Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 19. novembra 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb — Vzťah medzi touto dohodou a dvojstrannými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia — Rovnosť zaobchádzania — Diskriminácia založená na štátnej príslušnosti — Štátny príslušník členského štátu Európskej únie — Cezhraničtí pracovníci — Daň z príjmov — Rozdelenie daňovej právomoci — Daňový hraničný ukazovateľ — Štátna príslušnosť“

Vo veci C-241/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Würrtembersko, Nemecko) z 19. decembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 16. mája 2014, ktorý súvisí s konaním:

Roman Bukovansky

proti

Finanzamt Lörrach,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, vykonávajúci funkciu predsedu tretej komory, sudcovia C. Toader a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. februára 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— R. Bukovansky, v zastúpení: H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Lörrach, v zastúpení: D. Gress a S. Parodi-Neef, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a B. Beutler, splnomocnení zástupcovia,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg a E. Karlsson, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Holt, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Ford, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. apríla 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu (Ú. v. EÚ L 353, 2009, s. 71, ďalej len „dohoda o voľnom pohybe osôb“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi R. Bukovanským, nemeckým štátnym príslušníkom, a Finanzamt Lörrach (daňový úrad v Lörrachu) vo veci rozhodnutia, ktorým tento daňový úrad zdanil príjmy zo závislej činnosti pána Bukovanského v Nemecku za obdobie po presune bydliska dotknutej osoby z Nemecka do Švajčiarska.

Právny rámec

Právo Únie

3 Európske spoločenstvo a jeho členské štáty na jednej strane a Švajčiarska konfederácia na druhej strane podpísali 21. júna 1999 sedem dohôd, medzi ktoré patrí aj dohoda o voľnom pohybe osôb. Rozhodnutím Rady a Komisie 2002/309/ES, Euratom zo 4. apríla 2002 (Ú. v. ES L 114, s. 1; Mim. vyd. 11/041, s. 89) bolo týchto sedem dohôd schválených v mene Spoločenstva a nadobudli platnosť 1. júna 2002.

4 Podľa preambuly dohody o voľnom pohybe osôb sa zmluvné strany „rozhod[li] dosiahnuť voľný pohyb osôb medzi stranami na základe pravidiel uplatňovaných v Európskom spoločenstve“.

5 Podľa článku 1 písm. a) a d) dohody o voľnom pohybe osôb je cieľom tejto dohody zabezpečiť štátnym príslušníkom členských štátov Európskej únie a Švajčiarskej konfederácie právo na vstup, na pobyt, na prístup k práci ako zamestnané osoby, 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.

6 Článok 2 tejto dohody s názvom „Nediskriminácia“ stanovuje:

„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.“

7 Článok 4 uvedenej dohody s názvom „Právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti“ uvádza:

„Právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti sa zaručuje, pokiaľ nie je ustanovené inak v článku 10 a v súlade s ustanoveniami prílohy I.“

8 Podľa článku 15 dohody o voľnom pohybe osôb tvoria prílohy a protokoly tejto dohody jej neoddeliteľnú súčasť.

9 Článok 16 tejto dohody s názvom „Odkaz na právo Spoločenstva“ znie:

„1. Z dôvodu dosiahnutia cieľov, ktoré táto dohoda sleduje, zmluvné strany prijmú všetky potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že práva a povinnosti rovnocenné právam a povinnostiam uvedeným v právnych aktoch Európskeho spoločenstva, na ktoré sa táto dohoda odvoláva, sa uplatňujú vo vzťahoch medzi nimi.

2. 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 takejto judikatúry.“

10 V článku 21 uvedenej dohody s názvom „Vzťah k dvojstranným dohodám o dvojitom zdanení“ sa v odseku 1 stanovuje:

„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.“

11 Článok 7 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb, nazvaný „Zamestnaní cezhraniční pracovníci“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Zamestnaný cezhraničný pracovník je 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.“

12 Článok 9 uvedenej prílohy, nazvaný „Rovnaké zaobchádzanie“, vo svojich odsekoch 1 a 2 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, ktoré sú štátnymi príslušníkmi takejto druhej zmluvnej strany, 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.“

Zmluvné právo

13 Dohoda z 11. augusta 1971 medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko (Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022), zmenená a doplnená protokolom o revízii z 12. marca 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, s. 67, ďalej len „nemecko-švajčiarska dohoda“) je dvojstrannou zmluvou uzatvorenou s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu v oblasti dane z príjmov a z majetku.

