Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

30. svibnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sporazum između Europske zajednice i Švicarske Konfederacije o slobodnom kretanju osoba – Radnik iz države članice koji je svoje prebivalište prenio u Švicarsku – Porezne pogodnosti – Porez na dohodak – Mehanizam‚oporezivanja na zahtjev' – Porezni obveznici koji su korisnici – Ograničenje na zaposlene osobe koje imaju ograničenu poreznu obvezu i rezidentne su u državi članici ili državi koja je stranka Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (EGP) – Jednako postupanje"

U predmetu C-627/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), odlukom od 20. rujna 2022., koju je Sud zaprimio 4. listopada 2022., u postupku

**AB**

protiv

**Finanzamt Köln-Süd,**

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin i I. Ziemele (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, B.-R. Killmann i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. studenoga 2023.,

* Jezik postupka: njemački

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.), kako je zadnje izmijenjen Protokolom od 4. ožujka 2016. u vezi sa sudjelovanjem Republike Hrvatske kao ugovorne stranke nakon njezina pristupanja Europskoj uniji (SL 2017., L 31, str. 3.) (u daljnjem tekstu: SSKO).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe AB i Finanzamta Köln-Süd (Porezna uprava Köln-Süd, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s izračunom poreza na dohodak za porezno razdoblje od 2017. do 2019. (u daljnjem tekstu: razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku).

## Pravni okvir

### *SSKO*

3 Europska zajednica i njezine države članice, s jedne strane, i Švicarska Konfederacija, s druge strane, potpisale su 21. lipnja 1999. sedam sporazuma, među kojima i SSKO. Odlukom Vijeća, i Komisije 2002/309/EZ, Euratom u pogledu Sporazuma o znanstvenoj i tehnološkoj suradnji, od 4. travnja 2002. o sklapanju sedam sporazuma sa Švicarskom Konfederacijom (SL 2002., L 114, str. 1.) (SL, poglavlje 11., svezak 60., str. 3. i ispravak SL 2015., L 210, str. 38.), tih je sedam sporazuma odobreno u ime Europske zajednice, a stupili su na snagu 1. lipnja 2002.

4 U skladu s preambulom SSKO-a, ugovorne su stranke „odlučne postići slobodno kretanje osoba između njih na temelju pravila koja se primjenjuju u Europskoj zajednici”.

5 Članak 1. SSKO-a određuje:

„Cilj je ovog Sporazuma, u korist državljana država članica Europske zajednice i Švicarske:

(a) odobriti pravo ulaska, boravišta [boravka], pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba, poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja i pravo na boravište [boravak] na području ugovornih stranaka;

[…]

(c) odobriti pravo ulaska i boravišta [boravka] na području ugovornih stranaka osobama bez gospodarske djelatnosti u zemlji domaćinu;

(d) odobriti uvjete života, zapošljavanja i rada istovjetne onima koji su odobreni državljanima.”

6 Člankom 2. navedenog sporazuma, naslovljenim „Nediskriminacija”, predviđeno je:

„Državljani jedne ugovorne stranke koji zakonito imaju boravište [borave] 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 Člankom 4. istog sporazuma, naslovljenim „Pravo boravišta [boravka] i pristupa gospodarskoj djelatnosti”, propisano je:

„Pravo boravišta [boravka] i pristupa gospodarskoj djelatnosti zajamčeno je […] u skladu s odredbama Priloga I.”

8 Člankom 6. SSKO-a predviđa se:

„Pravo na boravište [boravak] na području ugovorne stranke zajamčeno je osobama koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost u skladu s odredbama Priloga I. koji se odnosi na osobe koje nisu radno aktivne.”

9 U skladu s člankom 7. tog sporazuma, naslovljenim „Ostala prava”:

„Ugovorne stranke osiguravaju, u skladu s Prilogom I., sljedeća prava u odnosu na slobodno kretanje osoba:

(a) pravo na jednako postupanje s državljanima u vezi s pristupom i obavljanjem gospodarske djelatnosti te uvjeta života, zapošljavanja i rada;

[…]”

10 Članak 10. navedenog sporazuma, naslovljen „Prijelazne odredbe i razvoj Sporazuma”, u stavcima 1. do 1.c predviđa, među ostalim, pravo Švicarske Konfederacije i određenih država članica da zadrže količinska ograničenja u odnosu na pristup gospodarskim djelatnostima za određene kategorije boravišta [boravka] i za određeno razdoblje, u stavcima 2. do 2.c, pravo ugovornih stranaka da tijekom određenog razdoblja zadrže provjere prvenstva radnika integriranih u redovito tržište rada te s obzirom na plaće i uvjete rada za državljane drugih ugovornih stranaka, i, u stavcima 3. do 3.c, pravo Švicarske Konfederacije da u okviru svojih ukupnih kvota osigura minimalne količine novih dozvola boravišta [boravka] za zaposlene i samozaposlene osobe u [Europskoj] [u]niji.

11 Člankom 13. tog sporazuma, naslovljenim „Mirovanje”, predviđeno je:

„Ugovorne stranke obvezuju se da neće usvajati daljnje mjere ograničavanja u odnosu na državljane drugih stranaka u području koje je obuhvaćeno ovim Sporazumom.”

12 U skladu s člankom 15. SSKO-a, prilozi i protokoli uz taj sporazum čine njegov sastavni dio.

13 Članak 16. tog sporazuma, naslovljen „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."

14 Članak 21. navedenog sporazuma 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 [uočavaju razliku] pri primjeni relevantnih odredaba njihovog fiskalnog zakonodavstva između poreznih obveznika čije situacije nisu usporedive, posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta [boravka].

3. Nijedna odredba ovog Sporazuma ne sprečava ugovorne stranke da usvoje ili primijene mjere kako bi se osiguralo uvođenje, plaćanje i učinkovit povrat poreza ili kako bi se spriječila utaja poreza na temelju njihovog nacionalnog poreznog zakonodavstva ili sporazuma o sprječavanju dvostrukog oporezivanja između Švicarske, s jedne strane, i jedne ili više država članica Europske zajednice, s druge strane, ili bilo kojeg drugog poreznog dogovora."

15 Prilog I. tom sporazumu odnosi se na slobodno kretanje osoba.

16 Člankom 6. stavkom 1. tog Priloga I. propisano je:

„Zaposlena osoba koja je državljanin ugovorne stranke (dalje u tekstu‚zaposlena osoba') i koju poslodavac u državi domaćinu zapošljava na razdoblje od jedne godine ili dulje dobiva dozvolu boravišta [boravka] koja vrijedi najmanje pet godina od datuma izdavanja."

17 Člankom 7. stavkom 1. tog Priloga I. propisano je:

„Zaposleni pogranični radnik državljanin je ugovorne stranke koji ima boravište [boravi] na području ugovorne stranke, a obavlja djelatnost u svojstvu zaposlene osobe na području druge ugovorne stranke, te se vraća u mjesto boravišta [boravka] u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno."

18 Članak 8. tog Priloga I. propisuje:

„1. Zaposlene osobe imaju pravo na profesionalnu i geografsku mobilnost na cjelokupnom državnom području države domaćina.

2. Profesionalna mobilnost uključuje promjene poslodavca, zaposlenja ili zanimanja te promjenu statusa iz zaposlenog u samozaposleni. Geografska mobilnost uključuje promjene radnog mjesta i mjesta boravišta [boravka]."

19 Članak 9. Priloga I. SSKO-u, naslovljen „Jednako postupanje", u stavcima 1. i 2. predviđa:

„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 […] uživaju iste porezne pogodnosti i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji."

