zakázané. [23] Z uvedeného je zrejmé, že členský štát nie je na základe práva Únie povinný predchádzať nevýhodám, ktoré by mohli byť dôsledkom paralelného výkonu daňových právomocí. [24]

63. Z ustálenej judikatúry však tiež vyplýva, že rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi týmto štátom neumožňuje uplatniť opatrenia porušujúce slobodu pohybu podľa Zmluvy o FEÚ. [25] Najmä pri výkone daňovej právomoci rozdelenej v rámci dvojstranných dohôd na zamedzenie dvojitého zdanenia sú členské štáty povinné podriadiť sa pravidlám Únie a konkrétnejšie dodržiavať zásadu národného zaobchádzania, pokiaľ ide o štátnych príslušníkov iných členských štátov a ich vlastných štátnych príslušníkov, ktorí využívajú slobody zaručené Zmluvou. [26]

64. Analýzu pochybností uvedených vnútroštátnym súdom treba vykonať s ohľadom na uvedené zásady, ktoré možno všetky priamo alebo nepriamo odvodiť z judikatúry vydanej pred nadobudnutím platnosti Dohody. [27]

1. O porušení článku 9 prílohy I Dohody a o prekážke voľného pohybu

65. Vnútroštátny súd výslovne zakladá svoju analýzu na judikatúre 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. [28]

19 — Pozri najmä 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 Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 32).

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

21 — Pozri okrem iného rozsudky de 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 — Pozri rozsudok Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 53).

23 — Rozsudok 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 — Pozri rozsudok Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 42 a citovanú judikatúru).

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

27 — Pozri článok 16 ods. 2 Dohody a bod 6 týchto návrhov.

28 — Pozri 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 však potrebné konštatovať, že ako uviedlo niekoľko účastníkov, ktorí vstúpili do konania, nijaká skutočnosť v súdnej dokumentácii v skutočnosti nenasvedčuje tomu, že ustanovenie o zastrešujúcom zdanení vedie k znevýhodneniu v krajine pôvodu, čiže v Nemecku, pokiaľ ide o daňové zaťaženie osoby, akou je pán Bukovansky, ktorý uplatnil svoje právo na voľný pohyb tým, že sa presťahoval do Švajčiarska. Pre osobu v postavení pána Bukovanského totiž uplatnenie zastrešujúceho zdanenia jednoducho znamená, že v danom roku a v priebehu nasledujúcich piatich rokov po zmene bydliska sa na ňu vzťahuje rovnaká daňová sadzba ako na pracovníka v obdobnom postavení, ktorý je usadený v Nemecku. Inak povedané, v dôsledku premiestnenia bydliska do Švajčiarska sa na pána Bukovanského na základe uvedeného ustanovenia nevzťahuje výhodnejšie zdanenie vo Švajčiarsku, ale naďalej podlieha nemeckej sadzbe dane z príjmov.

67. Ustanovenie, akým je pravidlo uvedené v článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody, podľa môjho názoru iba odráža podmienky dohody dojednanej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Švajčiarskou konfederáciou, pokiaľ ide o vzájomné rozdelenie daňovej právomoci. Z ustanovenia článku 15a tejto dvojstrannej dohody vyplýva, že dva predmetné štáty dosiahli dohodu v tom zmysle, že v prípade cezhraničného pracovníka migrujúceho opačným smerom, akým je pán Bukovansky, patrí daňová právomoc štátu bydliska, čiže v danom prípade Švajčiarsku. V zmysle článku 4 ods. 4 uvedenej zmluvy si však Spolková republika Nemecko v prípade osoby, ktorá nie je štátnym príslušníkom Švajčiarska a ktorá podliehala neobmedzene po dobu aspoň piatich rokov daňovej povinnosti v Nemecku, pokiaľ v Nemecku naďalej dosahuje príjmy, zachováva daňovú právomoc na určité obdobie v rozsahu daňovej sadzby stanovenej pre daň z príjmov.

68. V tomto ohľade predstavuje kritérium predchádzajúceho bydliska [29], ktorým sa podľa predmetného ustanovenia odôvodňuje uplatňovanie zastrešujúceho zdanenia, legitímny hraničný ukazovateľ na účel rozdelenia daní medzi členskými štátmi.

69. Z judikatúry citovanej v bodoch 61 a 63 týchto návrhov však tiež vyplýva, že ak členské štáty musia pri uplatňovaní uvedených kritérií zabezpečiť dodržiavanie zásady národného zaobchádzania s vlastnými občanmi, ktorí využili práva zaručené Zmluvou – čo sa zdá byť, ako vyplýva z bodu 66 týchto návrhov, prípad v prejednávanej veci – nie sú v každom prípade na základe práva Únie povinné predchádzať negatívnym dôsledkom, ktoré by mohli vyplývať z paralelného výkonu daňovej právomoci.

