

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. března 2018(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob – Přímé daně – Přenesení bydliště z členského státu do Švýcarska – Zdanění latentních kapitálových zisků z podstatných podílů na základním kapitálu společností usazených v členském státě převodu v souvislosti s takovým přenesením – Přesnost dohody“

Ve věci C-355/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 23. března 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 28. března 2016, v řízení

**Christian Picart**

proti

**Ministre des Finances et des Comptes publics,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj), J.-C. Bonichot, A. Arabadžev a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. února 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ch. Picarta P.-J. Douvierem a A. d'Aubignym, avocats,
- za francouzskou vládu D. Colasem a E. de Moustier, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi N. Gossement a M. Šimerdovou, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. března 2017,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu Dohody mezi Evropským

společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na druhé straně o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6; Zvl. vyd. 2009, L 353, s. 71; dále jen „DVPO“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi panem Christianem Picartem a ministrem financí a veřejných rozpočtů ve věci rozhodnutí, kterým francouzská daňová správa jednak nově ocenila částku latentních kapitálových zisků z podstatných podílů na základním kapitálu společností usazených ve Francii, které Ch. Picart vlastnil a které přiznal při přesunu svého bydliště z členského státu původu do Švýcarska, a jednak uložila Ch. Picartovi zaplacení dodatečných částek daně z příjmů a příspěvků na sociální zabezpečení, včetně penále.

## Právní rámec

### DVPO

3 Evropské společenství a jeho členské státy na jedné straně a Švýcarská konfederace na straně druhé podepsaly dne 21. června 1999 sedm dohod, mezi které patří i DVPO. Rozhodnutím Rady a Komise 2002/309/ES, Euratom ze dne 4. dubna 2002 (Úř. věst. 2002, 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 Článek 16 DVPO v odstavci 2 stanoví:

„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.“

5 Kapitola III přílohy I DVPO je nována samostatnou výděletnou činným osobám. Článek 12 přílohy I DVPO, nadepsaný „Pravidla upravující pobyt“, je následujícího znění:

„1. Státní příslušník smluvní strany, který si přeje usadit se na území jiné smluvní strany, aby tam vykonával samostatnou výděletnou činnost (dále jen ‚samostatnou výděletnou činná osoba‘), obdrží povolení k pobytu s dobou platnosti nejméně pět let ode dne vydání, pokud prokáže příslušným vnitrostátním orgánům, že je tam za uvedeným účelem usazen nebo si přeje se usadit.

2. Povolení k pobytu se automaticky prodlužuje nejméně o pět let, pokud samostatnou výděletnou činná osoba prokáže příslušným vnitrostátním orgánům, že vykonává samostatnou výděletnou činnost.

[...]

6 Článek 13 uvedené přílohy, nadepsaný „Oblast působnosti“, v odstavci 1 uvádí:

„1. Samostatnou výděletnou činný příhraniční pracovník je státní příslušník smluvní strany, který má bydliště na území některé smluvní strany, vykonává samostatnou výděletnou činnost na území druhé smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.“

## Francouzské právní předpisy

7 Podle článku 167a code général des impôts français (všeobecný daňový zákoník, dále jen „VDZ“), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním

řízení:

„I. – 1. Poplatníci, kteří byli během posledních deseti let po dobu alespoň šesti let daňovými rezidenty ve Francii, podléhají ke dni převodu daňového domicilu mimo území Francie dani z kapitálového zisku z podílových účastí ve společnostech uvedených v článku 150-0 A a držení za podmínek čl. 164 B písm. f).

[...]

II. – 1. Platbu daně ze zjištěného kapitálového zisku lze odložit až do okamžiku uskutečnění převodu, odkupu, vrácení či zrušení příslušných podílových účastí ve společnostech.

Odložení platby je podmíněno tím, že poplatník přizná výši kapitálového zisku zjištěného za podmínek [bodů] I, požádá o povolení odložení, jmenuje daňového zástupce usazeného ve Francii oprávněného přijímat korespondenci související s daňovým základem, výběrem a daňovými soudními spory a před svým odjezdem zřídí, u účetního pověřeného vypořádáním pohledávky, záruky k zajištění uspokojení pohledávky státní pokladny.

[...]

2. Poplatníci, kteří využívají odložení platby daně podle tohoto článku, musí podat přiznání podle čl. 170 odst. 1. Kumulovaná výše odložených plateb daně se uvede v tomto přiznání, ke kterému se připojí informace o stavu sestavená na základě formuláře poskytnutého daňovou správou, ve kterém bude uvedena výše daně vztahující se k dotčeným cenným papírům, pro kterou odložení platby nezaniklo, jakož i případná povaha a datum skutečnosti, která způsobila zánik odkladu.

[...]

Místní daň, kterou poplatník zaplatil z kapitálového zisku, jehož ve skutečnosti dosáhl mimo území Francie, se započte na daň z příjmů dosažených ve Francii za podmínky, že je s touto daní srovnatelná.

4. Nepodání přiznání a neposkytnutí informace o stavu kapitálového majetku podle [odstavce] 2 nebo opomenutí uvést všechny nebo část informací, které v nich musí být obsaženy, má za následek okamžitou splatnost odložené platby daně.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

8 Pan Ch. Picart přenesl v roce 2002 své bydliště z Francie do Švýcarska. K datu tohoto přenesení vlastnil podstatné podíly na základním kapitálu několika francouzských společností.

9 Během tohoto procesu Ch. Picart v souladu s článkem 167a VDZ přiznal latentní kapitálový zisk z cenných papírů odpovídajících téměř podílem a za účelem využití odkladu platby příslušné daně určil daňového zástupce ve Francii a poskytl bankovní záruku jako záruku k zajištění uspokojení pohledávky francouzské státní pokladny.

10 V roce 2005 Ch. Picart sporné cenné papíry prodal a došlo tak k ukončení odkladu platby uvedené daně. Po prozkoumání jeho osobní daňové situace francouzská daňová správa nově ocenila výši přiznaného kapitálového zisku a uložila Ch. Picartovi zaplacení dodatečných částek daně z příjmů a případně na sociální zabezpečení, včetně penále.

11 Pan Ch. Picart podal odvolání s cílem dosáhnout zproštění povinnosti k úhradě těchto dodatečných odvodů a penále. Vzhledem k tomu, že daňová správa toto odvolání zamítla, podal

Ch. Picart žalobu k tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie), u kterého neúspěšně tvrdil, že článek 167a VDZ je neslučitelný s DVPO, neboť svoboda usazování, která je zaručena touto smlouvou, mu umožňuje usadit se ve Švýcarsku a vykonávat tam jako samostatně výdělečně činná osoba hospodářskou činnost spočívající ve správě různých kapitálových ústí, příjímých nebo nepřijímých, v několika společnostech, nad nimiž vykonává kontrolu ve Francii. Vzhledem k tomu, že tato argumentace neuspěla ani u cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie), podal Ch. Picart kasační stížnost ke Conseil d'État (Státní rada, Francie).

12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda právo usazování jako samostatně výdělečně činné osoby ve smyslu DVPO má tentýž rozsah jako svoboda usazování zaručená článkem 49 SFEU státním příslušníkem členských států Unie, a v případě kladné odpovědi, zda musí být pro účely jeho uplatnění zohledněna judikatura vycházející z rozsudku ze dne 7. září 2006, N (C 470/04, EU:C:2006:525), vydaném po podpisu této dohody.

13 Za těchto podmínek se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze právo na usazování pro účely výkonu samostatné výdělečné činnosti, jak je definováno články 1 a 4 [DVPO] a článkem 12 přílohy I této dohody, považovat za rovnocenné svobodě usazování, kterou samostatně výdělečně činným osobám zaručuje článek [49 SFEU]?

2) Pokud tomu tak je, je třeba vzhledem k ustanovení článku 16 dohody použít judikaturu vycházející z rozsudku [ze dne 7. září 2006, N (C 470/04, EU:C:2006:525)], která byla vydána po uzavření této dohody, na situaci státního příslušníka členského státu, který přesunul své bydliště do Švýcarska a ponechal si podílové ústí ve společnostech založených podle práva tohoto členského státu, jež mu poskytují jistý vliv na rozhodování těchto společností a umožní mu řídit jejich činnost, ať netvrdil, že má v úmyslu vykonávat ve Švýcarsku jinou samostatnou výdělečnou činnost než tu, kterou vykonával v členském státě, jehož je státním příslušníkem, a která spočívá ve správě těchto podílových ústí?

3) Pokud by toto právo nebylo rovnocenné svobodě usazování, je třeba jej vykládat zřejmě, jakým Soudní dvůr Evropské unie vyložil svobodu usazování ve svém rozsudku [ze dne 7. září 2006, N (C 470/04, EU:C:2006:525)]?“

### **K předběžným otázkám**

14 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, kterými je nutné se zabývat společně, je, zda v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, musí být ustanovení DVPO vykládána v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům státu, který je stranou této dohody, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které v případě, kdy fyzická osoba přenesla své bydliště z tohoto státu do jiného státu, který je stranou uvedené dohody, přitom zachová hospodářskou činnost v prvním z těchto dvou států, stanoví v souvislosti s tímto přenesením bydliště okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z podstatných podílů, které tato osoba má na základním kapitálu společností, na něž se vztahuje právo prvního uvedeného státu, a které připouští odklad výbůru splatné daně pouze za podmínky, že jsou poskytnuty záruky k zajištění výbůru uvedené daně, zatímco osoba, která rovněž vlastní takové podíly, ale má nadále bydliště na území prvního z těchto států, podléhá zdanění až v okamžiku prodeje těchto podílů.

15 Pan Ch. Picart tvrdí, že na správu jeho podílů na společnostech usazených ve Francii ze Švýcarska se vztahuje právo na usazování jakožto samostatná výdělečná činná osoba ve smyslu DVPO, právo, kterého musí mít možnost se dovolávat také ve vztahu ke státu svého původu.

16 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že státní příslušníci jedné smluvní strany mohou za určitých podmínek a v závislosti na použitelných ustanoveních dovolávat práva vyplývající z DVPO nejen v zemi, do níž směřuje výkon svobody volného pohybu, ale rovněž v zemi vlastní zemi (rozsudek ze dne 28. února 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, bod 33).

17 Především je tedy třeba ověřit, zda taková situace, jako je situace Ch. Picarta, spadá do působnosti *ratione personae* pojmu „samostatná výdělečná činná osoba“ ve smyslu DVPO a popřípadě, zda tato dohoda obsahuje ustanovení, kterých by Ch. Picart mohl dovolávat v zemi státu svého původu.

18 V tomto ohledu je nutné uvést, že kapitola III přílohy I DVPO, včleněná samostatná výdělečná činná osobám, obsahuje články 12 a 13, které definují tuto oblast působnosti.

19 Podle čl. 12 odst. 1 této přílohy se za samostatná výdělečná činnou osobu považuje státní příslušník smluvní strany, který si přeje usadit se na území jiné smluvní strany, aby tam vykonával samostatnou výdělečnou činnost.

20 Pokud jde o čl. 13 odst. 1 uvedené přílohy, je včleněn samostatná výdělečná činným příhraničním pracovníkem, a sice státním příslušníkem smluvní strany, kteří mají bydliště na území některé smluvní strany, vykonávají samostatnou výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.

21 Ve věci v původním řízení je přitom třeba konstatovat, aniž by bylo v rámci projednávání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nutné určit, zda taková správa kapitálových ústí, jako je správa, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, představuje samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu čl. 12 odst. 1 nebo čl. 13 odst. 1 téže přílohy, že situace Ch. Picarta nespadá pod žádné z těchto dvou ustanovení.

22 Zprvce, jak vyplývá ze znění čl. 12 odst. 1 přílohy I DVPO, je právo usazování ve smyslu tohoto ustanovení vyhrazeno fyzickým osobám smluvní strany, které si přejí usadit se na území druhé smluvní strany, aby tam vykonávaly samostatnou výdělečnou činnost.

23 Aby bylo uvedené ustanovení použitelné, musí dotyčná osoba vykonávat samostatnou výdělečnou činnost na území jiné smluvní strany, než je smluvní strana, jejímž je státním příslušníkem.

24 Ve věci v původním řízení přitom ze spisu, jenž má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že Ch. Picart, francouzský státní občan, nemá v úmyslu vykonávat hospodářskou činnost na území Švýcarské konfederace, ale zachovat si činnost na území státu svého původu. Z toho vyplývá, že situace Ch. Picarta nespadá do oblasti působnosti článku 12 odst. 1 přílohy I DVPO.

25 Z druhé ze znění čl. 13 odst. 1 přílohy I DVPO vyplývá, že pod toto ustanovení spadá situace státního příslušníka smluvní strany, který má bydliště na území jiné smluvní strany a vykonává samostatnou výdělečnou činnost na území smluvní strany a vrací se do svého bydliště zpravidla každý den nebo nejméně jednou týdně.

26 Pokud jde o toto ustanovení, je třeba připomenout, že Soudní dvůr měl v rozsudku ze dne 28. února 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, body 34 a 35) za to, že situace páru

samostatně výdělečně činných osob, které přenesly své bydliště ze státu svého původu do Švýcarska a zachovaly výkon své činnosti v tomto státě svého původu a každý den se vracely z místa výkonu své profesní činnosti do místa svého bydliště, spadá pod uvedené ustanovení.

27 V projednávané věci přitom ze spisu, jenž má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že Ch. Picart na rozdíl od tohoto páru samostatně výdělečně činných osob, zůstává na území státu svého bydliště, a sice Švýcarské konfederace, z něhož má v úmyslu vykonávat hospodářskou činnost ve státě svého původu, a na rozdíl od toho, co stanoví čl. 13 odst. 1 přílohy I DVPO, nevykonává každý den nebo alespoň jednou týdně cestu z místa výkonu hospodářské činnosti do místa svého bydliště. Taková situace, jako je situace Ch. Picarta nemůže být tedy považována za obdobnou situaci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. února 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Taková situace, jako je situace Ch. Picarta, tudíž nespadá do oblasti působnosti tohoto ustanovení.

28 Z toho vyplývá, že taková situace, jako je situace Ch. Picarta nespadá do působnosti *ratione personae* pojmu „samostatně výdělečně činné osoby“ ve smyslu DVPO, a nelze se tedy této dohody dovolávat.

29 Nakonec, co se týče výkladu článku 43 ES (nyní článek 49 SFEU), vyplývajícího z rozsudku ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), stačí připomenout, že vzhledem k tomu, že se Švýcarská konfederace nepřipojila k vnitřnímu trhu Unie, nemůže být výklad ustanovení unijního práva týkajících se tohoto trhu automaticky použit na výklad DVPO, kromě výslovných ustanovení za tímto účelem obsažených v samotné této dohodě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. listopadu 2009, Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, bod 29; ze dne 11. února 2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, bod 28, jakož i ze dne 15. července 2010, Hengartner a Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, bod 42).

30 DVPO přitom taková výslovná ustanovení neobsahuje.

31 Mimoto výklad článku 43 ES (nyní článek 49 SFEU) Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525) má na předcházející úvahy, jak vyplývá z bodu 63 a následujících stanoviska generálního advokáta, tím méně vliv, když ani znění ani působnost tohoto článku nelze považovat za rovnocenné znění a působnosti relevantních ustanovení DVPO.

32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že jelikož taková situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, nespadá do působnosti *ratione personae* pojmu „samostatně výdělečně činné osoby“ ve smyslu DVPO, musí být ustanovení této dohody vykládána v tom smyslu, že nebrání takovým právním předpisům státu, který je stranou této dohody, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které v případě, kdy fyzická osoba přenesla své bydliště z tohoto státu do jiného státu, který je stranou uvedené dohody, přičemž zachová hospodářskou činnost v prvním z těchto dvou států a nevykonává každý den nebo alespoň jednou týdně cestu z místa výkonu hospodářské činnosti do místa svého bydliště, stanoví v souvislosti s tímto přenesením bydliště okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z podstatných podílů, které tato osoba má na základním kapitálu společnosti, na které se vztahuje právo prvního uvedeného státu, a které připouštějí odklad výběru splatné daně pouze za podmínky, že jsou poskytnuty záruky k zajištění výběru uvedené daně, zatímco osoba, jež rovněž vlastní takové podíly, avšak má nadále bydliště na území prvního z těchto států, podléhá zdanění až v okamžiku prodeje těchto podílů.

## **K nákladům řízení**

33 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 ústních řízení se nenahrazují.

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

**Jelikož taková situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, nespadá do působnosti *ratione personae* pojmu „samostatná výdělečná činná osoba“ ve smyslu Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na druhé straně o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999, musí být ustanovení této dohody vykládána v tom smyslu, že nebrání takovým právním předpisům státu, který je stranou této dohody, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které v případě, kdy fyzická osoba přenesla své bydliště z tohoto státu do jiného státu, který je stranou uvedené dohody, přičemž zachová hospodářskou činnost v prvním z těchto dvou států a nevykonává každý den nebo alespoň jednou týdně cestu z místa výkonu hospodářské činnosti do místa svého bydliště, stanoví v souvislosti s tímto přenesením bydliště okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z podstatných podílů, které tato osoba má na základním kapitálu společností, na které se vztahuje právo prvního uvedeného státu, a které připouštějí odklad výběru splatné daně pouze za podmínky, že jsou poskytnuty záruky k zajištění výběru uvedené daně, zatímco osoba, jež rovněž vlastní takové podíly, avšak má nadále bydliště na území prvního z těchto států, podléhá zdanění až v okamžiku prodeje těchto podílů.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: francouzština.