Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 30. aprila 2015 [1]

Zadeva C-241/14

Roman Bukovansky
proti
Finanzamt Lörrach
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija))

„Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi strani o prostem pretoku oseb — Razmerje med tem sporazumom in dvostranskimi sporazumi o dvojnem obdavčevanju — Enako obravnavanje — Diskriminacija na podlagi državljanstva — Državljan države članice Unije — Dohodki iz zaposlitve, prejeti v tej državi članici — Prenos prebivališča v Švico — Prekrivajoča obdavčitev“

1. Predložitveno sodišče Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišču predlaga, naj poda razlago nekaterih določb Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi strani o prostem pretoku oseb, podpisanega 21. junija 1999 v Luxembourgu [2] (v nadaljevanju: Sporazum), v zvezi z določbo iz Dvostranske konvencije za izogibanje dvojnega obdavčevanja v zvezi z dohodnino in davkom od premoženja, ki sta jo sklenili Švicarska konfederacija in Zvezna republika Nemčija (v nadaljevanju: Dvostranska konvencija med Nemčijo in Švico) [3].

2. Navedeno sodišče v bistvu Sodišču predlaga, naj ugotovi, ali Sporazum nasprotuje določbi iz navedene dvostranske konvencije, ki določa obliko t. i. „prekrivajoče obdavčitve“, v skladu s katero lahko nemški davčni organi za določeno obdobje še naprej z nemškim davkom obdavčujejo dohodke, ki jih je v Nemčiji ustvarila fizična oseba, ki je prebivališče prenesla v Švico, vendar nima švicarskega državljanstva in je bila v Nemčiji skupaj vsaj pet let neomejeno davčno zavezana.

3. Poleg vprašanj v zvezi z združljivostjo takega davčnega obravnavanja z načeli, določenimi s Sporazumom, se v obravnavani zadevi postavlja pomembno splošno predhodno vprašanje, v zvezi s katerim so bila med postopkom navedena zelo različna stališča. Sodišče naj bi dejansko razložilo obseg člena Sporazuma, ki ureja razmerja med samim Sporazumom in dvostranskimi konvencijami o dvojnem obdavčevanju. Sodišče bo moralo glede na navedeni člen ugotoviti, ali v primeru nezdružljivih določb prevlada Sporazum ali taka dvostranska konvencija.

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — UL 2002, L 114, str. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II iz leta 1972, str. 1022, kakor je bil nazadnje spremenjen s protokolom o spremembi z dne 12. marca 2002 (Bundesgesetzblatt iz leta 2003, str. 68).

I – **Pravni okvir**

A – *Sporazum*

4. V skladu s členom 1(a) in (d) Sporazuma je njegov namen predvsem, da se državljanom držav članic Unije in Švicarske konfederacije podeli pravica do vstopa, prebivanja, zaposlitve in dostopa do dela kot zaposlena oseba ter pravica, da ostanejo na ozemlju pogodbenic in da se jim zagotovijo enaki življenjski, zaposlitveni in delovni pogoji, kot so zagotovljeni državljanom.

5. Člen 2 Sporazuma z naslovom „Prepoved diskriminacije“ določa, da se „[d]ržavljani pogodbenice, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbenice, […] pri uporabi določb iz prilog I, II in III k temu sporazumu in v skladu z njimi nikakor ne smejo bit predmet diskriminacije na podlagi državljanstva“.

6. Člen 16(2) Sporazuma, naslovljen „Sklicevanje na pravo Skupnosti“, določa:

„Če izvajanje tega sporazuma vključuje pojme prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti pred datumom podpisa tega sporazuma. O sodni praksi po tem datumu se obvesti Švico. Skupni odbor za zagotavljanje pravilnega delovanja Sporazuma na zahtevo ene od pogodbenic opredeli posledice takšne sodne prakse.“

7. Člen 21(1) in (2) Sporazuma, naslovljen „Razmerje do dvostranskih sporazumov o dvojnem obdavčevanju“, določa:

„1. Določbe tega sporazuma ne vplivajo na določbe dvostranskih sporazumov med Švico in državami članicami Evropske skupnosti o dvojnem obdavčevanju. Predvsem določbe tega sporazuma ne vplivajo na opredelitev pojma ‚obmejni delavci‘ iz sporazumov o dvojnem obdavčevanju.

2. Nobena določba tega sporazuma se ne sme razlagati tako, da bi pogodbenicam pri izvajanju ustreznih določb njihove davčne zakonodaje preprečila razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča.“

8. Člen 22 Sporazuma pa se nanaša na „razmerje do dvostranskih sporazumov o zadevah, ki niso povezane s socialno varnostjo in dvojnim obdavčevanjem“, in določa:

„1. Ne glede na določbe členov 20 in 21 ta sporazum ne vpliva na sporazume, ki povezujejo Švico na eni strani in eno ali več držav članic Evropske skupnosti na drugi, kot so tisti, ki se nanašajo na posameznike, gospodarske subjekte, čezmejno sodelovanje ali lokalni obmejni promet, če so združljivi s tem sporazumom.

