



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 16. novembra 2023¹

Zadeva C-627/22

AB

proti

Finanzamt Köln-Süd

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Sporazum med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o prostem pretoku oseb – Prenos kraja stalnega prebivališča fizične osebe iz države članice v Švico – Neposredni davki – Prosti pretok zaposlenih oseb – Enako obravnavanje – Davčne ugodnosti – Dohodnina – Odmera na zahtevo, ki je na voljo samo zaposlenim osebam, ki so omejeno davčno zavezane in so davčni rezidenti v državi članici Unije ali državi Evropskega gospodarskega prostora (EGP)“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na obravnavanje zaposlenih oseb s prebivališčem v Švici, ki so omejeno zavezane za plačilo nemške dohodnine, če prejemajo plačo v Nemčiji.²

2. Po navedbah predložitvenega sodišča se te zaposlene osebe s prebivališčem v Švici ne morejo sklicevati na mehanizem *odmere na zahtevo*³, da bi „z upoštevanjem poslovnih stroškov in vračunanjem nemškega davka od plač, zadržanega v postopku odtegnitve davka pri viru, prej[ele] vračilo dohodnine“. Taka možnost pa je na voljo rezidentom Nemčije in drugih držav članic Evropske unije in Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju: EGP).

¹ Jezik izvornika: španščina.

² V nadaljevanju jih bom imenoval zaposlene osebe, ki so omejeno zavezane za plačilo nemške dohodnine, da bi jih razlikoval od tistih, ki so kot rezidenti Nemčije neomejeno zavezane za plačilo tega davka.

³ Kot bom pojasnil v nadaljevanju, ta mehanizem omogoča, da delavec prostovoljno zahteva odmero dohodnine na podlagi dohodkov iz delovnega razmerja, prejetih v Nemčiji, s pripadajočimi posledicami v zvezi z odbitkom poslovnih stroškov in vračunanjem odtegnjenih zneskov.

3. Sodišče mora pri odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje dopolniti svojo sodno prakso v zvezi z osebnim področjem uporabe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb (v nadaljevanju: Sporazum o prostem pretoku oseb)⁴ ter prepovedjo diskriminacije na podlagi državljanstva, ki jo ta sporazum vsebuje.

I. Pravni okvir

A. *Pravo Unije: Sporazum o prostem pretoku oseb*

4. Člen 1 Sporazuma (naslovljen „Cilj“) določa:

„Cilj tega sporazuma je v korist državljanom držav članic Evropske skupnosti in Švice:

(a) priznati pravico do vstopa, prebivanja, dostopa do dela kot zaposlenim osebam, do registracije dejavnosti na samozaposlitveni osnovi in pravico, da ostanejo na ozemlju pogodbenic;

[...]

(c) priznati pravico do vstopa na ozemlje pogodbenic in prebivanja na njem osebam brez gospodarske dejavnosti v državi gostiteljici;

(d) zagotavljati enake življenjske, zaposlitvene in delovne pogoje, kot so zagotovljeni državljanom.“

5. Člen 2 (naslovljen „Prepoved diskriminacije“) določa:

„Državljanov ene pogodbenice, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbenice, se pri uporabi določb iz prilog I, II in III k temu sporazumu in v skladu z njimi na noben način ne diskriminira na podlagi državljanstva.“

6. Člen 4 (naslovljen „Pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti“) določa:

„V skladu z določbami Priloge I se zagotovi pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti, razen če je v členu 10 določeno drugače.“

7. Člen 7 (naslovljen „Druge pravice“) določa:

„Pogodbenice v skladu s Prilogo I predvidijo naslednje pravice v zvezi s prostim pretokom oseb:

(a) pravica do enake obravnave kot državljani pri dostopu do gospodarske dejavnosti in njenem izvajanju ter pri življenjskih, zaposlitvenih in delovnih pogojih;

[...]“

⁴ Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb – Sklepna listina – Skupne izjave – Informacija o začetku veljavnosti sedmih sporazumov s Švicarsko konfederacijo na področjih na področjih prostega pretoka oseb, zračnega prometa, cestnega prevoza, javnih naročil, znanstvenega sodelovanja, vzajemnega priznavanja ugotavljanja skladnosti in kmetijstva (UL 2009, L 353, str. 71), ki je bil podpisan 21. junija 1999 v Luxembourgu in je začel veljati 1. junija 2002.

8. Člen 13 (naslovljen „Mirovanje“) določa:

„Pogodbenice se obvezujejo, da na področjih, ki jih zajema ta sporazum, ne bodo sprejele nobenih dodatnih omejitvenih ukrepov glede državljanov drugih pogodbenic.“

9. Člen 16 (naslovljen „Sklicevanje na pravo Skupnosti“) določa:

„1. Za doseganje ciljev tega sporazuma pogodbenice sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da se v njihovih medsebojnih odnosih zagotovi uporaba pravic in obveznosti, ki so enakovredne tistim iz pravnih aktov Evropske skupnosti, na katere se sklicuje.

2. Kolikor izvajanje tega sporazuma vključuje institute prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti, ki je obstajala pred dnem podpisa tega sporazuma. Švico se seznani s sodno prakso, ki nastane po tem dnevu. Za zagotavljanje pravilnega delovanja Sporazuma Skupni odbor na zahtevo katere koli od pogodbenic določi posledice take sodne prakse.“

10. Člen 21 (naslovljen „Razmerje do dvostranskih sporazumov o dvojni obdavčitvi“) določa:

„1. Določbe tega sporazuma ne vplivajo na določbe dvostranskih sporazumov med Švico in državami članicami Evropske skupnosti o dvojni obdavčitvi. Predvsem določbe tega sporazuma ne vplivajo na opredelitev pojma ‚obmejni delavci‘ iz sporazumov o dvojni obdavčitvi.

2. Nobena določba tega sporazuma se ne sme razlagati tako, da bi pogodbenicam pri izvajanju ustreznih določb njihove davčne zakonodaje preprečila razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča.

3. Nobena določba tega sporazuma pogodbenicam ne preprečuje sprejetja ali uporabe ukrepov, s katerimi se v skladu z njihovo nacionalno davčno zakonodajo s sporazumi, katerih namen je preprečiti dvojno obdavčitev med Švico na eni strani ter med eno ali več državami članicami Evropske skupnosti na drugi, ali s kakršnimi koli drugimi davčnimi ureditvami zagotovi naložitev, plačevanje in učinkovito pobiranje davkov ali prepreči davčne utaje.

