



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 18. oktobra 2012¹

Zadeva C-425/11

**Katja Ettwein
proti
Finanzamt Konstanz**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija))

„Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb — Neposredna obdavčitev obmejnih samozaposlenih oseb — Zavrnitev davčne ugodnosti v državi članici zaradi prenosa stalnega prebivališča — Izključitev zakoncev, ki imata stalno prebivališče v Švici, iz sistema davčne olajšave skupne obdavčitve (Ehegattensplitting), ki se uporablja za osebe s stalnim prebivališčem v državi članici Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora — Enako obravnavanje“

I – Uvod

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče pozvano k razlagi upoštevni določb Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb² (v nadaljevanju: Sporazum ES-Švica), zlasti tistih, ki se nanašajo na samozaposlene osebe. Natančneje, Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija) sprašuje Sodišče, ali navedeni sporazum nasprotuje davčnemu predpisu države članice Evropske unije, v skladu s katerim zakonca, ki sta državljana te države in v tej državi opravljata poklicno dejavnost kot samozaposleni osebi ter sta v tej državi zavezanca za plačilo dohodnine za skoraj ves obdavčljivi dohodek, nista upravičena do davčne ugodnosti na podlagi tega predpisa, ker sta zasebno stalno prebivališče prenesla v Švico.

2. Iz določb spornega predpisa namreč izhaja, da je sistem „splitting“ (delitev) za zakonca finančna ugodnost, če je dohodek, ki ga prejme eden od zakoncev veliko višji od dohodka, ki ga prejme drugi zakonec. Ta ureditev je bila uvedena za zmanjšanje progresivnosti dohodninske lestvice.³ V skladu s to ureditvijo se skupni dohodek zakoncev sešteje, nato se vsakemu od zakoncev navidezno pripiše 50 % tega skupnega zneska in v tej višini obdavči. Če je dohodek enega od zakoncev visok, drugega pa nizek, sistem „splitting“ izravna davčno osnovo in zmanjša progresivnost dohodninske lestvice.

3. Vendar je ta sistem mogoče uporabiti, le če imata zakonca stalno ali običajno prebivališče na nemškem ozemlju, na ozemlju druge države članice Unije ali na ozemlju države, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru⁴ (v nadaljevanju: Sporazum EGP).

¹ — Jezik izvirnika: francoščina.

² — Sporazum, podpisan v Luxembourgu 21. junija 1999 (UL 2002, L 114, str. 6).

³ — Sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 7).

⁴ — Sporazum z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3).

II – Pravni okvir

A – Sporazum ES-Švica

4. V skladu z drugim stavkom preambule Sporazuma ES-Švica so pogodbenice „odločene, da omogočijo prosti pretok oseb med seboj na podlagi pravil, ki veljajo v Evropski skupnosti“.

5. V skladu s členom 1(a) in (d) Sporazuma ES-Švica je njegov namen predvsem, da se državljanom držav članic in Švicarske konfederacije podeli pravica do vstopa, do prebivanja, do dostopa do dela kot zaposlena oseba in do registracije dejavnosti na samozaposlitveni osnovi ter pravica, da na ozemlju pogodbenic ostanejo in da se jim zagotovijo enaki življenjski, zaposlitveni in delovni pogoji, kot so zagotovljeni državljanom.

6. Člen 2 navedenega sporazuma z naslovom „Prepoved diskriminacije“ določa:

„Državljanov ene pogodbene stranke, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbene stranke, se pri uporabi tega sporazuma v skladu s Prilogami I, II in III ne sme diskriminirati na podlagi njihovega državljanstva.“

7. Člen 4 Sporazuma ES-Švica z naslovom „Pravica do prebivanja in dostopa do gospodarske dejavnosti“ določa:

„Pravica do prebivanja in dostopa do gospodarske dejavnosti je zagotovljena brez poseganja v določbe člena 10 in v skladu z določbami Priloge I.“

8. Na podlagi člena 11(1) navedenega sporazuma z naslovom „Obravnava pravnih sredstev“ imajo osebe, na katere se nanaša Sporazum ES-Švica, pravico do vložitve pravnega sredstva v zvezi z uporabo določb tega sporazuma pri pristojnih organih.

9. Člen 16 navedenega sporazuma z naslovom „Sklicevanje na pravo Skupnosti“ določa:

„1. Pogodbeni stranki za doseg ciljev tega sporazuma sprejmeta vse potrebne ukrepe, da se v njunih odnosih uporabijo enakovredne pravice in obveznosti kot v pravnih aktih Evropske skupnosti, na katere se sklicujeta.

2. Če izvajanje tega sporazuma vključuje pojme prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa [Sodišča] pred datumom podpisa Sporazuma. [Švicarsko konfederacijo] se obvesti o sodni praksi, izdani po datumu podpisa tega sporazuma. Mešani odbor na zahtevo ene pogodbenice za zagotovitev pravilnega delovanja tega sporazuma ugotovi učinke te sodne prakse.“

10. Člen 21 Sporazuma ES-Švica z naslovom „Odnos do dvostranskih sporazumov o dvojni obdavčitvi“ v odstavku 2 določa:

„Nobena določba iz tega Sporazuma se ne sme razlagati tako, da bi pogodbenicama pri izvajanju ustreznih določb iz njihove davčne zakonodaje preprečila ločevanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti v zvezi z njihovim stalnim prebivališčem.“

11. Priloga I k Sporazumu ES-Švica se nanaša na prosto gibanje oseb. Poglavje II te priloge vsebuje določbe, ki se nanašajo na zaposlene osebe. Člen 9 tega poglavja, ki se nanaša na enako obravnavanje in ki se na podlagi člena 15(2) poglavja III te priloge uporablja za samozaposlene osebe, določa:

„1. Zaposlena oseba z državljanstvom pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice zaradi svojega državljanstva ne sme biti deležna drugačnega obravnavanja kot domače zaposlene osebe v zvezi z zaposlitvenimi in delovnimi pogoji, predvsem glede plačila, odpusta ali glede vrnitve na delovno mesto ali ponovne zaposlitve, če bi postala brezposelna.