2. V primeru nezdružljivosti takih sporazumov s tem sporazumom prevlada ta sporazum.“

9. Priloga I k Sporazumu se nanaša na prosto gibanje oseb in poglavje II navedene priloge vsebuje določbe o zaposlenih osebah. Člen 7(1) navedene priloge I vsebuje opredelitev pojma „zaposleni obmejni delavec“. V skladu z navedeno določbo „[je] [z]aposleni obmejni delavec […] državljan pogodbenice s prebivališčem na ozemlju pogodbenice, ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj prebivališča.“

10. Člen 9 Priloge I, naslovljen „Enako obravnavanje“, določa:

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

2. Zaposlena oseba in njeni družinski člani iz člena 3 te priloge uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani.“

B – *Dvostranska konvencija med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo o dvojnem obdavčevanju*

11. Švicarska konfederacija in Zvezna republika Nemčija sta 11. avgusta 1971 sklenili navedeno dvostransko konvencijo med Nemčijo in Švico, ki je začela veljati 29. decembra 1972.

12. Člen 15a Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico zadeva obdavčitev obmejnih delavcev in v odstavku 1 določa, da „se lahko plače in druga podobna plačila, ki jih obmejni delavec prejema na podlagi delovnega razmerja, obdavčijo v državi pogodbenici, v kateri prebiva. Država pogodbenica, v kateri delavec opravlja dejavnost, lahko kot nadomestilo odtegne davek od navedenih plačil. Navedeni davek ne sme presegati 4,5 odstotka bruto zneska plačil, če se prebivališče dokaže z uradnim potrdilom pristojnega davčnega organa države pogodbenice, v kateri prebiva davčni zavezanec. To ne vpliva na določbe iz člena 4(4).“

13. Člen 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico določa obliko prekrivajoče obdavčitve v korist Zvezne republike Nemčije. V skladu z navedeno določbo ne glede na druge določbe navedene konvencije Zvezna republika Nemčija lahko obdavči fizično osebo, ki prebiva v Šivci, vendar nima švicarskega državljanstva in je bila v Nemčiji skupaj vsaj pet let neomejeno davčno zavezana, in sicer za dohodke, ki izvirajo iz Nemčije, in za premoženje, ki je na njenem ozemlju. To davčno pristojnost je mogoče izvajati v letu, v katerem je nazadnje prenehala neomejena davčna obveznost, in v naslednjih petih letih. To v skladu z navedeno dvostransko konvencijo ne vpliva na obdavčitev navedenih dohodkov ali premoženja v Švici. Vendar se v Zvezni republiki Nemčiji švicarski davek od navedenih dohodkov ali premoženja po analogiji z nemško zakonodajo o izračunu tujih davkov izračuna v skladu z Dvostransko konvencijo o delu nemškega davka od navedenih dohodkov ali premoženja.

C – *Nemška zakonodaja*

14. V skladu s členom 1(1) in (4) zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) [4] so fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji, neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, fizične osebe, ki nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča na nacionalnem ozemlju, pa so samo delno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49 EStG.

15. V skladu s členom 49(1), točka (4)(a), EStG so nacionalni dohodki dohodki iz zaposlitve, ki je bila opravljena v Nemčiji.

II – **Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašanje za predhodno odločanje**

16. R. Bukovansky, tožeča stranka pri predložitvenem sodišču, ima nemško in češko državljanstvo.

4 — V različici, objavljeni 19. oktobra 2002 (BGBl. 2002 I, str. 4212), kakor je bila spremenjena 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 3150).

17. Pred letom 2006 je R. Bukovansky delal v Švici za različne družbe, ki so del švicarske farmacevtske skupine. Vendar je prebival v Nemčiji, kjer je bil zavezan za plačilo dohodnine.

18. R. Bukovansky je začel marca 2006 delati v Nemčiji za nemško hčerinsko družbo iz iste švicarske farmacevtske skupine, v kateri je junija istega leta postal poslovodja (Geschaftsführer).

19. Avgusta 2008 je R. Bukovansky še vedno delal za navedeno nemško hčerinsko družbo, vendar je prebivališče prenesel v Basel v Švici. Zato od tedaj ni imel niti stalnega niti običajnega prebivališča v Nemčiji. Potrjeno je, da se je iz kraja opravljanja dela v Nemčiji redno vračal v kraj stalnega prebivališča v Švici.

20. R. Bukovansky je v davčni napovedi, predloženi nemškim davčnim organom za leto 2008, izhajal iz domneve, da bi ga bilo treba za obdobje med avgustom in decembrom navedenega leta, to je po njegovi preselitvi v Švico, obravnavati kot (tako imenovanega obratnega) obmejnega delavca v smislu člena 15a(1) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico. Zato je v skladu z navedeno določbo menil, da so njegovi dohodki iz zaposlitve od avgusta 2008 obdavčljivi v državi pogodbenici Konvencije, v kateri je prebival, to je v Švici, ob upoštevanju, da je njegov delodajalec od bruto plače odtegnil 4,5 % in je bil ta odtegljaj plačan v Nemčiji v skladu z navedeno določbo iz navedene dvostranske konvencije.

21. Toda Finanzamt Lörrach (davčna uprava v Lörrachu) se v odločbi o odmeri davka s trditvijo R. Bukovanskyja ni strinjala in je zadevne dohodke obdavčila z nemškim davkom za celotno sporno leto. Nemški davčni organi so menili, da je treba R. Bukovanskyja obravnavati kot subjekt, delno zavezan za plačilo dohodnine, v skladu s členom 1(4) v povezavi s členom 49(1), točka (4)(a), EStG, vendar da je treba njegove dohodke obdavčiti z nemško dohodnino v skladu s pravilom o prekrivajoči obdavčitvi iz člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico.

22. Potem ko je R. Bukovansky vložil upravno pritožbo, so bili zneski, ki jih je plačal švicarski davčni upravi, upoštevani pri izračunu dohodka, obdavčljivega v Nemčiji.

23. R. Bukovansky s tožbo pri predložitvenem sodišču, ki jo Finanzamt Lörrach izpodbija, meni, da je bilo treba od avgusta 2008 njegove dohodke iz zaposlitve obdavčiti samo z dohodnino v Švici, ker naj bi bil obratni obmejni delavec. Pogoji za to, da se zanj uporabi prekrivajoča obdavčitev v smislu člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico, pa naj ne bi bili izpolnjeni.

24. Finanzgericht Baden-Württemberg v predložitvenem sklepu sprašuje, ali je navedena določba Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico združljiva z nekaterimi določbami Sporazuma. Po navedbah predložitvenega sodišča naj bi bila po eni strani obdavčitev diskriminatorno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju z načelom enakega obravnavanja iz člena 9 Priloge I k Sporazumu, in kot taka ovira izvajanje svobode gibanja. Člen 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico naj bi bil poleg tega v nasprotju s prepovedjo diskriminacije na podlagi državljanstva, navedeno v členu 2 Sporazuma.

25. Po navedbah predložitvenega sodišča člen 21(1) Sporazuma ne nasprotuje neuporabi določbe iz Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švice o prekrivajoči obdavčitvi. Ne glede na navedeni člen naj namreč določbe konvencij o dvojnem obdavčevanju ne bi smele biti v nasprotju z obveznostmi, izhajajočimi iz temeljnih svoboščin, določenih s Sporazumom, kot je zlasti prepoved diskriminacije.

26. Predložitveno sodišče je glede na navedene preudarke s sklepom z dne 19. decembra 2013 menilo, da je treba odločanje o sporu, ki poteka pred njim, prekiniti in Sodišču predložiti to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba določbe Sporazuma […], zlasti njegovo preambulo, člene 1, 2, 21 ter člena 7 in 9 Priloge I k temu sporazumu, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da je delavec, ki se je z nacionalnega ozemlja preselil v Švico, ki nima švicarskega državljanstva in ki je od priselitve v Švico t. i. ‚obratni' obmejni delavec v smislu člena 15a(1) [Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico], na podlagi člena 4(4) [Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico] v povezavi s členom 15a(1), četrti stavek, [navedene konvencije] obdavčen v Nemčiji?"

III – **Postopek pred Sodiščem**

27. Predložitvena odločba je v sodno tajništvo prispela 16. maja 2014. R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, švedska in nemška vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija so predložili stališča. Obravnave 26. februarja 2015 so se udeležili R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, nemška vlada in Komisija.

IV – **Pravna analiza**

28. Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba upoštevne določbe Sporazuma razlagati tako, da nasprotujejo določbi, vsebovani v dvostranski konvenciji o dvojnem obdavčevanju, ki sta jo sklenili Švicarska konfederacija in država članica ter ki določa obliko prekrivajoče obdavčitve, v skladu s katero so lahko dohodki, ki jih je v navedeni državi članici ustvarila zaposlena oseba, ki jo je mogoče v skladu z navedenim Sporazumom opredeliti kot tako imenovanega „obratnega" obmejnega delavca, ki se je preselila v Švico, vendar nima švicarskega državljanstva, in ki je bila pred preselitvijo v Švico vsaj pet let neomejeno davčno zavezana v zadevni državi članici, še naprej obdavčeni z dohodnino v navedeni državi članici v letu, v katerem se je preselila, in v naslednjih petih letih.

A – *Splošne ugotovitve*

29. Ker pristojnost Sodišča za razlago Sporazuma zdaj ni sporna,[5] odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča vključuje domnevo, da se Sporazum uporablja za primer, kakršen je primer R. Bukovanskyja.

30. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da to, da je imel R. Bukovansky nemško državljanstvo in da se sklicuje na pravice, ki izhajajo iz njegove svobode gibanja v razmerju do države članice izvora, to je Nemčije, ne preprečuje uporabe Sporazuma. Ne glede na to, da ima namreč R. Bukovansky tudi češko državljanstvo, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se državljani pogodbenice v določenih okoliščinah in glede na veljavne določbe lahko sklicujejo na pravice iz Sporazuma tudi v razmerju do svoje države.[6]

31. V zvezi z okoliščinami postopka v glavni stvari in določbami Sporazuma, ki se uporabljajo v obravnavanem primeru, je treba poudariti, da se člen 2 Sporazuma in člen 7(1) Priloge I k Sporazumu glede na svojo vsebino uporabljata za primer R. Bukovanskyja.

5 — Glej na primer sodbi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) in Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Glej sodbi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, točke od 27 do 34) in Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točka 33).

32. V zvezi z možnostjo uporabe po eni strani člena 2 Sporazuma je namreč treba poudariti, da je R. Bukovansky državljan „pogodbenice“, to je Zvezne republike Nemčije, in zakonito prebiva na ozemlju druge pogodbenice, to je Švicarske konfederacije. V skladu z navedenim členom torej ne sme biti diskriminiran na podlagi državljanstva.

33. Po drugi strani je treba v zvezi z uporabo člena 7(1) Priloge I k Sporazumu poudariti, da ima R. Bukovansky „prebivališče na ozemlju pogodbenice“, v obravnavanem primeru Švicarske konfederacije, in opravlja plačano delo na „ozemlju druge pogodbenice“, to je Zvezne republike Nemčije. Ker ni sporno, da se je R. Bukovansky v spornem obdobju iz kraja opravljanja dejavnosti redno vračal v kraj prebivanja, ga je torej treba opredeliti kot „zaposlenega obmejnega delavca“ v smislu člena 7(1) Priloge I k Sporazumu. [7]

34. Glede na navedene preudarke je treba ugotoviti, da položaj R. Bukovanskyja spada na področje uporabe Sporazuma.

B – *Razmerja med Sporazumom in dvostranskimi konvencijami o dvojni obdavčitvi*

35. Preden analiziram dvome, ki jih je navedlo predložitveno sodišče v zvezi z združljivostjo določbe iz člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico z upoštevnimi določbami Sporazuma, je treba preučiti predhodno vprašanje glede razmerij med samim Sporazumom in dvostranskimi konvencijami o dvojnem obdavčevanju. V zvezi s tem je treba preveriti obseg določbe iz člena 21(1) Sporazuma, v skladu s katero njegove določbe „ne vplivajo na“ določbe dvostranskih sporazumov med Švico in državami članicami Unije o dvojnem obdavčevanju.

36. V zvezi s tem vprašanjem, s katerim se, kolikor vem, Sodišče še ni ukvarjalo, so bila med postopkom predložena zelo različna stališča.

37. Po eni strani predložitveno sodišče trdi, da mora ne glede na besedilo člena 21(1) Sporazuma v primeru nasprotja med določbami iz dvostranske konvencije o dvojnem obdavčevanju in določbami Sporazuma prevladati Sporazum. Določbe iz navedenih konvencij naj zlasti ne bi smele biti v nasprotju s prepovedjo diskriminacije, določeno s pravom Unije.

38. V istem smislu Komisija meni, da člen 21(1) Sporazuma ne nasprotuje preverjanju skladnosti Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico z določbami Sporazuma. Po navedbah te institucije naj bi navedeni predpis določal samo, da morata državi pogodbenici Dvostranske konvencije o dvojnem obdavčevanju odločiti o obsegu in porazdelitvi svoje davčne pristojnosti. Vendar naj bi morali pri določanju podrobnih pravil za obdavčitev v skladu s sodno prakso Sodišča spoštovati svobodo gibanja, kot je določena v Sporazumu. [8] Člen 21(1) Sporazuma naj ju ne bi odvezoval od navedene obveznosti. [9]

39. Poleg tega je Komisija na obravnavi navedla, da bi bil samemu Sporazumu v celoti odvzet smisel, če bi bilo treba izjemo iz člena 21(1) Sporazuma razlagati tako, da bi lahko država članica v dvostransko konvencijo o dvojnem obdavčevanju svobodno vstavila določbo, ki pomeni očitno diskriminacijo ali očitno kršitev svoboščin, zagotovljenih s Sporazumom. Zato Komisija meni, da *ratio legis* in sistematična razlaga člena 21(1) Sporazuma ne podpirata razlage, da taka določba vsebuje splošno izjemo od možnosti uporabe Sporazuma za vse določbe iz dvostranskih konvencij o dvojnem obdavčevanju.

7 — Glej v tem smislu tudi v zvezi z uporabo pojma obmejnega samozaposlenega delavca iz člena 13 Priloge I k Sporazumu sodbo Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točke od 34 do 40).

8 — Komisija se sklicuje na ustaljeno sodno prakso, na katero je napoteno v točkah 50 in 51 sodbe Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Zdi se, da je tako razlago člena 21(1) Sporazuma sprejelo tudi švicarsko zvezno sodišče. Glej sodbo z dne 26. januarja 2010 v zadevah 2C_319/2009 in 2C_321/2009, točka 14.1. Sodbo je mogoče najti na tem spletnem naslovu: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (na dan 26. marca 2015).

40. Po drugi strani je stališče švedske vlade, ki se mu je na obravnavi izrecno pridružila nemška vlada, diametralno nasprotno. Po navedbah teh vlad je člen 21(1) Sporazuma brezpogojna izjema od njegove uporabe. Iz tega naj bi izhajalo, da v okviru uporabe te izjeme ni mogoče uporabiti določb Sporazuma niti pravic in obveznosti, izhajajočih iz prava Unije. Z drugimi besedami, določbe dvostranskih konvencij o dvojnem obdavčevanju naj bi se uporabljale, kot da Sporazuma ne bi bilo. Zato naj iz njega izhajajoče pravice in obveznosti ne bi mogle nikakor vplivati na določbe iz teh dvostranskih konvencij.

41. V konkretnem primeru imata lahko navedeni razlagi, predlagani v zvezi z obsegom člena 21(1) Sporazuma, v obravnavani zadevi različne posledice. Če bi bila namreč sprejeta razlaga predložitvenega sodišča in Komisije, bi bilo treba analizirati združljivost določbe Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico, ki določa prekrivajočo obdavčitev, z upoštevnimi določbami Sporazuma. Če pa bi bila sprejeta razlaga švedske in nemške vlade, pa taka analiza ne bi bila potrebna, in tudi če zadevna določba Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico ne bi bila združljiva s Sporazumom, to ne bi vplivalo na uporabo navedene določbe.

42. Najprej moram torej spomniti, da je treba Sporazum, ker gre za mednarodno pogodbo, v skladu s členom 31 Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb [10] razlagati v dobri veri glede na običajni pomen njegovega besedila v kontekstu ter glede na njegov namen in cilj. [11]

43. Z vidika dobesedne analize se mi zdi nesporno, da člen 21(1), prvi stavek, Sporazuma z uporabo izraza „ne vplivajo na“ izrecno določa izjemo od uporabe samega Sporazuma za določbe dvostranskih konvencij o dvojnem obdavčevanju, ki so jih sklenile Švica in države članice Unije. Iz besedila navedene določbe izhaja, da je izjema splošna in brezpogojna, ker ni odvisna od izpolnitve dodatne zahteve oziroma kvečjemu od te, da gre za določbo, ki se nanaša na dvojno obdavčevanje. Drugi stavek istega odstavka se nanaša na posebno vprašanje opredelitve izraza „obmejni delavec“, vendar kot očitno izhaja iz uporabe besede „zlasti“, je samo ponazoritveni prikaz izjeme, določene v prvem stavku, in ne vpliva na njegov splošni obseg.

44. Z vidika analize sobesedila je treba ugotoviti, da členu 21 Sporazuma, naslovljenem „Razmerje do dvostranskih sporazumov o dvojnem obdavčevanju“, sledi člen 22, ki prav tako vsebuje splošno določbo o razmerjih „do dvostranskih sporazumov o zadevah, ki niso povezane s socialno varnostjo in dvojno obdavčitvijo. [12] Torej za razliko od člena 21(1) Sporazuma člen 22 določa, da sam Sporazum ne vpliva na dvostranske sporazume, ki *niso* povezani z dvojnim obdavčevanjem, samo „kolikor so združljivi s [S]porazumom“. Poleg tega člen 22(2) izrecno določa: „V primeru nezdružljivosti takih sporazumov s [S]porazumom prevlada ta sporazum.“

45. Treba je torej ugotoviti, da člen 21 Sporazuma ne vsebuje nobene takšne določbe, ki bi Sporazumu izrecno pripisovala prevlado nad dvostranskimi sporazumi o dvojnem obdavčevanju.

46. Glede na besedilo prvega stavka odstavka 1 člena 21 Sporazuma in očitne razlike v besedilu med navedeno določbo in določbo iz njegovega člena 22 menim, da je mogoče utemeljeno šteti, da bi pogodbenici Sporazuma, če bi želeli, da bi nad določbami dvostranskih konvencij o dvojnem obdavčevanju prevladal Sporazum, to izrecno navedli, kot sta to storili v členu 22 Sporazuma za druge vrste dvostranskih sporazumov. Ker take določbe nista vstavili, se zdi verjetno, da je bil namen določiti splošno in brezpogojno izjemo za področje uporabe Sporazuma za določbe iz dvostranskih sporazumov o dvojnem obdavčevanju. [13]

10 — Konvencija, podpisana na Dunaju 23. maja 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 1155, stran 331.

11 — Glej sodbo Hengartner in Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, točka 36 in navedena sodna praksa).

12 — Razmerja do dvostranskih sporazumov o socialni varnosti ureja člen 20 Sporazuma, ki določa, da se ti z začetkom veljavnosti tega sporazuma prenehajo uporabljati, če ta ureja isto področje.

13 — Treba je poudariti, da iz besedila prvega stavka člena 21(1) Sporazuma izhaja, da časovni obseg navedene izjeme ni omejen na dvostranske sporazume o dvojnem obdavčevanju, ki so bili že sklenjeni ob začetku veljavnosti Sporazuma, temveč zajema tudi pozneje sklenjene konvencije.

47. Tako razlago člena 21(1) Sporazuma je treba poleg tega preučiti glede na druge upoštevne določbe Sporazuma. Komisija je na obravnavi sicer priznala razlike v besedilu členov 21 in 22 Sporazuma, vendar je zlasti menila, da bi lahko bil določbi iz člena 21(2) Sporazuma odvzet smisel, če bi bila sprejeta razlaga navedene določbe, predlagana v točki 46 zgoraj.

48. Vendar v skladu s členom 21(2) Sporazuma nobene določbe tega sporazuma ni mogoče razlagati tako, da bi pogodbenicam pri izvajanju ustreznih določb njihove davčne zakonodaje preprečila razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča. Sodišče je v zvezi s tem v navedeni sodbi Ettwein pojasnilo, da je na podlagi navedene določbe mogoče različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov, vendar samo, če niso v primerljivem položaju.[14]

49. Poleg tega v nasprotju s Komisijo menim, da odstavek 2 člena 21 Sporazuma ne pojasnjuje odstavka 1. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se določba iz odstavka 2 člena 21 nanaša na nacionalno davčno zakonodajo pogodbenic, odstavek 1 istega člena pa se nanaša na dvostranske sporazume, sklenjenimi med Švicarsko konfederacijo in državami članicami Unije.

50. V zvezi s tem je treba pojasniti, da izjema iz člena 21(1) Sporazuma državi članici ali Švicarski konfederaciji ne dovoljuje, da v svoji nacionalni zakonodaji enostransko sprejme diskriminatorne ukrepe, ki bi bili v nasprotju z določbami Sporazuma. Navedena določba samo ne vpliva na možnost, da država članica in Švicarska konfederacija v dvostranskem sporazumu *s konvencijo* določita davčne ukrepe, ki niso skladni s Sporazumom. Morebitna določba, ki ni združljiva s Sporazumom, bo zato morala vedno izhajati iz morebitnega sporazuma z državo članico in Švicarsko konfederacijo.

51. Prav s tega vidika se ne strinjam s trditvijo Komisije, da bi bil samemu Sporazumu v celoti odvzet smisel, če bi bilo treba sprejeti razlago člena 21(1) Sporazuma, predlagano v prejšnji točki 46. Kot je bilo namreč pojasnjeno v prejšnji točki, je področje uporabe izjeme, ki jo je treba kot tako razlagati ozko,[15] omejeno izključno na davčne določbe konvencije, vsebovane v dvostranskih sporazumih o dvojnem obdavčevanju. To, nasprotno, ohrani ves svoj učinek za katero koli drugo vrsto določbe.

52. V zvezi s tem je mogoče poleg tega ugotoviti, da je po eni strani res, kot izhaja iz drugega stavka preambule Sporazuma, da so njegove pogodbenice „odločene, da med seboj omogočijo prosti pretok oseb na podlagi pravil, ki se uporabljajo v Evropski [uniji]“[16], po drugi strani pa je Sodišče poudarilo, da se taka želja po olajšanju prostega gibanja oseb med Unijo in Švicarsko konfederacijo razlikuje od vsebine in ciljev pravic o prostem pretoku, ki jih določajo Pogodbe v zvezi z notranjim trgom, vzpostavljenim med državami članicami Unije. Cilj Sporazuma je torej okrepitev vezi med pogodbenicami, brez namena razširitve uporabe temeljnih svoboščin v celoti na Švicarsko konfederacijo.[17]

53. Glede na tako opredelitev Sporazuma, kot jo je izrecno podalo Sodišče, je mogoče razumeti omejitev obsega sodne prakse, na katero se je sklicevala Komisija in je navedena v prejšnji točki 38, v skladu s katero morajo države članice pri določanju podrobnih pravil za obdavčitev v skladu s sodno prakso Sodišča spoštovati svobodo gibanja, kot je določena v Pogodbi DEU.[18] Navedeno načelo prava Unije se uporablja v okviru uporabe Sporazuma, vendar zanj velja izjema, če sta se pogodbenici odločili, da se Sporazum ne uporablja, in sicer za določbe Konvencije o dvojnem obdavčevanju.

14 — Glej sodbo Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točka 45).

15 — Glej v zvezi s tem sodbi Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, točka 24) ter Pfeiffer in drugi (C-397/01, EU:C:2004:584, točka 52 in navedena sodna praksa).

16 — Glej sodbo Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, točka 27).

17 — Glej v zvezi s tem sodbo Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, točke od 26 do 29).

18 — Glej tudi točko 63 spodaj.

54. Skratka, iz predhodnih preudarkov izhaja, da je treba po mojem mnenju na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti, da glede na člen 21(1) Sporazuma ta ne nasprotuje določbi, kakršna je navedena v členu 4(4) Dvostranskega sporazuma med Nemčijo in Švico.

55. Druge preudarke v nadaljevanju navajam torej samo, če bi Sodišče odločilo, da ne bo sprejelo razlage člena 21(1) Sporazuma, ki sem jo predlagal, in bo torej menilo, da je potrebna analiza združljivosti določbe iz člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico z upoštevnimi določbami Sporazuma.

C – *Združljivost določbe, ki s Sporazumom določa prekrivajočo obdavčitev*

56. Predložitveno sodišče navaja dva mogoča vidika nezdružljivosti s Sporazumom o prekrivajoči obdavčitvi, določeni v členu 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico.

57. Po eni strani naj bi bila prekrivajoča obdavčitev po navedbah predložitvenega sodišča diskriminatorno davčno obravnavanje v nasprotju s členom 9 Priloge I k Sporazumu. R. Bukovansky naj bi bil v razmerju do Zvezne republike Nemčije v položaju, primerljivem s položajem delavca, ki ima švicarsko državljanstvo, opravlja poklicno dejavnost na nemškem ozemlju in se preseli v Švico. Pri zahtevi za pridobitev istih davčnih ugodnosti, kot bi jih imel švicarski delavec v njegovem položaju, in s tem tudi, da se zanj ne uporabi prekrivajoča obdavčitev, naj bi se torej lahko skliceval na člen 9(2) Priloge I k Sporazumu. Takšna diskriminatorna davčna obravnava naj bi ovirala svobodo gibanja, saj bi bila preselitev v Švico manj privlačna za zaposlene brez švicarskega državljanstva in bi s tem preprečila uresničevanje cilja Sporazuma, to je stalno uresničevanje svobode gibanja.

58. Po drugi strani predložitveno sodišče meni, da je člen 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico v nasprotju s prepovedjo diskriminacije na podlagi državljanstva iz člena 2 Sporazuma. Navedeno sodišče ugotavlja, da se obdavčitev dohodkov ne razširi na Nemčijo, če ima subjekt, ki se preseli v Švico, švicarsko državljanstvo. Če bi imel R. Bukovansky tako državljanstvo, v obravnavanem primeru zanj ne bi veljala prekrivajoča obdavčitev, in to tudi če bi bilo njegovo zasebno in poklicno življenje enako.

59. Da bi lahko odgovoril na dvome, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, menim, da je primerno povzeti nekatera načela, ki jih je navedlo Sodišče v zvezi z razmerjem med konvencijami o dvojnem obdavčevanju in temeljnimi svoboščinami, zagotovljenimi s Pogodbo DEU.

60. V zvezi s tem je treba zlasti spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja.[19] Države članice morajo sprejeti potrebne ukrepe za izogibanje dvojnega obdavčevanja, tako da se uporabijo zlasti merila, ki se upoštevajo v mednarodni davčni praksi.[20]

61. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami, sklenjenimi za izogibanje dvojnega obdavčevanja, prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti.[21] Odločitev držav pogodbenic, da sklenejo dvostransko konvencijo o dvojnem obdavčevanju na podlagi navedenih navezovalnih okoliščin, sama po sebi ne pomeni diskriminacije v nasprotju s temeljnimi svoboščinami, določenimi s Pogodbo DEU.[22]

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

20 — Sodba Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 30 in navedena sodna praksa).

21 — Glej med drugim sodbe de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 48) ter Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 42).

22 — Glej sodbo Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, točka 53).

62. Poleg tega iz sodne prakse izhaja, po eni strani, da se lahko države članice dogovorijo, da je davčni zavezanec obdavčen v obeh državah članicah, in po drugi strani, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo DEU, če to izvrševanje ni diskriminatorno.[23] Iz navedenega izhaja, da državi članici v skladu s pravom Unije ni treba preprečiti neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti.[24]

63. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da porazdelitev davčne pristojnosti državam članicam ne omogoča, da uporabijo ukrepe, s katerimi bi se kršila prosto gibanje in pretok, zagotovljena s Pogodbo DEU.[25] Zlasti pri izvrševanju davčnih pristojnosti, kot so porazdeljene v dvostranskih davčnih konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, so države članice zavezane spoštovati pravila Unije ter še posebej spoštovati načelo nacionalnega obravnavanja državljanov drugih držav članic in svojih državljanov, ki uporabljajo svoboščine, določene s Pogodbo.[26]

64. Glede na navedena načela, ki vsa neposredno ali posredno izhajajo iz sodne prakse pred začetkom veljavnosti Sporazuma,[27] je treba analizirati dvome, ki jih je navedlo predložitveno sodišče.

1. Kršitev člena 9 Priloge I k Sporazumu in ovira za svobodo gibanja

65. Predložitveno sodišče svojo analizo izrecno utemeljuje s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero bi bilo svobodno gibanje oseb – glede katerega so pogodbenice v smislu drugega stavka preambule Sporazuma odločene, da ga uresničijo med seboj na podlagi pravil, ki veljajo v Uniji – ovirano, če bi bil državljan neke pogodbenice v svoji državi v slabšem položaju samo zato, ker je uresničeval pravico do prostega gibanja.[28]

66. Vendar je treba ugotoviti, kot so navedli različni intervenienti, da iz nobenega elementa spisa ni razvidno, da določba o prekrivajoči obdavčitvi vključuje manj ugodno davčno obravnavanje v državi izvora, to je v Nemčiji, v zvezi z osebo, kot je R. Bukovansky, ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja s preselitvijo v Švico. Za osebo v položaju R. Bukovanskyja namreč uporaba prekrivajoče obdavčitve vključuje samo to, da se za tekoče leto in za obdobje petih let po njegovi preselitvi uporablja ista stopnja obdavčitve kot za delavca, ki je v istem položaju kot on in prebiva v Nemčiji. Z drugimi besedami, R. Bukovansky na podlagi navedene določbe po preselitvi v Švico ni ugodneje davčno obravnavan v Švici, temveč zanj še naprej velja obdavčitev, kot je zanj veljala v Nemčiji.

