Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2015 m. balandžio 30 d.[1]

**Byla C-241/14**

**Roman Bukovansky**
**prieš**
**Finanzamt Lörrach**

(Finanzgericht Baden-Württemberg (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo — Šio susitarimo ryšys su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo — Vienodas požiūris — Diskriminacija dėl pilietybės — Sąjungos valstybės narės pilietis — Šioje valstybėje narėje pagal darbo sutartį dirbančio darbuotojo gautos pajamos — Gyvenamosios vietos perkėlimas į Šveicariją — „Sutampantis“ apmokestinimas“

1. *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas) (Vokietija) prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašo išaiškinti kai kurias 1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo[2] (toliau – Susitarimas) nuostatas, atsižvelgiant į vieną iš dvišalio Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacinės Respublikos susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir turto mokesčių srityse (toliau – dvišalis Vokietijos ir Šveicarijos susitarimas)[3] nuostatų.

2. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo prašo nustatyti, ar Susitarimu draudžiama minėto dvišalio susitarimo nuostata, kuria numatytas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas (vok. *Grenzgängerregelung*) ir kuria remdamosi Vokietijos mokesčių institucijos gali ir toliau tam tikrą nustatytą laikotarpį apmokestinti fizinio asmens, kuris savo gyvenamąją vietą perkėlė į Šveicariją, tačiau neturi Šveicarijos pilietybės ir kuris Vokietijoje buvo neribotai apmokestinamas iš viso mažiausiai penkerius metus, pajamas, gautas Vokietijoje.

3. Be klausimų, susijusių su tokio apmokestinimo nesuderinamumu su Susitarime nustatytais principais, šioje byloje iškeltas ir preliminarus bendros svarbos klausimas, kurio atžvilgiu nagrinėjant bylą išsakytos labai skirtingos pozicijos. Iš tiesų Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti Susitarimo straipsnio, kuris reglamentuoja paties Susitarimo ryšį su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apimtį. Vadovaudamasis šiuo straipsniu Teisingumo Teismas turi nustatyti, kuris – Susitarimas ar dvišalis tokio pobūdžio susitarimas – turi viršenybę tuo atveju, kai juose nustatytos nuostatos yra nesuderinamos.

1 — Originalo kalba: italų.

2 — OL L 114, 2002, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 10 t., p. 45.

3 — *BGBl.* II 1972, p. 1022, iš dalies pakeista 2000 m. kovo 12 d. paskutiniuoju keičiančiuoju protokolu (*BGBl.* 2003, p. 68).

## I – **Teisinis pagrindas**

### A – *Susitarimas*

4. Remiantis Susitarimo 1 straipsnio a ir d punktais, jo tikslas yra būtent Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečiams suteikti teisę atvykti, gyventi, dirbti pagal darbo sutartį, verstis savarankiška veikla bei likti Susitariančiosios Šalies teritorijoje, taip pat sudaryti tokias pačias gyvenimo, įsidarbinimo ir darbo sąlygas, kokios yra sudarytos piliečiams.

5. Susitarimo 2 straipsnyje „Diskriminacijos uždraudimas“ nustatyta, kad „[v]ienos Susitariančiosios Šalies piliečiai, teisėtai gyvenantys kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, taikant ir remiantis Susitarimo I, II ir III priedų nuostatomis, nediskriminuojami dėl pilietybės.“

6. Susitarimo 16 straipsnio „Nuoroda į Bendrijos teisę“ 2 dalis suformuluota taip:

„Tiek, kiek taikant šį Susitarimą taikoma [taikomos] Bendrijos teisės aktų koncepcija [sąvokos], iki jo pasirašymo datos atsižvelgiama į atitinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo teisminę praktiką [atsižvelgiama į atitinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo praktiką, susiklosčiusią iki jo pasirašymo datos].“ Nuo šios datos Šveicarija supažindinama su teismine praktika. Siekdamas užtikrinti tinkamą Susitarimo veikimą, Jungtinis komitetas bet kurios Susitariančiųjų Šalių prašymu nustato tokios teisminės praktikos poveikį.“

7. Susitarimo 21 straipsnio „Ryšys su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“ 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Susitarimo nuostatos neturi įtakos Šveicarijos ir Europos [b]endrijos valstybių narių dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatoms. Visų pirma, Susitarimo nuostatos neturi daryti įtakos pasienio darbuotojo apibrėžimui pagal susitarimus dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

2. Jokia šio Susitarimo nuostata negali būti aiškinama taip, kad ji kliudytų Susitariančiosioms Šalims taikant atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas išskirti mokesčių mokėtojus, kurie nėra panašioje padėtyje, ypač kiek tai susiję su jų gyvenamąja vieta.“

8. Susitarimo 22 straipsnyje dėl „Ryšio su dvišaliais susitarimais su socialine apsauga ir dvigubo apmokestinimo išvengimu nesusijusiose srityse“ numatyta:

„1. Nepažeidžiant 20 ir 21 straipsnių nuostatų, šis Susitarimas nedaro įtakos Šveicarijos ir vienos ar daugiau Europos bendrijos valstybių narių susitarimams, susijusiems, pavyzdžiui, su privačiais asmenimis, ūkio subjektais, tarpvalstybiniu bendradarbiavimu, vietiniu eismu per sieną tiek, kiek jie suderinami su šiuo Susitarimu.

2. Jeigu minėti susitarimai nesuderinami su šiuo Susitarimu, pastarasis turi viršenybę.“

9. Susitarimo I priedas skirtas laisvam prekių judėjimui, o šio priedo II skyriuje įtvirtintos nuostatos, susijusios su pagal darbo sutartį dirbančiais darbuotojais. Minėto I priedo 7 straipsnio 1 dalyje pateiktas „pagal darbo sutartį dirbančio pasienio darbuotojo“ apibrėžimas. Remiantis šia nuostata, „pagal darbo sutartį dirbantis pasienio darbuotojas yra kurios nors Susitariančiosios Šalies pilietis, kurio gyvenamoji vieta yra tos Susitariančiosios Šalies teritorijoje ir kuris vykdo pajamas duodančią veiklą kitos Susitariančiosios šalies teritorijoje, tačiau kasdien arba ne mažiau kaip vieną kartą per savaitę grįžta į savo gyvenamąją vietą“.

10. I priedo 9 straipsnyje „Vienodos galimybės“ numatyta:

„1. Pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui, Susitariančiosios Šalies piliečiui, turi būti sudarytos tos pačios įdarbinimo ir darbo sąlygos, kaip ir kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje pagal darbo sutartį dirbantiems tos šalies piliečiams, ypač nustatant darbo užmokestį, atleidžiant iš darbo, o bedarbystės atveju – grąžinant arba vėl priimant į darbą.

