Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 30. aprillil 2015[1]

Kohtuasi C-241/14

Roman Bukovansky
versus
Finanzamt Lörrach

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Baden-Württemberg (Saksamaa))

Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vaheline kokkulepe isikute vaba liikumise kohta — Selle kokkuleppe ja topeltmaksustamist käsitlevate lepingute vaheline seos — Võrdne kohtlemine — Kodakondsuse alusel diskrimineerimine — Liidu liikmesriigi kodanik — Liidu liikmesriigis saadud palgatulu — Elukoha üleviimine Šveitsi — Paralleelne maksustamine

1. Käesolevas eelotsusetaotluses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus: Finanzgericht Baden-Württemberg (Saksamaa) Euroopa Kohtul tõlgendada 21. juunil 1999 Luxembourgis alla kirjutatud Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelise isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe[2] (edaspidi „kokkulepe") teatavaid sätteid seoses Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud kahepoolse tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „Saksamaa-Šveitsi kahepoolne leping")[3] ühe sättega.

2. Nimetatud kohus palub Euroopa Kohtul sisuliselt tuvastada, kas kokkuleppega on vastuolus ülalnimetatud kahepoolse lepingu säte, milles nähakse ette niinimetatud paralleelne maksustamine, mille kohaselt võivad Saksa maksuhaldurid teatud perioodil jätkata sellise isiku Saksamaal teenitud tulu maksustamist, kes on viinud oma elukoha üle Šveitsi, kuid kellel ei ole Šveitsi kodakondsust, ja kellel oli Saksamaal ühtekokku vähemalt viis aastat täieulatuslik maksukohustus.

3. Lisaks küsimustele, mis puudutavad niisuguse maksustamise ja kokkuleppes kehtestatud põhimõtete kooskõla, kerkib käesolevas asjas oluline üldist laadi küsimus, mille kohta on käesolevas menetluses esitatud väga erinevaid seisukohti. Nimelt palutakse Euroopa Kohtul tõlgendada, millise ulatusega on kokkuleppe artikkel, mis reguleerib asjaomase kokkuleppe ja topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute vahelist seost. Euroopa Kohus peab sellest artiklist lähtudes tegema kindlaks, kas sätete vastuolu korral tuleb kohaldada kokkulepet või vastavat kahepoolset lepingut.

1 — Algkeel: itaalia.

2 — EÜT 2002, L 114, lk 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBl.*") II 1972, lk 1022, viimati muudetud 12. märtsi 2002. aasta muutmisprotokolliga (*BGBl.* 2003, lk 68).

I. **Õiguslik raamistik**

A. *Kokkulepe*

4. Vastavalt kokkuleppe artikli 1 punktidele a ja d on kokkuleppe eesmärk muu hulgas anda liidu liikmesriikide ja Šveitsi Konföderatsiooni kodanikele õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, hakata tegema palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda kokkuleppeosaliste territooriumile, samuti tagada neile samasugused elu- ja töötingimused, kui on kokkuleppeosaliste oma kodanikel.

5. Kokkuleppe artikkel 2 „Diskrimineerimisest hoidumine" sätestab, et „[k]okkuleppe I, II ja III lisa sätete kohaldamise tulemusena ja nende kohaselt ei diskrimineerita kokkuleppeosalise territooriumil seaduslikult elavaid teise kokkuleppeosalise kodanikke nende kodakondsuse alusel".

6. Kokkuleppe artikli 16 „Viide ühenduse õigusele" lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Niivõrd kui käesoleva kokkuleppe kohaldamine on seotud ühenduse õiguse põhimõtetega, tuleb arvestada asjaomast Euroopa Ühenduste Kohtu pretsedendiõigust enne käesoleva kokkuleppe allkirjastamist. Pärast seda kuupäeva kehtestatud pretsedendiõigusest antakse Šveitsile teada. Kokkuleppe nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab ühiskomitee ühe kokkuleppeosalise taotlusel kindlaks kõnealuse pretsedendiõiguse mõjud".

7. Kokkuleppe artikli 21 „Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega" lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„1. Käesolev kokkulepe ei mõjuta topeltmaksustamist käsitlevate Šveitsi ja Euroopa Ühenduse liikmesriikide vaheliste kahepoolsete kokkulepete sätteid. Eelkõige ei mõjuta käesolev kokkulepe topeltmaksustamist käsitlevates kokkulepetes esitatud „piirialatöötaja" mõistet.

2. Käesoleva kokkuleppe sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need kokkuleppeosalisi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kelle olukord ei ole võrreldav eeskätt elukoha poolest".

8. Kokkuleppe artikkel 22 kannab aga pealkirja „Seos kahepoolsete kokkulepetega, mis ei käsitle sotsiaalkindlustust ega topeltmaksustamist" ning selles on ette nähtud:

„1. Olenemata artiklitest 20 ja 21 ei mõjuta käesolev kokkulepe Šveitsi ja Euroopa Ühenduse ühe või mitme liikmesriigi vahel sõlmitud selliste kokkulepete kohaldamist, mis käsitlevad üksikisikuid, ettevõtjaid, piiriülest koostööd või kohalikku piiriliiklust, kui kõnealused kokkulepped on kooskõlas käesoleva kokkuleppega.

2. Kui nimetatud kokkulepete ja käesoleva kokkuleppe vahel esineb vastuolusid, kohaldatakse käesolevat kokkulepet".

9. Kokkuleppe I lisa käsitleb isikute vaba liikumist ja selle lisa II peatükk sisaldab töötajaid puudutavaid sätteid. Kokkuleppe I lisa artikli 7 lõige 1 sisaldab mõistet „piirialatöötaja". Selle sätte tähenduses on „[p]iirialatöötaja kokkuleppeosalise kodanik, kelle elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil ja kes töötab teise kokkuleppeosalise territooriumil, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas".

10. I lisa artikkel 9 „Võrdne kohtlemine” sätestab:

„1. Töötajat, kes on kokkuleppeosalise kodanik, ei tohi teise kokkuleppeosalise territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise, töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha leidmisega.

2. Töötajal ja tema käesoleva lisa artiklis 3 nimetatud pereliikmetel on samad maksu- ja sotsiaalsoodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel”.

B. *Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vaheline topeltmaksustamist käsitlev kahepoolne leping*

11. Šveitsi Konföderatsioon ja Saksamaa Liitvabariik sõlmisid 11. augustil 1971 eelnimetatud Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu, mis jõustus 29. detsembril 1972.

12. Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikkel 15a puudutab piirialatöötajate maksustamist ja selle lõikes 1 on sätestatud, et töötasu ja muud sarnased tasud, mida piirialatöötaja töötamise eest saab, maksustatakse lepinguosalises riigis, kus ta elab. Kompensatsiooniks võib lepinguosaline riik, kus tööd tehakse, nimetatud tasudelt maksu kinni pidada. Kinnipeetav maks ei või ületada 4,5 protsenti tasude brutosummast, kui residentsus on lepinguosalise riigi, kus maksukohustuslane elab, pädeva maksuhalduri ametliku dokumendiga tõendatud. See ei piira artikli 4 lõike 4 kohaldamist.

13. Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4 on ette nähtud Saksamaa Liitvabariigi poolne paralleelne maksustamine. Selle sätte kohaselt võib Saksamaa Liitvabariik kõnealuse lepingu muudest sätetest olenemata maksustada füüsilist isikut, kes elab Šveitsis, kuid kellel ei ole Šveitsi kodakondsust ja kelle Saksamaa Liitvabariigis saadud tulu ja Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuva vara suhtes on Saksamaal ühtekokku vähemalt viis aastat kehtinud täieulatuslik maksukohustus. Sellist maksupädevust võib kasutada aastal, mil täieulatuslik maksukohustus viimati lõppes, ja järgmisel viiel aastal. Vastavalt kahepoolsele lepingule ei mõjuta see asjaomase tulu või vara maksustamist Šveitsis. Saksamaa Liitvabariik kohaldab aga välisriigis tasutud maksude arvestamist käsitlevaid Saksa õigusnorme analoogia alusel ning arvutab selliselt tulult või varalt Šveitsis tasumisele kuuluva maksu vastavalt kahepoolsele lepingule Saksamaal selliselt tulult või varale tasumisele kuuluva maksu alusel.

C. *Saksa õigusnormid*

14. Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz; edaspidi „EStG”) [4] § 1 lõigetes 1 ja 4 on sätestatud, et füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal, on tulumaksu osas täieulatuslik maksukohustus, samas kui isikutel, kellel puudub Saksamaal alaline või peamine elukoht, on tulumaksu osas piiratud maksukohustus, mis laieneb riigisisesele tulule EStG § 49 mõttes.

15. EStG § 49 lõike 1 punkti 4 alapunkti a kohaselt on riigisiseseks tuluks Saksamaal tehtud palgatöö eest saadud tulu.

II. **Faktilised asjaolud, siseriiklik menetlus ja eelotsuse küsimus**

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse esitanud R. Bukovanskyl on Saksa ja Tšehhi kodakondsus.

4 — 19. oktoobril 2002 avaldatud redaktsioon (*BGB1*. 2002 I, lk 4212), muudetud 20. detsembril 2007 (*BGB1*. 2007 I, lk 3150).

17. Enne 2006. aastat töötas R. Bukovansky Šveitsis ühte Šveitsi farmaatsiakontserni kuuluvates erinevates äriühingutes. Tema elukoht oli siiski Saksamaal, kus ta maksis tulumaksu.

18. 2006. aasta märtsis asus ta Saksamaal tööle samale Šveitsi farmaatsiakontsernile kuuluvas Saksa tütarettevõtjas ning sama aasta juunis sai ta selle tütarettevõtja tegevjuhiks (*Geschaftsführer*).

19. 2008. aasta augustis viis R. Bukovansky oma elukoha üle Baselisse (Šveits), jätkates töötamist samas Saksa tütarettevõtjas. Seega ei olnud alates sellest ajast tema alaline ega peamine elukoht enam Saksamaal. Asjas on tuvastatud, et ta pöördus oma töökohast Saksamaal regulaarselt tagasi oma alalisse elukohta Šveitsis.

20. Saksa maksuametile esitatud 2008. aasta tuludeklaratsioonis lähtus R. Bukovansky eeldusest, et sama aasta augustist kuni detsembrini, st pärast elukoha üleviimist Šveitsi oleks tulnud teda käsitada (nn vastassuunalise) piiralatöötajana Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 15a lõike 1 tähenduses. Seetõttu oli ta seisukohal, et selle sätte kohaselt kuulus tema palgatulu alates 2008. aasta augustist maksustamisele selles lepinguosalises riigis, kus on tema elukoht ehk Šveitsis, võttes arvesse, et vastavalt kahepoolse lepingu nimetatud sättele pidas tööandja tema brutotöötasult tulumaksuna kinni 4,5% ja see tasuti Saksamaal.

21. Finanzamt Lörrach ei nõustunud aga oma maksuotsuses R. Bukovansky väitega ja maksustas kogu vaidlusalusel aastal asjaomase tulu Saksa tulumaksuga. Saksa maksuhaldurid leidsid, et R. Bukovanskyt tuleb küll käsitada piiratud tulumaksukohustusega isikuna vastavalt EStG § 1 lõikele 4 koosmõjus § 49 lõike 1 punkti 4 alapunktiga a, kuid tema tulu peaks olema Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4 sätestatud paralleelse maksustamise reegli kohaselt maksustatud Saksa tulumaksuga.

22. R. Bukovansky esitatud halduskaebuse tulemusena võeti Saksamaal maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse summad, mis R. Bukovansky oli tulumaksuna Šveitsi maksuametile tasunud.

23. R. Bukovansky väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuses, millele Finanzamt Lörrach vastu vaidleb, et alates 2008. aasta augustist oleks tema palgatulu tulnud maksustada üksnes Šveitsi tulumaksuga, kuna tal oli vastassuunalise piiralatöötaja staatus. Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4 ette nähtud paralleelse maksustamise tingimused ei ole aga tema puhul täidetud.

24. Finanzgericht Baden-Württemberg esitab eelotsusetaotluses küsimuse, mis puudutab Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu kõnealuse sätte ja kokkuleppe teatud sätete kooskõla. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab esiteks, et paralleelne maksustamine kujutab endast diskrimineerivat maksustamist, mis on kokkuleppe I lisa artiklis 9 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega vastuolus, ning takistab seetõttu liikumisvabaduse kasutamist. Teiseks on Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõige 4 vastuolus ka kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeluga, mis on sätestatud kokkuleppe artiklis 2.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et paralleelset maksustamist käsitleva Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu sätte kohaldamata jätmine ei ole kokkuleppe artikli 21 lõikega 1 vastuolus. Kuid sellest artiklist hoolimata ei või topeltmaksustamist käsitlevate lepingute sätted minna vastuollu kokkuleppes sätestatud põhivabadustest tulenevate kohustustega, eeskätt diskrimineerimiskeeluga.

26. Neist kaalutlustest lähtudes leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus 19. detsembri 2013. aasta kohtumääruses, et on vaja menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas sätteid, mis sisalduvad […] kokkuleppes […], eelkõige kokkuleppe preambulit, artikleid 1, 2, ja 21 ning I lisa artikleid 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et need ei luba Šveitsi kodakondsuseta töötaja suhtes, kes on viinud oma elukoha Saksamaalt üle Šveitsi ja kes on alates elukoha üleviimisest Šveitsi nn vastassuunaline piirialatöötaja [Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu] artikli 15a lõike 1 tähenduses, kohaldada Saksa maksuõigusnormide kohast maksustamist, mis on ette nähtud [Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu] artikli 4 lõikes 4 koosmõjus [sama lepingu] artikli 15a lõike 1 neljanda lausega?”

III. **Menetlus Euroopa Kohtus**

27. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 16. mail 2014. Oma seisukohad esitasid R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, Rootsi valitsus, Saksamaa valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon. 26. veebruaril 2015 toimunud kohtuistungist võtsid osa R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, Saksamaa valitsus ja komisjon.

IV. **Õiguslik analüüs**

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas kokkuleppe asjaomaseid sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus Šveitsi Konföderatsiooni ja liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamist käsitleva kahepoolse lepingu säte, mis näeb ette paralleelse maksustamise, mille kohaselt võib sellise töötaja liikmesriigis teenitud tulu, kes on kokkuleppe tähenduses määratletav nn vastassuunalise piirialatöötajana, kes on elukoha üle viinud Šveitsi, kuid ei ole Šveitsi kodanik, ja kelle suhtes kehtis enne elukoha Šveitsi üleviimist kõnealuses liikmesriigis ühtekokku vähemalt viis aastat tulumaksukohustus, jätkuvalt maksustada selle liikmesriigi tulumaksuga aastal, mil elukoht üle viidi, ja järgmisel viiel aastal.

A. *Üldised märkused*

29. Kuigi nüüdseks on selge, et Euroopa Kohus on pädev kokkulepet tõlgendama [5], eeldab vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud küsimusele, et kokkulepe on kohaldatav sellises olukorras, milles on R. Bukovansky.

30. Sellega seoses olgu märgitud, et kokkuleppe kohaldamist ei takista asjaolu, et R. Bukovanskyl on Saksa kodakondsus ja et ta tugineb liikumisvabadusest tulenevatele õigustele oma päritoluliikmesriigi, st Saksamaa vastu. Vaatamata sellele, et R. Bukovanskyl on ka Tšehhi kodakondsus, tuleneb nimelt väljakujunenud kohtupraktikast, et ühe kokkuleppeosalise kodanikel on teatud asjaoludel ja vastavalt kohaldatavatele sätetele võimalik kokkuleppes sätestatud õigustele ka omaenda riigi vastu tugineda [6].

31. Põhikohtuasja asjaolude ja käesolevas asjas kohaldatavate kokkuleppe sätetega seoses tuleb märkida, et nii kokkuleppe artikkel 2 kui ka I lisa artikli 7 lõige 1 on nende sätete sisu arvestades kohaldatavad olukorras, milles on R. Bukovansky.

32. Esiteks tuleb kokkuleppe artikli 2 kohaldatavuse kohta märkida, et R. Bukovansky on ühe „kokkuleppeosalise”, s.o Saksamaa Liitvabariigi kodanik ja elab seaduslikult teise kokkuleppeosalise, s.o Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil. Seega ei tohi teda selle artikli kohaselt kodakondsuse alusel diskrimineerida.

5 — Vt näiteks kohtuotsused Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) ja Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Vt kohtuotsused Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punktid 27–34) ja Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33).

33. Teiseks tuleb kokkuleppe I lisa artikli 7 lõike 1 kohaldatavuse kohta märkida, et R. Bukovansky „elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil", milleks käesoleval juhul on Šveitsi Konföderatsioon, ja ta töötab „teise kokkuleppeosalise territooriumil", s.o Saksamaa Liitvabariigi territooriumil. Kuna vaidlust ei ole selles, et vaidlusalusel perioodil pöördus R. Bukovansky regulaarselt oma töökohast tagasi oma elukohta, tuleb teda käsitada „piiralatöötajana" kokkuleppe I lisa artikli 7 lõike 1 tähenduses [7].

34. Neist kaalutlustest lähtudes tuleb järeldada, et R. Bukovansky olukord kuulub kokkuleppe kohaldamisalasse.

B. *Kokkuleppe ja topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute vaheline seos*

35. Enne kui asuda analüüsima eelotsusetaotluse esitanud kohtu esile toodud kahtlusi, mis puudutavad Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõike 4 ja kokkuleppe asjakohaste sätete vahelist kooskõla, tuleb eelnevalt käsitleda küsimust, milline on kõnealuse kokkuleppe ja topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute vaheline seos. Selleks on vaja hinnata, millise ulatusega on kokkuleppe artikli 21 lõige 1, mille kohaselt kokkuleppe sätted „ei mõjuta" Šveitsi ja liidu liikmesriikide vaheliste topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute sätteid.

36. Selle küsimuse kohta, mida minu teada ei ole Euroopa Kohtul olnud veel võimalust käsitleda, on käesolevas asjas esitatud väga erinevaid seisukohti.

37. Esiteks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vaatamata kokkuleppe artikli 21 lõikes 1 sätestatule tuleb topeltmaksustamist käsitleva kahepoolse lepingu ja kokkuleppe sätete vahelise vastuolu korral kohaldada kokkulepet. Eelkõige ei või kahepoolsete lepingute sätted olla vastuolus liidu õiguses sätestatud diskrimineerimiskeeluga.

38. Samamoodi leiab komisjon, et kokkuleppe artikli 21 lõige 1 ei takista Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu ja kokkuleppe sätete kooskõla hindamist. Komisjon on seisukohal, et nimetatud sättes üksnes selgitatakse, et topeltmaksustamist käsitleva kahepoolse lepingu osaliseks olevad riigid otsustavad ise oma maksupädevuse ulatuse ja jaotuse üle. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on nad maksustamise korra kindlaksmääramisel siiski kohustatud järgima kokkuleppes ette nähtud liikumisvabadusi [8]. Kokkuleppe artikli 21 lõige 1 neid sellisest kohustustest ei vabasta [9].

39. Lisaks väitis komisjon kohtuistungil, et kui kokkuleppe artikli 21 lõikes 1 sätestatud erandit tõlgendada nii, et liikmesriik võib lisada topeltmaksustamist käsitlevasse kahepoolsesse lepingusse sätte, mis on ilmselgelt diskrimineeriv või millega rikutakse ilmselgelt kokkuleppes tagatud vabadusi, kaotaks kokkulepe täielikult oma tähenduse. Komisjon leiab, et kokkuleppe artikli 21 lõike 1 *ratio legis*'e ja selle sätte süstemaatilise tõlgendusega ei ole kooskõlas tõlgendus, mille kohaselt näeb see säte topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute kõikide sätete suhtes ette üldise erandi kokkuleppe kohaldatavusest.

7 — Vt samuti kokkuleppe I lisa artiklis 13 sätestatud mõiste „füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev piirialatöötaja" kohaldamise kohta kohtuotsus Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punktid 34–40).

8 — Komisjon viitab kohtuotsuses Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566) meenutatud väljakujunenud kohtupraktikale.

9 — Sellist kokkuleppe artikli 21 lõike 1 tõlgendust näib toetavat ka Šveitsi föderaalne kohus. Vt 26. jaanuari 2010. aasta otsused kohtuasjades 2C_319/2009 ja 2C_321/2009, punkt 14.1. Kohtuotsus on kättesaadav veebiaadressil http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (viimati vaadatud 26. märtsil 2015).

40. Teiselt poolt on Rootsi valitsuse seisukoht, mida Saksamaa valitsus kohtuistungil selgelt toetas, diametraalselt vastupidine. Nende valitsuste hinnangul kujutab kokkuleppe artikli 21 lõige 1 endast tingimusteta erandit kokkuleppe kohaldatavusest. Sellest tulenevalt ei ole sellise erandi reguleerimisalas kohaldatavad kokkuleppe sätted ega liidu õigusest tulenevad õigused ja kohustused. Teisisõnu kohaldatakse topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute sätteid kokkuleppest sõltumata. Järelikult ei saa kokkuleppest tulenevad õigused ja kohustused kuidagi mõjutada kahepoolsetes lepingutes sisalduvaid sätteid.

41. Täpsemalt viivad kaks tõlgendust, mis kokkuleppe artikli 21 lõike 1 ulatuse kohta on välja pakutud, käesolevas asjas erinevate tulemusteni. Nimelt juhul, kui juhinduda eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja komisjoni välja pakutud tõlgendusest, oleks vaja analüüsida, kas Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu säte, mis näeb ette paralleelse maksustamise, on kokkuleppe asjakohaste sätetega kooskõlas. Seevastu juhul, kui juhinduda Rootsi ja Saksamaa valitsuse välja pakutud tõlgendusest, ei ole selline analüüs vajalik ning isegi juhul, kui Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu ja kokkuleppe asjaomased sätted on vastuolus, ei mõjuta see kahepoolse lepingu kõnealuse sätte kohaldamist.

42. Esmalt tuleb meenutada, et kokkulepet kui rahvusvahelist lepingut tuleb tõlgendada vastavalt rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni [10] artiklile 31 heas usus, andes lepingus kasutatud mõistetele nende konteksti arvestades tavatähenduse ning lähtudes lepingu mõttest ja eesmärgist [11].

43. Sõnasõnalise analüüsi põhjal ei kahtle ma selles, et sõnade „ei mõjuta” kasutamisega nähakse kokkuleppe artikli 21 lõike 1 esimeses lauses Švetsi ja liidu liikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute sätete suhtes sõnaselgelt ette erand kõnealuse kokkuleppe kohaldamisest. Nimetatud sätte sõnastusest ilmneb, et see erand on üldine ja tingimusteta, mis tähendab, et selle kohaldamine ei nõua ühegi täiendava tingimuse täitmist, välja arvatud tingimus, et tegemist peab olema topeltmaksustamist käsitleva sättega. Sama lõike teine lause puudutab konkreetselt mõistet „piirialatöötaja”, kuid nagu sõna „eelkõige” kasutamisest ilmsiks tuleb, on see üksnes esimeses lauses sätestatud erandit illustreeriv näide ega mõjuta selle üldist ulatust.

44. Kontekstuaalse analüüsi põhjal tuleb märkida, et kokkuleppe artiklile 21 pealkirjaga „Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega” järgneb artikkel 22, mis sisaldab samuti üldist sätet, mis puudutab seost „kahepoolsete kokkulepetega, mis ei käsitle sotsiaalkindlustust ega topeltmaksustamist” [12]. Erinevalt kokkuleppe artikli 21 lõikest 1 on artiklis 22 sätestatud, et kokkulepe ei mõjuta kahepoolseid lepinguid, mis *ei käsitle* topeltmaksustamist, „kui kõnealused [lepingud] on kooskõlas […] kokkuleppega”. Lisaks on artikli 22 lõikes 2 selgelt sätestatud, et „[k]ui nimetatud [lepingute] ja […] kokkuleppe vahel esineb vastuolusid, kohaldatakse kokkulepet”.

45. Tuleb aga tõdeda, et kokkuleppe artiklis 21 ei ole ühtegi samalaadset sätet, mis annaks kokkuleppele topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute suhtes selgelt ülimuslikkuse.

46. Leian, et võttes arvesse kokkuleppe artikli 21 lõike 1 sõnastust ja selle selget erinevust artikli 22 sõnastusest, võib teha õigustatud järelduse, et kui kokkuleppeosaliste tahe oleks olnud kokkulepe topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute suhtes ülimuslikuks muuta, oleksid nad seda sõnaselgelt sätestanud, nagu nad tegid seda kokkuleppe artiklis 22 teiste kahepoolsete lepingute puhul. Kuna sellist klauslit ei lisatud, on tõenäoline, et nad soovisid sätestada üldise ja tingimusteta erandi kokkuleppe kohaldatavusest topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete lepingute sätete suhtes [13].

10 — 23. mail 1969 Viinis alla kirjutatud konventsioon. *Recueil des traités des Nations unies*, 1155. kd, lk 331.

11 — Vt kohtuotsus Hengartner ja Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Seos kahepoolsete sotsiaalkindlustuslepingutega on reguleeritud kokkuleppe artiklis 20, milles on sätestatud, et kokkuleppe jõustumisel need lepingud peatuvad niivõrd, kuivõrd kokkulepe reguleerib sama valdkonda.

13 — Olgu märgitud, et kokkuleppe artikli 21 lõike 1 esimesest lausest nähtub, et erand ei ole ajaliselt kohaldatav üksnes topeltmaksustamist käsitlevatele lepingutele, mis olid kokkuleppe jõustumisel juba sõlmitud, vaid laieneb ka hiljem sõlmitud lepingutele.

47. Peale selle tuleb kokkuleppe artikli 21 lõike 1 sellist tõlgendust analüüsida kokkuleppe muudest asjassepuutuvatest sätetest lähtudes. Iseäranis leidis komisjon, kes küll kohtuistungil möönis, et kokkuleppe artiklite 21 ja 22 sõnastused on erinevad, et kui nõustuda eespool punktis 46 pakutud tõlgendusega kokkuleppe artikli 21 lõike 2 kohta, võib see säte kaotada oma tähenduse.

48. Kokkuleppe artikli 21 lõikes 2 on sätestatud, et kokkuleppe sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need kokkuleppeosalisi eristamast oma asjakohaste maksuõigusnormide kohaldamisel maksumaksjaid, kes ei ole sarnases olukorras eeskätt elukoha poolest. Sellega seoses selgitas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Ettwein, et see säte võimaldab residendist ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist, kuid üksnes juhul, kui nad ei ole sarnases olukorras [14].

49. Vastupidi komisjonile leian, et kokkuleppe artikli 21 lõige 2 ei ole sama artikli lõike 1 täpsustus. Siinkohal tuleb märkida, et artikli 21 lõige 2 viitab kokkuleppeosaliste siseriiklikele maksuõigusnormidele, samas kui sama artikli lõige 1 viitab Šveitsi Konföderatsiooni ja liidu liikmesriikide vahel sõlmitud kahepoolsetele lepingutele.

50. Sellega seoses tuleb selgituseks öelda, et kokkuleppe artikli 21 lõikes 1 ette nähtud erand ei luba liikmesriigil või Šveitsi Konföderatsioonil ühepoolselt kehtestada diskrimineerivaid meetmeid, mis on kokkuleppe sätetega vastuolus. Nimetatud säte piirdub sellega, et ei mõjuta võimalust, et liikmesriik ja Šveitsi Konföderatsioon näevad *kokkuleppel* topeltmaksustamist käsitlevas lepingus ette maksumeetmed, mis ei ole kokkuleppega kooskõlas. Seega iga säte, mis ei ole kokkuleppega kooskõlas, peab alati olema liikmesriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelise kokkuleppe tulemus.

51. Sellest seisukohast lähtudes ei ole ma nõus komisjoni argumendiga, et kui nõustuda eespool punktis 46 pakutud tõlgendusega kokkuleppe artikli 21 lõike 1 kohta, kaotaks kokkulepe täielikult oma tähenduse. Nimelt, nagu eelmises punktis selgitatud, kohaldatakse seda erandit, mida peab sellisena kitsalt tõlgendama [15], üksnes maksusätetele topeltmaksustamist käsitlevates lepingutes. Kõikide muude sätete suhtes jääb aga kokkulepe täies ulatuses kehtima.

52. Siinjuures tuleb veel märkida, et kuigi ühest küljest on tõsi, nagu kokkuleppe preambuli teises lauses on öeldud, et kokkuleppeosalised olid „otsustanud oma territooriumide vahel sisse seada isikute vaba liikumise Euroopa [Liidus] kohaldatavate eeskirjade alusel” [16], siis teisest küljest on Euroopa Kohus siiski rõhutanud, et soov lihtsustada isikute vaba liikumist liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel erineb mõtte ja eesmärgi poolest nendest liikumisvabadustest, mis on ette nähtud aluslepingutega liidu liikmesriikide vahel rajatud siseturu raames. Kokkuleppe eesmärk on seega tugevdada sidemeid kokkuleppeosaliste vahel ilma kavatsuseta laiendada põhivabaduste täielikku kohaldamist Šveitsi Konföderatsioonile [17].

53. Lähtudes kokkuleppe niisugusest analüüsist, mille Euroopa Kohus on teinud, võib mõista eespool punktis 38 komisjoni meenutatud kohtupraktika – mille kohaselt peavad liikmesriigid oma maksustamise korra väljatöötamisel arvestama EL toimimise lepingus sätestatud liikumisvabadustega – ulatuse piiramist [18]. Niisugune liidu õiguse põhimõte on kokkuleppe reguleerimisalas kohaldatav, kuid sellest on tehtud erand osas, milles kokkuleppeosalised on otsustanud, et kokkulepe ei ole kohaldatav, ehk topeltmaksustamist käsitlevate lepingusätete osas.

14 — Vt kohtuotsus Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 45).

15 — Vt selle kohta kohtuotsused Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punkt 24) ning Pfeiffer jt (C-397/01, EU:C:2004:584, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — Vt kohtuotsus Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punkt 27).

17 — Vt selle kohta kohtuotsus Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punktid 26–29).

18 — Vt samuti allpool punkt 63.

54. Seega tuleb minu arvates eelnevate kaalutluste põhjal eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimusele vastata, et kokkuleppe artikli 21 lõiget 1 arvestades ei ole sellega vastuolus selline säte, nagu on ette nähtud Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4.

55. Niisiis üksnes juhuks, kui Euroopa Kohus peaks otsustama mitte järgida kokkuleppe artikli 21 lõike 1 tõlgendust, mille ma välja pakkusin, ja pidama seega vajalikuks analüüsida Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõike 4 ja kokkuleppe asjakohaste sätete kooskõla, esitan ma järgmised kaalutlused.

C. *Paralleelset maksustamist käsitleva sätte kooskõla kokkuleppega*

56. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja kaks võimalikku vastuolu Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4 ette nähtud paralleelse maksustamise ja kokkuleppe vahel.

57. Esiteks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et paralleelne maksustamine kujutab endast diskrimineerivat maksustamist, mis on kokkuleppe I lisa artikliga 9 vastuolus. R. Bukovansky on Saksamaa Liitvabariigis samasuguses olukorras nagu Šveitsi kodanikust töötaja, kes töötab Saksamaa territooriumil ja viib elukoha üle Šveitsi. Seetõttu saab ta tugineda kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikele 2, et tema suhtes kohaldataks samu maksusoodustusi, mis on tema olukorras oleval Šveitsi töötajal, ning nõuda tema suhtes paralleelse maksustamise mittekohaldamist. Niisugune diskrimineeriv maksustamine takistab vaba liikumist, kuna see muudab töötajate jaoks, kes ei ole Šveitsi kodanikud, elukoha üleviimise Šveitsi vähem atraktiivseks ning kahjustab seeläbi kokkuleppe eesmärki, milleks on vaba liikumise jätkuv laiendamine.

58. Teiseks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõige 4 on vastuolus ka kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeluga, mis on sätestatud kokkuleppe artiklis 2. Kohus märgib, et täiendavat tulumaksukohustust Saksamaal ei teki, kui Šveitsi elukoha üle viinud isikul on Šveitsi kodakondsus. Kui R. Bukovansky oleks Šveitsi kodanik, ei oleks saanud käesolevas asjas tema suhtes paralleelset maksustamist kohaldada, isegi kui tema era- ja tööeluga seonduvad asjaolud oleksid samad.

59. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlustele vastamiseks pean vajalikuks korrata teatud põhimõtteid, mis Euroopa Kohus on topeltmaksustamist käsitlevate lepingute ja EL toimimise lepingus tagatud põhivabaduste kohta kehtestanud.

60. Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on liikmesriikidel õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolselt maksupädevuse jaotuse tingimused, pidades eelkõige silmas vajaduse korral lepingutega topeltmaksustamise vältimist[19]. Liikmesriikide kohustus on võtta vajalikke meetmeid topeltmaksustamise vältimiseks, kasutades selleks eelkõige rahvusvahelises maksualases praktikas järgitavaid kriteeriume[20].

61. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata ühendavad kriteeriumid maksupädevuse jagamiseks[21]. Asjaolu, et topeltmaksustamist käsitleva kahepoolse lepingu osaliseks olevad riigid on sellised ühendavad kriteeriumid valinud, ei kujuta endast iseenesest EL toimimise lepingus sätestatud põhivabadustega vastuolus olevat diskrimineerimist[22].

19 — Vt eelkõige kohtuotsused Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punkt 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punkt 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 48) ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 32).

20 — Kohtuotsus Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 — Vt muu hulgas kohtuotsused de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 48) ning Imfeld ja Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 42).

22 — Vt kohtuotsus Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 53).

62. Lisaks sellele tuleneb kohtupraktikast esiteks, et liikmesriigid võivad kokku leppida, et maksukohustuslane maksab makse mõlemas liikmesriigis, ja teiseks, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksupädevuse samaaegsest teostamisest, ei kujuta endast EL toimimise lepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv [23]. Järelikult ei ole liikmesriigil liidu õiguse alusel kohustust hoiduda ebasoodsast olukorrast, mis tuleneb maksupädevuse samaaegsest teostamisest [24].

63. Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et maksupädevuse jaotus liikmesriikide vahel ei luba neil siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus EL toimimise lepingus tagatud liikumisvabadustega [25]. Nimelt on liikmesriigid topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingutega jaotatud maksupädevuse teostamisel kohustatud järgima liidu eeskirju ja eeskätt kinni pidama aluslepingutega tagatud õigusi kasutanud teiste liikmesriikide kodanike ja oma kodanike võrdse kohtlemise põhimõttest [26].

64. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlusi tuleks analüüsida vastavalt nimetatud põhimõtetele, mis on otseselt või kaudselt tuletatavad kohtupraktikast enne kokkuleppe jõustumist [27].

1. Kokkuleppe I lisa artikli 9 rikkumine ja vaba liikumise takistamine

65. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tugineb oma hinnangus otsesõnu Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt riivaks isikute vaba liikumist, mida kokkulepinguosalised on kokkuleppe preambuli teise lause kohaselt otsustanud tagada liidus kohaldatavate sätete alusel, see, kui ühe kokkuleppeosalise kodanik satuks oma päritoluriigis halvemasse olukorda üksnes põhjusel, et ta on kasutanud oma õigust liikuda [28].

66. Tuleb siiski märkida, nagu mitu menetlusse astujat on täheldanud, et miski kohtutoimikus ei viita sellele, et paralleelset maksustamist käsitlev säte põhjustaks sellise isiku nagu R. Bukovansky, kes kasutas Šveitsi elukoha üleviimisega oma õigust liikuda, ebasoodsamat kohtlemist päritoluriigis, s.o Saksamaal. Nimelt tähendab paralleelne maksustamine R. Bukovansky olukorras oleva isiku puhul üksnes seda, et jooksval aastal ja viis aastat pärast elukoha üleviimist kohaldatakse tema suhtes sama maksumäära, mida kohaldatakse samasuguses olukorras olevale töötajale, kelle elukoht on Saksamaal. Teisisõnu ei kohelda kõnealuse sätte alusel R. Bukovanskyt pärast Šveitsi elukoha üleviimist Šveitsis maksustamisel soodsamalt, vaid tema suhtes jääb kehtima sama maksumäär, mis kehtis Saksamaal.

67. Leian, et Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõikes 4 sisalduv säte üksnes peegeldab Saksamaa Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel maksupädevuse jaotuse kohta saavutatud kokkuleppe tingimusi. Nimelt leppisid asjaomased riigid vastavalt kõnealuse lepingu artiklile 15a kokku, et kui on tegemist vastassuunalise piirialatöötajaga – nagu R. Bukovansky –, kuulub maksupädevus elukohariigile, milleks käesolevas asjas on Šveits. Seevastu lepingu artikli 4 lõikes 4 on ette nähtud, et Šveitsi kodakondsuseta isiku puhul, kelle suhtes on Saksamaal vähemalt viis aastat kehtinud täieulatuslik maksukohustus ja kes saab Saksamaal jätkuvalt tulu, säilitab teatud ajavahemikul maksupädevuse Saksamaa Liitvabariik.

23 — Kohtuotsus Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punktid 27 ja 34).

24 — Kohtuotsused Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punktid 27 ja 28) ning Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, punkt 170).

25 — Vt kohtuotsus Imfeld ja Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 — Vt kohtuotsused de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 94) ja Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 51).

27 — Vt kokkuleppe artikli 16 lõige 2 ja eespool punkt 6.

28 — Vt kohtuotsused Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punkti 27 ja 28) ja Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 51).

68. Sellega seoses tuleb esiteks tõdeda, et varasema elukoha kriteerium [29], mis kõnealuse sätte kohaselt õigustab paralleelse maksustamise kohaldamist, on liikmesriikidevahelise maksupädevuse jagamiseks õiguspärane ühendav kriteerium.

69. Teiseks tuleneb eespool punktides 61 ja 63 viidatud kohtupraktikast, et kuigi liikmesriigid peavad niisuguste kriteeriumide kohaldamisel tagama, et peetakse kinni aluslepingutega tagatud vabadusi kasutanud oma kodanike võrdse kohtlemise põhimõttest – mis tundub olevat käesolevas asjas täidetud, nagu nähtub eespool punktist 66 –, ei ole liikmesriigid siiski vastavalt liidu õigusele kohustatud ennetama ebasoodsaid tagajärgi, mis võivad tuleneda maksupädevuse samaaegsest teostamisest.

70. Euroopa Kohus on pealegi kohtuotsuses Weigel [30] konkreetselt sedastanud, et liidu õigus ei taga töötajale, kes viib oma tegevuse senisest elukohaliikmesriigist teise liikmesriiki, et selline muutus oleks maksustamise seisukohast neutraalne. Liikmesriikide maksuõigusnormide erinevust arvestades võib niisugune üleviimine sõltuvalt asjaoludest olla töötaja jaoks rohkem või vähem soodne. Järelikult ei ole tekkida võiv ebasoodne olukord võrreldes olukorraga, milles töötaja tegutses enne elukoha üleviimist, põhimõtteliselt vastuolus ELTL artikliga 45, kui kõnealused õigusnormid ei sea töötajat halvemasse olukorda võrreldes nende isikutega, kelle suhtes on selline maksustamine juba toimunud [31].

71. Sellest kohtupraktikast tuleneb seega, et vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu väidetele ei ole Saksamaa Liitvabariik kohustatud tagama, et töötajat, kes on sellises olukorras nagu R. Bukovansky, koheldaks samamoodi nagu Šveitsi kodanikust töötajat, kes töötab Saksamaa territooriumil ja viib oma elukoha üle Šveitsi ning kellel on Šveitsis maksukohustus. Sellise Šveitsi kodanikust töötaja ja R. Bukovansky erinev kohtlemine tuleneb pelgalt maksupädevuse jaotusest lepinguosaliste riikide vahel. Kuna miski ei viita sellele, et paralleelne maksustamine põhjustab erinevat kohtlemist võrreldes Saksamaal elava töötajaga, kelle suhtes kehtib seal täielik tulumaksukohustus, tuleb asuda seisukohale, et niisugune maksustamine ei takista vaba liikumist [32].

72. Mis puudutab iseäranis eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidet kokkuleppe I lisa artiklile 9, siis tuleb esiteks meenutada, et Euroopa Kohus on varem selgitanud, et selle artikli lõige 1 käsitleb üksnes juhtu, kui kodakondsuse alusel diskrimineeritakse kokkuleppeosalise kodanikku teise kokkuleppeosalise territooriumil [33].

73. Euroopa Kohtule esitatud asjaoludest ilmneb, et R. Bukanovsky on Saksa kodanik, kes töötas vaidlusalusel, s.o 2008. aastal Saksamaal Saksa äriühingu heaks. Asjaolu, et see äriühing on Šveitsi kontserni tütarettevõtja, ei oma siinkohal tähtsust. Seega ei saa käesoleval juhul olla tegemist olukorraga, kus ühe kokkuleppeosalise ametiasutused diskrimineerivad teise kokkuleppeosalise kodanikku, ning seega ei saa kõnealune säte olla kohaldatav.

74. Teiseks tuleb I lisa artikli 9 lõike 2 kohta meenutada, et selle sätte kohaselt on töötajal ja tema pereliikmetel samad maksu- ja sotsiaalsoodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel. Leian siiski, et ka see säte käsitleb sarnaselt lõikele 1 ühe kokkuleppeosalise riigi kodaniku diskrimineerimist kodakondsuse alusel teise kokkuleppeosalise territooriumil ning ei ole käesolevas asjas kohaldatav, nagu eelmises punktis märgitud.

29 — Vt Saksa õiguses täieliku tulumaksukohustuse aluseks olev elukoha tingimus. Vt eespool punkt 14.

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

31 — Vt kohtuotsus Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, punkt 55). Asjaolu, et see kohtuasi puudutas kaudseid makse, kuivõrd kõne all oli mootorsõiduki registreerimismaks, ei oma seal esitatud põhimõtte kohaldamise seisukohast tähtsust.

32 — Samuti ei ole käesolevas asjas kohaldatav kohtuotsuse Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) punktis 79 esitatud põhimõte, mille kohaselt töötajate vaba liikumist käsitlevad sätted keelavad päritoluriigil takistada oma kodanikel võtta vastu tööpakkumisi ja töötada teises liikmesriigis. R. Bukovansky ei tööta Šveitsis.

33 — Vt kohtuotsus Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punktid 47 ja 48).

75. Keelelisest aspektist räägivad niisuguse tõlgenduse kasuks selle sätte teatud keeleversioonid, mis sisaldavad selget viidet „teise kokkuleppeosalise territooriumile”, mis on ette nähtud I lisa kõnealuses artiklis [34]. Samuti on see kooskõlas eespool punktis 63 viidatud kohtupraktikast tuleneva põhimõttega, mille kohaselt on liikmesriik kohustatud kinni pidama liikumisvabadust kasutanud teiste liikmesriikide kodanike võrdse kohtlemise põhimõttest.

76. Lisaks tuleneb samast kohtupraktikast, et liikmesriik on kohustatud kohaldama võrdse kohtlemise põhimõtet ka oma kodanike suhtes, kes on kasutanud liikumisvabadust. Selle kohtupraktikaga kokkulangevalt viitas Euroopa Kohus kohtuotsuses Ettwein muu hulgas kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikele 2, et kehtestada põhimõte, mille kohaselt ei või kokkuleppeosalised keelduda maksumaksjale maksusoodustuse andmisest üksnes põhjusel, et tema alaline elukoht on teise kokkuleppeosalise territooriumil [35]. See kohtupraktika ei ole käesolevas asjas siiski kohaldatav, kuna kõne all ei ole maksusoodustuse andmine Saksamaal Saksa kodanikust töötajale, kes elab Šveitsis, kuid töötab Saksamaal, vaid käesolev asi puudutab Šveitsi soodsamate maksustamistingimuste kohaldamist tulenevalt elukohast Šveitsis võrreldes Saksa kodanikust töötaja/maksumaksjaga, kes elab Saksamaal ja kellel on seal tulumaksukohustus.

77. Eeltoodust järeldub, et Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõige 4 ei ole – juhul kui Euroopa Kohus otsustab seda sätet kokkuleppest lähtudes analüüsida – kokkuleppe I lisa artikliga 9 vastuolus ega takista töötajate vaba liikumist.

2. Kokkuleppe artikli 2 rikkumine

78. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et paralleelset maksustamist käsitlev säte on kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeluga vastuolus, millega rikutakse kokkuleppe artiklit 2. Kuna sellist maksustamist ei kohaldata Šveitsi kodanike suhtes, kes viivad oma elukoha üle Šveitsi, tähendab Saksamaa-Šveitsi kahepoolse lepingu artikli 4 lõike 4 kohaldamine seda, et Šveitsi kodakondsuseta isikul, kes viib oma elukoha üle Šveitsi, on suurem maksukoormus kui Šveitsi kodanikul.

79. Kuid nagu eespool punktis 67 juba selgitatud, on kõnealune säte kahepoolse lepingu osaliseks olevate riikide vahelise maksupädevuse jaotuse kokkulepe.

80. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale võib kodakondsuse kriteeriumi kasutada maksupädevuse jaotuse kriteeriumina ega tohi sellisena pidada kodakondsuse alusel diskrimineerimiseks [36].

81. Teiseks on Euroopa Kohus kohtuotsuses Van Hilten [37] varem sedastanud, et siseriiklikke õigusnorme, milles on ette nähtud teatavas vormis paralleelne maksustamine – nimetatud kohtuasjas pärandimaksu suhtes – ning milles kasutatakse maksupädevuse jaotamiseks kodakondsuse kriteeriumi, ei saa käsitleda aluslepingus keelatud diskrimineerimisena [38].

82. Seega tuleb minu arvates neist kaalutlustest lähtudes järeldada, et vaidlusalune säte ei põhjusta kodakondsuse alusel diskrimineerimist, mis on kokkuleppe artiklis 2 keelatud.

34 — Näiteks prantsuskeelses versioonis („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”) saab sõna „y” viidata ainult kokkuleppeosalise riigi territooriumile. Sama võib öelda sõna „dort” kohta saksakeelses versioonis („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.”)

35 — Vt kohtuotsus Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punktid 48, 49 ja 52).

36 — Vt kohtuotsus Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punktid 30 ja 53).

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

38 — *Ibid.*, punkt 47.

V. **Ettepanek**

83. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Baden-Württembergi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelist isikute vaba liikumist käsitlevat kokkulepet tuleb tõlgendada nii, et selle kokkuleppe artikli 21 lõike 1 kohaselt ei ole kokkuleppega vastuolus Šveitsi Konföderatsiooni ja liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamist käsitleva kahepoolse lepingu säte, mis näeb ette teatavas vormis paralleelse maksustamise, mille kohaselt võib sellise töötaja liikmesriigis teenitud tulu, kes on kokkuleppe tähenduses määratletav nn vastassuunalise piirialatöötajana, kes on oma elukoha üle viinud Šveitsi, kuid ei ole Šveitsi kodanik ja kelle suhtes kehtis enne elukoha Šveitsi üleviimist kõnealuses liikmesriigis ühtekokku vähemalt viis aastat tulumaksukohustus, jätkuvalt maksustada selle liikmesriigi tulumaksuga aastal, mil elukoht üle viidi, ja järgmisel viiel aastal.