20 U skladu s člankom 24. tog Priloga I.:

„1. Osoba koja je državljanin ugovorne stranke i koja ne obavlja gospodarsku djelatnost u državi boravišta [boravka] i nema pravo na boravište [boravak] u skladu s drugim odredbama ovog Sporazuma dobiva dozvolu boravišta [boravka] koja vrijedi najmanje pet godina pod uvjetom da dokaže nadležnim nacionalnim tijelima da posjeduje za sebe i članove svoje obitelji:

(a) dostatna financijska sredstva da ne treba podnijeti zahtjev za davanja socijalne pomoći tijekom svog boravka;

(b) zdravstveno osiguranje od svih rizika […]

[…]"

***Njemačko pravo***

21 Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (BGBl. 2009. I, str. 3366.) (u daljnjem tekstu: EStG), u članku 1., naslovljenom „Oporezivost", određuje:

„1. Fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj imaju neograničenu obvezu plaćanja poreza na dohodak. […]

[…]

4. Fizičke osobe koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj, uz iznimku iz stavaka 2. i 3. te članka 1.a, ograničeno su podvrgnute porezu na dohodak, ako ostvaruju nacionalni dohodak u smislu članka 49.

[…]"

22 Članak 9. stavak 1. EStG-a glasi:

„Poslovni izdaci su troškovi za stjecanje, očuvanje i zaštitu primitaka. Oni se odbijaju od kategorije dohotka u kojoj su nastali. […]"

23 U skladu s člankom 39.a EStG-a, naslovljenim „Olakšica i uvećanje na temelju neoporezivog udjela dodatnih plaća":

„(1) Na zahtjev zaposlenika koji u cijelosti podliježe porezu na dohodak, porezna uprava izračunava ukupan iznos olakšice koji valja odbiti od njegove plaće zbrajanjem sljedećih iznosa:

1. Poslovni izdaci koji terete dohodak od nesamostalnog rada, ako prelaze paušalni iznos zaposlenja (članak 9.a prva rečenica točka 1. podtočka (a)), […]

[…]

(2) Zaposlenik podnosi zahtjev iz stavka 1. na unaprijed ispisanom upravnom obrascu predviđenom u tu svrhu, koji vlastoručno potpisuje. Rok određen za podnošenje tog zahtjeva počinje teći 1. listopada godine koja prethodi godini na koju se smanjenje treba primijeniti. Taj rok završava 30. studenoga kalendarske godine u kojoj se primjenjuje olakšica. […]

[…]

(4) Za radnika koji ima ograničenu obvezu plaćanja poreza na dohodak, na koji se primjenjuje članak 50. stavak 1. četvrta rečenica, porezna uprava na zahtjev određuje olakšicu koji se odbija od ukupne plaće na temelju zbroja sljedećih iznosa:

1. poslovni izdaci nastali radi ostvarivanja dohotka od nesamostalnog rada, […].

[…]

Zahtjev se može podnijeti samo na obrascu koji je propisala uprava do kraja kalendarske godine na koju se primjenjuju posebni podaci za potrebe poreza po odbitku na plaće.”

24 Članak 46. stavak 2. točke 4. i 8. te stavak 4. EStG-a glase:

„2. Ako se dohodak u cijelosti ili djelomično sastoji od dohotka od nesamostalnog rada koji je bio oporezovan po odbitku, on se oporezuje samo:

[…]

4. ako je za određenog poreznog obveznika određena olakšica u smislu članka 39.a stavka 1. prve rečenice točaka 1. do 3., 5. ili 6. EStG-a, a ukupna plaća primljena tijekom kalendarske godine prelazi 11 600 eura [11 200 eura za 2017. i 11 400 eura za 2018.], […]; isto se pravilo primjenjuje na porezne obveznike koji pripadaju kategoriji osoba definiranoj u članku 1. stavku 2. ili na zaposlenike koji djelomično podliježu porezu na dohodak, ako se te registracije nalaze u poreznoj potvrdi izdanoj u svrhu poreza po odbitku (članak 39. stavak 3. prva rečenica);

[…]

8. ako se zahtijeva oporezivanje, osobito radi uračunavanja poreza na plaće u porez na dohodak. Taj zahtjev treba podnijeti u okviru prijave poreza na dohodak.

[…]

4. Ako je isključena primjena sustava oporezivanja u skladu sa stavkom 2., smatra se da je porezni obveznik platio porez na dohodak koji se duguje na temelju dohotka od nesamostalnog rada posredstvom poreza po odbitku na njegovu plaću na temelju poreza na plaće, pod uvjetom da se ne može koristiti za kompenzaciju manje naplaćenog poreza na plaće. […]”

25 U članku 49. stavku 1. EStG-a, naslovljenom „Djelomično oporezivi dohodak”, propisano je:

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

[…]

4. dohodak od nesamostalnog rada (članak 19.)

(a) koji se obavlja ili se obavljao u Njemačkoj,

[…]

[…]”

26 Članak 50. EStG-a, koji sadržava posebne odredbe o poreznim obveznicima s ograničenom poreznom obvezom, predviđa:

„1. Osobe koje su djelomično podvrgnute porezu na dohodak mogu odbiti izdatke, iz članka 4. stavaka 4. do 8., ili poslovne izdatke, iz članka 9., samo u onoj mjeri u kojoj su ti izdaci ekonomski povezani s nacionalnim dohotkom. […]

2. Porez na dohodak primjenjiv na dohodak koji podliježe porezu po odbitku na plaću […] smatra se, kad je riječ o poreznim obveznicima koji djelomično podliježu porezu, plaćenim posredstvom poreza po odbitku. Prva se rečenica ne primjenjuje na:

[…]

4. dohodak od nesamostalnog rada u smislu članka 49. stavka 1. točke 4.

(a) u slučaju uvođenja olakšice kao posebnog podatka u svrhu oporezivanja po odbitku poreza na plaće u skladu s člankom 39.a stavkom 4., ili

(b) u slučaju zahtjeva za oporezivanje dohotka (članak 46. stavak 2. točka 8.);

[…]

[…] Druga rečenica točka 4. podtočka (b) [primjenjuje se] samo na državljane države članice Europske unije ili druge države na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru [od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.) (u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u)], koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području jedne od tih država. […]”

## Glavni postupak i prethodno pitanje

27 Tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku osoba AB, njemački državljanin, radila je u svojstvu upravitelja za račun njemačkog društva sa sjedištem u Z-u (Njemačka) te je od tog zaposlenja ostvarila dohodak od nesamostalnog rada imajući prebivalište i uobičajeno boravište u Švicarskoj. Osoba AB obavljala je svoje djelatnosti radeći na daljinu iz svojeg prebivališta u Švicarskoj, kao i u okviru poslovnih putovanja u Njemačku.

28 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se osoba AB preselila iz Njemačke u Švicarsku u travnju 2016. zbog obiteljskih razloga povezanih sa zapošljavanjem svoje supruge u toj državi i da je njezino nastanjenje u Švicarskoj provedeno na odgovarajući način u okviru odobrenja poslovnog nastana.

29 Tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku osoba AB imala je u Njemačkoj ograničenu poreznu obvezu, u skladu s člankom 1. stavkom 4. EStG-a. Njezina je cjelokupna plaća podlijegala porezu na plaće, čije je plaćanje porezom po odbitku i uplaćivanjem poreznoj upravi izvršavao poslodavac osobe AB.

30 U okviru svojih poslovnih putovanja osoba AB upotrebljavala je vozilo stečeno na temelju ugovora o leasingu, koje joj nije stavio na raspolaganje poslodavac, te je, među ostalim, snosila vlastite troškove u vezi s tim vozilom kao i druge putne troškove. Tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku nije tražila od porezne uprave da upiše bilo kakvu olakšicu.

31 Osim dohotka od nesamostalnog rada, osoba AB ostvarivala je i dohodak od davanja u najam i zakup dviju nekretnina koje se nalaze u Njemačkoj.

32 U svojim prijavama poreza na dohodak koje se odnose na razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku, podnesenima poreznoj upravi, osoba AB prijavila je, osim dohotka od najma i zakupa, i dohodak od nesamostalnog rada. Kad je riječ o poreznoj godini 2017., navela je da se, od bruto dohotka od nesamostalnog rada u ukupnom iznosu od 113 299,41 eura, bruto plaća od 63 651 eura odnosila na djelatnosti koje su se obavljale u Njemačkoj i tamo su bile oporezive. Kad je riječ o poreznoj godini 2018., od bruto dohotka od nesamostalnog rada u ukupnom iznosu od 115 498,41 eura, bruto plaća od 60 932 eura odnosila se na djelatnosti koje su se obavljale u Njemačkoj, a kad je riječ o poreznoj godini 2019., od bruto dohotka od nesamostalnog rada u ukupnom iznosu od 115 314,91 eura, bruto plaća od 57 429 eura odnosila se na djelatnosti koje su se obavljale u Njemačkoj.

33 U navedenim prijavama osoba AB istaknula je, kao izdatke koji pridonose smanjenju iznosa poreza, poslovne izdatke, odnosno izdatke povezane s djelatnošću koja je oporeziva u Njemačkoj, te je podnijela zahtjev za oporezivanje dohotka u skladu s člankom 50. stavkom 2. drugom rečenicom točkom 4. podtočkom (b) EStG-a, u vezi s njegovim člankom 50. stavkom 2. sedmom rečenicom (u daljnjem tekstu: oporezivanje na zahtjev).

34 Porezna se uprava u poreznim rješenjima koja se odnose na razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku oslonila samo na dohodak od najma i zakupa radi izračuna poreza na dohodak, smatrajući da je porez na dohodak od nesamostalnog rada već bio plaćen primjenom poreza po odbitku u skladu s člankom 50. stavkom 2. prvom rečenicom EStG-a. Slijedom toga, također nije bilo uračunavanja već plaćenog njemačkog poreza na plaću ili naknade za solidarnost na

obračunani iznos njemačkog poreza na dohodak. Porezna uprava odbila je oporezivanje na zahtjev uz obrazloženje da je ono ograničeno na radnike koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici Unije ili u državi koja je stranka Sporazuma o EGP-u.

35 Budući da su žalbe osobe AB protiv tih poreznih rješenja odbijene odlukama od 25. veljače 2020. i od 15. studenoga 2021., osoba AB podnijela je tužbu Finanzgerichtu Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), sudu koji je uputio zahtjev, kako bi ishodila oporezivanje na zahtjev s raspodjelom plaće – koje se razlikuje od poreza po odbitku na plaće – između Savezne Republike Njemačke i Švicarske Konfederacije te kako bi se uzeli u obzir poslovni izdaci.

36 Prema mišljenju osobe AB, odbijanje oporezivanja na zahtjev zbog rezidentnosti u Švicarskoj protivno je SSKO-u s obzirom na, među ostalim, presudu od 26. veljače 2019., Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), čime se povređuje pravo na jednako postupanje u području poreznih pogodnosti, predviđeno člankom 9. stavkom 2. Priloga I. SSKO-a i nije opravdano. Ne može se pozivati ni na klauzulu o mirovanju (standstill) predviđenu člankom 13. SSKO-a. Mogućnost odabira upisa olakšice kao posebnog podatka u svrhu poreza po odbitku na plaće (u daljnjem tekstu: upis olakšice) ne otklanja nejednako postupanje niti predstavlja opravdavajući razlog. Takav upis treba zatražiti prije kraja poreznog razdoblja, a da se pritom ne zna točno je li i u kojoj mjeri to korisno i zahtijeva li obvezno podnošenje prijave poreza na dohodak u određenom roku, dok bi, u slučaju oporezivanja na zahtjev, postojao samo četverogodišnji rok za utvrđivanje porezne obveze.

37 Porezna uprava najprije ističe da se, pod pretpostavkom da je osoba AB obuhvaćena područjem primjene *ratione personae* SSKO-a i njegova Priloga I., u što ta uprava sumnja, prava predviđena u SSKO-u ne podudaraju s temeljnim slobodama zajamčenima UFEU-om. Nadalje, iz klauzule o mirovanju (standstill), predviđene člankom 13. SSKO-a, proizlazi pravo na zadržavanje svih ograničenja koja postoje na dan potpisivanja SSKO-a. Međutim, oslobađajući učinak poreza po odbitku na plaće, predviđen EStG-om, za dohodak od nesamostalnog rada u pogledu osoba s ograničenom poreznom obvezom u skladu s člankom 50. stavkom 2. prvom rečenicom EStG-a već se primjenjivao na taj datum.

38 Naposljetku, moguće nejednako porezno postupanje opravdano je, u skladu s člankom 21. stavcima 2. i 3. SSKO-a. Mogućnost da se u okviru postupka oporezivanja plaća istakne svoje poslovne izdatke i druge elemente koji doprinose smanjenju poreza upisom olakšice ne ide u prilog postojanju diskriminacije. Prema sudskoj praksi Suda, postojanje različitih postupaka oporezivanja ne predstavlja povredu temeljnih sloboda (presuda od 22. prosinca 2008., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) i, za razliku od situacije o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 53. i 54.), postupak olakšica za potrebe poreza na plaće i naknadni obvezni postupak oporezivanja omogućavaju, u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku, odbijanje poslovnih izdataka.

39 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je, na temelju članka 49. stavka 1. točke 4. podtočke (a) EStG-a, dohodak od nesamostalnog rada koji se obavlja ili se obavljao na nacionalnom državnom području, odnosno, u Njemačkoj, nacionalni dohodak za potrebe ograničene porezne obveze i da je u glavnom postupku nesporno da samo plaća koja se odnosi na djelatnost koja se obavljala u Njemačkoj, na temelju raspodjele po radnim danima, podliježe porezu na dohodak u Njemačkoj.

40 Taj sud navodi da se, na temelju članka 50. stavka 2. prve rečenice EStG-a, porez u pogledu dohotka od nesamostalnog rada u načelu smatra plaćenim posredstvom poreza po odbitku na plaću. To se oporezivanje po odbitku u načelu provodi s obzirom na bruto plaću i, ovisno o

slučaju, na paušalne iznose odbitka. Međutim, u skladu s EStG-om, manji odbitak poreza na plaće moguć je upisom olakšice, koji bi mogao zahtijevati svaki radnik koji ima ograničenu poreznu obvezu plaćanja poreza na dohodak, uključujući onog koji je rezidentan u Švicarskoj, koristeći se obrascem koji je odredila porezna uprava, pravodobno predanim prije kraja kalendarske godine.

41 U slučaju takvog upisa, oslobađajući učinak poreza po odbitku isključen je na temelju članka 50. stavka 2. rečenice 2. točke 4. podtočke (a) EStG-a, a porezni obveznik morao bi provesti postupak oporezivanja (obvezno oporezivanje) u okviru kojeg se dohodak izračunava neovisno o vrijednostima koje su korištene u postupku oporezivanja plaća, dok bi se porez na dohodak obračunavao time što bi se, osobito, uračunavao već plaćeni porez na plaće. Upis previsoke olakšice mogao bi rezultirati opomenama za plaćanje poreza koje bi porezna uprava zatim trebala istaknuti prema poreznom obvezniku koji je rezident u inozemstvu. Međutim, u slučaju poslovnih izdataka koji su viši od olakšice koja se zahtijeva u okviru postupka oporezivanja ili, na primjer, dohotka koji je samo djelomično oporeziv, moglo bi postojati i pravo na povrat. Porezni obveznik također bi podlijegao obvezi podnošenja porezne prijave te bi, ako to nije moguće, u odnosu na njega moglo doći do izračuna po službenoj dužnosti s procjenom poreznih osnovica, do određivanja zateznih kamata ili do prijetnje izricanja novčane kazne uz određivanje njezina iznosa.

42 Osim upisa olakšice, državljani države članice Unije ili druge države stranke Sporazuma o EGP-u, koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području jedne od tih država, mogu odabrati oporezivanje na zahtjev na temelju članka 50. stavka 2. druge rečenice točke 4. podtočke (b) i članka 46. stavka 2. točke 8. EStG-a. Podnošenje porezne prijave jednako je ostvarivanju prava izbora i porezni obveznik može slobodno odlučiti, unutar četverogodišnjeg roka za utvrđivanje porezne obveze, želi li podnijeti poreznu prijavu poreza na dohodak, što bi, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, učinio samo ako je plaćeni porez na plaće viši od izračunanog poreza na dohodak.

43 Taj sud pojašnjava da je članak 46. EStG-a o oporezivanju na zahtjev domaćih radnika na snazi desetljećima, dok je pravo oporezivanja na zahtjev državljana država članica i drugih država stranaka Sporazuma o EGP-u koji su rezidenti u tim državama na snazi od 1. siječnja 1997. te je uvedeno kao odgovor na presudu od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Sud koji je uputio zahtjev navodi da bi, ako SSKO treba tumačiti na način da mu se protivi ograničenje oporezivanja na zahtjev poreznih obveznika koji su rezidenti druge države članice ili druge države stranke Sporazuma o EGP-u, trebalo na zahtjev oporezivati razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku, što bi imalo za posljedicu uzimanje u obzir poslovnih izdataka u korist tužitelja iz glavnog postupka i uračunavanje njemačkog poreza na plaće. To bi za osobu AB značilo znatan povrat poreza.

45 U tim je okolnostima Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe [SSKO-a], osobito članke 7. i 15. SSKO-a u vezi s člankom 9. stavkom 2. Priloga I. tom sporazumu (pravo na jednako postupanje), tumačiti na način da im se protivi odredba države članice prema kojoj radnici (koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište) u Njemačkoj ili radnici koji su rezidenti država EU-a/EGP-a i imaju državljanstvo države članice EU-a ili EGP-a (uključujući Saveznu Republiku Njemačku) mogu zatražiti dobrovoljno utvrđivanje poreza na dohodak priznavanjem dohotka od nesamostalnog rada oporezivog u Njemačkoj (‚oporezivanje na zahtjev'), osobito kako bi uzimajući u obzir izdatke (porezno priznate troškove nastale u vezi s

obavljanjem djelatnosti) te uračunavajući obustavljeni njemački porez na dohodak u okviru postupka oporezivanja po odbitku dobili povrat poreza na dohodak, prava koje se, međutim, uskraćuje njemačkim i švicarskim državljanima koji su rezidenti Švicarske?”

## O prethodnom pitanju

46 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 7. i 15. SSKO-a, u vezi s člankom 9. stavkom 2. Priloga I. SSKO-u, tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji za porezne obveznike, koji su državljani te države članice, druge države članice ili države stranke Sporazuma o EGP-u i rezidenti na državnom području jedne od tih država, pridržava pravo da izaberu postupak oporezivanja na zahtjev dohotka od nesamostalnog rada kako bi ishodili uzimanje u obzir izdataka kao što su poslovni izdaci i uračunavanje poreza na plaće naplaćenog u okviru postupka oporezivanja po odbitku, što može dovesti do povrata poreza na dohodak, a ne daje takvo pravo izbora, među ostalim, državljaninu prvonavedene države članice koji je rezident u Švicarskoj, a ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada u toj državi članici.

### *Uvodne napomene*

47 Uvodno valja napomenuti da SSKO, kao međunarodni ugovor, valja tumačiti u skladu s člankom 31. Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora od 23. svibnja 1969. (*Zbirka međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda*, sv. 1155., str. 331.), u dobroj vjeri, prema uobičajenom smislu izraza iz ugovora u njihovu kontekstu i u svjetlu predmeta i svrhe ugovora. Nadalje, iz te odredbe proizlazi da se poseban smisao pridaje nekom izrazu ako je ustanovljeno da je to bila namjera stranaka (presuda od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 35. i navedena sudska praksa).

48 Sud je već pojasnio, kao prvo, da je SSKO dio šireg konteksta odnosa između Unije i Švicarske Konfederacije. Iako potonja ne sudjeluje u Europskom gospodarskom prostoru i unutarnjem tržištu Unije, ipak je uz nju vezana brojnim sporazumima koji pokrivaju široka područja i predviđaju specifična prava i obveze, koji su u određenom pogledu analogni onima predviđenima UFEU-om. Opći je cilj tih sporazuma, uključujući SSKO, ojačati gospodarske veze između Unije i Švicarske Konfederacije (presude od 6. listopada 2011., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 33. i od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 36.).

49 Međutim, budući da Švicarska Konfederacija nije pristupila unutarnjem tržištu Unije, tumačenje odredaba prava Unije o tom tržištu nije moguće automatski prenijeti na tumačenje SSKO-a, osim ako je to izričito predviđeno odredbama samog sporazuma (presude od 15. ožujka 2018., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 29. i od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 37.).

50 Kao drugo, kad je riječ o cilju SSKO-a i tumačenju njegovih izraza, Sud je utvrdio da iz preambule, članka 1. i članka 16. stavka 2. tog sporazuma proizlazi da je njegov cilj ostvariti u korist fizičkih osoba, državljana država članica Unije i Švicarske Konfederacije, slobodno kretanje osoba na području tih stranaka, na temelju odredaba koje se primjenjuju u Uniji, čije pojmove treba tumačiti vodeći računa o relevantnoj sudskoj praksi Suda iz razdoblja prije potpisivanja navedenog sporazuma. Kad je riječ o sudskoj praksi iz razdoblja nakon tog datuma, člankom 16. stavkom 2. SSKO-a predviđeno je da, s jedne strane, Švicarska Konfederacija treba biti obaviještena o toj sudskoj praksi i, s druge strane, da na zahtjev jedne od ugovornih stranaka Zajednički odbor iz članka 14. navedenog sporazuma određuje implikacije takve sudske prakse kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma. Međutim, čak i u nedostatku odluke tog odbora, spomenutu

sudsku praksu valja uzeti u obzir ako se njome samo preciziraju ili potvrđuju načela utvrđena u sudskoj praksi postojećoj na dan potpisivanja SSKO-a koja se odnosi na pojmove prava Unije kojima je taj sporazum nadahnut (presuda od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 38. i 39.).

51 U skladu s tim načelima i s obzirom na ta razmatranja valja tumačiti odredbe SSKO-a kako bi se utvrdilo, kao prvo, ulazi li situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku u područje primjene tog sporazuma i, u slučaju potvrdnog odgovora, kao drugo, protive li se one propisu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

### *Primjenjivost SSKO-a*

52 Najprije valja istaknuti da su, u skladu s preambulom i člankom 1. točkama (a) i (c) SSKO-a, područjem primjene tog sporazuma obuhvaćene fizičke osobe, državljani država članica Unije i Švicarske Konfederacije, kako one koje obavljaju gospodarsku djelatnost tako i one koje je ne obavljaju (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 41.).

53 Nadalje, iz teksta članka 1. točaka (a), (c) i (d) SSKO-a proizlazi da navedeni sporazum ima za cilj tim državljanima odobriti, među ostalim, prava ulaska, boravka, pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba kao i uvjete života, zapošljavanja i rada koji su istovjetni onima odobrenima vlastitim državljanima (presuda od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 37.).

54 U tom je pogledu Sud već naveo da SSKO, u svojem članku 4., jamči pravo pristupa gospodarskoj djelatnosti u skladu s odredbama Priloga I. tom sporazumu, poglavlja II. tog Priloga I. koje sadržava odredbe o slobodnom kretanju zaposlenih osoba, i osobito onih o načelu jednakog postupanja (presuda od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 38.). Osim toga, člankom 7. točkom (a) SSKO-a predviđa se da ugovorne stranke osiguravaju, u skladu s navedenim Prilogom I., među ostalim, pravo na jednako postupanje s državljanima u vezi s pristupom i obavljanjem gospodarske djelatnosti te uvjeta života, zapošljavanja i rada.

55 Naposljetku, članak 2. SSKO-a, naslovljen „Nediskriminacija”, predviđa da državljani jedne ugovorne stranke koji zakonito borave na području druge ugovorne stranke, primjenom i u skladu s odredbama priloga I., II. i III. tom sporazumu, ni na koji način ne smiju biti podvrgnuti diskriminaciji na temelju državljanstva. Načelo nediskriminacije utvrđeno u tom članku 2. primjenjuje se ako je situacija tih državljana obuhvaćena materijalnim područjem primjene odredaba priloga I. do III. SSKO-u (vidjeti u tom smislu presudu od 15. srpnja 2010., Hengartner i Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, t. 39.).

56 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je osoba AB tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku obavljala svoje djelatnosti za poslodavca sa sjedištem u Njemačkoj, radeći na daljinu iz svojeg prebivališta u Švicarskoj, kao i u okviru poslovnih putovanja u Njemačku, iz tog je zaposlenja ostvarila dohodak od nesamostalnog rada, te osporava način na koji ga porezno tretira ta država članica.

57 Iz navoda suda koji je uputio zahtjev također proizlazi da se oporezivanje u Njemačkoj odnosi samo na plaću koja odgovara djelatnosti koju se obavlja u Njemačkoj, na temelju raspodjele po radnim danima.

58 Stoga je osoba AB, kao njemački državljanin koji zakonito boravi na švicarskom državnom području, obuhvaćena kategorijom osoba iz članaka 1. i 2. SSKO-a. Valja još provjeriti je li situacija osobe AB obuhvaćena materijalnim područjem primjene Priloga I. SSKO-u koji, u skladu s člankom 15. SSKO-a, čini sastavni dio tog sporazuma i predviđa odredbe o slobodnom kretanju osoba, osobito zaposlenih osoba.

59 Valja istaknuti da je područje primjene *ratione personae* pojma „zaposlena osoba”, u smislu SSKO-a, utvrđeno u člancima 6. i 7. Priloga I. tom sporazumu (vidjeti po analogiji presude od 15. ožujka 2018., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 18. i od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 47.).

60 Na temelju članka 6. navedenog Priloga I., zaposlenom se osobom smatra državljanin ugovorne stranke koju zapošljava poslodavac u državi domaćinu.

61 Članak 7. stavak 1. tog Priloga I. definira zaposlenog pograničnog radnika kao državljanina ugovorne stranke koji boravi na području ugovorne stranke, a obavlja djelatnost u svojstvu zaposlene osobe na području druge ugovorne stranke, te se vraća u mjesto boravka u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.

62 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 (presuda od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 33. i navedena sudska praksa).

63 Valja utvrditi da se članak 7. stavak 1. Priloga I. SSKO-u može primijeniti na situaciju osobe AB. Naime, ona je državljanin „ugovorne stranke”, i to Savezne Republike Njemačke, ima prebivalište 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 32.).

64 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li uvjet koji se odnosi na povratak u mjesto boravka, predviđen člankom 7. stavkom 1. Priloga I. SSKO-a, ispunjen u situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku.

65 Ako sud koji je uputio zahtjev dođe do zaključka da se osoba AB, zbog boravaka na njemačkom državnom području bez povratka u svoje mjesto boravka, koji su dulji od onih iz članka 7. stavka 1. Priloga I. SSKO-u, ne može kvalificirati kao „zaposleni granični radnik”, ona se ipak može pozivati na SSKO, kao „zaposlena osoba” u smislu SSKO-a.

66 Naime, u situaciji u kojoj se prebivalište osobe AB, njemačkog državljanina, nalazi u Švicarskoj, pri čemu radi kao zaposlena osoba na njemačkom državnom području za poslodavca sa sjedištem u Njemačkoj, tekstu članka 6. Priloga I. SSKO-u ne protivi se to da se potonja država smatra „državom domaćinom” u smislu članka 6. i sljedećih članaka tog Priloga I. i da se osoba AB u toj državi smatra „zaposlenom osobom” u smislu poglavlja II. Priloga I. SSKO-u, odnosno državljaninom ugovorne stranke kojega zapošljava poslodavac u državi domaćinu, a koja je, u ovom slučaj, također država podrijetla tog državljanina.

67 Takav je zaključak potkrijepljen strukturom poglavlja II. Priloga I. SSKO-u, njegovim općim ciljevima, kao i odredbama članka 6. SSKO-a i članka 24. stavka 1. Priloga I. SSKO-u, kojima se utvrđuje pravo boravka, odnosno pravo državljana jedne ugovorne stranke da imaju boravište na području druge ugovorne stranke neovisno o obavljanju gospodarske djelatnosti.

68 Tako, iako odredbe članka 6. Priloga I. SSKO-u, koje se odnose na dozvolu boravka, članka 8. tog Priloga I., koje se odnose na profesionalnu i geografsku mobilnost, kao i članka 10. navedenog Priloga I., kojima se predviđa mogućnost da se državljanima ugovorne stranke uskrati pravo na zaposlenje u javnoj upravi u vezi s izvršavanjem javnih ovlasti, ne dodjeljuju dodatna prava zaposlenim osobama u državi domaćinu čiji su državljani i ne mogu se na njih pozivati, to nije slučaj s člankom 9. Priloga I. SSKO-u, naslovljenim „Jednako postupanje”, kojim se jamči primjena načela nediskriminacije iz članka 2. SSKO-a u okviru slobodnog kretanja radnika (vidjeti po analogiji presude od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 47. i od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 39.).

69 Naime, Sud je već presudio da je moguće da se državljani ugovorne stranke, u određenim okolnostima i ovisno o primjenjivim odredbama, pozivaju na prava iz SSKO-a i u odnosu na vlastitu zemlju (presuda od 28. veljače 2013., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 33. i navedena sudska praksa).

70 Kad je riječ o zaposlenim osobama, Sud je, među ostalim, smatrao da se na članak 9. Priloga I. SSKO-u – u kojem se u njegovu stavku 2. navodi posebno pravilo prema kojemu zaposlena osoba i članovi njezine obitelji uživaju iste porezne pogodnosti i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji – može pozvati radnik državljanin države ugovornice koji se koristio svojim pravom na slobodno kretanje, u odnosu na svoju državu podrijetla (vidjeti u tom smislu presude od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 36. i od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 40.).

71 Međutim, s jedne strane, situacija zaposlene osobe poput osobe AB, koja se koristila svojim pravom na slobodno kretanje prenoseći svoje prebivalište iz Njemačke u Švicarsku i koja je zaposlena u svojoj državi podrijetla, pri čemu je potonja također njezina država domaćin, usporediva je s onom koju je Sud ispitao u predmetu u kojem je donesena presuda od 19. studenoga 2015., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), pograničnog radnika koji je njemački državljanin i koji je prenio svoje prebivalište iz Njemačke u Švicarsku, pri čemu je zadržao svoje radno mjesto u prvoj državi.

72 S druge strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da se odredbe poglavlja II. Priloga I. SSKO-u i osobito načelo jednakog postupanja primjenjuju na isti način na zaposlene osobe i pogranične radnike a da se pritom ne pravi razlika između njih (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Stamm i Hauser, C-13/08, C-13/08, EU:C:2008:774, t. 42.), pri čemu se posebna situacija zaposlenih pograničnih radnika uzima u obzir u članku 7. Priloga I. SSKO-u (vidjeti po analogiji presudu od 28. veljače 2013., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 37. i 38.).

73 Usto, kao što je to navedeno u točkama 52. i 53. ove presude, cilj SSKO-a je da državljani – fizičke osobe – država članica Unije i Švicarske Konfederacije uživaju pravo na slobodno kretanje na području tih stranaka SSKO-a.

74 Osim toga, članak 6. SSKO-a i članak 24. stavak 1. Priloga I. SSKO-u utvrđuju pravo boravka, odnosno pravo državljana jedne stranke da imaju prebivalište na području druge ugovorne stranke neovisno o obavljanju gospodarske djelatnosti.

75 Priznavanje prava zaposlene osobe poput osobe AB, koja je prenijela svoje prebivalište u Švicarsku i zaposlena je kod poslodavca sa sjedištem u Njemačkoj, da se pozove na odredbe SSKO-a u odnosu na potonju državu, može joj omogućiti da u potpunosti iskoristi pravo boravka predviđeno tim odredbama, uz zadržavanje svoje gospodarske djelatnosti u svojoj zemlji podrijetla (vidjeti po analogiji presudu od 28. veljače 2013., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, t. 39.). Naime, sloboda kretanja osoba zajamčena SSKO-om bila bi onemogućena ako bi državljanin države ugovorne stranke u svojoj matičnoj državi bio u nepovoljnijem položaju samo zbog toga što je ostvario svoje pravo na slobodno kretanje (presuda od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 53. i navedena sudska praksa).

76 Slijedom toga, situacija osobe AB obuhvaćena je područjem primjene SSKO-a i Priloga I. tom sporazumu. Usto, načelo jednakog postupanja, predviđeno u članku 9. navedenog Priloga I., primjenjuje se na situaciju zaposlene osobe, kao što je to osoba AB, koja se koristila svojom slobodom kretanja u pogledu države članice domaćina tog radnika, pri čemu je ta država također država podrijetla navedenog radnika.

77 Naposljetku, to tumačenje nije dovedeno u pitanje presudom od 12. studenoga 2009., Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), u kojoj je Sud smatrao da se načelo nediskriminacije ne primjenjuje na situaciju državljanina države članice, zaposlenog na državnom području iste države članice, u podružnici društva osnovanog u skladu sa švicarskim pravom. Naime, iz činjenica u predmetu u kojem je donesena navedena presuda proizlazi da je jedina poveznica sa Švicarskom bila činjenica da je podružnica u kojoj je dotična osoba bila zaposlena u Njemačkoj bila podružnica društva osnovanog u skladu sa švicarskim pravom.

78 Budući da je situacija osobe AB obuhvaćena područjem primjene SSKO-a i da se načelo jednakog postupanja, predviđeno u članku 9. Priloga I. tom sporazumu, primjenjuje na takvu situaciju, valja provjeriti protivi li se SSKO-u, tumačenom u skladu s načelima i razmatranjima navedenima u točkama 47. do 50. ove presude, to da se osobi AB uskrati pravo da izabere postupak oporezivanja na zahtjev u Njemačkoj.

### *Doseg odredaba SSKO-a*

#### *Različito postupanje u pogledu porezne pogodnosti*

79 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se pravo izbora oporezivanja na zahtjev, koje osoba AB želi ostvariti u okviru glavnog postupka, dodjeljuje poreznim obveznicima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj kao i poreznim obveznicima koji nisu rezidenti u Njemačkoj ako su državljani države članice ili države stranke Sporazuma o EGP-u i rezidenti su na državnom području neke od tih država.

80 Iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da pravo izbora oporezivanja na zahtjev omogućuje, među ostalim, zahtijevati odbitak poslovnih izdataka potrebnih za ostvarivanje dohotka od nesamostalnog rada i uračunavanje poreza na plaće obračunanog u okviru postupka oporezivanja po odbitku, što može dovesti do povrata poreza na dohodak.

81 Slijedom toga, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 71. svojeg mišljenja, pravo izbora oporezivanja na zahtjev predstavlja poreznu pogodnost u smislu članka 9. stavka 2. Priloga I. SSKO-u.

82 Stoga propis o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja, kad je riječ o mogućnosti korištenja poreznom pogodnošću poput prava izbora oporezivanja na zahtjev, različito postupanje s obzirom na prebivalište zaposlene osobe u odnosu na njemačkog državljanina kao što je osoba AB, koja zbog svojeg svojstva zaposlene osobe koja je rezident u Švicarskoj ne može zahtijevati to pravo izbora.

83 U skladu sa sudskom praksom koja je prethodila potpisivanju SSKO-a i na koju je Sud nedavno podsjetio u svojoj presudi od 24. veljače 2015., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, t. 23.), načelom jednakog postupanja zabranjuju se ne samo očita diskriminacija na temelju državljanstva, nego i svi prikriveni oblici diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, kao što je to kriterij rezidentnosti, u stvarnosti dovode do istog rezultata (vidjeti u tom smislu presude od 12. veljače 1974., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, t. 11; od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26. i 28. te od 12. rujna 1996., Komisija/Belgija, C-278/94, EU:C:1996:321, t. 27. i navedenu sudsku praksu). Budući da je jednako postupanje pojam prava Unije, ta sudska praksa vrijedi i u pogledu primjene navedenog sporazuma, u skladu s njegovim člankom 16. stavkom 2. (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2011., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 26.).

84 Propis koji predviđa razlikovanje na temelju kriterija rezidentnosti stoga može dovesti do istog rezultata kao i diskriminacija na temelju državljanstva zabranjena odredbama članka 9. stavka 2. Priloga I. SSKO-u.

85 Međutim, treba istaknuti da članak 21. stavak 2. SSKO-a dopušta različito postupanje u poreznim stvarima prema poreznim obveznicima koji se ne nalaze u usporedivoj situaciji, osobito kad je riječ o njihovu mjestu boravišta (presude od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 45. i od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 58.).

86 Naime, u području izravnih poreza situacija rezidenata i nerezidenata u određenoj državi u pravilu nije usporediva jer postoje objektivne razlike kako s gledišta izvora dohotka tako i osobne sposobnosti plaćanja poreza ili uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije (presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 31. i sljedeće, te od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 41.).

87 Međutim, ako postoji porezna pogodnost čije se korištenje uskraćuje nerezidentima, različito postupanje između tih dviju kategorija poreznih obveznika može se kvalificirati kao „diskriminacija” ako ne postoji nikakva razlika u objektivnoj situaciji koja bi u tom pogledu mogla opravdati različito postupanje između dviju kategorija poreznih obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 36. do 38., i od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 42.).

*Usporedivost situacija*

88 U tom pogledu njemačka vlada ističe da se, što se tiče prava izbora sustava oporezivanja na zahtjev, zaposlenici koji su rezidenti u Švicarskoj ne nalaze u situaciji usporedivoj sa situacijom zaposlenika koji su rezidenti u Njemačkoj, osobito s obzirom na ciljeve sustava oporezivanja za potrebe njemačkog poreza na dohodak, koji u slučaju ostvarivanja dohotka od nesamostalnog rada omogućava nadzor plaćenog poreza na plaće i utvrđivanje točnog iznosa poreza na dohodak.

89 Prema mišljenju te vlade, kao prvo, rezidentni i nerezidentni zaposlenici mogli bi upisom olakšice ishoditi uzimanje u obzir svojih poslovnih izdataka koji prelaze paušalni iznos zaposlenja. Međutim, iako je za zaposlenike nerezidente krajnji rok za podnošenje takvog zahtjeva 31. prosinca kalendarske godine u kojoj se primjenjuje olakšica, kad je riječ o zaposlenicima rezidentima, taj je datum 30. studenoga te kalendarske godine.

90 Stoga je potrebno rezidentnim zaposlenicima dati mogućnost izbora oporezivanja na zahtjev kako bi od svojih primitaka od nesamostalnog rada koji se oporezuju u Njemačkoj mogli odbiti svoje eventualno veće ili nepredvidljive poslovne izdatke nastale u prosincu porezne godine za koje nije moguće provesti upis olakšice. Takva potreba ne postoji za zaposlene osobe koji su rezidenti u Švicarskoj, a imaju ograničenu poreznu obvezu u Njemačkoj, s obzirom na dulji rok kojim raspolažu za podnošenje zahtjeva za upis olakšice.

91 Kao drugo, zaposlenici rezidenti i nerezidenti ne nalaze se u usporedivoj situaciji u pogledu poreznih pogodnosti povezanih s uzimanjem u obzir njihove osobne i obiteljske situacije, a osoba AB ne pripada ni kategoriji osoba za koje se smatra da u potpunosti podliježu njemačkom porezu na dohodak na njihov zahtjev, s obzirom na to da se većina njihova svjetskog dohotka oporezuje u Njemačkoj.

92 Kao treće, pozivajući se na presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, t. 47.), navedena vlada ističe da primjena različitih postupaka oporezivanja na porezne obveznike ovisno o tome podliježu li djelomično ili u potpunosti porezu odražava razliku u situacijama u kojima se nalaze ti porezni obveznici u pogledu naplate poreza.

93 U tom pogledu valja utvrditi da, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 79. svojega mišljenja, njemački propisi predviđaju da se rezidenti drugih država članica Unije ili države koja je stranka Sporazuma o EGP-u, koji imaju ograničenu obvezu plaćanja njemačkog poreza na dohodak također mogu koristiti oporezivanjem na zahtjev u pogledu svojeg dohotka od nesamostalnog rada kako bi im se, nakon obustavljanja poreza po odbitku prilikom isplate plaće, odbili poslovni izdaci.

94 Na taj način njemački propisi u tom pogledu izjednačavaju porezne obveznike rezidente s određenim poreznim obveznicima nerezidentima i stoga priznaju usporedivost njihovih situacija za potrebe oporezivanja njihovih plaća primljenih u Njemačkoj. Slijedom toga, ne može se tvrditi da svojstvo poreznog obveznika nerezidenta samo po sebi čini njegovu situaciju objektivno različitom od situacije poreznog obveznika rezidenta. Njemačka vlada nije iznijela argumente kojima se dokazuje da rezidentnost poreznog obveznika upravo u Švicarskoj njegovu situaciju čini objektivno različitom od one poreznog obveznika koji je rezident u Njemačkoj.

95 Usto, argumente te vlade kojima se nastoji osporiti usporedivost situacija tih poreznih obveznika treba odbiti.

96 Kad je riječ, kao prvo, o argumentima prema kojima se samo porezni obveznici rezidenti suočavaju s nedostacima koji proizlaze iz kraćeg roka za upis olakšice, valja istaknuti da takva komplementarnost postupka oporezivanja na zahtjev u odnosu na postupak upisa olakšice ne proizlazi iz spisa kojim Sud raspolaže. Naprotiv, iz objašnjenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da postupak oporezivanja na zahtjev, u odnosu na postupak upisa olakšice, predstavlja alternativni i manje obvezujući postupak čiji je cilj ishoditi uzimanje u obzir poslovnih izdataka.

97 Naime, sud koji je uputio zahtjev naveo je da je podnošenje porezne prijave jednako ostvarivanju prava izbora i da porezni obveznik može slobodno odlučiti, unutar četverogodišnjeg roka za utvrđivanje porezne obveze, želi li podnijeti prijavu poreza na dohodak, što bi učinio samo ako je plaćeni porez na plaće viši od izračunanog poreza na dohodak. Nasuprot tomu, upis olakšice obvezuje poreznog obveznika da prognozira iznos predvidivih oporezivih primitaka i poslovnih izdataka koji se mogu odbiti te je povezan s neizvjesnošću u pogledu previsoke olakšice i mogućeg dodatnog plaćanja poreznog obveznika. Osim toga, takav upis izložio bi ga obvezi podnošenja izjave, pod prijetnjom kaznenih sankcija i prisilnih mjera, u roku koji je znatno kraći od roka zastare primjenjivog u području utvrđivanja porezne obveze.

98 Slijedom toga, razlika u situacijama u pogledu mogućnosti korištenja oporezivanja na zahtjev ne može se, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, izvesti iz različitih rokova za evidentiranje olakšice koji se primjenjuju na rezidente odnosno na nerezidente.

99 Kao drugo, točno je da se, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 86. i 87. ove presude, što se tiče poreznih pogodnosti povezanih s uzimanjem u obzir njihove osobne i obiteljske situacije, rezidenti i nerezidenti u pravilu ne nalaze u usporedivim situacijama. Međutim, valja istaknuti da pravo oporezivanja na zahtjev omogućuje uzimanje u obzir poslovnih izdataka.

100 U tom je pogledu dovoljno istaknuti da uzimanje u obzir takvih izdataka ne proizlazi iz osobne situacije poreznog obveznika, nego iz okolnosti da su ti izdaci nastali kako bi se ostvario dohodak od nesamostalnog rada i da, kao što to proizlazi iz članka 50. stavka 1. EStG-a, njemački propis predviđa uzimanje u obzir poslovnih izdataka za nerezidentne porezne obveznike, s obzirom na to da su ti izdaci ekonomski povezani s njemačkim dohotkom. Slijedom toga, sami njemački propisi izjednačavaju situacije poreznih obveznika rezidenata i nerezidenata kad je riječ o uzimanju u obzir poslovnih izdataka koji su ekonomski povezani s njemačkim dohotkom.

101 Kao treće, kad je riječ o argumentu njemačke vlade koji se odnosi na razliku u situacijama poreznih obveznika rezidenata i nerezidenata u pogledu naplate poreza, valja istaknuti da nepovoljan porezni tretman ne proizlazi iz razlike u tehnici naplate, s obzirom na to da je porez na plaće, kao što to proizlazi iz spisa kojim Sud raspolaže, u obama slučajevima naplaćen porezom po odbitku a da postupak oporezivanja na zahtjev ne dovodi u pitanje to naplaćivanje. Usto, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, pravo na oporezivanje na zahtjev ne dovodi do poreznog duga koji treba naplatiti i naknadnih poteškoća za Saveznu Republiku Njemačku. Ne zahtijeva ni posebnu administrativnu pomoć radi utvrđivanja činjenica i naplate poreza.

102 Slijedom toga, ne može se pozivati na članak 21. stavak 2. SSKO-a kako bi se zaposlenoj osobi uskratila porezna pogodnost koju čini pravo izbora oporezivanja na zahtjev samo zato što se njezino prebivalište nalazi u Švicarskoj, a ne u Njemačkoj.

*Postojanje opravdanja*

103 Stoga valja ispitati može li se, kao što to tvrdi njemačka vlada, takvo različito postupanje opravdati na temelju članka 21. stavka 3. SSKO-a ili važnim razlogom u općem interesu koji se odnosi na potrebu osiguranja koherentnosti poreznog sustava.

104 Kao prvo, članak 21. stavak 3. SSKO-a predviđa da taj sporazum ne sprečava ugovorne stranke da usvoje ili primijene mjere kako bi se osiguralo uvođenje, plaćanje i učinkovit povrat poreza ili kako bi se spriječila utaja poreza na temelju njihova nacionalnog poreznog zakonodavstva. Sud je

presudio da takve mjere, koje u skladu sa sudskom praksom Suda u području slobodnog kretanja osoba u Uniji, odgovaraju važnim razlozima u općem interesu moraju u svakom slučaju biti u skladu s načelom proporcionalnosti, odnosno prikladne za ostvarenje tih ciljeva te ne prekoračivati ono što je nužno da bi ih se postiglo (presuda od 26. veljače 2019., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, t. 63.).

105 Međutim, uskraćivanje korištenja oporezivanjem na zahtjev ne čini se mjerom kojom se može osigurati uvođenje, plaćanje i učinkovit povrat poreza ili spriječiti utaja poreza. U tom pogledu, kao što je to istaknuto u točki 101. ove presude, iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da pravo na oporezivanje na zahtjev ne dovodi do poreznog duga koji treba naplatiti i naknadnih poteškoća za Saveznu Republiku Njemačku u okviru postupka naplate niti zahtijeva posebnu administrativnu pomoć radi utvrđivanja činjenica i naplate poreza.

106 Naime, kao što navodi nezavisni odvjetnik u točki 89. mišljenja, porezom po odbitku koji se primjenjuje na plaće koje se u Njemačkoj isplaćuju rezidentima Švicarske osigurava se da njemačka tijela na taj dohodak pravilno naplaćuju porez na dohodak.

107 Kao drugo, njemačka vlada ističe da je predmetno različito postupanje opravdano potrebom jamčenja porezne koherentnosti. Naime, mogućnost da zaposlenici koji u potpunosti podliježu njemačkom porezu na dohodak koriste sustav oporezivanja na zahtjev simetrična je mogućnosti koja im je ponuđena da zatraže upis olakšice do 30. studenoga relevantne kalendarske godine.

108 U tom je pogledu Sud priznao da se na važan razlog u općem interesu povezan s potrebom jamčenja porezne koherentnosti može pozvati kako bi se opravdalo različito postupanje koje je načelno zabranjeno u članku 9. stavku 2. Priloga I. SSKO-u (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 50., 52. i 54.). Da bi argument koji se temelji na takvom opravdanju mogao biti uspješan, potrebno je i da se utvrdi postojanje izravne veze između dotične porezne pogodnosti i prebijanja te pogodnosti određenim poreznim nametom (vidjeti u tom smislu presude od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 58. i od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, t. 29.).

109 Međutim, kao što je to istaknuto u točki 96. ove presude, takva izravna veza ne postoji u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

*Klauzula o mirovanju (standstill)*

110 Naposljetku, njemačka vlada ističe da uskraćivanje zaposlenicima koji su rezidenti u Švicarskoj a rade u Njemačkoj da se koriste sustavom oporezivanja na zahtjev nije protivno SSKO-u zbog klauzule o mirovanju (standstill), predviđene člankom 13. SSKO-a, koju treba tumačiti analogno članku 64. UFEU-a. Prema mišljenju te vlade, tom se klauzulom dodjeljuje pravo na zadržavanje na snazi postojećih ograničenja, s obzirom na to da referentni datum u tom pogledu nije datum potpisivanja SSKO-a, nego datum njegova stupanja na snagu, odnosno 1. lipnja 2002. Smatra da takvo tumačenje, koje proizlazi iz same kvalifikacije kao klauzule o mirovanju (standstill), jedino jamči koristan učinak takve klauzule.

111 Valja istaknuti da se, u skladu s člankom 13. SSKO-a, ugovorne stranke obvezuju da neće usvajati daljnje mjere ograničavanja u odnosu na državljane drugih stranaka u području koje je obuhvaćeno tim sporazumom. Suprotno tomu, taj članak 13. ne sadržava naznaku o eventualnom pravu država stranaka SSKO-a da zadrže postojeća ograničenja.

112 Valja utvrditi da se članak 13. SSKO-a u tom pogledu bitno razlikuje od članka 64. UFEU-a, koji izričito predviđa da članak 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje primjenu onih ograničenja prema trećim zemljama koja prema nacionalnom pravu ili pravu Unije postoje na dan 31. prosinca 1993. godine u pogledu određenih kretanja kapitala u treće zemlje ili iz njih.

113 Pravo na zadržavanje mjera koje mogu biti iznimke od načela jednakog postupanja iz članka 9. Priloga I. SSKO-u ne može se, usto, izvesti ni iz konteksta u kojem se nalazi članak 13. SSKO-a ni iz ciljeva koji se nastoje postići tim sporazumom.

114 S jedne strane, članak 13. SSKO-a dio je glave II. SSKO-a, koja se odnosi na opće i završne odredbe, među kojima se nalazi i članak 10. SSKO-a, kojim se predviđa pravo Švicarske Konfederacije i određenih država članica da, za određeno razdoblje, zadrže količinska ograničenja u odnosu na pristup gospodarskim djelatnostima za određene kategorije boravka, zadrže provjere prvenstva radnika integriranih u redovito tržište rada te s obzirom na plaće i uvjete rada za državljane drugih ugovornih stranaka, kao i pravo Švicarske Konfederacije da u okviru svojih ukupnih kvota rezervira minimalne količine novih dozvola boravka za zaposlene i samozaposlene osobe u Uniji.

115 Međutim, uzimajući u obzir temeljnu prirodu načela jednakog postupanja, mogućnost ugovornih stranaka da zadrže mjere koje mogu biti iznimke od tog načela trebala je biti predmet izričite odredbe SSKO-a, poput ograničenja slobodnog kretanja iz članka 10. SSKO-a.

116 S druge strane, tumačenje SSKO-a koje omogućuje da se tijekom cijelog njegova trajanja zadrže ograničenja koja postoje na dan potpisivanja ili stupanja na snagu SSKO-a protivno je ciljevima koji se njime žele postići, kako su navedeni u točkama 50. i 53. ove presude, a kojima se, u korist državljana – fizičkih osoba – država članica Unije i Švicarske Konfederacije, nastoji ostvariti slobodno kretanje osoba na području tih ugovornih stranaka i dodijeliti tim državljanima, među ostalim, pravo ulaska, boravka i pristupa gospodarskoj djelatnosti u svojstvu zaposlene osobe kao i iste životne uvjete, uvjete zapošljavanja i radne uvjete kao što su oni dodijeljeni vlastitim državljanima.

117 Slijedom toga, članak 13. SSKO-a ne može se tumačiti na način da se njime dopušta zadržavanje uskraćivanja zaposlenicima koji su rezidenti u Švicarskoj a rade u Njemačkoj da koriste pravo da izaberu sustav oporezivanja na zahtjev.

118 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 7. i 15. SSKO-a, u vezi s člankom 9. stavkom 2. Priloga I. SSKO-u, treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji za porezne obveznike, koji su državljani te države članice, druge države članice ili države stranke Sporazuma o EGP-u i rezidenti na državnom području jedne od tih država, pridržava pravo da izaberu postupak oporezivanja na zahtjev dohotka od nesamostalnog rada kako bi ishodili uzimanje u obzir izdataka kao što su poslovni izdaci i uračunavanje poreza na plaće naplaćenog u okviru postupka oporezivanja po odbitku, što može dovesti do povrata poreza na dohodak, a ne daje takvo pravo izbora, među ostalim, državljaninu prvonavedene države članice koji je rezident u Švicarskoj, a ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada u toj državi članici.

## Troškovi

119 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 navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

**Članke 7. i 15. 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., kako je zadnje izmijenjen Protokolom od 4. ožujka 2016. u vezi sa sudjelovanjem Republike Hrvatske kao ugovorne stranke nakon njezina pristupanja Europskoj uniji, u vezi s člankom 9. stavkom 2. Priloga I. tom sporazumu,**

**treba tumačiti na način da im se:**

**protivi propis države članice koji za porezne obveznike, koji su državljani te države članice, druge države članice ili države stranke Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru, od 2. svibnja 1992., i rezidenti na državnom području jedne od tih država, pridržava pravo da izaberu postupak oporezivanja na zahtjev dohotka od nesamostalnog rada kako bi ishodili uzimanje u obzir izdataka kao što su poslovni izdaci i uračunavanje poreza na plaće naplaćenog u okviru postupka oporezivanja po odbitku, što može dovesti do povrata poreza na dohodak, a ne daje takvo pravo izbora, među ostalim, državljaninu prvonavedene države članice koji je rezident u Švicarskoj, a ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada u toj državi članici.**

Potpisi