Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 18. októbra 2012 [1]

**Vec C-425/11**

**Katja Ettwein**
**proti**
**Finanzamt Konstanz**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko)]

„Dohoda medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb — Priame zdanenie cezhraničných samostatne zárobkovo činných osôb — Odmietnutie daňovej výhody v členskom štáte z dôvodu premiestnenia bydliska — Vylúčenie manželov bývajúcich vo Švajčiarsku zo spoločnej daňovej úľavy (‚Ehegattensplitting‘) uplatniteľnej na rezidentov členských štátov Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru — Rovnosť zaobchádzania“

## I – Úvod

1. V rámci tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania bol Súdny dvor vyzvaný na výklad relevantných ustanovení dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb [*neoficiálny preklad*] [2] (ďalej len „dohoda medzi ES a Švajčiarskom“), najmä tých ustanovení, ktoré sa týkajú samostatne zárobkovo činných osôb. Konkrétnejšie, Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemecko) sa pýta Súdneho dvora, či je daňová právna úprava členského štátu Európskej únie, podľa ktorej sa manželom, štátnym príslušníkom tohto štátu, ktorí vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť v tomto istom štáte a podliehajú tam dani z príjmu z takmer všetkých svojich zdaniteľných príjmov, odopiera daňová výhoda zakotvená v uvedenej právnej úprave z dôvodu, že presunuli svoje súkromné bydlisko do Švajčiarska, v rozpore s uvedenou dohodou.

2. Z ustanovení spornej právnej úpravy totiž vyplýva, že režim nazývaný „splitting“ predstavuje pre manželov daňovú výhodu, ak je príjem jedného z nich zjavne vyšší ako príjem toho druhého. Tento režim bol zriadený s cieľom stlmenia progresivity sadzby dane z príjmu. [3] Spočíva v tom, že sa sčíta celkový príjem manželov a potom sa fiktívne pripíše každému z nich príjem vo výške 50 % a zdaní sa. Ak je príjem jedného z manželov vysoký a toho druhého nízky, „splitting“ vyrovná základ dane a stlmí progresivitu sadzby dane z príjmu.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Dohoda podpísaná v Luxemburgu 21. júna 1999 (Ú. v. ES L 114, 2002, s. 6).

3 — Rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225, bod 7).

3. Tento režim sa však uplatňuje len v prípade, keď majú manželia svoje bydlisko alebo obvyklý pobyt buď na nemeckom území, alebo na území iného členského štátu Únie, alebo štátu, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore [4] (ďalej len „Dohoda o EHP“).

## II – Právny rámec

### A – *Dohoda medzi ES a Švajčiarskom*

4. Podľa druhej vety preambuly dohody medzi ES a Švajčiarskom sa zmluvné strany „rozhodli umožniť voľný pohyb osôb medzi [sebou] na základe ustanovení platných v Európskom spoločenstve“ [*neoficiálny preklad*].

5. Podľa článku 1 písm. a) a d) dohody medzi ES a Švajčiarskom je cieľom tejto dohody predovšetkým zabezpečiť štátnym príslušníkom členských štátov a Švajčiarskej konfederácie právo na vstup, pobyt, prístup k závislej zárobkovej činnosti, právo usadiť sa ako samostatne zárobkovo činná osoba a právo zdržiavať sa na území zmluvných strán, ako aj poskytnúť rovnaké životné podmienky, podmienky zamestnania a pracovné podmienky, ako sa poskytujú tuzemským štátnym príslušníkom.

6. Článok 2 tejto dohody s názvom „Zákaz diskriminácie“ [*neoficiálny preklad*] stanovuje:

„Štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú legálny pobyt na území druhej zmluvnej strany, nebudú vystavení pri uplatňovaní ustanovení príloh I, II a III tejto dohody a v súlade s týmito ustanoveniami žiadnej diskriminácii na základe štátnej príslušnosti.“ [*neoficiálny preklad*]

7. Článok 4 dohody medzi ES a Švajčiarskom s názvom „Právo na pobyt a prístup k hospodárskej činnosti“ [*neoficiálny preklad*] uvádza:

„Právo na pobyt a prístup k hospodárskej činnosti sa zaručuje bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 10, a v súlade s ustanoveniami prílohy I.“ [*neoficiálny preklad*]

8. Článok 11 ods. 1 uvedenej dohody s názvom „Podávanie opravných prostriedkov“ [*neoficiálny preklad*] stanovuje právo podať opravný prostriedok na príslušné orgány priznané osobám uvedeným v dohode medzi ES a Švajčiarskom, pokiaľ ide o uplatnenie ustanovení dohody.

9. Podľa článku 16 tejto dohody, nazvaného „Odkaz na právo Spoločenstva“ [*neoficiálny preklad*]:

„1. Na dosiahnutie cieľov, ktoré táto dohoda sleduje, zmluvné strany prijmú všetky potrebné opatrenia, aby sa vo vzťahoch medzi nimi uplatňovali práva a povinnosti rovnocenné s právami a povinnosťami obsiahnutými v právnych aktoch Európskeho spoločenstva, na ktoré sa táto dohoda odvoláva.

2. Pokiaľ sa uplatňovanie tejto dohody týka pojmov práva Spoločenstva, zohľadní sa relevantná judikatúra [Súdneho dvora] predchádzajúca dátumu podpísania tejto dohody. O judikatúre prijímanej po podpísaní tejto dohody bude [Švajčiarska konfederácia] informovaná. Na účely zabezpečenia riadneho fungovania dohody zmiešaný výbor na žiadosť ktorejkoľvek zo zmluvných strán určí dosah tejto judikatúry.“ [*neoficiálny preklad*]

4 — Dohoda z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 19/004, s. 42).

10. Článok 21 dohody medzi ES a Švajčiarskom, nazvaný „Vzťah s bilaterálnymi dohodami v oblasti dvojitého zdanenia“ [*neoficiálny preklad*], v odseku 2 stanovuje:

„Žiadne z ustanovení tejto dohody nemožno vykladať tak, že zmluvným stranám bráni pri uplatňovaní príslušných ustanovení svojich daňových právnych predpisov rozlišovať medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v porovnateľnej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto ich bydliska.“ [*neoficiálny preklad*]

11. Príloha I dohody medzi ES a Švajčiarskom sa venuje voľnému pohybu osôb. Kapitola II tejto prílohy obsahuje ustanovenia týkajúce sa zamestnancov. Článok 9 tejto kapitoly týkajúci sa rovnosti zaobchádzania, ktorý je uplatniteľný na základe odkazu podľa článku 15 ods. 2 kapitoly III tejto prílohy na samostatne zárobkovo činné osoby, stanovuje:

„1. So zamestnancom, ktorý je štátnym príslušníkom jednej zmluvnej strany, sa na území druhej zmluvnej strany nemôže z dôvodu jeho štátnej príslušnosti zaobchádzať inak ako s tuzemskými zamestnancami, pokiaľ ide o podmienky zamestnávania a pracovné podmienky, najmä odmeňovanie, prepúšťanie a opätovné začlenenie do práce alebo zamestnania, ak by sa stal nezamestnaným.

2. Na zamestnancov a ich rodinných príslušníkov uvedených v článku 3 tejto prílohy sa vzťahujú rovnaké daňové a sociálne zvýhodnenia ako na tuzemských zamestnancov a ich rodinných príslušníkov...“ *[neoficiálny preklad]*

12. Kapitola III tejto prílohy je venovaná „samostatne zárobkovo činným osobám“ [*neoficiálny preklad*], ktoré sú v súlade s definíciou uvedenou v článku 12 ods. 1 tejto kapitoly štátnymi príslušníkmi jednej zmluvnej strany, ktorí majú záujem usadiť sa na území druhej zmluvnej strany, aby vykonávali činnosť ako samostatne zárobkovo činné osoby.

13. Článok 13 tejto kapitoly s názvom „Cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby“ [*neoficiálny preklad*] vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba je štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý má miesto pobytu na území jednej zmluvnej strany a vykonáva činnosť samostatne zárobkovo činnej osoby na území druhej zmluvnej strany, pričom sa na miesto svojho pobytu vracia zvyčajne každý deň alebo aspoň raz za týždeň.“ [*neoficiálny preklad*]

14. Podľa článku 15 tej istej kapitoly s názvom „Rovnosť zaobchádzania“ [*neoficiálny preklad*]:

„1. Samostatne zárobkovo činnej osobe sa v hostiteľskej krajine, pokiaľ ide o prístup k samostatnej zárobkovej činnosti a jej vykonávaniu, poskytuje zaobchádzanie, ktoré nie je menej výhodné ako zaobchádzanie poskytované vlastným štátnym príslušníkom.

2. Ustanovenia článku 9 tejto prílohy sa uplatňujú *mutatis mutandis* na samostatne zárobkovo činné osoby uvedené v tejto kapitole.“ [*neoficiálny preklad*]

## B – *Nemecká právna úprava*

15. Relevantnými ustanoveniami vnútroštátnej právnej úpravy sú ustanovenia nemeckého zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) [5] (ďalej len „EStG“).

5 — V znení uverejnenom 19. októbra 2002 (BGBl. 2002 I, s. 4215), zmenenom a doplnenom 29. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, s. 3080) a 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3151).

16. § 1 EStG stanovuje:

„1. Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v Nemecku, podliehajú neobmedzenej povinnosti platiť daň z príjmu. …

…

3. Na požiadanie možno s fyzickými osobami, ktoré nemajú ani bydlisko, ani obvyklý pobyt v Nemecku, zaobchádzať rovnako ako s osobami, ktoré majú neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu, v rozsahu, v akom dostávajú vnútroštátne príjmy v zmysle § 49. Táto možnosť sa uplatňuje, len ak ich príjmy počas kalendárneho roka podliehajú nemeckej dani z príjmu aspoň vo výške 90 %…“

17. § 1a ods. 1 EStG znie:

„Pokiaľ ide o štátnych príslušníkov členského štátu [Únie] alebo štátu, na ktorý sa uplatňuje [Dohoda o EHP]…, s ktorými sa musí zaobchádzať ako s osobami, ktoré majú neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu podľa § 1 ods. 3, uplatňujú sa nasledujúce pravidlá na účely… § 26 ods. 1 prvej vety:

1. … V tomto prípade je podmienkou, aby oprávnená osoba mala bydlisko alebo obvyklý pobyt na území iného členského štátu [Únie] alebo štátu, na ktorého území sa uplatňuje [Dohoda o EHP].

…

2. Na základe žiadosti sa s manželom, ktorý nežije oddelene a nemá bydlisko alebo obvyklý pobyt na nemeckom území, zaobchádza ako s osobou, ktorá má neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu na účely uplatnenia § 26 ods. 1 prvej vety. …“

18. § 26 ods. 1 EStG priznáva manželom, ktorí nežijú oddelene a sú osobami s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo sa s nimi tak musí zaobchádzať, právo voľby medzi oddeleným zdanením podľa § 26a tohto zákona a spoločným zdanením podľa § 26b uvedeného zákona.

19. § 26b EStG s názvom „Spoločné zdanenie manželov“ v odseku 1 stanovuje:

„V režime spoločného zdanenia sa príjmy poberané manželmi sčítajú a spoločne sa im pripíšu, a ak nie je stanovené inak, s manželmi sa zaobchádza ako s jedným daňovníkom.“

20. § 32a EStG s názvom „Sadzba dane z príjmu“ v odseku 5 stanovuje:

„Daň z príjmu manželov zdaňovaných spoločne podľa § 26 a 26b je vo výške… dvojnásobku dane, ktorá sa uplatní na polovicu ich spoločného zdaniteľného príjmu podľa odseku 1 (metóda ‚splitting‘).“

## III – Spor vo veci samej

21. Pani Ettweinová a jej manžel sú nemeckými štátnymi príslušníkmi. Každý z nich vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť a poberá v Nemecku všetky svoje príjmy. Dňa 1. augusta 2007 presunuli manželia svoje bydlisko do Švajčiarska. Po tejto zmene bydliska naďalej vykonávali svoju zárobkovú činnosť v Nemecku a v tomto členskom štáte aj poberali takmer všetky príjmy.

22. Na účely výpočtu dane z ich príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2008 pani Ettweinová, ako aj jej manžel požiadali, tak ako v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, aby boli zdanení spoločne, teda uplatnením metódy nazývanej „splitting“, pričom zdôraznili, že nemali žiadny zdaniteľný príjem vo Švajčiarsku. V pôvodnom daňovom výmere Finanzamt Konstanz vyhovel žiadosti manželov.

23. Dňa 1. decembra 2009 však tento výmer zrušil z dôvodu, že výhodný režim „splitting“, ktorý sa priznáva z dôvodu osobnej a rodinnej situácie manželov, sa nemôže uplatniť, pretože bydlisko týchto osôb nebolo ani na území jedného z členských štátov Únie, ani na území štátu, ktorý je stranou Dohody o EHP. Finanzamt Konstanz tak daňovým výmerom z 22. marca 2010 rozhodol, že manželia majú podliehať režimu oddeleného zdanenia. Správna námietka podaná proti tomuto výmeru bola zamietnutá a tak pani Ettweinová podala žalobu o neplatnosť na Finanzgericht Baden-Württemberg.

## IV – Prejudiciálna otázka

24. Vnútroštátny súd sa domnieva, že pani Ettweinová a jej manžel sú cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby v zmysle článku 13 ods. 1 prílohy I k dohode medzi ES a Švajčiarskom. Uvádza v tejto súvislosti, že sú nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom vo Švajčiarsku, vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť na nemeckom území a vracajú sa každý deň z miesta ich zárobkovej činnosti do miesta bydliska. Podľa ustanovení článku 9 ods. 2 v spojení s článkom 15 ods. 2 prílohy I dohody medzi ES a Švajčiarskom majú cezhraničné samostatne zárobkovo činné osoby na území štátu, kde vykonávajú zárobkovú činnosť, rovnaké daňové a sociálne výhody ako tuzemskí štátni príslušníci vykonávajúci samostatnú zárobkovú činnosť. Podľa vnútroštátneho súdu to, že nemecký daňový orgán odmietol, aby sa na manželov Ettweinovcov vzťahovala metóda „splitting“ len z dôvodu, že ich bydlisko sa nachádza vo Švajčiarsku, je v rozpore s ustanoveniami dohody medzi ES a Švajčiarskom.

25. Podľa vnútroštátneho súdu je tento záver v súlade so zásadami stanovenými judikatúrou Súdneho dvora spred 21. júna 1999, čo je dátum podpisu dohody medzi ES a Švajčiarskom o slobode usadiť sa a voľnom pohybe pracovníkov, ktoré sú prebraté v dohode medzi ES a Švajčiarskom. Odkazuje najmä na judikatúru týkajúcu sa zásady zákazu diskriminácie, uplatniteľnú takisto v daňovej oblasti, ktorá zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale aj skryté formy diskriminácie, ktoré na základe uplatnenia iných kritérií rozlišovania, vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku.[6] Uvedený súd pripomína takisto, že táto zásada znamená zákaz ustanovení, ktoré bránia alebo odrádzajú štátnych príslušníkov členského štátu od toho, aby tento štát opustili s cieľom výkonu ich práva na voľný pohyb.[7]

26. Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že prináleží v zásade štátu, kde má daňovník bydlisko, aby ho zdanil v plnej miere, pričom má zohľadniť prvky typické pre jeho osobnú a rodinnú situáciu. Keď však dochádza k zdaneniu v plnej miere v štáte, ktorý je zdrojom príjmov, pretože dotknutá osoba získava svoje príjmy takmer výlučne v tomto štáte, tento štát nemôže odmietnuť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby, ak to nie je možné v štáte bydliska. Podľa tej istej judikatúry je metóda „splitting“ súčasťou prvkov osobnej a rodinnej situácie, ktoré treba v takom prípade zohľadniť.[8]

27. V dôsledku toho situácia manželov Ettweinovcov, ktorú nemožno zohľadniť v štáte bydliska, keďže títo manželia v tomto štáte nemajú príjmy, sa musí zohľadniť v Nemecku na účely výpočtu dane, inak by došlo k diskriminácii oproti párom bývajúcim v Nemecku, získavajúcim tam príjmy a nachádzajúcim sa v rovnakej osobnej a rodinnej situácii.

6 — Rozsudok Schumacker, už citovaný (bod 26).

7 — Rozsudok z 15. decembra 1995, Bosman (C-415/93, Zb. s. I-4921).

8 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, a z 27. júna 1996, Asscher (C-107/94, Zb. s. I-3089).

28. Vzhľadom na tieto úvahy Finanzgericht Baden-Württemberg rozhodol rozhodnutím doručeným Súdnemu dvoru 16. augusta 2011 prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia [dohody medzi ES a Švajčiarskom], najmä jej články 1, 2, 11, 16 a 21, ako aj jej príloha I články 9, 13 a 15 vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa manželom bývajúcim vo Švajčiarsku, ktorých celkový zdaniteľný príjem podlieha zdaneniu v Spolkovej republike Nemecko, odoprelo spoločné zdanenie na základe uplatnenia metódy nazývanej ‚splitting'?"

29. Písomné pripomienky predložili účastníci konania vo veci samej, nemecká a španielska vláda, ako aj Európska komisia. Pani Ettweinová, nemecká vláda a Komisia boli zastúpení na pojednávaní, ktoré sa konalo 4. júla 2012.

## V – Posúdenie

### A – *Úvodné pripomienky*

#### 1. Povaha dohody medzi ES a Švajčiarskom

30. Hneď na úvod treba pripomenúť, že dohoda medzi ES a Švajčiarskom sa musí ako medzinárodná zmluva vykladať v súlade s článkom 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve [9] 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. [10]

31. Ako Súdny dvor viackrát rozhodol, keďže Švajčiarska konfederácia nepristúpila k vnútornému trhu Únie, ktorého cieľom je odstrániť všetky prekážky, aby sa vytvoril priestor úplne voľného pohybu podobný ako existuje na vnútroštátnom trhu, výklad ustanovení práva Únie týkajúcich sa tohto vnútorného trhu nemožno automaticky preniesť na výklad dohody medzi ES a Švajčiarskom, s výnimkou prípadu, že tak stanovujú výslovné ustanovenia na tento účel, obsiahnuté v samotnej dohode. [11]

32. Iste, článok 16 ods. 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom zohľadňuje judikatúru Súdneho dvora, ale tento odkaz sa týka iba judikatúry predchádzajúcej podpisu tejto dohody z 21. júna 1999. Uvádzam, že toto ustanovenie vychádza z článku 6 Dohody o EHP. Cieľom uvedeného článku 16 ods. 2 nie je, aby Švajčiarska konfederácia podliehala budúcemu výkladu dohody medzi ES a Švajčiarskom poskytnutému súdnym orgánom druhej zmluvnej strany, konkrétne Súdnym dvorom, ale zaručuje „paralelný právny rámec", pokiaľ ide o oblasti pokryté právom Únie. [12]

9 — Dohovor podpísaný vo Viedni 23. mája 1969, *Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov*, zv. 1155, s. 331.

10 — Pozri, pokiaľ ide o podrobnejšie informácie, najmä stanovisko 1/91 zo 14. decembra 1991 (Zb. s. I-6079, bod 14); rozsudky z 1. júla 1993, Metalsa (C-312/91, Zb. s. I-3751, bod 12); z 2. marca 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Zb. s. I-1209, bod 47); z 20. novembra 2001, Jany a i. (C-268/99, Zb. s. I-8615, bod 35); z 25. februára 2010, Brita (C-386/08, Zb. s. I-1289, body 42 a 43), ako aj z 15. júla 2010, Hengartner a Gasser (C-70/09, Zb. s. I-7233, bod 36).

11 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 12. novembra 2009, Grimme (C-351/08, Zb. s. I-10777, body 27 a 29); z 11. februára 2010, Fokus Invest (C-541/08, Zb. s. I-1025, bod 28), ako aj Hengartner a Gasser, už citovaný (body 41 a 42).

12 — EPINEY, 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. In: *Interprétation et application des „traités d'intégration"*. Zürich: Schulthess, 2006, s. 57 – 73, a v tom istom zmysle 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 et McCarty. In: *Pratique juridique actuelle*. 2012, s. 49 – 55. Pozri tiež AUBRY GIRARDIN, F.: L'interprétation et l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes du bod de vue de la jurisprudence. In: *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*. Zürich: Schulthess, 2011, s. 29 – 48.

33. Práve vzhľadom na túto špecifickú líniu výkladu dohody medzi ES a Švajčiarskom je potrebné posúdiť situáciu opísanú v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, teda prípad, keď presun súkromného bydliska do Švajčiarska vedie k nevýhodnému daňovému zaobchádzaniu s manželmi, ktorí sú štátnymi príslušníkmi členského štátu, v ktorom vykonávajú svoju samostatnú zárobkovú činnosť.

2. Ciele dohody medzi ES a Švajčiarskom

34. Ciele dohody medzi ES a Švajčiarskom sú uvedené v jej článku 1. Jej cieľom je najmä poskytnúť štátnym príslušníkom členských štátov a Švajčiarskej konfederácie právo na vstup, pobyt, prístup k zamestnaniu, usadenie sa ako samostatne zárobkovo činná osoba a právo bývať na území zmluvných strán, ako aj poskytnúť tie isté podmienky na život, zamestnanie a prácu ako sú tie, ktoré majú tuzemskí štátni príslušníci.

35. Je potrebné zdôrazniť, že táto vôľa uľahčiť voľný pohyb osôb medzi Európskou úniou a Švajčiarskou konfederáciou sa líši od ducha a účelu slobôd pohybu stanovených Zmluvami v rámci vnútorného trhu zriadeného medzi členskými štátmi Únie.

36. V tejto súvislosti analýza politického kontextu podpísania dohody medzi ES a Švajčiarskom odhaľuje, že cieľom bilaterálnych dohôd nie je vytvoriť vnútorný trh. [13] Je nesporné, že dohoda medzi ES a Švajčiarskom patrí do rámca série siedmich odvetvových dohôd upravujúcich vzťahy medzi Spoločenstvom a Švajčiarskou konfederáciou [14], podpísaných 21. júna 1999 po tom, ako Švajčiarska konfederácia odmietla 6. decembra 1992 Dohodu o EHP. Toto odmietnutie vyjadruje vylúčenie z projektu ekonomicky integrovaného celku s jednotným trhom, založeného na spoločných pravidlách medzi jeho členmi a uprednostnenie bilaterálnych zmlúv so Spoločenstvom a jeho členskými štátmi v presne vymedzených oblastiach.

37. Cieľom tejto dohody medzi ES a Švajčiarskom je teda utužiť vzťahy medzi zmluvnými stranami [15] bez perspektívy rozšírenia uplatnenia základných slobôd *in toto* na Švajčiarsku konfederáciu, ba dokonca neskoršie pristúpenie k Únii.

38. V tejto súvislosti judikatúra Súdneho dvora jasne zakotvila rozdiel medzi výkladom ustanovení práva Únie v oblasti vnútorného trhu a výkladom medzinárodnej dohody, akou je dohoda medzi ES a Švajčiarskom, pričom sa v nej trvalo na porovnaní jednak cieľov a kontextu dohody medzi ES a Švajčiarskom a jednak tých, ktorí patria do projektu európskej integrácie. [16]

39. V takomto rozsahu Švajčiarska konfederácia zaostáva oproti slobodám uplatniteľným medzi členskými štátmi Únie a štátmi, ktoré sú členmi EHP, čo implikuje, že obmedzenia voľného pohybu osôb môžu pretrvať v rámci bilaterálnej dohody medzi ES a Švajčiarskom, hoci by boli neprípustné v rámci Únie alebo EHP.

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

14 — Týchto sedem dohôd sa týka voľného pohybu osôb, leteckej dopravy, prepravy tovaru a cestujúcich v rámci železničnej a cestnej dopravy, obchodu s poľnohospodárskymi výrobkami, vzájomného uznávania v oblasti posudzovania konformity, niektorých aspektov týkajúcich sa verejného obstarávania, ako aj vedeckej a technologickej spolupráce. Pozri rozhodnutie 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, s. 1; Mim. vyd. 11/041, s. 89).

15 — Rozsudok Grimme, už citovaný (bod 28).

16 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 9. februára 1982, Polydor a RSO Records (270/80, Zb. s. 329, body 15 až 19); stanovisko 1/91, už citované (bod 14); rozsudok Metalsa, už citovaný (body 11 a 15 až 19), ako aj judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 11.

B – *Právo členského štátu odmietnuť poskytnutie daňovej výhody svojim vlastným štátnym príslušníkom, ktorí sú samostatne zárobkovo činnými osobami nerezidentmi*

40. Je potrebné pripomenúť, o akú situáciu ide v predmetnom prípade. Ide o dvoch nemeckých štátnych príslušníkov vykonávajúcich zárobkovú činnosť ako samostatne zárobkovo činné osoby v Nemecku, ktorí presunuli svoje osobné bydlisko do Švajčiarska bez toho, aby tam však vykonávali zárobkovú činnosť. Súdny dvor je teda vyzvaný poskytnúť výklad ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom týkajúcich sa postavenia samostatne zárobkovo činných osôb a posúdiť dosah svojej judikatúry na prípad vo veci samej.

1. Vecná pôsobnosť dohody medzi ES a Švajčiarskom

41. Ustanovenia dohody medzi ES a Švajčiarskom týkajúce sa samostatne zárobkovo činných osôb predstavujú kapitolu III prílohy I tejto dohody, ktorá obsahuje päť článkov. Článok 12 tejto prílohy zakotvuje podmienky získania povolenia na pobyt uplatniteľné v prípade samostatne zárobkovo činných osôb. Články 13 až 16 tejto prílohy I obsahujú spresnenia týkajúce sa tohto práva. Dohoda medzi ES a Švajčiarskom sa obmedzuje na to, že každej samostatne zárobkovo činnej osobe priznáva právo na vstup a pobyt na území zmluvných strán, ako aj právo, aby sa na ňu v hostiteľskom štáte uplatňovalo zaobchádzanie, ktoré nie je menej priaznivé ako zaobchádzanie, ktoré tento hostiteľský štát priznáva svojim vlastným štátnym príslušníkom, pokiaľ ide o prístup k samostatnej zárobkovej činnosti a k jej výkonu.

42. Domnievam sa, že situácia manželov Ettweinovcov nepatrí do pôsobnosti týchto ustanovení z hľadiska *ratione materiæ*. Znenie článku 12 prílohy I sa totiž týka „štátneho príslušníka *zmluvnej strany*, ktorý má záujem *usadiť sa* na území *druhej zmluvnej strany, aby vykonával činnosť ako samostatne zárobkovo činná osoba*“ [17]. V tom istom zmysle článok 15 ods. 2 tejto prílohy I odkazom na článok 9 tej istej prílohy zaručuje rovnosť zaobchádzania samostatne zárobkovo činným osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi zmluvnej strany na území druhej zmluvnej strany. S týmito osobami nemožno z dôvodu ich štátnej príslušnosti zaobchádzať odlišne ako s tuzemskými pracovníkmi. Požívajú rovnaké sociálne a daňové výhody ako tuzemskí pracovníci. [18]

43. Pokiaľ ide o zásadu zákazu diskriminácie citovanú v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pripomínam, že článok 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom zakazuje diskrimináciu z dôvodu štátnej príslušnosti. [19]

44. Iste, podľa judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Bergström [20] nie je vylúčené, aby sa štátny príslušník zmluvnej strany odvolával na dohodu medzi ES a Švajčiarskom proti štátu, ktorého je štátnym príslušníkom.

45. Spresňujem však, že možnosť odvolávať sa na dohodu medzi ES a Švajčiarskom proti svojmu vlastnému štátu sa obmedzuje v súlade so znením článku 16 ods. 1 tejto dohody na práva a povinnosti vyplývajúce z aktov sekundárneho práva Únie uvedených v prílohe tejto dohody. Žiadny prvok dohody medzi ES a Švajčiarskom však neumožňuje domnievať sa, že takáto možnosť sa vzťahuje takisto na ustanovenia primárneho práva.

17 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

18 — Pozri článok 9 ods. 2 prílohy I dohody medzi ES a Švajčiarskom.

19 — Uvedený článok 2 stanovuje, že „štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú legálny pobyt na území druhej zmluvnej strany, nepodliehajú pri uplatňovaní ustanovení príloh I, II a III tejto dohody a v súlade s týmito ustanoveniami žiadnej diskriminácii na základe štátnej príslušnosti“ [*neoficiálny preklad*].

20 — Rozsudok z 15. decembra 2011 (C-257/10, Zb. s. I-13227, body 26 až 30 a 33 až 34).

46. Preto znenie dohody medzi ES a Švajčiarskom, ako aj jej cieľ, neumožňuje vyvodiť takýto záver vo vzťahu k ustanoveniam týkajúcim sa samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré sa týkajú len prípadu diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti proti štátnemu príslušníkovi zmluvnej strany na území druhej zmluvnej strany.

47. Zo skutkových okolností predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že manželia Ettweinovci sú nemeckými štátnymi príslušníkmi a vykonávajú podnikateľskú činnosť v Nemecku, kde podliehajú spornému zdaneniu. V predmetnej veci teda nemožno hovoriť o diskriminácii, ktorej sa dopustili orgány jednej zmluvnej strany voči štátnemu príslušníkovi druhej zmluvnej strany. Samotná skutočnosť, že manželia Ettweinoví presunuli svoje súkromné bydlisko do Švajčiarska, nemá v tejto súvislosti nijakú relevantnosť. [21]

48. Okrem toho článok 13 prílohy I dohody medzi ES a Švajčiarskom, týkajúci sa cezhraničných samostatne zárobkovo činných osôb [22], v spojení s článkom 12 tej istej prílohy potvrdzuje tento doslovný výklad, ktorý vylučuje prípad, o aký ide vo veci samej, z pôsobnosti ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom týkajúcich sa samostatne zárobkovo činných osôb. Je potrebné v tejto súvislosti pripomenúť, že podľa článku 12 tejto prílohy I je samostatne zárobkovo činnou osobou štátny príslušník zmluvnej strany, ktorý sa chce usadiť na území druhej zmluvnej strany, aby vykonával činnosť ako samostatne zárobkovo činná osoba. V súlade s článkom 13 tejto prílohy I „cezhraničná samostatne zárobkovo činná osoba“, ktorá podľa mňa predstavuje nevyhnutne podkategóriu „samostatne zárobkovo činných osôb“, je štátnym príslušníkom jednej zmluvnej strany, ktorý má bydlisko na území jednej zmluvnej strany a ktorý vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť na území druhej zmluvnej strany, pričom sa vracia do svojho bydliska v zásade každý deň. Inými slovami, štát, v ktorom samostatne zárobkovo činná osoba vykonáva činnosť, je iný ako štát jeho bydliska, pričom štát jeho bydliska môže, ale nemusí zodpovedať štátu jeho pôvodu. [23]

49. Zdôrazňujem teda, že prípad samotného presunu bydliska na územie jednej zmluvnej strany bez perspektívy vykonávať tam samostatnú zárobkovú činnosť nepatrí do pôsobnosti článkov 12 a 13 dohody medzi ES a Švajčiarskom.

50. V predmetnom prípade je to práve skutočnosť, že manželia Ettweinovci bývajú vo Švajčiarsku, ktorá podľa nemeckej právnej úpravy bráni uplatneniu výhodnejšieho daňového režimu. Daňová nevýhoda nevyplýva z toho, že manželia, štátni príslušníci jednej zmluvnej strany, ktorí majú bydlisko na území jednej zmluvnej strany, využívajú svoje právo usadiť sa na území inej zmluvnej strany, ako je štát, ktorého sú štátnymi príslušníkmi.

51. Z toho vyplýva, že manželia Ettweinovci, keďže vykonávajú podnikateľskú činnosť v členskom štáte, ktorého sú štátnymi príslušníkmi, neodvodzujú svoje práva z ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom v oblasti slobody usadiť sa, rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ktoré sa na nich nevzťahujú. Tento reštriktívny výklad relevantných ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom v súlade s jej znením potvrdzujú aj jej ciele skúmané už skôr. [24]

21 — Pozri, pokiaľ ide o obdobnú úvahu, rozsudok Grimme, už citovaný (body 47 až 49).

22 — Odsek 1 uvedeného článku definuje cezhraničnú samostatne zárobkovo činnú osobu relatívne nepresne ako „štátn[eho] príslušník[a] zmluvnej strany, ktorý má miesto pobytu na území jednej zmluvnej strany a vykonáva činnosť samostatne zárobkovo činnej osoby na území druhej zmluvnej strany“ [*neoficiálny preklad*]. Odseky 2 a 3 tohto článku stanovujú priaznivejšie podmienky týkajúce sa tejto špecifickej kategórie samostatne zárobkovo činných osôb v oblasti práva na pobyt. Pozri rozsudok z 22. decembra 2008, Stamm a Hauser (C-13/08, Zb. s. I-11087, bod 39).

23 — Švajčiarsky štátny príslušník usadený v Nemecku teda zostáva cezhraničnou samostatne zárobkovo činnou osobou v zmysle článku 13 prílohy I dohody medzi ES a Švajčiarskom, aj keď má bydlisko v Rakúsku, ale táto dohoda sa nevzťahuje na jeho prípadnú zárobkovú činnosť vo Švajčiarsku. Takisto nemecký štátny príslušník usadený vo Švajčiarsku je cezhraničnou samostatne zárobkovo činnou osobou v zmysle uvedeného článku 13, ak býva v Nemecku alebo v inom členskom štáte Únie, ale ak je usadený v Nemecku, nespĺňa kritériá stanovené uvedeným článkom.

24 — Pozri body 34 a nasl. týchto návrhov.

2. Dosah judikatúry Súdneho dvora na túto vec

52. Článok 16 dohody medzi ES a Švajčiarskom odkazuje výslovne na právo Únie ako zdroj homogénneho výkladu ustanovení uvedenej dohody, ktoré sú zhodné v podstate s ustanoveniami práva Únie.[25] Odsek 1 stanovuje, že zmluvné strany sa zaväzujú zabezpečiť realizáciu práv a povinností rovnocenných s tými, ktoré sú obsiahnuté v *acquis communautaire*. Odsek 2 stanovuje, že judikatúra Súdneho dvora sa v tejto súvislosti má uplatňovať, pričom sa spresňuje, že tento odkaz sa týka len judikatúry predchádzajúcej podpisu dohody medzi ES a Švajčiarskom, ku ktorému došlo 21. júna 1999, a neskoršia judikatúra sa má oznamovať Švajčiarskej konfederácii.[26]

53. V tomto kontexte je potrebné preskúmať krátko relevantnú judikatúru Súdneho dvora spred 21. júna 1999 vzhľadom na rozsah pôsobnosti ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom.

54. Pokiaľ ide o zásady rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie spojené s voľným pohybom samostatne zárobkovo činných osôb, uvádzam najprv, že v predmetnom prípade nevzniká otázka, či ich dosah je analogický s obsahom stanoveným v rámci práva Únie, a najmä v súlade s judikatúrou, ktorú predstavujú už citované rozsudky Schumacker a Bosman, pretože ako som už konštatoval, zodpovedajúce ustanovenia dohody medzi ES a Švajčiarskom sa neuplatňujú v prípade manželov Ettweinovcov.[27]

55. Je však potrebné odkázať na rozsudok Werner[28], v ktorom Súdny dvor rozhodol, že článok 52 Zmluvy EHS týkajúci sa práva usadiť sa nebráni tomu, aby členský štát zaťažil svojich vlastných štátnych príslušníkov, ktorí vykonávajú zárobkovú činnosť na jeho území a poberajú tam všetky alebo takmer všetky svoje príjmy, vyšším daňovým bremenom, keď nemajú bydlisko v tomto štáte, oproti štátnym príslušníkom, ktorí tam bydlisko majú. Táto vec sa týka nemeckého štátneho príslušníka, ktorý vykonával samostatnú zárobkovú činnosť zubára v Nemecku a poberal tam takmer všetky svoje príjmy, ale presunul svoje bydlisko do Holandska.

56. V tejto súvislosti, ako konštatovala Komisia vo svojich písomných pripomienkach, tento rozsudok preukazuje, že pred podpisom dohody medzi ES a Švajčiarskom sa nemohol jednoduchý presun bydliska považovať za usadenie sa s cieľom výkonu samostatnej zárobkovej činnosti v hostiteľskej krajine v zmysle článku 52 Zmluvy.

25 — Pozri v tomto zmysle, a pokiaľ ide o návrh dohody medzi Spoločenstvom na jednej strane a krajinami Európskeho združenia voľného obchodu na strane druhej, týkajúcej sa vytvorenia Európskeho hospodárskeho priestoru, stanoviská 1/91, už citované, a 1/92, už citované, z 10. apríla 1992 (Zb. s. I-2821).

26 — V súlade s článkom 16 ods. 2 treťou vetou dohody medzi ES a Švajčiarskom na žiadosť jednej zmluvnej strany zmiešaný výbor určí dosah judikatúry Súdneho dvora vydanej po referenčnom dátume na Švajčiarsko ako tretí štát, ktorý nie je členom Únie. Pozri na porovnanie, pokiaľ ide o článok 6 návrhu dohody medzi Spoločenstvom na jednej strane a krajinami Európskeho združenia voľného obchodu na druhej strane, týkajúcej sa vytvorenia Európskeho hospodárskeho priestoru, stanoviská 1/91, už citované (body 8, 24 a 44), ako aj 1/92, už citované (bod 5).

27 — Rozsudky Schumacker, už citovaný (bod 26), a Bosman, už citovaný (body 95 až 97). Podľa názoru vnútroštátneho súdu z týchto rozsudkov vyplýva, že pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale aj akékoľvek skryté formy diskriminácie, ktoré na základe uplatnenia iných kritérií rozlišovania (ako podmienka bydliska) vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku. Zásada zákazu diskriminácie sa vzťahuje aj na ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi členského štátu bránia alebo ho odrádzajú opustiť svoj štát pôvodu na účely výkonu svojho práva na voľný pohyb, keďže predstavujú prekážky slobôd pohybu aj vtedy, ak sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov. Podľa vnútroštátneho súdu vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá rozlišuje medzi rezidentmi a nerezidentmi a zaobchádza s daňovníkmi, ktorí sú zosobášení, nevýhodne, ak majú bydlisko mimo Únie a EHP, nezávisle od ich štátnej príslušnosti, môže odrádzať zosobášené páry, ktoré by si mohli nárokovať na túto daňovú výhodu, aby vykonávali svoje právo na voľný pohyb.

28 — Rozsudok z 26. januára 1993, Werner (C 112/91, Zb. s. I-429, bod 17).

57. Pokiaľ ide ďalej o už citovaný rozsudok Asscher, ktorý predchádzal takisto ako už citovaný rozsudok Werner podpisu dohody medzi ES a Švajčiarskom, je potrebné najprv zdôrazniť, že v tejto veci skutočnosť, že žalobca vykonával samostatnú zárobkovú činnosť v inom členskom štáte, ako bol štát jeho pôvodu, predstavovala predbežnú podmienku umožňujúcu mu odvolávať sa voči tomuto poslednému uvedenému štátu na slobodu usadiť sa. Bolo to tak preto, že sa nachádzal voči svojmu štátu pôvodu v situácii porovnateľnej so situáciou akéhokoľvek iného subjektu odvolávajúceho sa na právo usadiť sa voči hostiteľskému štátu. [29]

58. O takýto prípad nejde v tejto veci, pretože manželia Ettweinovci podliehajú dani na základe toho, že všetky ich zdaniteľné príjmy vznikajú v štáte ich pôvodu, teda v Spolkovej republike Nemecko.

59. Podľa Finanzgericht Baden-Württemberg z judikatúry Asscher vyplýva, že v oblasti daní prináleží v zásade štátu bydliska zdaniť daňovníka zo všetkých jeho príjmov, zohľadniac pritom prvky typické pre jeho osobnú a rodinnú situáciu, medzi ktoré patrí manželstvo a metóda „splitting“, ktorá z toho môže vyplývať. Keď však daňovník získava svoje príjmy takmer výlučne alebo výlučne ako v predmetnom prípade v štáte, kde pracuje, daňová právomoc prináleží poslednému uvedenému štátu, ktorý vzhľadom na zásadu zákazu diskriminácie musí zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby, ak to nie je možné v štáte bydliska.

60. Podľa názoru vnútroštátneho súdu z tejto judikatúry, ako aj z článku 21 ods. 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom vyplýva, že odmietnutie daňovej výhody nerezidentom možno považovať za diskriminujúce, keďže neexistuje žiadny rozdiel v objektívnej situácii medzi daňovníkmi rezidentmi a nerezidentmi, ktorý by odôvodňoval takéto rozdielne zaobchádzanie. [30]

61. V tejto súvislosti uvádzam, že stanovisko Spolkovej republiky Nemecko, týkajúce sa výkladu článku 21 ods. 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom, ktoré nie je navyše uplatniteľné v predmetnom prípade, nemožno uznať. Nemecká vláda tvrdí, že bydlisko sa stále musí považovať za kritérium diferenciácie medzi zdaniteľnými osobami. Toto ustanovenie výslovne umožňuje zmluvným stranám stanoviť v daňovej oblasti rozlišovanie v závislosti od miesta bydliska medzi daňovníkmi iba vtedy, ak sa nenachádzajú v objektíve porovnateľných situáciách.

62. V predmetnom prípade postačuje pripomenúť, že zásada zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, garantovaná v dohode medzi ES a Švajčiarskom, sa neuplatňuje na situáciu manželov Ettweinovcov, keďže už sú štátnymi príslušníkmi jednej zo zmluvných strán. V dôsledku toho výklad tej istej zásady Súdnym dvorom v rámci Únie nemožno preniesť v predmetnom prípade na príslušné ustanovenia dohody medzi ES a Švajčiarskom.

29 — Pozri body 34 a 62 uvedeného rozsudku. Po podpise dohody medzi ES a Švajčiarskom Súdny dvor sformuloval odlišné riešenie týkajúce sa voľného pohybu zamestnancov a domnieva sa, že každý štátny príslušník Únie zamestnaný v inom členskom štáte, ako je štát jeho bydliska, sa môže odvolávať na takúto slobodu ako migrujúci pracovník, a to nezávisle od toho, či sa štát jeho pôvodu zhoduje so štátom zamestnania. Pozri najmä rozsudok zo 16. októbra 2008, Renneberg (C-527/06, Zb. s. I-7735, body 35 a 36 a citovanú judikatúru).

30 — Rozsudok Asscher, už citovaný (body 40 až 44).

63. Pokiaľ ide o vývoj judikatúry po podpise dohody medzi ES a Švajčiarskom, treba spresniť, že rozsudky Ritter-Coulais [31], už citovaný Stamm a Hauser, ako aj Graf a Engel [32], citované v priebehu písomnej časti konania a na pojednávaní, ktoré pochádzajú z rokov 2006, 2008 a 2011, nemožno zohľadniť v tejto veci. V súlade s článkom 16 ods. 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom zmiešaný výbor [33] stále skúma vývoj relevantnej judikatúry Súdneho dvora vydanej po 21. júni 1999 a je jediným kompetentným orgánom určiť jej prípadný dosah na Švajčiarsku konfederáciu v rámci príslušných ustanovení dohody medzi ES a Švajčiarskom. [34]

64. Z toho vyplýva, že zohľadnenie relevantnej judikatúry Súdneho dvora zakotvené v článku 16 ods. 2 dohody medzi ES a Švajčiarskom sa nevzťahuje v každom prípade na vývoj tejto judikatúry z obdobia po referenčnom dátume stanovenom v uvedenom ustanovení. Riešenie, ktoré by tomu odporovalo, by predstavovalo nesprávne posúdenie možnosti odvolávať sa z hľadiska *ratione temporis* na relevantnú judikatúru Súdneho dvora podľa dohody medzi ES a Švajčiarskom a bolo by proti vôli zmluvných strán, ktorou bolo, aby Švajčiarska konfederácia nepodliehala súdnej právomoci Súdneho dvora, pokiaľ ide o jej budúci výklad. Pokrok v prospech hlbšej ekonomickej integrácie medzi oboma partnermi možno dosiahnuť len na politickej úrovni.

65. V prípade neexistencie takejto vôle cieľ jednotnosti pri výklade a uplatňovaní práva naráža na existujúce rozdiely medzi cieľom a kontextom dohody medzi ES a Švajčiarskom na jednej strane a tými, ktoré existujú v práve Únie na druhej strane. Uplatňovanie *acquis communautaire*, ako stanovuje dohoda medzi ES a Švajčiarskom, ktoré má podporiť koherentný výklad rovnocenných pravidiel, sa však musí obmedziť na rámec cieľov uvedenej dohody.

66. Vyvodzujem z toho, že ustanovenia dohody medzi ES a Švajčiarskom týkajúce sa samostatne zárobkovo činných osôb nebránia tomu, aby manželia, ktorí sú štátnymi príslušníkmi členského štátu Únie a tam vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť, podliehali ako rezidenti Švajčiarska, a teda mimo Únie a EHP, rozdielnemu zaobchádzaniu, pokiaľ ide o výber dane z príjmu za okolností, o aké ide vo veci samej.

67. Nakoniec by som chcel dodať, že aj keď sa v predmetnom prípade členský štát dopúšťa diskriminácie v neprospech svojich vlastných štátnych príslušníkov, ktorí sa rozhodli presunúť svoje súkromné bydlisko mimo Únie a hoci takáto diskriminácia nepatrí do práva Únie, považujem takéto zaobchádzanie za ťažko obhájiteľné, v každom prípade vzhľadom na spoločné ústavné hodnoty členských štátov, najmä pokiaľ ide o rovnosť zaobchádzania s jednotlivcami, ktorí sú v porovnateľnej situácii. [35]

31 — Rozsudok z 21. februára 2006 (C-152/03, Zb. s. I-1711).

32 — Rozsudok zo 6. októbra 2011 (C-506/10, Zb. s. I-9345).

33 — Podľa článku 14 dohody medzi ES a Švajčiarskom sa zmiešaný výbor skladá zo zástupcov zmluvných strán. Je zodpovedný za riadenie a správne uplatňovanie tejto dohody, na tento účel formuluje odporúčania a prijíma rozhodnutia, v prípade ktorých platí, že boli vydané formou spoločného súhlasu. Zasadá podľa potreby a najmenej raz za rok, každá zmluvná strana môže požiadať o zvolanie zasadania. Môže rozhodnúť o zriadení vlastných pracovných skupín alebo expertných skupín potrebných pri plnení jeho úloh. Podľa článku 19 tejto dohody môžu zmluvné strany takisto predložiť zmiešanému výboru akýkoľvek spor týkajúci sa výkladu alebo uplatňovania tejto dohody.

34 — Okrem toho článok 18 dohody medzi ES a Švajčiarskom stanovuje osobitné revízne konanie. Podľa uvedeného článku môže zmluvná strana predložiť návrh revízie zmiešanému výboru, ktorý prípadne nadobudne účinnosť po splnení príslušných vnútorných postupov.

35 — Pozri v tomto zmysle bod 72 návrhov, ktoré som predniesol vo veci Hengartner a Gasser, už citovanej.

## VI – Návrh

68. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku položenú Finanzgericht Baden-Württemberg takto:

S ustanoveniami dohody medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou na druhej strane o voľnom pohybe osôb, podpísanej v Luxemburgu 21. júna 1999, a najmä jej článkami 1, 2, 11, 16 a 21, ako aj článkami 9, 13 a 15 jej prílohy I, nie je v rozpore právna úprava členského štátu, podľa ktorej sa manželom, ktorí sú štátnymi príslušníkmi tohto štátu, vykonávajú tam samostatnú zárobkovú činnosť a podliehajú tam dani zo všetkých svojich zdaniteľných príjmov, zamietne poskytnutie výhody spočívajúcej v spoločnom zdanení podľa metódy nazývanej „splitting“ z jediného dôvodu, že títo manželia presunuli svoje bydlisko z tohto štátu do Švajčiarska.