Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIA
od 30. travnja 2015.[1]

Predmet C-241/14

Roman Bukovansky
protiv
Finanzamt Lörrach

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Njemačka))

„Sporazum između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba – Odnos između tog sporazuma i bilateralnih sporazuma o dvostrukom oporezivanju – Jednako postupanje – Diskriminacija na temelju državljanstva – Državljanin države članice Unije – Dohodak od nesamostalnog rada ostvaren u toj državi članici – Prijenos mjesta boravišta u Švicarsku – Prošireno oporezivanje“

1. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku Finanzgericht Baden-Württemberg (Njemačka), sud koji je uputio zahtjev, poziva Sud da protumači pojedine odredbe Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, potpisanog u Luxembourgu 21. lipnja 1999.[2] (u daljnjem tekstu: Sporazum) u vezi s odredbom iz Bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i poreza na imovinu sklopljenog između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke (u daljnjem tekstu: Bilateralni ugovor Njemačka/Švicarska“)[3].

2. Navedeni sud u biti traži od Suda da utvrdi je li Sporazumu protivna odredba gore navedenog bilateralnog ugovora kojim se predviđa takozvano „prošireno oporezivanje“ (Grenzgängerregelung) na temelju kojeg njemačka porezna tijela mogu, u određenom razdoblju, i dalje oporezivati njemačkim porezom dohotke koje je u Njemačkoj ostvarila fizička osoba koja je prenijela boravište u Švicarsku, ali nema švicarsko državljanstvo, i koja je u Njemačkoj bila neograničeno podvrgnuta oporezivanju najmanje ukupno pet godina.

3. Osim pitanja u vezi s usklađenošću tog poreznog postupanja s načelima utvrđenim Sporazumom, ovim se predmetom postavlja važno prethodno pitanje općeg dosega o kojem su tijekom postupka iznesena vrlo različita stajališta. Od Suda će se, naime, tražiti da protumači doseg članka Sporazuma kojim se uređuju odnosi između samog Sporazuma i bilateralnih ugovora o dvostrukom oporezivanju. Sud će morati, s obzirom na taj članak, utvrditi ima li Sporazum ili takav bilateralni ugovor prednost u slučaju da sadržavaju neusklađene odredbe.

1 — Izvorni jezik: talijanski

2 — SL 2002., L 114, str. 6. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 8.)

3 — Bundesgesetzblatt II iz 1972., str. 1022., kako je posljednji put izmijenjen Protokolom o izmjeni od 12. ožujka 2002. (Bundesgesetzblatt iz 2003., str. 68.).

I – **Pravni okvir**

A – *Sporazum*

4. Na temelju članka 1. točaka (a) i (d) Sporazuma, cilj je tog sporazuma posebno odobriti pravo ulaska, boravišta, pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba, poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja i pravo na boravište na području ugovornih stranaka te odobriti uvjete života, zapošljavanja i rada istovjetne onima koji su odobreni državljanima.

5. Članak 2. Sporazuma naslovljen „Nediskriminacija“ predviđa da „[d]ržavljani jedne ugovorne stranke koji zakonito imaju boravište na području druge ugovorne stranke, primjenom i u skladu s odredbama priloga I., II. i III. ovom Sporazumu, ni na koji način ne smiju biti podvrgnuti diskriminaciji na temelju državljanstva.“

6. Članak 16. stavak 2. Sporazuma, koji je naslovljen „Upućivanje na pravo Zajednice“, glasi kako slijedi:

„U mjeri u kojoj primjena ovog Sporazuma uključuje pojmove prava Zajednice, vodi se računa o relevantnoj sudskoj praksi Suda Europskih zajednica prije dana njegova potpisivanja. Švicarskoj se pozornost skreće na sudsku praksu nakon tog datuma. Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma, Zajednički odbor, na zahtjev jedne od ugovornih stranaka, određuje implikacije takve sudske prakse.“

7. Članak 21. Sporazuma, naslovljen „Odnos prema bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju“, u stavcima 1. i 2. predviđa:

„1. Odredbe ovog Sporazuma ne utječu na odredbe bilateralnih sporazuma između Švicarske i država članica Europske zajednice o dvostrukom oporezivanju. Ponajprije, odredbe ovog Sporazuma ne utječu na definiciju „pograničnih radnika“ iz ugovora o dvostrukom oporezivanju.

2. Nijedna odredba ovog Sporazuma ne može se tumačiti na takav način da sprečava ugovorne stranke da razlikuju pri primjeni relevantnih odredaba njihovog fiskalnog zakonodavstva između poreznih obveznika čije situacije nisu usporedive, posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta.

8. Članak 22. Sporazuma odnosi se pak na „Odnos prema bilateralnim sporazumima o pitanjima osim socijalne sigurnosti i dvostrukog oporezivanja“ i predviđa:

„1. Neovisno o odredbama članaka 20. i 21., ovaj Sporazum ne utječe na sporazume koji povezuju Švicarsku, s jedne strane, i jednu ili više država članica Europske zajednice, s druge strane, poput onih koji se odnose na pojedince, gospodarske subjekte, prekograničnu suradnju ili lokalni pogranični promet, u mjeri u kojoj su u skladu s ovim Sporazumom.

2. U slučaju neusklađenosti između takvih sporazuma i ovog Sporazuma, [prednost ima] potonji.“

9. Prilog I. Sporazumu odnosi se na slobodno kretanje osoba, a u Poglavlju II. tog priloga sadržane su odredbe koje se odnose na zaposlene osobe. Članak 7. stavak 1. navedenog priloga I. sadržava definiciju „zaposlenog pograničnog radnika“. U smislu te odredbe, „[z]aposleni pogranični radnik državljanin je ugovorne stranke koji ima boravište na području ugovorne stranke, a obavlja djelatnost u svojstvu zaposlene osobe na području druge ugovorne stranke, te se vraća u mjesto boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.“

10. Članak 9. Priloga I., naslovljen „Jednako postupanje“, određuje:

„1. Sa zaposlenom osobom koja je državljanin ugovorne stranke ne može se, zbog njezinog državljanstva, postupati na drugačiji način na području druge ugovorne stranke nego što se postupa sa zaposlenim osobama koje su državljani s obzirom na uvjete zapošljavanja i uvjete rada, a posebno po pitanju plaće, otkaza ili ponovne uspostave ili ponovnog zapošljavanja u slučaju da osoba postane nezaposlena.

