Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 30 април 2015 година [1]

Дело C-241/14

Roman Bukovansky
срещу
Finanzamt Lörrach
(Преюдициално запитване,

отправено от Finanzgericht Baden-Württemberg (Германия)

„Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора — Връзка между това споразумение и двустранните споразумения относно двойното данъчно облагане — Равнопоставеност — Дискриминация, основана на гражданство — Гражданин на държава — членка на Съюза — Доходи от наемен труд, получени в тази държава членка — Промяна на местопребиваването в Швейцария — Механизъм на разширено данъчно облагане“

1. С настоящото преюдициално запитване Finanzgericht Baden-Württemberg (Германия), запитваща юрисдикция, иска от Съда да даде тълкуване на някои разпоредби на Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора, подписано в Люксембург на 21 юни 1999 г. [2] (наричано по-нататък „Споразумението“), с оглед на разпоредба, съдържаща се в Двустранната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите и върху имуществото, сключена между Швейцарската конфедерация и Федерална република Германия (наричана по-нататък „Двустранната спогодба Германия/Швейцария“) [3].

2. По същество посочената юрисдикция иска от Съда да установи дали Споразумението допуска разпоредба на гореспоменатата Двустранна спогодба, която предвижда механизъм на т.нар. разширено данъчно облагане, съгласно който германските данъчни органи могат за определен период да продължат да облагат с данък доходите, получени в Германия от физическо лице, което се е преместило да живее в Швейцария, няма швейцарско гражданство и е било неограничено данъчно задължено в Германия през период от поне пет години.

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

2 — ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 74, стр. 97.

3 — Bundesgesetzblatt II от 1972 г., стр. 1022, изменена последно с протокол за изменение от 12 март 2002 г. (Bundesgesetzblatt от 2003 г., стр. 68).

3. Освен въпросите относно съвместимостта на това данъчно третиране с принципите, прогласени в Споразумението, настоящото дело повдига важен общ предварителен въпрос, по който в хода на производството са изразени твърде различни позиции. Всъщност Съдът ще трябва да тълкува обхвата на този член от Споразумението, който регулира връзките между самото него и двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане. С оглед на този член Съдът ще трябва да определи кое — Споразумението или подобна двустранна спогодба — трябва да има приоритет, в случай че в тях се съдържат несъвместими разпоредби.

I – **Правна уредба**

A – *Споразумението*

4. Съгласно член 1, букви а) и г) от Споразумението целта на последното, в полза на гражданите на държавите — членки на Съюза, и на Швейцарската конфедерация, е по-специално да се предостави право на влизане, на пребиваване, на достъп до работа като заети лица, на установяване на основата на самостоятелна заетост и правото на престой на територията на договарящите се страни, както и да се предоставят еднакви условия на живот, заетост и труд, като тези, предоставени на гражданите на съответната страна.

5. Член 2 от Споразумението е озаглавен „Недискриминация“ и предвижда, че „[г]раждани на една договаряща се страна, които законно пребивават на територията на друга договаряща се страна, не трябва в приложение и в съответствие с разпоредбите на приложения I, II и III на настоящото споразумение, да бъдат обект на каквато и да е дискриминация на основание [гражданство]“.

6. Член 16, параграф 2 от Споразумението, който е озаглавен „Позоваване на законодателството на Общността“, гласи следното:

„Доколкото приложението на настоящото споразумение обхваща концепции от законодателството на Общността, взема се предвид [приложимата практика] на Съда на Европейските общности преди датата на неговото подписване. [Практиката] след тази дата се предоставя на вниманието на Швейцария. За да се гарантира, че споразумението действа правилно, съвместният комитет, по искане на една от договарящите се страни, определя значението на [посочената практика]“.

7. Член 21 от Споразумението, който е озаглавен „Връзка с двустранни споразумения относно двойното данъчно облагане“, предвижда в параграфи 1 и 2:

„1. Разпоредбите на двустранните споразумения между Швейцария и [държавите —]членки на Европейската общност[…] относно двойното данъчно облагане не се засягат от разпоредбите на настоящото споразумение. По-специално разпоредбите на настоящото споразумение не засягат дефиницията за „пограничи работници“ в споразуменията относно двойното данъчно облагане.

2. Нито една разпоредба на настоящото споразумение не може да се тълкува по такъв начин, че да попречи на договарящите се страни да направят разграничение, когато прилагат съответните разпоредби на тяхното фискално законодателство, между данъкоплатците, положението на които не е сравнимо, особено по отношение на мястото им на пребиваване“.

8. Член 22 от Споразумението се отнася обаче до „Връзка[та] с двустранни споразумения по други въпроси, различни от социалната сигурност и двойното данъчно облагане“, и предвижда:

„1. Независимо от разпоредбите на членове 20 и 21, настоящото споразумение не засяга споразумения, които свързват Швейцария, от една страна, и една или повече държави — членки на Европейската общност, от друга страна, например отнасящите се до частни лица, икономически оператори, трансгранично сътрудничество или локален граничен трафик, доколкото те са съвместими с настоящото споразумение.

2. В случай на несъвместимост между такива споразумения и настоящото споразумение, преобладаващо е последното“.

9. Приложение I към Споразумението е посветено на свободното движение на хора, а раздел II от това приложение съдържа разпоредби, отнасящи се до заетите лица. Член 7, параграф 1 от посоченото приложение I съдържа дефиниция за „зает пограничен работник“. По смисъла на тази разпоредба „[з]ает пограничен работник е гражданин на една договаряща се страна, който пребивава на територията на една договаряща се страна и който изпълнява дейност като заето лице на територията на друга договаряща се страна, като се връща на мястото си на пребиваване всеки ден, или най-малкото един път седмично“.

10. Член 9 от приложение I, озаглавен „Равнопоставеност“, гласи:

„1. Заето лице, което е гражданин на една договаряща се страна, не може по причина на [неговото гражданство] да бъде третирано различно на територията на другата договаряща се страна от заетите лиц[а], които са граждани на другата договаряща се страна по отношение на условия на заетост и работни условия, особено по отношение на заплащане, [освобождаване] или възстановяване на работа или наемане отново, ако лицето стане безработно.

2. Заето лице и членовете на неговото семейство, посочени в член 3 от настоящото приложение се ползват от същите данъчни отстъпки и социални обезщетения както заетите лица, граждани на страната и членовете на техните семейства“.

Б – *Двустранната спогодба между Швейцарската конфедерация и Федерална република Германия относно двойното данъчно облагане*

11. На 11 август 1971 г. Швейцарската конфедерация и Федерална република Германия сключват горепосочената Двустранна спогодба Германия/Швейцария, влязла в сила на 29 декември 1972 г.

12. Член 15а от Двустранната спогодба Германия/Швейцария се отнася до облагането на пограничните работници и параграф 1 от него гласи: „надници и други подобни възнаграждения, получени от пограничния работник за наемен труд, подлежат на облагане в договарящата се държава на пребиваване. Като компенсация договарящата се държава, в която се упражнява дейността, може да удържа данък върху посочените възнаграждения. Този данък не може да надхвърля 4,5 процента от брутния размер на възнаграждението, ако местожителството е удостоверено с официален документ от компетентния данъчен орган на договарящата се държава, в която живее данъчнозадълженото лице. Това не засяга действието на разпоредбите на член 4, параграф 4“.

13. Член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария предвижда механизъм на разширено данъчно облагане в полза на Федерална република Германия. Съгласно тази разпоредба, независимо от останалите разпоредби на спогодбата, Федерална република Германия може да облага с данък доходите с произход от същата държава и намиращите се там активи на физическо лице, което пребивава в Швейцария, няма швейцарско гражданство и е

било неограничено данъчно задължено в Германия през период от поне пет години. Посочените данъчни правомощия могат да бъдат упражнени през годината, в която е сложен край на неограниченото данъчно задължение, и през следващите пет години. Съгласно посочената по-горе Двустранна спогодба не се засяга облагането в Швейцария на тези доходи или активи. Все пак Федерална република Германия, по аналогия с германското законодателство за изчисляване на чуждестранните данъци, приспада данъка, събран в Швейцария върху тези доходи или активи съгласно Двустранната спогодба, от размера на данъка, събиран в Германия върху тези доходи или активи.

B – *Германското право*

14. Съгласно член 1, параграфи 1 и 4 от Закона за данъците върху доходите (Einkommensteuergesetz; наричан по-нататък „EStG“)[4], физическите лица с местожителство или обичайно пребиваване в Германия са неограничено данъчно задължени за данъка върху доходите, докато физическите лица, които нямат местожителство, нито обичайно пребиваване на територията на страната, са само ограничено данъчно задължени за данъка върху доходите, когато получават доходи от източници в страната по смисъла на член 49 от EStG.

15. Съгласно член 49, параграф 1, точка 4, буква а) от EStG доходи от източници в страната представляват доходите от наемен труд, упражняван в Германия.

II – **Фактическа обстановка, национално производство и преюдициални въпроси**

16. Г-н Bukovansky, жалбоподател пред запитващата юрисдикция, има германско и чешко гражданство.

17. В периода преди 2006 г. г-н Bukovansky работи в Швейцария за различни дружества в рамките на швейцарски фармацевтичен концерн. Той обаче живее в Германия, където е данъчнозадължено лице за данъка върху доходите.

18. През март 2006 г. г-н Bukovansky започва работа в Германия за германско дъщерно дружество на същия швейцарски фармацевтичен концерн, като през юни същата година става негов управител (Geschaftsführer).

19. През месец август 2008 г., продължавайки да работи за горепосоченото германско дъщерно дружество, г-н Bukovansky се премества да живее в Базел, Швейцария. Следователно, от този момент нататък той няма вече нито местожителство, нито обичайно пребиваване в Германия. Установено е, че се е връщал редовно от Германия — мястото му на работа — в Швейцария, където е местожителството му.

20. В своята данъчна декларация за 2008 г., подадена до германските данъчни органи, г-н Bukovansky изхожда от предпоставката, че за периода от август до декември същата година, т.е. след преместването му в Швейцария, той следва да се счита за пограничен работник („в обратна посока“) по смисъла на член 15а, параграф 1 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария. Поради това той приема, че в приложение на тази разпоредба от месец август 2008 г. нататък неговите доходи от труд се облагат с данък в договарящата се държава по тази спогодба, в която пребивава, а именно Швейцария, като се взема предвид удържаният от неговия работодател и внесен в Германия 4,5 % данък върху брутната заплата съгласно същата разпоредба на посочената по-горе Двустранна спогодба.

4 — В редакцията му, публикувана на 19 октомври 2002 г. (BGB1. 2002 I, стр. 4212) и измененията от 20 декември 2007 г. (BGB1. 2007 I, стр. 3150).

21. В акта за установяване на данъка Finanzamt Lörrach обаче не се съгласява с тезата на г-н Bukovansky и приема, че въпросните доходи подлежат на облагане в Германия през цялата процесна година. Германските данъчни органи приемат, че г-н Bukovansky следва да се счита за ограничено данъчнозадължено по отношение на дохода лице по силата на разпоредбите на член 1, параграф 4 във връзка с член 49, параграф 1, точка 4, буква а) от EStG, но доходите му следва да се обложат с данък върху доходите в Германия в приложение на правилото за разширеното данъчно облагане по член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария.

22. След обжалване по административен ред от г-н Bukovansky сумите, които е платил на швейцарската данъчна администрация като данък върху доходите, са взети предвид при изчисляването на облагаемия доход в Германия.

23. С жалбата си пред запитващата юрисдикция срещу Finanzamt Lörrach г-н Bukovansky поддържа, че от месец август 2008 г. нататък неговите доходи от наемен труд следвало да бъдат обложени единствено с данък върху доходите в Швейцария поради качеството му на пограничен работник „в обратна посока“. Не били изпълнени обаче изискванията за прилагане спрямо него на механизма на разширено данъчно облагане по смисъла на член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария.

24. В акта си за преюдициално запитване Finanzgericht Baden-Württemberg поставя въпроса за съвместимостта на тази разпоредба на Двустранната спогодба Германия/Швейцария с някои разпоредби на Споразумението. Според запитващата юрисдикция, от една страна, разширеното данъчно облагане представлявало дискриминационно данъчно третиране в разрез с принципа на равнопоставеност, закрепен в член 9 от приложение I към Споразумението, и поради това било пречка за упражняването на свободата на движение. От друга страна, член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария противоречал и на забраната за дискриминация на основание гражданство, предвидена в член 2 от Споразумението.

25. Според запитващата юрисдикция член 21, параграф 1 от Споразумението допускал неприлагането на разпоредбата на Двустранната спогодба Германия/Швейцария относно механизма на разширено данъчно облагане. Всъщност независимо от този член разпоредбите на спогодбите относно двойното данъчно облагане не можели да нарушават задълженията, произтичащи от основните свободи, прогласени в Споразумението, по-специално като недопускането на дискриминация.

26. С оглед на тези съображения с акт от 19 декември 2013 г. запитващата юрисдикция спира производството и отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли разпоредбите на Споразумението [...] — и по-специално преамбюлът, членове 1, 2, 21 от него и членове 7 и 9 от приложение I към него — да се тълкуват в смисъл, че не допускат работник, който се е преместил от Германия в Швейцария, няма швейцарско гражданство и от момента на преместването си в Швейцария е пограничен работник „в обратна посока“ по смисъла на член 15а, параграф 1 от [Двустранната спогодба Германия/Швейцария], да подлежи на облагане в Германия съгласно член 4, параграф 4 от [Двустранната спогодба Германия/Швейцария] във връзка с член 15а, параграф 1, четвърто изречение от [същата спогодба]?“.

III – **Производството пред Съда**

27. Актът за преюдициално запитване е постъпил в секретариата на Съда на 16 май 2014 г. Писмени становища са представени от г-н Bukovansky, Finanzamt Lörrach, шведското и германското правителство, правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия. В съдебното заседание, проведено на 26 февруари 2015 г., се явиха г-н Bukovansky, Finanzamt Lörrach, германското правителство, както и Комисията.

IV – **Правен анализ**

28. По същество с преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали съответните разпоредби на Споразумението трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпоредба от двустранна спогодба относно двойното данъчно облагане, сключена между Швейцарската конфедерация и държава членка, която предвижда механизъм на разширено данъчно облагане, съгласно който доходите, получени в тази държава членка от заето лице, което е пограничен работник „в обратна посока“ съгласно текста на Споразумението, преместило се е да живее в Швейцария, няма швейцарско гражданство и е било данъчно задължено през период от поне пет години преди преместването в Швейцария по отношение на дохода във въпросната държава членка, могат и занапред да се облагат с данък върху доходите в тази държава членка през годината, в която е осъществено преместването и през следващите пет години.

A – *Общи съображения*

29. Като се има предвид, че компетентността на Съда да тълкува Споразумението вече е безспорна[5], отговорът на въпроса на запитващата юрисдикция предполага, че Споразумението се прилага към положение като това на г-н Bukovansky.

30. В това отношение следва да се отбележи, че обстоятелството, че г-н Bukovansky има германско гражданство и се позовава пред своята държава членка по произход, а именно Германия, на права, които произтичат от свободата му на движение, не е пречка за прилагане на Споразумението. Действително, независимо от обстоятелството, че г-н Bukovansky има и чешко гражданство, от постоянната съдебна практика следва, че е възможно при някои обстоятелства и в зависимост от приложимите разпоредби гражданите на една договаряща страна да се позовават и пред своята собствена държава на права, които черпят от Споразумението[6].

31. Що се отнася до обстоятелствата по главното производство и приложимите в случая разпоредби на Споразумението, следва да се отбележи, че въз основа на текста им както член 2 от Споразумението, така и член 7, параграф 1 от приложение I към Споразумението са приложими към положението на г-н Bukovansky.

32. Действително, от една страна, що се отнася до приложимостта на член 2 от Споразумението, следва да се отбележи, че г-н Bukovansky е гражданин на една „договаряща се страна“, а именно Федерална република Германия, и законно пребивава на територията на друга договаряща страна, а именно Швейцарската конфедерация. Следователно съгласно този член той не трябва да бъде обект на каквато и да е дискриминация на основание гражданство.

5 — Вж. например решения Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) и Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Вж. решения Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, т. 27—34) и Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 33).

33. От друга страна, що се отнася до прилагането на член 7, параграф 1 от приложение I към Споразумението, следва да се отбележи, че г-н Bukovansky „пребивава на територията на една договаряща се страна“ — в случая Швейцарската конфедерация — и изпълнява дейност като заето лице на „територията на друга договаряща се страна“ — Федерална република Германия. Тъй като е безспорно, че през разглеждания период той се е връщал редовно от мястото му на дейност в мястото му на пребиваване, г-н Bukovansky трябва следователно да се квалифицира като „зает пограничен работник“ по смисъла на член 7, параграф 1 от приложение I към Споразумението [7].

34. С оглед на тези съображения следва да се направи изводът, че положението на г-н Bukovansky попада в приложното поле на Споразумението.

Б – *По връзките между Споразумението и двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане*

35. Преди да се анализират съмненията, изразени от запитващата юрисдикция относно съвместимостта на разпоредбата на член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария със съответните разпоредби на Споразумението, трябва да се разгледа предварителният въпрос за връзките между Споразумението и двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане. За тази цел е необходимо да се провери обхватът на разпоредбата на член 21, параграф 1 от Споразумението, съгласно която разпоредбите на двустранните споразумения между Швейцария и държавите — членки на Съюза, относно двойното данъчно облагане „не се засягат от“ разпоредбите на същото.

36. По този въпрос, който доколкото ми е известно до момента Съдът не е разглеждал, изразените в хода на производството позиции са твърде различни.

37. От една страна, запитващата юрисдикция счита, че независимо от текста на член 21, параграф 1 от Споразумението при противоречие между разпоредбите на двустранното споразумение относно двойното данъчно облагане и тези на Споразумението приоритет трябва да има последното. По-специално разпоредбите на тези спогодби не могат да бъдат в противоречие със забраната за дискриминация, установена в правото на Съюза.

38. В същия смисъл Комисията счита, че член 21, параграф 1 от Споразумението допуска контрол за съответствието на Двустранната спогодба Германия/Швейцария с разпоредбите на Споразумението. Според посочената институция тази разпоредба само уточнявала, че договарящите се държави по двустранна спогодба относно двойното данъчно облагане следва да вземат решение относно обхвата и разпределянето на своите данъчни правомощия. В съответствие с практиката на Съда обаче при определяне на правилата за данъчно облагане те били длъжни да спазват свободите на движение, предвидени в Споразумението [8]. Член 21, параграф 1 от Споразумението не ги освобождавал от това задължение [9].

39. Освен това в хода на съдебното заседание Комисията изтъква, че ако изключението по член 21, параграф 1 от Споразумението трябва да се тълкува в смисъл, че държавата членка е свободна да включи в двустранна спогодба относно двойното данъчно облагане разпоредба, която представлява явна дискриминация или явно нарушение на гарантираните в

7 — Вж. в същия смисъл — що се отнася до прилагането на понятието „самостоятелно зает пограничен работник“, съдържащо се в член 13 от приложение I към Споразумението — решение Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 34—40)

8 — Комисията се позовава на постоянната съдебна практика, припомнена в точки 50 и 51 от решение Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Изглежда това е тълкуването на член 21, параграф 1 от Споразумението, възприето и от Швейцарския федерален съд. Вж. решение от 26 януари 2010 г. по дела 2C_319/2009 и 2C_321/2009, параграф 14.1. Съдебното решение може да се намери на следния адрес в Интернет: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (последно посетен на 26 март 2015 г.).

Споразумението свободи, същото би се обезсмислило напълно. Поради това Комисията счита, че ratio legis и систематичното тълкуване на член 21, параграф 1 от Споразумението не допускат тълкуване, съгласно което тази разпоредба предвижда общо изключение от прилагането на Споразумението за всички съдържащи се в двустранните спогодби разпоредби относно двойното данъчно облагане.

40. От друга страна, застъпваната от шведското правителство позиция, към която в хода на съдебното заседание изрично се присъединява германското правителство, е диаметрално противоположна. Според посочените правителства член 21, параграф 1 от Споразумението представлявал безусловно изключение от прилагането на същото. Оттук следвало, че в приложното поле на това изключение не намират приложение разпоредбите на Споразумението, нито правата и задълженията, произтичащи от правото на Съюза. С други думи, разпоредбите на двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане се прилагали, все едно че Споразумението не съществува. Ето защо произтичащите от него права и задължения не биха могли да имат никакво отражение върху разпоредбите, съдържащи се в такива двустранни спогодби.

41. Конкретно, предложените две тълкувания относно обхвата на член 21, параграф 1 от Споразумението могат да доведат до различни резултати по настоящото дело. Действително, ако се следва тълкуването, предложено от запитващата юрисдикция и от Комисията, ще трябва да се анализира съвместимостта на разпоредбата на Двустранната спогодба Германия/Швейцария, предвиждаща разширеното данъчно облагане, със съответните разпоредби на Споразумението. От друга страна, ако се следва тълкуването, предложено от шведското и германското правителство, подобен анализ не бил необходим, а дори в случай на несъвместимост между разглежданата разпоредба на Двустранната спогодба Германия/Швейцария и Споразумението, прилагането на тази разпоредба би било незасегнато.

42. В самото начало обаче следва да се припомни, че като международен договор Споразумението трябва да се тълкува, съгласно член 31 от Виенската конвенция за правото на договорите [10], добросъвестно, в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на термините на договора в техния контекст, а също така в духа на обекта и целите на договора [11].

43. От гледна точка на буквалния анализ ми се струва безспорно, че чрез използването на израза „не се засягат“ член 21, параграф 1, първо изречение от Споразумението изрично предвижда изключение от прилагането на това Споразумение за разпоредбите на двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане, сключени между Швейцария и държавите — членки на Съюза. От формулировката на тази разпоредба следва, че изключението е общо и безусловно, в смисъл че не е обусловено от изпълнението на никакво допълнително условие, освен че става въпрос за разпоредба, която засяга сферата на двойното данъчно облагане. Второто изречение от същия параграф се отнася до специфичния въпрос за дефиницията за „пограничи работници“, но както става ясно от употребата на израза „по-специално“, то представлява само примерна илюстрация на изключението, предвидено в първото изречение, и е без значение за общия му обхват.

44. От гледна точка на контекстуалния анализ следва да се отбележи, че в Споразумението член 21, озаглавен „Връзка с двустранни споразумения относно двойното данъчно облагане“, е следван от член 22, който също съдържа обща разпоредба, отнасяща се до връзките „с двустранни споразумения по други въпроси, различни от социалната сигурност и двойното

10 — Подписана във Виена на 23 май 1969 г., *Recueil des traités des Nations unies*, том 1155, стр. 331.

11 — Вж. решение Hengartner и Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, т. 36 и цитираната съдебна практика).

данъчно облагане“ [12]. За разлика от член 21, параграф 1 от Споразумението обаче член 22 предвижда, че Споразумението не засяга двустранните споразумения, които *не* се отнасят до двойното данъчно облагане „единствено доколкото те са съвместими със [С]поразумението“. Освен това член 22, параграф 2 изрично посочва, че „[в] случай на несъвместимост между такива споразумения и [С]поразумението, преобладаващо е последното“.

45. Трябва обаче да се констатира, че член 21 от Споразумението не съдържа никаква подобна разпоредба, която изрично да дава приоритет на Споразумението пред двустранните споразумения относно двойното данъчно облагане.

46. Предвид съдържанието на първото изречение на член 21, параграф 1 от Споразумението и очевидната разлика в текста на тази разпоредба и разпоредбата на член 22 от Споразумението според мен може с основание да се приеме, че ако договарящите страни по Споразумението са възнамерявали да му осигурят предимство пред разпоредбите на двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане, те щяха да направят това по изричен начин, както са сторили в член 22 от същото Споразумение за другите видове двустранни споразумения. Тъй като не са включили подобна клауза, реалистично е да се приеме, че намерението им е било да се предвиди общо и безусловно изключение от приложното поле на Споразумението за разпоредбите, съдържащи се в двустранните споразумения относно двойното данъчно облагане [13].

47. Подобно тълкуване на член 21, параграф 1 от Споразумението трябва да се разгледа и в светлината на останалите релевантни разпоредби от него. В хода на съдебното заседание по-специално, макар да признава разликите в текста на член 21 и член 22 от Споразумението, Комисията поддържа, че разпоредбата на член 21, параграф 2 от него може да бъде изпразнена от съдържание, в случай че се възприеме тълкуването на тази разпоредба, изложено в точка 46 по-горе.

48. По смисъла на член 21, параграф 2 от Споразумението обаче нито една разпоредба на последното не може да се тълкува по такъв начин, че да попречи на договарящите страни да направят разграничение, когато прилагат съответните разпоредби на тяхното фискално законодателство, между данъчнозадължените лица, положението на които не е сравнимо, особено по отношение на мястото им на пребиваване. В това отношение в посоченото по-горе решение Ettwein Съдът е изяснил, че тази разпоредба позволява различно третиране в областта на данъчното облагане на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, но само когато не се намират в сравнимо положение [14].

49. За разлика от Комисията обаче считам, че параграф 2 от член 21 от Споразумението не представлява уточнение на параграф 1. В това отношение се налага констатацията, че разпоредбата на параграф 2 от член 21 се отнася до националното данъчно законодателство на договарящите страни, докато параграф 1 от същия член се отнася до двустранните споразумения, сключени между Швейцарската конфедерация и държавите — членки на Съюза.

50. В това отношение трябва да се изясни, че изключението, предвидено в член 21, параграф 1 от Споразумението, не оправомощава държавата членка или Швейцарската конфедерация едностранно да приемат в националното си законодателство дискриминационни мерки, противоречащи на разпоредбите на Споразумението. Просто тази разпоредба не засяга

12 — Връзките с двустранни споразумения относно социалната сигурност са уредени в член 20 от Споразумението, съгласно който те се спират при влизане в сила на Споразумението, доколкото последното разглежда същия предмет.

13 — Следва да се отбележи, че видно от съдържанието на първото изречение на член 21, параграф 1 от Споразумението, времевият обхват на това изключение не се ограничава до вече сключените към момента на влизането в сила на Споразумението двустранни спогодби относно двойното данъчно облагане, а се отнася и за сключените впоследствие спогодби.

14 — Вж. решение Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 45).

възможността държавата членка и Швейцарската конфедерация да предвидят *по договорен път* в двустранно споразумение относно двойното данъчно облагане данъчни мерки, които не съответстват на Споразумението. Поради това евентуалната разпоредба, несъвместима със Споразумението, винаги следва да е резултат от евентуално споразумение между държавата членка и Швейцарската конфедерация.

51. Именно от тази гледна точка не споделям довода на Комисията, че ако се възприеме тълкуването на член 21, параграф 1 от Споразумението, изложено в точка 46 по-горе, тогава същото би било напълно изпразнено от своето съдържание. Действително, както бе изяснено в предходната точка, приложното поле на изключението, което в това качество следва да се тълкува ограничително[15], се свежда единствено до договорните разпоредби от данъчно естество, съдържащи се в двустранните споразумения относно двойното данъчно облагане. То обаче запазва изцяло силата си за всеки друг вид разпоредба.

52. В това отношение може също така да се отбележи, че макар, от една страна, да е вярно, че както личи от второто изречение от преамбюла на Споразумението, договарящите страни по него са „решени да осъществяват свободното движение на хора между тях на основата на правилата, валидни в Европейск[ия съюз]“[16], от друга страна обаче, Съдът подчертава, че желанието да се улесни свободното движение на хора между Съюза и Швейцарската конфедерация се отличава от духа и целта на свободите на движение, предвидени съгласно договорите в рамките на установения вътрешен пазар между държавите — членки на Съюза. Следователно това споразумение цели да заздрави връзките между договарящите страни, без перспектива да разпростре прилагането на основните свободи in toto спрямо Швейцарската конфедерация[17].

53. Именно с оглед на тази особеност на Споразумението, както е изяснена от Съда, може да се разбере ограничаването на обхвата на съдебната практика, припомнена от Комисията и спомената в точка 38 по-горе, съгласно която при определяне на правилата за данъчно облагане държавите членки са длъжни да спазват свободите на движение, предвидени в Договора за функционирането на ЕС[18]. Този принцип на правото на Съюза се прилага в приложното поле на Споразумението, но търпи изключения, ако договарящите страни решат, че Споразумението няма да се прилага, по-специално по отношение на договорните разпоредби относно двойното данъчно облагане.

54. В заключение, според мен от горепосочените съображения става ясно, че на отправения от запитващата юрисдикция преюдициален въпрос е необходимо да се отговори, че с оглед на член 21, параграф 1 от Споразумението същото допуска разпоредба като съдържащата се в член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария.

55. Следователно единствено в хипотезата, че Съдът реши да не възприеме предложеното от мен тълкуване на член 21, параграф 1 от Споразумението и така счете за необходимо да направи анализ на съвместимостта на разпоредбата на член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария със съответните разпоредби от Споразумението, ще изложа следните допълнителни съображения.

15 — Вж. в този смисъл решения Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, т. 24), както и Pfeiffer и др. (C-397/01, EU:C:2004:584, т. 52, както и цитираната съдебна практика).

16 — Вж. решение Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, т. 27).

17 — Вж. в този смисъл решение Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, т. 26—29).

18 — Вж. също точка 63 по-долу.

B – *По съвместимостта със Споразумението на разпоредбата, която предвижда разширено данъчно облагане*

56. Запитващата юрисдикция посочва два възможни аспекта на несъвместимост със Споразумението на разширеното данъчно облагане, предвидено в член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария.

57. От една страна, според запитващата юрисдикция разширеното данъчно облагане представлявало дискриминационно данъчно третиране, което противоречи на член 9 от приложение I към Споразумението. По отношение на Федерална република Германия г-н Bukovansky бил в сходно положение с това на работник с швейцарско гражданство, който упражнява трудова дейност на територията на Германия и който се премества да живее в Швейцария. Поради това той можел да се позове на член 9, параграф 2 от приложение I към Споразумението, за да поиска същите данъчни отстъпки, които би ползвал швейцарски работник, който се намира в неговото положение, изисквайки следователно по отношение на него да не се прилага разширеното данъчно облагане. Това дискриминационно данъчно третиране представлявало пречка за свободното движение, тъй като правело по-слабо привлекателно преместването в Швейцария на работници, които нямат швейцарско гражданство, като по този начин осуетявало постигането на целта, преследвана от Споразумението, изразяваща се в това свободното движение на хора да придобива все по-голяма тежест.

58. От друга страна, запитващата юрисдикция счита, че член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария противоречи също така на принципа на недопускане на дискриминация, основана на гражданство, предвиден в член 2 от Споразумението. Тази юрисдикция отбелязва, че по-широкият обхват на данъчно облагане на доходите до равнището му в Германия не се прилага, ако лицето, което се премества в Швейцария, има швейцарско гражданство. Ако г-н Bukovansky имаше такова гражданство, в процесния случай той нямаше да подлежи на разширеното данъчно облагане, дори частният и професионалният му живот да бяха се развили по същия начин.

59. За да се отговори на изразените от запитващата юрисдикция съмнения, считам за уместно да се обобщят някои принципи, изведени от Съда по отношение на връзката между спогодбите относно двойното данъчно облагане и основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС.

60. В това отношение следва да се припомни най-напред, че по силата на постоянна съдебна практика държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на своите правомощия за данъчно облагане, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане, при необходимост с помощта на спогодби[19]. Държавите членки обаче следва да предприемат необходимите мерки, за да предотвратят случаите на двойно данъчно облагане, като използват по-специално критериите, прилагани в международната данъчна практика[20].

19 — Вж. по-специално решения Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, т. 57), De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, т. 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 48) и решение Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, т. 32).

20 — Решение Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 30 и цитираната съдебна практика).

61. В този контекст държавите членки са свободни в рамките на подобни двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия[21]. Изборът на тези критерии за привързване от страна на договарящите държави по двустранна спогодба относно двойното данъчно облагане сам по себе си не представлява дискриминация, която противоречи на основните свободи, залегнали в Договора за функционирането на ЕС[22].

62. Освен това от съдебната практика следва, от една страна, че държавите членки могат да се договорят данъчнозадълженото лице да се облага и в двете държави членки, а от друга страна, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени от Договора за функционирането на ЕС ограничения[23]. Оттук следва, че държавата членка не е длъжна по силата на правото на Съюза да предотврати неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчните правомощия[24].

63. От постоянната съдебна практика обаче следва също така, че разпределянето на данъчните правомощия между държавите членки не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС свободи на движение[25]. По-специално при упражняването на разпределеното правомощие за данъчно облагане в рамките на двустранните спогодби за предотвратяване на двойното данъчно облагане държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза, и в частност да спазват принципа на национално третиране, що се отнася както до гражданите на другите държави членки, така и до собствените им граждани, които се ползват от гарантираните от Договора свободи на движение[26].

64. Именно с оглед на тези принципи, произтичащи всички пряко или непряко от съдебната практика, предхождаща влизането в сила на Споразумението[27], следва да се разгледат изразените от запитващата юрисдикция съмнения.

1. По нарушението на член 9 от приложение I към Споразумението и по пречката за свободното движение

65. Запитващата юрисдикция изрично основава анализа си на практиката на Съда, съгласно която свободното движение на хора, което съгласно второто изречение от преамбюла на Споразумението договарящите страни са решени да осъществят помежду си въз основата на разпоредбите, приложими в Съюза, би било възпрепятствано, ако гражданин на една договаряща страна е поставен в неблагоприятно положение в своята страна по произход само поради това че е упражнил правото си на свободно движение[28].

21 — Вж. inter alia решения De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 48) и Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 42).

22 — Вж. решение Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, т. 53).

23 — Решение Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 27 и 34).

24 — Решения Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 27 и 28) и Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, т. 170).

25 — Вж. решение Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 42 и цитираната съдебна практика).

26 — Вж. решения de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 94) и решение Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 51).

27 — Вж. член 16, параграф 2 от Споразумението и точка 6 от настоящото заключение.

28 — Вж. решения Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, т. 27 и 28) и Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 51).

66. Трябва обаче да се констатира, че както отбелязват някои от встъпилите страни, всъщност по делото няма доказателства, че разпоредбата, предвиждаща разширено данъчно облагане, предполага по-неблагоприятно данъчно третиране в страната по произход, тоест в Германия, на лице като г-н Bukovansky, което е упражнило правото си на свободно движение, като се е преместило да живее в Швейцария. Действително за лице в положението на г-н Bukovansky прилагането на разширеното данъчно облагане означава просто прилагане през текущата година и през периода от пет години след преместването му на същата данъчна ставка, която се прилага по отношение на работник в същото положение като него, който пребивава в Германия. С други думи, в приложение на тази разпоредба след преместването в Швейцария г-н Bukovansky не се ползва от по-благоприятното данъчно третиране в Швейцария, а спрямо него продължава да се прилага данъчната ставка, с която е бил облаган в Германия.

67. Тоест според мен разпоредба като съдържащата се в член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария отразява единствено условията на постигнатото между Федерална република Германия и Швейцарската конфедерация споразумение по отношение на разпределението на данъчните правомощия между тези държави. Всъщност от текста на член 15а от тази спогодба личи, че въпросните две държави са се договорили, че в случая на пограничен работник в обратна посока, какъвто е г-н Bukovansky, данъчните правомощия принадлежат на държавата по местопребиваването, в случая Швейцария. Съгласно член 4, параграф 4 от посочената Спогодба обаче в случай на лице без швейцарско гражданство, което е било неограничено данъчно задължено през период от поне пет години в Германия и продължава да реализира доходи в Германия, Федерална република Германия си запазва данъчните правомощия за определен период от време с предвидения за данъка върху доходите размер на данъчната ставка.

68. В това отношение, от една страна, критерият за предишно местоживеене [29], който съгласно текста на разглежданата разпоредба обосновава прилагането на разширеното данъчно облагане, представлява легитимен критерий за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия между държавите членки.

69. От друга страна, от посочената в точки 61 и 63 по-горе съдебна практика следва, че макар при прилагането на тези критерии държавите членки да следва да гарантират спазването на принципа на национално третиране по отношение на собствените им граждани, които са се възползвали от гарантираните от Договора свободи на движение — какъвто изглежда е случаят в настоящото дело, както следва от точка 66 по-горе — те не са длъжни, съгласно правото на Съюза, да предотвратят неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчните правомощия.

70. Нещо повече, в решение Weigel [30] Съдът по-специално е приел, че правото на Съюза не гарантира на работник, че преместването на дейността му в държава членка, различна от тази, в която той е пребивавал преди, е неутрално от гледна точка на данъчното облагане. Като се имат предвид различията в законодателствата на държавите членки в тази област, такова преместване може в зависимост от случая да бъде повече или по-малко благоприятно за този работник. От това следва, че по принцип евентуалното неблагоприятно положение спрямо положението, в което този работник е извършвал дейността си преди посоченото преместване, не противоречи на разпоредбите на член 45 ДФЕС, при условие че въпросното законодателство не поставя в по-неблагоприятно положение този работник спрямо работниците, за които той вече се е прилагал [31].

29 — В германското право критерият за местопребиваване оправдава неограниченото облагане с данък върху доходите. Вж. точка 14 от настоящото заключение.

30 — Вж. решение Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Вж. решение Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, т. 55). Фактът, че делото се отнася до косвените данъци, тъй като става въпрос за данък при регистрацията на моторно превозно средство, е без значение за прилагането на прогласения там принцип.

71. Така от тази съдебна практика следва, че противно на твърдението на запитващата юрисдикция, Федерална република Германия не е длъжна да гарантира на работник в положението на г-н Bukovansky същото третиране както на работник с швейцарско гражданство, който упражнява трудова дейност на територията на Германия, но се премества да живее в Швейцария, и който по смисъла на Спогодбата подлежи на данъчно облагане в Швейцария. Разликата в третирането на такъв швейцарски работник и на г-н Bukovansky произтича единствено от разпределението на данъчните правомощия между договарящите държави. Тъй като няма данни, че разширеното данъчно облагане води до различно третиране в сравнение с работник, пребиваващ в Германия, неограничено данъчно задължен за данъка върху доходите в тази държава, се налага изводът, че такова данъчно третиране не представлява пречка за свободното движение [32].

72. Освен това, що се отнася по-специално до позоваването на член 9 от приложение I към Споразумението от страна на запитващата юрисдикция, на първо място, следва да се припомни, че Съдът е изяснил, че параграф 1 от този член посочва само хипотезата на дискриминация на основание на гражданството по отношение на гражданин на една договаряща страна на територията на друга договаряща страна [33].

73. От фактическите обстоятелства, представени на Съда, е видно, че г-н Bukanovsky е германски гражданин, който през процесната година — а именно 2008 г. — е извършвал дейност в Германия за германско дружество. Фактът, че става въпрос за дъщерно дружество на швейцарски концерн, е без значение в това отношение. Следователно в конкретния случай не може да става въпрос за дискриминация, допусната от властите на една договаряща страна по отношение на гражданин на друга договаряща страна, и поради това въпросната разпоредба не може да намери приложение.

74. На второ място, следва да се припомни, че член 9, параграф 2 от приложение I предвижда, че заетото лице и членовете на неговото семейство се ползват от същите данъчни отстъпки и социални обезщетения както заетите лица, граждани на страната, и членовете на техните семейства. Ето защо считам, че и тази разпоредба, както параграф 1 от същия член, се отнася до дискриминация на основание на гражданството по отношение на гражданин на една договаряща страна на територията на друга договаряща страна — хипотеза, която в конкретния случай не е приложима, както вече беше посочено в предходната точка.

75. Буквално погледнато, това тълкуване намира потвърждение в текстовете на разпоредбата на някои езици, които съдържат ясно указание относно „територията на другата договаряща се страна“, спомената в параграф 1 от същия член [34]. Освен това то съответства на изведения от съдебната практика принцип, споменат в точка 63 по-горе, съгласно който държавата членка е длъжна да спазва принципа на национално третиране, що се отнася до гражданите на другите държави членки, които са упражнили свободата си на движение.

76. От същата съдебна практика впрочем следва, че държавата членка е длъжна да прилага принципа на национално третиране и към своите собствени граждани, които са упражнили свободата си на движение. Именно в съответствие с тази практика в решение Ettwein Съдът се позовава по-специално на член 9, параграф 2 от приложение I към Споразумението, за да

32 — В настоящия случай не е приложим и принципът, изложен в точка 79 от решение De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), съгласно който разпоредбите относно свободното движение на работници не допускат държавата по произход да възпрепятства свободата на свои граждани да приемат предложения за работа и да упражняват труд в друга държава членка. Всъщност г-н Bukovansky не упражнява трудова дейност в Швейцария.

33 — Вж. решение Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, т. 47 и 48).

34 — Така например в текста на френски език („Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille“) думата „y“ може да се отнася само до територията на договарящата страна. Същото важи и за думата „dort“ в текста на немски език („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen“.)

установи принципа, съгласно който договарящите страни не могат да отказват данъчно предимство на данъчнозадължено лице само поради това че се намира на територията на другата договаряща страна [35]. Тази съдебна практика обаче не е приложима в настоящия случай, тъй като не се отнася до признаването на данъчно предимство в Германия на германски работник, пребиваващ в Швейцария, но работещ в Германия, а по-скоро се отнася до признаването на швейцарското привилегировано данъчно третиране поради местопребиваване в Швейцария на германски работник/данъчнозадължено лице, живеещ/о в Германия и задължено за данъка върху доходите в Германия.

77. От изложеното по-горе следва, че разпоредбата на член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария, в случай че Съдът реши да я разгледа в светлината на Споразумението, не представлява нито нарушение на член 9 от приложение I към Споразумението, нито пречка за свободното движение на работниците.

2. По нарушението на член 2 от Споразумението

78. Запитващата юрисдикция счита освен това, че разширеното данъчно облагане представлява разпоредба, противоречаща на забраната за дискриминация на основание гражданство, с която се нарушава член 2 от Споразумението. Действително, поради това че подобно данъчно третиране не се прилага по отношение на швейцарските граждани, които се преместват да живеят в Швейцария, прилагането на член 4, параграф 4 от Двустранната спогодба Германия/Швейцария води до това, че данъчната тежест за лице, преместващо се в Швейцария, което не е швейцарски гражданин, е по-голяма, отколкото за швейцарски гражданин.

79. Както вече бе пояснено обаче в точка 67 по-горе, въпросната разпоредба представлява споразумение относно разпределението на данъчните правомощия между договарящите държави по Двустранната спогодба.

80. В това отношение, на първо място, трябва да се отбележи, че съгласно практиката на Съда критерият за гражданство може да служи като критерий за разпределянето на данъчните правомощия и поради това прилагането му не трябва да се счита за дискриминация на основание гражданство [36].

81. На второ място, Съдът вече е постановил по дело Van Hilten [37], че национална правна уредба, която предвижда механизъм на разширено данъчно облагане, в случая относно данъчното облагане на наследството, и която с оглед на разпределението на данъчните правомощия използва гражданството като критерий за привързване, не може да се счита, че въвежда забранена от Договора дискриминация [38].

82. С оглед на тези съображения според мен се налага изводът, че разглежданата разпоредба не води до каквато и да било форма на дискриминация на основание гражданство в разрез с член 2 от Споразумението.

35 — Вж. решение Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 48, 49 и 52).

36 — Вж. решение Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, т. 30 и 53).

37 — Решение Van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Пак там, точка 47.

V – **Заключение**

83. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на поставения от Finanzgericht Baden-Württemberg въпрос:

„Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора трябва да се тълкува в смисъл, че по силата на член 21, параграф 1 от него е допустима разпоредба от двустранна спогодба относно двойното данъчно облагане, сключена между Швейцарската конфедерация и държава членка, която предвижда механизъм на разширено данъчно облагане, съгласно който доходите, получени в тази държава членка от заето лице, което е пограничен работник „в обратна посока“ съгласно текста на спогодбата, преместило се е да живее в Швейцария, няма швейцарско гражданство и е било данъчнозадължено през период от поне пет години преди преместването в Швейцария по отношение на доходите във въпросната държава членка, могат и занапред да се облагат с данък върху доходите в същата държава членка през годината, в която е осъществено преместването, и през следващите пет години“.