70. Naopak, v rozsudku Weigel [30] Súdny dvor výslovne uviedol, že právo Únie pracovníkovi nezaručuje, že presun jeho činnosti do iného členského štátu, ako je štát jeho predchádzajúceho bydliska, bude z daňového hľadiska neutrálne. Vzhľadom na rozdielnosť právnych predpisov jednotlivých členských štátov v danom odvetví môže a nemusí byť takýto presun v závislosti od okolností pre tohto pracovníka daňovo výhodný. Z toho vyplýva, že prípadná nevýhoda vzhľadom na situáciu, za ktorej tento pracovník vykonával činnosti pred zmieneným presunom, nie je v zásade v rozpore s článkom 45 ZFEÚ, pokiaľ daný režim neznevýhodňuje tohto pracovníka s ohľadom na pracovníkov, na ktorých sa už vzťahovalo takéto zdanenie. [31]

71. Z uvedenej judikatúry teda vyplýva, že v rozpore s tým, čo uvádza vnútroštátny súd, Spolková republika Nemecko nie je povinná zaručiť pracovníkovi v postavení pána Bukovanského rovnosť zaobchádzania s pracovníkom so švajčiarskym občianstvom, vykonávajúcim pracovnú činnosť na území Nemecka, ktorý premiestňuje svoje bydlisko do Švajčiarska a ktorý podlieha v zmysle dvojstrannej dohody daňovej povinnosti vo Švajčiarsku. Rozdiel v zaobchádzaní medzi takýmto švajčiarskym pracovníkom a pánom Bukovanským je len dôsledkom rozdelenia daňovej právomoci medzi

29 — V nemeckom práve je kritérium bydliska dôvodom pre neobmedzené zdanenie príjmov. Pozri bod 14 týchto návrhov.

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

31 — Pozri rozsudok Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, bod 55). Skutočnosť, že predmetná vec sa týkala nepriamych daní, keďže išlo o daň za prihlásenie motorového vozidla do evidencie, nemá vplyv na účel uplatnenia zásady stanovenej v tomto rozsudku.

zmluvnými štátmi. Keďže nijaká skutočnosť nenasvedčuje tomu, že zastrešujúce zdanenie vedie k odlišnému zaobchádzaniu v porovnaní s pracovníkom usadeným v Nemecku, neobmedzene podliehajúcim nemeckej dani z príjmov, je potrebné dospieť k záveru, že uvedený daňový režim nepredstavuje prekážku voľného pohybu. [32]

72. Pokiaľ ide o konkrétny odkaz vnútroštátneho súdu na článok 9 prílohy I Dohody, treba predovšetkým pripomenúť, že Súdny dvor objasnil, že odsek 1 tohto článku sa vzťahuje len na možnosť diskriminácie na základe štátnej príslušnosti vo vzťahu k štátnemu príslušníkovi zmluvnej strany na území druhej zmluvnej strany. [33]

73. Zo skutkových okolností predložených Súdnemu dvoru je zrejmé, že pán Bukovansky je nemeckým štátnym príslušníkom, ktorý vykonával v spornom roku, t. j. v roku 2008, pracovnú činnosť v Nemecku a pre nemeckú spoločnosť. Skutočnosť, že ide o dcérsku spoločnosť švajčiarskej skupiny, je v tejto súvislosti irelevantná. V prejednávanej veci preto nemôže ísť o diskrimináciu zo strany orgánov jednej zmluvnej strany voči občanovi druhej zmluvnej strany a predmetné ustanovenie z tohto dôvodu nemožno uplatniť.

74. Po druhé, pokiaľ ide o článok 9 ods. 2 prílohy I, treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia majú zamestnanec a členovia jeho rodiny rovnaké daňové a sociálne výhody ako vnútroštátni zamestnanci a členovia ich rodín. Domnievam sa však, že aj toto ustanovenie sa týka, rovnako ako odsek 1 tohto článku, diskriminácie na základe štátnej príslušnosti voči občanovi jednej zmluvnej strany na území druhej zmluvnej strany, čo nie je, ako bolo uvedené v predchádzajúcom bode, prípad týkajúci sa prejednávanej veci.

75. Tento výklad možno potvrdiť z gramatického hľadiska, pokiaľ ide o formuláciu niektorých jazykových znení predmetného ustanovenia, ktoré v odseku 1 rovnakého článku jasne odkazujú na „územie druhej zmluvnej strany“. [34] Uvedený výklad je tiež v súlade so zásadou vyjadrenou v judikatúre, uvedenou v bode 63 týchto návrhov, podľa ktorej je členský štát povinný rešpektovať zásadu národného zaobchádzania, pokiaľ ide o štátnych príslušníkov iných členských štátov, ktorí využili svoje právo na voľný pohyb.

76. Z rovnakej judikatúry tiež vyplýva, že členský štát je povinný uplatňovať zásadu národného zaobchádzania aj v prípade vlastných občanov, ktorí využili slobodu pohybu. V súlade s touto judikatúrou odkázal Súdny dvor v rozsudku Ettwein okrem iného na článok 9 ods. 2 prílohy I Dohody s cieľom stanoviť zásadu, podľa ktorej zmluvné strany nemôžu zamietnuť daňovníkovi priznanie daňovej výhody iba z dôvodu, že miesto jeho pobytu sa nachádza na území druhej zmluvnej strany. [35] Táto judikatúra však nie je v prejednávanej veci uplatniteľná, keďže tento prípad sa netýka priznania daňovej výhody v Nemecku v prospech nemeckého občana s bydliskom vo Švajčiarsku, ktorý však pracuje v Nemecku, ale týka sa skôr priznania švajčiarskeho daňového režimu z dôvodu bydliska vo Švajčiarsku, ktorý je výhodnejší v porovnaní s postavením nemeckého pracovníka/daňovníka s bydliskom v Nemecku, podliehajúceho zdaneniu príjmov v Nemecku.

77. Z uvedeného vyplýva, že ustanovenie článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody nepredstavuje, v prípade, ak by sa Súdny dvor rozhodol toto ustanovenie skúmať s ohľadom na Dohodu, ani porušenie článku 9 prílohy I Dohody, ani prekážku voľného pohybu pracovníkov.

32 — Na prejednávanú vec nie je možné uplatniť ani zásadu vyjadrenú v bode 79 rozsudku de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), podľa ktorej ustanovenia o voľnom pohybe pracovníkov neumožňujú, aby štát pôvodu bránil právu svojho občana slobodne prijímať a vykonávať prácu v inom členskom štáte. Pán Bukovansky totiž vo Švajčiarsku nepracuje.

33 — Pozri rozsudok Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, body 47 a 48).

34 — Napríklad vo francúzskom znení („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“) sa výraz „y“ môže vzťahovať iba na územie zmluvnej strany. Rovnako aj termín „dort“ v nemeckom znení („Ein Arbeitnehmer und seine… Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen“).

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

2. O porušení článku 2 Dohody

78. Vnútroštátny súd dospel tiež k záveru, že zastrešujúce zdanenie predstavuje ustanovenie porušujúce zákaz diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, čo je v rozpore s článkom 2 Dohody. Z dôvodu skutočnosti, že uvedený daňový režim sa nevzťahuje na švajčiarskych občanov, ktorí si premiestnia pobyt do Švajčiarska, uplatnenie článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody má za následok, že daňové zaťaženie osoby, ktorá nie je štátnym príslušníkom Švajčiarska a ktorá si do tejto krajiny premiestnila bydlisko, je vyššie ako v prípade švajčiarskeho občana.

79. Ako sa však už vysvetlilo v bode 67 týchto návrhov, predmetné ustanovenie je výsledkom dohody o rozdelení daňovej právomoci medzi štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami príslušnej dvojstrannej dohody.

80. V tejto súvislosti treba predovšetkým poukázať na skutočnosť, že z judikatúry Súdneho dvora je zrejmé, že kritérium štátnej príslušnosti možno použiť ako ukazovateľ pre rozdelenie daňovej právomoci, pričom toto kritérium ako také nie je možné považovať za diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti. [36]

81. Po druhé Súdny dvor už mal možnosť vo veci Van Hilten [37] konštatovať, že vnútroštátnu právnu úpravu stanovujúcu určitú formu zastrešujúceho zdanenia, v danej veci išlo o daň z dedičstva, a to na základe štátnej príslušnosti ako hraničného ukazovateľa na účel rozdelenia daňovej právomoci, nemožno považovať za dôvod diskriminácie, ktorý je v rozpore so Zmluvou. [38]

82. S ohľadom na uvedené úvahy je preto podľa môjho názoru potrebné dospieť k záveru, že predmetné ustanovenie nevedie k nijakej forme diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, ktorá by porušovala článok 2 Dohody.

V – **Návrh**

83. S prihliadnutím na úvahy, ktoré som uviedol, navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázku, ktorú mu predložil Finanzgericht Baden-Württemberg, odpovedal takto:

Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb sa má vykladať v tom zmysle že, podľa jej článku 21 ods. 1 nebráni ustanoveniu dvojstrannej dohody o dvojitom zdanení uzatvorenej medzi Švajčiarskou konfederáciou a členským štátom, upravujúcemu určitú formu zastrešujúceho zdanenia, na základe ktorého možno príjmy dosiahnuté v danom členskom štáte zamestnancom, ktorého možno v súlade s toto dohodou označiť za tzv. cezhraničného pracovníka migrujúceho opačným smerom, ktorý sa presťahoval do Švajčiarska, nie je však švajčiarskym štátnym príslušníkom a pred príchodom do Švajčiarska celkovo podliehal po dobu aspoň piatich rokov zdaneniu príjmov v danom členskom štáte, naďalej zdaňovať v tomto členskom štáte, a to v roku, v ktorom sa premiestnenie bydliska uskutočnilo a počas nasledujúcich piatich rokov.

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

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

38 — Tamže, bod 47.