

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

26. veljače 2019. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sporazum između Europske zajednice i Švicarske Konfederacije o slobodnom kretanju osoba – Prijenos mjesta prebivališta fizičke osobe iz države članice u Švicarsku – Oporezivanje neostvarenih kapitalnih dobitaka od poslovnih udjela u trgovačkom društvu – Izravno oporezivanje – Slobodno kretanje samozaposlenih osoba – Jednako postupanje”

U predmetu C-581/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Wurtembergu, Njemačka), odlukom od 14. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 4. listopada 2017., u postupku

Martin Wächter

protiv

Finanzamt Konstanz,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe i C. Lycourgos, predsjednici vijeća, A. Rosas, M. Ilešić, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 2. srpnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M. Wächtera, R. Bock, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García i V. Ester Casas, u svojstvu agenata,
- za austrijsku vladu, C. Pesendorfer, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 27. rujna 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, potpisanog u Luxembourggu 21. lipnja 1999. (SL 2002., L 114, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 8.; u daljnjem tekstu: SSKO).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Martina Wächlera i Finanzamta Konstanz (Porezna uprava u Konstanzu, Njemačka) povodom odluke te uprave da prilikom prijenosa prebivališta M. Wächlera iz Njemačke u Švicarsku oporezuje neostvareni kapitalni dobitak od njegovih poslovnih udjela u trgovačkom društvu švicarskog prava koji je ujedno direktor.

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, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, 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 Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, ugovorne stranke su „odlučne postići slobodno kretanje osoba između njih na temelju pravila koja se primjenjuju u Europskoj zajednici.”

5 Člankom 1. tog sporazuma određeno je sljedeće:

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

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

[...]

(c) odobriti pravo ulaska i [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:

„Državljanima jedne ugovorne stranke koji zakonito [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 [boravka] i pristupa gospodarskoj djelatnosti”, propisano je:

„Pravo [boravka] i pristupa gospodarskoj djelatnosti zajam?eno je [...] u skladu s odredbama Priloga I.”

8 ?lanak 6. SSKO-a glasi:

„Pravo [boravka] na podru?ju ugovorne stranke zajam?eno je osobama koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost u skladu s odredbama Priloga I. koji se odnosi na osobe koje nisu radno aktivne.”

9 ?lankom 7. tog sporazuma, naslovljenim „Ostala prava”, odre?eno je:

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

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

(b) pravo na profesionalnu i geografsku mobilnost koja omogu?ava državljanima ugovornih stranaka da se slobodno kre?u unutar državnog podru?ja države doma?ina te se bave zanimanjem koje su odabrali;

(c) pravo na boravak na podru?ju ugovorne stranke po završetku gospodarske djelatnosti;

[...]”

10 U skladu s ?lankom 15. tog sporazuma, prilozi i protokoli uz taj sporazum ?ine njegov sastavni dio.

11 ?lankom 16. tog sporazuma, naslovljenim „Upu?ivanje na pravo Zajednice”, predvi?eno je:

„1. Kako bi postigle ciljeve koji se žele posti?i 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 upu?uje primjenjuju u odnosima me?u njima.

2. U mjeri u kojoj primjena ovog Sporazuma uklju?uje pojmove prava Zajednice, vodi se ra?una o relevantnoj sudskoj praksi Suda Europskih zajednica prije dana njegova potpisivanja. Švicarskoj se pozornost skre?e na sudsku praksu nakon tog datuma. Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma, Zajedni?ki odbor, na zahtjev jedne od ugovornih stranaka, odre?uje implikacije takve sudske prakse.”

12 ?lankom 21. SSKO-a, naslovljenim „Odnos prema bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju”, odre?eno je:

„1. Odredbe ovog Sporazuma ne utje?u na odredbe bilateralnih sporazuma izme?u Švicarske i država ?lanica Europske zajednice o dvostrukom oporezivanju. Ponajprije, odredbe ovog Sporazuma ne utje?u na definiciju ‚pograni?nih radnika’ iz ugovora o dvostrukom oporezivanju.

2. Nijedna odredba ovog Sporazuma ne može se tuma?iti na takav na?in da spre?ava ugovorne stranke da razlikuju pri primjeni relevantnih odredaba njihovog fiskalnog zakonodavstva izme?u poreznih obveznika ?ije situacije nisu usporedive, posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta.

3. Nijedna odredba ovog Sporazuma ne spre?ava ugovorne stranke da usvoje ili primijene mjere kako bi se osiguralo uvo?enje, pla?anje i u?inkovit[a naplata] poreza ili kako bi se sprije?ila

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.”