14 Článok 4 nemecko-švajčiarskej dohody stanovuje:

„1. V zmysle tejto dohody výraz ‚rezident zmluvného štátu‘ označuje každú osobu, ktorá podľa právnej úpravy uvedeného štátu podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v tomto štáte.

…

4. Keď fyzická osoba, ktorá je rezidentom vo Švajčiarsku, nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom a podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko počas celkovo aspoň piatich rokov, môže podliehať daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko počas roka, keď skončila jej neobmedzená daňová povinnosť a počas nasledujúcich piatich rokov, pokiaľ ide o príjmy pochádzajúce zo Spolkovej republiky Nemecko a majetok nachádzajúci sa v Spolkovej republike Nemecko, bez ohľadu na iné ustanovenia tejto dohody. Zdanenie týchto príjmov alebo tohto majetku zo strany Švajčiarska v súlade s ustanoveniami tejto dohody tým nie je dotknuté. Spolková republika Nemecko však započíta, uplatniac príslušným spôsobom požiadavky nemeckej právnej úpravy týkajúce sa započítania v zahraničí zaplatenej dane, švajčiarsku daň zaplatenú v súlade s ustanoveniami tejto dohody z týchto príjmov alebo tohto majetku, voči časti nemeckej dane (s výnimkou dane z príjmu právnických osôb) ktorá bola vyrubená na základe tohto ustanovenia z týchto príjmov alebo tohto majetku, a to popri nemeckej dani, ktorou by boli zaťažené podľa ustanovení [článkov] 6 až 22. Ustanovenia tohto odseku sa neuplatňujú, keď sa fyzická osoba stala rezidentom vo Švajčiarsku, aby tam skutočne vykonávala závislú činnosť na účet zamestnávateľa, s ktorým nie je spojená, bez ohľadu na ich služobné vzťahy, podstatným priamym alebo nepriamym hospodárskym záujmom vo forme majetkovej účasti alebo iným spôsobom.

5. Ak je fyzická osoba považovaná za rezidenta zmluvného štátu v zmysle tohto článku iba vo vzťahu k časti roka a je považovaná za rezidenta iného zmluvného štátu vo vzťahu k zvyšku roka (zmena bydliska), každý zo štátov môže vyberať dane vypočítané na základe neobmedzenej daňovej povinnosti iba *prorata* za obdobie, počas ktorého táto osoba bola považovaná za rezidenta tohto štátu.

…“

15 Článok 15 tohto dohovoru stanovuje:

„1. S výhradou ustanovení [článkov] 15a až 19, mzda, plat a podobné odmeny, ktoré rezident poberá za závislú činnosť, podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, iba žeby vykonával túto činnosť v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam závislá činnosť vykonáva, odmena vyplatená z tohto titulu je zdaniteľná v tomto druhom štáte.

2. Bez ohľadu na ustanovenia [odseku] 1, odmena, ktorú rezident zmluvného štátu dostane zo závislej činnosti vykonávanej v druhom zmluvnom štáte, je zdaniteľná len v prvom štáte, ak:

a) Príjemca má pobyt v inom štáte počas obdobia alebo období, ktoré nepresahujú celkovo 183 dní počas posudzovaného kalendárneho roka;

b) Odmeny sú vyplatené zamestnávateľom alebo v mene zamestnávateľa, ktorý nie je rezidentom iného štátu, a

c) Náklady na odmeny neznáša stála prevádzkareň alebo iný podobný subjekt, ktorý má zamestnávateľ v inom štáte.

…

4. S výhradou ustanovení [článku] 15a fyzická osoba, ktorá je rezidentom zmluvného štátu, ale vykonáva činnosť ako člen predstavenstva kapitálovej spoločnosti, ktorá je rezidentom druhého zmluvného štátu, jej riaditeľ, konateľ alebo ako osoba oprávnená zastupovať spoločnosť, podlieha dani v tomto druhom štáte, pokiaľ ide o odmeny, ktoré dostáva za túto činnosť, pod podmienkou, že jej činnosť nie je obmedzená takým spôsobom, že by zahŕňala len úlohy, ktoré majú účinky len mimo tohto druhého štátu. Ak tento druhý štát nezdaní tieto príjmy, podliehajú dani v štáte, kde je fyzická osoba rezidentom.“

16 Článok 15a uvedeného dohovoru stanovuje:

„1. Bez ohľadu na ustanovenia [článku] 15 mzda, plat a podobné odmeny, ktoré cezhraničný pracovník poberá za závislú činnosť, podliehajú zdaneniu v zmluvnom štáte, v ktorom je usadený. 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.

2. Za cezhraničného pracovníka v zmysle ustanovení [odseku] 1 sa považuje každá osoba, ktorá je rezidentom zmluvného štátu, ale ktorej miesto výkonu práce sa nachádza v druhom zmluvnom štáte, odkiaľ sa pravidelne vracia do svojho bydliska. Ak sa po skončení pracovnej doby táto osoba nevracia pravidelne do svojho bydliska, stráca postavenie cezhraničného pracovníka, len ak sa, pokiaľ ide o zamestnanie za celý kalendárny rok, nevracia do svojho miesta bydliska viac ako 60 pracovných dní v závislosti od výkonu činnosti.

3. Zmluvný štát, ktorého je cezhraničný pracovník rezidentom, zohľadní, napriek ustanoveniam [článku] 24, daň vybratú podľa ustanovení tretej vety [odseku] 1 takto:

a) v Spolkovej republike Nemecko sa daň započíta na nemeckú daň z príjmu v súlade s ustanoveniami [§] 36 zákona o dani z príjmu (‚Einkommensteuergesetz'), s výnimkou ustanovení [§] 34c uvedeného zákona. Daň sa takisto zohľadní pri stanovovaní preddavkov na daň z príjmu;

…“

Nemecké právo

17 Podľa § 1 ods. 1 zákona o dani z príjmov (Einkommenssteuergesetz, ďalej len „EStG“) v znení zmenenom a doplnenom 20. decembra 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150), fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt na vnútroštátnom území, podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti, pokiaľ ide o ich príjmy.

18 § 1 ods. 4 EStG stanovuje:

„Fyzické osoby, ktoré nemajú na území Nemecka ani bydlisko, ani obvyklý pobyt, podliehajú, s výhradou prípadov uvedených v odsekoch 2 a 3 a v § 1a, dani z príjmov iba čiastočne, a to ak dosahujú vnútroštátne príjmy podľa § 49.“

19 § 49 EStG týkajúci sa príjmov, ktoré podliehajú čiastočne dani, stanovuje:

„1. Vnútroštátne príjmy predstavujú na účely čiastočného podliehania dani z príjmu (§ 1 ods. 4):

…

4. príjmy zo závislej činnosti (§ 19)

a) ktorá sa vykonáva alebo bola vykonávaná alebo prevádzkovaná v Nemecku,

…

c) vyplatené ako odmena za činnosť konateľa, osoby oprávnenej zastupovať spoločnosť alebo člena riadiaceho orgánu spoločnosti, ktorej riadiaci orgán sa nachádza v Nemecku,

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

20 R. Bukovansky, ktorý je nemeckým aj českým štátnym príslušníkom, žil od roku 1969 až do júla 2008 v Nemecku. Od januára 1999 do februára 2006 pracoval vo Švajčiarsku, kde bol zamestnaný viacerými spoločnosťami skupiny Novartis. Podliehal tak dani z príjmu v štáte svojho bydliska, teda v Spolkovej republike Nemecko.

21 V marci 2006 presunul pána Bukovanského jeho švajčiarsky zamestnávateľ v rámci dohody o presune do dcérskej spoločnosti tejto skupiny, a to do spoločnosti Novartis Pharma Productions GmbH (ďalej len „W-GmbH“), usadenej v Nemecku. Pôvodne mala závislá činnosť vykonávaná pánom Bukovanským v Nemecku trvať dva roky, ale bola postupne predlžovaná až do konca roku 2012.

22 Dňa 1. augusta 2008 pán Bukovansky, ktorý stále pracoval pre W-GmbH v Nemecku, presunul svoje bydlisko do Švajčiarska. V daňovom priznaní za rok 2008 uviedol, že za obdobie, počas ktorého mal bydlisko vo Švajčiarsku, teda od augusta do decembra 2008, by mal podľa článku 15a ods. 1 nemecko-švajčiarskej dohody podliehať, pokiaľ ide o jeho príjmy ako zamestnanca spoločnosti W-GmbH, dani vo Švajčiarsku, ako cezhraničný pracovník „migrujúci opačným smerom“.

23 Daňový úrad v Lörrachu však dospel k záveru, že predmetné príjmy mali podliehať dani v Nemecku, pokiaľ ide o celé daňové obdobie roku 2008. Tento úrad uviedol, že pokiaľ ide o obdobie od augusta do decembra 2008, pán Bukovansky podliehal dani z príjmu v Nemecku na základe § 1 ods. 4 a § 49 ods. 1 EStG a že okrem toho príjmy zamestnanca vyplácané spoločnosťou W-GmbH dotknutej osobe by mali byť v súlade s článkom 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody, zdanené v Nemecku.

24 Po tom, ako pán Bukovansky podal námietku, daňový úrad v Lörrachu jednak potvrdil daňový výmer vydaný na účely zdanenia dotknutých príjmov a jednak zohľadnil sumy dane zaplatené pánom Bukovanským švajčiarskemu daňovému orgánu z titulu dane z príjmu od augusta 2008.

25 Pán Bukovansky v rámci žaloby na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko), trval na svojej argumentácii, založenej na tom, že mzda vyplatená z dôvodu činnosti vykonávanej pre W-GmbH za obdobie od augusta do decembra 2008 musí byť oslobodená od dane v Nemecku a podliehať výlučne dani vo Švajčiarsku. Daňový úrad v Lörrachu navrhol túto žalobu zamietnuť.

26 Vnútroštátny súd uvádza v súlade s článkom 15a ods. 1 nemecko-švajčiarskej dohody, že Švajčiarska konfederácia sa musí považovať od augusta 2008 za štát bydliska pána Bukovanského a za subjekt oprávnený zdaniť príjmy zo závislej činnosti dotknutej osoby od tohto mesiaca.

27 Keďže však pán Bukovansky nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom, podliehal neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku počas prinajmenšom celkovo piatich rokov a jeho miesto zamestnania ako zamestnanca bolo stále v Nemecku, aj po presťahovaní sa do Švajčiarska, článok 4 ods. 4 tejto dohody stanovoval takisto, že dotknutá osoba môže podliehať daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko počas roka, keď skončila jej neobmedzená daňová povinnosť a počas nasledujúcich piatich rokov, pokiaľ ide o príjmy pochádzajúce zo Spolkovej republiky Nemecko a majetok nachádzajúci sa v Spolkovej republike Nemecko, bez ohľadu na iné ustanovenia uvedenej dohody, pričom však Spolková republika Nemecko započítala švajčiarsku daň zaplatenú z predmetných príjmov, na účely dotknutej časti nemeckej dane. Pokiaľ ide o toto obdobie, daňové bremeno znášané pánom Bukovanským je na úrovni dane vyrubenej z nemeckých príjmov.

28 Tento súd sa však domnieva, že zdanenie stanovené v článku 4 ods. 4 nemecko-švajčiarskej dohody, zaťažujúce osoby, ktoré nie sú švajčiarskymi štátnymi príslušníkmi, predstavuje menej výhodné zaobchádzanie ako to, ktoré je vyhradené pre švajčiarskych štátnych príslušníkov. Právo zdaniť príjmy zo závislej činnosti švajčiarskeho štátneho príslušníka s bydliskom v Nemecku, ktorý zruší svoje bydlisko v tomto štáte, ale zostane pracovať na tom istom mieste ako zamestnanec v tomto štáte, prináleží výlučne Švajčiarsku. V dôsledku toho vzniká otázka, či toto rozdielne zaobchádzanie je zlučiteľné so zásadou rovnosti zaobchádzania, stanovenou v článku 9 prílohe I dohody o voľnom pohybe osôb a zákazom diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti, stanovenou v článku 2 tejto dohody.

29 Podľa vnútroštátneho súdu článok 21 ods. 1 dohody o voľnom pohybe osôb neprekáža neuplatneniu ustanovení nemecko-švajčiarskej dohody týkajúcich sa zdanenia uvedeného v článku 4 ods. 4 tejto dohody, v spojení s článkom 15a ods. 1 štvrtou vetou tejto dohody. Iste, na ustanovenia uvedenej dohody nemajú v zásade dosah ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb. Ustanovenia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia by však mohli byť v rozpore so zákazmi stanovenými právom Únie v oblasti diskriminácie. Pri uplatňovaní týchto dohôd by sa mali dodržať povinnosti vyplývajúce zo základných slobôd uvedených v tejto dohode.

30 Za týchto okolností Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb a 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 Nemecka 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 uvedenej dohody v spojení s článkom 15a ods. 1 štvrtou vetou tejto dohody zdaneniu v Nemecku?“

O prejudiciálnej otázke

31 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa majú zásady zákazu diskriminácie a rovnosti zaobchádzania, stanovené v článku 2 dohody o voľnom pohybe osôb a článku 9 prílohy I tejto dohody, vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s nimi dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je nemecko-švajčiarska dohoda, podľa ktorej právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti nemeckého daňovníka, ktorý nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom, hoci tento daňovník presunul svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska, pričom zostal pracovať na tom istom mieste ako zamestnanec v prvom z týchto štátov, má štát, z ktorého pochádzajú tieto príjmy, teda Spolková republika Nemecko, kým právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti švajčiarskeho štátneho príslušníka nachádzajúceho sa v analogickej situácii prináleží novému štátu bydliska, v predmetnom prípade Švajčiarskej konfederácii.

32 Pokiaľ ide o okolnosti vo veci samej a ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb, ktoré by sa mohli uplatniť, treba konštatovať, že článok 7 ods. 1 prílohy I tejto dohody sa na základe svojho znenia uplatní na situáciu pána Bukovanského. Je totiž štátnym príslušníkom „zmluvnej strany“, konkrétne Spolkovej republiky Nemecko, má bydlisko na území „jednej zmluvnej strany“, v tomto prípade vo Švajčiarskej konfederácii, a vykonáva závislú činnosť na území „druhej zmluvnej strany“, teda v Spolkovej republike Nemecko.

33 V tomto ustanovení sa rozlišuje medzi miestom bydliska, ktoré sa nachádza na území jednej zmluvnej strany, a miestom vykonávania závislej činnosti, ktoré sa musí nachádzať na území druhej zmluvnej strany, bez ohľadu na štátnu príslušnosť dotknutej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, bod 35). Podľa tohto ustanovenia treba považovať pána Bukovanského za

„cezhraničného zamestnanca“ na účely uplatnenia dohody o voľnom pohybe osôb, navyše keď nepochybne v zásade každý deň cestuje tam a späť, alebo prinajmenšom raz do týždňa, medzi miestom svojho bydliska a miestom, kde je zamestnaný.

34 Pokiaľ ide o dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené medzi Švajčiarskou konfederáciou a členskými štátmi Únie, treba uviesť, že podľa článku 21 ods. 1 dohody o voľnom pohybe osôb nemajú na ustanovenia týchto dohôd dosah ustanovenia dohody o voľnom pohybe osôb.

35 Treba však overiť, či toto ustanovenie uvedenej dohody umožňuje zmluvným štátom odchýliť sa od všetkých jej ustanovení.