11. Člen 7 Priloge I (naslovljen „Zaposleni obmejni delavci“) v odstavku 1 določa:

„Zaposleni obmejni delavec je državljan pogodbenice s prebivališčem na ozemlju pogodbenice, ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj prebivališča.“

12. Člen 9 Priloge I (naslovljen „Enaka obravnava“) določa:

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

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

[...]“

B. Nemško pravo. Einkommensteuergesetz⁵

13. V skladu s členom 1 EStG:

- so fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji, neomejeno zavezane za plačilo dohodnine;
- so lahko fizične osebe, ki nimajo ne stalnega ne običajnega prebivališča v Nemčiji, na njihovo zahtevo prav tako obravnavane kot osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49.⁶
- so fizične osebe, ki v Nemčiji nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča, omejeno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49.⁷

14. Člen 38 določa, da je treba v primeru dohodka iz zaposlitve dohodnino odtegniti pri viru in odšteti od plače (davek od plač), če plačo izplačuje delodajalec, ki ima stalno prebivališče, običajno prebivališče, upravo, sedež, stalno poslovno enoto ali stalnega zastopnika na nacionalnem ozemlju.

15. Člen 46(2)(8) določa, da če dohodek v celoti ali delno izhaja iz dejavnosti zaposlene osebe in je bil od njega odtegnjen davek pri viru, se odmera opravi le, če je bila vložena zahteva za odmero, zlasti za namene vračunanja davka od plač pri dohodnini. Ta zahteva se vloži s predložitvijo napovedi za odmero dohodnine.

16. V skladu s členom 49 so nacionalni dohodki za namene omejene davčne zavezanosti za plačilo dohodnine med drugim dohodki iz zaposlitve, ki se opravlja ali se je opravljal v Nemčiji.

17. Člen 50 vsebuje posebne določbe, ki se nanašajo na osebe, ki so omejeno zavezane za plačilo dohodnine. V skladu z odstavkom 2 tega člena se za te davčne zavezance šteje, da je dohodnina, ki se uporablja za dohodke, za katere se davek od plač odtegne pri viru, plačana s tem davčnim odtegljajem.

18. Vendar se ta določba ne uporablja, če je davčni zavezanec vložil zahtevo (*odmera na zahtevo*) iz člena 46(2)(8) EStG. To določa člen 50(2), drugi stavek, točka 4(b), EStG.

19. Poleg tega se člen 50(2), drugi stavek, točka 4(b), EStG vsekakor uporablja samo za državljane držav članic Evropske unije ali drugih držav, za katere se uporablja Sporazum EGP⁸, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na ozemlju ene od teh držav.

⁵ Zakon o dohodnini v različici, ki se *ratione temporis* uporablja za spor (BGBl. 2009 I, str. 3366). V nadaljevanju: EStG.

⁶ To velja le, če je vsaj 90 % njihovih dohodkov v koledarskem letu predmet nemške dohodnine ali če njihovi dohodki, ki niso predmet tega davka, ne presegajo oproščenega zneska v skladu s členom 32a(1), drugi stavek, točka 1; ta znesek se zniža, če je to potrebno in primerno glede na razmere v državi prebivališča.

⁷ Brez poseganja v člen 1(2) in (3) ter člen 1a EStG.

⁸ Sporazum z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52., str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

II. Dejansko stanje, spor in vprašanje za predhodno odločanje

20. AB je nemški državljan, ki je iz družinskih razlogov od leta 2016 živel v Švici, kjer je imel edino stalno in običajno prebivališče, hkrati pa je bil (kot poslovodja) zaposlen v podjetju s sedežem v Nemčiji.

21. Kot tak je AB delal za svojega nemškega delodajalca bodisi iz Švice (v okviru dela na daljavo) bodisi v okviru službenih potovanj v Nemčijo. Za ta potovanja je AB uporabljal avtomobil, pridobljen na podlagi pogodbe o lizingu, ki mu ga ni dalo na voljo podjetje, in imel druge stroške, povezane z vozilom in službenimi potovanji.

22. AB je na podlagi zaposlitve v Nemčiji v letih od 2017 do 2019 (v nadaljevanju: zadevna leta) prejemal dohodke iz zaposlitve. Leta 2021 je prenehal prebivati v Švici in ponovno prijavil prebivališče v Nemčiji.

23. V zadevnih letih je bil AB v Nemčiji omejeno zavezan za plačilo dohodnine v skladu s členom 1(4) EStG. Njegov delodajalec je od celotnega zneska njegove bruto plače odtegnil dohodnino in odtegljaj nakazal nemški davčni upravi.⁹

24. AB je poleg dohodkov iz zaposlitve prejemal dohodke tudi iz oddajanja dveh nepremičnin v Nemčiji v najem.

25. AB je za vsako od zadevnih let vložil ustrezne napovedi za odmero dohodnine, v katerih je navedel dohodke od oddajanja nepremičnin v najem in dohodke iz zaposlitve. Poslovne stroške, povezane s svojo zaposlitvijo v Nemčiji, je vključil kot odbitne. V teh napovedih je zahteval uporabo člena 50(2), drugi stavek, točka 4(b) EStG, to je *odmero na zahtevo*.

26. Finanzamt Köln-Süd (davčni urad Köln-jug, Nemčija) je izdal odločbe o odmeri dohodnine, pri čemer je upošteval dohodke AB iz oddajanja v najem, ne pa tudi dohodkov iz zaposlitve. Posledično v dohodnino ni bil vračunan že plačani nemški davek od plač, niti se niso upoštevali stroški, ki jih je uveljavljal AB.

27. AB je vložil ugovore zoper ustrezne odmerne odločbe. Po njegovem mnenju je v skladu s Sporazumom o prostem pretoku oseb nezakonito mehanizem *odmere na zahtevo* omejiti na delavce s prebivališčem v državi članici Evropske unije ali EGP. Ugovori so bili zavrtni z odločbama z dne 25. februarja 2020 in 15. novembra 2021.

28. AB je zoper ti odločbi vložil tožbo pri Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija), ki je Sodišču predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba določbe [Sporazuma o prostem pretoku oseb], zlasti člena 7 in 15 Sporazuma v povezavi s členom 9(2) Priloge I k temu sporazumu (pravica do enake obravnave), razlagati tako, da nasprotujejo določbi države članice, v skladu s katero delavci z državljanstvom države članice EU ali EGP (vključno Nemčije), ki imajo stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji ali državi EU/EGP, lahko prostovoljno zahtevajo odmero dohodnine v zvezi z dohodki iz zaposlitve, obdavčljivimi v Nemčiji (odmera na zahtevo), zlasti z namenom, da z upoštevanjem izdatkov

⁹ AB od nemške davčne uprave ni zahteval, naj med podatke, ki jih je treba posredovati delodajalcu, vpiše odbitek od davčne osnove, da bi mu delodajalec lahko odtegnil davek pri viru v skladu s členom 39 EStG.

(poslovnih stroškov) in vračunanjem nemškega davka od plač, zadržanega v postopku odtegnitve davka pri viru, prejmejo vračilo dohodnine, nemški in švicarski državljani s prebivališčem v Švici pa te pravice nimajo?“

III. Postopek pred Sodiščem

29. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 4. oktobra 2022.

30. Pisni stališči sta predložili nemška vlada in Evropska komisija.

31. Presojeno je bilo, da izvedba obravnave ni nujna.

IV. Presoja

32. Ker se z vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali nekatere določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb nasprotujejo sporni davčni ureditvi, bom svojo analizo začel s preučitvijo uporabe tega sporazuma *ratione personae* za spor o glavni stvari.