2. Zaposlena oseba in njeni družinski člani iz člena 3 te priloge uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in člani njihovih družin.

[...]“

12. Poglavje III te priloge se nanaša na „[s]amozaposlene osebe“, ki so v skladu z opredelitvijo iz člena 12(1) tega poglavja državljani pogodbenice, ki želijo na ozemlju druge pogodbenice registrirati dejavnost z namenom, da bi jo opravljali kot samozaposlene osebe.

13. Člen 13 tega poglavja z naslovom „Obmejne samozaposlene osebe“ v odstavku 1 določa:

„Obmejna samozaposlena oseba je državljan pogodbenice, ki ima stalno prebivališče na ozemlju pogodbenice in opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice ter se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj svojega stalnega prebivališča.“

14. Člen 15 tega poglavja z naslovom „Enako obravnavanje“ določa:

„1. Samozaposlenemu delavcu država gostiteljica glede pravice začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba zagotavlja obravnavanje, ki ni manj ugodno od obravnavanja, ki ga zagotavlja svojim državljanom.

2. Določbe člena 9 te priloge se smiselno uporabljajo za samozaposlene osebe iz tega poglavja.“

B – Nemška ureditev

15. Upoštevne nacionalne določbe so vsebovane v zakonu o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG).⁵

16. Člen 1 EStG določa:

„1. Fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji so v celoti zavezane za plačilo dohodnine. [...]

[...]

3. Fizične osebe, ki nimajo ne stalnega ne začasnega prebivališča v Nemčiji, se lahko obravnavajo kot osebe, ki so v celoti zavezane za plačilo dohodnine, če za to zaprosijo in če prejema nacionalne dohodke v smislu člena 49. To možnost je mogoče uporabiti, le če je vsaj 90 % njihovega dohodka v koledarskem letu obdavčenega z nemško dohodnino [...]“

5 — V različici, objavljeni 19. oktobra 2002 (BGBl. 2002 I, str. 4215), kakor je bila spremenjena 29. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, str. 3080) in 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 3151).

17. Člen 1a(1) EStG določa:

„V zvezi z državljanji države članice [Unije] ali države, za katero se uporablja [Sporazum EGP], [...] ki jih je treba na podlagi člena 1(3) obravnavati kot osebe, ki so v celoti zavezane za plačilo dohodnine, se za potrebe [...] člena 26(1), prvi stavek, uporabljajo ta pravila:

1. [...] Pogoj je, da ima prejemnik stalno ali običajno prebivališče na ozemlju druge države članice [Unije] ali države, v kateri se uporablja [Sporazum EGP].

[...]

2. Zakonec, ki ni ločen in ki nima niti stalnega niti običajnega prebivališča na nemškem ozemlju se, če to zahteva, za potrebe člena 26(1), prvi stavek, obravnava kot oseba, ki je v celoti zavezana za plačilo dohodnine. [...]“

18. Člen 26(1) EStG neločenima zakoncema, ki sta neomejena davčna zavezanca ali ki ju je treba obravnavati kot taka, podeljuje pravico do izbire med ločeno obdavčitvijo iz člena 26a tega zakona in skupno obdavčitvijo iz člena 26b tega zakona.

19. Člen 26b EStG z naslovom „Skupna obdavčitev zakoncev“ v odstavku 1 določa:

„Pri skupni obdavčitvi se dohodki, ki sta jih zakonca prejela, seštejejo in skupaj obdavčijo in zakonca sta tako, če ni drugače določeno, obravnavana kot en davčni zavezanec.“

20. Člen 32a EStG z naslovom „Stopnja dohodnine“ v odstavku 5 določa:

„Dohodnina zakoncev, ki sta skupaj obdavčena na podlagi člena 26 in 26b, [...] znaša dvakratnik dohodnine, s katero je obdavčena polovica njunih skupnih obdavčljivih dohodkov v skladu z odstavkom 1 (sistem ‚splitting‘).“

III – Spor o glavni stvari

21. K. Ettwein in njen mož sta nemška državljana. Oba opravljata poklicno dejavnost kot samozaposleni osebi in celoten dohodek pridobivata v Nemčiji. Zakonca sta 1. avgusta 2007 stalno prebivališče prenesla v Švico. Po spremembi stalnega prebivališča sta še naprej opravljala poklicno dejavnost v Nemčiji in skoraj ves dohodek pridobivala v tej državi članici.

22. K. Ettwein in njen mož sta za izračun dohodnine za davčno leto 2008 tako kot za prejšnja davčna obdobja zaprosila za skupno obdavčenje, in sicer z uporabo sistema „splitting“, pri tem pa sta poudarila, da v Švici nista prejela obdavčljivih prihodkov. Finanzamt Konstanz je v prvi odločbi o odmeri davka prošnji zakoncev ugodil.