13 Prilog I. tom sporazumu odnosi se na slobodno kretanje osoba. Članom 6. stavkom 1. tog priloga propisano je:

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

14 U skladu s članom 7. stavkom 1. tog priloga:

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

15 Članak 9. tog priloga, naslovljen „Jednako postupanje”, u stavcima 1. i 2. propisuje:

„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 postupalo 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 olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji.”

16 U poglavlju III. Priloga I. SSKO-u, koje se odnosi na samozaposlene osobe, nalaze se članci 12. do 16. tog priloga. Članak 12. tog priloga, naslovljen „Pravila u pogledu [boravka]”, u stavku 1. određuje:

„Državljanin ugovorne stranke koji želi uspostaviti poslovni nastan na području druge ugovorne stranke s ciljem obavljanja samostalne djelatnosti (dalje u tekstu ‚samozaposlena osoba’) dobiva dozvolu [boravka] koja vrijedi za razdoblje od najmanje pet godina od datuma izdavanja, pod uvjetom da dostavi dokaz nadležnim nacionalnim tijelima kojim se potvrđuje da ima poslovni nastan ili ga želi uspostaviti.”

17 Članak 13. tog priloga, naslovljen „Samozaposleni pogranični radnici”, u stavku 1. određuje:

„Samozaposleni pogranični radnik državljanin je ugovorne stranke koji ima boravište na području ugovorne stranke i koji obavlja samostalnu djelatnost na području druge ugovorne stranke, vraćajući se u mjesto svog boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.”

18 U članku 15. tog priloga, naslovljenom „Jednako postupanje”, predviđeno je:

„1. S obzirom na pristup samostalnoj djelatnosti i njezino obavljanje, prema samozaposlenom radniku ne smije se postupati manje povoljno u državi domaćinu nego prema njezinim vlastitim državljanima.

2. Odredbe članka 9. ovog Priloga primjenjuju se *mutatis mutandis* na samozaposlene osobe navedene u ovom poglavlju.”

Ugovor između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke

19 Članom 1. Ugovora između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu od 11. kolovoza 1971. (BGBl. 1972. II, str. 1022.), kako je izmijenjen Protokolom od 27. listopada 2010. (BGBl. 2011. I, str. 1092.; u daljnjem tekstu: Ugovor između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke), predviđeno je:

„Ovaj se ugovor primjenjuje na rezidente jedne ili obje država koje su ugovorne stranke.”

20 Članom 4. stavkom 1. Ugovora između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njemačke propisano je:

„U smislu ovog Ugovora izraz ‚rezident države ugovorne stranke’ označava svaku osobu koja, na temelju zakonodavstva te države, ondje podliježe neograničenoj poreznoj obvezi.”

21 U skladu s članom 13. tog ugovora:

1. Dobit od otuđenja nekretnina, kako je definirana u članku 6. stavku 2., oporezuje se u državi ugovornoj stranci u kojoj se te nekretnine nalaze.

2. Dobit od otuđenja pokretnina koje čine dio imovine stalne poslovne jedinice koju poduzetnik iz jedne države ugovorne stranke ima u drugoj državi ugovornoj stranci ili pokretnina koje čine sastavni dio stalne baze koju rezident jedne države ugovorne stranke ima u drugoj državi ugovornoj stranci radi obavljanja samostalne djelatnosti, uključujući dobit od potpunog otuđenja te stalne poslovne jedinice (pojedinačno ili s cijelim poduzećem) ili te stalne baze, oporezuju se u toj drugoj državi. [...]

3. Dobit od otuđenja sve ostale imovine osim one navedene u stavcima 1. i 2. oporezuje se samo u državi ugovornoj stranci u kojoj je prenositelj rezident.

[...]

5. Ako država ugovorna stranka prilikom odlaska fizičke osobe rezidenta te države oporezuje kapitalne dobitke od znatnog udjela u društvu koje je rezident te države, druga ta država, prilikom oporezivanja dobiti od kasnijeg otuđenja poslovnog udjela u skladu s odredbama stavka 3., utvrditi taj kapitalni dobitak uzimajući kao osnovicu, na temelju troškova stjecanja, iznos koji je prva država priznala kao prihod u trenutku odlaska.”

22 Članom 27. stavkom 1. tog ugovora propisano je:

„Nadležna tijela država ugovornih stranaka razmjenjuju podatke koji mogu biti relevantni za primjenu odredaba ovog ugovora ili za provedbu ili primjenu domaćeg prava o porezima svih vrsta i naziva naplaćenima za račun država ugovornih stranaka ili njihovih saveznih zemalja, kantona, distrikta, okruga, općina ili zajednica općina, ako oporezivanje koje predviđaju odredbe tog prava nije protivno Ugovoru. Razmjena podataka nije ograničena člancima 1. i 2.” [neslužbeni prijevod]

Njemačko pravo

23 Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (BGBl. 2009. I, str. 3366.; u daljnjem tekstu: EStG), u članku 1. stavku 1. predviđa:

„Fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području podliježu

neograničenoj obvezi plaćanja poreza na dohodak. [...]"