33. Po pojasnitvi tega izhodišča bom obravnaval značilnosti nemške zakonodaje na področju dohodnine, da bi ugotovil, ali bi bila glede na okoliščine obravnavane zadeve lahko z njo kršena prepoved diskriminacije iz člena 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb.

A. Osebnostno področje uporabe Sporazuma o prostem pretoku oseb

34. Kot sem že navedel, se spor nanaša na to, ali lahko nemški državljan, ki je zaposlen v nemškem podjetju in ima prebivališče v Švici, izkoristi mehanizem (*odmera na zahtevo*), ki je v skladu z nemško zakonodajo o dohodnini pridržan za rezidente Nemčije in državljane drugih držav članic Evropske unije in držav pogodbenic Sporazuma EGP, ki imajo prebivališče v eni od teh držav.

35. Za odločitev, ali se Sporazum o prostem pretoku oseb uporablja v tem okviru, je treba najprej opozoriti na značilnosti tega sporazuma in njegovo razlago s strani Sodišča.

36. Sodišče je v sodbi Wächter¹⁰:

- uvodoma opozorilo, da „ker je Sporazum o prostem pretoku oseb mednarodna pogodba, ga je treba v skladu s členom 31 Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb z dne 23. maja 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 1155, str. 331) razlagati v dobri veri v skladu z običajnim pomenom izrazov v mednarodni pogodbi v njihovem kontekstu ter glede na njen predmet in namen [...]. Poleg tega se lahko v skladu s to določbo izraz razlaga drugače, če se ugotovi, da je bil tak namen pogodbenic“;¹¹
- razsodilo, da spada „Sporazum o prostem pretoku oseb [...] v splošnejši okvir razmerij med Evropsko unijo in Švicarsko konfederacijo. Švicarska konfederacija se sicer ni odločila za

¹⁰ Sodba z dne 26. februarja 2019 (C-581/17, EU:C:2019:138, v nadaljevanju: sodba Wächter).

¹¹ Sodba Wächter (točka 35), v kateri je navedena sodba z dne 27. februarja 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, točka 70).

sodelovanje v Evropskem gospodarskem prostoru in v notranjem trgu Unije, je pa na slednjega vezana s številnimi sporazumi, ki zajemajo obsežna področja ter določajo posebne pravice in obveznosti, ki so v nekaterih pogledih podobne pravicam in obveznostim, ki jih določa Pogodba. Splošni cilj teh sporazumov, tudi Sporazuma o prostem pretoku oseb, je okrepitev gospodarskih vezi med Unijo in Švicarsko konfederacijo [...]“;¹²

- vseeno poudarilo, da ker „Švicarska konfederacija ni pristopila k notranjemu trgu Unije, razlage določb prava Unije o tem trgu ni mogoče samodejno prenesti na razlago Sporazuma o prostem pretoku oseb, če ta sam ne vsebuje izrecnih določb v zvezi s tem[...]“;¹³
- navedlo, da „glede cilja Sporazuma o prostem pretoku oseb in razlage njegovega besedila iz preambule, člena 1 in člena 16(2) tega sporazuma izhaja, da želi v korist državljanov, fizičnih oseb, Unije in Švicarske konfederacije uresničiti prosti pretok oseb na ozemlju teh pogodbenic, pri čemer se sklicuje na določbe, ki se uporabljajo v Uniji in katerih pojme je treba razlagati glede na ustrezno sodno prakso Sodišča, ki je obstajala pred podpisom tega sporazuma“;¹⁴
- dodalo, da je „[g]lede sodne prakse, nastale po tem datumu, [...] treba navesti, da člen 16(2) Sporazuma o prostem pretoku oseb določa, prvič, da je treba s to sodno prakso seznaniti Švicarsko konfederacijo in, drugič, da Skupni odbor, ki je določen v členu 14 tega sporazuma, za zagotovitev pravilnega delovanja tega sporazuma na predlog pogodbene stranke določi posledice te sodne prakse. Ob tem je treba, tudi če ni odločitve tega odbora, [...] upoštevati to sodno prakso, če ta le pojasnjuje ali potrjuje načela, ki jih je razvila sodna praksa, ki je obstajala na dan podpisa Sporazuma o prostem pretoku oseb, glede pojmov prava Unije, iz katerih črpa ta sporazum“.¹⁵

37. Torej bom s tega vidika analiziral osebno področje uporabe Sporazuma o prostem pretoku oseb, da bi ugotovil, ali se lahko nemška zaposlena oseba¹⁶ s prebivališčem v Švici sklicuje nanj proti Nemčiji.

38. V skladu s preambulo ter členom 1(a) in (c) Sporazuma o prostem pretoku oseb se ta uporablja za fizične osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, in osebe, ki take dejavnosti ne opravljajo. V tej zadevi AB opravlja gospodarsko dejavnost kot oseba, zaposlena v nemškem podjetju, od katerega je v zadevnih letih prejemal plačo, ko je od leta 2016 iz družinskih razlogov prebival v Švici.¹⁷

39. Običajni primer uporabe Sporazuma o prostem pretoku oseb je primer državljana države članice Unije, ki se nanj sklicuje v razmerju do države, v katero se preseli, da bi opravljal dejavnost zaposlene osebe. Vendar je Sodišče pojasnilo, da se v določenih okoliščinah in glede na

¹² Sodba Wächter (točka 36).

¹³ Sodba Wächter (točka 37).

¹⁴ Sodba Wächter (točka 38).

¹⁵ Sodba Wächter (točka 39).

¹⁶ AB ni niti oseba brez gospodarske dejavnosti niti oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 5 Sporazuma o prostem pretoku oseb. Glej sodbo z dne 12. novembra 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, točka 44).

¹⁷ Iz predložitvene odločbe ni jasno razvidno, ali je AB tako dejavnost zaposlene osebe opravljal tudi leta 2016.

veljavne določbe državljani pogodbenice lahko sklicujejo na pravice, ki izhajajo iz Sporazuma o prostem gibanju oseb, ne le v razmerju do države, v kateri izvajajo eno od svoboščin prostega pretoka, temveč tudi v razmerju do svoje države.¹⁸

40. Kar zadeva osebne okoliščine AB, sta izpolnjeni dve okoliščini:

- ni „zaposlen obmejni delavec“ v smislu člena 7(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, ker AB ne dela v Nemčiji in se vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj svojega prebivališča v Švici. V zadevnem obdobju je AB, ki je imel prebivališče v Švici, svojo dejavnost zaposlene osebe opravljal iz Švice ali tako, da se je v Nemčijo vozil s svojim vozilom, da bi stopil v stik s strankami nemškega podjetja, za katerega je delal;
- AB je državljan pogodbenice Sporazuma o prostem pretoku oseb (Nemčija), ki prebiva na ozemlju druge pogodbenice (Švica) in je zaposlen na nemškem ozemlju. V tem primeru element, ki upravičuje uporabo Sporazuma o prostem pretoku oseb, ni državljanstvo, temveč prebivališče v drugi državi pogodbenici Sporazuma. Državljanstvo tako postane manj pomembno, uporaba Sporazuma o prostem pretoku oseb pa izhaja iz spremembe države prebivališča osebe.