23. Vendar pa je bila 1. decembra 2009 ta odločba odpravljena z obrazložitvijo, da ugodnosti sistema „splitting“, ki je podeljena na podlagi osebnega in družinskega položaja zakoncev, ni mogoče uporabiti, ker zakonca nimata stalnega prebivališča niti v državi članici Unije niti v državi podpisnici Sporazuma EGP. Finanzamt Konstanz je v odločbi o odmeri davka z dne 22. marca 2010 zato odločil, da se za zakonca uporablja ureditev ločene obdavčitve. K. Ettwein je po neuspeli upravni pritožbi, vloženi zoper to odločbo, pri Finanzgericht Baden-Württemberg vložila tožbo za odpravo te odločbe.

IV – Vprašanje za predhodno odločanje

24. Predložitveno sodišče meni, da sta K. Ettwein in njen mož obmejni samozaposleni osebi v smislu člena 13(1) Priloge I k Sporazumu ES-Švica. V zvezi s tem namreč navaja, da sta zakonca nemška državljana s stalnim prebivališčem v Švici, da opravljata samostojno dejavnost na nemškem ozemlju in da se vsak dan vračata iz kraja opravljanja poklicne dejavnosti v kraj stalnega prebivališča. V skladu z določbami člena 9(2) v povezavi s členom 15(2) Priloge I k Sporazumu ES-Švica imajo obmejne samozaposlene osebe na ozemlju države, v kateri opravljajo poklicno dejavnost, enake davčne in socialne ugodnosti kot samozaposleni državljani te države. Po mnenju predložitvenega sodišča je to, da je nemška davčna uprava zakoncema Ettwein zavrnila ugodnost, ki izhaja iz uporabe sistema „splitting“, samo zato ker imata stalno prebivališče v Švici, v nasprotju z določbami Sporazuma ES-Švica.

25. Po mnenju nacionalnega sodišča je tako sklepanje v skladu z načeli, določenimi v sodni praksi Sodišča pred 21. junijem 1999, ko je bil podpisan Sporazum ES-Švica, glede pravice do ustanavljanja in prostega gibanja delavcev, ki sta vključena v Sporazum ES-Švica. Sklicuje se zlasti na sodno prakso v zvezi z načelom prepovedi diskriminacije, ki se uporablja tudi na davčnem področju, v skladu s katero ni prepovedana le očitna diskriminacija na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat.⁶ Navedeno sodišče spominja tudi, da so v skladu s tem načelom prepovedane tudi določbe, ki državljanu države članice preprečujejo ali ga odvrtaajo, da zapusti to državo, zato da bi uresničeval pravico do prostega gibanja.⁷

26. Poleg tega predložitveno sodišče navaja, da je načeloma država stalnega prebivališča upravičena do celotne obdavčitve davčnega zavezanca, pri tem pa upošteva njegov osebni in družinski položaj. Vendar če se celotna obdavčitev izvede v državi, v kateri so nastali dohodki, ker zadevna oseba pridobi dohodke skoraj izključno v tej državi, ta država ne sme zavrniti upoštevanja osebnega in družinskega položaja zavezanca, ker to ni mogoče v državi stalnega prebivališča. V skladu z isto sodno prakso je sistem „splitting“ del osebnega in družinskega položaja, ki ga je v takem primeru treba upoštevati.⁸

27. Položaj zakoncev Ettwein, ki ga ni mogoče upoštevati v državi stalnega prebivališča, ker v tej državi nista prejela dohodkov, je zato treba upoštevati v Nemčiji pri izračunu davka, sicer bi bila diskriminirana glede na pare, ki imajo stalno prebivališče v Nemčiji, ki dohodke dobivajo tam in ki so v enakem osebnem in družinskem položaju.

28. Finanzgericht Baden-Württemberg je ob upoštevanju zgoraj navedenega z odločbo, ki je prispela na Sodišče 16. avgusta 2011, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe [Sporazuma ES-Švica], zlasti njegove člene 1, 2, 11, 16 in 21 ter člene 9, 13 in 15 Priloge I k temu sporazumu, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se zakoncema, ki živita v Švici in ki morata v Zvezni republiki Nemčiji plačati dohodnino od vseh obdavčljivih dohodkov, ne priznava skupna odmera dohodnine ob uporabi sistema ‚delitve‘ („splitting“)?

29. Pisna stališča so predložile stranki v postopku v glavni stvari, nemška in španska vlada ter Evropska komisija. K. Ettwein, nemška vlada in Evropska komisija so bile zastopane na obravnavi 4. julija 2012.

6 — Zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 26.

7 — Sodba z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921).

8 — Zgoraj navedena sodba Schumacker in sodba z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089).

V – Analiza

A – Uvodne ugotovitve

1. Narava Sporazuma ES-Švica

30. Najprej moram spomniti, da je treba Sporazum ES-Švica, ker gre za mednarodno pogodbo, v skladu s členom 31 Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb⁹ razlagati v dobri veri glede na običajni pomen njegovega besedila v kontekstu ter glede na njegov namen in cilj¹⁰.

31. Sodišče je že večkrat presodilo, da glede na to, da Švicarska konfederacija ni pristopila k notranjemu trgu Unije, katerega namen je odpraviti vse ovire, da bi se ustvaril prostor popolnoma svobodnega pretoka, podoben tistemu, ki ga ponuja nacionalni trg, razlage določb prava Unije, ki se nanašajo na ta notranji trg, ni mogoče samodejno prenesti na razlago Sporazuma ES-Švica, razen če to izrecno določa sam sporazum.¹¹

32. V členu 16(2) Sporazuma ES-Švica je sicer določeno, da se upošteva sodna praksa Sodišča, vendar se to sklicevanje nanaša na sodno prakso pred podpisom navedenega sporazuma 21. junija 1999. Opozarjam, da se ta določba zgleduje po členu 6 Sporazuma EGP. Namen navedenega člena 16(2) je, da Švicarska konfederacija ne bi bila vezana na prihodnjo razlago Sporazuma ES-Švica, ki bi jo podal sodni organ druge pogodbenice, to je Sodišče, in zagotavlja „vzporedni pravni okvir“ glede področij, za katera velja pravo Unije.¹²

33. Položaj, ki je opisan v predložitveni odločbi, to je položaj, da sta zakonca, ki imata državljanstvo države članice, v kateri opravljata poklicno dejavnost kot samozaposleni osebi, zaradi prenosa zasebnega stalnega prebivališča v Švico na davčnem področju manj ugodno obravnavana, je treba presoјati glede na zgoraj navedene posebnosti razlage Sporazuma ES-Švica.