24 U skladu s člankom 17. stavcima 1. i 2. EStG-a:

„1. Prihod od profesionalne djelatnosti obuhvaća i kapitalni dobitak od prijenosa udjela u društvu kapitala ako je tijekom pet prethodnih godina prenositelj, izravno ili neizravno, bio vlasnik udjela u temeljnom kapitalu u visini od najmanje 1 %. [...]"

2. Kapitalnim dobitkom u smislu stavka 1. smatra se razlika između prodajne cijene i troškova stjecanja, nakon oduzimanja troškova prijenosa. [...]"

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Zakon o oporezivanju u slučaju inozemnih odnosa) od 8. rujna 1972. (BGBl. 1972. I, str. 1713.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: AStG), u članku 6. propisuje:

„1. U slučaju fizičke osobe koja podliježe neograničenoj poreznoj obvezi u razdoblju od ukupno najmanje deset godina u skladu s člankom 1. stavkom 1. [EStG-a] i čija neograničena porezna obveza prestaje prijenosom prebivališta ili uobičajenog boravišta, na udjele iz članka 17. stavka 1. prve rečenice [EStG-a] treba primijeniti članak 17. [EStG-a] u trenutku prestanka neograničene porezne obveze, uključujući slučaj u kojem nema prijenosa, ako su na taj dan ispunjeni i uvjeti iz te odredbe koji se odnose na poslovne udjele.

[...]

4. Podložno stavku 5., porez na dohodak koji se duguje u skladu sa stavkom 1. treba, na zahtjev, odgoditi raspoređivanjem u nekoliko obroka u redovnim razmacima tijekom razdoblja od najviše pet godina od prvog dospelja, pod uvjetom davanja jamstva, ako bi trenutna naplata dovela do posljedica koje bi porezni obveznik teško podnio. Odgodu treba poništiti ako su tijekom razdoblja odgode poslovni udjeli preneseni ili uneseni kao skriveni ulog u društvo u smislu članka 17. stavka 1. [EStG-a] ili ako se ostvari jedna od pretpostavki iz članka 17. stavka 4. [EStG-a]. [...]"

5. Ako je porezni obveznik u situaciji iz stavka 1. prve rečenice državljanin države članice [...] 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)] te ako, nakon prestanka neograničene porezne obveze, podliježe oporezivanju u jednoj od tih država (državi domaćinu), usporedivom s podlijevanjem njemačkom porezu na dohodak, porez koji se duguje na temelju stavka 1. treba odgoditi bez kamata i davanja jamstva. Ta je mjera uvjetovana time da je između Savezne Republike Njemačke i te države zajamčena upravna pomoć i uzajamna pomoć u području naplate poreza. [...]"

Odgodu treba poništiti u sljedećim slučajevima:

1. ako porezni obveznik ili njegov pravni sljednik u smislu treće rečenice točke 1. prenese poslovne udjele ili ih unese kao skriveni ulog u društvo u smislu članka 17. stavka 1. prve rečenice [EStG-a] ili ako se ostvari jedna od pretpostavki iz članka 17. stavka 4. [EStG-a];

2. ako su poslovni udjeli preneseni na osobu koja ne podliježe neograničenoj poreznoj obvezi, koja ne podliježe porezu usporedivom s potpunim podlijevanjem njemačkom porezu na dohodak u državi članici [...] ili u drugoj državi stranci Sporazuma o EGP-u;

3. ako poslovni udjeli podliježu oporezivanju ili drugom postupku koji, na temelju nacionalnog prava, dovodi do uzimanja u obzir djelomične ili tržišne vrijednosti;

4. ako porezni obveznik ili njegov sljednik u smislu treće rečenice točke 1. više ne podliježe poreznoj obvezi u smislu prve rečenice zbog toga što je prenio svoje prebivalište ili uobičajeno boravište.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

26 M. Wächtler, njemački državljanin, od 1. veljače 2008. direktor je trgovačkog društva švicarskog prava u kojemu obavlja djelatnost računalnog savjetovanja te u kojemu je vlasnik 50 % poslovnih udjela.

27 M. Wächtler je 1. ožujka 2011. prenio svoje prebivalište iz Njemačke u Švicarsku. Nakon tog prijenosa Porezna uprava u Konstanzu je, na temelju članka 6. AStG-a i članka 17. EStG-a, razrezala porez na dohodak na temelju neostvarenog kapitalnog dobitka od njegovih poslovnih udjela u tom društvu.

