Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

19. studenoga 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Sporazum između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba – Odnos između sporazuma i bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Jednako postupanje – 6328 / Diskriminacija na temelju državljanstva – Državljanin države članice Europske unije – 4487 / Pogranični radnici – Porez na dohodak – Raspodjela nadležnosti oporezivanja – Poveznica radi oporezivanja – 2967 / Državljanstvo“

U predmetu C-241/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu, Njemačka), odlukom od 19. prosinca 2013., koju je Sud zaprimio 16. svibnja 2014., u postupku

Roman Bukovansky

protiv

Finanzamt Lörrach,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik drugog vijeća, u svojstvu predsjednika trećeg vijeća, C. Toader i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. veljače 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za R. Bukovanskog, H. Hauswirth, *Rechtsanwälte*,

— za Finanzamt Lörrach, D. Gress i S. Parodi-Neef, u svojstvu agenata,

— za njemačku vladu, T. Henze i B. Beutler, u svojstvu agenata,

— za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, kao i F. Sjövall, L. Swedenborg i E. Karlsson, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, M. Holt, u svojstvu agenta, uz asistenciju S. Ford, *barrister*,

— za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. travnja 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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. (SL 2002., L 114, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 8., u daljnjem tekstu: Sporazum o slobodnom kretanju osoba).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između R. Bukovanskog, njemačkog državljanina, i Finanzamta Lörrach (ispostava porezne uprave Lörrach) povodom odluke kojom je potonje tijelo oporezovalo osobne dohotke R. Bukovanskog u Njemačkoj, za razdoblje nakon prijenosa njegova boravišta iz Njemačke u Švicarsku.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Europska zajednica i njezine države članice, s jedne strane, i Švicarska konfederacija, s druge strane, potpisali su 21. lipnja 1999. sedam sporazuma, među kojima i Sporazum o slobodnom kretanju osoba. Odlukom 2002/309/EZ, Euratom Vijeća i Komisije od 4. travnja 2002. o sklapanju sedam sporazuma sa Švicarskom Konfederacijom (SL L 114, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 3.) tih sedam sporazuma odobreno je u ime Zajednice, a stupili su na snagu 1. lipnja 2002.

4 Sukladno preambuli Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, ugovorne stranke su „odlučne postići slobodno kretanje osoba između njih na temelju pravila koja se primjenjuju u Europskoj zajednici“.

5 Sukladno njegovu članku 1. točkama (a) i (d), cilj je Sporazuma o slobodnom kretanju osoba odobriti, u korist državljana država članica Europske zajednice i Švicarske, pravo ulaska, pravo boravišta, pravo pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba, pravo 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 vlastitim državljanima.

6 U članku 2. tog sporazuma, pod nazivom „Nediskriminacija“, predviđeno je:

„Državljani 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.“

7 U članku 4. navedenog sporazuma, pod nazivom „Pravo boravišta i pristupa gospodarskoj djelatnosti“, propisano je:

„Pravo boravišta i pristupa gospodarskoj djelatnosti zajamčeno je, osim ako je drukčije utvrđeno u članku 10. i u skladu s odredbama Priloga I.“

8 Sukladno članku 15. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, prilozi i protokoli uz ovaj Sporazum čine njegov sastavni dio.

9 Članak 16. tog sporazuma, pod nazivom „Upućivanje na pravo Zajednice“, glasi:

„1. Kako bi postigle ciljeve koji se žele postići ovim Sporazumom, ugovorne stranke poduzimaju sve potrebne mjere kako bi se osiguralo da se prava i obveze istovjetne onima sadržanim u pravnim aktima Europske zajednice na koje se upućuje primjenjuju u odnosima među njima.

2. 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.“

10 U članku 21. navedenog sporazuma, pod nazivom „Odnos prema bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju“, u njegovu stavku 1. određeno je:

„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.“

11 U članku 7. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, pod nazivom „Zaposleni pogranični radnici“, u njegovu stavku 1. propisano je:

„Zaposleni 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.“

12 U članku 9. navedenog priloga, pod nazivom „Jednako postupanje“, u njegovim stavcima 1. i 2. propisano je:

„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.“

Pravo koje proizlazi iz međunarodnih ugovora

13 Ugovor od 11. kolovoza 1971. između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke (Bundesgesetzblatt 1972 II, str. 1022.), kako je izmijenjen Protokolom o reviziji od 12. ožujka 2002. (Bundesgesetzblatt 2003 II, str. 67., u daljnjem tekstu: Ugovor između Njemačke i Švicarske), bilateralni je ugovor sklopljen s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i na imovinu.

14 U članku 4. Ugovora između Njemačke i Švicarske predviđeno je:

„1. U smislu ovog ugovora, izraz ‚rezident države ugovornice’ označava svaku osobu koja je, na temelju zakonodavstva navedene države, neograničeno podvrgnuta oporezivanju u toj državi.

[…]

4. Fizičku osobu koja je švicarski rezident, ali nema švicarsko državljanstvo, i koja je neograničeno podvrgnuta oporezivanju u Saveznoj Republici Njemačkoj u razdoblju od ukupno najmanje pet godina Savezna Republika Njemačka može oporezivati, u godini u kojoj je posljednji put završila njezina neograničena porezna obveza i idućih pet godina, dohotke koji potječu iz Savezne Republike Njemačke i imovinu koja se nalazi u Saveznoj Republici Njemačkoj, neovisno o drugim odredbama ovog ugovora. Oporezivanje tih dohodaka ili te imovine od strane Švicarske sukladno odredbama ovog ugovora ne dovodi se u pitanje. Međutim, Savezna Republika Njemačka, analognom primjenom njemačkog zakonodavstva o obračunu inozemnog poreza, uračunava švicarski porez koji je naplaćen na te dohotke ili imovinu u skladu s ovim ugovorom u dio njemačkog poreza (uz iznimku poreza na dobit) koji se naplaćuje na navedene dohotke ili imovinu i koji prelazi njemački porez koji bi se na njih platio sukladno odredbama [članaka] 6. do 22. Odredbe ovog stavka ne primjenjuju se kada je fizička osoba postala švicarski rezident kako bi tamo obavljala djelatnost kao efektivno zaposlena osoba za račun poslodavca s kojim, neovisno o svojim službenim odnosima, nije povezana znatnim izravnim ili neizravnim gospodarskim interesom u obliku sudjelovanja ili na drugi način.

5. Kada se fizičku osobu smatra rezidentom države ugovornice u smislu ovog članka samo za jedan dio godine, dok je se za ostatak godine smatra rezidentom druge države ugovornice (prijenos boravišta), svaka država može prikupljati poreze koji su utvrđeni na temelju neograničenog oporezivanja samo razmjerno razdoblju u kojemu se ta osoba smatrala rezidentom te države.

[…]“

15 U članku 15. tog ugovora propisano je:

„1. Osim kako je predviđeno odredbama [članaka] 15.a do 19., plaće i druga slična primanja koja rezident države ostvari kao zaposlena osoba oporezuju se samo u toj državi, osim ako se rad ne obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako je rad tamo obavljen, primanja stečena po toj osnovi mogu se oporezovati u toj drugoj državi.

2. Neovisno o odredbama [stavka] 1., primanja koja rezident države ugovornice ostvari kao zaposlena osoba u drugoj državi ugovornici oporeziva su u prvoj državi samo ako:

a. zaposlenik boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ne prelaze ukupno 183 dana u razmatranoj kalendarskoj godini;

b. primanja je isplatio poslodavac ili u ime poslodavca koji nije rezident druge države; i

c. teret primanja ne leži na izdvojenoj jedinici ili stalnoj stanici koju poslodavac ima u drugoj državi.

[…]

4. Osim kako je predviđeno odredbama [članaka] 15.a, fizička osoba koja je rezident države ugovornice i koja obavlja djelatnost kao član upravnog vijeća, direktor, upravitelj ili član uprave društva kapitala koje je rezident druge države ugovornice, oporeziva je u toj drugoj državi u odnosu na primanja koja je ostvarila za tu djelatnost, pod uvjetom da ta djelatnost nije ograničena tako da obuhvaća samo zadatke koji proizvode učinke isključivo izvan te druge države članice. Ako ta druga država ne oporezuje te dohotke, oni se mogu oporezovati u državi u kojoj je ta fizička osoba rezident.“

16 U članku 15.a navedenog ugovora propisano je:

„1. Neovisno o odredbama [članka] 15., 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.

2. Smatra se pograničnim radnikom u smislu odredbi [stavka] 1. svaka osoba koja je rezident države ugovornice, ali čije se mjesto rada nalazi u drugoj državi ugovornici iz koje se redovito vraća u mjesto svojeg prebivališta. Ako se ta osoba redovito ne vraća nakon posla u mjesto svojeg prebivališta, ona gubi svojstvo pograničnog radnika samo ako se, za potrebe radnog mjesta za vrijeme čitave kalendarske godine, nije vratila u mjesto svojeg prebivališta u razdoblju duljem od 60 radnih dana za potrebe obavljanja svoje djelatnosti.

3. Država ugovornica čiji je pogranični radnik rezident, neovisno o odredbama [članka] 24., vodi računa o porezu koji je naplaćen sukladno odredbama treće rečenice [stavka] 1. na sljedeći način:

a. U Saveznoj Republici Njemačkoj porez se uračunava u njemački porez na dohodak sukladno odredbama [stavka] 36. Zakona [o] porezu na dohodak (‚Einkommensteuergesetz'), uz isključenje odredbi [stavka] 34. c navedenog zakona. Porez se uzima u obzir i prilikom utvrđenja predujmova poreza na dohodak;

[…]“

Njemačko pravo

17 Na temelju članka 1. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz, u daljnjem tekstu: EStG), u izmijenjenoj verziji od 20. prosinca 2007. (Bundesgesetzblatt 2007 I, str. 3150.), fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Njemačkoj neograničeno su podvrgnute porezu na dohodak.

18 U članku 1. stavku 4. EStG-a predviđeno je:

„Fizičke osobe koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj, uz iznimku iz stavaka 2. i 3. te članka 1. t. (a), ograničeno su podvrgnute porezu na dohodak, i to u odnosu na ostvarene nacionalne dohotke u smislu članka 49.“

19 U članku 49. EStG-a, koji se odnosi na djelomično oporezive dohotke, propisano je:

„1. Za potrebe djelomičnog podvrgavanja porezu na dohodak (članak 1. stavak 4.), smatraju se nacionalnim dohocima:

[…]

4. dohoci od nesamostalnog rada (članak 19.)

a) koje se obavlja ili se obavljalo u Njemačkoj,

[…]

c) koji su isplaćeni kao naknada za djelatnost upravitelja, člana uprave ili člana izvršnog vijeća društva čija uprava ima sjedište u Njemačkoj,

[…]“

Glavni postupak i prethodno pitanje

20 R. Bukovansky, koji ima njemačko i češko državljanstvo, živio je od 1969. do srpnja 2008. u Njemačkoj. Od siječnja 1999. do veljače 2006. radio je u Švicarskoj, gdje je bio zaposlen u više društava grupe Novartis. Zbog toga je bio podvrgnut porezu na dohodak u državi svojeg boravka, to jest u Saveznoj Republici Njemačkoj.

21 U ožujku 2006. švicarski poslodavac premjestio je R. Bukovanskog, u okviru ugovora o transferu, u društvo kći te grupe, to jest u Novartis Pharma Productions GmbH (u daljnjem tekstu: W-GmbH), sa sjedištem u Njemačkoj. Prvotno je djelatnost koju je R. Bukovansky obavljao kao zaposlena osoba u Njemačkoj trebala trajati dvije godine, ali je postupno produžavana sve do kraja 2012.

22 Dana 1. kolovoza 2008. R. Bukovansky je, nastavljajući raditi za društvo W-GmbH u Njemačkoj, prenio svoje prebivalište u Švicarsku. U svojoj poreznoj prijavi za 2008. naveo je da za razdoblje u kojemu je imao prebivalište u Švicarskoj, i to od kolovoza do prosinca 2008., na temelju članka 15 a. stavka 1. Ugovora između Njemačke i Švicarske, u odnosu na dohotke koje je ostvario kao zaposlena osoba i koji su bili ostvareni u društvu W-GmbH-a, mora biti podvrgnut porezu u Švicarskoj, kao „obrnuti pogranični radnik“.

23 Ispostava porezne uprave Lörrach je međutim smatrala da predmetni dohoci moraju biti oporezovani u Njemačkoj za čitavu poreznu godinu 2008. Ta je ispostava procijenila da je za razdoblje od kolovoza do prosinca 2008. R. Bukovansky podvrgnut porezu na dohodak u Njemačkoj na temelju članaka 1. stavka 4. i članka 49. stavka 1. EStG-a te da, osim toga, dohoci koje je ostvario kao zaposlena osoba i koje mu je isplatilo društvo W-GmbH moraju biti, sukladno članku 4. stavku 4. Ugovora između Njemačke i Švicarske, oporezovani u Njemačkoj.

24 Povodom prigovora R. Bukovanskog, ispostava porezne uprave Lörrach je, s jedne strane, potvrdila porezno rješenje koje je doneseno radi oporezivanja predmetnih dohodaka i, s druge strane, uzela je u obzir iznose poreza koje je R. Bukovansky platio švicarskoj poreznoj upravi s osnove poreza na dohodak počevši od kolovoza 2008.

25 U postupku povodom svoje tužbe pred Finanzgerichtom Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu) R. Bukovansky je zadržao svoju argumentaciju koja se temeljila na tome da ono što je zaposlenik ostvario obavljajući svoju djelatnosti u društvu W-GmbH u razdoblju od kolovoza do prosinca 2008. mora biti oslobođeno od oporezivanja u Njemačkoj i da mora biti oporezovano isključivo u Švicarskoj. Ispostava porezne uprave Lörrach donijela je odluku tako što je odbila tu tužbu.

26 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se, sukladno članku 15 a. stavku 1. Ugovora između Njemačke i Švicarske, Švicarsku Konfederaciju mora smatrati, počevši od kolovoza 2008., državom u kojoj R. Bukovansky ima boravište i koja ima pravo oporezivati osobne dohotke stranke počevši od tog mjeseca.

27 Međutim, budući da R. Bukovansky nema švicarsko državljanstvo, da je bio neograničeno podvrgnut oporezivanju u Njemačkoj u razdoblju od ukupno najmanje pet godina te da je nakon preseljenja u Švicarsku zadržao svoje mjesto rada kao zaposlena osoba u Njemačkoj, u članku 4. stavku 4. tog ugovora također je predviđeno da Savezna Republika Njemačka može, u godini u kojoj je posljednji put završila njezina neograničena porezna obveza i idućih pet godina, oporezivati dohotke koji potječu

iz Savezne Republike Njemačke i imovinu koja se nalazi u Saveznoj Republici Njemačkoj neovisno o drugim odredbama navedenog ugovora; međutim, Savezna Republika Njemačka uračunava švicarski porez koji je plaćen na predmetne dohotke u dio njemačkog poreza. Za to razdoblje porezni teret koji je snosio R. Bukovansky nalazio se na razini poreza koji su bili utvrđeni za njemačke dohotke.

28 Taj sud međutim smatra da oporezivanje predviđeno u članku 4. stavku 4. Ugovora između Njemačke i Švicarske, koje tereti osobe koje nemaju švicarsko državljanstvo, predstavlja nepovoljnije postupanje u odnosu na ono koje je namijenjeno švicarskom državljaninu. Naime, pravo oporezivanja osobnih dohodaka švicarskog državljanina koji boravi u Njemačkoj, a koji je prestao imati boravište u toj državi ali je zadržao svoje mjesto rada u istoj, pripada isključivo Švicarskoj. Stoga se postavlja pitanje je li to različito postupanje u skladu s načelom jednakog postupanja predviđenim u članku 9. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba i sa zabranom diskriminacije na temelju državljanstva iz članka 2. tog sporazuma.