2. Cilji Sporazuma ES-Švica

34. Cilji Sporazuma-ES Švica so navedeni v njegovem členu 1. Cilji tega sporazuma so zlasti, da se državljanom držav članic in Švicarske konfederacije podeli pravica do vstopa, do prebivanja, do dostopa do dela kot zaposlena oseba, do registracije dejavnosti na samozaposlitveni osnovi, ter pravica, da na ozemlju pogodbenic ostanejo in da se jim zagotovijo enaki življenjski, zaposlitveni in delovni pogoji, kot so zagotovljeni državljanom.

35. Poudariti je treba, da se želja po olajšanju prostega gibanja oseb med Unijo in Švicarsko konfederacijo razlikuje od vsebine in ciljev pravic o prostem pretoku, ki jih določajo Pogodbe v zvezi z notranjim trgov, vzpostavljenim med državami članicami Unije.

9 — Konvencija, podpisana na Dunaju 23. maja 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 1155, str. 331.

10 — Za podrobnejši razvoj glej mnenje 1/91 z dne 14. decembra 1991 (*Recueil*, str. I-6079, točka 14); sodbe z dne 1. julija 1993 v zadevi *Metalsa* (C-312/91, *Recueil*, str. I-3751, točka 12); z dne 2. marca 1999 v zadevi *Eddline El-Yassini* (C-416/96, *Recueil*, str. I-1209, točka 47); z dne 20. novembra 2001 v zadevi *Jany in drugi* (C-268/99, *Recueil*, str. I-8615, točka 35); z dne 25. februarja 2010 v zadevi *Brita* (C-386/08, *ZOdl.*, str. I-1289, točki 42 in 43) in z dne 15. julija 2010 v zadevi *Hengartner in Gasser* (C-70/09, *ZOdl.*, str. I-7233, točka 36).

11 — Glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 12. novembra 2009 v zadevi *Grimme* (C-351/08, *ZOdl.*, str. I-10777, točki 27 in 29) in z dne 11. februarja 2010 v zadevi *Fokus Invest* (C-541/08, *ZOdl.*, str. I-1025, točka 28) ter zgoraj navedeno sodbo *Hengartner in Gasser* (točki 41 in 42).

12 — Epiney, A., in Mosters, R., „*Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes*“, *Interprétation et application des „traités d'intégration“*, Schulthess, Zürich, 2006, str. 57–73, in v istem smislu, Boillet, V., „*La détermination du champ d'application de l'Accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts Zambrano et McCarty*“, *Pratique juridique actuelle*, 2012, str. od 49 do 55. Glej tudi Aubry Girardin, F., „*L'interprétation et l'application de l'Accord sur la libre circulation des personnes du point de vue de la jurisprudence*“, *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*, Schulthess, Zürich, 2011, str. 29–48.

36. Analiza političnega konteksta sklenitve Sporazuma ES-Švica kaže, da cilj dvostranskih sporazumov ni bila vzpostavitev notranjega trga.¹³ Ni sporno, da spada Sporazum ES-Švica v skupino sedmih področnih sporazumov, ki urejajo odnose med Skupnostjo in Švicarsko konfederacijo¹⁴ in ki so bili podpisani 21. junija 1999, po tem, ko je Švicarska konfederacija 6. decembra 1992 zavrnila pristop k Sporazumu EGP. Ta zavrnitev odraža opustitev projekta gospodarske skupnosti z enotnim trgom, ki bi temeljil na skupnih pravilih med državami podpisnicami sporazuma, in daje prednost sklenitvi dvostranskih sporazumov s Skupnostjo in njenimi državami članicami na točno določenih področjih.

37. Cilj tega Sporazuma ES-Švica je torej okrepitev vezi med pogodbenicami,¹⁵ brez namena razširitve uporabe temeljnih svoboščin v celoti na Švicarsko konfederacijo ali celo poznejšega pristopa k Uniji.

38. V zvezi s tem je v sodni praksi Sodišča vzpostavljeno jasno razlikovanje med razlago določb prava Unije glede notranjega trga in razlago mednarodnega sporazuma, kot je Sporazum ES-Švica, to razlikovanje pa temelji na primerjavi ciljev in konteksta Sporazuma ES-Švica na eni strani in evropske konstrukcije na drugi strani.¹⁶

39. Švicarska konfederacija je še naprej zadržana glede svoboščin, ki veljajo med državami članicami Unije in EGP, kar pomeni, da se omejitve prostega gibanja oseb lahko ohranjajo v okviru dvostranskega Sporazuma ES-Švica, medtem ko znotraj Unije ali EGP niso dovoljene.

B – Pravica države članice, da ne odobri davčne ugodnosti svojim državljanom, ki so samozaposlene osebe, nimajo pa stalnega prebivališča v tej državi članici

40. Spomniti je treba na položaj, ki je predmet obravnavane zadeve. Gre za nemška državljana, ki opravljata gospodarsko dejavnost kot samozaposleni osebi v Nemčiji in ki sta zasebno prebivališče prenesla v Švico, vendar tam ne opravljata poklicne dejavnosti. Sodišče je pozvano k razlagi določb Sporazuma ES-Švica, ki se nanašajo na položaj samozaposlenih oseb, in k presoji vpliva svoje sodne prakse na zadevo iz postopka v glavni stvari.

1. Stvarno področje uporabe Sporazuma ES-Švica

41. Določbe Sporazuma ES-Švica, ki se nanašajo na samozaposlene osebe, so v poglavju III Priloge I k temu sporazumu, ki ima pet členov. Člen 12 te priloge določa pogoje za pridobitev dovoljenja za prebivanje za samozaposlene osebe. Členi od 13 do 16 navedene Priloge I podrobneje določajo to pravico. Sporazum ES-Švica je omejen na to, da vsaki samozaposleni osebi priznava pravico do vstopa in prebivanja na ozemlju pogodbenic ter pravico, da je v državi gostiteljici deležna obravnavanja, ki ni manj ugodno od obravnavanja, ki ga ta država zagotavlja svojim državljanom, kar zadeva pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba.

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

14 — Sedem sporazumov se nanaša na prosto gibanje oseb, zračni promet, cestni in železniški prevoz blaga in potnikov, trgovino s kmetijskimi proizvodi, vzajemno priznavanje glede ugotavljanja skladnosti, nekatere vidike javnih naročil ter znanstveno in tehnološko sodelovanje. Glej Sklep Sveta in Komisije 2002/309/ES, Euratom glede sporazuma o znanstvenem in tehnološkem sodelovanju z dne 4. aprila 2002 o sklenitvi sedmih sporazumov s Švicarsko konfederacijo (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 41, str. 89).

15 — Zgoraj navedena sodba Grimme, točka 28.

16 — Glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 9. februarja 1982 v zadevi Polydor in RSO Records (270/80, Recueil, str. 329, točke od 15 do 19); zgoraj navedeno mnenje 1/91 (točka 14); zgoraj navedeno sodbo Metalsa (točke 11 in od 15 do 19), in v opombi 11 navedeno sodno prakso.

42. Menim, da položaj zakoncev Ettwein ne spada na stvarno področje uporabe teh določb. Besedilo člena 12 Priloge I k temu sporazumu se nanaša na „državljan *pogodbence*, ki želijo *registrirati svojo dejavnost* na ozemlju *druge pogodbenice*, da bi jo *opravljale kot samozaposlene osebe* [...]“.¹⁷ V istem smislu člen 15(2) navedene Priloge I s sklicevanjem na člen 9 te priloge zagotavlja samozaposlenim osebam iz ene države pogodbenice enako obravnavanje na ozemlju druge pogodbenice. Tako zaradi njihovega državljanstva ne smejo biti obravnavane drugače kot delavci, ki so državljani te države. Zlasti uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domači delavci.¹⁸

43. Glede načela prepovedi diskriminacije, ki je bilo navedeno v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, spominjam, da člen 2 Sporazuma ES-Švica prepoveduje diskriminacijo na podlagi državljanstva.¹⁹

44. V skladu s sodno prakso, ki izhaja iz sodbe Bergström,²⁰ se sicer državljan pogodbenice lahko sklicuje na Sporazum ES-Švica zoper svojo državo.

45. Vendar poudarjam, da je v skladu s členom 16(1) Sporazuma ES-Švica možnost sklicevanja na ta sporazum zoper svojo državo omejena na pravice in obveznosti, ki izhajajo iz aktov sekundarnega prava Unije, ki so navedeni v prilogi k temu sporazumu. Sporazum ES-Švica pa ne vsebuje ničesar, na podlagi česar bi bilo mogoče sklepati, da ta možnost zajema tudi določbe primarnega prava.

46. Tako niti besedilo Sporazuma ES-Švica niti njegov cilj ne omogočata takega sklepa glede določb, ki se nanašajo na samozaposlene osebe in ki obravnavajo le položaj diskriminacije na podlagi državljanstva državljan ene pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice.

47. Iz opisa dejanskega stanja, ki je bil predložen Sodišču, pa je razvidno, da sta zakonca Ettwein nemška državljana in da kot samozaposleni osebi opravljata poklicno dejavnost v Nemčiji, kjer sta tudi zavezana za plačilo davka, ki je predmet spora. Zato ni mogoče, da gre v tej zadevi za diskriminacijo državljan ene pogodbenice s strani organov druge pogodbenice. To, da sta zakonca Ettwein prenesla zasebno stalno prebivališče v Švico, je glede tega brezpredmetno.²¹

48. Poleg tega člen 13 Priloge I k Sporazumu ES-Švica, ki se nanaša na obmejne samozaposlene osebe,²² v povezavi s členom 12 te priloge podpira to besedno razlago, ki primer iz postopka v glavni stvari izključuje s področja uporabe določb Sporazuma ES-Švica o samozaposlenih osebah. Glede tega moram spomniti, da je v skladu z besedilom člena 12 navedene Priloge I samozaposlena oseba državljan pogodbenice, ki želi registrirati dejavnost na ozemlju druge pogodbenice, da bi jo opravljal kot samozaposlena oseba. V skladu s členom 13 navedene Priloge I je „obmejna samozaposlena oseba“, ki po mojem mnenju nujno predstavlja podkategorijo „samozaposlenih oseb“, državljan pogodbenice, ki ima stalno prebivališče na ozemlju pogodbenice, vendar poklicno dejavnost opravlja kot samozaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice, pri tem pa se načeloma vsak dan vrača v kraj stalnega prebivališča. Z drugimi besedami, država, v kateri samozaposlena oseba opravlja poklicno dejavnost, ni država, v kateri ima stalno prebivališče, ta pa ustreza državi izvora ali ne.²³

17 — Moj poudarek.

18 — Glej člen 9(2) Priloge I k Sporazumu ES-Švica.

19 — Navedeni člen 2 določa, da „[se] [d]ržavljanov ene pogodbene stranke, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbene stranke, [...] pri uporabi tega sporazuma v skladu s Prilogami I, II in III ne sme diskriminirati na podlagi njihovega državljanstva“.

20 — Sodba z dne 15. decembra 2011 (C-257/10, ZOdl., str. I-13227, točke od 26 do 30, 33 in 34.).

21 — Za podobno razlogovanje glej zgoraj navedeno sodbo Grimme (točke od 47 do 49).

22 — V odstavku 1 navedenega člena je obmejna samozaposlena oseba opredeljena z nenatančnimi izrazi kot „državljan pogodbenice, ki ima stalno prebivališče na ozemlju pogodbenice in opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice [...]“. Odstavka 2 in 3 tega člena določata glede te posebne kategorije samozaposlenih oseb ugodnejše pogoje na področju pravice do prebivanja. Glej sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Stamm in Hauser (C-13/08, ZOdl., str. I-11087, točka 39).

23 — Švicarski državljan, ki opravlja dejavnost v Nemčiji, ostane torej obmejna samozaposlena oseba v smislu člena 13 Priloge I k Sporazumu ES-Švica, tudi če ima stalno prebivališče v Avstriji, vendar pa se ta sporazum ne uporablja za njegovo morebitno gospodarsko dejavnost v Švici. Enako je nemški državljan, ki opravlja dejavnost v Švici, obmejna samozaposlena oseba v smislu navedenega člena 13, če ima stalno prebivališče v Nemčiji ali drugi državi članici Unije, toda če opravlja dejavnost v Nemčiji, ne izpolnjuje meril, ki jih določa ta člen.

49. Poudarjam torej, da primer, v katerem gre zgolj za prenos stalnega prebivališča na ozemlje pogodbenice brez namena opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba, ne spada na področje uporabe členov 12 in 13 Sporazuma ES-Švica.

50. V obravnavani zadevi v skladu z nemškimi predpisi uporabo ugodnejše davčne obravnave preprečuje dejstvo, da imata zakonca Ettwein stalno prebivališče v Švici. Manj ugoden davčni položaj ni posledica tega, da sta zakonca, državljana pogodbenice, ki imata stalno prebivališče na ozemlju te pogodbenice, uresničevala pravico do opravljanja dejavnosti v državi pogodbenici, ki ni država, katere državljana sta.

51. Iz navedenega izhaja, da zakonca Ettwein s tem, da opravljata poklicno dejavnost kot samozaposleni osebi v državi, katere državljana sta, ne izvršujeta pravic iz določb Sporazuma ES-Švica o pravici do ustanavljanja, enakem obravnavanju in prepovedi diskriminacije, ki se zanj ne uporabljajo. To ozko razlago upoštevni določb Sporazuma ES-Švica v skladu z njegovim besedilom potrjujejo cilji, ki so bili obravnavani zgoraj.²⁴

2. Vpliv sodne prakse Sodišča na obravnavano zadevo

52. V členu 16 Sporazuma ES-Švica je pravo Unije izrecno navedeno kot vir enotne razlage določb navedenega sporazuma, ki so v bistvu enake določbam prava Unije.²⁵ Odstavek 1 tega člena določa, da se pogodbenici zavezuje, da bosta vzpostavili pravice in obveznosti, ki so enakovredne tistim iz *acquis communautaire*. Na podlagi odstavka 2 tega člena se v zvezi s tem uporablja sodna praksa Sodišča, pri tem pa je poudarjeno, da se to nanaša le na sodno prakso pred podpisom Sporazuma ES-Švica, to je pred 21. junijem 1999, o poznejši sodni praksi pa bo Švicarska konfederacija obveščena.²⁶

53. V teh okoliščinah je treba na kratko preučiti upoštevno sodno prakso Sodišča pred 21. junijem 1999 glede obsega področja uporabe določb Sporazuma ES-Švica.

54. Glede načel enakega obravnavanja in prepovedi diskriminacije v okviru prostega gibanja samozaposlenih oseb najprej opozarjam, da se vprašanje, ali je njun obseg enak tistemu, ki je določeno v pravu Unije in zlasti v skladu s sodno prakso, ki izhaja iz zgoraj navedenih sodb Schumacker in Bosman, ne postavlja v obravnavanem primeru, saj se ustrezne določbe Sporazuma ES-Švica za zakonca Ettwein ne uporabljajo.²⁷

24 — Glej točko 34 in naslednje teh sklepnih predlogov.

25 — V tem smislu in v zvezi z osnutkom sporazuma med Skupnostjo na eni strani in državami Evropskega združenja za prosto trgovino na drugi strani o vzpostavitvi Evropskega gospodarskega prostora glej zgoraj navedeno mnenje 1/91 in mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992 (Recueil, str. I-2821).

26 — V skladu s členom 16(2), tretji stavek, Sporazuma ES-Švica mešani odbor na zahtevo pogodbenice določi vpliv sodne prakse, izdane po referenčnem datumu za Švico kot tretjo državo, ki ni članica Unije. Za primerjavo glej v zvezi s členom 6 osnutka sporazuma med Skupnostjo na eni strani in državami Evropskega združenja za prosto trgovino na drugi strani o vzpostavitvi Evropskega gospodarskega prostora zgoraj navedeni mnenji 1/91 (točke 8, 24 in 44) in 1/92 (točka 5).

27 — Zgoraj navedeni sodbi Schumacker (točka 26) in Bosman (točke od 95 do 97). Po mnenju predložitvenega sodišča iz teh sodb izhaja, da pravila glede enakega obravnavanja ne prepovedujejo le očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril (kot je pogoj stalnega prebivališča) dejansko povzročijo enak rezultat. Načelo prepovedi diskriminacije naj bi zajemalo tudi določbe, ki državljanu države članice preprečujejo ali ga odvrta, da zapusti državo izvora, zato da bi uresničil pravico do prostega gibanja, tudi če se uporabljajo neodvisno od državljanstva zadevnih delavcev. Po mnenju nacionalnega sodišča bi nacionalni predpis, ki tako kot ta iz postopka v glavni stvari razlikuje med osebami ki imajo stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju, in tistimi, ki ga nimajo, ter poročene davčne zavezance obravnava manj ugodno, če imajo stalno prebivališče zunaj Unije ali EGP, ne glede na njihovo državljanstvo, utegnil poročene pare, ki bi lahko bili upravičeni do te davčne ugodnosti, odvrniti od uresničevanja pravice do prostega gibanja.

55. Vendar se je treba sklicevati na sodbo Werner,²⁸ v kateri je Sodišče razsodilo, da člen 52 Pogodbe EGS, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja, ne preprečuje državi članici, da bi za svoje državljane, ki opravljajo poklicno dejavnost na njenem ozemlju in tam pridobijo celoten ali skoraj celoten dohodek, določila večje davčno breme, če ne prebivajo v tej državi, kot je davčno breme državljanov, ki v njej prebivajo. Ta zadeva se je nanašala na nemškega državljan, ki je kot samozaposlena oseba opravljal poklic zobozdravnika v Nemčiji in tam tudi prejemal večino dohodka, stalno prebivališče pa je prenesel na Nizozemsko.

56. Kot je navedla Komisija v pisnih stališčih, ta sodba kaže, da pred podpisom Sporazuma ES-Švica zgolj prenosa stalnega prebivališča ni bilo mogoče obravnavati kot nastanitev z namenom opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba v državi gostiteljici v smislu člena 52 Pogodbe.

57. V zvezi z zgoraj navedeno sodbo Asscher, ki je bila tako kot sodba Werner izdana pred podpisom Sporazuma ES-Švica, moram najprej opozoriti, da je bilo v tej zadevi dejstvo, da je tožeča stranka opravljala gospodarsko dejavnost kot samozaposlena oseba v državi članici, ki ni bila država izvora, prvi pogoj, ki ji je omogočil, da se v razmerju do zadnjenavedene države sklicuje na pravico do ustanavljanja. Tako je bilo zaradi dejstva, da je bil v razmerju do države izvora v podobnem položaju kot vsakdo drug, ki se sklicuje na pravico do ustanavljanja v razmerju do države gostiteljice.²⁹

58. To pa ni podano v obravnavani zadevi, saj sta zakonca Ettwein zavezanca za plačilo davka na podlagi celotnega obdavčljivega dohodka v svoji državi izvora, to je v Zvezni republiki Nemčiji.

59. Po mnenju Finanzgericht Baden-Württemberg iz sodne prakse Asscher izhaja, da je na davčnem področju načeloma naloga države, v kateri ima zadevna oseba stalno prebivališče, da obdavči zavezanca v celoti, ob tem pa upošteva njegov osebni in družinski položaj, kamor spada sklenitev zakonske zveze in sistem „splitting“, ki se lahko uporabi na podlagi zakonske zveze. Če pa davčni zavezanec pridobi dohodke skoraj izključno – ali izključno kot v obravnavani zadevi – v državi, v kateri opravlja delo, je za obdavčitev pristojna ta država, ki mora upoštevati osebni in družinski položaj zadevne osebe, če tega ni mogoče upoštevati v državi, v kateri ima stalno prebivališče.

60. Po mnenju nacionalnega sodišča iz te sodne prakse in iz člena 21(2) Sporazuma ES-Švica izhaja, da je mogoče zavrnitev davčne ugodnosti osebam, ki na nacionalnem ozemlju nimajo stalnega prebivališča, opredeliti kot diskriminatorno, če med davčnimi zavezanci, ki imajo stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju, in tistimi, ki ga nimajo, ni nobene objektivne razlike, s katero bi bilo mogoče utemeljiti tako različno obravnavanje.³⁰

61. V zvezi s tem navajam, da stališča Zvezne republike Nemčije glede razlage člena 21(2) Sporazuma ES-Švica, ki ga poleg tega ni mogoče uporabiti za obravnavani primer, ni mogoče sprejeti. Nemška vlada meni, da je treba stalno prebivališče vedno obravnavati kot merilo razlikovanja med zavezanci. Ta določba pa pogodbenicam izrecno dovoljuje, da lahko na davčnem področju kot merilo razlikovanja med zavezanci uporabijo kraj stalnega prebivališča, le če ti niso v objektivno primerljivem položaju.

62. V tem primeru zadostuje opozorilo, da se načelo prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, kot ga zagotavlja Sporazum ES-Švica, ne uporablja za položaj zakoncev Ettwein, ker sta že državljana. Zato razlage tega načela, ki jo je podalo Sodišče v okviru Unije, v obravnavani zadevi ni mogoče prenesti na ustrezne določbe Sporazuma ES-Švica.

28 — Sodba z dne 26. januarja 1993 v zadevi Werner (C-112/91, Recueil, str. I-429, točka 17).

29 — Glej točki 34 in 62 navedene sodbe. Po podpisu Sporazuma ES-Švica je Sodišče razvilo drugačno rešitev glede prostega gibanja zaposlenih delavcev in meni, da se lahko vsak državljan Unije, ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba v državi članici, ki ni država, v kateri ima stalno prebivališče, sklicuje na tako svobodo kot delavec migrant ne glede na to, katera je država izvora in katera je država, v kateri je zaposlen. Glej zlasti sodbo z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg (C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).

30 — Zgoraj navedena sodba Asscher (točke od 40 do 44).

63. V zvezi z razvojem sodne prakse po podpisu Sporazuma ES-Švica je treba pojasniti, da sodbe Ritter-Coulais,³¹ zgoraj navedene sodbe Stamm in Hauser ter sodbe Graf in Engel,³² ki so bile navedene v pisnem postopku in na obravnavi ter so bile izdane v letih 2006, 2008 in 2011, ni mogoče upoštevati v obravnavani zadevi. V skladu s členom 16(2) Sporazuma ES-Švica mešani odbor³³ stalno preučuje razvoj upoštevne sodne prakse Sodišča po 21. juniju 1999 in je edini pristojen za določitev morebitnega vpliva te sodne prakse na Švicarsko konfederacijo v okviru ustreznih določb Sporazuma ES-Švica.³⁴

64. Iz navedenega izhaja, da se upoštevanje sodne prakse Sodišča, ki ga sicer nalaga člen 16(2) Sporazuma ES-Švica, nikakor ne razširja na razvoj te sodne prakse po referenčnem datumu, ki je določen v tem členu. Nasprotna rešitev bi pomenila napačno presojo možnosti sklicevanja *ratione temporis* na upoštevno sodno prakso Sodišča v skladu s Sporazumom ES-Švica in bi bila v nasprotju z voljo pogodbenic, da Švicarska konfederacija ni podrejena sodni oblasti Sodišča glede njegovih prihodnjih razlag. Večja gospodarska integracija pa se lahko doseže le na politični ravni.

65. Ker take volje ni, cilja enotnosti razlage in uporabe prava ni mogoče doseči zaradi razlik med cilji in kontekstom Sporazuma ES-Švica na eni strani in prava Unije na drugi strani. Upoštevanje *acquis communautaire*, ki ga določa Sporazum ES-Švica in ki podpira enotno razlago enakih pravil, mora biti vsekakor omejeno z okvirom, ki ga določajo cilji navedenega sporazuma.

66. Na podlagi navedenega ugotavljam, da določbe Sporazuma ES-Švica, ki se nanašajo na samozaposlene osebe, ne nasprotujejo temu, da se v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, par, ki ga sestavljata državljana države članice Unije, ki tam delata kot samozaposleni osebi, kot osebi s stalnim prebivališčem v Švici, in torej zunaj Unije in EGP, obravnava drugače glede obračuna dohodnine.

67. Nazadnje želim dodati, da čeprav je v obravnavani zadevi država članica diskriminatorno ravnala v škodo svojih državljanov, ki sta se odločila, da bosta prenesla zasebno stalno prebivališče v državo zunaj Unije, menim, da je tako diskriminatorno ravnanje vsekakor težko zagovarjati ob upoštevanju ustavnih vrednot, ki so skupne državam članicam, zlasti glede enakega obravnavanja posameznikov, ki so v primerljivem položaju.³⁵

VI – Predlog

68. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Finanzgericht Baden-Württemberg, odgovori:

Določbe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, podpisanega v Luxembourgju 21. junija 1999, zlasti njegovi členi 1, 2, 11, 16 in 21 ter členi 9, 13 in 15 Priloge I k temu sporazumu, ne nasprotujejo predpisu države članice, v skladu s katerim je ugodnost skupne obdavčitve na podlagi

31 — Sodba z dne 21. februarja 2006 (C-152/03, ZOdl., str. I-1711).

32 — Sodba z dne 6. oktobra 2011 (C-506/10, ZOdl., str. I-9345).

33 — V skladu s členom 14 Sporazuma ES-Švica mešani odbor sestavljajo predstavniki pogodbenic. Odgovoren je za sporazum in njegovo pravilno uporabo, v zvezi s to nalogo pa izdaja predloge in sprejema odločitve, o katerih odloča soglasno. Sestaja se glede na potrebe in vsaj enkrat na leto, vsaka pogodbenica pa lahko zahteva sklic sestanka. Mešani odbor se lahko odloči, da ustanovi delovno skupino ali skupino izvedencev, ki mu pomaga pri izvajanju dolžnosti. V skladu s členom 19 tega sporazuma mu lahko pogodbenice v odločanje predložijo vsak spor glede razlage ali uporabe tega sporazuma.

34 — Poleg tega člen 18 Sporazuma ES-Švica določa postopek posebne revizije. V skladu s tem členom lahko pogodbenica mešanemu odboru predlaga spremembo, ta pa lahko začne veljati po izvedbi ustreznih notranjih postopkov.

35 — Glej v tem smislu točko 72 mojih sklepnih predlogov v zgoraj navedeni zadevi Hengartner in Gasser.

sistema „delitve“ („splitting“) zavrnjena zakoncema, ki sta državljana te države in tam opravljata poklicno dejavnost kot samozaposleni osebi ter sta tam davčna zavezanca na podlagi celotnega obdavčljivega dohodka, samo zato ker je ta par prenesel kraj stalnega prebivališča iz te države v Švico.