

**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 – Přihraniční pracovníci – Daň z příjmu – Rozdělení daňové pravomoci – Daňový hraniční úřadatel – 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. Gresse 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,
- 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. v. st. 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. v. st. 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 cíle 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 ode dnem podpisu této dohody. Na judikaturu po tomto dni se Švýcarsko upozoruje. 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 ‚přihraničních pracovníků‘ obsaženého v dohodách o zamezení dvojího zdanění.“

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

„Zaměstnaný přihraniční 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 optného profesního zařazení nebo optného 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 daní 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 povinností po dobu alespoň pěti let celkem, zdaťovat 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 zdaťování 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 [odstavce] 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 jí nad rámec jejich pracovního vztahu nepojí žádný příjmový ani nepříjmový zásadní hospodářský zájem ve formě podílu či v jiné formě.

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

[...]

15. Odstavec 15 této dohody stanoví:

„1. S výhradou ustanovení [odstavce] 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 [odstavce] 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 úinky v tomto druhém státě. Pokud tento druhý stát nezdaňuje jeho příjmy, tyto příjmy podléhají zdanění ve státě, jehož je fyzická osoba rezidentem.“

16 §lánek 15a uvedené dohody stanoví:

„Bez ohledu na ustanovení [§láнку] 15, platy, mzdy a jiné podobné odm?ny, které p?íhraní ní pracovník pobírá za závislou pracovní ?innost, mohou být zdan?ny ve smluvním stát?, jehož je rezidentem. Jako náhradu m?že smluvní stát, ve kterém je pracovní ?innost vykonávána, srazit da? z t?chto odm?n. Tato da? nesmí p?esáhnout 4,5 % z hrubé odm?ny v p?ípad?, že je bydlišt? prokázáno ú?edním osv?d?ením p?íslušného da?ového orgánu smluvního státu, jehož je poplatník rezidentem. Tím nejsou dot?ena ustanovení [§láнку] 4 [odst.] 4.

2. Za p?íhraní ního pracovníka ve smyslu ustanovení [odstavce] 1 se považuje jakákoli osoba, která je rezidentem smluvního státu, ale jejíž místo výkonu pracovní ?innosti se nachází v druhém smluvním stát?, odkud se pravideln? vrací do svého bydlišt?. Pokud se po skon?ení pracovní doby tato osoba nevrací pravideln? do svého bydlišt?, ztrácí postavení p?íhraní ního pracovníka, pouze pokud se, pokud jde o zam?stnání za celý kalendá ní rok, nevrací do místa svého bydlišt? více než 60 pracovních dní v závislosti na výkonu své pracovní ?innosti.

3. Smluvní stát, jehož je p?íhraní ní pracovník rezidentem, zohlední bez ohledu na ustanovení [§láнку] 24 da? vybranou podle ustanovení t?etí v?ty [odstavce] 1 takto:

a. ve Spolkové republice N?mecko se da? zapo?te na n?meckou da? z p?íjmu v souladu s ustanoveními [§] 36 zákona [o] dani z p?íjmu („Einkommensteuergesetz“), s výjimkou ustanovení [§] 34c uvedeného zákona. Da? se rovn?ž zohlední p?i stanovování záloh na da? z p?íjmu;

[...]“

#### *N?mecké právo*

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

18 Ustanovení § 1 odst. 4 EStG stanoví:

„Fyzické osoby, které nemají ani bydlišt?, ani místo obvyklého pobytu v N?mecku, mají s výhradou odstavc? 2 a 3 a §láнку 1a omezenou povinnost k dani z p?íjmu, a to v p?ípad?, že dosahují tuzemské p?íjmy ve smyslu § 49.“

19 § 49 EStG týkající se p?íjm?, které podléhají ?áste?né da?ové povinnosti, stanoví:

„1. Tuzemskými p?íjmy v kontextu ?áste?né povinnosti k dani z p?íjmu (§ 1 odst. 4) jsou:

[...]

4) p?íjmy ze závislé ?innosti (§ 19)

a) která je nebo byla provád?na anebo zhodnocena v N?mecku,

[...]

c) získané jako odm?na za ?innost jednatele, zmocn?nce spole?nosti nebo ?lena ?ídícího orgánu spole?nosti, jejíž vedení má sídlo v N?mecku,

[...]“

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

20 R. Bukovansky, který je n?meckým a ?eským státním p?íslušníkem, žil od roku 1969 až do ?ervence roku 2008 v N?mecku. Od ledna roku 1999 do února roku 2006 pracoval ve Švýcarsku, kde byl zam?stnán v n?kolika spole?nostech skupiny Novartis. Tehdy podléhal dani z p?íjmu ve stát? svého bydlišt?, tedy ve Spolkové republice N?mecko.

21 V b?eznu roku 2006 byl R. Bukovansky p?eložen svým švýcarským zam?stnavatelem v rámci dohody o p?eložení do dce?iné spole?nosti této skupiny, a to Novartis Pharma Productions GmbH (dále jen „W-GmbH“) se sídlem v N?mecku. P?vodn? m?la závislá pracovní ?innost vykonávaná R. Bukovanským v N?mecku trvat dva roky, ale byla postupn? prodlužována až do konce roku 2012.

22 Dne 1. srpna 2008 R. Bukovansky, který stále pracoval pro spole?nost W-GmbH v N?mecku, p?emístil své bydlišt? do Švýcarska. V da?ovém p?iznání za rok 2008 uvedl, že za období, b?hem kterého m?l své bydlišt? ve Švýcarsku, tedy od srpna do prosince roku 2008, má podle ?l. 15a odst. 1 n?mecko-švýcarské dohody da?ovou povinnost, pokud jde o jeho p?íjmy ze závislé ?innosti vyplácené spole?ností W-GmbH, ve Švýcarsku jakožto „reverzní“ p?íhrani?ní pracovník.

23 Finan?ní ú?ad v Lörrachu však dosp?l k záv?ru, že dot?ené p?íjmy m?ly podléhat dani v N?mecku, pokud jde o celé da?ové období roku 2008. Tento ú?ad uvedl, že pokud jde o období od srpna do prosince roku 2008, R. Bukovansky podléhal dani z p?íjmu v N?mecku na základ? § 1 odst. 4 a § 49 odst. 1 EStG, a dále, že p?íjmy ze závislé pracovní ?innosti vyplácené spole?ností W-GmbH doty?né osob? mají být podle ?l. 4 odst. 4 n?mecko-švýcarské dohody zdan?ny v N?mecku.

24 V návaznosti na stížnost R. Bukovanského finan?ní ú?ad v Lörrachu potvrdil da?ový vým?r vydaný pro ú?ely zdan?ní dot?ených p?íjm? a dále zohlednil ?ástky dan? zaplacené R. Bukovanským švýcarskému da?ovému orgánu z titulu dan? z p?íjmu od srpna roku 2008.

25 R. Bukovansky v rámci své žaloby p?edložené Finanzgericht Baden-Württemberg (finan?ní soud Bádenska-Württemberska) nadále uplat?oval svou argumentaci vycházející ze skute?nosti, že mzda pobíraná z titulu pracovní ?innosti, kterou vykonával pro spole?nost W-GmbH za období od srpna do prosince roku 2008, musí být v N?mecku osvobozena od dan? a podléhat dani pouze ve Švýcarsku. Finan?ní ú?ad v Lörrachu navrhoval, aby tato žaloba byla zamítnuta.

26 P?edkládající soud uvádí, že v souladu s ?l. 15a odst. 1 n?mecko-švýcarské dohody musí být Švýcarská konfederace od srpna roku 2008 považována za stát bydlišt? R. Bukovanského a za stát oprávn?ný zdanit p?íjmy ze závislé pracovní ?innosti dot?ené osoby po?ínaje tímto m?sícem.

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 německého státu, a to bez ohledu na jiná ustanovení uvedené dohody, přičemž však Spolková republika Německo zaplatí švýcarskou daň zaplacenou z předmetných 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 uplatnění 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 odvodnění 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, aťkoli 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 v?ci v p?vodním ?ízení a ustanovení Dohody o volném pohybu osob, která mohou být použita, je třeba konstatovat, že ?l. 7 odst. 1 p?ílohy I této dohody je podle svého zn?ní použitelný na situaci R. Bukovanského. Tento je totiž státním p?íslušníkem „smluvní strany“, a sice Spolkové republiky N?mecko, má bydlišt? na území „jedné smluvní strany“, v projednávané v?ci Švýcarské konfederace, a vykonává závislou pracovní ?innost na území „druhé smluvní strany“, to znamená Spolkové republiky N?mecko.

33 Toto ustanovení rozlišuje mezi místem bydlišt?, jež se nachází na území jedné smluvní strany, a místem výkonu závislé pracovní ?innosti, které se musí nacházet na území druhé smluvní strany, a to bez ohledu na státní p?íslušnost dot?ené osoby (v tomto smyslu viz rozsudek Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, bod 35). Na základ? uvedeného ustanovení musí být R. Bukovansky pro ú?ely použití Dohody o volném pohybu osob kvalifikován jako „zam?stnaný p?íhrani?ní pracovník“, jelikož je krom? toho nesporné, že v zásad? každý den nebo alespo? jednou za týden cestuje z místa svého bydlišt? do místa výkonu své závislé pracovní ?innosti a zp?t.

34 Pokud jde o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ené mezi Švýcarskou konfederací a ?lenskými státy Unie, je třeba uvést, že podle ?l. 21 odst. 1 Dohody o volném pohybu osob nejsou ustanovení t?chto dohod dot?ena ustanoveními Dohody o volném pohybu osob.

35 Je však třeba ov?it, zda toto ustanovení uvedené dohody umož?uje smluvním stát?m, aby se odchýlily od všech jejích ustanovení.

36 V této souvislosti je třeba uvést, že ?lánek 9 p?ílohy I Dohody o volném pohybu osob, nadepsaný „Rovné zacházení“, stanoví ve svém odstavci 2 zvláštní pravidlo, podle n?hož se na zam?stnance a jeho rodinné p?íslušníky vztahují stejné da?ové a sociální výhody jako na tuzemské zam?stnance a jejich rodinné p?íslušníky. V tomto kontextu je třeba p?ipomenout, že Soudní dv?r rozhodl, že v oblasti da?ových výhod se na zásadu rovného zacházení stanovenou v tomto ustanovení m?že rovn?ž odvolávat pracovník, který je státním p?íslušníkem smluvní strany, který využil svého práva volného pohybu, v?i 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 dv?r, který projednával žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, zda smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ené mezi ?lenskými státy Unie musejí být slu?itelné se zásadou rovného zacházení a obecn?ji se svobodami pohybu zaru?enými primárním unijním právem, rozhodl, že ?lenské státy mají volnost ur?it v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdan?ní hrani?ní ur?ovatele za ú?elem rozd?lení da?ových pravomocí, ale jsou p?i tom povinny p?i provád?ní takto rozd?lené zda?ovací 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 smlouv? o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ené mezi ?lenskými státy kritérium státní p?íslušnosti v ustanovení, jehož cílem je rozd?lení da?ové pravomoci, nelze toto rozlišování založené na státní p?íslušnosti považovat za opat?ení p?edstavující zakázanou diskriminaci (rozsudek Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, bod 30). Pokud jde naproti tomu o výkon da?ové pravomoci sv?ené takov?mto ustanovením, musí ?lenský stát, který má tuto pravomoc, dodržovat zásadu rovného zacházení.

39 Tuto judikaturu týkající se vztahu mezi primárním unijním právem a smlouvami o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?enými mezi ?lenskými státy je třeba obdobn? použít na vztah mezi Dohodou o volném pohybu osob a smlouvami o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?enými 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 poslední uvedeného zaměstnance má stát bydliště tohoto zaměstnance, tedy Švýcarská konfederace, a nikoli stát, ze kterého pocházejí příjmy 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 daňových pravomocí 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 daňových pravomocí 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 učit 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, a pokud 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 povodního 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 účastníky 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, a pokud 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.

\* Jednací jazyk: němčina.