28 Smatrajući da se to oporezivanje, potaknuto isključivo prijenosom njegova prebivališta u Švicarsku, protivi SSKO-u, a osobito pravu na poslovni nastan predviđenom tim sporazumom, M. Wächtler podnio je tužbu Finanzgerichtu Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu).

29 Taj sud dvoji o usklađenosti s preambulom i člancima 1., 2., 4., 6., 7., 16. i 21. SSKO-a te s člankom 9. Priloga I. tom sporazumu, predmetnog poreznog uređenja kojime je predviđeno oporezivanje neostvarenih kapitalnih dobitaka od poslovnih udjela u trgovačkom društvu, bez odgode plaćanja dugovanog poreza u slučaju prijenosa prebivališta državljanina države članice o kojoj je riječ u Švicarsku, iako isto uređenje u slučaju prijenosa prebivališta takvog državljanina u drugu državu članicu, različitom od Savezne Republike Njemačke ili u treću državu, ugovornu stranku Sporazuma o EGP-u, dopušta odgodu plaćanja takvog poreza, bez kamata i bez davanja jamstva, do stvarnog prijenosa predmetnih udjela ako, s jedne strane, država domaćin Saveznoj Republici Njemačkoj pruži pomoć i podršku u naplati poreza i ako, s druge strane, porezni obveznik u toj državi domaćinu podliježe poreznoj obvezi usporedivoj s njemačkim porezom na dohodak.

30 Taj je sud pojasnio da je tu odgodu, kad je riječ o potonjem slučaju prijenosa prebivališta, nacionalni zakonodavac uvrstio u članak 6. stavak 5. AStG-a jer bi se zbog nemogućnosti odgode plaćanja predmetnog poreza porezno uređenje o kojem je riječ protivilo slobodi poslovnog nastana zajamčenoj pravom Unije, s obzirom na to da njemački državljanin koji zadrži svoje prebivalište na državnom području zapravo podliježe poreznoj obvezi tek u trenutku ostvarenja kapitalnih dobitaka od predmetnih udjela. Usklađenost izmjene uvrštene tom odredbom o odgodi naplate s pravom Unije potvrđena je i presudom od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 U slučaju zaključka da porezno uređenje o kojem je riječ predstavlja ograničenje prava na poslovni nastan u smislu SSKO-a, taj sud nastoji doznati može li se to ograničenje opravdati važnim razlozima u općem interesu povezanim s oštivanjem podjele porezne nadležnosti između ugovornih stranaka o kojima je riječ, učinkovitosti poreznog nadzora te potrebom jamčenja učinkovitosti naplate poreza radi sprežavanja gubitka poreznih prihoda i, ako je to slučaj, je li to ograničenje prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja te ne prekoračuje li ono što je nužno da bi ga se postiglo.

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

„Trebaju li odredbe [SSKO-a], a osobito njegovu preambulu i članke 1., 2., 4., 6., 7., 16. i 21. te članak 9. njegova Priloga I., tumačiti na način da im se protive propisi države članice u skladu s kojima se, kako bi se izbjegao ikakav porezni gubitak, oporezuju (bez odgode) neostvareni kapitalni dobitci od poslovnih udjela u trgovačkom društvu, ako državljanin te države članice, koji je ondje prvobitno podliječio neograničenoj poreznoj obvezi, svoje prebivalište iz te države prenese u Švicarsku, a ne u državu članicu [...] ili u državu na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u?”

O prethodnom pitanju

33 Kako je navedeno u točki 30. ove presude, nacionalni zakonodavac je radi usklađivanja njemačkog poreznog uređenja s pravom Unije o slobodnom kretanju osoba uveo mogućnost odgode plaćanja poreza koji se odnosi na neostvarene kapitalne dobitke od poslovnih udjela u trgovačkom društvu u slučaju prijenosa prebivališta njemačkog državljanina u drugu državu članicu, različitom od Savezne Republike Njemačke ili u treću državu, ugovornu stranku Sporazuma o EGP-u, s obzirom na to da njemački državljanin koji zadrži svoje prebivalište na državnom području podliježe poreznoj obvezi tek u trenutku ostvarenja kapitalnih dobitaka od poslovnih udjela u trgovačkom društvu.

34 Slijedom toga, pitanje suda koji je uputio zahtjev valja razumjeti na način da taj sud njime, u biti, nastoji doznati treba li odredbe SSKO-a tumačiti na način da im se protivi porezno uređenje države članice kojim se, u situaciji u kojoj državljanin države članice, fizička osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost na području Švicarske Konfederacije, prenese svoje prebivalište iz države članice o čijem je poreznom uređenju riječ u Švicarsku, predviđa da se u trenutku tog prijenosa naplaćuje dugovani porez na neostvarene kapitalne dobitke od poslovnih udjela u vlasništvu te osobe, dok u slučaju zadržavanja prebivališta u istoj državi članici do naplate poreza dolazi tek u trenutku ostvarenja kapitalnih dobitaka, odnosno prilikom prijenosa poslovnih udjela o kojima je riječ.

35 Uvodno, budući da je SSKO međunarodni ugovor, valja ga 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 (presude od 2. ožujka 1999., *Eddline El-Yassini*, C-416/96, EU:C:1999:107, t. 47. i od 24. studenoga 2016., *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 94. i navedena sudska praksa). Nadalje, iz te odredbe proizlazi da se poseban smisao pridaje nekom izrazu ako je ustanovljeno da je to bila namjera stranaka (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2018., *Western Sahara Campaign UK*, C-266/16, EU:C:2018:118, t. 70.).

36 U tom je pogledu važno pojasniti, kao prvo, da je SSKO dio šireg konteksta odnosa između Europske 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 (presuda od 6. listopada 2011., *Graf i Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 33.).

37 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 (presuda od 15. ožujka 2018., *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 29.).

38 Kao drugo, kad je riječ o cilju SSKO-a i tumačenju njegovih izraza, iz preambule, članka 1. i

¶lanka 16. stavka 2. tog sporazuma proizlazi da je njegov cilj ostvariti u korist fizi?kih osoba, dr?avljana dr?ava ¶lanica Europske unije i ¶vicarske Konfederacije slobodno kretanje osoba na podru?ju tih stranaka, na temelju odredaba koje se primjenjuju u Uniji, ¶ije pojmove treba tuma?iti vode?i ra?una o relevantnoj sudskoj praksi Suda iz razdoblja prije potpisivanja navedenog sporazuma.

39 Kad je rije? o sudskoj praksi iz razdoblja nakon tog datuma, valja istaknuti da je ¶lankom 16. stavkom 2. SSKO-a predvi?eno da, s jedne strane, ¶vicarska Konfederacija treba biti obaviještena o toj sudskoj praksi i, s druge strane, da na zahtjev jedne od ugovornih stranaka Zajedni?ki odbor iz ¶lanka 14. navedenog sporazuma odre?uje implikacije takve sudske prakse kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma. Me?utim, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u to?kama 71. i 72. svojeg mi¶ljenja, ¶ak i u nedostatku odluke tog odbora, spomenutu sudsku praksu valja uzeti u obzir ako se njome samo preciziraju ili potvr?uju na?ela utvr?ena u sudskoj praksi postoje?oj na dan potpisivanja SSKO-a koja se odnosi na pojmove prava Unije kojima je taj sporazum nadahnut.

40 Podru?je primjene i odredbe SSKO-a valja ispitati upravo s obzirom na ta razmatranja.

41 U skladu s preambulom i ¶lankom 1. to?kama (a) i (c) SSKO-a, podru?jem primjene tog sporazuma obuhva?ene su kako fizi?ke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost tako i one koje je ne obavljaju.

42 Iz spisa kojim raspola?e Sud proizlazi da M. Wächtler obavlja gospodarsku djelatnost, to?nije, djelatnost ra?unalnog savjetnika u dru¶tvu s poslovnim nastanom u ¶vicarskoj ¶iji je direktor.

43 Konkretnije, kad je rije? o takvoj osobi, iz teksta ¶lanka 1. to?ke (a) navedenog sporazuma proizlazi da je njegov cilj odobriti pravo ulaska, boravka, pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba, poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja i pravo na boravak na podru?ju ugovornih stranaka. U tu svrhu, ¶lankom 4. tog sporazuma predvi?eno je da je pravo boravka i pristupa gospodarskoj djelatnosti zajam?eno u skladu s odredbama Priloga I. tom sporazumu.

44 Kad je rije? o statusu u kojem se obavlja gospodarska djelatnost o kojoj je rije?, iz usporedbe ¶lanaka 6. i 7. Priloga I. SSKO-u i ¶lanaka 12. i 13. tog priloga proizlazi da je razlika izme?u zaposlene i samozaposlene osobe povezana s time treba li gospodarsku djelatnost smatrati „djelatno¶?u u svojstvu zaposlene osobe” ili „samostalnom djelatno¶?u”.

45 U tom kontekstu, valja podsjetiti da je pojam „zaposlena osoba” pojam prava Unije (presuda od 19. o?ujka 1964., Unger, 75/63, EU:C:1964:19, t. 363.) koji je ve? postojao u trenutku potpisivanja tog sporazuma. Bitna zna?ajka radnog odnosa jest da osoba tijekom odre?enog vremena u korist druge osobe i pod njezinim vodstvom obavlja ?inidbe za koje zauzvat dobiva pla?u. Nasuprot tomu, „samostalnom djelatno¶?u” treba smatrati djelatnost koju ne obilje?ava odnos podre?enosti (vidjeti po analogiji presude od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 25. i 26. i od 20. studenoga 2001., Jany i dr., C-268/99, EU:C:2001:616, t. 34.).

46 Budu?i da je M. Wächtler svoju djelatnost ra?unalnog savjetnika obavljao u dru¶tvu ¶iji je direktor i vlasnik 50 % udjela, u ovom slu?aju, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u to?kama 38. i 39. svojeg mi¶ljenja, nema odnosa podre?enosti koji je obilje?e djelatnosti u svojstvu zaposlene osobe. Iz toga proizlazi da M. Wächtler obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost, kao samozaposlena osoba, u smislu SSKO-a.

47 Kad je rije? o podru?ju primjene *ratione personae* pojma „samozaposlena osoba” u smislu SSKO-a, Sud je ve? pojasnio da je ono utvr?eno u ¶lancima 12. i 13. Priloga I. tom sporazumu

(presuda od 15. ožujka 2018., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 18.).

48 Iz ?lanka 12. stavka 1. tog priloga proizlazi da se ta odredba primjenjuje na fizi?ku osobu, državljanina države ugovorne stranke koji uspostavi poslovni nastan na podru?ju druge države ugovorne stranke te ondje obavlja samostalnu djelatnost (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2018., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 22. i 23.).

49 Doista, M. Wächtler je državljanin države ugovorne stranke SSKO-a, odnosno Savezne Republike Njema?ke, koji je poslovni nastan uspostavio na podru?ju druge države ugovorne stranke, odnosno Švicarske Konfederacije, kako bi ondje u okviru trgova?kog društva obavljao samostalnu djelatnost. Ta situacija stoga ulazi u podru?je primjene ?lanka 12. Priloga I. SSKO-u.

50 To se utvr?enje ne može dovesti u pitanje okolnoš?u da je M. Wächtler vlasnik 50 % poslovnih udjela u trgova?kom društvu u kojemu obavlja samostalnu djelatnost o kojoj je rije?. Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u to?kama 43. do 56. svojeg mišljenja, pravo na poslovni nastan u svojstvu samozaposlene osobe, u smislu SSKO-a, obuhva?a svaku gospodarsku ili naplatnu djelatnost fizi?ke osobe koja se ne obavlja „u svojstvu zaposlene osobe”. Nadalje, stvarno ostvarivanje tog prava pretpostavlja mogućnost odabira za to prikladnog pravnog oblika.

51 Kad je rije? o mogućnosti državljanina države ugovorne stranke da se u odnosu na svoju matičnu državu poziva na prava iz SSKO-a, valja istaknuti da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda koja je postojala već u trenutku potpisivanja tog sporazuma, pravo na poslovni nastan u smislu prava Unije ne odnosi samo na osiguravanje pogodnosti nacionalnog tretmana u državi ?lanici doma?inu nego i na otklanjanje ograni?enja koja proizlaze iz matične države ?lanice državljanina o kojem je rije? (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 1988., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, t. 16.).

52 Slijedom toga, u odre?enim okolnostima i ovisno o primjenjivim odredbama, državljanin države ugovorne stranke SSKO-a može se pozivati na prava iz tog sporazuma ne samo u odnosu na državu u kojoj ostvaruje svoje pravo na slobodno kretanje nego i u odnosu na svoju matičnu državu (presuda od 15. ožujka 2018., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, t. 16. i navedena sudska praksa).

53 Naime, sloboda kretanja osoba zajam?ena 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 15. prosinca 2011., Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, t. 28).

54 Iz toga proizlazi da se samozaposlena osoba na koju se primjenjuje SSKO može pozvati na na?elo jednakog postupanja iz ?lanka 15. stavka 2. Priloga I. SSKO-u, u vezi s ?lankom 9. istog priloga, i u odnosu na svoju matičnu državu.

55 Budu?i da je na?elo jednakog postupanja pojam prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 19. listopada 1977., Ruckdeschel i dr., 117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, t. 7. i od 6. listopada 2011., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 26. i navedenu sudska praksu) koji je postojao u trenutku potpisivanja SSKO-a, prilikom odre?ivanja postojanja mogućeg nejednakog postupanja zabranjenog SSKO-om valja voditi računa, kao što to proizlazi iz to?aka 38. i 39. ove presude, o na?elima uspostavljenima sudskom praksom Suda o jednakom postupanju (vidjeti u tom smislu presude od 6. listopada 2011., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 26. i od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 47.).

