

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 26. februarja 2019(*)

„Predhodno odločanje – Sporazum med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o prostem pretoku oseb – Prenos kraja stalnega prebivališča fizične osebe iz države članice v Švico – Obdavčenje nerealiziranega kapitalskega dobička iz deležev družbe – Neposredno obdavčenje – Prosti pretok samozaposlenih oseb – Enako obravnavanje“

V zadevi C-581/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija) z odločbo z dne 14. junija 2017, ki je na Sodišču prispela 4. oktobra 2017, v postopku

Martin Wächter

proti

Finanzamt Konstanz,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, J.-C. Bonichot, predsednik senata, A. Prechal, predsednica senata, M. Vilaras, predsednik senata, K. Jürimäe, predsednica senata, in C. Lycourgos, predsednik senata, A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby in C. G. Fernlund (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. julija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za M. Wächterja R. Bock, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za špansko vlado S. Jiménez García in V. Ester Casas, agenta,
- za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, agentka,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová in N. Gossement, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. septembra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, ki je bil podpisan v Luxembourggu 21. junija 1999 (UL 2009, L 353, str. 71, v nadaljevanju: Sporazum o prostem pretoku oseb).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Martinom Wächtlerjem in Finanzamt Konstanz (davčni urad v Konstanci, Nemčija, v nadaljevanju: davčni urad) zaradi odločitve tega urada, da se ob prenosu stalnega prebivališča M. Wächtlerja iz Nemčije v Švico obdavči še nerealizirani kapitalski dobiček iz deležev, ki jih ima ta v družbi s sedežem v Švici, v kateri je med drugim poslovodja.

Pravni okvir

Sporazum o prostem pretoku oseb

3 Evropska skupnost in njene države članice na eni strani ter Švicarska konfederacija na drugi so 21. junija 1999 podpisale sedem sporazumov, med katerimi je tudi Sporazum o prostem pretoku oseb. S Sklepom Sveta in Komisije glede sporazuma o znanstvenem in tehnološkem sodelovanju z dne 4. aprila 2002 o sklenitvi sedmih sporazumov s Švicarsko konfederacijo (2002/309/ES, Euratom) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 41, str. 89) je bilo teh sedem sporazumov odobrenih v imenu Evropske skupnosti in so začeli veljati 1. junija 2002.

4 V skladu s preambulo Sporazuma o prostem pretoku oseb so pogodbenice „odločene, da med seboj omogočijo prosti pretok oseb na podlagi pravil, ki se uporabljajo v Evropski skupnosti“.

5 Člen 1 tega sporazuma 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.“

6 Člen 2 navedenega sporazuma z naslovom „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.“

7 Člen 4 tega sporazuma z naslovom „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 [...].“

8 Člen 6 Sporazuma o prostem pretoku oseb določa:

„Pravica do prebivanja na ozemlju pogodbenice se osebam, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti, zagotavlja v skladu z določbami glede neaktivnih oseb iz Priloge I.“

9 Člen 7 tega sporazuma, 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;

(b) pravica do poklicne in geografske mobilnosti, ki državljanom pogodbenic omogoča, da se prosto gibljejo na ozemlju države gostiteljice in opravljajo poklic, ki si ga sami izberejo;

(c) pravica, da ostanejo na ozemlju pogodbenice po prenehanju izvajanja gospodarske dejavnosti;

[...]

10 V skladu s členom 15 tega sporazuma so priloge in protokoli k temu sporazumu njegov sestavni del.

11 Člen 16 tega sporazuma z naslovom „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 seznanja s sodno prakso, ki nastane po tem dnevu. Za zagotavljanje pravičnega delovanja Sporazuma Skupni odbor na zahtevo katere koli od pogodbenic določi posledice take sodne prakse.“

12 Člen 21 Sporazuma o prostem pretoku oseb, 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 [ali] 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.“

13 Priloga I k temu sporazumu obravnava prosti pretok oseb. ?len 6 te priloge v odstavku 1 dolo?a:

„Zaposlena oseba z državljanstvom pogodbenice (v nadaljnjem besedilu ‚zaposlena oseba‘), ki jo delodajalec v državi gostiteljici zaposli za eno leto ali ve?, pridobi dovoljenje za prebivanje z veljavnostjo najmanj petih let od datuma izdaje. To dovoljenje se avtomati?no podaljša za vsaj pet let [...].“

14 ?len 7(1) te priloge dolo?a:

„Zaposleni obmejni delavec je državljan pogodbenice s prebivališ?em na ozemlju pogodbenice, ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vra?a v kraj prebivališ?a.“

15 ?len 9(1) in (2) te priloge, naslovljen „Enaka obravnava“, dolo?a:

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

2. Zaposlena oseba in njeni družinski ?lani [...] uživajo enake dav?ne in socialne ugodnosti kot doma?e zaposlene osebe in njihovi družinski ?lani.“

16 Poglavje III Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, ki se nanaša na samozaposlene osebe, vsebuje ?lene od 12 do 16 te priloge. ?len 12 te priloge, naslovljen „Pravila o prebivališ?u“, v odstavku 1 dolo?a:

„Državljanu pogodbenice, ki se želi registrirati za opravljanje samostojne dejavnosti [dejavnosti samozaposlene osebe] na ozemlju druge pogodbenice (v nadaljnjem besedilu ‚samozaposlena oseba‘), se podeli dovoljenje za prebivanje z veljavnostjo najmanj pet let od datuma izdaje, ?e pristojnim nacionalnim organom predloži dokaz, da je registriran ali da se želi registrirati.“

17 ?len 13 navedene priloge, naslovljen „Obmejni samozaposleni delavci“, v odstavku 1 dolo?a:

„Obmejni samozaposleni delavec je državljan pogodbenice s stalnim prebivališ?em na ozemlju pogodbenice, ki opravlja samostojno dejavnost [dejavnost samozaposlene osebe] na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vra?a v kraj prebivališ?a.“

18 ?len 15 te priloge z naslovom „Enaka obravnava“ dolo?a:

„1. Glede dostopa do samostojne dejavnosti [dejavnosti samozaposlene osebe] in njenega opravljanja se samozaposlena oseba v državi gostiteljici obravnava enako ugodno kot državljani države gostiteljice.

2. Dolo?be ?lena 9 te priloge se smiselno uporabljajo za samozaposlene osebe iz tega poglavja.“

Konvencija med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nem?ijo

19 Konvencija med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nem?ijo o izogibanju dvojnemu obdav?evanju 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 I,

str. 1092) (v nadaljevanju: Konvencija med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo), v členu 1 določa:

„Ta konvencija se uporablja za rezidente države pogodbenice ali katere koli od teh dveh držav.“

20 Člen 4(1) Konvencije med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo določa:

„V tej konvenciji pojem ‚rezident države pogodbenice‘ pomeni vsako osebo, ki je v skladu z zakonodajo te države neomejeno zavezana za plačilo davkov v tej državi.“

21 Člen 13 te konvencije določa:

„1. Dobiček, ustvarjen z odtujitvijo nepremičnin, kot je opredeljen v odstavku 2 člena 6, se lahko obdavči v državi pogodbenici, kjer so te nepremičnine.

2. Dobiček od odtujitve premičnin, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote, ki jo ima podjetje ene države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, ali premičnin, ki se nanašajo na stalno bazo, ki jo ima rezident ene države pogodbenice v drugi državi pogodbenici za opravljanje svobodnega poklica, vključno z dobičkom od splošne odtujitve take stalne poslovne enote (same ali s celotnim podjetjem) ali take stalne baze, se lahko obdavči v tej drugi državi. [...]

3. Dobiček od odtujitve katerega koli drugega premoženja, ki ni navedeno v odstavkih 1 in 2, se obdavči samo v državi pogodbenici, katere rezident je oseba, ki odtuji premoženje.

[...]

5. Če država pogodbenica ob odhodu fizične osebe, ki je rezidentka te države, obdavči kapitalski dobiček, ki izhaja iz bistvenega deleža v družbi, ki je rezidentka te države, druga država ob obdavčitvi dobička od poznejše odtujitve deleža v skladu z določbami odstavka 3 ta kapitalski dobiček določi tako, da za osnovo iz naslova stroškov nakupa upošteva znesek, ki ga je prva država ob odhodu priznala kot iztržek.“

22 Člen 27(1) te konvencije določa:

„Pristojni organi držav pogodbenic si izmenjujejo informacije, ki so predvidoma pomembne za izvajanje določb te konvencije ali za izvajanje ali uveljavljanje domače zakonodaje glede davkov vseh vrst ali poimenovanj, ki se pobirajo za račun držav pogodbenic ali njihovih dežel, kantonov, okrožij, okrajev, občin ali skupin občin, če obdavčevanje na tej podlagi ni v nasprotju s Konvencijo. Člena 1 in 2 ne omejujeta izmenjave informacij.“

Nemško pravo

23 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (BGBl. 2009 I, str. 3366, v nadaljevanju: EStG), v členu 1(1) določa:

„Fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem na nacionalnem ozemlju so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine. [...]"

24 Člen 17(1) in (2) EStG določa:

„1. Dohodek iz poklicne dejavnosti zajema tudi kapitalski dobiček, ustvarjen z odtujitvijo deležev kapitalske družbe, če je imel odtujitelj v zadnjih petih letih – neposredno ali posredno – najmanj enoodstotni delež v kapitalu družbe. [...]"

2. Za kapitalski dobiček v smislu odstavka 1 se šteje razlika – po odbitku stroškov odtujitve –

med prodajno ceno in stroški nakupa. [...]"

25 § 6 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zakon o obdavčenju pri odnosih s tujino) z dne 8. septembra 1972 (BGBl. 1972 I, str. 1713) v različici, ki se je uporabljala v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: AStG), določa:

„1. V primeru fizične osebe, ki je bila skupaj najmanj deset let neomejeno zavezana za plačilo davka na podlagi § 1(1) [EStG] in katere neomejena davna obveznost preneha s prenosom stalnega ali občasnega prebivališča, je treba za deleže iz § 17(1), prvi stavek, [EStG] ob prenehanju neomejene davne obveznosti, tudi brez odtujitve, uporabiti § 17 [EStG], če so pogoji iz te določbe v zvezi z deleži sicer izpolnjeni na ta datum.

[...]

4. Ob upoštevanju § 6(5) [AStG] se dohodnina, dolgovana na podlagi § 6(1) [AStG], na zahtevo odloži, tako da se razdeli na več obrokov, ki se plačujejo v rednih časovnih presledkih največ pet let od prve zapadlosti in ob predložitvi garancije, če bi takojšnja izterjava povzročila težko breme za davnega zavezanca. Odlog je treba preklicati, če se deleži v obdobju odloga odtujijo ali skrivno vložijo v družbo v smislu § 17(1) [EStG] ali če se uresniči eden od primerov iz § 17(4) [EStG]. [...]

5. Če je davni zavezanec, ki je v položaju iz § 6(1), prvi stavek, [AStG], državljani države članice [...] ali druge države, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru [z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP)], in je po prenehanju neomejene davne obveznosti v eni od teh držav (država gostiteljica) podvržen obdavčitvi, primerljivi z zavezanostjo za plačilo nemške dohodnine, se davek, dolgovan na podlagi § 6(1) [AStG], odloži brez obresti in brez predložitve garancije. Ta ukrep je pogojen s tem, da sta zagotovljeni upravna podpora in vzajemna pomoč pri davni izterjavi med Zvezno republiko Nemčijo in to državo. [...]

Odlog je treba preklicati v naslednjih primerih:

(1) Če davni zavezanec ali njegov pravni naslednik v smislu tretjega stavka, točka 1, odtuji deleže ali jih skrivno vložijo v družbo v smislu § 17(1), prvi stavek, [EStG] ali če se uresniči eden od primerov iz § 17(4) [EStG];

(2) Če so deleži preneseni na osebo, ki ni neomejeno zavezana za plačilo davka in v državi članici [...] ali državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, ni podvržena obdavčitvi, primerljivi z neomejeno zavezanostjo za plačilo nemške dohodnine;

(3) Če so deleži predmet odvzema ali drugega postopka, ki na podlagi nacionalnega prava vodi do upoštevanja delne vrednosti ali tržne vrednosti;

(4) Če za davnega zavezanca ali njegovega pravnega naslednika v smislu tretjega stavka, točka 1, ne obstaja več davna obveznost v smislu prvega stavka, ker je prenesel svoje stalno ali občasno prebivališče.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

26 M. Wächtler je nemški državljani, ki je od 1. februarja 2008 poslovodja družbe švicarskega prava, v kateri dela na področju informacijskega svetovanja in v kateri ima 50-odstotni delež.

27 M. Wächtler je svoje stalno prebivališče 1. marca 2011 prenesel iz Nemčije v Švico. Po tem prenosu je davni urad v Konstanci v skladu s § 6 AStG in § 17 EStG obdavčil

nerealiziran kapitalski dobiček, ki izhaja iz njegovega deleža v tej družbi.

28 Ker je M. Wächtler menil, da ta obdavčitev le na podlagi prenosa njegovega stalnega prebivališča v Švico ni v skladu s Sporazumom o prostem pretoku oseb in, natančneje, s svobodo ustanavljanja, ki jo določa ta sporazum, je vložil tožbo pri Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija).

29 To sodišče se sprašuje glede tega, ali je s preambulo in s členi 1, 2, 4, 6, 7, 16 in 21 Sporazuma o prostem pretoku oseb ter s členom 9 Priloge k temu sporazumu skladna zadevna davčna ureditev, ki določa obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička iz deležev družbe brez odloga plačila davka, ki ga je treba plačati v primeru, ko državljani zadevne države članice prenese svoje stalno prebivališče v Švico, medtem ko je tak državljani svoje stalno prebivališče prenese v drugo državo članico, ki ni Zvezna republika Nemčija, ali v tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, ta davčna ureditev dopušča odlog – brez obresti in brez predložitve garancije – plačila tega davka do dejanske odtujitve zadevnih deležev, če na eni strani država gostiteljica Zvezni republiki Nemčiji zagotovi pomož in podporo pri davčni izterjavi in če je na drugi strani davčni zavezanec v tej državi gostiteljici podvržen obdavčitvi, ki je primerljiva z zavezanostjo za plačilo nemške dohodnine.

30 To sodišče pojasnjuje, da je ta odlog v tem zadnjem primeru prenosa stalnega prebivališča nacionalni zakonodajalec uvedel s členom 6(5) AStG, ker bi bila zadevna davčna ureditev, če ne bi bilo možnosti odloga plačila zadevnega davka, v nasprotju s svobodo ustanavljanja, ki jo zagotavlja pravo Unije, saj je nemški državljani, ki ohrani svoje stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju, obdavčen šele, ko je kapitalski dobiček iz zadevnih deležev družbe dejansko realiziran. Da je ta spremenjena določba, ki se nanaša na odlog izterjave, skladna s pravom Unije, naj bi bilo tudi potrjeno s sodbo z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 Če zadevna davčna ureditev pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu Sporazuma o prostem pretoku oseb, se to sodišče sprašuje, ali je to omejitev mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki so povezani z ohranitvijo porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi pogodbenicami, učinkovitostjo davčnih nadzorov in nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti izterjave davka za preprečevanje izgub davčnih prejemkov, in če je odgovor pritrdilen, ali ta omejitev lahko zagotavlja uresničenje cilja, ki se mu sledi, in ne presega tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.

32 V teh okoliščinah je Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe [Sporazuma o prostem pretoku oseb], zlasti njegovo preambulo in člene 1, 2, 4, 6, 7, 16 in 21 ter člen 9 Priloge I, razlagati tako, da nasprotujejo predpisu države članice, ki določa, da se zaradi izognitve izgubi davčnih prihodkov obdavčujejo še nerealizirani kapitalski dobički iz deležev družbe (brez odloga), če državljani države članice, v kateri je sprva neomejeno davčno zavezan, svoje prebivališče iz te države prenese v Švico, ne pa v državo članico [...] oziroma v državo, za katero se uporablja Sporazum EGP?“

Vprašanje za predhodno odločanje

33 Kot je bilo navedeno v točki 30 te sodbe, je nacionalni zakonodajalec možnost, da se odloži plačilo davka na nerealiziran kapitalski dobiček iz deležev družbe v primeru, ko nemški državljani prenese svoje stalno prebivališče v državo članico, ki ni Zvezna republika Nemčija, ali v tretjo državo, ki je podpisnica Sporazuma EGP, uvedel zato, da bi nemško davčno ureditev uskladjal s pravom Unije o prostem gibanju oseb, glede na to, da je nemški državljani, ki ohrani svoje stalno prebivališče na nacionalnem ozemlju, obdavčen za kapitalski dobiček iz deležev družbe šele, ko se ta dobiček realizira.

34 Torej je treba razumeti, da predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb razlagati tako, da nasprotujejo davčni ureditvi države članice, ki v položaju, ko državljani države članice, fizična oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost na ozemlju Švicarske konfederacije, prenese svoje stalno prebivališče iz države članice, katere davčna ureditev se obravnava, v Švico, nalaga, da se ob tem prenosu izterja dolgovan davki na nerealizirani kapitalski dobiček iz deležev družbe, ki jih ima ta državljani, medtem ko bi, če bi ohranil stalno prebivališče v isti državi članici, do izterjave davka prišlo šele, ko bi se kapitalski dobiček realiziral, torej ob odtujitvi zadevnih deležev družbe.

35 Uvodoma, 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 (sodbi z dne 2. marca 1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, točka 47, in z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 94 in navedena sodna praksa). Poleg tega se lahko v skladu s to določbo izraz razlaga drugače, če se ugotovi, da je bil tak namen pogodbenic (glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, točka 70).

36 V tem okviru je treba, na prvem mestu, pojasniti, da Sporazum o prostem pretoku oseb spada v splošnejši okvir razmerij med Evropsko unijo in Švicarsko konfederacijo. Švicarska konfederacija se sicer ni odločila za 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 (sodba z dne 6. oktobra 2011, Graf in Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, točka 33).

37 Ker pa 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 (sodba z dne 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, točka 29).

38 Na drugem mestu, 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.

39 Glede sodne prakse, nastale po tem datumu, je 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 pravnega delovanja tega sporazuma na predlog pogodbenice stranke določi posledice te sodne prakse. Ob tem je treba, tudi če ni odločitve tega odbora, kot je navedel generalni pravobranilec v

točkah 71 in 72 sklepnih predlogov, upoštevati to sodno prakso, če ta le pojasnjuje ali potrjuje navedena, ki jih je razvila sodna praksa, ki je obstajala na dan podpisa Sporazuma o prostem pretoku oseb, glede pojmov prava Unije, iz katerih izhaja ta sporazum.

40 Glede na te ugotovitve je treba preučiti podrobnosti uporabe in določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb.

41 V skladu s preambulo in s členom 1(a) in (c) Sporazuma o prostem pretoku oseb se ta sporazum uporablja za fizične osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, in osebe, ki take dejavnosti ne opravljajo.

42 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da M. Wächtler opravlja gospodarsko dejavnost, in sicer v obravnavanem primeru dejavnost informacijskega svetovanja v okviru družbe s sedežem v Švici, katere poslovodja je.

43 Natančneje glede take osebe iz besedila člena 1(a) tega sporazuma izhaja, da je njegov cilj priznati jim pravico do vstopa, prebivanja, dostopa do dela kot zaposlenim osebam in do registracije dejavnosti na samozaposlitveni osnovi ter pravico, da ostanejo na ozemlju pogodbenic. V ta namen člen 4 tega sporazuma določa, da se v skladu z določbami Priloge I tega sporazuma zagotovi pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti.

44 Glede statusa, v okviru katerega se opravlja zadevna gospodarska dejavnost, iz primerjave med členoma 6 in 7 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb in členoma 12 in 13 te priloge izhaja, da je razlikovanje med zadevno zaposleno osebo in samozaposleno osebo odvisno od tega, ali je zadevna gospodarska dejavnost treba šteti za „dejavnost zaposlene osebe“ ali „dejavnost samozaposlene osebe“.

45 V teh okoliščinah je treba spomniti, da je „zaposlena oseba“ pojem prava Unije (sodba z dne 19. marca 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, str. 363), ki je obstajal že na dan podpisa tega sporazuma. Bistvena značilnost delovnega razmerja je, da oseba deluje za drugo osebo in pod njenim vodstvom opravlja storitve, za katere dobi plačilo. V nasprotnem primeru gre za „dejavnost samozaposlene osebe“, ki je dejavnost, ki se ne opravlja v podrejenem razmerju (glej po analogiji sodbi z dne 27. junija 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, točki 25 in 26, ter z dne 20. novembra 2001, Jany in drugi, C-268/99, EU:C:2001:616, točka 34).

46 Ker M. Wächtler opravlja dejavnost informacijskega svetovalca v družbi, katere poslovodja je in v kateri ima 50-odstotni delež, podrejeno razmerje, ki je značilno za zaposleno osebo, v tem primeru ne obstaja, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 38 in 39 sklepnih predlogov. Iz tega izhaja, da M. Wächtler opravlja gospodarsko dejavnost samozaposlene osebe na samozaposlitveni osnovi v smislu Sporazuma o prostem pretoku oseb.

47 Glede podrobnosti uporabe *ratione personae* pojma „na samozaposlitveni osnovi“ v smislu Sporazuma o prostem pretoku oseb je Sodišče že pojasnilo, da je to podrobnosti opredeljeno v členih 12 in 13 Priloge I k temu sporazumu (sodba z dne 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, točka 18).

48 Iz člena 12(1) te priloge izhaja, da se ta določba uporablja za fizično osebo, ki je državljan pogodbenice s stalnim prebivališčem na ozemlju druge pogodbenice in opravlja dejavnost samozaposlene osebe na ozemlju te druge pogodbenice (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, točki 22 in 23).

49 M. Wächtler je v položaju državljan pogodbenice Sporazuma o prostem pretoku oseb, in sicer Zvezne republike Nemčije, ki ima stalno prebivališče na ozemlju druge pogodbenice, in sicer

Švicarske konfederacije, da lahko tam v okviru družbe opravlja dejavnost samozaposlene osebe. Ta položaj torej spada na področje uporabe člena 12 Priloge k Sporazumu o prostem pretoku oseb.

50 Okoliščina, da ima M. Wächtler 50-odstotni delež v družbi, v kateri opravlja zadevno dejavnost samozaposlene osebe, ne more ovreči te ugotovitve. Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah od 43 do 56 sklepnih predlogov, svoboda ustanavljanja na samozaposlitveni osnovi v smislu Sporazuma o prostem pretoku oseb zajema – z izjemo opravljanja storitev – vsako gospodarsko ali pridobitno dejavnost fizične osebe, ki ne spada pod pojem „zaposlena oseba“. Poleg tega dejansko izvajanje te svobode predpostavlja možnost izbire ustrezne pravne oblike v ta namen.

51 Glede možnosti državljanstva pogodbenice, da uveljavlja pravice iz Sporazuma o prostem pretoku oseb v razmerju do svoje matične države, je treba navesti, da iz sodne prakse Sodišča, ki je že obstajala na dan podpisa tega sporazuma, izhaja, da pravica do ustanavljanja v smislu prava Unije poleg tega, da zagotavlja, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani, tudi preprečuje omejitve iz države članice, iz katere izhaja zadevni državljan (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, točka 16).

52 Tako se v nekaterih okoliščinah in glede na veljavne določbe državljanstva pogodbenice Sporazuma o prostem pretoku oseb lahko sklicujejo na pravice, ki izhajajo iz tega sporazuma, ne le v razmerju do države, v kateri izvajajo eno od svoboščin prostega pretoka, temveč tudi v razmerju do svoje matične države (sodba z dne 15. marca 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, točka 16 in navedena sodna praksa).

53 Prosto gibanje oseb, ki ga zagotavlja Sporazum o prostem pretoku oseb, bi bilo namreč ovirano, če bi bil državljan neke pogodbenice v svoji matični državi v slabšem položaju samo zato, ker je uresničil svojo pravico do prostega gibanja (sodba z dne 15. decembra 2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, točka 28).

54 Iz tega izhaja, da lahko načelo enakega obravnavanja, ki je določeno v členu 15(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, v povezavi s členom 9 te priloge, samozaposlena oseba, za katero se uporablja ta sporazum, uveljavlja tudi v razmerju do svoje matične države.

55 Ker je načelo enakega obravnavanja pojem prava Unije (glej v tem smislu 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 in navedena sodna praksa), ki je obstajal na dan podpisa Sporazuma o prostem pretoku oseb, je treba, kot izhaja iz točk 38 in 39 te sodbe, za ugotovitev obstoja morebitnega neenakega obravnavanja, ki ga Sporazum o prostem pretoku oseb prepoveduje, upoštevati načela, ki so bila razvita v sodni praksi Sodišča glede enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbi z dne 6. oktobra 2011, Graf in Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, točka 26, in z dne 21. septembra 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, točka 47).

56 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je nemški državljan, ki kot M. Wächtler 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. Wächtler, 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.

57 To različno obravnavanje, ki za nemškega državljana, kot je M. Wächtler, predstavlja davčno neugodnost, ga lahko dejansko odvrača 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.

58 Vendar pa je treba navesti, da člen 21(2) Sporazuma o prostem pretoku oseb dopušča uporabo različnega obravnavanja – na davčnem področju – davčnih zavezancev, ki niso v primerljivem položaju, zlasti glede kraja njihovega rezidentstva (sodba z dne 21. septembra 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, točka 45).

59 V zvezi s tem je treba navesti, da se je v skladu s členom 6 AStG Zvezna republika Nemčija odločila, da izvaja svojo davčno pristojnost glede kapitalskega dobička iz deležev družbe, ki jih ima nemški državljan, ki nastane v obdobju neomejene davčne zavezanosti tega državljana kot davčnega rezidenta Nemčije za nemški davek, in sicer ne glede na to, na katerem ozemlju nastane kapitalski dobiček.

60 Glede na cilj te zakonodaje, ki je obdavčiti kapitalski dobiček iz deležev družbe, ki je nastal v okviru davčne pristojnosti Zvezne republike Nemčije, je položaj državljana države članice, ki je prenesel svoje stalno prebivališče iz Nemčije v Švico, primerljiv s položajem državljana države članice, ki ohrani svoje stalno prebivališče v Nemčiji. V obeh primerih je namreč za obdavčitev tega kapitalskega dobička pristojna Zvezna republika Nemčija, saj je ta pristojnost na podlagi njene nacionalne zakonodaje vezana na davčno rezidentstvo zadevnega državljana na njenem ozemlju v obdobju, v katerem so nastali kapitalski dobički, ne glede na kraj njihovega nastanka.

61 Postavlja se torej vprašanje, ali je različno obravnavanje, navedeno v točkah 56 in 57 te sodbe, mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v javnem interesu, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče in so navedeni v točki 31 te sodbe, in sicer ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi podpisnicami Sporazuma o prostem pretoku oseb, učinkovitost davčnega nadzora in nujnost zagotavljanja učinkovitosti izterjave davka za preprečevanje izgub davčnih prejemkov.

62 V zvezi s tem člen 21(3) Sporazuma o prostem pretoku oseb določa, da 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.

63 Vendar morajo taki ukrepi, ki na podlagi sodne prakse Sodišča v okviru prostega pretoka oseb v Uniji ustrezajo nujnim ukrepom v splošnem interesu (glej med drugim sodbe z dne 15. maja 1997, Futura Participations in Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, točka 31 in navedena sodna praksa; z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 36, in z dne 11. decembra 2014, Komisija/Španija, C-678/11, EU:C:2014:2434, točki 45 in 46), vsekakor spoštovati načelo sorazmernosti, in sicer morajo biti primerni za uresničitev teh ciljev in ne smejo presežati tega, kar je potrebno za doseg te ciljev.

64 V obravnavanem primeru je treba navesti, da čeprav je določitev zneska zadevnega davka ob prenosu stalnega prebivališča v Švico ukrep, ki je primeren za zagotovitev uresnitve cilja v zvezi z ohranitvijo in porazdelitvijo davčne pristojnosti med to državo in Zvezno republiko Nemčijo, pa ta cilj ne more upravičiti tega, da plačila tega davka ne bi bilo mogoče odložiti. Ta odlog namreč ne zahteva, da se Zvezna republika Nemčija v korist Švicarske konfederacije odpove svoji

davni pristojnosti obdavčitve kapitalskega dobička, ki je nastal v obdobju neomejenega obdavčevanja imetnika zadevnih deležev družbe, z nemškim davkom.

65 Glede cilja učinkovitosti davčnih nadzorov je v Konvenciji med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo določena možnost izmenjave informacij na davnem področju med pogodbenicami, tako da bi lahko Zvezna republika Nemčija od pristojnih švicarskih organov pridobila potrebne informacije glede odtujitve – s strani zadevnega državljanja, ki je predhodno prenesel svoje stalno prebivališče v Švico – deležev družbe, na katere se nanaša zadevni nerealiziran kapitalski dobiček. Zato je neobstoj možnosti odloga plačila davka iz postopka v glavni stvari ukrep, ki vsekakor presega to, kar je potrebno za doseg tega cilja.

66 Glede cilja, ki se nanaša na nujnost zagotavljanja učinkovitosti izterjave davka za preprečitev izgube davčnih prejemkov, je treba ugotoviti, da je takojšnja izterjava zadevnega davka ob prenosu stalnega prebivališča obdavčenca lahko nelojalna utemeljena z nujnostjo zagotovitve učinkovite izterjave davčnih dolgov. Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 103 do 105 sklepnih predlogov, pa ta ukrep presega to, kar je potrebno za doseg tega cilja, in ga je torej treba šteti za nesorazmernega. Če obstaja tveganje, da dolgovanega davka ni mogoče izterjati, med drugim ker ne obstaja sistem vzajemne davčne pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, je namreč odlog izterjave tega davka mogoče pogojiti z zahtevo predložitve garancije (glej po analogiji sodbi z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 73 in 74, in z dne 23. januarja 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točke od 65 do 67).

67 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je davna ureditev iz postopka v glavni stvari neutemeljena omejitev svobode ustanavljanja, ki je določena v Sporazumu o prostem pretoku oseb.

68 Tega sklepa ni mogoče ovreči z dejstvom, da ta davna ureditev, če bi takojšnja izterjava dolgovanega davka povzročila hude posledice za davnega zavezanca, določa možnost, da se ta davek plača po obrokih. Poleg dejstva, da je ta ukrep obročnega odplačevanja mogoče le v tem posebnem primeru, se v takem primeru ne more izničiti finančna neugodnost, ki jo predstavlja obveznost davnega zavezanca, da ob prenosu svojega stalnega prebivališča v Švico plača del davka, ki ga dolguje na nerealiziran kapitalski dobiček iz zadevnih deležev družbe. Poleg tega ostaja ta ukrep za davnega zavezanca dražji kot ukrep, ki določa odlog plačila dolgovanega davka do odtujitve teh deležev družbe.

69 Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb razlagati tako, da nasprotujejo davni ureditvi države članice, ki v položaju, ko fizična oseba, državljan države članice, ki opravlja gospodarsko dejavnost na ozemlju Švicarske konfederacije, svoje stalno prebivališče prenese iz države članice, katere davna ureditev se obravnava, v Švico, določa, da se ob tem prenosu izterja dolgovani davek na nerealiziran kapitalski dobiček iz deležev družbe, ki jih ima ta državljan, če pa svoje stalno prebivališče ohrani v isti državi članici, se davek izterja šele, ko se kapitalski dobiček realizira, torej ob odtujitvi zadevnih deležev družbe.

Stroški

70 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

Določbe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, ki je bil podpisan v Luxembourgju 21. junija 1999, je treba razlagati tako, da nasprotujejo davni ureditvi države

Žalnice, ki v položaju, ko fizična oseba, državljan države Žalnice, ki opravlja gospodarsko dejavnost na ozemlju Švicarske konfederacije, svoje stalno prebivališče iz države Žalnice, katere davčna ureditev se obravnava, prenese v Švico, določa, da se ob tem prenosu izterja dolgovani davek na nerealiziran kapitalski dobiček iz deležev družbe, ki jih ima ta državljan, če pa svoje stalno prebivališče ohrani v isti državi Žalnici, se davek izterja šele, ko se kapitalski dobiček realizira, torej ob odtujitvi zadevnih deležev družbe.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.