41. Sodišče je sprejelo uporabo Sporazuma o prostem pretoku oseb za čezmejne delavce z nemškim državljanstvom¹⁹, ki so kraj prebivališča prenesli v Švico, medtem pa še naprej delali kot zaposleni ali samozaposleni v Nemčiji.²⁰ Menim, da je to sodno prakso mogoče *a fortiori* prenesti na primer, kakršen je primer AB, ki strogo gledano ni čezmejni delavec v zgoraj navedenem smislu, vendar sprememba njegovega kraja prebivališča, s katero uresničuje pravico do prostega gibanja, upravičuje sklicevanje na Sporazum o prostem pretoku oseb.

42. Če ne bi bilo tako, bi bilo, kot je prav tako razsodilo Sodišče, prosto gibanje oseb, ki ga zagotavlja Sporazum o prostem pretoku oseb, ovirano. Državljan neke pogodbenice bi bil v svoji državi v slabšem položaju samo zato, ker je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja.²¹

43. Res je, da sodne prakse Sodišča po podpisu Sporazuma o prostem pretoku oseb ni mogoče samodejno prenesti na primere čezmejne mobilnosti med državami Evropske unije in Švico, kot izhaja iz člena 16(2) Sporazuma o prostem pretoku oseb.

44. Vendar je Sodišče potrdilo, da se njegova sodna praksa, nastala po podpisu Sporazuma o prostem pretoku oseb, tudi če ni odločitve Skupnega odbora, lahko upošteva, če le pojasnjuje ali potrjuje načela, ki jih je razvila sodna praksa, ki je obstajala na ta datum, glede pojmov prava Unije, iz katerih črpa Sporazum o prostem pretoku oseb.²²

¹⁸ Sodbe z dne 15. marca 2018, Picart (C-355/16, EU:C:2018:184, v nadaljevanju: sodba Picart, točka 16); z dne 28. februarja 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, v nadaljevanju: sodba Ettwein, točka 33), in z dne 15. decembra 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, točke od 27 do 34).

¹⁹ Za te delavce se uporablja člen 7(1) ali člen 12(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, odvisno od tega, ali so zaposlene osebe ali samozaposlene osebe.

²⁰ Glej sodbi Ettwein (točki 34 in 35) in z dne 19. novembra 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:776, točki 32 in 33).

²¹ Sodbi z dne 23. januarja 2020, Bundesagentur für Arbeit (C-29/19, EU:C:2020:36, točka 34), in Wächter (točka 53).

²² Zgoraj navedena sodba Wächter (točka 39).

45. Sodna praksa v zadevah Ettwein in Wächtler o nemških delavcih, ki kraj svojega prebivališča prenesejo v Švico in uveljavljajo svobodo gibanja, ki jo zagotavlja Sporazum o prostem pretoku oseb, je v skladu s tradicionalno sodno prakso Sodišča v zvezi z razlago „enakovredne“ določbe PDEU o prostem čezmejnem gibanju delavcev. Zato se je pri reševanju tega spora mogoče sklicevati nanjo.

46. Na podlagi teh predpostavk ne vidim nobene ovire za uporabo Sporazuma o prostem pretoku oseb v položaju, kot je položaj AB, ki je uveljavil svojo pravico do prostega gibanja v okviru tega sporazuma.

47. Ta trditev po mojem mnenju ni v nasprotju s sodbo Picart. V tej sodbi je Sodišče odločilo, da člen 12(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb ne ureja položaja francoskega državljana, ki svoje gospodarske dejavnosti ne namerava opravljati v Švici, temveč želi še naprej opravljati dejavnost v državi izvora (Francija), čeprav je kraj stalnega prebivališča prenesel v Švico.²³

48. V zadevi Picart je šlo za spor med davčnim zavezancem, francoskim državljanom, in francosko davčno upravo v zvezi z odločitvijo zadnjenavedene, da ponovno oceni vrednost nerealiziranega kapitalskega dobička od vrednostnih papirjev, ki ga je zavezanec prijavil ob prenosu davčnega domicila iz Francije v Švico.²⁴

49. Šlo je torej za določitev uporabe določb Sporazuma o prostem pretoku oseb (v zvezi s pravico do ustanavljanja in načelom prepovedi diskriminacije) za davčni ukrep, s katerim je bil obdavčen nerealiziran kapitalski dobiček pri „izstopu“ z nacionalnega ozemlja in ki ga je sprejela matična država francoskega državljana ob prenosu njegovega davčnega domicila v Švico.

50. V obravnavani zadevi pa je AB ostal zaposlen v državi izvora pri nemškem delodajalcu, vendar se je iz družinskih razlogov preselil v Švico in svojo dejavnost zaposlenega opravljal deloma iz Švice (prek spleta), deloma pa osebno v Nemčiji, tako da je potoval v to državo.

51. AB, za razliko od francoskega davčnega zavezanca v zadevi Picart, ne opravlja dejavnosti upravljanja deležev v podjetjih in ni vlagatelj ali zgolj tihi družbenik, temveč zaposlena oseba. Njegov položaj je bolj podoben dejanskim stanjem iz sodb Ettwein in Wächtler kot dejanskemu stanju iz sodbe Picart.

52. Skratka, položaj AB spada na področje uporabe Sporazuma o prostem pretoku oseb. Nemška vlada iz člena 1(a) Sporazuma o prostem pretoku oseb sama sklepa, da AB kot fizična oseba z nemškim državljanstvom, ki prebiva v Švici in opravlja dejavnost zaposlene osebe v Nemčiji, spada na področje uporabe tega sporazuma.²⁵

²³ Položaj C. Picarta tako ni spadal na področje uporabe člena 12(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb. Prav tako se zanj ni uporabljal člen 13(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, ker ga ni bilo mogoče šteti za samozaposlenega čezmejnega delavca, saj je ostal na švicarskem ozemlju, od koder je opravljal gospodarsko dejavnost v Franciji, ne da bi vsak dan – niti enkrat na teden – opravil pot iz kraja opravljanja gospodarske dejavnosti v kraj prebivališča. Sodba Picart (točke od 22 do 27).

²⁴ Francoski organi so C. Picartu dodatno odmerili dohodnino in prispevke za socialno varnost skupaj s kaznimi.

²⁵ Točka 63 njenega stališča. Vendar ji ta trditev ne preprečuje zatrjevanja, da v tem primeru ni neenakosti, ki bi bila v nasprotju s členoma 2 in 7 Sporazuma o prostem pretoku oseb.

B. Uporaba nemške dohodnine za zaposlene osebe s stalnim prebivališčem v Švici

53. Pravna ureditev nemškega davka na dohodek fizičnih oseb je opredeljena v EStG in v njej se, tako kot v drugih podobnih nacionalnih sistemih, razlikuje med neomejeno davčno zavezanostjo in omejeno davčno zavezanostjo. V skladu z njenimi pravili:

- so fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nemškem ozemlju, neomejeno zavezane za plačilo davka (člen 1, prvi stavek, EStG) in so obdavčene od svojega celotnega svetovnega dohodka;
- so fizične osebe, ki nimajo stalnega ali običajnega prebivališča v Nemčiji, omejeno zavezane za plačilo davka, če prejemajo dohodke v Nemčiji v smislu člena 49(1) EStG. To velja za zaposlene, ki v Nemčiji prejemajo dohodke na podlagi zaposlitve (člen 49(1), točka 4(a), EStG).

54. Če plačo izplačuje delodajalec, ki je rezident Nemčije, se dohodnina odtegne pri viru (člen 38 in naslednji EStG) tako za zaposlene osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, kot za tiste, ki so omejeno zavezane za plačilo dohodnine.

55. Tako imenovani davek od plač je način pobiranja dohodnine. Če je delavec zavezan za plačilo davka od plač (člen 38(2), prvi stavek, EStG), mora delodajalec ta davek odtegniti od vsakega izplačila plače (člen 38(3), prvi stavek, EStG).²⁶

56. Pri izračunu zneska tega davka mora delodajalec med drugim upoštevati „pavšalni znesek za zaposlene“ (člen 39b(2), peti stavek, točka 1 EStG). Ta znesek pomeni strošek, ki ga je mogoče odbiti iz naslova poslovnih stroškov (člen 9a, prvi stavek, točka 1(a), EStG).²⁷

57. Poleg tega je mogoče na zahtevo delavca zmanjšati davčni odtegljaj na podlagi poslovnih stroškov, katerih znesek presega pavšalni znesek za zaposlene.²⁸ Delodajalec mora pri izračunu obdavčljive plače upoštevati odbitke za poslovne stroške (člen 39b(2), četrti stavek, EStG).

58. Dohodnina, ki se obračuna od dohodkov iz zaposlitve, ki so predmet pri viru odtegnjenega davka, se načeloma šteje za plačano takoj, ko je ta davek odtegnjen. Cedularni učinek odtegnitve se uporablja za vse zaposlene osebe, ne glede na to, ali so neomejeno ali omejeno zavezane za plačilo davka.

59. Kar zadeva zaposlene osebe, ki so omejeno zavezane za plačilo davka na podlagi tega, da so v Nemčiji prejemale dohodke iz zaposlitve:

- se šteje, da je bil davek za ta dohodek iz zaposlitve plačan na podlagi pri viru odtegnjenega davka od plač (člen 50(2), prvi stavek, EStG). To pa ne velja, kadar je določeno znižanje za poslovne stroške (člen 50(2), drugi stavek, točka 4(a), EStG) kot poseben podatek za namene davčnega odtegljaja (člen 39a(4) EStG). V takem primeru je treba opraviti davčni postopek, delavec pa mora predložiti napoved za odmero dohodnine;

²⁶ Znesek davka od plač se določi glede na znesek plače in druge specifične podatke za namene davčnega odtegljaja pri viru.

²⁷ V zadevnih davčnih letih je pavšalni znesek znašal 1000 EUR na leto.

²⁸ V praksi ta možnost velja tako za zaposlene osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, kot za tiste, ki so omejeno zavezane. Besedilo člena 39(a)(1), prvi stavek, točka 1, EStG, ki se uporablja za prvonavedene, in člena 39a(4), prvi stavek, točka 1, EStG, ki se uporablja za zadnjenavedene, je podobno. Obstajajo pa razlike glede roka, v katerem je treba zahtevati znižanje obdavčljive plače, o čemer bom govoril pozneje.

- cedularnega učinka pri viru odtegnjenega davka od plač tudi ni v primeru, da delavec zahteva uporabo mehanizma *odmere na zahtevo* iz člena 50(2), drugi stavek, točka 4(b), EStG. Vendar imajo pravico do izbire *odmere na zahtevo*²⁹ le državljani držav članic Evropske unije in EGP, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na ozemlju ene od teh držav, kar izključuje osebe, ki prebivajo v Švici (člen 50(2), sedmi stavek, EStG).

60. V okviru sistema obdavčitve za namene dohodnine se obdavčljivi dohodki delavca iz zaposlitve določijo z izračunom dela dohodkov iz zaposlitve, ki presega poslovne stroške (člen 2(2), točka 2, EStG). Ta izračun ni povezan z zneski, na katerih temelji postopek, ki se uporablja za davek od plač. Davek od plač, ki ga je delodajalec odtegnil pri viru, se vračuna v tako izračunan znesek dohodnine (člen 36(2), točka 2(a), EStG) in po potrebi povrne (člen 36(4), drugi stavek, EStG). Na podlagi tega sistema obdavčitve lahko davčna uprava zahteva tudi plačilo dodatnega zneska davka.

61. Če je delodajalec odtegnil davek od plač pri viru, Nemčija pa na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ni upravičena do obdavčitve te plače, in če se ne uporabi postopek obdavčitve za namene dohodnine, lahko delavec v okviru posebnega postopka (po analogiji s členom 50d(1), drugi stavek, EStG) vseeno zahteva vračilo zneska davka od plač, ki je bil neupravičeno odtegnjen pri viru. Rok za uveljavljanje tega vračila je štiri leta od konca koledarskega leta, v katerem je davek nastal (po analogiji s členom 50d(1), deveti stavek, EStG).³⁰

62. Skratka, za obravnavano zadevo je odločilno, da zaposlene osebe s prebivališčem v Švici, ki v Nemčiji prejemajo dohodke iz zaposlitve, za katere so omejeno zavezane za plačilo dohodnine, niso upravičene do mehanizma *odmere na zahtevo* iz člena 50(2), drugi stavek, točka 4(b), EStG.

C. Enako obravnavanje in prepoved diskriminacije v Sporazumu o prostem pretoku oseb

63. Kot izhaja iz preambule, člena 1 ter člena 16(1) in (2) Sporazuma o prostem pretoku oseb, je njegov cilj, da se državljanom držav članic Evropske unije in Švice zagotovi „prosto gibanje oseb na ozemlju pogodbenic“. Doseganje tega cilja temelji na „veljavn[ih] določb[ah] Unije, katerih pojme je treba razlagati v skladu s sodno prakso Sodišča“.³¹

64. V skladu s členom 1(a) in (d) Sporazuma o prostem pretoku oseb se državljanom držav članic Unije in Švice priznajo pravice do vstopa, prebivanja in dostopa do dela kot (med drugim) zaposlena oseba ter enaki življenjski, zaposlitveni in delovni pogoji, kot so zagotovljeni njihovim državljanom.

65. Člen 4 Sporazuma o prostem pretoku oseb zagotavlja dostop do gospodarske dejavnosti v skladu z določbami člena 10 in Priloge I. Poglavlje II Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb pa vsebuje določbe o prostem pretoku zaposlenih oseb in zlasti določbe o načelu enakega obravnavanja.³²

²⁹ Zasnova te pravice izhaja iz sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, v nadaljevanju: Schumacker), kot bom analiziral v nadaljevanju.

³⁰ Konvencija med Zvezno republiko Nemčijo in Švicarsko konfederacijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v zvezi z davki od dohodka in premoženja z dne 11. avgusta 1971 (BGBl. 1972 II, str. 1022), kakor je bila spremenjena s protokolom z dne 27. oktobra 2010 (BGBl. 2011 II, str. 1092), ne določa drugega roka, ki bi ga bilo treba upoštevati.

³¹ Sodbi z dne 21. septembra 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, v nadaljevanju: sodba Radgen, točka 36), in z dne 19. novembra 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, točka 40).

³² Sodba Radgen (točka 38).

66. Natančneje, člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb se nanaša na enako obravnavanje in določa, da:

- „[z]aposlena oseba z državljanstvom pogodbenice v zvezi z zaposlitvenimi in delovnimi pogoji, predvsem glede plače, odpusta ali glede vrnitve na delovno mesto ali ponovne zaposlitve, če bi postala brezposelna, na ozemlju druge pogodbenice zaradi svojega državljanstva ne sme biti obravnavana drugače kot domače zaposlene osebe“ (odstavek 1);
- „[z]aposlena oseba in njeni družinski člani [...] uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani“ (odstavek 2).

67. Sodišče je razsodilo, da se na načelo enakega obravnavanja, določeno v členu 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, v zvezi z davčnimi ugodnostmi „lahko sklicuje tudi delavec, ki je državljan pogodbenice in ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja glede na svojo izvirno državo“.³³ Kot sem že navedel, za nemške državljane s prebivališčem v Švici ni nobenih težav pri sklicevanju na to določbo proti nemškim organom.

68. Načelo enakega obravnavanja iz člena 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb presega diskriminacijo na podlagi državljanstva v ožjem smislu³⁴ in zajema razlike v obravnavanju, ki izhajajo iz kraja prebivališča zaposlenih, zajetih v Sporazumu, ne glede na njihovo državljanstvo.

69. Sodbi Wächter³⁵ in Ettwein se mi v tem pogledu zdita pomenljivi, saj razširjata načelo iz člena 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb na primere neenakosti zaradi kraja prebivališča.

70. Tak razvoj sodne prakse je logičen, saj je načelo enakega obravnavanja pojem prava Unije,³⁶ ki je obstajal na dan podpisa Sporazuma o prostem pretoku oseb. V sodbah Sodišča, izdanih po tem datumu, so na tem področju pojasnjena načela, ki izhajajo iz predhodne sodne prakse v zvezi z enakim obravnavanjem, za ugotovitev obstoja morebitnega neenakega obravnavanja, ki ga Sporazum o prostem pretoku oseb prepoveduje.³⁷

³³ Sodba Radgen (točka 40), v kateri je navedena sodba z dne 19. novembra 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, točka 47).

³⁴ Omejeno razumevanje tega načela je mogoče razbrati iz sodbe z dne 12. novembra 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), točka 48: „ta člen [člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb] zajema samo diskriminacijo državljana ene pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice zaradi državljanstva“.

³⁵ Sodišče je v tej sodbi razsodilo, da je „[...] nemški državljan, ki kot M. Wächter izvršuje svojo pravico do ustanavljanja kot samozaposlena oseba na podlagi Sporazuma o prostem pretoku oseb, v davčno manj ugodnem položaju kot drugi nemški državljani, ki kot on izvajajo dejavnost samozaposlene v okviru družbe, v kateri imajo deleže, vendar so, drugače kot on, svoje stalno prebivališče ohranili v Nemčiji. Slednji morajo namreč plačati davek na kapitalski dobiček iz deležev družbe šele, ko se kapitalski dobiček realizira, in sicer ob odtujitvi teh deležev družbe, medtem ko mora državljan, kot je M. Wächter, ob prenosu svojega stalnega prebivališča v Švico plačati zadevni davek na kapitalski dobiček iz teh deležev družbe in ne more pridobiti odloga plačila do odtujitve teh deležev“ (točka 56). Sodišče je dodalo, da lahko „[t]o različno obravnavanje, ki za nemškega državljana, kot je M. Wächter, predstavlja davčno neugodnost, [zadnjenavedenega] dejansko odvrta od tega, da bi učinkovito izvrševal svojo svobodo ustanavljanja, ki izhaja iz Sporazuma o prostem pretoku oseb. Iz tega izhaja, da davčna ureditev iz postopka v glavni stvari lahko ovira svobodo ustanavljanja na samozaposlitveni osnovi, ki jo zagotavlja ta sporazum“ (točka 57).

³⁶ Sodbi z dne 19. oktobra 1977, Ruckdeschel in drugi (117/76 in 16/77, EU:C:1977:160, točka 7), in z dne 6. oktobra 2011, Graf in Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, točka 26).

³⁷ Sodbe z dne 6. oktobra 2011, Graf in Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, točka 26); Radgen (točka 47) in Wächter (točka 55).

D. Diskriminacija zaposlenih oseb s stalnim prebivališčem v Švici, ki so omejeno zavezane za plačilo dohodnine v Nemčiji

71. Nemška uprava AB ne priznava „davčne ugodnosti“ v smislu člena 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb.³⁸ Zlasti zavrača možnost, da bi davčni zavezanec za zadevna leta v Nemčiji vložil napoved za odmero dohodnine, v kateri bi lahko uveljavljal odbitek za poslovne stroške, potrebne za pridobitev dohodka iz delovnega razmerja.

72. Ali ta zavrnitev pomeni diskriminatorno davčno obravnavo v primerjavi z zaposlenimi osebami, ki med opravljanjem dejavnosti, podobne dejavnosti AB, prebivajo v Nemčiji ali drugih državah članicah Evropske unije ali EGP?

73. Menim, da mora biti odgovor pritrdilen: AB je diskriminatorno in manj ugodno davčno obravnavan prav zaradi svojega statusa zaposlene osebe s stalnim prebivališčem v Švici.

74. Zaposlene osebe, ki prebivajo v Nemčiji ali drugih državah članicah Evropske unije ali državah EGP, lahko uporabijo mehanizem odmere na zahtevo, da bi odpravili cedularni učinek pri viru odtegnjenega davka od plač, in (če je ustrezno) prejmejo vračilo preveč plačanih zneskov.

75. Nasprotno AB, ker ima prebivališče v Švici, ne more uveljavljati *odmere na zahtevo*, tako da za razliko od zaposlenih oseb, ki prebivajo v Nemčiji in drugih državah članicah Evropske unije ali EGP, ne more odbiti nobenih poslovnih stroškov, temveč lahko uveljavlja zgolj pavšalni znesek (1000 EUR), ki se uporablja za izračun davčnega odtegljaja za vse zaposlene davčne zavezance v Nemčiji.

76. Nemška zakonodaja torej različno davčno obravnava davčne zavezance (zaposlene osebe), ki imajo prebivališče v Nemčiji ali drugih državah članicah Evropske unije ali EGP in prejemajo plačo v Nemčiji, ter tiste, ki prebivajo v Švici in prav tako prejemajo plačo v Nemčiji.

77. Tako razlikovanje, ki temelji na kraju prebivališča, in ne na državljanstvu, zadostuje, da delavce s prebivališčem v Nemčiji odvrne od tega, da bi na podlagi pravice do prostega gibanja prenesli kraj prebivališča v Švico in še naprej prejeli plačo v Nemčiji. Zato pomeni neenako obravnavanje, ki je načeloma prepovedano s členom 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb.

78. Res je, da člen 21(2) Sporazuma o prostem pretoku oseb³⁹ dopušča uporabo različnega obravnavanja davčnih zavezancev, ki niso v primerljivem položaju, zlasti glede kraja njihovega prebivališča, na davčnem področju.⁴⁰ Vendar se mi zdi, da gre tu za primerljiv položaj.

79. Nemčija je namreč v svoji zakonodaji sprejela, da lahko tudi rezidenti drugih držav članic EU ali EGP, ki so omejeno davčno zavezani za plačilo dohodnine v Nemčiji, v zvezi z dohodki iz zaposlitve koristijo *odmero na zahtevo*, da bi odbili svoje poslovne stroške po odtegnitvi davka pri viru ob izplačilu plač.

³⁸ Kot trdi Komisija (točka 23 njenega stališča), pojem *ugodnosti* zajema možnosti, ki jih ponuja nacionalna zakonodaja za ugodnejši izračun davčne obveznosti. Nemška vlada (točka 75 njenega stališča) prav tako priznava, da je mehanizem *odmere na zahtevo* davčna ugodnost, saj davčnemu zavezancu omogoča, da odpravi cedularni učinek, ki ga ima davčni odtegljaj pri viru.

³⁹ „Nobena določba tega sporazuma se ne sme razlagati tako, da bi pogodbenicam pri izvajanju ustreznih določb njihove davčne zakonodaje preprečila razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča.“

⁴⁰ Sodbi Wächter (točka 58) in Radgen (točka 45).

80. Uresničevanje prostega gibanja teh zaposlenih oseb, ki prebivajo v državah Evropske unije ali EGP, pa je primerljivo s tistim, ki ga Sporazum o prostem pretoku oseb priznava rezidentom Švice. Zato sta položaja enih in drugih primerljiva za namene *odmere na zahtevo* v zvezi z davkom od njihovih plač, prejetih v Nemčiji.⁴¹

81. Sodišče je v sodbi Schumacker razsodilo, da pravo Unije „nasprotuje temu, da zakonodaja države članice [Nemčije] s področja neposrednih davkov ugodnosti postopkov, kot so letne prilagoditve odtegnitve davkov od plač pri viru in odmera davka na dohodke iz zaposlitve s strani uprave, določa samo za rezidente in iz te ugodnosti izključuje fizične osebe, ki nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča na njenem ozemlju, vendar tam prejemajo dohodke iz zaposlitve“.⁴²

82. Nemčija je po sodbi Schumacker omogočila, da so bile zaposlene osebe, ki so prebivale v drugih državah članicah Evropske unije in EGP in so bile omejeno zavezane za plačilo nemške dohodnine, upravičene do *odmere na zahtevo* (in so lahko odbile poslovne stroške). Njihovo davčno obravnavo je izenačila z davčno obravnavo zaposlenih oseb s prebivališčem v Nemčiji, ki so neomejeno zavezane za plačilo tega davka.

83. Enaka logika, kot izhaja iz sodbe Schumacker, bi morala zdaj voditi k razširitvi mehanizma *odmere na zahtevo* na zaposlene osebe s prebivališčem v Švici, ki so omejeno zavezane za plačilo dohodnine, da bi bile upravičene do enakega obravnavanja, določenega s Sporazumom o prostem pretoku oseb. V nasprotnem primeru bi šlo za davčno diskriminacijo zadnjenavedenih.

E. Utemeljitev diskriminacije?

84. Če bi sprejeli to predpostavko, bi bilo treba še vedno preučiti, ali je diskriminacijo na podlagi kraja prebivališča, ki jo vsebuje nemška zakonodaja, mogoče kako upravičiti.

85. V skladu s členom 21(3) Sporazuma o prostem pretoku oseb nobena določba tega sporazuma pogodbenicam ne preprečuje sprejetja ukrepa, s katerim se v skladu z njihovo nacionalno davčno zakonodajo ali s sporazumi, katerih namen je preprečiti dvojno obdavčitev med Švicarsko konfederacijo na eni strani ter eno ali več državami članicami na drugi, ali s kakršnimi koli drugimi davčnimi ureditvami zagotovijo obdavčitev, plačevanje in učinkovito pobiranje davkov ali preprečijo davčne utaje.⁴³

86. Ti ukrepi morajo v skladu s sodno prakso Sodišča na področju prostega pretoka oseb v Evropski uniji temeljiti na nujnih razlogih v splošnem interesu in vsekakor spoštovati načelo sorazmernosti. Povedano drugače, biti morajo primerni za uresničitev zastavljenih ciljev in ne smejo presegati tistega, kar je potrebno za doseg teh ciljev.⁴⁴

⁴¹ To je bilo ugotovljeno v sodbi Radgen (točki 42 in 43).

⁴² Sodba Schumacker (točka 3 izreka).

⁴³ V Konvenciji med Zvezno republiko Nemčijo in Švicarsko konfederacijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v zvezi z davki od dohodka in premoženja, ki sem jo že navedel, ne najdem nobene določbe, ki bi bila upoštevana za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje (glej opombo 30 teh sklepnih predlogov).

⁴⁴ Sodba Wächtler (točki 62 in 63) ter med drugim sodbe z dne 15. maja 1997, Futura Participations in Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, točka 31); z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, točka 37), in z dne 11. decembra 2014, Komisija/Španija (C-678/11, EU:C:2014:2434, točki 45 in 46).

87. Strinjam se s predložitvenim sodiščem, da nemška davčna zakonodaja, ki diskriminira zaposlene osebe s prebivališčem v Švici, ni utemeljena s potrebo po zagotavljanju učinkovite obdavčitve, plačila in pobiranja dohodnine v Nemčiji, niti ni potrebna za preprečevanje davčnih utaj.

88. Po sodbi Schumacker je nemška zakonodaja zaposlenim osebam s prebivališčem v drugih državah članicah Evropske unije ali EGP omogočila uporabo *odmere na zahtevo* za prijavo dohodkov iz zaposlitve, prejetih v Nemčiji. Če torej ta ukrep ne povzroča težav pri zagotavljanju pravilne obdavčitve dohodkov iz zaposlitve in ne povzroča težav z davčnimi utajami, ne razumem, zakaj bi bil člen 21(3) Sporazuma o prostem pretoku oseb podlaga za to, da se enako ne stori za delavce s prebivališčem v Švici, ki prav tako prejemajo plačo v Nemčiji. Prebivališče v zadnjenavedeni državi ni odločilno za pobiranje nemške dohodnine od te vrste dohodkov.

89. Kot pravilno pojasnjuje predložitveno sodišče⁴⁵, pri viru odtegnjen davek, ki se obračuna od plač, izplačanih v Nemčiji rezidentom Švice, zagotavlja, da nemški organi pravilno poberejo dohodnino od teh dohodkov.

90. Nemška vlada kot možno utemeljitev manj ugodne obravnave zaposlenih oseb s prebivališčem v Švici, ki prejemajo plačo v Nemčiji, navaja obstoj alternativnega postopka v zvezi davčno olajšavo za njihove poslovne stroške, ki bi jim omogočil enak rezultat kot *odmera na zahtevo*.

91. S tem postopkom naj bi bilo mogoče na zahtevo delavca pri viru odtegnjeni davek od plač zmanjšati z upoštevanjem poslovnih stroškov, ki presegajo zgoraj navedeni pavšalni znesek.⁴⁶ Delodajalec naj bi moral pri izračunu obdavčljive plače upoštevati odbitke za poslovne stroške (člen 39b(2), četrti stavek, EStG).

92. Vendar tako kot predložitveno sodišče⁴⁷ menim, da trditve nemške vlade ne zadostujejo za zavrnitev obstoja diskriminacije brez ustrezne utemeljitve:

- na eni strani je Sodišče poudarilo, da možnost izbire drugega davčnega sistema ne more izključiti diskriminatornih učinkov davčnega sistema, ki je v nasprotju s pravom Unije.⁴⁸ Ta sodna praksa je nastala po podpisu Sporazuma o prostem pretoku oseb, vendar jo je mogoče prenesti na njegovo razlago, saj le pojasnjuje ali potrjuje načela, ki jih je razvila sodna praksa, ki je obstajala na dan podpisa Sporazuma o prostem pretoku oseb, glede pojmov prava Unije, iz katerih črpa ta sporazum.⁴⁹
- na drugi strani, kot je prav tako poudarilo predložitveno sodišče, za alternativni postopek, ki ga navaja nemška vlada, veljajo roki in pogoji, zaradi katerih ga glede na ugodnost, ki jo prinaša, ni mogoče primerjati z *odmero na zahtevo*, zato ne gre za manj omejevalno možnost.⁵⁰

⁴⁵ Predložitvena odločba, točka 65.

⁴⁶ Člen 39a(1), prvi stavek, točka 1, in člen 39a(4), prvi stavek, točka 1, EStG.

⁴⁷ Predložitvena odločba, točka 67.

⁴⁸ Sodbi z dne 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin) (C-388/19, EU:C:2012:212, točki 43 in 44), in z dne 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 52).

⁴⁹ Sodba Wächter (točka 39).

⁵⁰ Predložitveno sodišče (točka 67 predložitvene odločbe) poudarja, da je Sodišče v sodbi Schumacker že odločilo, da obstoj alternativnih postopkov sam po sebi ne more upravičiti diskriminacije, ki jo je vsebovala takrat analizirana nemška zakonodaja.

93. Skratka, manj ugodnega obravnavanja, ki ga v zvezi z *odmero na zahtevo* nemška zakonodaja določa za zaposlene osebe, ki so omejeno zavezane za plačilo davka in prebivajo v Švici, ni mogoče „izravnati“ z možnostjo uveljavljanja poslovnih stroškov pri izračunu davčnega odtegljaja pri viru.

94. Kar zadeva „ohranitev davčne doslednosti“, na katero se prav tako sklicuje nemška vlada, da bi utemeljila ukrep, je njeno razlogovanje enako prejšnjemu, to je z možnostjo davčnega zavezanca, da zahteva nižji davčni odtegljaj pri viru. Zato bom samo ponovil, kar sem navedel v zvezi s tem.

F. Člen 13 Sporazuma o prostem pretoku oseb (Mirovanje)

95. V skladu s členom 13 Sporazuma o prostem pretoku oseb se „[p]ogodbenice [...]obvezujejo, da na področjih, ki jih zajema ta sporazum, ne bodo sprejele nobenih dodatnih omejitvenih ukrepov glede državljanov drugih pogodbenic“.

96. Nemška vlada zagovarja razlago te določbe, ki bi dovoljevala ohranitev veljavnosti omejevalnih ukrepov, ki so obstajali v času sklenitve Sporazuma o prostem pretoku oseb, ne pa tudi uvedbe novih. Prepoved za zaposlene osebe, ki so omejeno zavezane za plačilo nemške dohodnine, vendar prebivajo v Švici, da bi uveljavljale *odmero na zahtevo*, naj bi bila torej dopustna, saj je veljala pred podpisom Sporazuma o prostem pretoku oseb.

97. Po mojem mnenju se člen 13 Sporazuma nanaša na nove omejitve (ki so prepovedane), ne *ščiti* pa tistih, ki so obstajale v času sklenitve tega sporazuma. Deluje lahko le tako, da se ne uvajajo prihodnje omejitve, vendar obenem predpostavlja, da se prejšnje omejitve odpravijo: v nasprotnem primeru bi bil liberalizacijski učinek Sporazuma o prostem pretoku oseb nevtraliziran.

98. Zato se strinjam s Komisijo⁵¹, da razlaga *a contrario* člena 13 Sporazuma, ki jo zagovarja nemška vlada, ni sprejemljiva. Nasprotujejo ji besedilo določbe, člen 16 Sporazuma o prostem pretoku oseb in sodna praksa Sodišča, ki ga je razlagalo in postopoma odpravilo diskriminatorne ukrepe, ki so veljali v državah pogodbenicah Sporazuma o prostem pretoku oseb v zvezi z osebami, zajetimi s tem sporazumom.

99. Ohranitev omejitev, ki so obstajale ob sklenitvi Sporazuma o prostem pretoku oseb, ne bi bila združljiva s cilji samega sporazuma in bi pomenila omejitev za njegovo učinkovito izvajanje, ki bi jo bilo težko preseči.

V. Predlog

100. Glede na navedeno predlagam, naj se Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) odgovori:

Določbe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, zlasti člen 7 v povezavi s členom 9(2) Priloge I,

je treba razlagati tako, da

⁵¹ Točka 36 njenega stališča.

nasprotujejo zakonodaji države članice, ki zaposlenim osebam s prebivališčem v Švici, ki so omejeno zavezane za plačilo dohodnine, veljavne v Nemčiji, ne omogoča, da prostovoljno zahtevajo odmero tega davka v okviru mehanizma odmere na zahtevo, zlasti da bi prejeli vračilo davka na podlagi odbitka poslovnih stroškov in vračunanja nemškega davka od plač, odtegnjenega pri viru, medtem ko to možnost daje rezidentom drugih držav članic Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora.