



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 18. října 2012¹

Věc C-425/11

**Katja Ettwein
proti
Finanzamt Konstanz**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo)]

„Dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na druhé straně o volném pohybu osob — Přímé zdanění příhraničních osob provozujících samostatnou výdělečnou činnost — Nepřiznání daňového zvýhodnění v členském státě z důvodu přenesení bydliště — Vyloučení manželů s bydlištěm ve Švýcarsku ze společné daňové úlevy (Ehegattensplitting) uplatnitelné na rezidenty členských států Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru — Rovné zacházení“

I – Úvod

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce je Soudní dvůr žádán, aby vyložil relevantní ustanovení dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Švýcarskou konfederací na druhé straně o volném pohybu osob² (dále jen „Dohoda ES-Švýcarsko“), zejména pak ustanovení týkajících se osob samostatně výdělečně činných. Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) se Soudního dvora konkrétně táže, zda uvedená dohoda brání daňové úpravě členského státu Evropské unie, která manželům, již jsou státními příslušníky tohoto státu a provozují zde samostatnou výdělečnou činnost a téměř veškeré jejich zdanitelné příjmy zde podléhají dani z příjmu, nepřiznává daňové zvýhodnění poskytnuté uvedenou právní úpravou z toho důvodu, že přesunuli své bydliště do Švýcarska.

2. Ze sporné právní úpravy vyplývá, že režim „splitting“ představuje pro manžele daňové zvýhodnění, pokud příjem jednoho z nich je podstatně vyšší než příjem druhého. Tento režim byl zaveden za účelem zmírnění progresse sazeb daně z příjmu³. Spočívá v tom, že celkový příjem manželů se sečte, na každého z manželů poté fiktivně připadne příjem ve výši 50 % a tento se následně zdaní. Pokud je příjem jednoho z manželů vysoký a druhého nízký, vyrovná „splitting“ základ daně a zmírní progresi sazeb daně z příjmu.

3. Tento režim se však uplatní pouze v případě, kdy manželé mají trvalé bydliště nebo obvyklé bydliště na německém území nebo na území jiného členského státu Unie nebo státu, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru⁴ (dále jen „Dohoda o EHP“).

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Dohoda podepsaná v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6).

3 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 7).

4 — Dohoda ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3).

II – Právní rámec

A – Dohoda ES-Švýcarsko

4. Podle ustanovení druhé věty preambule Dohody ES-Švýcarsko se smluvní strany „rozhodly zavést mezi [sebou] volný pohyb osob na základě právních předpisů platných v Evropském společenství“. (citace z uvedené dohody použité v textu tohoto stanoviska jsou neoficiálním překladem)

5. Podle čl. 1 písm. a) a d) Dohody ES-Švýcarsko je jejím cílem zejména přiznat státním příslušníkům členských států Evropského společenství a Švýcarské konfederace právo na vstup, pobyt, přístup k zaměstnání, právo usadit se jako osoba samostatně výdělečně činná a zdržovat se na území smluvních stran, jakož i přiznat tytéž životní, zaměstnanecké a pracovní podmínky, jaké jsou přiznány tuzemským státním příslušníkům.

6. Článek 2 uvedené dohody, nadepsaný „Zákaz diskriminace“, stanoví:

„Státní příslušníci jedné ze smluvních stran, kteří legálně pobývají na území druhé smluvní strany, nebudou na základě ustanovení příloh I, II a III dohody diskriminováni z důvodu své státní příslušnosti.“

7. Článek 4 Dohody ES-Švýcarsko, nazvaný „Právo na pobyt a přístup k hospodářské činnosti“, zní:

„Právo na pobyt a přístup k hospodářské činnosti se zaručuje, není-li stanoveno v článku 10 jinak a je v souladu s přílohou I.“

8. Článek 11 odst. 1 uvedené dohody, nazvaný „Projednávání opravných prostředků“, stanoví, že osoby, na které se Dohoda ES-Švýcarsko vztahuje, mají právo podat opravný prostředek k příslušným orgánům v otázkách uplatnění ustanovení dohody.

9. Článek 16 téže dohody, nazvaný „Odkaz na právo Společenství“, stanoví:

„1. Za účelem dosažení cílů této dohody přijmou smluvní strany veškerá opatření nezbytná k tomu, aby byla v jejich vzájemných vztazích uplatněna práva a povinnosti, která jsou rovnocenná právům a povinnostem obsaženým v právních aktech Evropského společenství, na něž dohoda odkazuje.

2. Pokud se při provádění této dohody používají pojmy práva Společenství, zohlední se relevantní judikatura [Soudního dvora] předcházející datu podepsání této dohody. O judikatuře po uzavření této dohody bude [Švýcarská konfederace] informována. Za účelem zajištění řádného fungování dohody, smíšený výbor na žádost jedné ze smluvních stran určí dopady této judikatury.“

10. Článek 21 Dohody ES-Švýcarsko, nazvaný „Vztah ke dvoustranným dohodám v oblasti dvojího zdanění“, stanoví ve svém odstavci 2:

„Žádné ustanovení této dohody nelze vykládat tak, že smluvním stranám brání rozlišovat při uplatňování příslušných ustanovení jejich finančních právních předpisů mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, zejména pokud jde o místo jejich bydliště.“

11. Příloha I Dohody ES-Švýcarsko upravuje volný pohyb osob. Kapitola II této přílohy obsahuje ustanovení o zaměstnancích. Článek 9 této kapitoly, který se týká rovného zacházení a který se uplatní odkazem podle čl. 15 odst. 2 kapitoly III uvedené přílohy na osoby samostatně výdělečně činné, stanoví:

„1. Se zaměstnancem, který je státním příslušníkem smluvní strany, se na území druhé smluvní strany nemůže z důvodu jeho státní příslušnosti zacházet jinak než s tuzemskými zaměstnanci, pokud jde o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména v oblasti odměňování, propouštění a návratu k povolání nebo opětného zaměstnání, pokud se je nezaměstnaným.

