

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 26. februára 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a Švajčiarskou konfederáciou o voľnom pohybe osôb – Zmena bydliska fyzickej osoby z členského štátu do Švajčiarska – Zdaňovanie nerealizovaných kapitálových ziskov z podielov v obchodných spoločnostiach – Priame dane – Voľný pohyb samostatne zárobkovo činných osôb – Rovnosť zaobchádzania“

Vo veci C-581/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko) zo 14. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 4. októbra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Martin Wächtler

proti

Finanzamt Konstanz,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr. J.–C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe a C. Lycourgos, sudcovia A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 2. júla 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- M. Wächtler, v zastúpení: R. Bock, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García a V. Ester Casas, splnomocnení zástupcovia,
- rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier, B. R. Killmann, M. Šimerdová a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. septembra 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

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

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Martinom Wächtlerom a Finanzamt Konstanz (Daňový úrad Konstanz, Nemecko) vo veci rozhodnutia tohto úradu vyrubiť pánovi Wächtlerovi pri príležitosti zmeny jeho bydliska z Nemecka do Švajčiarska daň z nerealizovaných kapitálových ziskov spojených s právami pána Wächtlera ako spoločníka v obchodnej spoločnosti so sídlom vo Švajčiarsku, ktorej je taktiež konateľom.

Právny rámec

DVPO

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 DVPO. Rozhodnutím Rady a Komisie 2002/309/ES, Euratom o dohode o vedeckej a technologickej spolupráci zo 4. apríla 2002 o uzavretí siedmich dohôd so Švajčiarskou konfederáciou (Ú. v. ES L 114, 2002, s. 1; Mim. vyd. 11/041, s. 89), bolo týchto sedem dohôd schválených v mene Spoločenstva a nadobudli účinnosť 1. júna 2002.

4 Podľa preambuly DVPO sú zmluvné strany „rozhodnuté dosiahnuť voľný pohyb osôb medzi [sebou] na základe pravidiel uplatňovaných v Európskom spoločenstve“.

5 Článok 1 tejto dohody stanovuje:

„V prospech štátnych príslušníkov členských štátov Európskeho spoločenstva a Švajčiarska je cieľom tejto dohody:

a) udeliť právo vstupu, pobytu, prístupu k práci ako zamestnané osoby, usadenia sa ako samostatne zárobkovo činné osoby a práva zdržiavať sa na území zmluvných strán;

...

c) poskytnúť právo vstupu a pobytu na území zmluvných strán osobám bez ekonomickej aktivity v hostiteľskej krajine;

d) poskytnúť rovnaké životné, zamestnanecké a pracovné podmienky ako štátnym príslušníkom.“

6 Článok 2 uvedenej 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 tej istej dohody s názvom „Právo pobytu a prístup k ekonomickej činnosti“ znie

takto:

„Právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti sa zaručuje... v súlade s ustanoveniami prílohy I.“

8 Článok 6 DVPO uvádza:

„Právo pobytu na území zmluvnej strany sa zaručuje osobám, ktoré nie sú ekonomicky aktívne v súlade s ustanoveniami prílohy I, ktoré sa týkajú neaktívnych ľudí.“

9 Článok 7 tejto dohody s názvom „Ostatné práva“ stanovuje:

„Zmluvné strany prijímú opatrenia v súlade s prílohou I v súvislosti s nasledujúcimi právami týkajúcimi sa voľného pohybu osôb:

- a) právo rovnakého zaobchádzania so štátnymi príslušníkmi, pokiaľ ide o prístup k ekonomickým činnostiam, vykonávanie ekonomických činností a životné, zamestnanecké a pracovné podmienky;
- b) právo pracovnej a geografickej mobility, ktorá štátnym príslušníkom zmluvnej strany umožňuje voľne sa pohybovať v rámci územia hostiteľského štátu a vykonávať povolanie podľa svojho výberu;
- c) právo zdržiavať sa na území zmluvnej strany po ukončení ekonomickej činnosti;

...“

10 Podľa článku 15 uvedenej dohody prílohy a protokoly k dohode tvoria jej neoddeliteľnú súčasť.

11 Článok 16 tej istej dohody s názvom „Odkaz na právo Spoločenstva“ znie:

„1. Z dôvodu dosiahnutia cieľov, ktoré táto dohoda sleduje, zmluvné strany prijímú 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.“

12 Článok 21 DVPO s názvom „Vzťah k dvojstranným dohodám o dvojitom zdanení“ stanovuje:

„1. 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.

2. Žiadne ustanovenia tejto dohody sa nesmú vykladať tak, aby sa zmluvným stranám zabránilo pri uplatňovaní príslušných ustanovení ich domácich právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorých situácie nie sú porovnateľné, najmä pokiaľ ide o miesto o bydliska.

3. Žiadne ustanovenia tejto dohody nezabraňujú, aby zmluvné strany prijali alebo uplatňovali opatrenia na zabezpečenie uvalenia, platby a účinného vymáhania daní alebo zabránili daňovým únikom podľa ich vnútroštátnych domácich predpisov alebo dohôd zameraných na zabránenie

dvojitému zdaneniu medzi Švajčiarskom na jednej strane a jedným členským štátom alebo viacerými členskými štátmi Európskeho spoločenstva na strane druhej, alebo akýchkoľvek iných daňových dojednaní.“

13 Príloha I tejto dohody je venovaná voľnému pohybu osôb. Článok 6 tejto prílohy vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Zamestnaná osoba, ktorá je štátnym príslušníkom zmluvnej strany (ale len ‚zamestnaná osoba‘) a je zamestnaná na obdobie jedného roka alebo viac zamestnávateľom v hostiteľskej krajine, dostane povolenie na pobyt, ktoré je platné aspoň päť rokov od dátumu jeho vydania...“

14 Podľa článku 7 ods. 1 uvedenej prílohy:

„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.“

15 Článok 9 tej istej prílohy s názvom „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... majú rovnaké daňové úľavy a sociálne dávky ako zamestnané osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi krajiny, a ich rodinní príslušníci.“

16 Kapitola III prílohy I DVPO, ktorá je venovaná samostatne zárobkovo činným osobám, obsahuje články 12 až 16 tejto prílohy. Článok 12 tejto prílohy s názvom „Pravidlá týkajúce sa miesta pobytu“ v odseku 1 stanovuje:

„Štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má záujem pracovať a žiť na území druhej zmluvnej strany, aby vykonával činnosť ako samostatne zárobkovo činná osoba (ale len ‚samostatne zárobkovo činná osoba‘), dostane povolenie na pobyt platné na obdobie minimálne piatich rokov od dátumu jeho vydania, ak predloží dôkaz príslušným vnútroštátnym orgánom, že je usadený alebo si želá usadiť sa na území druhej zmluvnej strany [na uvedený účel – *neoficiálny preklad*].“

17 Článok 13 uvedenej prílohy, nazvaný „Samostatne zárobkovo činní cezhraniční pracovníci“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Samostatne zárobkovo činná cezhraničná osoba je štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má bydlisko na území zmluvnej strany a vykonáva činnosť samostatne zárobkovo činnej osoby na území druhej zmluvnej strany, pričom sa do miesta svojho bydliska vracia zvyčajne každý deň alebo aspoň raz za týždeň.“

18 Článok 15 tej istej prílohy s názvom „Rovnaké zaobchádzanie“ stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o prístup k samostatne zárobkovej činnosti a vykonávanie takejto činnosti, samostatne zárobkovo činnej osobe sa nesmie udeliť menej priaznivé zaobchádzanie v hostiteľskej krajine, ako je priznané štátnym príslušníkom.

2. Ustanovenia článku 9 tejto prílohy sa uplatňujú *mutatis mutandis* na samostatne zárobkovo

„Inné osoby uvedené v tejto kapitole.“

Dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko

19 Dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a majetkovej dane z 11. augusta 1971 (BGBl. 1972 II, s. 1022), zmenená protokolom z 27 októbra 2010 (BGBl. 2011 I, s. 1092) (ale len „dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko“), vo svojom článku 1 stanovuje:

„Táto dohoda sa uplatňuje na osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi jedného zmluvného štátu alebo oboch týchto štátov.“

20 Článok 4 ods. 1 dohody medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko stanovuje:

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

21 Podľa článku 13 tejto dohody:

„1. Zisky zo scudzenia nehnuteľného majetku, ako sú vymedzené v článku 6 ods. 2, sa zdaťujú v zmluvnom štáte, v ktorom sa nachádza tento majetok.“

2. Zisky zo scudzenia hnuteľného majetku, ktorý je prevádzkovým majetkom stálej prevádzkarne, ktorú má podnik jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte, alebo hnuteľného majetku patriaceho k stálej základni, ktorú osoba majúca bydlisko v jednom zmluvnom štáte má v druhom zmluvnom štáte za účelom výkonu nezávislého povolania, vrátane takých ziskov docielených zo scudzenia takej stálej prevádzkarne (samotnej alebo spolu s celým podnikom) alebo takej stálej základne, sa môžu zdať v tomto druhom štáte...

3. Zisky zo scudzenia majetku, ktorý nie je uvedený v odsekoch 1 a 2, sa môžu zdať iba v zmluvnom štáte, ktorého je scudziteľ rezidentom.

...

5. Ak zmluvný štát pri odchode fyzickej osoby, ktorá je rezidentom tohto štátu, zdaní zisk z podstatnej úasti na spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto štátu, tak druhý štát, keď bude zdať zisk z neskoršieho scudzenia podľa ustanovení odseku 3, predmetný zisk z kapitálového majetku určí zo základu zodpovedajúceho obstarávacím nákladom vo výške sumy, ktorú prvý uvedený štát v čase odchodu považoval za výnos.“

22 Článok 27 ods. 1 uvedenej dohody znie:

„Príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú pravdepodobne relevantné na vykonávanie ustanovení tejto Dohody alebo na uplatňovanie alebo presadzovanie vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa daní akéhokoľvek druhu alebo popisu, ktoré sú vybrané v mene zmluvných štátov alebo ich spolkových krajín, kantónov, krajov, okresov, obcí alebo združení obcí, pokiaľ zdanenie podľa uvedeného vnútroštátneho práva nie je v rozpore s touto dohodou. Výmena informácií nie je obmedzená článkami 1 a 2.“

Nemecké právo

23 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) v znení, ktoré sa uplatňuje na spor vo veci samej (BGBl. 2009 I, s. 3366; ďalej len „EStG“), vo svojom § 1 ods. 1 stanovuje:

„Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt na území Nemecka, podliehajú neobmedzenej povinnosti platiť daň z príjmu...“

24 Podľa § 17 ods. 1 a ods. 2 EStG:

„1. Medzi príjmy zo samostatnej zárobkovej činnosti patrí aj zisk zo scudzenia podielov v kapitálovej spoločnosti, ak sa scudzíte počas predchádzajúcich piatich rokov – priamo alebo nepriamo – podielom na základnom imaní spoločnosti vo výške aspoň 1 %...“

2. Za kapitálový zisk v zmysle odseku 1 sa považuje suma, o ktorú cena scudzenia po odpočítaní nákladov na scudzenie prevyšuje obstarávacie náklady...“

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zákon o dani z príjmu v prípade zahraničných vzťahov) z 8. septembra 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713) v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej (ďalej len „AStG 1995“) vo svojom § 6 stanovuje:

„1. V prípade fyzickej osoby, ktorá bola daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou počas celkovej doby najmenej desiatich rokov podľa § 1 ods. 1 [EStG] a ktorej neobmedzená daňová povinnosť sa premiestnením bydliska alebo obvyklého pobytu skončí, sa na podiely uvedené v § 17 ods. 1 prvej vety [EStG] uplatní § 17 [EStG] v okamihu, keď sa neobmedzená daňová povinnosť skončí, a to aj vtedy, ak nedôjde ku scudzeniu, pokiaľ sú podmienky tohto ustanovenia týkajúce sa podielov inak k uvedenému dňu splnené.“

...

4. S výhradou odseku 5 sa daň z príjmov splatná podľa odseku 1 na žiadosť odloží vo forme splátkového kalendára na viacero splátok v pravidelných intervaloch počas obdobia najviac piatich rokov od prvej splátky pod podmienkou zloženia zábezpeky, pokiaľ by okamžitý výber dane mal pre daňovníka ťažko únosné dôsledky. Tento odklad sa zruší, ak sa počas obdobia odkladu podiely scudzia alebo stanú predmetom tichého vkladu do spoločnosti v zmysle § 17 ods. 1 [EStG], alebo ak nastane jeden z prípadov uvedených v § 17 ods. 4 [EStG]...“

5. Ak je daňovník nachádzajúci sa v situácii uvedenej v odseku 1 prvej vety štátnym príslušníkom členského štátu Európskej únie alebo iného štátu, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore [z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3; ďalej len ‚dohoda o EHP‘)], a ak po skončení neobmedzenej daňovej povinnosti má daňovú povinnosť v jednom z týchto štátov (hostiteľský štát), ktorá je porovnateľná s neobmedzenou daňovou povinnosťou k nemeckej dani z príjmov, daň splatná podľa odseku 1 sa odloží bez úrokov a bez zábezpeky. Toto opatrenie podlieha podmienke, že v oblasti vymáhania daní sa medzi Spolkovou republikou Nemecko a predmetným štátom zaručuje administratívna pomoc a vzájomná súčinnosť...“

Odklad sa musí zrušiť v týchto prípadoch:

1. ak daňovník alebo jeho právny nástupca v zmysle tretej vety bodu 1 podiely scudzí alebo ich vloží ako tichý vklad do spoločnosti v zmysle § 17 ods. 1 prvej vety [EStG], alebo ak nastane jeden z prípadov uvedených v § 17 ods. 4 [EStG];

2. ak sa podiely prevedú na osobu, ktorá nemá neobmedzenú daňovú povinnosť a ktorá v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, nemá

daťovú povinnosť, ktorá je porovnateľná s neobmedzenou daťovou povinnosťou k nemeckej dani z príjmov;

3. ak sú podiely predmetom ťerpania alebo inej transakcie, ktorá podľa vnútroštátneho práva vedie k zohľadneniu jednotkovej alebo trhovej hodnoty;

4. ak daťovník alebo jeho nástupca v zmysle bodu 1 tretej vety už nemá daťovú povinnosť v zmysle prvej vety z dôvodu, že premiestnil svoje bydlisko alebo obvyklý pobyt.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

26 Pán Wächtler, nemecký štátny príslušník, je od 1. februára 2008 konateľom obchodnej spoločnosti podľa švajčiarskeho práva, v rámci ktorej vykonáva činnosť v oblasti IT poradenstva a v ktorej vlastní obchodný podiel zodpovedajúci 50 % základného imania.

27 Dňa 1. marca pán Wächtler zmenil svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska. V súvislosti s touto zmenou bydliska daťový úrad Konstanz na základe § 6 AStG a § 17 EStG vyrubil dať z príjmu z dôvodu nerealizovaných kapitálových ziskov vyplývajúcich z jeho podielu v uvedenej spoločnosti.

28 Keďže sa domnieva, že zdanenie vyvolané jedine v dôsledku zmeny jeho bydliska do Švajčiarska je v rozpore s DVPO, a konkrétnejšie v rozpore s právom usadiť sa upraveným v tejto dohode, pán Wächtler podal žalobu na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko).

29 Tento súd má pochybnosti, či dotknutý daťový systém, ktorý stanovuje zdanenie nerealizovaných kapitálových ziskov z podielov v obchodnej spoločnosti bez odkladu platby splatnej dane v prípade, že štátny príslušník dotknutého členského štátu zmení svoje bydlisko do Švajčiarska, je v súlade s preambulou DVPO a jej článkami 1, 2, 4, 6, 7, 16 a 21, ako aj článkom 9 prílohy I k tejto dohode, keďže v prípade, že takýto štátny príslušník zmení svoje bydlisko do iného členského štátu, než je Spolková republika Nemecko, alebo do tretieho štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, tento systém umožní odloženie platby takejto dane bez úroku a bez zloženia zábezpeky až do skutočného prevodu dotknutého podielu, pokiaľ na jednej strane hostiteľský štát poskytuje Spolkovej republike Nemecko pomoc a podporu v oblasti vymáhania daťových pohľadávok a na druhej strane daťovník podlieha v tomto hostiteľskom štáte dani porovnateľnej s daťovou povinnosťou pri nemeckej dani z príjmov.

30 Vnútroštátny súd spresňuje, že tento odklad, pokiaľ ide o tento posledný uvedený prípad zmeny bydliska, bol vložený do § 6 ods. 5 AStG vnútroštátnym zákonodarcom z dôvodu, že v prípade nemožnosti odkladu platby dotknutej dane by dotknutý daťový systém bol v rozpore so slobodou usadiť sa, ktorú zaručuje právo Únie, keďže nemeckému štátnemu príslušníkovi s bydliskom na území Nemecka je uložená povinnosť zaplatiť dať až v okamihu realizácie kapitálových ziskov z dotknutých obchodných podielov. Súlad zmeny vloženej do tohto ustanovenia, ktorá sa týka odkladu vymáhania dane, s právom Únie, je okrem toho údajne potvrdený rozsudkom z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 Za predpokladu, že dotknutý daňový systém predstavuje obmedzenie práva usadiť sa v zmysle DVPO, sa ten istý súd pýta, či toto obmedzenie môže byť opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu spojenými so zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi dotknuté zmluvné strany, s účinnosťou daňových kontrol a nevyhnutnosťou zabezpečiť účinnosť vymáhania daňových pohľadávok s cieľom predchádzať stratám daňových príjmov, a v prípade kladnej odpovede, či je toto obmedzenie vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

32 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 [DVPO], najmä jej preambula, ako aj články 1, 2, 4, 6, 7, 16 a 21 a článok 9 jej prílohy I, vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely zabránenia akejkoľvek strate v oblasti daní stanovuje, že sa (bez odkladu) zdania skryté, ešte nerealizované, kapitálové zisky vyplývajúce z práv v spoločnosti, ak štátny príslušník členského štátu, ktorý v tomto štáte pôvodne podliehal neobmedzenej daňovej povinnosti, nepremiestni svoje bydlisko z tohto štátu do iného členského štátu... alebo do štátu, ktorý je stranou dohody o Európskom hospodárskom priestore, ale do Švajčiarska?“

O prejudiciálnej otázke

33 Ako bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku, možnosť odložiť platbu dane týkajúcej sa nerealizovaných kapitálových ziskov z podielov v obchodnej spoločnosti v prípade, že nemecký štátny príslušník zmení svoje bydlisko do iného členského štátu, než je Spolková republika Nemecko, alebo do tretieho štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, bola zavedená vnútroštátnym zákonodarcom na to, aby sa nemecký daňový systém zosúladiť s právom Únie v oblasti voľného pohybu osôb, keďže nemeckému štátnemu príslušníkovi s bydliskom na území Nemecka je uložená povinnosť zaplatiť daň z kapitálových ziskov z podielov v obchodnej spoločnosti až v okamihu spešenia týchto ziskov.

34 Preto treba otázku vnútroštátneho súdu chápať tak, že sa ňou v podstate pýta, či sa ustanovenia DVPO majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému systému členského štátu, ktorý v situácii, keď štátny príslušník členského štátu, fyzická osoba vykonávajúca hospodársku činnosť na území Švajčiarskej konfederácie, zmení svoje bydlisko z členského štátu, o ktorého daňový systém ide, do Švajčiarska, stanovuje v okamihu tejto zmeny bydliska vymáhanie dlžnej dane z nerealizovaných kapitálových ziskov spojených s obchodnými podielmi vo vlastníctve tohto štátneho príslušníka, zatiaľ čo v prípade ponechania si bydliska v tom istom členskom štáte dochádza k vymáhaniu dane až v okamihu, keď sú kapitálové zisky vyplatené, teda pri prevode dotknutých obchodných podielov.

35 Najskôr treba uviesť, že vzhľadom na to, že DVPO je medzinárodnou zmluvou, v súlade s článkom 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23. mája 1969 (Zbierka zmlúv Spojených národov, zv. 1155, s. 331) sa musí vykladať dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy (rozsudky z 2. marca 1999, Edline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, bod 47, a z 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 94 a citovaná judikatúra). Navyše z tohto ustanovenia vyplýva, že výraz sa bude chápať v osobitnom zmysle, ak sa potvrdí, že to bolo úmyslom strán (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, bod 70).

36 V tejto súvislosti treba v prvom rade spresniť, že DVPO patrí do širšieho rámca vzťahov

medzi Európskou úniou a Švajčiarskou konfederáciou. Hoci Švajčiarska konfederácia nie je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru a vnútorného trhu Únie, napriek tomu je s Úniou spojená množstvom dohôd pokrývajúcich väčšinu oblastí a upravujúcich osobitné práva a povinnosti, ktoré sú v určitom zmysle podobné tým, ktoré sú upravené v Zmluve. Všeobecným cieľom týchto dohôd, vrátane DVPO, je podporiť užšie hospodárske vzťahy medzi Úniou a Švajčiarskou konfederáciou (rozsudok zo 6. októbra 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 33).

37 Keďže sa Švajčiarska konfederácia nezačlenila do vnútorného trhu Únie, výklad ustanovení práva Únie o vnútornom trhu nemožno automaticky preniesť na výklad DVPO, s výnimkou výslovných ustanovení, ktoré samotná dohoda na tieto účely stanovuje (rozsudok z 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 29).

38 Pokiaľ ide v druhom rade o cieľ DVPO a výklad jeho ustanovení, z preambuly, článku 1 a článku 16 ods. 2 tejto dohody vyplýva, že 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 relevantnou judikatúrou Súdneho dvora predchádzajúcou podpisu uvedenej dohody.

39 Pokiaľ ide o judikatúru po tomto dátume, treba uviesť, že článok 16 ods. 2 DVPO na jednej strane uvádza, že judikatúra po tomto dátume sa musí oznamovať Švajčiarskej konfederácii, a na druhej strane, že z dôvodu zabezpečenia správneho fungovania tejto dohody spoločný výbor upravený v článku 14 uvedenej dohody na žiadosť ktorejkoľvek zo zmluvných strán určí dosahy takejto judikatúry. Pritom ako uviedol generálny advokát v bodoch 71 a 72 svojich návrhov, aj v prípade chýbajúceho rozhodnutia tohto výboru treba zohľadniť uvedenú judikatúru, pokiaľ iba spresuje alebo potvrdzuje zásady vyplývajúce z judikatúry existujúcej k dátumu podpisu DVPO, ktorá sa týka pojmov práva Únie, ktorými sa táto dohoda inšpiruje.

40 Pôsobnosť a ustanovenia DVPO treba preskúmať práve z hľadiska týchto úvah.

41 Podľa preambuly, ako aj článku 1 písm. a) a c) DVPO patria do pôsobnosti tejto dohody tak fyzické osoby, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť, ako aj tie, ktoré nevykonávajú takúto činnosť.

42 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že pán Wächtler vykonáva hospodársku činnosť, konkrétne činnosť IT poradcu, v rámci obchodnej spoločnosti so sídlom vo Švajčiarsku, ktorej je konateľom.

43 Pokiaľ ide konkrétnejšie o takúto osobu, zo znenia článku 1 písm. a) uvedenej dohody vyplýva, že cieľom tejto dohody je udeliť právo vstupu, pobytu, prístupu k práci ako zamestnanec, usadenie sa ako samostatne zárobkovo činná osoba a právo zdržiavať sa na území zmluvných strán. V tejto súvislosti článok 4 tej istej dohody stanovuje, že právo pobytu a prístupu k ekonomickej činnosti sa zaručuje v súlade s ustanoveniami jej prílohy I.

44 Pokiaľ ide o štatút, na základe ktorého sa vykonáva dotknutá hospodárska činnosť, z porovnania medzi článkami 6 a 7 prílohy I k DVPO a článkami 12 a 13 tejto prílohy vyplýva, že rozlišovanie medzi zamestnancom a samostatne zárobkovo činnou osobou je spojené s otázkou, či sa dotknutá hospodárska činnosť musí považovať za „zamestnanie“ alebo „samostatnú zárobkovú činnosť“.

45 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pojem „zamestnanec“ je pojmom práva Únie (rozsudok z 19. marca 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, p. 363), ktorý existoval ešte pred

dátumom podpisu tejto dohody. Hlavnou vlastnosťou pracovnoprávneho vzťahu je skutočnosť, že určitá osoba vykonáva v určitom zmysle v prospech inej osoby a pod jej vedením činnosti, za ktoré poberá odmenu. Činnosť vykonávaná bez vzťahu podriadenosti sa naopak musí považovať za „samostatnú zárobkovú činnosť“ (pozri analogicky rozsudky z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, body 25 a 26, ako aj z 20. novembra 2001, Jany a i., C-268/99, EU:C:2001:616, bod 34).

46 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 38 a 39 svojich návrhov, vzhľadom na to, že pán Wächtler vykonáva svoju činnosť IT poradcu v rámci obchodnej spoločnosti, ktorej je konateľom a v ktorej má 50 % obchodný podiel, v prejednávanej veci chýba vzťah podriadenosti, ktorý charakterizuje činnosť zamestnanca. Z toho vyplýva, že pán Wächtler je v zmysle DVPO osobou vykonávajúcou samostatnú zárobkovú činnosť.

47 Pokiaľ ide o pôsobnosť *ratione personae* pojmu „samostatne zárobkovo činná osoba“ v zmysle DVPO, Súdny dvor už spresnil, že táto pôsobnosť je vymedzená v článkoch 12 a 13 prílohy I tejto dohody (rozsudok z 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 18).

48 Z článku 12 ods. 1 tejto prílohy vyplýva, že toto ustanovenie sa uplatňuje na osobu, ktorá je štátnym príslušníkom zmluvnej strany a usadí sa na území druhej zmluvnej strany, aby vykonávala samostatnú zárobkovú činnosť na území tejto druhej zmluvnej strany (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, body 22 a 23).

49 Pán Wächtler sa totiž nachádza v situácii štátneho príslušníka jednej zo zmluvných strán DVPO, konkrétne Spolkovej republiky Nemecko, ktorý sa usadil na území druhej zmluvnej strany, konkrétne Švajčiarskej konfederácie, aby tam v rámci obchodnej spoločnosti vykonával samostatnú zárobkovú činnosť. Táto situácia preto patrí do pôsobnosti článku 12 prílohy I DVPO.

50 Okolnosť, že pán Wächtler vlastní 50 % obchodný podiel v spoločnosti, v rámci ktorej vykonáva dotknutú samostatnú zárobkovú činnosť, nemôže spochybniť toto konštatovanie. Ako totiž v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 43 až 56 svojich návrhov, právo usadiť sa ako samostatne zárobkovo činná osoba v zmysle DVPO znamená, s výnimkou poskytovania služieb, akúkoľvek hospodársku alebo zárobkovú činnosť fyzickej osoby, na ktorú sa nevzťahuje pojem „zamestnanec“. Skutočný výkon tohto práva navyše predpokladá možnosť zvoliť si právnu formu vhodnú na tento účel.

51 Pokiaľ ide o možnosť štátneho príslušníka zmluvnej strany uplatňovať práva vyplývajúce z DVPO voči svojmu štátu pôvodu, treba uviesť, že podľa judikatúry Súdneho dvora, ktorá v deň podpisu tejto dohody už existovala, právo usadiť sa v zmysle práva Únie má nielen zabezpečiť výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, ale tiež zabrániť obmedzeniam zo strany domovského členského štátu dotknutého štátneho príslušníka (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16).

52 Za určitých okolností a v závislosti od príslušných ustanovení štátny príslušník zmluvnej strany DVPO sa môže dovoliavať práv vyplývajúcich z tejto dohody nielen vo vzťahu k štátu, do ktorého vykonáva svoje právo na voľný pohyb, ale aj voči svojmu štátu pôvodu (rozsudok z 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, bod 16 a citovaná judikatúra).

53 Táto sloboda pohybu osôb zaručená v DVPO by bola porušená, ak by bol štátny príslušník zmluvnej strany v štáte svojho pôvodu znevýhodnený jedine z dôvodu, že uplatnil svoje právo na voľný pohyb (rozsudok z 15. decembra 2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, bod 28).

54 Z toho vyplýva, že samostatne zárobkovo činná osoba, ktorá patrí do pôsobnosti DVPO, sa

môže odvolávať na zásadu rovnosti zaobchádzania upravenú v článku 15 ods. 2 prílohy I tejto dohody v spojení s článkom 9 tejto prílohy aj vo vzťahu k svojmu štátu pôvodu.

55 Keďže zásada rovnosti zaobchádzania je pojmom práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. októbra 1977, Ruckdeschel a i., 117/76 a 16/77, EU:C:1977:160, bod 7, ako aj z 6. októbra 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26 a citovanú judikatúru), ktorý v deň podpisu DVPO už existoval, ako vyplýva z bodov 38 a 39 tohto rozsudku, je potrebné zohľadniť zásady stanovené v judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa rovnosti zaobchádzania s cieľom určiť existenciu prípadnej nerovnosti zaobchádzania, ktorú DVPO zakazuje (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. októbra 2011, Graf a Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, bod 26, ako aj z 21. septembra 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, bod 47).

56 V prejednávanej veci treba konštatovať, že nemecký štátny príslušník, ktorý tak ako pán Wächtler vykonáva svoje právo usadiť sa ako samostatne zárobkovo činná osoba na základe DVPO, sa nachádza v daňovo nevýhodnom postavení v porovnaní s inými nemeckými štátnymi príslušníkmi, ktorí rovnako ako on vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť v rámci obchodnej spoločnosti, v ktorej majú obchodný podiel, ale na rozdiel od neho majú bydlisko v Nemecku. Títo totiž nemusia platiť daň z kapitálových ziskov spojených s dotknutými obchodnými podielmi, ak sú tieto zisky realizované, teda pri prevode týchto obchodných podielov, zatiaľ čo štátny príslušník, ako je pán Wächtler, je povinný v okamihu zmeny svojho bydliska do Švajčiarska zaplatiť dotknutú daň z nerealizovaných kapitálových ziskov spojených s takýmito obchodnými podielmi bez toho, aby mal možnosť odkladu platby až do prevodu uvedených podielov.

57 Toto rozdielne zaobchádzanie, ktoré predstavuje finančné znevýhodnenie pre nemeckého štátneho príslušníka, ako je pán Wächtler, ho môže odradiť od účinného využitia svojej slobody usadiť sa vyplývajúceho z DVPO. Z toho vyplýva, že daňový systém, o ktorý ide vo veci samej, môže byť prekážkou slobody usadiť sa samostatne zárobkovo činnou osobou, ktorá je zaručená touto dohodou.

58 Treba však uviesť, že článok 21 ods. 2 DVPO pripúšťa uplatňovanie rozdielného zaobchádzania v daňovej oblasti s daňovníkmi, ktorí sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska (rozsudok z 21. septembra 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, bod 45).

59 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že podľa § 6 AStG sa Spolková republika Nemecko rozhodla uplatňovať svoju daňovú právomoc na kapitálové zisky týkajúce sa obchodných podielov vlastnených nemeckými štátnymi príslušníkmi, ktoré vznikli počas obdobia neobmedzeného zdanenia príjmov v Nemecku týchto štátnych príslušníkov ako daňových rezidentov v Nemecku, a to bez ohľadu na územie, na ktorom vznikli tieto kapitálové zisky.

60 Vzhľadom na cieľ tejto právnej úpravy, ktorým je zdať ovanie kapitálových ziskov z obchodných podielov, ktoré vznikli v rámci daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko, je situácia štátneho príslušníka členského štátu, ktorý zmení svoje bydlisko z Nemecka do Švajčiarska, porovnateľná so situáciou štátneho príslušníka členského štátu, ktorý má svoje bydlisko v Nemecku. V oboch prípadoch totiž právomoc zdať tieto kapitálové zisky prislúcha Spolkovej republike Nemecko, keďže táto právomoc je podľa vnútroštátnej právnej úpravy spojená s daňovým domicilom dotknutého štátneho príslušníka na jej území počas obdobia, keď vznikli tieto zisky, bez ohľadu na to, kde sa prejavili.

61 Je teda nastolená otázka, či rozdielne zaobchádzanie uvedené v bodoch 56 a 57 tohto rozsudku môže byť opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré uviedol vnútroštátny súd a sú zhrnuté v bodoch 31 tohto rozsudku, teda zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi dotknuté zmluvné strany DVPO, účinnosťou daňových kontrol a

nevyhnutnosťou zabezpečenia účinnosť vymáhania daňových pohľadávok s cieľom predchádzať stratám daňových príjmov.

62 V tejto súvislosti článok 21 ods. 3 DVPO stanovuje, že žiadne ustanovenie tejto dohody nebráni tomu, aby zmluvné strany prijali alebo uplatňovali opatrenia na zabezpečenie zavedenia, platby a účinného vymáhania daní alebo na zabránenie daňovým únikom podľa svojich vnútroštátnych daňových predpisov alebo dohôd zameraných na zamedzenie dvojitého zdanenia medzi Švajčiarskou konfederáciou na jednej strane a jedným alebo viacerými členskými štátmi na strane druhej alebo akýchkoľvek iných daňových dojednaní.

63 Takéto opatrenia, ktoré v zmysle judikatúry Súdneho dvora v oblasti voľného pohybu osôb v rámci Únie zodpovedajú naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. mája 1997, *Futura Participations a Singer*, C-250/95, EU:C:1997:239, bod 31 a citovanú judikatúru; z 3. októbra 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 36, ako aj z 11. decembra 2014, *Komisia/Španielsko*, C-678/11, EU:C:2014:2434, body 45 a 46), však v každom prípade musia rešpektovať zásadu proporcionality, t. j. musia byť vhodné na dosiahnutie týchto cieľov a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie.

64 V prejednávanej veci treba spresniť, že hoci určenie výšky dotknutej dane v okamihu zmeny bydliska do Švajčiarska je opatrením, ktoré je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie cieľa týkajúceho sa zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi tento štát a Spolkovú republiku Nemecko, tento cieľ naproti tomu nemôže opodstatniť nemožnosť odkladu platby tejto dane. Takýto odklad totiž neznamená, že by sa Spolková republika Nemecko vzdala v prospech Švajčiarskej konfederácie svojej daňovej právomoci v súvislosti s kapitálovými ziskami, ktoré vznikli počas neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku držiteľov dotknutých obchodných podielov.

65 Pokiaľ ide o cieľ účinnosti daňových kontrol, dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Spolkovou republikou Nemecko upravuje možnosť výmeny informácií medzi zmluvnými stranami v daňovej oblasti, v dôsledku čoho by Spolková republika Nemecko mohla od príslušných švajčiarskych orgánov získať potrebné informácie týkajúce sa toho, či dotknutý štátny príslušník, ktorý predtým zmenil svoje bydlisko do Švajčiarska, previedol obchodné podiely, s ktorými sú spojené dotknuté nerealizované kapitálové zisky. V dôsledku toho nemožnosť odkladu platby dane, o ktorú ide vo veci samej, je opatrením, ktoré v každom prípade ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedeného cieľa.

66 Pokiaľ ide o cieľ vyplývajúci z nevyhnutnosti zabezpečenia účinnosť daňových kontrol, aby sa predišlo stratám daňových príjmov, treba konštatovať, že okamžité vymáhanie dotknutej dane v okamihu zmeny bydliska daňovníka môže byť v zásade opodstatnené nevyhnutnosťou zabezpečenia účinného vymáhania daňových pohľadávok. Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 103 až 105 svojich návrhov, toto opatrenie ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa a preto sa musí považovať za neprimerané. V prípade, že existuje riziko nevykonalosti dlžnej dane, najmä z dôvodu neexistencie mechanizmu vzájomnej pomoci v oblasti vymáhania daňových pohľadávok, totiž odklad výberu tejto dane môže byť podmienený požiadavkou zložiť zábezpeku (pozri analogicky rozsudky z 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 74, ako aj z 23. januára 2014, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, body 65 až 67).

67 Za týchto okolností treba dospieť k záveru, že dotknutý daňový systém predstavuje neodôvodnené obmedzenie práva usadiť sa upraveného v DVPO.

68 Tento záver nie je spochybnený skutočnosťou, že v prípade, že by mal okamžitý výber

dane pre da?ovníka ?ažko únosné dôsledky, tento da?ový systém upravuje možnosť splátkového kalendára na zaplatenie tejto dane. Okrem skutočnosti, že tento splátkový kalendár je možný iba v tomto osobitnom prípade, totiž v takomto prípade nemôže odstrániť finančné znevýhodnenie, ktoré pre da?ovníka predstavuje povinnosť zaplatiť v okamihu zmeny svojho bydliska do Švaj?iarska ?asť splatnej dane z kapitálových ziskov spojených s dotknutými obchodnými podielmi. Okrem toho pre da?ovníka zostáva nákladnejšie než opatrenie spo?ívajúce v stanovení odkladu zaplatenia splatnej dane až do okamihu prevodu týchto obchodných podielov.

69 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že ustanovenia DVPO sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia da?ovému systému ?lenského štátu, ktorý v situácii, keď štátny príslušník ?lenského štátu, fyzická osoba vykonávajúca hospodársku ?innosť na území Švaj?iarskej konfederácie, zmení svoje bydlisko z ?lenského štátu, o ktorého da?ový systém ide, do Švaj?iarska, stanovuje v okamihu tejto zmeny bydliska vymáhanie dlžnej dane z nerealizovaných kapitálových ziskov spojených s obchodnými podielmi vo vlastníctve tohto štátneho príslušníka, zatiaľ čo v prípade ponechania si bydliska v tom istom ?lenskom štáte dochádza k vymáhaniu dane až v okamihu, keď sú kapitálové zisky realizované, teda pri prevode dotknutých obchodných podielov.

O trovách

70 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k ú?astníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Ustanovenia dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho ?lenskými štátmi na jednej strane a Švaj?iarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb, podpísanej 21. júna 1999 v Luxemburgu, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia da?ovému systému ?lenského štátu, ktorý v situácii, keď štátny príslušník ?lenského štátu, fyzická osoba vykonávajúca hospodársku ?innosť na území Švaj?iarskej konfederácie, zmení svoje bydlisko z ?lenského štátu, o ktorého da?ový systém ide, do Švaj?iarska, stanovuje v okamihu tejto zmeny bydliska vymáhanie dlžnej dane z nerealizovaných kapitálových ziskov spojených s obchodnými podielmi vo vlastníctve tohto štátneho príslušníka, zatiaľ čo v prípade ponechania si bydliska v tom istom ?lenskom štáte dochádza k vymáhaniu dane až v okamihu, keď sú kapitálové zisky realizované, teda pri prevode dotknutých obchodných podielov.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.