36 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 9 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb, nazvaný „Rovnaké zaobchádzanie“, stanovuje v odseku 2 osobitné pravidlo, ktorého cieľom je, aby zamestnaná osoba a jej rodinní príslušníci mali rovnaké daňové výhody a sociálne dávky ako zamestnané osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi krajiny, a ich rodinní príslušníci. V tomto kontexte treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že v oblasti daňových výhod sa na zásadu rovnosti zaobchádzania stanovenú v tomto ustanovení môže takisto odvolávať pracovník, ktorý je štátnym príslušníkom zmluvnej strany, ktorý vykonáva svoje právo na voľný pohyb, voči štátu, z ktorého sám pochádza (pozri v tomto zmysle rozsudok Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, body 33 a citovanú judikatúru, ako aj body 42 a 43).

37 Súdny dvor v návrhoch na začatie prejudiciálnych konaní týkajúcich sa otázky, či zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené medzi členskými štátmi Únie musia byť zlučiteľné so zásadou rovnosti zaobchádzania a všeobecnejšie so slobodami pohybu zaručenými primárnym právom Únie, rozhodol, že je v právomoci členských štátov v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia stanoviť hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, ale členské štáty sú povinné pri vykonávaní takto rozdelenej daňovej právomoci dodržiavať túto zásadu a tieto slobody (pozri rozsudky Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, body 48 až 51, ako aj Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 41 a 42).

38 V dôsledku toho, keď v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi členskými štátmi je stanovené kritérium štátnej príslušnosti v ustanovení, ktorého cieľom je rozdelenie daňovej právomoci, toto rozlišovanie založené na štátnej príslušnosti nemožno považovať za také, že by predstavovalo zakázanú diskrimináciu (rozsudok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30). Pokiaľ ide na druhej strane o výkon daňovej právomoci zverenej takýmto ustanovením, členský štát, ktorý má túto právomoc, musí dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania.

39 Táto judikatúra o vzťahu medzi primárnym právom Únie a zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenými medzi členskými štátmi, sa musí uplatniť analogicky na vzťah medzi dohodou o voľnom pohybe osôb a zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenými medzi členskými štátmi a Švajčiarskou konfederáciou.

40 Ako totiž vyplýva z preambuly, článku 1 písm. d) a článku 16 ods. 2 tejto dohody, jej cieľom je realizácia voľného pohybu osôb, teda štátnych príslušníkov Únie a štátnych príslušníkov Švajčiarskej konfederácie, na území zmluvných strán tejto dohody, opierajúc sa o ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v Únii a ktorých znenie sa má vykladať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora.

41 Článok 21 dohody o voľnom pohybe osôb síce stanovuje, že ustanovenia tejto dohody nemajú dosah na zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členskými štátmi Únie a Švajčiarskou konfederáciou. Tento článok však nemôže mať dosah, ktorý by bol v rozpore so zásadami, na ktorých je založená dohoda, ktorej je súčasťou (pozri analogicky rozsudok TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, bod 51). Uvedený článok 21 nemožno teda vnímať v tom zmysle, že by umožňoval členským štátom Únie a Švajčiarskej konfederácii negatívne ovplyvniť realizáciu voľného pohybu osôb tým, že by zbavil článok 9 ods. 2 prílohy I uvedenej dohody potrebného účinku pri výkone takých daňových právomocí, aké sú rozdelené ich dvojstrannými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia.

42 Pokiaľ ide o vec samu, treba uviesť, že je nesporné, že s pánom Bukovanským, aj potom, ako presunul svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska, sa zaobchádza z daňového hľadiska rovnakým spôsobom, zo strany štátu, z ktorého pochádzajú jeho príjmy zo závislej činnosti, v predmetnom prípade Spolkovej republiky Nemecko, ako s daňovníkom, ktorý pracuje a má bydlisko v Spolkovej republike Nemecko.

43 Pán Bukovansky tvrdí, že sa s ním nezaobchádza rovnako ako so švajčiarskym štátnym príslušníkom, ktorý rovnako ako on, presunul svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska a zostal pracovať na tom istom mieste ako zamestnanec v prvom z týchto štátov, keďže právomoc zdaňovať príjmy zo závislej činnosti posledného uvedeného zamestnanca má štát bydliska tohto zamestnanca, teda Švajčiarska konfederácia, a nie, ako v jeho prípade, štát, z ktorého pochádza príjem zo závislej činnosti, teda Spolková republika Nemecko.

44 V tejto súvislosti treba uviesť, že cieľom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je nemecko-švajčiarska dohoda, je zamedziť tomu, aby ten istý príjem bol zdanený v každej z dvoch zmluvných strán tejto dohody a nie zabezpečiť, aby zdanenie, ktorému podlieha daňovník v zmluvnej strane, nebolo vyššie ako zdanenie, ktorému podlieha daňovník v druhej zmluvnej strane (rozsudok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 46).

45 V predmetnom prípade treba konštatovať, že rozdielne zaobchádzanie, na ktoré sa sťažuje pán Bukovansky, vyplýva z rozdelenia daňovej právomoci medzi zmluvnými stranami dotknutej dohody a je dôsledkom existujúcich rozdielov medzi daňovými režimami týchto zmluvných strán. Ako už bolo uvedené v bodoch 37 a 38 tohto rozsudku, to, že si uvedené strany zvolili s cieľom rozdeliť daňovú právomoc medzi sebou rôzne hraničné ukazovatele, nepredstavuje samo osebe diskrimináciu.

46 Teda, keďže v porovnaní s daňovníkmi, ktorí majú bydlisko v Nemecku, pán Bukovansky nie je v žiadnej daňovej nevýhode, nie je dôvodné konštatovať existenciu diskriminácie, ktorá by vyplývala z nerovnakého zaobchádzania a bola by v rozpore s článkom 9 ods. 2 prílohy I uvedenej dohody.

47 Pokiaľ ide o zásadu zákazu diskriminácie stanovenú v článku 2 tej istej dohody, treba uviesť, že tento článok zakazuje všeobecne akúkoľvek diskrimináciu vykonávanú z dôvodu štátnej príslušnosti. Keďže článok 9 prílohy I dohody o voľnom pohybe osôb zaručuje v oblasti voľného pohybu pracovníkov uplatnenie uvedenej zásady, nie je dôvodné konštatovať ani existenciu diskriminácie, ktorá by bola v rozpore s uvedeným článkom 2 (pozri analogicky rozsudok Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, body 19 a 20, ako aj citovanú judikatúru).

48 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položenú otázku v tom zmysle, že zásady zákazu diskriminácie a rovnosti zaobchádzania, stanovené v článku 2 dohody o voľnom pohybe osôb a článku 9 prílohy I tejto dohody, sa majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi nie je dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je nemecko-švajčiarska dohoda, podľa ktorej právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti nemeckého daňovníka, ktorý nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom, hoci tento daňovník presunul svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska, pričom zostal pracovať na tom istom mieste ako zamestnanec v prvom z týchto štátov, má štát, z ktorého pochádzajú tieto príjmy, teda Spolková republika Nemecko, kým právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti švajčiarskeho štátneho príslušníka nachádzajúceho sa v analogickej situácii prináleží novému štátu bydliska, v predmetnom prípade Švajčiarskej konfederácii.

O trovách

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

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

Zásady zákazu diskriminácie a rovnosti zaobchádzania, stanovené v článku 2 dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na strane druhej o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu, a článku 9 prílohy I tejto dohody, sa majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi nie je dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je dohoda z 11. augusta 1971 medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko, zmenená a doplnená protokolom o revízii z 12. marca 2002, podľa ktorej právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti nemeckého daňovníka, ktorý nie je švajčiarskym štátnym príslušníkom, hoci tento daňovník presunul svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska, pričom zostal pracovať na tom istom mieste ako zamestnanec v prvom z týchto štátov, má štát, z ktorého pochádzajú tieto príjmy, teda Spolková republika Nemecko, kým právomoc zdaniť príjmy zo závislej činnosti švajčiarskeho štátneho príslušníka nachádzajúceho sa v analogickej situácii prináleží novému štátu bydliska, v predmetnom prípade Švajčiarskej konfederácii.

Podpisy