2. Zaposlena osoba i članovi njezine obitelji iz članka 3. ovog Priloga uživaju iste porezne olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji.“

B – *Bilateralni ugovor između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke o dvostrukom oporezivanju*

11. Švicarska Konfederacija i Savezna Republika Njemačka sklopile su 11. kolovoza 1971. gore navedeni bilateralni ugovor između Njemačke i Švicarske, koji je stupio na snagu 29. prosinca 1972.

12. Članak 15.a Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske odnosi se na oporezivanje pograničnih radnika i u svojem stavku 1. određuje da „plaće i druga slična primanja koja pogranični radnik ostvari od nesamostalnog rada oporezuju se u državi ugovornici u kojoj ima boravište. Država ugovornica u kojoj radnik obavlja djelatnost može kao kompenzaciju zadržati porez na navedena primanja. Taj porez ne smije biti veći od 4,5 posto bruto iznosa primanja ako se boravište dokaže službenom potvrdom nadležnog poreznog tijela države ugovornice u kojoj porezni obveznik ima boravište. To ne utječe na odredbe članka 4. stavka 4.“ [neslužbeni prijevod]

13. Članak 4. stavak 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske predviđa oblik proširenog oporezivanja u korist Savezne Republike Njemačke. U skladu s tom odredbom, bez obzira na ostale odredbe navedenog ugovora, Savezna Republika Njemačka može oporezivati fizičku osobu koja ima boravište u Švicarskoj, ali nema švicarsko državljanstvo i koja je u Njemačkoj bila neograničeno podvrgnuta porezu na dohotke koji potječu iz Savezne Republike Njemačke i porezu na imovinu koja se nalazi na njezinom državnom području, najmanje ukupno pet godina. Ta porezna nadležnost može se izvršavati u godini u kojoj je posljednji put završila neograničena porezna obveza i idućih pet godina. U skladu s navedenim bilateralnim ugovorom, oporezivanje tih primanja ili imovine u Švicarskoj ne dovodi se u pitanje. Međutim, Savezna Republika Njemačka, analognom primjenom njemačkog zakonodavstva o obračunu inozemnog poreza, obračunava švicarski porez koji se plaća na te dohotke ili imovinu u skladu s Bilateralnim ugovorom na dio njemačkog poreza koji se plaća na navedene dohotke ili imovinu.

C – *Njemačko zakonodavstvo*

14. Na temelju članka 1. stavaka 1. i 4. Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz; u daljnjem tekstu: EStG) [4], fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj neograničeno su podvrgnute porezu na dohodak, dok su fizičke osobe koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište na nacionalnom državnom području samo djelomično podvrgnute porezu na dohodak ako primaju nacionalni dohodak u smislu članka 49. EStG-a.

15. Na temelju članka 49. stavka 1. točke 4. podtočke (a) EStG-a, nacionalne dohotke čine dohodci od nesamostalnog rada obavljenog u Njemačkoj.

4 — U verziji objavljenoj 19. listopada 2002. (BGB1. 2002. I, str. 4212.), kako je izmijenjena 20. prosinca 2007. (BGB1. 2007. I, str. 3150.)

II – **Činjenice, nacionalni postupak i prethodna pitanja**

16. R. Bukovansky, tužitelj pred sudom koji je uputio zahtjev, ima njemačko i češko državljanstvo.

17. Prije 2006. R. Bukovansky je radio u Švicarskoj za različita društva koja pripadaju jednoj švicarskoj farmaceutskoj grupi. Međutim, on je boravio u Njemačkoj, gdje je bio obveznik poreza na dohodak.

18. U ožujku 2006. R. Bukovansky počeo je raditi u Njemačkoj za njemačko društvo kći te iste švicarske farmaceutske grupe, u kojoj je u lipnju te godine postao glavni direktor (Geschäftsführer).

19. U kolovozu 2008. R. Bukovansky je, i dalje radeći za prethodno navedeno njemačko društvo kćer, prenio boravište u Basel, Švicarska. Od tog trenutka on stoga više nije imao ni prebivalište ni boravište u Njemačkoj. Utvrđeno je da se iz mjesta obavljanja posla u Njemačkoj redovno vraćao u mjesto svojeg prebivališta, koje se nalazilo u Švicarskoj.

20. U svojoj poreznoj prijavi podnesenoj njemačkim poreznim tijelima za 2008. R. Bukovansky je krenuo od pretpostavke da ga je trebalo, za razdoblje od kolovoza do prosinca te godine, odnosno nakon preseljenja u Švicarsku, smatrati (takozvanim obrnutim) pograničnim radnikom, u skladu s člankom 15.a stavkom 1. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske. Stoga je on smatrao da se primjenom te odredbe njegov dohodak od rada od kolovoza 2008. trebao oporezivati u državi ugovornici Bilateralnog ugovora u kojoj je imao boravište, odnosno Švicarskoj, uzimajući u obzir da je njegov poslodavac zadržao 4,5% od bruto plaće i da je taj iznos uplatio u Njemačkoj na temelju iste odredbe navedenog bilateralnog ugovora.

21. Međutim, Finanzamt Lörrach, u svojem se mišljenju o utvrđivanju poreza nije složio s tvrdnjom R. Bukovanskyja te je predmetni dohodak podvrgnuo njemačkom oporezivanju za cijelu spornu godinu. Njemačka porezna tijela smatrala su da se R. Bukovanskyja trebalo smatrati osobom koja je djelomični obveznik poreza na dohodak, na temelju članka 1. stavka 4. u vezi s člankom 49. stavkom 1. točkom 4. podtočkom (a) EStG-a, ali da se na njegov dohodak trebao obračunati njemački porez na dohodak u skladu s pravilom o proširenom oporezivanju iz članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske.

22. Slijedom upravne žalbe koju je podnio R. Bukovansky, iznosi koje je platio švicarskoj poreznoj upravi na ime poreza na dohodak uzeti su u obzir pri obračunu oporezivog dohotka u Njemačkoj.

23. Svojom tužbom pred sudom koji je uputio zahtjev, kojoj se protivi Finanzamt Lörrach, R. Bukovansky tvrdi da se od kolovoza 2008. na njegov dohodak od nesamostalnog rada trebao obračunati samo porez na dohodak u Švicarskoj zbog njegova statusa obrnutog pograničnog radnika. Smatra da uvjeti za to da se na njega primijeni prošireno oporezivanje u smislu članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske nisu ispunjeni.

24. U svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku Finanzgericht Baden-Württemberg postavlja pitanje usklađenosti te odredbe Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske s određenim odredbama Sporazuma. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, s jedne strane, prošireno oporezivanje predstavljalo bi diskriminirajuće porezno postupanje u suprotnosti s načelom jednakog postupanja zajamčenim člankom 9. Priloga I. Sporazumu i kao takvo bi predstavljalo prepreku ostvarivanju slobodne kretanja. S druge strane, članak 4. stavak 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske također bi bio u suprotnosti sa zabranom diskriminacije na temelju državljanstva utvrđenom u članku 2. Sporazuma.

25. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, članku 21. stavku 1. Sporazuma nije protivno izuzimanje iz primjene odredbe Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske o proširenom oporezivanju. Naime, odredbe ugovora o dvostrukom oporezivanju ne bi smjele, unatoč tom članku, biti u suprotnosti s obvezama koje proizlaze iz temeljnih sloboda utvrđenih Sporazumom, kao što je, osobito, zabrana diskriminacije.

26. S obzirom na ta razmatranja, sud koji je uputio zahtjev odlučio je rješenjem od 19. prosinca 2013. prekinuti postupak koji je pred njim u tijeku i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe Sporazuma […], osobito njegovu preambulu, članke 1., 2. i 21. kao i članke 7. i 9. Priloga I. tumačiti na način da nije dopušteno da se radnik koji se iz tuzemstva preselio u Švicarsku, koji nema švicarsko državljanstvo i koji je od doseljenja u Švicarsku takozvani „obrnuti“ pogranični radnik u smislu članka 15.a stavka 1. [Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske], u skladu s člankom 4. stavkom 4. [Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske] u vezi s člankom 15.a stavkom 1. četvrtom rečenicom [tog ugovora] podvrgne njemačkom oporezivanju?“

III – **Postupak pred Sudom**

27. Rješenje kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku tajništvo Suda zaprimilo je 16. svibnja 2014. Očitovanja su podnijeli R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, švedska i njemačka vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine kao i Europska komisija. Na raspravi, koja je održana 26. veljače 2015., sudjelovali su R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, njemačka vlada kao i Komisija.

IV – **Pravna analiza**

28. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li relevantne odredbe Sporazuma tumačiti na način da je njima protivna odredba Bilateralnog ugovora o dvostrukom oporezivanju sklopljenog između Švicarske Konfederacije i države članice, kojom se predviđa oblik proširenog oporezivanja na temelju kojeg dohodci, koje je u toj državi članici ostvarila zaposlena osoba koja je na temelju tog Sporazuma takozvani „obrnuti“ pogranični radnik koji se preselio u Švicarsku, ali nema švicarsko državljanstvo, i koja je barem pet godina ukupno prije preseljenja u Švicarsku bila podvrgnuta porezu na dohodak predmetne države članice, mogu i dalje biti podvrgnuti porezu na dohodak te države članice u godini preseljenja i idućih pet godina.

A – *Opća razmatranja*

29. S obzirom na to da nadležnost Suda za tumačenje Sporazuma sada nije sporna [5], odgovor na pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev podrazumijeva da se Sporazum primjenjuje na situaciju poput one R. Bukovanskyja.

30. U tom pogledu valja napomenuti da se činjenicom da R. Bukovansky ima njemačko državljanstvo i da se u odnosu prema svojoj državi članici podrijetla, odnosno Njemačkoj, poziva na prava koja proizlaze iz njegove slobode kretanja ne sprečava primjena Sporazuma. Naime, neovisno o činjenici da R. Bukovansky ima i češko državljanstvo, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se, u određenim okolnostima i uzimajući u obzir primjenjive odredbe, državljani jedne ugovorne stranke mogu pozvati na prava navedena u Sporazumu i u odnosu prema svojoj državi [6].

5 — Vidjeti primjerice presude Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) i Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Vidjeti presude Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, t. 27. do 34.) i Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 33.).

31. U pogledu okolnosti glavnog postupka i odredbi Sporazuma primjenjivih u ovom slučaju, treba istaknuti da se, s obzirom na svoj tekst, i članak 2. Sporazuma i članak 7. stavak 1. Priloga I. Sporazumu primjenjuju na situaciju R. Bukovanskyja.

32. Naime, što se tiče, s jedne strane, primjenjivosti članka 2. Sporazuma, valja istaknuti da je R. Bukovansky državljanin „ugovorne stranke“, odnosno Savezne Republike Njemačke, i da zakonito boravi na državnom području druge ugovorne stranke, odnosno Švicarske Konfederacije. U skladu s tim člankom on dakle ne smije biti diskriminiran na temelju državljanstva.

33. S druge strane, što se tiče primjene članka 7. stavka 1. Priloga I. Sporazumu, valja istaknuti da R. Bukovansky „ima svoje boravište na području jedne ugovorne stranke“, u ovom slučaju Švicarske Konfederacije, i da obavlja djelatnost za koju ostvaruje dohodak na „državnom području druge ugovorne stranke“, odnosno Savezne Republike Njemačke. Budući da nije sporno da se on u spornom razdoblju redovito vraćao iz mjesta obavljanja djelatnosti u mjesto boravišta, R. Bukovanskyja treba smatrati „pograničnim radnikom“ u smislu članka 7. stavka 1. Priloga I. Sporazumu [7].

34. S obzirom na ta razmatranja, treba zaključiti da je situacija R. Bukovanskyja obuhvaćena područjem primjene Sporazuma.

B – *Odnos između Sporazuma i bilateralnih ugovora o dvostrukom oporezivanju*

35. Prije analize dvojbi koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev o usklađenosti odredaba članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske s relevantnim odredbama Sporazuma, valja razmotriti prethodno pitanje odnosâ između samog sporazuma i bilateralnih ugovora o dvostrukom oporezivanju. U tu svrhu potrebno je provjeriti doseg odredbe članka 21. stavka 1. Sporazuma, u skladu s kojom odredbe tog sporazuma „ne utječu“ na odredbe bilateralnih sporazuma između Švicarske i država članica Unije o dvostrukom oporezivanju.

36. O tom pitanju, koje Sud prema mojim saznanjima još nije imao prilike razmotriti, istaknuta su vrlo različita stajališta tijekom postupka.

37. S jedne strane, sud koji je uputio zahtjev smatra da, unatoč tekstu članka 21. stavka 1. Sporazuma, u slučaju da su odredbe bilateralnog ugovora o dvostrukom oporezivanju u suprotnosti s odredbama Sporazuma, prednost treba dati potonjem sporazumu. Konkretno, odredbe tih ugovora ne bi smjele biti u suprotnosti sa zabranom diskriminacije utvrđenom pravom Unije.

38. U tom smislu Komisija smatra da članku 21. stavku 1. Sporazuma nije protivna provjera usklađenosti Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske s odredbama Sporazuma. Prema mišljenju navedene institucije, tom bi se odredbom samo pojasnilo da je na državama ugovornicama bilateralnog ugovora o dvostrukom oporezivanju da odluče o dosegu i raspodjeli svoje ovlasti oporezivanja. Međutim, u skladu sa sudskom praksom Suda, one su pri određivanju svojih načina oporezivanja dužne poštovati slobodu kretanja kako je predviđena Sporazumom [8]. Člankom 21. stavkom 1. Sporazuma države ugovornice nisu izuzete od te obveze [9].

7 — Vidjeti, u istom smislu, u pogledu primjene pojma samozaposlenog pograničnog radnika iz članka 13. Priloga I. Sporazumu, presudu Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 34. do 40.).

8 — Komisija se poziva na ustaljenu sudsku praksu navedenu u točkama 50. i 51. presude Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Čini se da je takvo tumačenje članka 21. stavka 1. Sporazuma prihvatio i švicarski Savezni sud. Vidjeti presudu od 26. siječnja 2010., predmeti 2C_319/2009 i 2C_321/2009, t. 14.1. Presuda je dostupna na sljedećoj internetskoj stranici:http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (zadnji posjet 26. ožujka 2015.).

39. Osim toga, Komisija je na raspravi tvrdila da, ako se iznimka iz članka 21. stavka 1. Sporazuma treba tumačiti na način da država članica može u bilateralni sporazum o dvostrukom oporezivanju umetnuti odredbu koja predstavlja očitu diskriminaciju ili očitu povredu sloboda zajamčenih Sporazumom, sam sporazum uopće ne bi imao smisla. Komisija stoga smatra da je protivno *ratio legis* i sustavnom tumačenju članka 21. stavka 1. Sporazuma tumačenje prema kojemu se tom odredbom predviđa opća iznimka od primjenjivosti Sporazuma za sve odredbe sadržane u bilateralnim ugovorima o dvostrukom oporezivanju.

40. S druge strane, stajalište koje je zastupala švedska vlada, a koje je na raspravi izričito podržala njemačka vlada, potpuno je suprotno. Prema mišljenju tih vlada, članak 21. stavak 1. Sporazuma predstavlja bezuvjetnu iznimku od njegove primjene. Iz toga slijedi da se u okviru primjene te iznimke ne primjenjuju ni odredbe Sporazuma ni prava i obveze koje proizlaze iz prava Unije. Drugim riječima, odredbe bilateralnih ugovora koje se odnose na dvostruko oporezivanje primjenjivale bi se kao da Sporazum ne postoji. Stoga prava i obveze koje iz njega proizlaze ne bi mogle utjecati na odredbe iz tih bilateralnih ugovora.

41. Konkretno, dva tumačenja predložena u pogledu dosega članka 21. stavka 1. Sporazuma mogu imati različite posljedice u ovom predmetu. Naime, ako bi se slijedilo tumačenje suda koji je uputio zahtjev i Komisije, bilo bi potrebno analizirati usklađenost odredbe Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske kojom se predviđa prošireno oporezivanje s relevantnim odredbama Sporazuma. Suprotno tome, ako bi se slijedilo tumačenje švedske i njemačke vlade, takva analiza ne bi bila potrebna i, čak i u slučaju neusklađenosti predmetne odredbe Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske sa Sporazumom, to ne bi dovelo u pitanje primjenu te odredbe.

42. Međutim, valja najprije podsjetiti da Sporazum, kao međunarodni ugovor, u skladu s člankom 31. Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora [10], treba tumačiti u dobroj vjeri prema uobičajenom smislu izraza iz ugovora u njihovu kontekstu i s obzirom na predmet i svrhu ugovora [11].

43. Sa stajališta doslovne analize rekao bih da nije sporno da je člankom 21. stavkom 1. prvom rečenicom Sporazuma upotrebom izraza „ne utječu“ izričito predviđena iznimka od primjene samog Sporazuma za odredbe bilateralnih ugovora o dvostrukom oporezivanju između Švicarske i država članica Unije. Iz sadržaja te odredbe proizlazi da je iznimka općenita i bezuvjetna, u smislu da ne ovisi o ispunjenju ikakvih dodatnih zahtjeva, osim onoga da se mora raditi o odredbi koja se odnosi na dvostruko oporezivanje. Druga rečenica istog stavka odnosi se na posebno pitanje definicije izraza „pogranični radnik“, ali, kao što to očito proizlazi iz upotrebe izraza „posebno“, ona je samo primjer iznimke predviđene u prvoj rečenici i ne utječe na njezin opći doseg.

44. Sa stajališta kontekstualne analize valja napomenuti da u Sporazumu, nakon članka 21. pod naslovom „Odnos prema bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju“ slijedi članak 22., koji također sadržava odredbu koja se odnosi na odnose „prema bilateralnim sporazumima o pitanjima osim socijalne sigurnosti i dvostrukog oporezivanja“ [12]. Međutim, za razliku od članka 21. stavka 1. Sporazuma, člankom 22. predviđa se da Sporazum ne utječe na bilateralne sporazume koji se *ne* odnose na dvostruko oporezivanje, „u mjeri u kojoj su u skladu s […] Sporazumom“. Osim toga, stavkom 2. navedenog članka 22. izričito se određuje da „[u] slučaju neusklađenosti između takvih sporazuma i […] Sporazuma, [prednost ima] potonji.“

45. Međutim, valja utvrditi da članak 21. Sporazuma ne sadržava nijednu odredbu kojom se izričito određuje da Sporazum ima prednost pred bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju.

10 — Konvencija potpisana u Beču 23. svibnja 1969., *Recueil des traités des Nations unies*, svezak 1155, str. 331.

11 — Vidjeti presudu Hengartner i Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, t. 36. i navedena sudska praksa).

12 — Odnosi prema bilateralnim sporazumima o socijalnoj sigurnosti uređeni su člankom 20. Sporazuma kojim se predviđa da se oni suspendiraju nakon stupanja na snagu Sporazuma, u mjeri u kojoj potonji obuhvaća isti predmet.

46. S obzirom na tekst prve rečenice stavka 1. članka 21. Sporazuma i očitu razliku u tekstu između te odredbe i odredbe članka 22. Sporazuma, smatram da se može opravdano smatrati da bi ugovorne stranke Sporazuma, da su htjele dati prednost Sporazumu pred odredbama bilateralnih sporazuma o dvostrukom oporezivanju to izričito i navele, kao što su to učinile u članku 22. samog Sporazuma za druge vrste bilateralnih sporazuma. Budući da nisu umetnule takvu odredbu, opravdano je smatrati da je namjera bila predvidjeti opću i bezuvjetnu iznimku od područja primjene Sporazuma za odredbe iz bilateralnih sporazuma o dvostrukom oporezivanju [13].

47. Takvo tumačenje članka 21. stavka 1. Sporazuma treba međutim ocijeniti s obzirom na druge relevantne odredbe Sporazuma. Konkretno, Komisija je na raspravi, iako je priznala razlike u tekstu između članka 21. i članka 22. Sporazuma, tvrdila da odredba stavka 2. članka 21. Sporazuma ne bi imala smisla ako bi se prihvatilo tumačenje te odredbe predloženo u prethodno navedenoj točki 46.

48. Međutim, na temelju članka 21. stavka 2. Sporazuma, nijedna odredba Sporazuma ne može se tumačiti na takav način da sprečava ugovorne stranke da razlikuju pri primjeni relevantnih odredaba njihovog fiskalnog zakonodavstva između poreznih obveznika čije situacije nisu usporedive, posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta. Sud je u tom pogledu, u presudi Ettwein pojasnio da se tom odredbom omogućuje drukčije porezno postupanje prema rezidentnim i nerezidentnim poreznim obveznicima, ali samo ako njihove situacije nisu usporedive [14].

49. Osim toga, za razliku od Komisije, smatram da članak 21. stavak 2. Sporazuma ne predstavlja pojašnjenje njegova stavka 1. U tom pogledu valja utvrditi da se odredba stavka 2. članka 21. odnosi na nacionalno porezno zakonodavstvo ugovornih stranaka, dok se stavak 1. istog članka odnosi na bilateralne sporazume sklopljene između Švicarske Konfederacije i država članica Unije.

50. U tom pogledu valja pojasniti da se iznimkom predviđenom člankom 21. stavkom 1. Sporazuma ne dopušta državi članici ili Švicarskoj Konfederaciji da u svojem nacionalnom zakonodavstvu jednostrano donose diskriminirajuće mjere koje bi bile protivne odredbama Sporazuma. Tom se odredbom samo predviđa da Sporazum ne utječe na mogućnost da država članica i Švicarska Konfederacija u bilateralnom sporazumu o dvostrukom oporezivanju *sporazumno* predvide porezne mjere koje nisu u skladu sa Sporazumom. Eventualna odredba koja nije u skladu sa Sporazumom morat će stoga uvijek proizlaziti iz eventualnog sporazuma između države članice i Švicarske Konfederacije.

51. Upravo se u tom smislu ne slažem s argumentom Komisije prema kojem, kad bi se prihvatilo tumačenje članka 21. stavka 1. Sporazuma predloženo u prethodno navedenoj točki 46., sam Sporazum ne bi imao smisla. Naime, kao što je pojašnjeno u prethodno navedenoj točki, područje primjene iznimke, koju kao takvu treba tumačiti usko [15], ograničeno je isključivo na ugovorne odredbe fiskalne naravi sadržane u bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju. Međutim, to područje primjene i dalje u potpunosti proizvodi učinke za sve ostale vrste odredbi.

52. U tom pogledu može se također napomenuti da, iako je s jedne strane točno da su, kako proizlazi iz druge rečenice preambule Sporazuma, njegove ugovorne stranke „odlučne postići slobodno kretanje osoba između njih na temelju pravila koja se primjenjuju u Europskoj [uniji]“ [16], s druge strane, Sud je međutim istaknuo da se ta volja za olakšavanjem slobodnog kretanja osoba između Unije i Švicarske

13 — Valja istaknuti da iz teksta prve rečenice članka 21. stavka 1. Sporazuma proizlazi da vremenski doseg te iznimke nije ograničen na bilateralne sporazume o dvostrukom oporezivanju koji su u trenutku stupanja na snagu Sporazuma već sklopljeni, već obuhvaća i naknadno sklopljene sporazume.

14 — Vidjeti presudu Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 45.).

15 — Vidjeti u tom smislu presude Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, t. 24.) i Pfeiffer i dr. (C-397/01, EU:C:2004:584, t. 52. kao i navedenu sudsku praksu).

16 — Vidjeti presudu Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, t. 27.).

Konfederacije ne podudara s duhom i svrhom slobode kretanja predviđenima Ugovorima u okviru unutarnjeg tržišta uspostavljenog među državama članicama Unije. Cilj Sporazuma je, dakle, jačanje veza među ugovornim strankama, bez namjere širenja primjene temeljnih sloboda u cijelosti na Švicarsku Konfederaciju [17].

53. Upravo se s obzirom na to definiranje Sporazuma, koje je pojasnio Sud, može shvatiti ograničenje dosega sudske prakse na koju se pozvala Komisija i koja se spominje u prethodno navedenoj točki 38., prema kojoj su države članice kada određuju svoje načine oporezivanja dužne poštovati slobodu kretanja predviđenu UFEU-om [18]. To načelo prava Unije obuhvaćeno je područjem primjene Sporazuma, ali poznaje iznimku ako su ugovorne stranke odlučile da neće primjenjivati Sporazum, odnosno za ugovorne odredbe o dvostrukom oporezivanju.

54. Zaključno, iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da na prethodno pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev valja, prema mojem mišljenju, odgovoriti na način da, s obzirom na članak 21. stavak 1. Sporazuma, potonjem članku nije protivna odredba kao što je ona navedena u članku 4. stavku 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske.

55. Druga razmatranja u nastavku navodim samo ako Sud odluči da neće slijediti tumačenje članka 21. stavka 1. Sporazuma koje sam predložio i ako stoga bude smatrao potrebnim analizirati usklađenost odredbe članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske s relevantnim odredbama Sporazuma.

C – *Usklađenost odredbe kojom se predviđa prošireno oporezivanje sa Sporazumom*

56. Sud koji je uputio zahtjev navodi dva moguća razloga neusklađenosti proširenog oporezivanja, predviđenog člankom 4. stavkom 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske, sa Sporazumom.

57. S jedne strane, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, prošireno oporezivanje predstavljalo bi diskriminirajuće porezno postupanje protivno članku 9. Prilogu I. Sporazumu. U odnosu na Saveznu Republiku Njemačku, R. Bukovansky našao bi se u položaju koji se može usporediti s položajem radnika koji ima švicarsko državljanstvo, koji obavlja djelatnost na njemačkom državnom području i koji se preselio u Švicarsku. R. Bukovansky bi se stoga mogao pozvati na članak 9. stavak 2. Priloga I. Sporazumu u svrhu dobivanja istih poreznih olakšica na koje ima pravo švicarski radnik koji se nalazi u njegovoj situaciji, time zahtijevajući da se na njega ne primjenjuje prošireno oporezivanje. Takvo diskriminirajuće porezno postupanje predstavljalo bi prepreku slobodnom kretanju jer bi radnicima koji nemaju švicarsko državljanstvo preseljenje u Švicarsku bilo manje privlačno te bi se time spriječilo ostvarivanje cilja Sporazuma koji se sastoji od stalne težnje za ostvarenjem slobode kretanja.

58. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev smatra i da je članak 4. stavak 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske u suprotnosti sa zabranom diskriminacije na temelju državljanstva iz članka 2. Sporazuma. Taj sud primjećuje da se proširenje oporezivanja na dohodak ne primjenjuje u Njemačkoj ako osoba koja se preseli u Švicarsku ima švicarsko državljanstvo. Kad bi R. Bukovansky imao to državljanstvo, on ne bi bio podložan, u ovom slučaju, proširenom oporezivanju, čak i da je njegov privatni i profesionalni život bio isti.

59. Kako bi se moglo odgovoriti na dvojbe koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev, smatram da je potrebno prisjetiti se nekih načela koja je Sud izrazio o odnosu između sporazumâ o dvostrukom oporezivanju i temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om.

17 — Vidjeti u tom smislu presudu Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, t. 26. do 29.).

18 — Vidjeti i točku 63. navedenu u nastavku.

60. U tom pogledu valja prije svega podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi države članice ostaju nadležne da, sporazumno ili jednostrano, odrede kriterije za podjelu svoje ovlasti oporezivanja, osobito kako bi, po potrebi putem konvencija, uklonile dvostruko oporezivanje [19]. Na državama članicama je da poduzmu potrebne mjere za sprečavanje situacija dvostrukog oporezivanja, primjenjujući osobito kriterije koji se poštuju u međunarodnoj fiskalnoj praksi [20].

61. U tom kontekstu države članice su slobodne, u okviru tih bilateralnih ugovora namijenjenih izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, odrediti poveznice radi podjele porezne nadležnosti [21]. Činjenica da su države ugovornice bilateralnog ugovora o dvostrukom oporezivanju odabrale takve poveznice sama po sebi ne predstavlja diskriminaciju koja je u suprotnosti s temeljnim slobodama predviđenima UFEU-om [22].

62. Osim toga, iz sudske prakse proizlazi, s jedne strane, da se države članice mogu dogovoriti da porezni obveznik plaća porez u objema državama članicama i, s druge strane, da nepovoljne posljedice koje mogu proizaći iz toga da različite države članice istovremeno izvršavaju svoju poreznu nadležnost, ako takvo izvršavanje nije diskriminirajuće, ne predstavljaju ograničenja zabranjena UFEU-om [23]. Iz toga slijedi da država članica nije dužna, na temelju prava Unije, spriječiti nepovoljne posljedice koje bi mogle nastati iz istovremenog izvršavanja porezne nadležnosti [24].

63. Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi i da raspodjela porezne nadležnosti između država članica ne dopušta državama članicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenim UFEU-om [25]. Konkretno, u izvršavanju ovlasti oporezivanja dodijeljene u okviru bilateralnih sporazuma radi sprječavanja dvostrukog oporezivanja države članice dužne su postupiti po pravilima Unije, a osobito, poštovati načelo nacionalnog postupanja kako u pogledu državljana drugih država članica tako i vlastitih državljana koji su se koristili slobodama zajamčenima Ugovorom [26].

64. S obzirom na ta načela, koja izravno ili neizravno proizlaze iz sudske prakse koja je postojala prije stupanja na snagu Sporazuma [27], potrebno je analizirati dvojbe koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev.

1. Povreda članka 9. Priloga I. Sporazumu i prepreka slobodnom kretanju

65. Sud koji je uputio zahtjev izričito temelji svoju analizu na sudskoj praksi Suda prema kojoj bi se sloboda kretanja osoba, koju su ugovorne stranke, u smislu druge rečenice preambule Sporazuma, odlučne postići između sebe na osnovi pravila koja se primjenjuju u Uniji, sprečavala ako bi državljanin jedne od ugovornih stranaka bio u nepovoljnijem položaju u svojoj državi podrijetla samo zato što je ostvario svoje pravo kretanja [28].

66. Međutim, potrebno je utvrditi da, kao što je to istaknulo nekoliko intervenijenata, doista nijedan element u spisu ne ukazuje na to da odredba kojom se predviđa prošireno oporezivanje podrazumijeva nepovoljnije porezno postupanje u državi podrijetla, odnosno u Njemačkoj, prema osobi kao što je R. Bukovansky, koji je ostvario svoje pravo kretanja preselivši se u Švicarsku. Naime, za osobu u

19 — Vidjeti, osobito, presude Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, t. 57.), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, t. 93.), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, t. 49.), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, t. 48.) i Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, t. 32.).

20 — Presuda Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, t. 30. i navedena sudska praksa).

21 — Vidjeti, među ostalim, presude de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, t. 94.), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, t. 48.) i Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, t. 42.).

22 — Vidjeti presudu Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, t. 53.).

23 — Presuda Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, t. 27. i 34.).

24 — Presude Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, t. 34.), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, t. 27. i 28.) i Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, t. 170.).

25 — Vidjeti presudu Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

26 — Vidjeti presude de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, t. 94.) i Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, t. 51.)

27 — Vidjeti članak 16. stavak 2. Sporazuma i točku 6. *supra*.

28 — Vidjeti presude Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, t. 27. i 28.) i Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 51.).

situaciji R. Bukovanskyja primjena proširenog oporezivanja uključuje jednostavno to da se za tekuću godinu i u razdoblju od pet godina nakon njegova preseljenja primjenjuje ista porezna stopa koja se primjenjuje na radnika u istoj situaciji kao što je njegova i koji boravi u Njemačkoj. Drugim riječima, u skladu s tom odredbom, R. Bukovansky nakon preseljenja u Švicarsku nema pravo na povoljnije porezno postupanje u Švicarskoj, nego je i dalje povrgnut poreznoj stopi kojoj je bio podvrgnut u Njemačkoj.

67. Međutim, prema mojem mišljenju, odredbom poput one sadržane u članku 4. stavku 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske samo se odražavaju uvjeti sporazuma sklopljenog između Savezne Republike Njemačke i Švicarske Konfederacije o raspodjeli porezne nadležnosti između tih država. Naime, iz članka 15.a tog ugovora proizlazi da su se dvije predmetne države dogovorile da poreznu nadležnost u slučaju obrnutog pograničnog radnika, kao što je R. Bukovansky, ima država boravišta, u ovom slučaju Švicarska. Međutim, u skladu s člankom 4. stavkom 4. navedenog ugovora, u slučaju osobe koja nema švicarsko državljanstvo i koja je neograničeno bila podvrgnuta porezu najmanje pet godina u Njemačkoj i koja i dalje ostvaruje dohodak u Njemačkoj Savezna Republika Njemačka zadržava poreznu nadležnost za određeno razdoblje, u visini porezne stope predviđene za porez na dohodak.

68. U tom pogledu, s jedne strane, kriterij prijašnjeg boravišta [29] kojim se, u skladu s predmetnom odredbom opravdava primjena proširenog oporezivanja, predstavlja legitimnu poveznicu u svrhu raspodjele poreznih nadležnosti među državama članicama.

69. S druge strane, iz sudske prakse navedene u prethodnim točkama 61. i 63. proizlazi da, iako za primjenu tih kriterija države članice moraju osigurati poštovanje načela nacionalnog postupanja za svoje državljane koji se koriste slobodama zajamčenim Ugovorom – što, kao što to proizlazi iz točke 66., čini se, vrijedi za ovaj slučaj – one ipak nisu dužne, na temelju prava Unije, spriječiti nepovoljne posljedice koje bi mogle proizići iz istovremenog izvršavanja porezne nadležnosti.

70. Naprotiv, u presudi Weigel [30] Sud je posebno potvrdio da pravo Unije ne jamči radniku da je prijenos njegove djelatnosti u državu članicu koja nije ona u kojoj je dotad boravio neutralan u području oporezivanja. Uzimajući u obzir razlike između zakonodavstava država članica u tom području, takav prijenos može, ovisno o slučaju, biti više ili manje povoljan ili nepovoljan za navedenog radnika. Iz toga proizlazi da, u načelu, eventualan nepovoljniji položaj u odnosu na situaciju u kojoj je radnik obavljao svoje djelatnosti prije preseljenja nije u suprotnosti s člankom 45. UFEU-a, ako taj sustav ne stvara nepovoljnije uvjete za navedenog radnika u odnosu na one radnike koji su već prije toga bili podvrgnuti tom sustavu [31].

71. Iz te sudske prakse dakle proizlazi da, suprotno tvrdnjama suda koji je uputio zahtjev, Savezna Republika Njemačka nije dužna jamčiti radniku koji je u situaciji kao što je ona R. Bukovanskyja isto postupanje koje vrijedi za radnika sa švicarskim državljanstvom koji obavlja profesionalnu djelatnost na njemačkom državnom području i koji svoje boravište prenosi u Švicarsku te koji je, na temelju Sporazuma, podvrgnut oporezivanju u Švicarskoj. Razlika između postupanja prema takvom švicarskom radniku i postupanja prema R. Bukovanskyju samo je posljedica raspodjele porezne

29 — Vidjeti njemačko pravo prema kojem se kriterijem boravišta opravdava neograničeno oporezivanje porezom na dohodak. Vidjeti točku 14. *supra*.

30 — Vidjeti presudu Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Vidjeti presudu Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, t. 55.). Činjenica da se predmet odnosio na neizravne poreze, jer se radilo o porezu na registraciju automobila, nebitna je za potrebe primjene u njemu zajamčenog načela.

nadležnosti među državama ugovornicama. Budući da nema naznaka koje upućuju na to da se proširenim oporezivanjem uzrokuje različito postupanje u odnosu na radnika koji boravi u Njemačkoj i koji je tamo neograničeno podvrgnut porezu na dohodak, valja zaključiti da takvo porezno postupanje ne predstavlja prepreku slobodnom kretanju [32].

72. Nadalje, što se konkretno tiče pozivanja suda koji je uputio zahtjev na članak 9. Priloga I. Sporazumu valja, kao prvo, podsjetiti da je Sud pojasnio da se stavak 1. tog članka odnosi samo na pretpostavku diskriminacije na temelju državljanstva prema državljaninu jedne ugovorne stranke na državnom području druge ugovorne stranke [33].

73. Međutim, činjenice podnesene Sudu pokazuju da je R. Bukovansky njemački državljanin koji je u spornoj godini, odnosno 2008., obavljao djelatnost u Njemačkoj za njemačko društvo. Činjenica da se radi o društvu kćeri švicarske grupe nije relevantna u tom pogledu. Stoga se u ovom slučaju ne može raditi o diskriminaciji od strane tijela jedne ugovorne stranke prema državljaninu druge ugovorne stranke i zbog toga se predmetna odredba ne može primijeniti.

74. Kao drugo, što se tiče članka 9. stavka 2. Priloga I., valja podsjetiti da se njime predviđa da zaposlena osoba i članovi njezine obitelji uživaju iste porezne olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji. Osim toga, smatram, da se i ta odredba, kao i stavak 1. tog članka, odnosi na diskriminaciju na temelju državljanstva prema državljaninu ugovorne stranke na državnom području druge ugovorne stranke, što nije primjenjivo na ovaj slučaj kao što je to istaknuto u prethodnoj točki.

75. To tumačenje potvrđuje jezična analiza teksta određenih jezičnih verzija te odredbe, koje sadržavaju jasno upućivanje na „teritorij druge ugovorne stranke“ iz stavka 1. tog članka [34]. Nadalje, to je tumačenje dosljedno načelu sudske prakse navedenom u prethodnoj točki 63., prema kojem država članica mora poštovati načelo nacionalnog postupanja u pogledu državljana drugih država članica koji su ostvarili svoju slobodu kretanja.

76. Osim toga, iz iste sudske prakse proizlazi da je država članica dužna primjenjivati načelo nacionalnog postupanja i na vlastite državljane koji su ostvarili slobodu kretanja. Dosljedno toj sudskoj praksi Sud se u presudi Ettwein, među ostalim, pozvao na članak 9. stavak 2. Priloga I. Sporazumu kako bi utvrdio načelo prema kojem ugovorne stranke ne mogu odbiti poreznu olakšicu poreznom obvezniku samo zato što mu se prebivalište nalazi na državnom području druge ugovorne stranke [35]. Međutim, ta sudska praksa nije primjenjiva na ovaj slučaj jer se ona ne odnosi na priznavanje njemačkom radniku koji boravi u Švicarskoj, ali radi u Njemačkoj, porezne olakšice u Njemačkoj, već se odnosi na priznavanje švicarskog povlaštenog poreznog postupanja zbog boravišta u Švicarskoj prema njemačkom radniku/poreznom obvezniku koji boravi u Njemačkoj i koji je podvrgnut plaćanju poreza na dohodak u Njemačkoj.

77. Iz prethodno navedenog proizlazi da odredba članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske, ako je Sud odluči analizirati s obzirom na Sporazum, ne predstavlja ni povredu članka 9. Priloga I. Sporazumu ni prepreku slobodnom kretanju radnika.

32 — Na ovaj predmet ne primjenjuje se ni načelo navedeno u točki 79. presude de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), u skladu s kojim je odredbama o slobodi kretanja radnika protivno to da onemogućuje da država podrijetla spriječi svojeg državljanina da slobodno prihvati i obavlja posao u drugoj državi članici. Naime, R. Bukovansky ne obavlja nikakav posao u Švicarskoj.

33 — Vidjeti presudu Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, t. 47. i 48.).

34 — Tako se, na primjer, u francuskoj verziji („Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille“) riječ „y“ može odnositi samo na državno područje ugovorne stranke. Isto vrijedi i za riječ „dort“ u njemačkoj verziji („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialenVergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.“)

35 — Vidjeti presudu Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, t. 48., 49. i 52.).

2. Povreda članka 2. Sporazuma

78. Sud koji je uputio zahtjev također smatra da prošireno oporezivanje predstavlja odredbu koja je u suprotnosti sa zabranom diskriminacije na temelju državljanstva protivno članku 2. Sporazuma. Doista, s obzirom na činjenicu da se takvo porezno postupanje ne primjenjuje na švicarske državljane koji se presele u Švicarsku, primjena članka 4. stavka 4. Bilateralnog ugovora između Njemačke i Švicarske znači da je porezno opterećenje za osobu koja nije švicarski državljanin koja se seli u Švicarsku veće nego za švicarskog državljanina.

79. Međutim, kao što je to već pojašnjeno u prethodnoj točki 67., predmetna odredba predstavlja sporazum o raspodjeli porezne nadležnosti među državama ugovornicama Bilateralnog ugovora.

80. U tom pogledu valja napomenuti, kao prvo, da iz sudske prakse Suda proizlazi da se kriterij državljanstva može upotrebljavati kao kriterij raspodjele porezne nadležnosti i da ga kao takvog ne treba smatrati diskriminacijom na temelju državljanstva [36].

81. Kao drugo, Sud je u predmetu Van Hilten [37] već imao priliku odlučiti da nacionalna odredba kojom se predviđa oblik proširenog oporezivanja, u predmetnom slučaju u području poreza na nasljedstvo, i u kojoj se za raspodjelu porezne nadležnosti primjenjuje poveznica državljanstva, ne može smatrati odredbom koja predstavlja diskriminaciju zabranjenu Ugovorom [38].

82. S obzirom na ta razmatranja smatram da stoga valja zaključiti da predmetna odredba ne dovodi do ikakvog oblika diskriminacije na temelju državljanstva koji bi bio protivan članku 2. Sporazuma.

V – **Zaključak**

83. Na temelju prethodnih razmatranja predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg odgovori kako slijedi:

„Sporazum između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba treba tumačiti na način da mu, u skladu s njegovim člankom 21. stavkom 1., nije protivna odredba bilateralnog ugovora o dvostrukom oporezivanju sklopljenog između Švicarske Konfederacije i države članice kojim se predviđa prošireno oporezivanje, na temelju kojeg dohodci koje je u toj državi članici ostvario radnik koji se u skladu sa Sporazumom može smatrati takozvanim ‚obrnutim' pograničnim radnikom, koji se preselio u Švicarsku, ali nema švicarsko državljanstvo, i koji je najmanje ukupno pet godina prije doseljenja u Švicarsku bio obveznik poreza na dohodak predmetne države članice, mogu i dalje biti podvrgnuti porezu na dohodak te države članice u godini preseljenja i idućih pet godina."

36 — Vidjeti presudu Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, t. 30. i 53.).

37 — Presuda van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — *Ibidem*, t. 47.