2. Zaměstnanec a jeho rodinní příslušníci uvedení v článku 3 této přílohy na daném území požívají týchž daňových a sociálních výhod, jakých požívají tuzemští zaměstnanci a jejich rodinní příslušníci.

[...]“

12. Kapitola III uvedené přílohy obsahuje ustanovení o „[o]sobách provozujících samostatnou výdělečnou činnost“, kterými jsou podle definice uvedené v čl. 12 odst. 1 této kapitoly státní příslušníci jedné ze smluvních stran, kteří se chtějí usadit na území druhé smluvní strany za účelem provozování samostatné výdělečné činnosti.

13. Článek 13 této kapitoly, nazvaný „Příhraniční osoby provozující samostatnou výdělečnou činnost“, ve svém odstavci 1 stanoví:

„Příhraniční osobou provozující samostatnou výdělečnou činnost je státní příslušník smluvní strany, který má bydliště na území jedné smluvní strany a provozuje samostatnou výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany a který se vrací zpravidla každý den nebo alespoň jednou za týden do svého bydliště.“

14. Článek 15 téže kapitoly, nazvaný „Rovné zacházení“, zní:

„1. Pokud jde o přístup k samostatně výdělečné činnosti a jejímu výkonu, je osobě samostatně výdělečně činné v hostitelské zemi poskytnuto zacházení, které není méně příznivé než zacházení poskytované vlastním státním příslušníkům.

2. Ustanovení článku 9 této přílohy se použijí *mutatis mutandis* na osoby samostatně výdělečně činné uvedené v této kapitole.“

B – Německá právní úprava

15. Relevantními vnitrostátními ustanoveními jsou ustanovení německého zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz)⁵ (dále jen „EStG“).

16. Článek 1 EStG stanoví:

„1. Fyzické osoby, které mají trvalé bydliště v Německu nebo zde obvykle pobývají, mají neomezenou povinnost k dani z příjmu. [...]

[...]

5 — Ve znění zveřejněném dne 19. října 2002 (BGBl. 2002 I, s. 4215), ve znění platném ke dni 29. prosince 2003 (BGBl. 2003 I, s. 3080) a dni 20. prosince 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3151).

3. Na základě žádosti fyzických osob, které nemají v Německu bydliště ani tam obvykle nepobývají, mohou být tyto osoby posuzovány jako osoby s neomezenou povinností k dani z příjmu, pokud mají příjmy ze zdroje v tuzemsku ve smyslu článku 49. To platí pouze pod podmínkou, že jejich příjmy za kalendářní rok podléhají přinejmenším z 90 % německé dani z příjmu [...].“

17. Článek 1a odst. 1 EStG zní takto:

„Pokud jde o státní příslušníky členského státu [Unie] nebo státu, na který se vztahuje [Dohoda o EHP] [...], s nimiž je třeba zacházet jako s osobami s neomezenou povinností k dani z příjmu podle čl. 1 odst. 3, platí pro účely použití [...] čl. 26 odst. 1 první věty následující:

1. [...] Podmínkou je, že příjemce musí mít své bydliště nebo obvykle pobývat na území jiného členského státu [Unie] nebo státu, na který se vztahuje [Dohoda o EHP].

[...]

2. S manželem, který nežije trvale odděleně a který nemá bydliště na německém území ani na něm obvykle nepobývá, je pro účely použití čl. 26 odst. 1 první věty [...] zacházeno na jeho žádost jako s osobou s neomezenou povinností k dani z příjmu.“

18. Článek 26 odst. 1 EStG přiznává manželům, kteří nežijí trvale odděleně a mají neomezenou daňovou povinnost, nebo ke kterým je třeba takto přistupovat, možnost volby mezi odděleným zdaněním podle článku 26a tohoto zákona a společným zdaněním podle článku 26b uvedeného zákona.

19. Článek 26b EStG, nazvaný „Společné zdanění manželů“, v odstavci 1 stanoví:

„V režimu společného zdanění jsou příjmy manželů sečteny a zdaněny společně a – není-li stanoveno jinak – jsou manželé posuzováni jako jediná osoba povinná k dani.“

20. Článek 32a EStG, nazvaný „Sazba daně z příjmů“, stanoví v odstavci 5:

„Daň z příjmu manželů využívajících společného zdanění na základě článků 26 a 26b dosahuje výše [...] dvojnásobku daně, která je splatná z poloviny jejich společného zdanitelného příjmu podle odstavce 1 (metoda ‚splitting‘).“

III – Spor v původním řízení

21. Katja Ettwein a její manžel jsou německými státními příslušníky. Každý z nich provozuje samostatnou výdělečnou činnost a veškerých příjmů z ní dosahují v Německu. Dne 1. srpna 2007 přenesli manželé své bydliště do Švýcarska. Po této změně bydliště pokračovali ve své výdělečné činnosti v Německu, kde nadále dosahovali téměř veškerých svých příjmů.

22. Stejně jako v předchozích daňových obdobích K. Ettwein s manželem požádali, aby byli pro účely výpočtu daně z příjmu za daňový rok 2008 zdaněni společně metodou „splitting“, přičemž zdůraznili, že ve Švýcarsku nemají žádný zdanitelný příjem. Finanzamt Konstanz v původním daňovém výměru žádosti manželů vyhověl.

23. Dne 1. prosince 2009 však tento výměr zrušil s důvodem, že se zvýhodněný režim „splitting“, který se poskytuje na základě osobní a rodinné situace manželů, nepoužije, protože se bydliště manželů nenachází na území jednoho z členských států Unie ani na území státu, který je smluvní stranou dohody o EHP. Finanzamt Konstanz tedy v daňovém výměru ze dne 22. března 2010 manžele zařadil do režimu odděleného zdanění. Jelikož odvolání podané proti tomuto výměru nebylo úspěšné, podala K. Ettwein žalobu na neplatnost k Finanzgericht Baden-Württemberg.

IV – Předběžná otázka

24. Předkládající soud má za to, že K. Ettwein a její manžel jsou příhraničními osobami provozujícími samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu článku 13 odst. 1 přílohy I Dohody ES-Švýcarsko. V tomto smyslu uvádí, že jsou německými státními příslušníky s bydlištěm ve Švýcarsku, provozují samostatnou výdělečnou činnost na německém území a každý den se z místa výkonu této činnosti vrací do místa svého bydliště. Na základě ustanovení čl. 9 odst. 2 ve spojení s čl. 15 odst. 2 přílohy I Dohody ES-Švýcarsko požívají příhraniční osoby provozující samostatnou výdělečnou činnost na území státu, kde vykonávají tuto činnost, týchž daňových a sociálních výhod jako tuzemské osoby, které rovněž provozují takovou činnost. Skutečnost, že německý finanční úřad odmítl manželům Ettweinovým přiznat možnost použít metodu „splitting“ pouze z důvodu, že se jejich bydliště nachází ve Švýcarsku, je podle předkládajícího soudu v rozporu s ustanoveními Dohody ES-Švýcarsko.

25. Podle vnitrostátního soudu je tento závěr v souladu se zásadami formulovanými judikaturou Soudního dvora z období před datem 21. června 1999, kdy byla podepsána Dohoda ES-Švýcarsko, které se týkají svobody usazování a volného pohybu pracovníků a které byly převzaty do Dohody ES-Švýcarsko. Vnitrostátní soud odkazuje zejména na judikaturu týkající se zásady zákazu diskriminace, která se uplatní i v daňové oblasti a která zakazuje nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také skryté formy diskriminace, které na základě uplatnění jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku⁶. Uvedený soud rovněž připomíná, že tato zásada zakazuje ustanovení, která brání státním příslušníkům členského státu, aby tento stát opustili za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, nebo je od toho odrazují⁷.

26. Vnitrostátní soud kromě toho uvádí, že státu bydliště v zásadě přísluší, aby daňového poplatníka celkově zdanil s přihlédnutím k okolnostem vážícím se k jeho osobní a rodinné situaci. Dojde-li však k celkovému zdanění ve státě zdroje příjmu, protože dotyčná osoba dosahuje téměř veškerých svých příjmů v tomto státě, nemůže tento stát odmítnout zohlednit jeho osobní a rodinnou situaci, když to není možné ve státě bydliště. Podle stejné judikatury je metoda „splitting“ součástí prvků osobní a rodinné situace, které je třeba v takovém případě zohlednit⁸.

27. Situace manželů Ettweinových, kterou ve státě bydliště nelze zohlednit pro nedostatek jejich příjmů v tomto státě, musí být proto při výpočtu daně zohledněna v Německu, jinak by došlo k diskriminaci ve srovnání s páry, které bydlí v Německu, dosahují tam příjmů a nacházejí se ve stejné osobní a rodinné situaci.

6 — Výše uvedený rozsudek Schumacker (bod 26).

7 — Rozsudek ze dne 15. prosince 1995, Bosman (C-415/93, Recueil, s. I-4921).

8 — Výše uvedený rozsudek Schumacker a rozsudek ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089).

28. S ohledem na tyto úvahy se Finanzgericht Baden-Württemberg svým rozhodnutím došlým Soudnímu dvoru dne 16. srpna 2011 rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být ustanovení [Dohody ES-Švýcarsko], zejména pak její články 1, 2, 11, 16 a 21 a články 9, 13 a 15 její přílohy I, vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby manželům, kteří mají bydliště ve Švýcarsku, a ze všech svých zdanitelných příjmů jsou povinni k dani z příjmu v Německu, bylo odepřeno společné zdanění tzv. metodou „splitting“?“

29. Účastníci původního řízení, německá a španělská vláda, jakož i Evropská komise předložili písemná vyjádření. Katja Ettwein, německá vláda a Komise byly přítomny na jednání, které se konalo dne 4. července 2012.

V – Analýza

A – Úvodní poznámky

1. Povaha Dohody ES-Švýcarsko

30. Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu⁹ musí být Dohoda ES-Švýcarsko jakožto mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v souladu s jejich kontextem a rovněž s přihlédnutím k jejímu předmětu a účelu¹⁰.

31. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, platí, že vzhledem k tomu, že Švýcarská konfederace nepřistoupila k vnitřnímu trhu Unie, jehož cílem je odstranit všechny překážky pro vytvoření prostoru zcela volného pohybu, který je podobný tomu, jež skýtá vnitrostátní trh, nelze výklad ustanovení unijního práva týkajících se tohoto trhu automaticky přenést na výklad Dohody ES-Švýcarsko, ledaže by tak výslovně stanovila samotná dohoda¹¹.

32. Článek 16 odst. 2 Dohody ES-Švýcarsko sice zohledňuje judikaturu Soudního dvora, ovšem tento odkaz se týká pouze judikatury předcházející podpisu uvedené dohody ze dne 21. června 1999. Podotýkám, že toto ustanovení vychází z článku 6 Dohody o EHP. Cílem uvedeného čl. 16 odst. 2 je nepodřítit Švýcarskou konfederaci budoucím výkladům Dohody ES-Švýcarsko učiněným soudním orgánem druhé smluvní strany, zejména pak Soudním dvorem, a tento článek zaručuje pro oblasti upravené unijním právem „paralelní právní rámec“¹².

9 — Úmluva podepsaná ve Vídni dne 23. května 1969, *Sbírka smluv Organizace spojených národů*, sv. 1155, s. 331.

10 — Viz blíže zejména posudek 1/91, ze dne 14. prosince 1991 (Recueil, s. I-6079, bod 14), rozsudky ze dne 1. července 1993, *Metalsa* (C-312/91, Recueil, s. I-3751, bod 12); ze dne 2. března 1999, *Eddline El-Yassini* (C-416/96, Recueil, s. I-1209, bod 47); ze dne 20. listopadu 2001, *Jany* a další (C-268/99, Recueil, s. I-8615, bod 35); ze dne 25. února 2010, *Brita* (C-386/08, Sb. rozh. s. I-1289, body 42 a 43), a ze dne 15. července 2010, *Hengartner a Gasser* (C-70/09, Sb. rozh. s. I-7233, bod 36).

11 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 12. listopadu 2009, *Grimme* (C-351/08, Sb. rozh. s. I-10777, body 27 a 29); ze dne 11. února 2010, *Fokus Invest* (C-541/08, Sb. rozh. s. I-1025, bod 28), a ze dne 15. července 2010, *Hengartner a Gasser* (výše uvedený, body 41 a 42).

12 — Epiney, A., a Mosters, R., „Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes“, *Interprétation et application des „traités d'intégration“*, Schulthess, Zurich, 2006, s. 57 až 73 a v témže smyslu Boillet, V., „La détermination du champ d'application de l'accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts Zambrano a McCarty“, *Pratique juridique actuelle*, 2012, s. 49 až 55. Viz též Aubry Girardin, F., „L'interprétation et l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes du point de vue de la jurisprudence“, *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*, Schulthess, Zurich, 2011, s. 29 až 48.

33. Právě ve světle tohoto specifického způsobu výkladu Dohody ES-Švýcarsko je třeba posuzovat situaci popsanou v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, tj. případ, kdy má přesun bydliště do Švýcarska za následek daňové znevýhodnění manželů, kteří mají státní příslušnost členského státu, v němž provozují svoji samostatnou výdělečnou činnost.

2. Cíle Dohody ES-Švýcarsko

34. Cíle Dohody ES-Švýcarsko jsou uvedeny v jejím článku 1. Tento článek má zejména přiznat státním příslušníkům členských států a Švýcarské konfederace právo na vstup, pobyt, přístup k zaměstnání, právo usadit se jako osoba samostatně výdělečně činná a zdržovat se na území smluvních stran, jakož i přiznat tytéž životní, zaměstnanecké a pracovní podmínky, jaké jsou přiznány tuzemským státním příslušníkům.

35. Je třeba zdůraznit, že se tato vůle usnadnit volný pohyb osob mezi Unií a Švýcarskou konfederací liší od ducha a cílů volného pohybu stanoveného smlouvami v rámci vnitřního trhu vytvořeného mezi členskými státy Unie.

36. Analýza politických souvislostí podpisu Dohody ES-Švýcarsko v tomto ohledu odhaluje, že cílem dvoustranných dohod není vytvořit vnitřní trh¹³. Je nesporné, že Dohoda ES-Švýcarsko patří do série sedmi odvětvových dohod upravujících vztahy mezi Společenstvím a Švýcarskou konfederací¹⁴, které byly podepsány dne 21. června 1999 poté, co Švýcarská konfederace odmítla dne 6. prosince 1992 Dohodu o EHP. Toto odmítnutí je výrazem vyloučení z projektu integrovaného hospodářského celku s jednotným trhem, jenž je založen na pravidlech, která jsou pro jeho členy společná, a upřednostnění cesty dvoustranných dohod se Společenstvím a jeho členskými státy v přesně vymezených oblastech.

37. Cílem Dohody ES-Švýcarsko je tedy upevnit vztahy mezi smluvními stranami¹⁵ bez vyhlídky na to, že se uplatnění základních svobod rozšíří *in toto* na Švýcarskou konfederaci nebo že později dojde k připojení k Unii.

38. Judikatura Soudního dvora v tomto ohledu jasně rozlišuje mezi výkladem ustanovení unijního práva v oblasti vnitřního trhu a výkladem takové mezinárodní dohody, jako je Dohoda ES-Švýcarsko, přičemž se zaměřuje na srovnání cílů a kontextu Dohody ES-Švýcarsko na jedné straně a evropské integrace na straně druhé¹⁶.

39. V tomto Švýcarská konfederace zaostává ve srovnání se svobodami možnými mezi členskými státy Unie a státy, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, což implikuje, že v rámci dvoustranné Dohody ES-Švýcarsko mohou přetrvávat omezení volného pohybu osob, která by v rámci de Unie nebo EHP nebyla přípustná.

13 — Kaddous, C., „Stamm et Hauser, Grimme, Fokus Invest AG, Hengartner et Gasser ou les accords bilatéraux ne créent pas un marché intérieur“, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, s. 129 až 136.

14 — Těchto sedm dohod se týká volného pohybu osob, letecké dopravy, železniční a silniční přepravy zboží a cestujících, obchodu se zemědělskými produkty, vzájemného uznávání posuzování shody, některých aspektů veřejných zakázek a vědeckotechnické spolupráce. Viz rozhodnutí Rady a Komise 2002/4/ES, Euratom, týkající se dohody o vědeckotechnické spolupráci, ze dne 4. dubna 2002 o uzavření sedmi dohod se Švýcarskou konfederací (Úř. věst. L 114, s. 1; Zvl. vyd. 11/41, s. 89).

15 — Výše uvedený rozsudek Grimme (bod 28).

16 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 9. února 1982, Polydor a RSO Records (270/80, Recueil, s. 329, body 15 až 19), výše uvedený posudek 1/91 (bod 14), výše uvedený rozsudek Metalsa (body 11 a 15 až 19) a citovaná judikatura v poznámce pod čarou 11.

B – *Právo členského státu nepřiznat daňové zvýhodnění vlastním státním příslušníkům, kteří jsou samostatně výdělečně činnými osobami-nerezidenty*

40. Je třeba připomenout, o jakou situaci jde v projednávané věci. Jedná se o dva německé státní příslušníky, kteří v Německu provozují hospodářskou činnost jakožto osoby samostatně výdělečně činné, avšak přesunuli své bydliště do Švýcarska, kde výdělečnou činnost neprovozují. Soudní dvůr je tak vyzván, aby vyložil ustanovení Dohody ES-Švýcarsko týkající se statusu osob samostatně výdělečně činných a posoudil dopad své judikatury na věc v původním řízení.

1. Rozsah věcné působnosti Dohody ES-Švýcarsko

41. Ustanovení Dohody ES-Švýcarsko týkající se osob samostatně výdělečně činných tvoří kapitolu III přílohy I uvedené dohody, která obsahuje pět článků. Článek 12 této přílohy stanoví podmínky pro získání povolení k pobytu, které se uplatní na osobu samostatně výdělečně činnou. Články 13 až 16 uvedené přílohy toto právo upřesňují. Dohoda ES-Švýcarsko přiznává každé osobě samostatně výdělečně činné toliko právo na vstup a pobyt na území smluvních států, jakož i právo na zacházení v hostitelské zemi, které není méně příznivé než zacházení, které je v této zemi poskytováno vlastním státním příslušníkům, pokud jde o přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejímu výkonu.

42. Domnívám se, že situace manželů Ettweinových nespadá do rozsahu působnosti *ratione materiæ*. Článek 12 přílohy I uvedené dohody se týká „[s]tátních příslušníků jedné ze smluvních stran, kteří se chtějí usadit na území druhé smluvní strany za účelem provozování samostatné výdělečné činnosti“¹⁷. V témže smyslu čl. 15 odst. 2 uvedené přílohy I odkazem na článek 9 stejné přílohy zajišťuje rovné zacházení pro osoby samostatně výdělečně činné, které jsou státními příslušníky jedné smluvní strany na území jiné smluvní strany. S těmito osobami tedy nelze zacházet jinak než s tuzemskými pracovníky z důvodu jejich státní příslušnosti. Uvedené osoby požívají zejména stejných daňových a sociálních výhod jako tuzemští pracovníci¹⁸.

43. Pokud jde o zásadu zákazu diskriminace uvedenou v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, připomínám, že článek 2 Dohody ES-Švýcarsko zakazuje diskriminaci z důvodu státní příslušnosti¹⁹.

44. Podle judikatury vycházející z rozsudku Bergström²⁰ není zajisté vyloučeno, aby státní příslušník jedné smluvní strany uplatnil Dohodu ES-Švýcarsko proti svému vlastnímu státu.

45. Upřesňuji však, že možnost dovolávat se Dohody ES-Švýcarsko proti vlastnímu státu je v souladu s ustanovením čl. 16 odst. 1 dohody omezena na práva a povinnosti vyplývající z aktů sekundárního práva Unie uvedených v příloze k téže dohodě. Nic v Dohodě ES-Švýcarsko však neumožňuje dospět k závěru, že se tato možnost vztahuje i na ustanovení primárního práva.

46. Ze znění Dohody ES-Švýcarsko ani z jejího cíle tedy nelze dovodit takový závěr ve vztahu k ustanovením o osobách samostatně výdělečně činných, kterážto se týkají pouze případu, kdy je státní příslušník jedné smluvní strany diskriminován na základě státní příslušnosti na území jiné smluvní strany.

17 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

18 — Viz čl. 9 odst. 2 přílohy I Dohody ES-Švýcarsko.

19 — Uvedený článek 2 stanoví, že „[s]tátní příslušníci jedné ze smluvních stran, kteří legálně pobývají na území druhé smluvní strany, nebudou na základě ustanovení příloh I, II a III této dohody diskriminováni z důvodu své státní příslušnosti“.

20 — Rozsudek ze dne 15. prosince 2011 (C-257/10, Sb. rozh. s. I-9345, body 26 až 30 a 33 až 34).

47. Ze skutkových okolností předložených soudnímu dvoru však vyplývá, že manželé Ettweinovi jsou německými státními příslušníky, jsou v Německu samostatně výdělečně činní a podléhají tam spornému zdanění. V projednávané věci tedy nelze hovořit o diskriminaci, které se dopustily orgány jedné smluvní strany vůči státnímu příslušníkovi druhé smluvní strany. Samotná skutečnost, že manželé Ettweinovi přenesli své bydliště do Švýcarska, je tomto ohledu bezvýznamná²¹.

48. Kromě toho článek 13 přílohy I Dohody ES-Švýcarsko týkající se příhraničních osob provozujících samostatnou výdělečnou činnost²² ve spojení s článkem 12 téže přílohy podporuje tento doslovný výklad, který vylučuje situaci dotčenou v původním řízení z působnosti Dohody ES-Švýcarsko v oblasti osob samostatně výdělečně činných. Je třeba, abych k tomuto připomněl, že podle článku 12 této přílohy I je osobou samostatně výdělečně činnou státní příslušník jedné smluvní strany, který se chce usadit na území druhé smluvní strany za účelem provozování samostatné výdělečné činnosti. V souladu s článkem 13 uvedené přílohy I je „příhraniční osoba provozující samostatnou výdělečnou činnost“, která podle mého názoru nutně tvoří podkategorii „osob samostatně výdělečně činných“, státním příslušníkem smluvní strany, který má bydliště na území jedné smluvní strany a provozuje samostatnou výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany a který se vrací zpravidla každý den do svého bydliště. Jinými slovy stát, kde osoba samostatně výdělečně činná vykonává svoji činnost, se liší od státu bydliště, přičemž stát bydliště může nebo nemusí odpovídat státu původu²³.

49. Zdůrazňuji tedy, že případ pouhého přenesení bydliště na území jedné smluvní strany bez vyhlídky na provozování samostatné výdělečné činnosti na tomto území, nespadá do působnosti článků 12 a 13 Dohody ES-Švýcarsko.

50. Právě skutečnost, že manželé Ettweinovi bydlí ve Švýcarsku, brání v projednávaném případě podle německé právní úpravy uplatnění výhodnějšího daňového režimu. Daňové znevýhodnění nevyplývá ze skutečnosti, že manželé – státní příslušníci jedné smluvní strany, kteří mají bydliště na území jedné smluvní strany – využívají svého práva usadit se na území jiné smluvní strany, než je stát, jehož jsou státními příslušníky.

51. Z toho vyplývá, že manželé Ettweinovi provozují samostatnou výdělečnou činnost v členském státě, jehož jsou státními příslušníky, a tudíž jim neplynou práva z ustanovení Dohody ES-Švýcarsko v oblasti svobody usazování, rovného zacházení a zákazu diskriminace, která se na ně neuplatní. Tento restriktivní výklad relevantních ustanovení Dohody ES-Švýcarsko v souladu s jejím zněním je podporován jejími cíli zkoumanými výše²⁴.

21 — Pro obdobnou argumentaci viz výše uvedený rozsudek Grimme (body 47 až 49).

22 — Odstavec 1 uvedeného článku definuje příhraniční osobu provozující samostatnou výdělečnou činnost nepřesně jako „státní[ho] příslušník[a] smluvní strany, který má bydliště na území jedné smluvní strany a provozuje samostatnou výdělečnou činnost na území druhé smluvní strany“. Jeho odstavce 2 a 3 stanoví pro tuto zvláštní kategorii osob samostatně výdělečně činných příznivější podmínky v oblasti práva pobytu. Viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Stamm a Hauser (C-13/08, Sb. rozh. s. I-11087, bod 39).

23 — Švýcarský státní příslušník usazený v Německu tedy zůstává příhraniční osobou provozující samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu článku 13 přílohy I Dohody ES-Švýcarsko, přestože bydlí v Rakousku, ale tato dohoda se na jeho případnou hospodářskou činnost ve Švýcarsku neuplatní. Stejně tak německý státní příslušník usazený ve Švýcarsku je příhraniční osobou provozující samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu uvedeného článku 13 přílohy I, pokud bydlí v Německu nebo jiném členském státě Unie, ale pokud je usazen v Německu, nespĺňuje kritéria stanovená v uvedeném článku.

24 — Viz bod 34 a násl. tohoto stanoviska.

2. Dopad judikatury Soudního dvora na projednávaný případ

52. Článek 16 Dohody ES-Švýcarsko výslovně odkazuje na unijní právo jakožto zdroj jednotného výkladu ustanovení uvedené dohody, která jsou v podstatě totožná s ustanoveními unijního práva²⁵. Jeho odstavec 1 stanoví, že smluvní strany se zavazují k zavedení práv a povinností, která jsou rovnocenná právům a povinnostem obsaženým v *acquis communautaire*. Odstavce 2 uvedeného článku umožňuje použít tomto ohledu judikaturu Soudního dvora, přičemž je třeba upřesnit, že tento odkaz se týká pouze judikatury předcházející podpisu Dohody ES-Švýcarsko, k němuž došlo dne 21. června 1999, a pozdější judikatura se Švýcarské konfederaci oznamuje²⁶.

53. V tomto kontextu je třeba v krátkosti pojednat o relevantní judikatuře Soudního dvora předcházející dni 21. června 1999 ve vztahu k rozsahu působnosti ustanovení Dohody ES-Švýcarsko.

54. Co se týče zásad rovného zacházení a zákazu diskriminace souvisejících s volným pohybem osob samostatně výdělečně činných, předesuším, že v projednávaném případě není otázkou, zda je jejich působnost obdobná působnosti upravené v rámci unijního práva, především pak v souladu s judikaturou vycházející z výše uvedených rozsudků Schumacker a Bosman, jelikož – jak jsem již konstatoval – příslušná ustanovení Dohody ES-Švýcarsko se na případ manželů Ettweinových neuplatní²⁷.

55. Je však třeba odkázat na rozsudek Werner²⁸, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že článek 52 Smlouvy o EHS týkající se práva na usazování nebrání tomu, aby členský stát uložil svým vlastním státním příslušníkům, kteří vykonávají svou výdělečnou činnost na jeho území a kterým zde plynou veškeré nebo téměř veškeré příjmy, větší daňovou zátěž, když v tomto státě nemají bydliště, ve srovnání se státními příslušníky, kteří v něm bydliště mají. Tento případ se týkal německého státního příslušníka, který v Německu provozoval svoji samostatnou výdělečnou činnost zubaře a dosahoval zde téměř veškeré příjmy, své bydliště však přenesl do Nizozemska.

56. Jak konstatuje Komise ve svém písemném vyjádření, tento rozsudek ukazuje, že před podpisem Dohody ES-Švýcarsko nebylo možné považovat pouhé přemístění bydliště za usazení se za účelem provozování samostatné výdělečné činnosti v hostitelské zemi ve smyslu článku 52 Smlouvy.

25 — Viz v tomto smyslu návrh Dohody mezi Společenstvím a zeměmi Evropského sdružení volného obchodu týkající se vytvoření Evropského hospodářského prostoru, výše uvedený posudek 1/91 a posudek 1/92, ze dne 10. dubna 1992 (Recueil, s. I-2821).

26 — V souladu s čl. 16 odst. 2 třetí větou Dohody ES-Švýcarsko na žádost smluvní strany smíšený výbor určí dopady judikatury Soudního dvora vydané po referenčním datu, na Švýcarsko jakožto třetí stát, který není členem Unie. Pro srovnání viz článek 6 návrhu Dohody mezi Společenstvím na straně jedné a zeměmi Evropského sdružení volného obchodu na straně druhé, o vytvoření Evropského hospodářského prostoru, výše uvedené posudky 1/91 (body 8, 24 a 44) a 1/92 (bod 5).

27 — Výše uvedené rozsudky Schumacker (bod 26) a Bosman (body 95 až 97). Podle předkládajícího soudu z těchto rozsudků vyplývá, že pravidla rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci, která se zakládá na státní příslušnosti, ale také veškeré zastížené formy diskriminace, které prostřednictvím uplatnění jiných rozlišovacích kritérií (jako je podmínka bydliště) ve skutečnosti vedou ke stejnému výsledku. Zásada zákazu diskriminace se vztahuje na ustanovení, která státnímu příslušníkovi členského státu brání v tom, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, nebo jej od toho odrazují, neboť zakládají překážky svobodnému pohybu, třebaže jsou uplatňována nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků. Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty a se sezdanými daňovými poplatníky zachází nepříznivě, jestliže mají bydliště mimo území Unie a EHP, nezávisle na jejich státní příslušnosti, může podle vnitrostátního soudu odradit manželské páry, které mohou uplatňovat tuto daňovou výhodu, od využití jejich práva na volný pohyb.

28 — Rozsudek ze dne 26. ledna 1993, Werner (C-112/91, Recueil, s. I-429, bod 17).

57. Co se dále týče výše uvedeného rozsudku Asscher, který tak jako výše uvedený rozsudek Werner předchází podpisu Dohody ES-Švýcarsko, musím nejprve zdůraznit, že skutečnost, že žalobce v tomto případě provozoval samostatnou výdělečnou činnost v jiném členském státě, než je jeho stát původu, tvořila podmínku pro jeho možnost dovolávat se práva na svobodu usazování v posledně uvedeném státě. Bylo to tak proto, že žalobce se ve vztahu ke svému státu původu nacházel ve srovnatelné situaci jako jakýkoliv jiný subjekt, který se vůči hostitelskému státu dovolává práva na usazení²⁹.

58. V projednávané věci se o takový případ nejedná, jelikož veškeré zdanitelné příjmy manželů Ettweinových podléhají dani v jejich státě původu, tj. Spolkové republice Německo.

59. Podle Finanzgericht Baden-Württemberg z judikatury Asscher vyplývá, že v daňové oblasti je v zásadě na státu bydliště, aby daňového poplatníka celkově zdanil s přihlédnutím k okolnostem vážícím se k jeho osobní a rodinné situaci, mezi které patří manželství a metoda „splitting“, která z toho může vyplývat. Dosahuje-li však daňový poplatník své příjmy téměř výhradně nebo výhradně, jak je tomu v projednávaném případě, ve státě, kde pracuje, připadá daňová pravomoc posledně uvedenému státu, který musí ve světle zásady zákazu diskriminace zohlednit osobní a rodinnou situaci dotčené osoby, když to není ve státě bydliště možné.

60. Vnitrostátní soud má za to, že z této judikatury a z čl. 21 odst. 2 Dohody ES-Švýcarsko vyplývá, že nepřiznání daňového zvýhodnění nerezidentům lze kvalifikovat jako „diskriminační“, jelikož neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci mezi daňovými poplatníky rezidenty a nerezidenty, který by odůvodňoval takový rozdíl v zacházení³⁰.

61. V tomto ohledu uvádím, že stanovisko Spolkové republiky Německo k výkladu čl. 21 odst. 2 Dohody ES-Švýcarsko, který se navíc v projednávaném případě neuplatní, nelze přijmout. Německá vláda má za to, že bydliště je třeba stále považovat za rozlišovací kritérium mezi osobami povinnými k dani. Toto ustanovení však smluvní strany výslovně opravňuje k rozlišování v daňové oblasti mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště pouze tehdy, když se nenacházejí v objektivně srovnatelných situacích.

62. V projednávané věci postačí připomenout, že se zásada zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, kterou Dohoda ES-Švýcarsko zaručuje, na situaci manželů Ettweinových neuplatní, jelikož tito jsou již státními příslušníky jedné smluvní strany. Výklad téže zásady Soudním dvorem v rámci Unie tudíž nelze v daném případě přenést na příslušná ustanovení Dohody ES-Švýcarsko.

29 — Viz body 34 a 62 uvedeného rozsudku. Po podpisu Dohody ES-Švýcarsko Soudní dvůr rozvinul jiné řešení týkající se oblasti volného pohybu zaměstnanců, a má za to, že každý příslušník státu Unie zaměstnaný v jiném členském státě, než je stát jeho bydliště, se může dovolávat takové svobody jakožto migrující pracovník, a to nezávisle na tom, zda se stát jeho původu shoduje se státem zaměstnání. Viz zejména rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, body 35 a 36 a citovaná judikatura).

30 — Výše uvedený rozsudek Asscher (body 40 až 44).

63. Pokud jde o vývoj judikatury následující po podpisu Dohody ES-Švýcarsko, je třeba upřesnit, že rozsudek Ritter-Coulais³¹, výše uvedený rozsudek Stamm a Hauser a rozsudek Graf a Engel³² citované v průběhu písemné části řízení a na jednání, které pocházejí z let 2006, 2008 a 2011, nelze v projednávané věci zohlednit. V souladu s čl. 16 odst. 2 Dohody ES-Švýcarsko smíšený výbor³³, který je jako jediný kompetentní ke stanovení případných účinků na Švýcarskou konfederaci v rámci příslušných ustanovení Dohody ES-Švýcarsko, trvale zkoumá vývoj relevantní judikatury Soudního dvora následující po datu 21. června 1999³⁴.

64. Z toho vyplývá, že zohlednění relevantní judikatury Soudního dvora, i když je uloženo čl. 16 odst. 2 Dohody ES-Švýcarsko, se v každém případě nevztahuje na vývoj této judikatury, který následoval po referenčním datu stanoveném v uvedeném ustanovení. Opačné řešení by znamenalo nesprávné posouzení možnosti dovolávat se *ratione temporis* relevantní judikatury Soudního dvora na základě Dohody ES-Švýcarsko a bylo by v rozporu s vůlí smluvních stran nepodřít Švýcarskou konfederaci pravomoci Soudního dvora v otázce budoucího výkladu této dohody. Kroky ve prospěch dokonalejší hospodářské integrace obou partnerů lze přitom realizovat pouze na politické úrovni.

65. Při neexistenci takové vůle naráží cíl spočívající v jednotném výkladu a aplikaci práva na rozdíly, které existují mezi cíli a kontextem Dohody ES-Švýcarsko na jedné straně a cíli a kontextem unijního práva na straně druhé. Aplikace *acquis communautaire* stanovená Dohodou ES-Švýcarsko, která podporuje soudržný výklad ekvivalentních pravidel, však musí probíhat v rámci cílů uvedené dohody.

66. Jsem tudíž toho názoru, že ustanovení Dohody ES-Švýcarsko týkající se osob samostatně výdělečně činných nebrání tomu, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, bylo s párem státních příslušníků členského státu Unie, kteří zde provozují samostatnou výdělečnou činnost, pokud má tento pár bydliště ve Švýcarsku, a tudíž mimo Unii a EHP, v otázce výběru daně z příjmů zacházeno odlišně.

67. Závěrem bych rád doplnil, i když v projednávaném případě diskriminuje členský stát vlastní státní příslušníky, kteří se rozhodli přesunout své bydliště mimo území Unie, a přestože se na tuto diskriminaci nevztahuje unijní právo, je takové diskriminační zacházení podle mého názoru v každém případě obtížně obhajitelné s ohledem na ústavní hodnoty společné členským státům, zejména v oblasti rovného zacházení s jednotlivci nacházejícími se ve srovnatelné situaci³⁵.

VI – Závěry

68. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku Finanzgericht Baden-Württemberg odpověděl 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, a zejména její články 1, 2, 11, 16 a 21, jakož i články 9, 13 a 15 její přílohy I, nebrání právní úpravě členského státu, na jejímž základě je manželům, státním příslušníkům členského státu,

31 — Rozsudek ze dne 21. února 2006 (C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711).

32 — Rozsudek ze dne 6. října 2011 (C-506/10, Sb. rozh. s. I-9345).

33 — Podle článku 14 Dohody ES-Švýcarsko se smíšený výbor skládá ze zástupců smluvních stran. Odpovídá za správu uvedené dohody a její řádné provádění a za tímto účelem vydává doporučení a přijímá rozhodnutí, o kterých rozhoduje po vzájemné shodě. Schází se podle potřeby a nejméně jedenkrát za rok může každá smluvní strana požádat o svolání schůze. Smíšený výbor může rozhodnout o zřízení jakékoliv pracovní nebo expertní skupiny, jež mu pomohou plnit jeho úkoly. Podle článku 19 téže dohody mohou smluvní strany také předložit smíšenému výboru jakýkoliv spor vztahující se k výkladu nebo uplatnění této dohody.

34 — Kromě toho článek 18 Dohody ES-Švýcarsko stanoví zvláštní postup pro revizi. Podle uvedeného článku může jedna smluvní strana předložit smíšenému výboru návrh na revizi, který případně vstoupí v platnost po dokončení příslušných vnitřních postupů.

35 — Viz v tomto smyslu bod 72 mého stanoviska ve výše uvedené věci Hengartner a Gasser.

kteří v něm provozují samostatnou výdělečnou činnost a jsou v něm osobami povinnými k dani ze všech svých zdanitelných příjmů, odepřena možnost společného zdanění metodou označovanou jako „splitting“ pouze z toho důvodu, že tento pár přenesl své místo bydliště z uvedeného státu do Švýcarska.“