2. Pagal darbo sutartį dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai, nurodyti šio priedo 3 straipsnyje, naudojasi vienodomis mokesčių lengvatomis ir gauna socialines išmokas kaip ir tos šalies pagal darbo sutartį dirbantys piliečiai ir jų šeimos nariai.“

B – *Dvišalis Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacinės Respublikos susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo*

11. 1971 m. rugpjūčio 11 d. Šveicarijos Konfederacija ir Vokietijos Federacinė Respublika sudarė šį dvišalį susitarimą, jis įsigaliojo 1972 m. gruodžio 29 d.

12. Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo dėl pasienio darbuotojų apmokestinimo 1 dalyje nustatyta, kad „atlyginimai ir panašūs atlygiai, kuriuos pasienio gyventojas gauna kaip užmokestį už veiklą pagal darbo sutartį, turi būti apmokestinami toje Susitariančiojoje Šalyje, kurioje registruota gyvenamoji vieta. Kaip kompensaciją Susitariančioji Šalis, kurioje pasienio gyventojas vykdė veiklą, gali atskaičiuoti tam tikrą mokestį nuo išmokėto darbo užmokesčio. Šis mokestis negali viršyti 4,5 ? bendros (bruto) darbo užmokesčio sumos, jeigu gyvenamoji vieta įrodyta pateikus oficialią Susitariančiosios Šalies, kurioje registruota mokesčių mokėtojo gyvenamoji vieta, kompetentingos mokesčių institucijos išduotą pažymą. Taikomos 4 straipsnio 4 dalies nuostatos“.

13. Dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje numatyta vadinamojo „sutampančio“ apmokestinimo forma Vokietijos Federacinės Respublikos naudai. Remiantis šia nuostata, Vokietijos Federacinė Respublika, nepaisydama kitų šio susitarimo nuostatų, gali apmokestinti Šveicarijoje gyvenančio fizinio asmens, kuris neturi Šveicarijos pilietybės ir Vokietijoje buvo neribotai apmokestinamas iš viso mažiausiai penkerius metus, pajamas, gautas Vokietijos Federacinėje Respublikoje, taip pat jos teritorijoje esantį turtą. Šis apmokestinimas gali būti taikomas tais metais, kuriais baigėsi neribota mokestinė prievolė, ir dar penkerius metus po to. Remiantis šiuo dvišaliu susitarimu, tai neturi įtakos tokių pajamų ar turto apmokestinimui Šveicarijoje. Vis dėlto Vokietijos Federacinė Respublika, esant panašiai situacijai taikydama savo teisės aktus dėl užsienio mokesčių apskaičiavimo, įtraukia Šveicarijoje nuo šių pajamų ar turto mokamą mokestį, remiantis dvišaliu susitarimu, į Vokietijoje mokėtiną mokestį nuo minėtų pajamų ar turto.

C – *Vokietijos teisės aktai*

14. Remiantis pajamų mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 ir 4 dalimis (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*)[4], fiziniai asmenys, kurie Vokietijoje turi registravę laikiną arba nuolatinę gyvenamąją vietą, yra neribotai apmokestinami pajamų mokesčiu, o fiziniai asmenys, kurie nėra registravę laikinos ar nuolatinės gyvenamosios vietos Vokietijos teritorijoje, yra dalinai apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu gauna nacionalinių pajamų, remiantis *EStG* 49 straipsniu.

15. Remiantis *EStG* 49 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunkčiu pajamos, gautos dirbant pagal darbo sutartį Vokietijoje, laikytinos nacionalinėmis pajamomis.

4 — 2002 m. spalio 19 d. paskelbtas tekstas (*BGBl.* I 2002, p. 4212), iš dalies pakeistas 2007 m. gruodžio 20 d. (*BGBl.* I 2007, p. 3150).

## II – **Faktinės aplinkybės, nacionalinis procesas ir prejudiciniai klausimai**

16. Ieškovas R. Bukovansky, kreipęsis į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, yra ir Čekijos Respublikos, ir Vokietijos Federacinės Respublikos pilietis.

17. Iki 2006 m. R. Bukovansky dirbo Šveicarijoje įvairiose Šveicarijos farmacijos koncernui priklausančiose įmonėse. Tačiau gyveno Vokietijoje, kur buvo apmokestintos ir jo pajamos.

18. 2006 m. kovo mėn. R. Bukovansky pradėjo dirbti Vokietijoje to paties Šveicarijos farmacijos koncerno įsteigtoje dukterinėje įmonėje, o tų pačių metų birželio mėn. tapo jos direktoriumi (*Geschaftsführer*).

19. 2008 m. rugpjūčio mėn. R. Bukovansky, nors ir toliau dirbo minėtoje Vokietijoje įsteigtoje dukterinėje įmonėje, perkėlė savo gyvenamąją vietą į Bazelį Šveicarijoje. Nuo to laiko Vokietijoje nebuvo registruota nei laikinoji, nei nuolatinė jo gyvenamoji vieta. Nustatyta, kad iš darbo vietos Vokietijoje jis reguliariai grįždavo į savo gyvenamąją vietą Šveicarijoje.

20. Pildydamas pajamų deklaraciją, kurią Vokietijos mokesčių institucijoms pateikė už 2008 m., R. Bukovansky darė prielaidą, kad nuo tų metų rugpjūčio mėn., t. y. po persikėlimo į Šveicariją, iki gruodžio mėn. jis turėjo būti laikomas (vadinamuoju „atvirkštiniu“) pasienio darbuotoju pagal dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 15a straipsnio 1 dalį. Todėl manė, kad, taikant šią nuostatą, jo pajamos už darbą pagal darbo sutartį, gautos nuo 2008 m. rugpjūčio mėn., turėjo būti apmokestinamos toje dvišalio susitarimo šalyje, kurioje jis gyvena, t. y. Šveicarijoje, atsižvelgiant ir į tai, kad jo darbdavys atskaitė nuo jo bendro (bruto) atlyginimo 4,5 ? darbo mokestį ir pervedė jį Vokietijai, remdamasis tuo pačiu dvišaliu susitarimu.

21. *Finanzamt Lörrach* (Leracho mokesčių institucija) savo pranešime apie mokėtiną pajamų mokestį tokiam R. Bukovansky požiūriui nepritarė ir nurodė, kad atitinkamų pajamų mokestis būtų mokamas Vokietijoje už visus aptariamus metus. Vokietijos mokesčių institucijos laikėsi nuomonės, kad R. Bukovansky pajamos turėtų būti iš dalies apmokestinamos, remiantis kartu *EStG* 1 straipsnio 4 dalimi ir 49 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunkčiu, tačiau jos turėtų būti apmokestinamos Vokietijos pajamų mokesčiu, taikant vadinamojo „sutampančio“ apmokestinimo taisyklę, nustatytą dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje.