56 U konkretnom slu?aju valja utvrditi da je njema?ki državljanin koji je, poput M. Wächtlera, na

temelju SSKO-a ostvario svoje pravo na poslovni nastan kao samozaposlena osoba, u porezno nepovoljnijem položaju u odnosu na druge njemačke državljane koji poput njega obavljaju djelatnost u svojstvu samozaposlene osobe u trgovačkom društvu u kojemu imaju poslovne udjele, ali su, za razliku od njega, zadržali svoje prebivalište u Njemačkoj. Naime, potonji su obvezni platiti porez na kapitalne dobitke od poslovnih udjela o kojima je riječ tek u trenutku ostvarenja tih kapitalnih dobitaka, odnosno prilikom prijenosa tih poslovnih udjela, dok je državljanin poput M. Wächtlera obvezan platiti predmetni porez na neostvarene dobitke od takvih poslovnih udjela u trenutku prijenosa svojeg prebivališta u Švicarsku, bez mogućnosti odgode plaćanja do prijenosa navedenih udjela.

57 Takvo različito postupanje, koje za njemačkog državljanina poput M. Wächtlera predstavlja poreznu nepovoljnost, može odvratiti od stvarnog korištenja pravom na poslovni nastan iz SSKO-a. Iz toga proizlazi da porezno uređenje o kojem je riječ u glavnom postupku može onemogućiti pravo na poslovni nastan samozaposlene osobe, zajamčeno tim sporazumom.

58 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 (presuda od 21. rujna 2016., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, t. 45.).

59 U vezi s time, valja istaknuti da je Savezna Republika Njemačka, u skladu s člankom 6. AStG-a, odlučila ostvariti svoju poreznu nadležnost u pogledu kapitalnih dobitaka od poslovnih udjela njemačkog državljanina, nastalih tijekom razdoblja njegove neograničene porezne obveze u Njemačkoj, u svojstvu poreznog rezidenta u Njemačkoj, i to neovisno o području na kojem su ti kapitalni dobitci nastali.

60 S obzirom na cilj tog propisa, koji se sastoji u oporezivanju kapitalnih dobitaka od poslovnih udjela nastalih u okviru porezne nadležnosti Savezne Republike Njemačke, situacija državljanina države članice koji prenese svoje prebivalište iz Njemačke u Švicarsku usporediva je sa situacijom državljanina države članice koji svoje prebivalište zadrži u Njemačkoj. Naime, u oba slučaja Savezna Republika Njemačka ima ovlast oporezivanja tih kapitalnih dobitaka s obzirom na to da je u skladu s nacionalnim pravom ta ovlast povezana s time da u razdoblju nastanka predmetnih kapitalnih dobitaka državljanin o kojem je riječ na njezinu državnom području ima rezidentnost u porezne svrhe, neovisno o mjestu njihova nastanka.

61 Postavlja se stoga pitanje može li se različito postupanje o kojem je riječ u točkama 56. i 57. ove presude opravdati važnim razlozima u općem interesu na koje se poziva sud koji je uputio zahtjev i koji su izneseni u točki 31. ove presude, odnosno otklanjanjem podjele porezne nadležnosti između stranaka SSKO-a o kojima je riječ, ukinovitošću poreznog nadzora te potrebom osiguravanja ukinovitosti naplate poreza radi sprežavanja gubitka poreznih prihoda.

62 U vezi s time, člankom 21. stavkom 3. SSKO-a predviđeno je da nijedna odredba tog sporazuma ne sprežava ugovorne stranke da usvoje ili primijene mjere kako bi se osiguralo uvođenje, plaćanje i ukinovita naplata poreza ili kako bi se spriječila utaja poreza na temelju njihovog nacionalnog poreznog zakonodavstva ili sporazuma o sprežavanju dvostrukog oporezivanja između Švicarske Konfederacije, s jedne strane, i jedne ili više država članica, s druge strane, ili bilo kojeg drugog poreznog dogovora.

63 Međutim, takve mjere, koje u skladu sa sudskom praksom Suda u području slobodnog kretanja osoba u Uniji odgovaraju važnim razlozima u općem interesu (vidjeti, među ostalim, presude od 15. svibnja 1997., Futura Participations i Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, t. 31. i navedenu sudsku praksu, od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 36. i od 11. prosinca 2014., Komisija/Španjolska, C-678/11, EU:C:2014:2434, t.

45. i 46.) moraju u svakom slu?aju biti u skladu s načelom proporcionalnosti, odnosno prikladne za ostvarenje tih ciljeva te ne prekora?ivati ono što je nužno da bi ih se postiglo.

64 U konkretnom slu?aju valja pojasniti da iako je odre?ivanje iznosa poreza o kojem je rije?, u trenutku prijenosa prebivališta u Švicarsku, prikladna mjera za osiguranje ostvarenja cilja o?uvanja podjele porezne nadležnosti između te države i Savezne Republike Njema?ke, tim se ciljem ipak ne može opravdati nemogućnost odgode pla?anja tog poreza. Naime, takva odgoda ne zna?i da se Savezna Republika Njema?ka odri?e u korist Švicarske Konfederacije svoje porezne nadležnosti za kapitalne dobitke nastale u razdoblju neograni?ene porezne obveze vlasnika poslovnih udjela o kojima je rije? u Njema?koj.

65 Kad je rije? o cilju u?inkovitosti poreznog nadzora, Ugovorom između Švicarske Konfederacije i Savezne Republike Njema?ke predvi?eno je da ugovorne stranke mogu razmjenjivati podatke u poreznim stvarima, slijedom ?ega je Savezna Republika Njema?ka mogla od nadležnih švicarskih tijela dobiti potrebne informacije o prijenosu od strane državljanina o kojem je rije?, koji je prethodno prenio svoje prebivalište u Švicarsku, poslovnih udjela na koje se odnose predmetni neostvareni kapitalni dobitci. Slijedom navedenog, nepostojanje mogućnosti odgode pla?anja poreza o kojem je rije? u glavnom postupku mjera je koja u svakom slu?aju prelazi ono što je nužno za ostvarenje tog cilja.

66 Kad je rije? o cilju koji se sastoji u potrebi osiguravanja u?inkovitosti naplate poreza radi spre?avanja gubitka poreznih prihoda, valja utvrditi da se trenutna naplata poreza o kojem je rije? u trenutku prijenosa prebivališta poreznog obveznika u načelu može opravdati potrebom osiguravanja u?inkovite naplate poreznog duga. Me?utim, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u to?kama 103. do 105. svojeg mišljenja, ta mjera prekora?uje ono što je nužno za postizanje tog cilja te je stoga treba smatrati neproporcionalnom. Naime, kad postoji rizik od nenaplate poreza, osobito zbog toga što ne postoji mehanizam uzajamne pomo?i u području naplate poreznih potraživanja, odgoda naplate tog poreza može se uvjetovati davanjem jamstva (vidjeti po analogiji presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 73. i 74. i od 23. sije?nja 2014., DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 65. do 67.).

67 Slijedom toga, valja utvrditi da je porezno ure?enje o kojem je rije? u glavnom postupku neopravdano ograni?enje prava na poslovni nastan predvi?enog SSKO-om.

68 Taj zaklju?ak ne može dovesti u pitanje ?injenica da predmetno porezno ure?enje predvi?a mogućnost obro?ne otplate poreza u slu?aju da bi trenutna naplata dugovanog poreza dovela do posljedica koje bi porezni obveznik teško podnio. Naime, usto što je ta mjera obro?ne otplate moguća samo u tom specifi?nom slu?aju, njome se u takvom slu?aju ne otklanja porezna nepovoljnost koja se sastoji u obvezi poreznog obveznika da u trenutku prijenosa prebivališta u Švicarsku plati dio dugovanog poreza na neostvarene kapitalne dobitke od poslovnih udjela o kojima je rije?. Usto, ta je mjera za poreznog obveznika i dalje nepovoljnija od mjere odgode pla?anja dugovanog poreza do prijenosa tih poslovnih udjela.

69 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da odredbe SSKO-a treba tuma?iti na način da im se protivi porezno ure?enje države ?lanice kojim se, u situaciji u kojoj državljanin države ?lanice, fizi?ka osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost na području Švicarske Konfederacije, prenese svoje prebivalište iz države ?lanice o ?ijem je poreznom ure?enju rije? u Švicarsku, predvi?a da se u trenutku tog prijenosa napla?uje dugovani porez na neostvarene kapitalne dobitke od poslovnih udjela u vlasništvu te osobe, dok u slu?aju zadržavanja prebivališta u istoj državi ?lanici do naplate poreza dolazi tek u trenutku ostvarenja kapitalnih dobitaka, odnosno prilikom prijenosa poslovnih udjela o kojima je rije?.

Troškovi

70 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 (veliko vijeće) odlučuje:

Odredbe Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, potpisanog u Luxembourg 21. lipnja 1999., treba tumačiti na način da im se protivi porezno uređenje države članice kojim se, u situaciji u kojoj državljanin države članice, fizička osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost na području Švicarske Konfederacije, prenese svoje prebivalište iz države članice o čijem je poreznom uređenju riječ u Švicarsku, predviđa da se u trenutku tog prijenosa naplaćuje dugovani porez na neostvarene kapitalne dobitke od poslovnih udjela u vlasništvu te osobe, dok u slučaju zadržavanja prebivališta u istoj državi članici do naplate poreza dolazi tek u trenutku ostvarenja kapitalnih dobitaka, odnosno prilikom prijenosa poslovnih udjela o kojima je riječ.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački