Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

19. listopadu 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Daně — 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 smlouvami o zamezení dvojímu zdanění — Rovné zacházení — Diskriminace na základě státní příslušnosti — Státní příslušník členského státu Evropské unie — Příhraniční pracovníci — Daň z příjmu — Rozdělení daňové pravomoci — Daňový hraniční určovatel — Státní příslušnost“

Ve věci C-241/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud Bádenska-Württemberska, Německo) ze dne 19. prosince 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 16. května 2014, v řízení

Roman Bukovansky

proti

Finanzamt Lörrach,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda druhého senátu, vykonávající funkci předsedy třetího senátu, C. Toader a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. února 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za R. Bukovanského H. Hauswirthem, Rechtsanwalt,

— za Finanzamt Lörrach D. Gressem a S. Parodi-Neef, jako zmocněnci,

— za německou vládu T. Henzem a B. Beutlerem, jako zmocněnci,

— za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, jakož i F. Sjövallem, L. Swedenborg a E. Karlssonem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

— za vládu Spojeného království M. Holtem, jako zmocněncem, ve spolupráci se S. Ford, barrister,

— za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. dubna 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6; dále jen „Dohoda o volném pohybu osob“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi R. Bukovanským, německým státním příslušníkem, a Finanzamt Lörrach (finanční úřad v Lörrachu) ve věci rozhodnutí, kterým Finanzamt Lörrach zdanil příjmy R. Bukovanského ze závislé činnosti v Německu za období po přemístění jeho bydliště z Německa do Švýcarska.

Právní rámec

Unijní právo

3 Evropské společenství a jeho členské státy na jedné straně a Švýcarská konfederace na straně druhé podepsaly dne 21. června 1999 sedm dohod, mezi nimi i Dohodu o volném pohybu osob. Rozhodnutím Rady a Komise 2002/309/ES, Euratom ze dne 4. dubna 2002 (Úř. věst. L 114, s. 1; Zvl. vyd. 11/41, s. 89), bylo těchto sedm dohod schváleno jménem Společenství, a dohody vstoupily v platnost dne 1. června 2002.

4 Podle ustanovení preambule Dohody o volném pohybu osob jsou smluvní strany „odhodlány rozvinout volný pohyb osob mezi nimi na základě pravidel používaných v Evropském společenství“.

5 Podle čl. 1 písm. a) a d) Dohody o volném pohybu osob je jejím cílem poskytnout státním příslušníkům členských států Evropské unie a Švýcarské konfederace právo vstupu, pobytu, přístupu k zaměstnání, usazování pro účely výkonu samostatné výdělečné činnosti a právo zůstat na území smluvních stran, jakož i poskytnout stejné životní a pracovní podmínky a podmínky pro zaměstnání, jako jsou poskytovány státním příslušníkům hostitelského státu.

6 Článek 2 této dohody, nadepsaný „Nediskriminace“, zní:

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

7 Článek 4 uvedené dohody, nadepsaný „Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti“, stanoví:

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

8 Podle článku 15 Dohody o volném pohybu osob jsou její přílohy a protokoly nedílnou součástí této dohody.

9 Článek 16 této dohody, nadepsaný „Odkaz na právo Společenství“, zní:

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

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

10 Článek 21 uvedené dohody, nadepsaný „Vztah k dvoustranným dohodám o zamezení dvojího zdanění“, ve svém odstavci 1 stanoví:

„Dvoustranné dohody mezi Švýcarskem a členskými státy Evropského společenství o zamezení dvojího zdanění nejsou touto dohodou dotčeny. Tato dohoda se zejména nedotýká vymezení pojmu ‚příhraničních pracovníků‘ obsaženého v dohodách o zamezení dvojího zdanění.“

11 Článek 7 přílohy I Dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Zaměstnaní příhraniční pracovníci“, ve svém odstavci 1 stanoví:

„Zaměstnaný příhraniční pracovník je státní příslušník smluvní strany, který má bydliště na území některé smluvní strany, vykonává výdělečnou činnost jako zaměstnanec na území druhé smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.“

12 Článek 9 uvedené přílohy, nadepsaný „Rovné zacházení“, ve svých odstavcích 1 a 2 stanoví:

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

2. Zaměstnanec a jeho rodinní příslušníci uvedení v článku 3 této přílohy požívají stejné daňové a sociální výhody jako zaměstnaní státní příslušníci hostitelské země a jejich rodinní příslušníci.“

Mezinárodní smlouvy

13 Dohoda ze dne 11. srpna 1971 mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo (*Bundesgesetzblatt* 1972 II, s. 1022), ve znění pozměňovacího protokolu ze dne 12. března 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, s. 67, dále jen „německo-švýcarská dohoda“), je dvoustrannou dohodou uzavřenou za účelem zamezení dvojímu zdanění v oblasti daně z příjmů a z majetku.

14 Článek 4 německo-švýcarské dohody stanoví:

„1. Ve smyslu této dohody se výrazem ‚rezident smluvního státu‘ rozumí jakákoli osoba, která má podle právních předpisů uvedeného státu neomezenou daňovou povinnost v tomto státě.

[...]

4. Spolková republika Německo může v případě fyzické osoby, která je rezidentem ve Švýcarsku, nemá švýcarskou státní příslušnost a měla ve Spolkové republice Německo neomezenou daňovou povinnost po dobu alespoň pěti let celkem, zdaňovat v roce, ve kterém naposled skončila její neomezená daňová

povinnost, a v průběhu následujících pěti let příjmy pocházející ze Spolkové republiky Německo a majetek nacházející se na jejím území, a to bez ohledu na jiná ustanovení dotčené dohody. Tím není dotčeno zdaňování těchto příjmů nebo majetku Švýcarskem podle ustanovení uvedené dohody. Spolková republika Německo však v rámci obdobného použití německých právních předpisů týkajících se započtení zahraniční daně započítá švýcarskou daň odváděnou z těchto příjmů nebo majetku v souladu s ustanoveními této dohody do části německé daně (s výjimkou daně z příjmu podniků) odváděné podle tohoto ustanovení z těchto příjmů nebo majetku nad rámec německé daně, která mohla být v této souvislosti vybrána podle ustanovení [článků] 6 až 22. Ustanovení tohoto odstavce neplatí, pokud se fyzická osoba stala rezidentem Švýcarska s cílem vykonávat v této zemi skutečnou závislou pracovní činnost pro zaměstnavatele, s nímž ji nad rámec jejich pracovního vztahu nepojí žádný přímý či nepřímý zásadní hospodářský zájem ve formě podílu či v jiné formě.

5. Je-li fyzická osoba pokládána za rezidenta smluvního státu ve smyslu tohoto článku pouze pro část roku a pro zbývající část roku je pokládána za rezidenta druhého smluvního státu (změna bydliště), v každém státě lze vybírat daně vyměřené na základě neomezené daňové povinnosti pouze za období, v průběhu kterého byla tato osoba pokládána za rezidenta tohoto státu.

[...]“

15 Článek 15 této dohody stanoví:

„1. S výhradou ustanovení [článků] 15a až 19 podléhají platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident smluvního státu na základě závislé pracovní činnosti, zdanění pouze v tomto státě, ledaže je tato pracovní činnost vykonávána v druhém smluvním státě. V případě výkonu pracovní činnosti v druhém smluvním státě jsou odměny za práci pobírané z tohoto titulu zdanitelné v tomto druhém státě.

2. Bez ohledu na ustanovení [odstavce] 1 podléhají odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z titulu závislé pracovní činnosti vykonávané v druhém smluvním státě, zdanění jen v prvním státě, jestliže:

a. příjemce pobývá v druhém státě v jednom či více obdobích celkově maximálně 183 dní v dotčeném kalendářním roce;

b. odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo jménem zaměstnavatele, který není rezidentem v druhém státě; a

c. odměny nevyplácí stálá provozovna nebo stálá základna, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.

[...]

4. S výhradou ustanovení [článku] 15a fyzická osoba, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ale jedná jako člen představenstva, ředitel, jednatel nebo zmocněnec kapitálové společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, může podléhat zdanění v tomto druhém státě v souvislosti s odměnami, které pobírá v rámci takové činnosti, pokud jeho činnost není vymezena tak, že zahrnuje pouze úkoly, které vyvolávají všechny účinky vně tohoto druhého státu. Pokud tento druhý stát nezdaňuje jeho příjmy, tyto příjmy podléhají zdanění ve státě, jehož je fyzická osoba rezidentem.“

16 Článek 15a uvedené dohody stanoví:

„Bez ohledu na ustanovení [článku] 15, platy, mzdy a jiné podobné odměny, které příhraniční pracovník pobírá za závislou pracovní činnost, mohou být zdaněny ve smluvním státě, jehož je rezidentem. Jako náhradu může smluvní stát, ve kterém je pracovní 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, jehož je poplatník rezidentem. Tím nejsou dotčena ustanovení [článku] 4 [odst.] 4.

2. Za příhraničního pracovníka ve smyslu ustanovení [odstavce] 1 se považuje jakákoli osoba, která je rezidentem smluvního státu, ale jejíž místo výkonu pracovní činnosti se nachází v druhém smluvním státě, odkud se pravidelně vrací do svého bydliště. Pokud se po skončení pracovní doby tato osoba nevrací pravidelně do svého bydliště, ztrácí postavení příhraničního pracovníka, pouze pokud se, pokud jde o zaměstnání za celý kalendářní rok, nevrací do místa svého bydliště více než 60 pracovních dní v závislosti na výkonu své pracovní činnosti.

3. Smluvní stát, jehož je příhraniční pracovník rezidentem, zohlední bez ohledu na ustanovení [článku] 24 daň vybranou podle ustanovení třetí věty [odstavce] 1 takto:

a. ve Spolkové republice Německo se daň započte na německou daň z příjmu v souladu s ustanoveními [§] 36 zákona [o] dani z příjmu (‚Einkommensteuergesetz‘), s výjimkou ustanovení [§] 34c uvedeného zákona. Daň se rovněž zohlední při stanovování záloh na daň z příjmu;

[...]“

Německé právo

17 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“), ve znění ze dne 20. prosince 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150), mají fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, neomezenou povinnost k dani z příjmu.

18 Ustanovení § 1 odst. 4 EStG stanoví:

„Fyzické osoby, které nemají ani bydliště, ani místo obvyklého pobytu v Německu, mají s výhradou odstavců 2 a 3 a článku 1a omezenou povinnost k dani z příjmu, a to v případě, že dosahují tuzemské příjmy ve smyslu § 49.“

19 § 49 EStG týkající se příjmů, které podléhají částečné daňové povinnosti, stanoví:

„1. Tuzemskými příjmy v kontextu částečné povinnosti k dani z příjmu (§ 1 odst. 4) jsou:

[...]

4) příjmy ze závislé činnosti (§ 19)

a) která je nebo byla prováděna anebo zhodnocena v Německu,

[...]

c) získané jako odměna za činnost jednatele, zmocněnce společnosti nebo člena řídícího orgánu společnosti, jejíž vedení má sídlo v Německu,

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

20 R. Bukovansky, který je německým a českým státním příslušníkem, žil od roku 1969 až do července roku 2008 v Německu. Od ledna roku 1999 do února roku 2006 pracoval ve Švýcarsku, kde byl zaměstnán v několika společnostech skupiny Novartis. Tehdy podléhal dani z příjmu ve státě svého bydliště, tedy ve Spolkové republice Německo.

21 V březnu roku 2006 byl R. Bukovansky přeložen svým švýcarským zaměstnavatelem v rámci dohody o přeložení do dceřiné společnosti této skupiny, a to Novartis Pharma Productions GmbH (dále jen „W-GmbH“) se sídlem v Německu. Původně měla závislá pracovní činnost vykonávaná R. Bukovanským v Německu trvat dva roky, ale byla postupně prodlužována až do konce roku 2012.

22 Dne 1. srpna 2008 R. Bukovansky, který stále pracoval pro společnost W-GmbH v Německu, přemístil své bydliště do Švýcarska. V daňovém přiznání za rok 2008 uvedl, že za období, během kterého měl své bydliště ve Švýcarsku, tedy od srpna do prosince roku 2008, má podle čl. 15a odst. 1 německo-švýcarské dohody daňovou povinnost, pokud jde o jeho příjmy ze závislé činnosti vyplácené společností W-GmbH, ve Švýcarsku jakožto „reverzní“ příhraniční pracovník.

23 Finanční úřad v Lörrachu však dospěl k závěru, že dotčené příjmy měly podléhat dani v Německu, pokud jde o celé daňové období roku 2008. Tento úřad uvedl, že pokud jde o období od srpna do prosince roku 2008, R. Bukovansky podléhal dani z příjmu v Německu na základě § 1 odst. 4 a § 49 odst. 1 EStG, a dále, že příjmy ze závislé pracovní činnosti vyplácené společností W-GmbH dotyčné osobě mají být podle čl. 4 odst. 4 německo-švýcarské dohody zdaněny v Německu.

24 V návaznosti na stížnost R. Bukovanského finanční úřad v Lörrachu potvrdil daňový výměr vydaný pro účely zdanění dotčených příjmů a dále zohlednil částky daně zaplacené R. Bukovanským švýcarskému daňovému orgánu z titulu daně z příjmu od srpna roku 2008.

25 R. Bukovansky v rámci své žaloby předložené Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud Bádenska-Württemberska) nadále uplatňoval svou argumentaci vycházející ze skutečnosti, že mzda pobíraná z titulu pracovní činnosti, kterou vykonával pro společnost W-GmbH za období od srpna do prosince roku 2008, musí být v Německu osvobozena od daně a podléhat dani pouze ve Švýcarsku. Finanční úřad v Lörrachu navrhoval, aby tato žaloba byla zamítnuta.

26 Předkládající soud uvádí, že v souladu s čl. 15a odst. 1 německo-švýcarské dohody musí být Švýcarská konfederace od srpna roku 2008 považována za stát bydliště R. Bukovanského a za stát oprávněný zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti dotčené osoby počínaje tímto měsícem.

27 Vzhledem k tomu, že R. Bukovansky není švýcarským státním příslušníkem, že podléhal neomezené daňové povinnosti v Německu celkem po dobu alespoň pěti let a že po jeho přestěhování do Švýcarska zůstalo místo výkonu jeho závislé pracovní činnosti v Německu, čl. 4 odst. 4 této dohody podle něj stanoví také to, že Spolková republika Německo může během roku, ve kterém naposled skončila neomezená daňová povinnost dotyčné osoby, a v průběhu následujících pěti let zdanit příjmy pocházející z Německa a majetek nacházející se území tohoto členského státu, a to bez ohledu na jiná ustanovení uvedené dohody, přičemž však Spolková republika Německo započte švýcarskou daň zaplacenou z předmětných příjmů pro účely dotčené části německé daně. Pokud jde o toto období, daňové zatížení R. Bukovanského odpovídá úrovni daně stanovené z německých příjmů.

28 Tento soud se nicméně domnívá, že zdanění stanovené v čl. 4 odst. 4 německo-švýcarské dohody, které znamená zátěž pro osoby, které nejsou státními příslušníky Švýcarska, představuje méně příznivé zacházení ve srovnání se zacházením vyhrazeným pro švýcarské státní příslušníky. Právo zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti švýcarského státního příslušníka s bydlištěm v Německu, který zruší své bydliště v tomto státě, ale nadále vykonává svou závislou pracovní činnost v tomto státě, totiž náleží

výlučně Švýcarsku. V důsledku toho vyvstává otázka, zda je toto rozdílné zacházení slučitelné se zásadou rovného zacházení stanovenou v článku 9 přílohy I Dohody o volném pohybu osob a se zákazem diskriminace na základě státní příslušnosti, stanoveným v článku 2 této dohody.

29 Podle názoru předkládajícího soudu čl. 21 odst. 1 Dohody o volném pohybu osob nebrání tomu, aby nebyla uplatněna ustanovení německo-švýcarské dohody týkající se zdanění obsažená v čl. 4 odst. 4 této dohody, ve spojení s čl. 15a odst. 1 čtvrtou větou této dohody. Ustanovení uvedené dohody sice v zásadě nejsou dotčena ustanoveními Dohody o volném pohybu osob. Avšak ani ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění nemohou být v rozporu se zákazy stanovenými unijním právem v oblasti diskriminace. Při uplatňování těchto smluv musí být dodrženy povinnosti vyplývající ze základních svobod obsažených v této dohodě.

30 Za těchto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud Bádenska-Württemberska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být ustanovení Dohody o volném pohybu osob, a to zejména body jejího odůvodnění a články 1, 2, 21, jakož i články 7 a 9 její přílohy I, vykládána v tom smyslu, že nedovolují, aby podle čl. 4 odst. 4 německo-švýcarské dohody ve spojení s čl. 15a odst. 1 čtvrtou větou této dohody německému zdanění podléhal pracovník, který se přestěhoval z Německa do Švýcarska, nemá švýcarskou státní příslušnost a od svého přestěhování do Švýcarska se stal tzv. ‚reverzním' příhraničním pracovníkem ve smyslu čl. 15a odst. 1 německo-švýcarské dohody?"

K předběžné otázce

31 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásady nediskriminace a rovného zacházení, uvedené v článku 2 Dohody o volném pohybu osob a v článku 9 přílohy I této dohody, vykládány v tom smyslu, že brání takové dvoustranné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jakou je německo-švýcarská dohoda, podle níž má právo zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti německého daňového poplatníka, který není švýcarským státním příslušníkem, ačkoli tento daňový poplatník přemístil své bydliště z Německa do Švýcarska, přičemž místo výkonu jeho závislé pracovní činnosti zůstalo v Německu, ten stát, ze kterého pocházejí tyto příjmy, tedy Spolková republika Německo, zatímco právo zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti švýcarského státního příslušníka nacházejícího se v obdobné situaci přísluší novému státu bydliště, tj. v projednávaném případě Švýcarské konfederaci.

32 Pokud jde o okolnosti věci v původním řízení a ustanovení Dohody o volném pohybu osob, která mohou být použita, je třeba konstatovat, že čl. 7 odst. 1 přílohy I této dohody je podle svého znění použitelný na situaci R. Bukovanského. Tento je totiž státním příslušníkem „smluvní strany", a sice Spolkové republiky Německo, má bydliště na území „jedné smluvní strany", v projednávané věci Švýcarské konfederace, a vykonává závislou pracovní činnost na území „druhé smluvní strany", to znamená Spolkové republiky Německo.

33 Toto ustanovení rozlišuje mezi místem bydliště, jež se nachází na území jedné smluvní strany, a místem výkonu závislé pracovní činnosti, které se musí nacházet na území druhé smluvní strany, a to bez ohledu na státní příslušnost dotčené osoby (v tomto smyslu viz rozsudek Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, bod 35). Na základě uvedeného ustanovení musí být R. Bukovansky pro účely použití Dohody o volném pohybu osob kvalifikován jako „zaměstnaný příhraniční pracovník", jelikož je kromě toho nesporné, že v zásadě každý den nebo alespoň jednou za týden cestuje z místa svého bydliště do místa výkonu své závislé pracovní činnosti a zpět.

34 Pokud jde o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a členskými státy Unie, je třeba uvést, že podle čl. 21 odst. 1 Dohody o volném pohybu osob nejsou ustanovení těchto dohod dotčena ustanoveními Dohody o volném pohybu osob.

35 Je však třeba ověřit, zda toto ustanovení uvedené dohody umožňuje smluvním státům, aby se odchýlily od všech jejích ustanovení.

36 V této souvislosti je třeba uvést, že článek 9 přílohy I Dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Rovné zacházení“, stanoví ve svém odstavci 2 zvláštní pravidlo, podle něhož se na zaměstnance a jeho rodinné příslušníky vztahují stejné daňové a sociální výhody jako na tuzemské zaměstnance a jejich rodinné příslušníky. V tomto kontextu je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že v oblasti daňových výhod se na zásadu rovného zacházení stanovenou v tomto ustanovení může rovněž odvolávat pracovník, který je státním příslušníkem smluvní strany, který využil svého práva volného pohybu, vůči státu, ze kterého sám pochází (v tomto smyslu viz rozsudek Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, body 33 a citovaná judikatura, jakož i body 42 a 43).

37 Soudní dvůr, který projednával žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, zda smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členskými státy Unie musejí být slučitelné se zásadou rovného zacházení a obecněji se svobodami pohybu zaručenými primárním unijním právem, rozhodl, že členské státy mají volnost určit v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí, ale jsou při tom povinny při provádění takto rozdělené zdaňovací pravomoci dodržovat tuto zásadu a tyto svobody (viz rozsudky Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, body 48 až 51, jakož i Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 41 a 42).

38 Objeví-li se tedy ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členskými státy kritérium státní příslušnosti v ustanovení, jehož cílem je rozdělení daňové pravomoci, nelze toto rozlišování založené na státní příslušnosti považovat za opatření představující zakázanou diskriminaci (rozsudek Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30). Pokud jde naproti tomu o výkon daňové pravomoci svěřené takovýmto ustanovením, musí členský stát, který má tuto pravomoc, dodržovat zásadu rovného zacházení.

39 Tuto judikaturu týkající se vztahu mezi primárním unijním právem a smlouvami o zamezení dvojímu zdanění uzavřenými mezi členskými státy je třeba obdobně použít na vztah mezi Dohodou o volném pohybu osob a smlouvami o zamezení dvojímu zdanění uzavřenými mezi členskými státy a Švýcarskou konfederací.

40 Jak totiž vyplývá z preambule, čl. 1 písm. d) a čl. 16 odst. 2 této dohody, jejím cílem je provádění volného pohybu osob, tedy státních příslušníků Unie a státních příslušníků Švýcarské konfederace, na území smluvních stran této dohody, na základě ustanovení, která se uplatňují v Unii a jejichž znění je třeba vykládat v souladu s judikaturou Soudního dvora.

41 Článek 21 Dohody o volném pohybu osob sice stanoví, že ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi členskými státy Unie a Švýcarskou konfederací nejsou dotčena ustanoveními Dohody o volném pohybu osob. Tento článek se nicméně nemůže svým rozsahem dostat do rozporu se zásadami, na nichž je založena dohoda, jejíž je součástí (obdobně viz rozsudek TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, bod 51). Uvedený článek tedy nelze chápat tak, že umožňuje členským státům Unie a Švýcarské konfederaci narušovat provádění volného pohybu osob tím, že by při výkonu takových daňových pravomocí, jak byly rozděleny jejich dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojímu zdanění, zbavil čl. 9 odst. 2 přílohy I uvedené dohody jeho užitečného účinku.

42 Pokud jde o věc v původním řízení, je třeba uvést, že je nesporné, že stát, ze kterého pocházejí příjmy R. Bukovanského ze závislé pracovní činnosti, tj. v projednávaném případě Spolková republika Německo, s ním zachází i poté, co přemístil své bydliště z Německa do Švýcarska, z daňového hlediska stejným způsobem jako s daňovým poplatníkem, který pracuje a má bydliště ve Spolkové republice Německo.

43 R. Bukovansky tvrdí, že s ním nebylo zacházeno stejně jako se švýcarským státním příslušníkem, který by stejně jako on přemístil své bydliště z Německa do Švýcarska a místo výkonu jeho závislé pracovní činnosti ponechal nadále v Německu, neboť pravomoc zdaňovat příjmy ze závislé pracovní činnosti posledně uvedeného zaměstnance má stát bydliště tohoto zaměstnance, tedy Švýcarská konfederace, a nikoli stát, ze kterého pochází příjem ze závislé pracovní činnosti, tedy Spolková republika Německo, jak je tomu v jeho případě.

44 V tomto ohledu je třeba uvést, že cílem takové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jakou je německo-švýcarská dohoda, je zamezit tomu, aby tytéž příjmy byly zdaněny v každé z obou smluvních stran této dohody, a nikoli zaručit, aby zdanění, kterému podléhá osoba povinná k dani na území jedné smluvní strany, nebylo vyšší než zdanění, kterému by podléhala na území druhé smluvní strany (rozsudek Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 46).

45 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že rozdílné zacházení, jemuž měl být vystaven R. Bukovansky, vyplývá z rozdělení zdaňovací pravomoci mezi smluvními stranami dotčené dohody a je důsledkem stávajících rozdílů mezi daňovými režimy těchto smluvních stran. Jak přitom bylo uvedeno v bodech 37 a 38 tohoto rozsudku, skutečnost, že si uvedené smluvní strany s cílem rozdělení zdaňovací pravomoci mezi sebou zvolily různé hraniční ukazatele, nepředstavuje sama o sobě zakázanou diskriminaci.

46 Vzhledem k tomu, že R. Bukovansky není ve srovnání s daňovými poplatníky, kteří mají bydliště v Německu, v žádné daňové nevýhodě, nelze tedy učinit závěr, že došlo k diskriminaci vyplývající z nerovného zacházení v rozporu s čl. 9 odst. 2 přílohy I uvedené dohody.

47 Pokud jde o zásadu nediskriminace uvedenou v článku 2 téže dohody, je třeba uvést, že tento článek zakazuje obecně jakoukoli diskriminaci prováděnou z důvodu státní příslušnosti. Vzhledem k tomu, že článek 9 přílohy I Dohody o volném pohybu osob zaručuje v oblasti volného pohybu pracovníků uplatnění uvedené zásady, nelze ani učinit závěr, že došlo k diskriminaci v rozporu uvedeným článkem 2 (obdobně viz rozsudek Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, body 19 a 20, jakož i citovaná judikatura).

48 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že zásady nediskriminace a rovného zacházení, uvedené v článku 2 Dohody o volném pohybu osob a v článku 9 přílohy I této dohody, musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové dvoustranné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jakou je německo-švýcarská dohoda, podle níž má pravomoc zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti německého daňového poplatníka, který není švýcarským státním příslušníkem, ačkoli tento daňový poplatník přemístil své bydliště z Německa do Švýcarska, přičemž místo výkonu jeho závislé pracovní činnosti zůstalo v Německu, ten stát, ze kterého pocházejí tyto příjmy, tedy Spolková republika Německo, zatímco pravomoc zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti švýcarského státního příslušníka nacházejícího se v obdobné situaci přísluší novému státu bydliště, tj. v projednávaném případě Švýcarské konfederaci.

K nákladům řízení

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

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

Zásady nediskriminace a rovného zacházení, uvedené v článku 2 Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999, a v článku 9 přílohy I této dohody, musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové dvoustranné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jakou je dohoda ze dne 11. srpna 1971 mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo, ve znění pozměňovacího protokolu ze dne 12. března 2002, podle níž má pravomoc zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti německého daňového poplatníka, který není švýcarským státním příslušníkem, ačkoli tento daňový poplatník přemístil své bydliště z Německa do Švýcarska, přičemž místo výkonu jeho závislé pracovní činnosti zůstalo v Německu, ten stát, ze kterého pocházejí tyto příjmy, tedy Spolková republika Německo, zatímco pravomoc zdanit příjmy ze závislé pracovní činnosti švýcarského státního příslušníka nacházejícího se v obdobné situaci přísluší novému státu bydliště, tj. v projednávaném případě Švýcarské konfederaci.

Podpisy.