22. R. Bukovansky pateikus administracinį skundą, apskaičiuojant Vokietijoje apmokestinamas pajamas buvo atsižvelgta į pajamų mokesčio sumą, kurią jis sumokėjo Šveicarijos mokesčių administratoriui.

23. Savo ieškinyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuriam prieštarauja Vokietijos mokesčių institucija, R. Bukovansky teigia, kad nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. jo, kaip vadinamojo „atvirkštinio“ pasienio darbuotojo, pajamos už darbą pagal darbo sutartį turėjo būti apmokestinamos tik Šveicarijos pajamų mokesčiu. Esą nebuvo prielaidų jam taikyti vadinamąjį „sutampantį“ apmokestinimą, remiantis dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalimi.

24. *Finanzgericht Baden-Württemberg* teismas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą kelia klausimą, ar ši dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo nuostata suderinama su tam tikromis Susitarimo nuostatomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, viena vertus, vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas yra diskriminuojanti apmokestinimo tvarka, nesuderinama su Susitarimo I priedo 9 straipsnyje įtvirtintu vienodo požiūrio principu, todėl yra judėjimo laisvės kliūtis. Kita vertus, dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalis taip pat galėtų būti nesuderinama su Susitarimo 2 straipsnyje nustatytu draudimu diskriminuoti dėl pilietybės.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, pagal Susitarimo 21 straipsnio 1 dalį nedraudžiama netaikyti dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo nuostatos, susijusios su vadinamuoju „sutampančiu“ apmokestinimu. Iš tikrųjų, nepaisant šio straipsnio, susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos neturėtų būti nesuderinamos su Susitarimu įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis, visų pirma su diskriminacijos uždraudimu.

26. Remdamasis tokiais paaiškinimais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 2013 m. gruodžio 19 d. nutartimi nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Susitarimo <...> nuostatos, pirmiausia šio susitarimo preambulė, 1, 2, 21 straipsniai, taip pat jo I priedo 7, 9 straipsniai, aiškintinos taip, kad jomis draudžiama iš Vokietijos į Šveicariją persikėlusį darbuotoją, kuris neturi Šveicarijos Konfederacijos pilietybės, ir nuo to laiko, kai persikėlė į Šveicariją, yra vadinamas „atvirkštiniu“ pasienio darbuotoju, kaip tai suprantama pagal [dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo] 15a straipsnio 1 dalį, t. y. kuris reziduoja Šveicarijoje, tačiau dirba Vokietijoje ir reguliariai grįžta į savo gyvenamąją vietą Šveicarijoje, apmokestinti Vokietijoje pagal [dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo] 4 straipsnio 4 dalį, taikomą kartu su [to paties susitarimo] 15a straipsnio 1 dalies ketvirtu sakiniu?“

## III – **Procesas Teisingumo Teisme**

27. Nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2014 m. gegužės 16 d ieną. Pastabas pateikė R. Bukovansky, Vokietijos mokesčių institucija, Švedijos, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Komisija. 2015 m. vasario 26 d. įvykusiame posėdyje nuomones pareiškė R. Bukovansky, Vokietijos mokesčių institucija, Vokietijos vyriausybė ir Komisija.

## IV – **Teisinė analizė**

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prejudiciniu klausimu iš esmės teiraujasi, ar susijusios Susitarimo nuostatos aiškintinos taip, kad jomis draudžiama dvišalio Šveicarijos Konfederacijos ir vienos valstybės narės susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata, kurioje numatytas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, pagal kurį į Šveicariją persikėlusio darbuotojo, neturinčio Šveicarijos pilietybės ir kuris toje valstybėje narėje prieš persikeldamas į Šveicariją buvo apmokestinamas pajamų mokesčiu iš viso mažiausiai penkerius metus ir yra vadinamas „atvirkštiniu“ pagal darbo sutartį dirbančiu pasienio darbuotoju, kaip jis suprantamas pagal Susitarimą, gautos pajamos toje valstybėje narėje gali ir toliau joje būti apmokestinamos pajamų mokesčiu tais metais, kai darbuotojas persikėlė, ir penkerius metus po to.

### A – *Bendrosios pastabos*

29. Atsižvelgiant į tai, kad Teisingumo Teismo kompetencija aiškinti Susitarimą yra nediskutuotina [5], atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltą klausimą daroma prielaida, kad Susitarimas taikytinas esant tokiai situacijai kaip R. Bukovansky.

5 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839) ir *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121).

30. Šiuo atžvilgiu privalu pažymėti, jog tai, kad R. Bukovansky turi Vokietijos pilietybę ir remiasi iš judėjimo laisvės kylančia teise esant santykiams su kilmės valstybe nare, t. y. Vokietija, nedraudžia taikyti Susitarimo. Iš tikrųjų, neatsižvelgiant į tai, kad R. Bukovansky turi ir Čekijos Respublikos pilietybę, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, galimas atvejis, kad vienos Susitariančiosios Šalies piliečiai galėtų remtis iš Susitarimo kylančiomis teisėmis taip pat ir savo šalyje esant tam tikroms aplinkybėms bei atsižvelgiant į taikomas nuostatas [6].

31. Kiek tai susiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis ir Susitarimo nuostatomis, kurios gali būti taikomos šiuo atveju, konstatuotina, kad, atsižvelgiant į Susitarimo 2 straipsnio ir jo I priedo 7 straipsnio 1 dalies formuluotes, jų nuostatos taikomos R. Bukovansky situacijai.

32. Iš tiesų, viena vertus, kiek tai susiję su Susitarimo 2 straipsnio taikymu, konstatuotina, kad R. Bukovansky yra vienos „Susitariančiosios Šalies“, t. y. Vokietijos Federacinės Respublikos, pilietis, teisėtai gyvenantis kitos Susitariančiosios Šalies, t. y. Šveicarijos Konfederacijos, teritorijoje. Todėl remiantis šiuo straipsniu jis neturi būti diskriminuojamas dėl pilietybės.

33. Kita vertus, kiek tai susiję su Susitarimo I priedo 7 straipsnio 1 dalies taikymu, konstatuotina, kad R. Bukovansky „gyvenamoji vieta yra vienos Susitariančiosios Šalies teritorijoje“, šiuo atveju Šveicarijos Konfederacijoje, ir jis vykdo pajamas duodančią veiklą „kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje“, t. y. Vokietijos Federacinėje Respublikoje. Kadangi sutariama, jog nagrinėjamu laikotarpiu R. Bukovansky reguliariai grįždavo iš savo darbo vietos į gyvenamąją vietą, jis laikytinas „pagal darbo sutartį dirbančiu pasienio darbuotoju“, kaip tai suprantama pagal Susitarimo I priedo 7 straipsnio 1 dalį [7].

34. Atsižvelgiant į šiuos paaiškinimus, darytina išvada, kad R. Bukovansky situacija patenka į Susitarimo taikymo sritį.

B – *Dėl Susitarimo ryšio su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo*

35. Prieš nagrinėjant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išreikštas abejones dėl dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje įtvirtintos nuostatos suderinamumo su susijusiomis Susitarimo nuostatomis, pirmiausia reikia išspręsti klausimą dėl Susitarimo ryšio su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tam būtina patikrinti Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos nuostatos, kuria remiantis Susitarimo nuostatos „neturi įtakos“ dvišaliams Šveicarijos ir Sąjungos valstybių narių susitarimams dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apimtį.

36. Šiuo klausimu – kurio, mano žiniomis, Teisingumo Teismas dar nėra nagrinėjęs – pozicijos, išreikštos vykstant bylos nagrinėjimui, yra labai skirtingos.

37. Viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad, nepaisant Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies formuluotės, tuo atveju, kai dvišalio susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos nesuderinamos su Susitarimo nuostatomis, Susitarimas turi turėti viršenybę. Visų pirma tokių dvišalių susitarimų nuostatomis neturi būti pažeistas Sąjungos teisėje įtvirtintas draudimas diskriminuoti.

6 — Žr. sprendimus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27–34 punktai) ir *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 33 punktas).

7 — Žr., kiek tai susiję su Susitarimo I priedo 13 straipsnyje apibrėžtos savarankiškai dirbančio pasienio darbuotojo sąvokos taikymu, Sprendimą *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 34–40 punktai).

38. Tuo pačiu tikslu Komisija laikosi nuomonės, kad pagal Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje nustatytą nuostatą nedraudžiama patikrinti dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo atitikties Susitarimo nuostatoms Šios institucijos teigimu, minėta nuostata siekiama tik patikslinti, kad būtent dvišalio susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo šalys turi nuspręsti dėl savo įgaliojimų apmokestinimo srityje apimties ir paskirstymo. Vis dėlto, remiantis Teisingumo Teismo praktika, Susitariančiosios Šalys, apibrėždamos apmokestinimo tvarką, neturėtų pažeisti Susitarime numatytų judėjimo laisvių [8]. Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata neatleidžia nuo šios pareigos [9].

39. Be to, per posėdį Komisija pažymėjo, jog tuo atveju, jeigu Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta išimtis būtų aiškinama taip, kad valstybė narė gali įtraukti į dvišalį susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatą, kuria akivaizdžiai diskriminuojama arba akivaizdžiai pažeidžiamos Susitarimu užtikrinamos laisvės, pats Susitarimas visiškai prarastų savo prasmę. Todėl Komisija laikosi nuomonės, kad Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies sisteminis aiškinimas ir *ratio legis* prieštarauja aiškinimui, pagal kurį šia nuostata numatoma bendro pobūdžio [pauschal] Susitarimo taikymo visoms dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatoms išimtis.

40. Kita vertus, Švedijos vyriausybės pozicija, kuriai per posėdį akivaizdžiai pritarė Vokietijos vyriausybė, yra visiškai priešinga. Šių vyriausybių teigimu, Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata yra besąlygiška Susitarimo taikymo išimtis. Iš to išplauktų, kad, taikant šią išimtį, nebūtų taikomos Susitarimo nuostatos, nei teisės ar pareigos, kylančios iš Sąjungos teisės. Kitaip tariant, dvišaliai susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būtų taikomi taip, tarsi Susitarimo nebūtų. Todėl iš jo kylančios teisės ir pareigos negalėtų turėti jokio poveikio šių dvišalių susitarimų nuostatoms.

41. Pasiūlyti du aiškinimai dėl Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies apimties konkrečiai šioje byloje veda prie skirtingų išvadų. Iš tiesų tuo atveju, jei būtų vadovaujamasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Komisijos aiškinimu, reiktų išnagrinėti, ar dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo nuostata, kurioje numatytas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, suderinama su susijusiomis Susitarimo nuostatomis. O tuo atveju, jei būtų vadovaujamasi Švedijos ir Vokietijos vyriausybių pasiūlytu aiškinimu, suderinamumo nagrinėti nereiktų, ir net jeigu aptariama dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo nuostata būtų nesuderinama su Susitarimu, tai neturėtų įtakos šios nuostatos taikymui.

42. Pirmiausia reikia priminti, kad Susitarimas, kaip tarptautinė sutartis, turi būti aiškinamas pagal Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės [10] 31 straipsnį, laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į jame vartojamų sąvokų įprastą reikšmę sutarties kontekste, į jo objektą ir tikslą [11].

43. Atliekant pažodinę analizę, man atrodo neabejotina, kad Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje pavartotais žodžiais „neturi įtakos“ aiškiai numatoma Susitarimo taikymo dvišalių Šveicarijos ir Sąjungos valstybių narių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatoms išimtis. Nuostatos formuluotė nurodo, kad išimtis yra bendra ir besąlygiška, nes siekiant ją taikyti nekeliamas joks kitas papildomas reikalavimas, išskyrus tai, kad nuostata turi būti susijusi su dvigubo apmokestinimo išvengimu. Antrasis tos pačios dalies sakinys susijęs su konkrečiu klausimu dėl „pasienio darbuotojo“ apibrėžimo, tačiau, kaip akivaizdžiai rodo pavartotas žodžių junginys „visų pirma“, tai yra tiesiog pirmame sakinyje numatytos išimties taikymo pavyzdys ir neturi įtakos jos bendrai apimčiai.

8 — Komisija remiasi nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nurodyta Sprendimo *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566) 50 ir 51 punktuose.

9 — Taip, atrodo, Susitarimo 21 straipsnio 1 dalį aiškino ir Šveicarijos Federacinis Teismas. Žr. 2010 m. sausio 26 d. Sprendimo bylose 2C_319/2009 ir 2C_321/2009 14.1 dalį. Sprendimą galima rasti šiuo internetiniu adresu: http://www.servat.unibe.ch / dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (pastarąjį kartą skaityta 2015 m. kovo 26 d.).

10 — Konvencija pasirašyta 1969 m. gegužės 23 d. Vienoje, *Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 1155 t., p. 331.

11 — Žr. Sprendimą *Hengartner ir Gasser* (C-70/09, EU:C:2010:430, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

44. Nagrinėjant kontekstą, reikia pažymėti, kad po Susitarimo 21 straipsnio, pavadinto „Ryšys su dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“, yra 22 straipsnis, kuriame taip pat nustatyta bendro pobūdžio nuostata, susijusi su Susitarimo ryšiais „su dvišaliais susitarimais ne socialinės apsaugos ir dvigubo apmokestinimo išvengimo srityse [12]“. Tačiau, skirtingai nuo Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies, 22 straipsnyje numatyta, kad Susitarimas neturi įtakos dvišaliams susitarimams *ne* dvigubo apmokestinimo išvengimo srityje tik „tiek, kiek jie suderinami su šiuo Susitarimu“. Be to, 22 straipsnio 2 dalyje aiškiai nurodyta, kad „[j]eigu minėti susitarimai nesuderinami su šiuo Susitarimu, pastarasis turi viršenybę“.

45. Taigi privalu konstatuoti, kad Susitarimo 21 straipsnyje neįtvirtinta jokia tokio pobūdžio nuostata, kuri aiškiai suteiktų viršenybę Susitarimui dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atžvilgiu.

46. Atsižvelgiant į Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies pirmąjį sakinį ir akivaizdų šiame straipsnyje ir Susitarimo 22 straipsnyje įtvirtintų nuostatų formuluočių skirtumą, mano nuomone, galima pagrįstai manyti, jog tuo atveju, jei Susitariančiosios Susitarimo Šalys būtų norėjusios suteikti viršenybę Susitarimui dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatų atžvilgiu, jos tai būtų tiesiogiai nurodžiusios, kaip tai padarė Susitarimo 22 straipsnyje dėl kitų rūšių dvišalių susitarimų. Kadangi tokia išlyga nebuvo įtraukta, tikėtina, jog norėta numatyti bendrą ir besąlygišką Susitarimo taikymo išimtį nuostatoms, įtvirtintoms dvišaliuose susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo [13].

47. Be kita ko, tokį Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies aiškinimą būtina atidžiai apsvarstyti, atsižvelgiant į kitas susijusias Susitarimo nuostatas. Visų pirma posėdyje Komisija, nors ir pripažino, kad Susitarimo 21 ir 22 straipsnių formuluotės skiriasi, teigė, kad Susitarimo 21 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta nuostata gali prarasti savo prasmę tuo atveju, jei būtų pritarta šios išvados 46 punkte išdėstytam aiškinimui.

48. Remiantis Susitarimo 21 straipsnio 2 dalimi, jokia Susitarimo nuostata negali būti aiškinama taip, kad ji kliudytų Susitariančiosioms Šalims taikant atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas išskirti mokesčių mokėtojus, kurių padėtis nėra panaši, ypač kiek tai susiję su jų gyvenamąja vieta. Šiuo atžvilgiu minėtame Sprendime *Ettwein* Teisingumo Teismas išaiškino, jog šia nuostata mokesčių srityje leidžiama taikyti skirtingą požiūrį mokesčių mokėtojams, kurie gyvena šalyje, ir mokesčių mokėtojams, kurie negyvena šalyje, bet tik tuomet, kai jų padėtis nėra panaši [14].

49. Be kita ko, skirtingai nei Komisija, laikausi nuomonės, kad Susitarimo 21 straipsnio 2 dalis nėra jo 1 dalies patikslinimas. Šiuo atžvilgiu privalu konstatuoti, kad Susitarimo 21 straipsnio 2 dalyje įtvirtintoje nuostatoje kalbama apie nacionalinės Susitariančiųjų Šalių apmokestinimo teisės aktus, o to paties straipsnio 1 dalyje – apie dvišalius Šveicarijos Konfederacijos ir Sąjungos valstybių narių susitarimus.

50. Šiuo atžvilgiu reikia patikslinti, kad Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtimi neleidžiama valstybei narei ar Šveicarijos Konfederacijai vienašališkai nacionalinės teisės aktuose taikyti diskriminuojamųjų priemonių, kurios būtų nesuderinamos su Susitarimo nuostatomis. Šia nuostata tik paliekama galimybė valstybei narei ir Šveicarijos Konfederacijai *susitarti* dvišaliame susitarime dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir numatyti Susitarimo neatitinkančias mokesčių priemones. Todėl galima Susitarimo neatitinkanti nuostata bet kuriuo atveju turi būti galimo valstybės narės ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo pasekmė.

12 — Ryšys su dvišaliais susitarimais dėl socialinės apsaugos reglamentuojamas Susitarimo 20 straipsnyje, kuriame numatyta sustabdyti jų taikymą, įsigaliojus Susitarimui, jeigu ta pati sritis reglamentuojama pastarajame.

13 — Konstatuotina, jog, remiantis Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies pirmojo sakinio tekstu, šios išimties taikymo apimtis neapsiriboja dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytais prieš įsigaliojant Susitarimui, bet apima ir susitarimus, sudarytus po to.

14 — Žr. Sprendimą *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 45 punktas).

51. Būtent šiuo atžvilgiu nepritariu Komisijos argumentui, kad sutikus su Susitarimo 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos nuostatos aiškinimu, išdėstytu šios išvados 46 punkte, pats Susitarimas visiškai prarastų savo prasmę. Iš tikrųjų šios išvados 50 punkte patikslinta, jog išimties, kuri turi būti aiškinama siaurai [15], taikymo sritis apsiriboja tik sutartimis įtvirtintomis mokestinio pobūdžio nuostatomis, nustatytomis dvišaliuose susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tačiau Susitarimas taikomas visoms bet kurio kito pobūdžio nuostatoms.

52. Taip pat šiuo atžvilgiu galima pažymėti, kad, viena vertus, remiantis Susitarimo preambulės antruoju sakiniu, Susitariančiosios Šalys buvo iš tiesų „pasiryžusios įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą jų teritorijose remiantis Europos [Sąjungoje] taikomomis taisyklėmis [16]“; kita vertus, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad skiriasi šio ketinimo palengvinti laisvą asmenų judėjimą tarp Sąjungos ir Šveicarijos Konfederacijos ir Sutartyse įtvirtinto laisvo judėjimo tarp Sąjungos valstybių narių esmė ir galutinis tikslas. Taigi šiuo Susitarimu siekiama sustiprinti Susitariančiųjų Šalių ryšius, neketinant siekti, kad pagrindinės laisvės *in toto* būtų taikomos Šveicarijos Konfederacijai [17].

53. Būtent dėl tokio Teisingumo Teismo pateikto Susitarimo apibūdinimo galima suvokti, kad Komisijos nurodytos Teisingumo Teismo praktikos, minimos šios išvados 38 punkte, pagal kurią valstybės narės, apibrėždamos apmokestinimo tvarką, neturėtų pažeisti ESV sutartyje numatytų judėjimo laisvių, apimtis yra ribota [18]. Šis Sąjungos teisės principas taikomas Susitarimo taikymo srityje, tačiau jam galioja išimtis kalbant apie Sutartyse įtvirtintas nuostatas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, jeigu Susitariančiosios Šalys nusprendė, kad Susitarimas netaikomas.

54. Taigi pateikti paaiškinimai rodo, kad, mano nuomone, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad, atsižvelgiant į Susitarimo 21 straipsnio 1 dalį, Susitarimu nedraudžiama dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nuostata.

55. Taigi tolesnius savo svarstymus pateikiu tik tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų nesivadovauti mano siūlomu Susitarimo 21 straipsnio 1 dalies aiškinimu ir laikytųsi nuomonės, kad būtina išnagrinėti, ar dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nuostata suderinama su susijusiomis Susitarimo nuostatomis.

### *C – Dėl nuostatos, pagal kurią numatomas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, suderinamumo su Susitarimu*

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo du galimus dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalyje numatyto vadinamojo „sutampančio“ apmokestinimo nesuderinamumo su Susitarimu aspektus.

57. Viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas yra diskriminuojanti apmokestinimo tvarka, nesuderinama su Susitarimo I priedo 9 straipsniu. Esą R. Bukovansky padėtis Vokietijos Federacinės Respublikos atžvilgiu yra panaši į Šveicarijos Konfederacijos pilietybę turinčio darbuotojo, kuris dirba Vokietijos teritorijoje ir persikelia gyventi į Šveicariją, padėtį. Taigi jis galėtų remtis Susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalimi, kad gautų tokias pačias mokesčių lengvatas, kokias turėtų tokioje pačioje padėtyje esantis Šveicarijos Konfederacijos pilietybę turintis darbuotojas, ir reikalauti, kad jam nebūtų

15 — Šiuo tikslu žr. sprendimus *Honyvem Informazioni Commerciali* (C-465/04, EU:C:2006:199, 24 punktas) ir *Pfeiffer ir kt.* (C-397/01, EU:C:2004:584, 52 punktas bei nurodyta teismo praktika).

16 — Žr. Sprendimą *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27 punktas).

17 — Žr. šiuo tikslu Sprendimą *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, 26–29 punktai).

18 — Taip pat žr. šios išvados 63 punktą.

taikomas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas. Ši diskriminuojanti apmokestinimo tvarka esą yra laisvo judėjimo kliūtis, nes pagal darbo sutartį dirbantiems darbuotojams, neturintiems Šveicarijos Konfederacijos pilietybės, persikėlimas gyventi į Šveicariją tampa mažiau patrauklus, o taip trukdoma siekti Susitarime numatyto tikslo – skatinti judėjimo laisvę.

58. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalis taip pat nesuderinama su Susitarimo 2 straipsnyje nustatytu draudimu diskriminuoti dėl pilietybės. Teismas pažymi, kad pajamų apmokestinimo išplėtimas iki Vokietijos pajamų apmokestinimo lygio netaikomas, jeigu į Šveicariją išsikėlęs asmuo turi Šveicarijos Konfederacijos pilietybę. Jeigu R. Bukovansky būtų turėjęs šią pilietybę, nagrinėjamu atveju vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas jam nebūtų taikytas, net jeigu jo asmeninis ir profesinis gyvenimas būtų susiklostęs taip pat.

59. Kad galėčiau atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejones, manau, pravartu trumpai prisiminti tam tikrus Teisingumo Teismo suformuluotus principus susijusius su susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ryšiu su pagrindinėmis ESV sutartimi garantuojamomis laisvėmis.

60. Šiuo atžvilgiu visų pirma reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo įgaliojimų mokesčių srityje paskirstymo kriterijus, visų pirma, kad sudarant susitarimą būtų išvengta dvigubo apmokestinimo [19]. Valstybės narės turi imtis reikiamų priemonių, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo situacijų, naudodamos tarptautinėje mokesčių praktikoje taikomus kriterijus [20].

61. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, gali dvišaliais susitarimais dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti sąsajos kriterijus [21]. Dvišalio susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo šalių pasirinkimas taikyti šiuos sąsajos kriterijus savaime nėra diskriminacija, prieštaraujanti pagrindinėms ESV sutartyje numatytoms laisvėms [22].

62. Be to, remiantis teismo praktika, viena vertus, valstybės narės gali susitarti, kad mokesčių mokėtojas būtų apmokestinamas abiejose valstybėse narėse, kita vertus, sunkumai, galintys kilti dėl to, jog įvairios valstybės narės paraleliai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, nėra ESV sutartimi draudžiami apribojimai tiek, kiek tokiu būdu nėra diskriminuojama [23]. Todėl pagal Sąjungos teisę valstybė narė neprivalo užkirsti kelio sunkumams, galintiems atsirasti paraleliai įgyvendinant kompetenciją mokesčių srityje [24].

63. Vis dėlto, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, valstybės narės, paskirstydamos kompetenciją mokesčių srityje, negali taikyti priemonių, prieštaraujančių ESV sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms [25]. Visų pirma įgyvendindamos įgaliojimus apmokestinimo srityje, paskirstytus dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos taisyklių, konkrečiau tariant, nacionalinės tvarkos taikymo principo kitų valstybių narių piliečių ir savo pačių piliečių, kurie naudojasi Sutartimi garantuojamomis laisvėmis, atžvilgiu [26].

19 — Žr. visų pirma sprendimus *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 57 punktas), *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 93 punktas), *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 49 punktas), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 48 punktas) ir *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 32 punktas).

20 — Žr. Sprendimą *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 30 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

21 — Žr., be kita ko, Sprendimus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 94 punktas), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 48 punktas) ir *Imfeld ir Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 42 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 53 punktas).

23 — Sprendimas *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27 ir 34 punktai).

24 — Sprendimai *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 34 punktas), *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27 ir 28 punktai) ir *Österreichische Salinen* (C-437/08, EU:C:2009:17, 170 punktas).

25 — Žr. Sprendimą *Imfeld ir Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

26 — Žr. Sprendimus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 94 punktas) ir *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 51 punktas)

64. Būtent atsižvelgiant į šiuos principus, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai išplaukia iš teismo praktikos, susiklosčiusios iki Susitarimo įsigaliojimo dienos [27], reikia nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltas abejones.

1. Dėl Susitarimo I priedo 9 straipsnio pažeidimo ir dėl laisvo judėjimo kliūčių

65. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo analizę akivaizdžiai grindžia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią asmenų judėjimo laisvei, kurią pagal Susitarimo preambulės antrą sakinį Susitariančiosios Šalys nusprendė tarpusavyje įgyvendinti remdamosi Sąjungoje taikomomis teisės nuostatomis, būtų sudaroma kliūtis, jei Susitariančiosios Šalies pilietis kilmės valstybėje narėje patektų į nepalankią padėtį vien dėl to, kad naudojosi savo judėjimo teise [28].

66. Vis dėlto privalu konstatuoti, kad, kaip pažymėjo ne viena į bylą įstojusi šalis, jokia bylos aplinkybė nenurodo, kad nuostata, pagal kurią numatomas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, reikštų nepalankesnę apmokestinimo tvarką kilmės šalyje, t. y. Vokietijoje, tokiam fiziniam asmeniui kaip R. Bukovansky, kuris pasinaudojo judėjimo laisve ir persikėlė gyventi į Šveicariją. Iš tiesų R. Bukovansky situacijoje esančiam asmeniui vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas reiškia tiesiog tai, kad nagrinėjamais metais ir penkerius metus po persikėlimo jam bus taikomas tas pats apmokestinimo tarifas, kuris taikomas tokioje pačioje padėtyje esančiam darbuotojui, gyvenančiam Vokietijoje. Kitaip tariant, taikant šią nuostatą, persikėlusiam į Šveicariją R. Bukovansky netaikoma palankesnė Šveicarijoje galiojanti apmokestinimo tvarka, bet toliau taikomas Vokietijoje galiojęs mokesčio tarifas.

67. Taigi, mano nuomone, dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalies nuostata tiesiog atspindi Vokietijos Federacinės Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos sudarytą susitarimą dėl šių valstybių tarpusavio kompetencijos mokesčių srityje paskirstymo. Iš tiesų, remiantis nagrinėjamo susitarimo 15a straipsniu, jo šalys susitarė taip, kad vadinamojo „atvirkštinio“ pasienio darbuotojo, kaip antai R. Bukovansky atveju kompetenciją mokesčių srityje turi gyvenamosios vietos šalis, konkrečiu atveju – Šveicarija. Vis dėlto, remiantis šio susitarimo 4 straipsnio 4 dalimi, tuo atveju, jei asmuo neturi Šveicarijos Konfederacijos pilietybės, jo pajamos mažiausiai penkerius metus buvo neribotai apmokestintos Vokietijoje, o jų šaltinis ir toliau yra Vokietijoje, Vokietijos Federacinė Respublika išlaiko kompetenciją mokesčių srityje nustatytą laikotarpį ir gali taikyti numatytą pajamų mokesčio tarifą.

68. Šiuo atžvilgiu, viena vertus, ankstesnės gyvenamosios vietos kriterijus [29], kuris pagal nagrinėjamą nuostatą pateisina vadinamojo „sutampančio“ apmokestinimo taikymą, yra teisėtas sąsajos kriterijus, kurį valstybės narės pasirinko siekdamos pasiskirstyti kompetenciją mokesčių srityje.

69. Kita vertus, remiantis šios išvados 61 ir 63 punktuose nurodyta teismo praktika, nors valstybės narės, taikydamos šiuos kriterijus, turi laikytis nacionalinės tvarkos taikymo principo savo piliečių, kurie naudojasi Sutartimi garantuojamomis laisvėmis, atžvilgiu (pagal šios išvados 66 punktą, atrodo, būtent taip yra aptariamu atveju), vis dėlto pagal Sąjungos teisę jos neprivalo užkirsti kelio sunkumams, galintiems atsirasti dėl paraleliai įgyvendinamos kompetencijos mokesčių srityje.

70. Sprendime *Weigel* [30] Teisingumo Teismas net konkrečiai įtvirtino, jog Sąjungos teisė negarantuoja Sąjungos piliečiui, kad jo veiklos perkėlimas į kitą valstybę narę nei ta, kurioje iki šiol gyveno, neturi reikšmės apmokestinimui. Atsižvelgiant į valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus, toks perkėlimas, nelygu aplinkybės, piliečiui gali turėti teigiamos ar neigiamos įtakos. Dėl to galimas

27 — Žr. Susitarimo 16 straipsnio 2 dalį ir šios išvados 6 punktą.

28 — Žr. Sprendimus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27 ir 28 punktai) ir *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 51 punktas).

29 — Vokietijos teisėje gyvenamosios vietos kriterijus pateisina neribotą pajamų apmokestinimą. Žr. šios išvados 14 punkto 5 dalį.

30 — Žr. Sprendimą *Weigel* (C-387/01, EU:C:2004:256).

neigiamas poveikis, palyginti su situacija, kurioje Sąjungos pilietis buvo prieš perkeldamas gyvenamąją vietą, iš esmės neprieštarauja SESV 45 straipsniui, tačiau su sąlyga, kad atitinkamos teisės normos šiam Sąjungos piliečiui nenustato mažiau palankių sąlygų, palyginti su asmenimis, kurie jau turėjo sumokėti atitinkamus mokesčius [31].

71. Taigi, remiantis šia teismo praktika, priešingai, nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos Federacinė Respublika neprivalo traktuoti darbuotojo, kurio situacija tokia kaip R. Bukovansky, taip pat, kaip Šveicarijos Konfederacijos pilietybę turinčio darbuotojo, kuris dirba Vokietijos teritorijoje ir perkelia gyvenamąją vietą į Šveicariją ir, remiantis susitarimu, yra apmokestinamas Šveicarijoje. Skirtingas šio Šveicarijos Konfederacijos pilietybę turinčio darbuotojo ir R. Bukovansky traktavimas yra tik Susitariančiųjų Šalių tarpusavio kompetencijos paskirstymo mokesčių srityje pasekmė. Kadangi nėra aplinkybių, kurios rodytų, jog dėl vadinamojo „sutampančio“ apmokestinimo darbuotojas skirtingai traktuojamas, palyginti su Vokietijoje gyvenančiu ir ten neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamu darbuotoju, reikia daryti išvadą, jog ši apmokestinimo tvarka nėra laisvo judėjimo kliūtis [32].

72. Dėl Susitarimo I priedo 9 straipsnio, kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pažymėtina, kad pirmiausia nereikia nepamiršti, kad Teisingumo Teismas išaiškino, jog šio Susitarimo straipsnio 1 dalis taikoma tik Susitariančiosios Šalies piliečio diskriminacijos dėl pilietybės kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje atveju [33].

73. Taigi, remiantis Teisingumo Teismui žinomais faktais, R. Bukovansky yra Vokietijos Federacinės Respublikos pilietis, dirbęs nagrinėjamais metais, t. y. 2008 m., Vokietijoje Šveicarijos įmonėje. Tai, kad įmonė yra Šveicarijos koncerno filialas, šiuo atžvilgiu neturi įtakos. Nagrinėjamu atveju negalima teigti, kad vienos Susitariančiosios Šalies valdžios institucijos būtų diskriminavusios kitos Susitariančiosios Šalies pilietį, todėl negalima taikyti ir aptariamos nuostatos.

74. Antra, kiek tai susiję su Susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalimi, nereikia pamiršti, kad joje numatyta, jog pagal darbo sutartį dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai naudojasi vienodomis mokesčių lengvatomis ir gauna socialines išmokas kaip ir tos šalies pagal darbo sutartį dirbantys piliečiai ir jų šeimos nariai. Be kita ko, mano nuomone, ši nuostata, kaip ir numatytoji to paties straipsnio 1 dalyje, yra susijusi su Susitariančiosios Šalies piliečio diskriminacija dėl pilietybės kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, todėl, kaip nurodyta šios išvados 73 punkte, nagrinėjamu atveju netaikoma.

75. Šį aiškinimą galima patvirtinti pažodžiui nagrinėjant šios nuostatos formuluotės versijas tam tikromis kalbomis, kuriose daroma aiški nuoroda į to paties straipsnio 1 dalyje nurodytą „kitos Susitariančiosios Šalies teritoriją“ [34]. Be to, šis aiškinimas atitinka šios išvados 63 punkte nurodytą teismo praktikoje suformuluotą principą, pagal kurį valstybės narės privalo laikytis nacionalinės tvarkos taikymo principo kitų valstybių narių piliečių, kurie naudojasi judėjimo laisve, atžvilgiu.

76. Be kita ko, remiantis ta pačia teismo praktika, valstybės narės privalo laikytis nacionalinės tvarkos taikymo principo ir savo piliečių, kurie naudojasi judėjimo laisve, atžvilgiu. Atsižvelgdamas būtent į šią teismo praktiką Teisingumo Teismas Sprendime *Ettwein*, be kita ko, rėmėsi Susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalimi nustatydamas principą, pagal kurį Susitariančiosios Šalys negali mokesčių

31 — Žr. Sprendimą *Weigel* (C-387/01, EU:C:2004:256, 55 punktas). Tai, kad byla buvo susijusi su netiesioginiais mokesčiais, nes nagrinėtas automobilio įregistravimo mokestis, neturi įtakos joje įtvirtinto principo taikymui.

32 — Nagrinėjamu atveju netaikomas ir Sprendimo *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) 79 punkte suformuluotas principas, pagal kurį nuostatomis dėl laisvo darbuotojų judėjimo draudžiama kilmės valstybei kliudyti savo piliečiui kitoje valstybėje narėje laisvai priimti darbo pasiūlymą ir dirbti. Iš tikrųjų R. Bukovansky Šveicarijoje nedirba.

33 — Žr. Sprendimą *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, 47 ir 48 punktai).

34 — Kaip antai versijoje prancūzų kalba („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“) žodis „y“ gali nurodyti tik Susitariančiosios Šalies teritoriją. Tas pats pasakytina apie žodį „dort“ versijoje vokiečių kalba („Ein Arbeitnehmer und seine <…> Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen“.).

mokėtojui nesuteikti mokesčių lengvatos tik dėl to, kad jo gyvenamoji vieta yra kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje [35]. Vis dėlto nagrinėjamu atveju ši teismo praktika netaikoma, nes kalbama ne apie mokesčių lengvatą Vokietijoje šios šalies pilietybę turinčiam darbuotojui, kuris gyvena Šveicarijoje ir dirba Vokietijoje, o apie apmokestinimo tvarką, taikomą Šveicarijoje dėl gyvenamosios vietos Šveicarijoje, kuri yra palankesnė, palyginti su tvarka, taikoma Vokietijos pilietybę turinčiam darbuotoju ir mokesčių mokėtojui, kuris gyvena Vokietijoje ir kurio pajamos apmokestintos Vokietijoje.

77. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalies nuostata, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų ją nagrinėti Susitarimo atžvilgiu, nepažeidžiamas Susitarimo I priedo 9 straipsnis ir ji nėra laisvo darbuotojų judėjimo kliūtis.

2. Dėl Susitarimo 2 straipsnio pažeidimo

78. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas yra su draudimu diskriminuoti dėl pilietybės nesuderinama nuostata, kuria pažeidžiamas Susitarimo 2 straipsnis. Iš tiesų atsižvelgiant į tai, kad ši apmokestinimo tvarka netaikoma Šveicarijos Konfederacijos piliečiams, kurie persikelia į Šveicariją, taikant dvišalio Vokietijos ir Šveicarijos susitarimo 4 straipsnio 4 dalį, mokesčių našta, tenkanti Šveicarijos Konfederacijos pilietybės neturinčiam piliečiui, kuris persikelia gyventi į Šveicariją, yra didesnė nei mokesčių našta, tenkanti Šveicarijos Konfederacijos pilietybę turinčiam piliečiui.

79. Vis dėlto, kaip jau paaiškinta šios išvados 67 punkte, nagrinėjama nuostata yra dvišalio susitarimo šalių tarpusavio susitarimas dėl kompetencijos mokesčių srityje paskirstymo.

80. Taigi šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pažymėti, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, pilietybės kriterijų galima naudoti kaip kompetencijos mokesčių srityje paskirstymo kriterijų ir dėl to jo negalima laikyti diskriminacija dėl pilietybės [36].

81. Antra, Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę paskelbti Sprendime *Van Hilten* [37], kad nacionalinis teisės aktas, kuriame numatytas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, aptariamu atveju paveldimojo turto mokesčių srityje, ir kuriame pilietybė naudojama kaip sąsajos kriterijus, siekiant paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, negali būti laikomas Sutartimi draudžiama diskriminacija [38].

82. Atsižvelgiant į šiuos paaiškinimus, be kita ko, reikia, mano nuomone, daryti išvadą, kad nagrinėjamoje nuostatoje neįtvirtinama jokia su Susitarimo 2 straipsniu nesuderinama diskriminacijos dėl pilietybės forma.

## V – **Išvada**

83. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Finanzgericht Baden-Württemberg* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo aiškintinas taip, kad, remiantis jo 21 straipsnio 1 dalimi, juo nedraudžiama dvišalio Šveicarijos Konfederacijos ir vienos valstybės narės susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata, kurioje numatytas vadinamasis „sutampantis“ apmokestinimas, pagal kurį į Šveicariją persikėlusio darbuotojo, neturinčio Šveicarijos pilietybės ir kuris toje valstybėje narėje prieš

35 — Žr. Sprendimą *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 48, 49 ir 52 punktai).

36 — Žr. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 30 ir 53 punktai).

37 — Žr. Sprendimą *van Hilten* (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ten pat, 47 punktas.

persikeldamas į Šveicariją buvo apmokestinamas pajamų mokesčiu iš viso mažiausiai penkerius metus ir yra vadinamas „atvirkštiniu“ pagal darbo sutartį dirbančiu pasienio darbuotoju, kaip tai suprantama pagal Susitarimą, gautos pajamos toje valstybėje narėje gali ir toliau joje būti apmokestinamos pajamų mokesčiu tais metais, kai darbuotojas persikėlė, ir penkerius metus po to.“