

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. února 2019(\*)

„řízení o předběžné otázce – Dohoda mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací o volném pohybu osob – Přenesení místa bydliště fyzické osoby z členského státu do Švýcarska – Zdanění latentních kapitálových zisků z podílů v obchodní společnosti – Přímé daně – Volný pohyb osob samostatně výdělečně činných – Rovné zacházení“

Ve věci C-581/17,

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 14. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 4. října 2017, v řízení

**Martin Wächtler**

proti

**Finanzamt Konstanz,**

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe a C. Lycourgos, předsedové senátů, A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. července 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Wächtlera R. Bockem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou a V. Ester Casas, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem a B.-R. Killmannem, jakož i M. Šimerdovou a N. Gossement, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. září 2018,

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, dále jen „DVPO“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi panem Martinem Wächtlerem a Finanzamt Konstanz (finanční úřad v Kostnici, Německo), jehož předmětem je rozhodnutí, kterým tento úřad uložil M. Wächtlerovi v souvislosti s přenesením jeho bydliště z Německa do Švýcarska daň z latentních kapitálových zisků spojených s jeho podílem v obchodní společnosti usazené ve Švýcarsku, jejímž je rovněž jednatelem.

## 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 týkajícím se dohody o vědeckotechnické spolupráci, ze dne 4. dubna 2002 o uzavření sedmi dohod se švýcarskou konfederací (Úř. věst. 2002, L 114, s. 1; Zvl. vyd. 11/41, s. 89, a oprava Úř. věst. 2015, L 210, s. 38), bylo těchto sedm dohod schváleno jménem Evropského společenství a dohody vstoupily v platnost dne 1. června 2002.

4 Podle preambule DVPO se smluvní strany „rozhodly zavést mezi [sebou] volný pohyb osob na základě právních předpisů platných v Evropském společenství“.

5 Článek 1 této Dohody stanoví:

„Cílem této dohody, ve prospěch státních příslušníků členských států Evropského společenství a Švýcarska, je:

a) poskytnout právo vstupu, pobytu, přístupu k zaměstnání, usazování pro účely výkonu samostatné výdělečné činnosti a právo zůstat na území smluvních stran;

[...]

c) poskytnout právo vstupu a pobytu na území smluvních stran osobám nevykonávajícím výdělečnou činnost v hostitelské zemi;

d) poskytnout stejné životní a pracovní podmínky a podmínky pro zaměstnání, jako jsou poskytovány státním příslušníkem hostitelského státu.“

6 Článek 2 uvedené Dohody, nadepsaný „Nediskriminace“, stanoví:

„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 též Dohody, nadepsaný „Právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti“, zní následovně:

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

8 ?lánek 6 DVPO uvádí:

„Právo pobytu na území smluvní strany je zaručeno osobám nevykonávajícím výdělečnou činnost v souladu s ustanoveními přílohy I o osobách nevykonávajících výdělečnou činnost.“

9 ?lánek 7 této Dohody, nadepsaný „Jiná práva“, stanoví:

„Smluvní strany upraví v souladu s přílohou I tato práva ve vztahu k volnému pohybu osob:

- a) právo na rovné zacházení se státními příslušníky hostitelského státu, pokud jde o přístup k výdělečné činnosti a její výkon a životní a pracovní podmínky a podmínky pro zaměstnání;
- b) právo na profesní a geografickou mobilitu, které umožňuje státním příslušníkům smluvních stran pohybovat se volně na území hostitelského státu a vykonávat povolání podle svého výběru;
- c) právo zůstat na území smluvní strany po ukončení výdělečné činnosti;

[...]

10 ?lánek 15 uvedené Dohody stanoví, že přílohy a protokoly k Dohodě jsou její nedílnou součástí.

11 ?lánek 16 též Dohody, nadepsaný „Odkaz na právo Společenství“, uvádí:

„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 souvisejícímu judikatuře Soudního dvora Evropských společenství ode dne podpisu této dohody. Na judikaturu po tomto dni se Švýcarsko upozorňuje. Aby se zajistilo řádné fungování dohody, určí smíšený výbor na žádost kterékoliv smluvní strany důsledky této judikatury.“

12 ?lánek 21 DVPO, nadepsaný „Vztah k dvoustranným dohodám o zamezení dvojího zdanění“, upřesňuje:

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

2. Žádné ustanovení této dohody nelze vykládat tak, jako by bránilo smluvním stranám při používání příslušných ustanovení jejich daňových předpisů rozlišovat mezi daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, zejména co se týče jejich bydliště.

3. Žádné ustanovení této dohody nebrání smluvním stranám přijímat nebo používat opatření s cílem zajistit ukládání, placení a úhradní výběr daní nebo zabránit vyhýbání se daňovými povinnostmi stanovenými vnitrostátními daňovými předpisy nebo dohodami o zamezení dvojího zdanění mezi Švýcarskem na jedné straně a jedním nebo více členskými státy Evropského společenství na straně druhé nebo jakýmkoli jinými daňovými ujednáními.“

13 Příloha I této Dohody se týká volného pohybu osob. ?lánek 6 této přílohy v odstavci 1 stanoví:

„Zaměstnanec, který je státním příslušníkem smluvní strany (dále jen ‚zaměstnanec‘) a je

zaměstnavatelem z hostitelského státu zaměstnán po dobu nejméně jednoho roku, obdrží povolení k pobytu s dobou platnosti nejméně pět let ode dne vydání povolení. [...]"

14 Článek 7 odst. 1 uvedené přílohy uvádí:

„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.“

15 Článek 9 téže přílohy, nadepsaný „Rovné zacházení“, v 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 [...] požívají stejné daňové a sociální výhody jako zaměstnaní státní příslušníci hostitelské země a jejich rodinní příslušníci.“

16 Kapitola III přílohy I DVPO, která se týká osob samostatně výdělečně činných, obsahuje články 12 až 16 této přílohy. Článek 12 této přílohy, nadepsaný „Pravidla upravující pobyt“, v odstavci 1 stanoví:

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

17 Článek 13 uvedené přílohy, nadepsaný „Samostatně výdělečně činní příhraniční pracovníci“, v odstavci 1 uvádí:

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

18 Článek 15 téže přílohy, nadepsaný „Rovné zacházení“, stanoví:

„1. Samostatně výdělečně činnému pracovníkovi se ohledně přístupu k samostatné výdělečné činnosti a jejímu výkonu poskytuje v hostitelském státu zacházení nejméně příznivé, než které je poskytováno vlastním státním příslušníkem.“

2. Článek 9 této přílohy se použije obdobně na samostatně výdělečně činné osoby uvedené v této kapitole.“

### **Dohoda uzavřená mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo**

19 Dohoda ze dne 11. srpna 1971 uzavřená mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a majetku (BGBl. 1972 II, s. 1022), ve znění protokolu ze dne 27. října 2010 (BGBl. 2011 I, s. 1092), (dále jen „Dohoda uzavřená mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo“), v článku 1 stanoví:

„Tato dohoda se vztahuje na osoby, které jsou usazeny v jednom nebo v obou smluvních státech.“

20 Článek 4 odst. 1 Dohody uzavřené mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo stanoví:

„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.“

21 Článek 13 této Dohody stanoví:

„1. Zisky pocházející ze zcizení nemovitého majetku, jak je vymezen v čl. 6 odst. 2, podléhají zdanění ve smluvním státě, v němž se dotčený majetek nachází.

2. Zisky pocházející ze zcizení movitého majetku náležejícího mezi aktiva stálé provozovny, kterou má podnik z jednoho smluvního státu v jiném smluvním státě, nebo movitého majetku tvořícího stálou základnu, kterou má rezident smluvního státu ve druhém smluvním státě za účelem výkonu svobodného povolání, včetně takových zisků pocházejících ze zcizení celé dotčené provozovny (samostatně nebo s celým podnikem) nebo dotčené stálé základny, podléhají zdanění v tomto druhém státě.

[...]

3. Zisky pocházející ze zcizení jiných majetkových hodnot, než které jsou uvedeny v odstavcích 1 a 2, podléhají zdanění pouze v tom smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem.

[...]

5. Pokud smluvní stát uloží fyzické osobě, která je jeho rezidentem, při odchodu daň z kapitálových zisků pocházejících z její podstatné majetkové úasti v obchodní společnosti, která je rezidentem téhož státu, druhý smluvní stát při ukládání daně ze zisku pocházejícího z následného prodeje téže majetkové úasti v souladu s odstavcem 3 určí výši takového kapitálové zisku tak, že jako základ pro výpočet nákladů na nabytí této úasti použije částku, kterou první stát považoval za výnos v okamžiku odchodu.“

22 Článek 27 odst. 1 uvedené Dohody uvádí:

„Příslušné orgány smluvních států si vzájemně vyměňují informace, které by mohly být relevantní pro použití ustanovení této dohody nebo správu při použití vnitrostátních právních předpisů upravujících daně, jakéhokoli druhu a jakkoli označené, vybírané na území smluvních států nebo jejich spolkových zemí („Länder“), kantonů, okresů, obvodů, obcí při sdružení obcí, není-li zdanění stanoveno takovými předpisy v rozporu s touto dohodou. Tato výměna informací není omezena články 1 a 2.“

## **Německé právo**

23 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu), ve znění použitelném na spor v původním řízení (BGBl. 2009 I, s. 3366, dále jen „EStG“), v § 1 odst. 1 stanoví:

„Fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v tuzemsku, mají neomezenou povinnost k dani z příjmu.“

24 Podle ustanovení § 17 odst. 1 a 2 EStG platí:

„1. Za příjmy z výdělečné činnosti se považují rovněž kapitálové zisky ze zcizení podílů v

kapitálové společnosti, pokud zcizitel v posledních pěti letech držel – přímo či nepřímo – majetkovou účast na základním kapitálu ve výši nejméně 1 %. [...]

2. Kapitálovými zisky ve smyslu odstavce 1 se rozumí rozdíl mezi cenou, za kterou se zcizení uskutečnilo, a náklady na nabytí podílů, po odečtení nákladů prodeje. [...]

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zákon o zdanění ve vztazích se zahraničním prvkem), ze dne 8. září 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „AStG“), v § 6 stanoví:

„1. Měla-li fyzická osoba neomezenou daňovou povinnost po celkovou dobu nejméně deseti let v souladu s § 1 odst. 1 [EStG] a její neomezená daňová povinnost zanikla převedením jejího bydliště nebo obvyklého pobytu, použijí se na podíly uvedené v § 17 odst. 1 vztah první [EStG] v okamžiku zániku neomezené daňové povinnosti ustanovení § 17 [EStG], a to i v případě, že nedošlo ke zcizení, pokud jsou k uvedenému dni jinak splněny podmínky týkající se podílů stanovené ve zmíněném ustanovení.

[...]

4. S výhradou odstavce 5 bude úhrada daně z příjmů splatné podle odstavce 1 na žádost odložena formou jejího rozložení na několik pravidelných splátek po dobu nejvýše pěti let od prvního data splatnosti, oproti poskytnutí zajištění, pokud by její okamžitá úhrada byla pro dotčeného daňového poplatníka spojena s obtížnou a neekonomickými důsledky. Takový odklad se zruší, jestliže v době, na kterou byla úhrada daně rozložena, dojde ke zcizení nebo skrytému vkladu dotčených podílů do společnosti ve smyslu § 17 odst. 1 [EStG], nebo nastane některý z případů stanovených v § 17 odst. 4 [EStG]. [...]

5. Týká-li se situace upravená v odstavci 1 první vztah daňového poplatníka, který je příslušníkem členského státu [...] nebo jiného státu, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru [ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1 s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“)], kterému po zániku neomezené daňové povinnosti vznikla v takovém státě (hostitelský stát) povinnost k dani srovnatelné s německou daní z příjmů, bude odklad daně splatné podle odstavce 1 povolen bez povinnosti hradit úroky a poskytnout zajištění. Tento režim platí pod podmínkou, že je zaručena správná pomoc a vzájemná souinnost ve věci vymáhání daní mezi Spolkovou republikou Německo a dotčeným státem. [...]

Odklad daně se zruší v těchto případech:

1) pokud daňový poplatník nebo jeho právní nástupce ve smyslu bodu 1 vztahy této zcizil dotčené podíly nebo provedl jejich skrytý vklad do společnosti ve smyslu § 17 odst. 1 vztah první [EStG], nebo pokud nastal některý z případů stanovených v § 17 odst. 4 [EStG];

2) pokud byly dotčené podíly převedeny na osobu, která nemá neomezenou daňovou povinnost a nepodléhá dani srovnatelné s německou daní z příjmů v některém členském státě [...] nebo některém státě, který je členem EHP;

3) pokud dotčené podíly podléhají paušální dani nebo obdobnému režimu, při kterém se podle vnitrostátního práva vychází z jejich dílčí hodnoty či tržní hodnoty;

4) pokud dotčený daňový poplatník nebo jeho právní nástupce ve smyslu bodu 1 vztahy této přestal podléhat dani ve smyslu první vztahy z důvodu, že přenesl své bydliště nebo svůj obvyklý pobyt.“

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

26 Martin Wächtler, n?mecký státní p?íslušík, je od 1. února 2008 jednatelem spole?nosti založené podle švýcarského práva, v rámci níž vykonává ?innost v oboru poradenství v oblasti informa?ních technologií a má v ní 50% podíl.

27 Dne 1. b?ezna 2011 p?enesl M. Wächtler své bydlišt? z N?mecka do Švýcarska. Po tomto p?enesení mu finan?ní ú?ad v Kostnici uložil podle § 6 AStG a § 17 EStG da? z p?íjm? z latentních kapitálových zisk? spojených s jeho podílem v uvedené spole?nosti.

28 Vzhledem k tomu, že má za to, že toto zdan?ní, které bylo vyvoláno pouze p?enesením jeho bydlišt? do Švýcarska, je v rozporu s DVPO, a zejména se svobodou usazování, která je v této Dohod? zakotvena, podal M. Wächtler žalobu k Finanzgericht Baden-Württemberg (finan?ní soud Bádenska-Württemberska, N?mecko).

29 Uvedený soud má pochybnosti o tom, zda je dot?ený da?ový režim, který v p?ípad? státního p?íslušíka doty?ného ?lenského státu, který p?eneše své bydlišt? do Švýcarska, stanoví zdan?ní latentních kapitálových zisk? z podíl? v obchodní spole?nosti bez odkladu zaplacení dlužné dan?, zatímco v p?ípad?, kdy tento státní p?íslušík p?esune své bydlišt? do jiného ?lenského státu mimo Spolkovou republiku N?mecko, nebo do t?etího státu, který je ú?astníkem Dohody o EHP, tento da?ový režim umož?uje, bezúro?n? a bez poskytnutí zajišt?ní, odklad zaplacení této dan? až do doby skute?ného zcizení doty?né majetkové ú?asti, pokud hostitelský stát poskytuje Spolkové republice N?mecko pomoc a sou?innost v oblasti vymáhání daní a da?ový poplatník v tomto hostitelském stát? podléhá zdan?ní, které je srovnatelné s n?meckou daní z p?íjm?, slu?itelný s preambulí a s ?lánky 1, 2, 4, 6, 7, 16 a 21 DVPO, jakož i s ?lánkem 9 p?ílohy I této Dohody.

30 P?edkládající soud up?es?uje, že tento odklad, pokud jde o tento posledn? uvedený p?ípad? p?esunu bydlišt?, byl vnitrostátním normotv?rcem za?azen do § 6 odst. 5 AStG, protože doty?ný da?ový režim by bez možnosti odkladu zaplacení dot?ené dan? byl v rozporu se svobodou usazování zaru?enou unijním právem, nebo? n?mecký státní p?íslušík, který si ponechá bydlišt? v tuzemsku, je zdan?n až v okamžiku realizace kapitálových zisk? z doty?ných obchodních podíl?. Slu?itelnost zm?ny tohoto ustanovení s unijním právem, pokud jde o odklad zaplacení, byla krom? toho potvrzena rozsudkem ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant (C?9/02, EU:C:2004:138).

31 V p?ípad?, že by dot?ený da?ový režim p?edstavoval omezení svobody usazování ve smyslu DVPO, p?edkládající soud si klade otázku, zda toto omezení m?že být od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu spojenými se zachováním rozd?lení da?ových pravomocí mezi doty?nými smluvními stranami, s ú?inností da?ového dohledu a nezbytností zajistit ú?innost výb?ru daní za ú?elem prevence ztráty da?ových p?íjm? a v p?ípad? kladné odpovědi, zda je toto omezení zp?sobilé zajistit dosažení sledovaného cíle a zda nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné pro jeho dosažení.

32 Za t?chto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finan?ní soud Bádenska-Württemberska) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ustanovení [DVPO], zejména její preambule a ?lánky 1, 2, 4, 6, 7, 16 a 21 a ?lánek 9 její p?ílohy I, vykládána v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která za ú?elem zamezení p?ípadným ztrátám v oblasti daní stanoví povinnost uhradit (bez odkladu) da? z latentních, dosud nerealizovaných kapitálových p?íjm? z podílu v obchodní spole?nosti, pokud státní p?íslušík dot?eného ?lenského státu, který v n?m má neomezenou da?ovou povinnost,

přesune své bydliště z tohoto státu do Švýcarska, a nikoli do jiného členského státu [...] nebo do státu, na který se vztahuje Dohoda o EHP?“

### K pravní otázce

33 Jak bylo uvedeno v bodě 30 tohoto rozsudku, možnost odložit zaplacení daní z latentních kapitálových zisků z podílů v obchodní společnosti v případě, kdy německý státní příslušník přesune své bydliště mimo Spolkovou republiku Německo do jiného členského státu nebo do třetího státu, který je účastníkem Dohody o EHP, byla vnitrostátním normotvůrcem zavedena proto, aby německý daňový systém uvedla do souladu s unijním právem upravujícím volný pohyb osob, protože německý státní příslušník, který si ponechá své bydliště v tuzemsku, je zdaněn, pokud jde o kapitálové zisky z podílů v obchodní společnosti, až v okamžiku realizace těchto zisků.

34 Otázku předkládajícího soudu je tedy nutno chápat tak, že její podstatou je, zda musí být ustanovení DVPO vykládána v tom smyslu, že brání daňovému režimu členského státu, který v situaci, kdy státní příslušník členského státu, fyzická osoba, vykonávající na území Švýcarské konfederace výdělečnou činnost přesune své bydliště z členského státu, o jehož daňový režim se jedná, do Švýcarské konfederace, stanoví, že v okamžiku tohoto přesunutí dochází k výběru daní z latentních kapitálových zisků z obchodních podílů vlastněných tímto státním příslušníkem, zatímco v případě zachování bydliště ve stejném členském státě se výběr daní uskuteční až v okamžiku, kdy dojde k realizaci kapitálových zisků, to znamená při zcizení dotyčných obchodních podílů.

35 Úvodem je třeba uvést, že DVPO jako mezinárodní smlouva musí být podle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 (*Sbírka smluv Organizace spojených národů*, svazek 1155, s. 331) vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dán výrazem ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k jejímu účelu (rozsudky ze dne 2. března 1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, bod 47, a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 94, jakož i citovaná judikatura). Kromě toho z tohoto ustanovení vyplývá, že výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, bod 70).

36 V této souvislosti je třeba zaprvé upřesnit, že DVPO je součástí širšího rámce vztahů mezi Evropskou unií a Švýcarskou konfederací. Švýcarská konfederace sice není součástí Evropského hospodářského prostoru a vnitřního trhu Unie, avšak přesto je s posledně uvedenými spojena množstvím dohod, které pokrývají široký okruh oblastí a stanoví zvláštní práva a povinnosti, jež jsou v určitých ohledech obdobné právům a povinnostem stanovených ve Smlouvě. Obecným cílem těchto dohod, včetně DVPO, je upevnit hospodářské vazby mezi Unií a Švýcarskou konfederací (rozsudek ze dne 6. října 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 33).

37 Nicméně 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 (rozsudek ze dne 15. března 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 29).

38 Pokud jde zadruhé o cíl DVPO a o výklad jejích ustanovení, z preambule, jakož i z článku 1 a čl. 16 odst. 2 této dohody vyplývá, že jejím cílem je zavést ve prospěch státních příslušníků, fyzických osob, Unie a Švýcarské konfederace volný pohyb osob na území smluvních stran na základě právních předpisů platných v Unii, jejichž ustanovení musí být vykládána s přihlédnutím k související judikatuře Soudního dvora přede dnem podpisu uvedené Dohody.

39 Pokud jde o judikaturu po tomto dni, je třeba připomenout, že čl. 16 odst. 2 DVPO stanoví,



že Švýcarská konfederace musí být na tuto judikaturu upozorněna a že za účelem zajištění řádného fungování dohody určí smíšený výbor stanovený v článku 14 uvedené dohody důsledky této judikatury. I v případě neexistence rozhodnutí tohoto výboru je však třeba, jak uvedl generální advokát v bodech 71 a 72 svého stanoviska, zohlednit i tuto judikaturu, pokud pouze upřesňuje nebo potvrzuje zásady vycházející z judikatury, která existovala ke dni podpisu DVPO, a která se týkala pojmů unijního práva, jimiž se tato Dohoda inspirovala.

40 Ve světle těchto úvah je třeba posuzovat rozsah působnosti a ustanovení DVPO.

41 Podle preambule, jakož i podle čl. 1 písm. a) a c) DVPO spadají do rozsahu působnosti této Dohody jak fyzické osoby vykonávající výdělečnou činnost, tak fyzické osoby, které takovouto činnost nevykonávají.

42 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že M. Wächtler vykonává výdělečnou činnost, a to činnost poradce v oblasti informačních technologií ve společnosti usazené ve Švýcarsku, jejímž je jednatelem.

43 Pokud jde konkrétně o takovouto osobu, ze znění čl. 1 písm. a) uvedené Dohody vyplývá, že cílem této Dohody je poskytnout právo vstupu, pobytu, přístupu k zaměstnání, usazování pro účely výkonu samostatné výdělečné činnosti a právo zůstat na území smluvních stran. Za tímto účelem články 4 téže Dohody stanoví, že právo pobytu a přístupu k výdělečné činnosti je zaručeno v souladu s podmínkou I této Dohody.

44 Pokud jde o status, na základě něhož je dotčená výdělečná činnost vykonávána, z porovnání článků 6 a 7 přílohy I DVPO a článků 12 a 13 této přílohy vyplývá, že rozlišení provedené mezi zaměstnancem a osobou samostatně výdělečně činnou je spojeno s otázkou, zda musí být dotčená výdělečná činnost považována za „činnost jako zaměstnanec“, nebo za „samostatnou výdělečnou činnost“.

45 V této souvislosti je třeba připomenout, že pojem „zaměstnanec“ je pojmem unijního práva (rozsudek ze dne 19. března 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, s. 363), který k datu podpisu této Dohody již existoval. Podstatným znakem zaměstnaneckého pracovního poměru je okolnost, že určitá osoba vykonává po určitou dobu ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením činnosti, za které jako protiplnění pobírá odměnu. Jako „samostatná výdělečná činnost“ musí být naopak kvalifikována činnost, která je vykonávána bez vztahu podřízenosti (obdobně viz rozsudky ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, body 25 a 26, jakož i ze dne 20. listopadu 2001, Jany a další, C-268/99, EU:C:2001:616, bod 34).

46 Vzhledem k tomu, že M. Wächtler vykonává svoji činnost poradce v oblasti informačních technologií v rámci společnosti, jejímž je jednatelem a v níž má 50% obchodní podíl, chybí v projednávaném případě vztah podřízenosti, který je charakteristický pro činnost zaměstnance, jak uvedl generální advokát v bodech 38 a 39 svého stanoviska. Z toho vyplývá, že M. Wächtler vykonává výdělečnou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná ve smyslu DVPO.

47 Pokud jde o rozsah působnosti *ratione personae* pojmu „osoba samostatně výdělečně činná“ ve smyslu DVPO, Soudní dvůr již upřesnil, že tento rozsah je definován v člincích 12 a 13 přílohy I této Dohody (rozsudek ze dne 15. března 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 18).

48 Z článku 12 odst. 1 této přílohy vyplývá, že toto ustanovení se vztahuje na státního příslušníka, fyzickou osobu, smluvní strany, který se usadil na území jiné smluvní strany a vykonává samostatnou výdělečnou činnost na území této jiné smluvní strany (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, body 22 a 23).

49 Martin Wächtler se přitom nachází v situaci státního příslušníka smluvní strany DVPO, a to Spolkové republiky Německo, který se usadil na území jiné smluvní strany, a to Švýcarské konfederace, aby zde vykonával, v rámci společnosti samostatnou výdělečnou činnost. Tato situace tedy spadá do rozsahu působnosti čl. 12 přílohy I DVPO.

50 Okolnost, že M. Wächtler má 50% obchodní podíl na společnosti, v rámci níž vykonává dotčenou samostatnou výdělečnou činnost, nemůže toto konstatování zpochybnit. Jak totiž v podstatě konstatoval generální advokát v bodech 43 až 56 svého stanoviska, právo usadit se jako osoba samostatně výdělečně činná ve smyslu DVPO zahrnuje, s výjimkou poskytování služeb, veškeré hospodářské a výdělečné činnosti fyzické osoby, které nespádají pod pojem „zaměstnanec“. Kromě toho úprava uplatnění tohoto práva předpokládá možnost zvolit si za tímto účelem vhodnou právní formu.

51 Pokud jde o možnost státního příslušníka smluvní strany uplatnit práva vyplývající z DVPO vůči svému státu původu, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora, která k datu podpisu této Dohody již existovala, svoboda usazování ve smyslu unijního práva má za cíl zajistit nejen právo na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, ale i zabránit omezením vycházejícím z členského státu původu dotčeného státního příslušníka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 1988, Daily Mail a General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16).

52 Státní příslušníci jedné smluvní strany DVPO se tedy mohou za určitých podmínek a v závislosti na použitelných ustanoveních dovolávat práv vyplývajících z této Dohody nejen vůči státu, směrem do kterého vykonává svobodu volného pohybu, ale rovněž vůči svému vlastnímu státu původu (rozsudek ze dne 15. března 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 16 a citovaná judikatura).

53 Svoboda volného pohybu osob zaručená DVPO by totiž byla omezena, pokud by státní příslušník jedné smluvní strany byl ve svém státě původu znevýhodněn pouze proto, že využil svého práva na volný pohyb (rozsudek ze dne 15. prosince 2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, bod 28).

54 Z toho vyplývá, že osoba samostatně výdělečně činná, která spadá do rozsahu působnosti DVPO, se může zásady rovného zacházení zakotvené v čl. 15 odst. 2 přílohy I této Dohody ve spojení s článkem 9 téže přílohy dovolávat i vůči svému státu původu.

55 Vzhledem k tomu, že zásada rovného zacházení představuje pojem unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. října 1977, Ruckdeschel a další, 117/76 a 16/77, EU:C:1977:160, bod 7, jakož i ze dne 6. října 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26 a citovaná judikatura), který k datu podpisu DVPO existoval, je třeba, jak vyplývá z bodů 38 a 39 tohoto rozsudku, při přezkumu, zda se jedná o nerovné zacházení, které je DVPO zakázáno, zohlednit zásady vyplývající z judikatury Soudního dvora týkající se rovného zacházení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. října 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26, jakož i ze dne 21. září 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, bod 47).

56 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že německý státní příslušník, který jako M. Wächtler, uplatnil své právo na usazení jako osoba samostatně výdělečně činná podle DVPO, byl daňově znevýhodněn oproti jiným německým státním příslušníkům, kteří jako on vykonávají

samostatnou výdělečnou činnost v rámci společnosti, v níž mají obchodní podíly, kteří si ale na rozdíl od něj ponechali bydliště v Německu. Posledně uvedení totiž musí daň z kapitálových zisků z dotčených obchodních podílů zaplatit až při realizaci těchto zisků, to znamená při zcizení těchto obchodních podílů, zatímco takový státní příslušník, jako je M. Wächtler, je povinen dotčenou daň z latentních kapitálových zisků z těchto obchodních podílů zaplatit v okamžiku přenesení svého bydliště do Švýcarska, aniž by mohl zaplacení odložit do okamžiku, kdy uvedené podíly zcizí.

57 Toto rozdílné zacházení, které pro německého státního příslušníka, jako je M. Wächtler, představuje znevýhodnění z pohledu hotovostních toků, ho může odradit, aby účinně využil svého práva usazování vyplývajícího z DVPO. Z toho vyplývá, že daňový režim, o který se jedná ve věci v původním řízení, může narušit právo usadit se jako osoba samostatně výdělečně činná, které je zaručeno touto Dohodou.

58 Je však třeba uvést, že čl. 21 odst. 2 DVPO umožňuje rozdílné zacházení v daňové oblasti s daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, zejména co se týče jejich bydliště (rozsudek ze dne 21. září 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, bod 45).

59 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle § 6 AStG se Spolková republika Německo rozhodla uplatňovat svou daňovou pravomoc, pokud jde o kapitálové zisky z obchodních podílů držенých německými státními příslušníky, které vznikly během doby neomezené daňové povinnosti těchto státních příslušníků, jako daňových rezidentů v Německu, k německé dani, a to nezávisle na tom, na kterém území uvedené kapitálové zisky vznikly.

60 S ohledem na cíl této právní úpravy, kterým je zdanění kapitálových zisků z obchodních podílů, které vznikly v rámci daňové pravomoci Spolkové republiky Německo, je situace státního příslušníka švýcarského státu, který přenesl své bydliště z Německa do Švýcarska, srovnatelná se situací státního příslušníka švýcarského státu, který si ponechal své bydliště v Německu. V obou případech totiž pravomoc zdanit tyto kapitálové zisky přísluší Spolkové republice Německo, protože podle jejích vnitrostátních právních předpisů je tato pravomoc spojena s daňovým domicilem dotčeného státního příslušníka na jejím území během doby, kdy uvedené kapitálové zisky vznikly, nezávisle na místě, kde vznikly.

61 Vychází tedy otázka, zda rozdílné zacházení uvedené v bodech 56 a 57 tohoto rozsudku může být odvodněno naléhavými důvody veřejného zájmu, které popsal předkládající soud a které jsou uvedeny v bodě 31 tohoto rozsudku, to znamená ochranou rozdělení daňových pravomocí mezi dotčenými smluvními stranami DVPO, účinností daňového dohledu a nezbytností zajistit účinnost výběru daní za účelem prevence ztrát daňových příjmů.

62 V této souvislosti čl. 21 odst. 3 DVPO stanoví, že žádné ustanovení této Dohody nebrání smluvním stranám přijímat nebo používat opatření s cílem zajistit ukládání, placení a účinný výběr daní nebo zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem stanoveným vnitrostátními daňovými předpisy nebo dohodami o zamezení dvojího zdanění mezi Švýcarskou konfederací na jedné straně a jedním nebo více švýcarskými státy na straně druhé nebo jakýmkoli jinými daňovými ujednáními.

63 Takováto opatření, která podle judikatury Soudního dvora týkající se volného pohybu osob v rámci Unie patří k naléhavým důvodům obecného zájmu (mimo jiné viz rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, bod 31 a citovaná judikatura; ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 36, jakož i ze dne 11. prosince 2014, Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, body 45 a 46), nicméně musí v každém případě dodržovat zásadu proporcionality, to znamená, že musí být vhodná k dosažení těchto cílů a nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení.

64 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že stanovení výše dotčené daně k okamžiku přesunu bydliště do Švýcarska je sice vhodným opatřením k zajištění dosažení cíle týkajícího se ochrany rozdělení daňových pravomocí mezi tímto státem a Spolkovou republikou Německo, avšak tento cíl naopak nemůže odvodnit nemožnost odložit zaplacení této daně. Takovéto odložení totiž neznamená, že se Spolková republika Německo vzdává ve prospěch Švýcarské konfederace své daňové pravomoci, pokud jde o kapitálové zisky, které vznikly během doby neomezené daňové povinnosti majitele dotčených obchodních podílů k německé dani.

65 Pokud jde o cíl týkající se účinnosti daňového dohledu, dohoda uzavřená mezi Švýcarskou konfederací a Spolkovou republikou Německo stanoví možnost výměny informací o daňových záležitostech mezi smluvními stranami, Spolková republika Německo proto mohla od příslušných švýcarských orgánů získat nezbytné informace o zcizení obchodních podílů, k nimž se poji dotčené latentní kapitálové zisky, daným státním příslušníkem, který před tím přenesl své bydliště do Švýcarska. V důsledku toho neexistence možnosti odložit zaplacení daně, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, představuje opatření, které jde v každém případě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle.

66 Pokud jde o cíl spočívající v nezbytnosti zajistit účinnost výběru daní za účelem prevence ztrát daňových příjmů, je třeba konstatovat, že okamžitý výběr dotčené daně k okamžiku přenesení bydliště daňového poplatníka může být v zásadě odvodněn nezbytností zajistit účinný výběr daňových dluhů. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodech 103 až 105 svého stanoviska, toto opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle, a musí proto být považováno za nepřiměřené. V případě, že totiž existuje riziko, že dlužná daň nebude vybrána, zejména z důvodu neexistence mechanismu vzájemné pomoci v záležitostech vymáhání daňových pohledávek, může být odklad výběru této daně podmíněn požadavkem poskytnutí zajištění (obdobně viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 74, jakož i ze dne 23. ledna 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, body 65 až 67).

67 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že daňový režim, o který se jedná ve věci v původním řízení, představuje neodvodněné omezení práva usazování, které je zakotveno v DVPO.

68 Tento závěr není zpochybněn skutečností, že tento daňový režim stanoví možnost zaplatit tuto daň postupně v dílčích částkách, pokud by okamžitá úhrada byla pro daňového poplatníka spojena s obtížně překonatelnými důsledky. Kromě skutečnosti, že toto opatření rozložení zaplacení daně do dílčích částek je možné pouze ve zvláštním případě, nemůže v takovémto případě odstranit znevýhodnění z pohledu hotovostních toků, které pro daňového poplatníka představuje povinnost zaplatit k okamžiku přesunu jeho bydliště do Švýcarska část daně z latentních kapitálových zisků z dotčených obchodních podílů. Kromě toho zůstává pro daňového poplatníka finančně nákladnější než opatření, které počítá s odkladem zaplacení dlužné daně až do doby, kdy budou tyto obchodní podíly zcizeny.

69 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že ustanovení DVPO musí být vykládána v tom smyslu, že brání daňovému režimu členského státu, který v situaci, kdy státní příslušník členského státu, fyzická osoba, vykonávající na území Švýcarské konfederace výdělečnou činnost přenesl své bydliště z členského státu, o jehož daňový režim se jedná, do Švýcarské konfederace, stanoví, že v okamžiku tohoto přenesení dochází k výběru daní z latentních kapitálových zisků z obchodních podílů vlastněných tímto státním příslušníkem, kdežto v případě zachování bydliště ve stejném členském státě se výběr daní uskuteční až v okamžiku, kdy dojde k realizaci kapitálových zisků, to znamená při zcizení dotyčných obchodních podílů.

### **K nákladům řízení**

70 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

**Ustanovení 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 vykládána v tom smyslu, že brání daňovému režimu členského státu, který v situaci, kdy státní příslušník členského státu, fyzická osoba, vykonávající na území Švýcarské konfederace výdělečnou činnost přenesl své bydliště z členského státu, o jehož daňový režim se jedná, do Švýcarské konfederace, stanoví, že v okamžiku tohoto přenesení dochází k výběru daní z latentních kapitálových zisků z obchodních podílů vlastněných tímto státním příslušníkem, kdežto v případě zachování bydliště ve stejném členském státě se výběr daní uskuteční až v okamžiku, kdy dojde k realizaci kapitálových zisků, to znamená při zcizení dotyčných obchodních podílů.**

Podpisy.

\* – Jednací jazyk: němčina.