29 Sud koji je uputio zahtjev smatra da članak 21. stavak 1. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba ne priječi neprimjenu odredbi Ugovora između Njemačke i Švicarske koje se odnose na oporezivanje iz članka 4. stavka 4. tog ugovora, u smislu članka 15.a stavka 1. četvrte rečenice istog. Naime, na odredbe navedenog ugovora načelno ne utječu odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba. Međutim, odredbe sporazumâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne mogu se isticati protiv zabrana koje su uspostavljene pravom Unije u području diskriminacije. Primjena tih ugovora mora se provoditi u skladu s obvezama koje proizlaze iz temeljnih sloboda propisanih tim sporazumom.

30 U tim je okolnostima Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, osobito njegovu preambulu, članke 1., 2., 21. kao i članke 7. i 9. Priloga I. tumačiti tako da nije dopušteno da se podvrgne njemačkom oporezivanju, sukladno članku 4. stavku 4. Ugovora između Njemačke i Švicarske, u smislu članka 15.a stavka 1. četvrte rečenice istog ugovora, radnik podrijetlom iz Njemačke koji se preselio u Švicarsku, koji nema švicarsko državljanstvo i koji je od preseljenja u Švicarsku „obrnuti pogranični radnik“, u smislu članka 15.a stavka 1.?“

O prethodnom pitanju

31 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načela nediskriminacije i jednakog postupanja iz članka 2. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba i članka 9. Priloga I. istom tumačiti na način da se protive bilateralnom ugovoru o sprječavanju dvostrukog oporezivanja, kao što je Ugovor između Njemačke i Švicarske, na temelju kojeg pravo oporezivanja osobnih dohodaka njemačkog poreznog obveznika koji nema švicarsko državljanstvo, iako je on prenio boravište iz Njemačke u Švicarsku, pritom zadržavajući svoje radno mjesto kao zaposlena osoba u prvoj od tih država, pripada državi u kojoj su dohoci ostvareni, i to Saveznoj Republici Njemačkoj, iako pravo oporezivanja osobnih dohodaka švicarskog državljanina u istovjetnom slučaju pripada državi u kojoj ima novo boravište, u ovom slučaju Švicarskoj Konfederaciji.

32 U odnosu na okolnosti glavnog postupka i odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba koje bi se mogle primijeniti, valja navesti da je na temelju svojeg sadržaja članak 7. stavak 1. Priloga I. tom sporazumu primjenjiv na slučaj R. Bukovanskog. Naime, potonji je državljanin „ugovorne stranke“, i to Savezne Republike Njemačke, ima boravište na području „jedne ugovorne stranke“, u ovom slučaju Švicarske Konfederacije, te obavlja djelatnost kao zaposlena osoba na području „druge ugovorne stranke“, i to Savezne Republike Njemačke.

33 Tom je odredbom uspostavljeno razlikovanje između mjesta boravka, koje se nalazi na području jedne ugovorne stranke, i mjesta obavljanja djelatnosti kao zaposlena osoba, koje se mora nalaziti na području druge ugovorne stranke, a pritom se ne vodi računa o državljanstvu zainteresirane osobe (vidjeti u tom smislu Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 35.). Na temelju navedene odredbe R. Bukovanskog se mora, radi primjene sporazuma o slobodnom kretanju osoba, kvalificirati kao „zaposlenog pograničnog radnika“ s obzirom na to da je, nadalje, nesporno da je putovao iz mjesta svojeg boravišta do mjesta obavljanja djelatnosti kao zaposlena osoba i natrag svakodnevno ili najmanje jednom tjedno.

34 U odnosu na bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni između Švicarske Konfederacije i država članica Unije, valja navesti da, sukladno članku 21. stavku 1. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, na odredbe tih ugovora ne utječu odredbe navedenog sporazuma.

35 Valja, međutim, provjeriti dopušta li ta odredba navedenog sporazuma državama ugovornicama odstupanje od svih njegovih odredbi.

36 U tom pogledu valja navesti da je u članku 9. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, pod nazivom „Jednako postupanje“, u njegovu stavku 2. predviđeno posebno pravilo prema kojemu zaposlena osoba i članovi njezine obitelji uživaju iste porezne olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji. U tom kontekstu valja podsjetiti da je Sud već presudio da se, u području poreznih olakšica, na načelo jednakog postupanja koje je uređeno tom odredbom može pozvati radnik državljanin države ugovornice koji se koristio svojim pravom na slobodu kretanja u odnosu na državu svojeg podrijetla (vidjeti u tom smislu Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 33. i navedenu sudsku praksu kao i točke 42. i 43.).

37 U okviru zahtjevâ za prethodnu odluku, o pitanju trebaju li ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni između država članica Europske unije biti u skladu s načelom jednakog postupanja i, općenito, sa slobodama o kretanju koje su zajamčene primarnim pravom Unije, Sud je već presudio da države članice mogu, u okviru bilateralnih ugovora sa svrhom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, slobodno odrediti poveznice kako bi raspodijelile porezne nadležnosti, ali su dužne prilikom izvršavanja tako dodijeljenih ovlasti oporezivanja poštovati to načelo i te slobode (vidjeti presude Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 30., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 48. do 51. te Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. i 42.).

38 Slijedom navedenog, kada se u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji je sklopljen između država članica, kriterij državljanstva pojavljuje u odredbi koja uređuje raspodjelu porezne nadležnosti, neće se smatrati da ta raspodjela koja se temelji na državljanstvu predstavlja zabranjenu diskriminaciju (presuda Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 30.). S druge strane, u odnosu na izvršavanje porezne nadležnosti koje je uspostavljeno takvom odredbom, država članica koja je nositelj te nadležnosti mora poštovati načelo jednakog postupanja.

39 Ta se sudska praksa o odnosu između primarnog prava Unije i sporazumâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni između država članica mora istovjetno primijeniti na odnos između Sporazuma o slobodnom kretanju osoba i sporazumâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni između država članica i Švicarske Konfederacije.

40 Naime, kao što to proizlazi iz preambule, članka 1. točke (d) i članka 16. stavka 2. tog sporazuma, njegov je cilj da se u korist državljana Unije i Švicarske Konfederacije ostvari slobodno kretanje osoba na područjima država ugovornica tog sporazuma na temelju odredbi koje su u primjeni u Uniji, čiji se pojmovi moraju tumačiti sukladno sudskoj praksi Suda.

41 Točno je da je u članku 21. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba navedeno da se ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između država članica Unije i Švicarske Konfederacije ne dovode u pitanje. Međutim, doseg tog članka ne može biti takav da bi bio u suprotnosti s načelima na kojima se temelji sporazum, čiji je on sastavni dio (vidjeti, *per analogiam* presudu TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, t. 51.). Navedeni članak ne može se shvatiti tako da dopušta državama članicama Unije i Švicarskoj Konfederaciji da dovedu u pitanje ostvarenje slobodnog kretanja osoba, onemogućujući ostvarenje korisnog učinka članka 9. stavka 2. Priloga I. navedenom sporazumu prilikom izvršavanja poreznih nadležnosti kako su raspodijeljene njihovim bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

42 U odnosu na glavni postupak, valja navesti da nije sporno da je u odnosu na R. Bukovanskog, i nakon prijenosa njegova boravišta iz Njemačke u Švicarsku, država gdje su osobni dohoci nastali, u ovom slučaju Savezna Republika Njemačka postupala, na poreznoj razini, na isti način kao s poreznim obveznikom koji boravi na njezinu području.

43 R. Bukovansky smatra da se prema njemu nije postupilo jednako kao što se postupa prema švicarskom državljaninu koji je, poput njega, prenio svoje boravište iz Njemačke u Švicarsku, zadržavajući pritom svoje radno mjesto kao zaposlena osoba u prvoj od tih država, s obzirom na to da je nadležna za oporezivanje njegovih osobnih dohodaka ona država u kojoj ima boravište, i to Švicarska Konfederacija, a ne, kao u njegovu slučaju, država u kojoj je ostvario dohotke kao zaposlena osoba, i to Savezna Republika Njemačka.

44 U tom pogledu, valja navesti da je cilj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kao što je Ugovor između Njemačke i Švicarske, da se izbjegne da se isti dohodak oporezuje u svakoj od dviju stranaka tog ugovora, a ne da se zajamči da oporezivanje kojem je podvrgnut porezni obveznik u jednoj državi ugovornici ne bude veće od onoga kojemu bi bio podvrgnut u drugoj državi ugovornici (presuda Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 46.).

45 U ovom slučaju, valja navesti da različito postupanje, za koje R. Bukovansky smatra da ga je pretrpio, proizlazi iz raspodjele ovlasti oporezivanja između stranaka predmetnog ugovora te da je rezultat postojećih razlika između poreznih sustava tih stranaka. Međutim, kao što je to navedeno u točkama 37. i 38. ove presude, to što su navedene stranke, kako bi razgraničile među sobom nadležnosti oporezivanja, odabrale različite poveznice ne predstavlja samo po sebi zabranjenu diskriminaciju.

46 Zbog toga se, s obzirom na to da R. Bukovansky nije bio u porezno nepovoljnom položaju u odnosu na poreznog obveznika koji boravi u Njemačkoj, ne može donijeti zaključak o postojanju diskriminacije koja bi rezultirala nejednakim postupanjem i koja bi bila suprotna članku 9. stavku 2. Priloga I. navedenom sporazumu.

47 U odnosu na načelo nediskriminacije iz članka 2. istog sporazuma, valja navesti da je tim člankom općenito zabranjena svaka diskriminacija na temelju državljanstva. Budući da se člankom 9. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, u području slobodnog kretanja radnika, jamči primjena navedenog načela, ne može se utvrditi da postoji diskriminacija koja bi bila suprotna članku 2. (vidjeti, *per analogiam*, presudu Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, t. 19. i 20. te navedenu sudsku praksu).

48 Imajući u vidu sve gornje navode, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da se načela nediskriminacije i jednakog postupanja iz članka 2. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba i članka 9. Priloga I. (istom) trebaju tumačiti na način da se ne protive bilateralnom sporazumu o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kao što je Ugovor između Njemačke i Švicarske, na temelju kojeg je za oporezivanje osobnih dohodaka njemačkog poreznog obveznika koji nema švicarsko državljanstvo, iako je prenio boravište iz Njemačke u Švicarsku, pritom zadržavajući svoje radno mjesto kao zaposlena osoba u prvoj od tih država, nadležna država u kojoj su ti dohodci ostvareni, i to

Savezna Republika Njemačka, dok je za oporezivanje osobnih dohodaka švicarskog državljanina koji se nalazi u istovjetnom položaju nadležna država u kojoj ima novo boravište, u ovom slučaju Švicarska Konfederacija.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Načela nediskriminacije i jednakog postupanja iz članka 2. 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. i članka 9. Priloga I. tom sporazumu trebaju se tumačiti na način da se ne protive bilateralnom sporazumu o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kao što je Ugovor između Njemačke i Švicarske od 11. kolovoza 1971., kako je izmijenjen Protokolom o izmjeni od 12. ožujka 2002., na temelju kojeg je za oporezivanje osobnih dohodaka njemačkog poreznog obveznika koji nema švicarsko državljanstvo, iako je prenio boravište iz Njemačke u Švicarsku, zadržavajući pritom svoje radno mjesto kao zaposlena osoba u prvoj od tih država, nadležna država u kojoj su ti dohoci ostvareni, i to Savezna Republika Njemačka, dok je za oporezivanje osobnih dohodaka švicarskog državljanina koji se nalazi u istovjetnom položaju nadležna država u kojoj ima novo boravište, u ovom slučaju Švicarska Konfederacija.

Potpisi