67. Vendar po mojem mnenju določba, kakršna je navedena v členu 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico, samo odraža besedilo sporazuma, ki sta ga sklenili Zvezna republika Nemčija in Švicarska konfederacija o porazdelitvi davčne pristojnosti med tema državama. Iz člena 15a navedene konvencije namreč izhaja, da sta se državi dogovorili, da ima v primeru obratnega obmejnega delavca, kot je R. Bukovansky, davčno pristojnost država prebivališča, v obravnavanem primeru Švica. Vendar v skladu s členom 4(4) navedene konvencije v primeru osebe, ki nima švicarskega državljanstva, ki je bila v Nemčiji skupaj vsaj pet let neomejeno davčno zavezana in ki še naprej ustvarja dohodek v Nemčiji, Zvezna republika Nemčija ohrani davčno pristojnost za določeno obdobje v višini davčne stopnje, določene za dohodnino.

23 — Sodba Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točki 27 in 34).

24 — Sodbe Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 34); CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, točki 27 in 28) in Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, točka 170).

25 — Glej sodbo Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 42 in navedena sodna praksa).

26 — Glej sodbi de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 94) in Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 51)

27 — Glej člen 16(2) Sporazuma in točko 6 zgoraj.

28 — Glej sodbi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, točki 27 in 28) in Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točka 51).

68. V zvezi s tem je merilo prejšnjega prebivališča [29], s katerim je mogoče v skladu z zadevno določbo utemeljiti uporabo prekrivajoče obdavčitve, zakonita navezovalna okoliščina za porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

69. Po drugi strani iz sodne prakse, navedene v prejšnjih točkah 61 in 63, izhaja, da morajo države članice pri uporabi navedenih meril zagotoviti spoštovanje načela nacionalnega obravnavanja svojih državljanov, ki uresničujejo svoboščine, določene s Pogodbo – kar se zdi, kot izhaja iz prejšnje točke 66, da velja za obravnavani primer – vendar jim v skladu s pravom Unije ni treba preprečiti neugodnih posledic, ki bi lahko izhajale iz vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti.

70. Tudi v sodbi Weigel [30] je Sodišče prav posebej potrdilo, da pravo Unije delavcu ne zagotavlja, da je prenos njegovih dejavnosti v državo članico, ki ni tista, v kateri je predhodno prebival, davčno nevtralen. Na podlagi razlik med zakonodajami držav članic v zvezi s tem ima lahko tak prenos za državljana, odvisno od posameznega primera, prednosti ali slabosti. Iz tega sledi, da načeloma nobena slabost – v primerjavi s položajem, v katerem je državljan izvajal dejavnost pred prenosom – ne nasprotuje določbam člena 45 PDEU, pod pogojem, da zadevna zakonodaja ne postavi tega državljana v slabši položaj v primerjavi s tistimi, ki so že davčni zavezanci za ta davek. [31]

71. Iz navedene sodne prakse torej izhaja, da v nasprotju s trditvijo predložitvenega sodišča Zvezni republiki Nemčiji delavcu v položaju, kakršen je položaj R. Bukovanskyja, ni treba zagotoviti enakega obravnavanja, kakršno velja za delavca s švicarskim državljanstvom, ki opravlja poklicno dejavnost na nemškem ozemlju, ki prenese prebivališče v Švico in ki je v skladu s Konvencijo obdavčen v Švici. Različno obravnavanje med takim švicarskim delavcem in R. Bukovanskyjem izhaja samo iz porazdelitve davčne pristojnosti med državama članicama. Ker nič ne kaže, da bi prekrivajoča obdavčitev izhajala iz različnega obravnavanja glede na delavca, ki prebiva v Nemčiji in je tam neomejeno davčno zavezan za dohodnino, je treba ugotoviti, da navedeno davčno obravnavanje ne ovira svobode gibanja. [32]

72. Poleg tega je treba zlasti v zvezi s sklicevanjem predložitvenega sodišča na člen 9 Priloge I k Sporazumu na prvem mestu opozoriti, da je Sodišče pojasnilo, da odstavek 1 navedenega člena zajema samo diskriminacijo državljana ene pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice zaradi državljanstva. [33]

73. Iz dejanskih elementov, predloženih Sodišču, torej izhaja, da je R. Bukovansky nemški državljan, ki je v spornem letu, to je letu 2008, opravljal dejavnost v Nemčiji za nemško družbo. To, da gre za hčerinsko družbo švicarske skupine, v zvezi s tem nima vpliva. Zato v obravnavanem primeru ne more iti za diskriminacijo, ki bi jo izvajali organi ene pogodbenice zoper državljana druge pogodbenice, in zadevne določbe torej ni mogoče uporabiti.

74. Kar zadeva, na drugem mestu, člen 9(2) Priloge I, je treba opozoriti, da v skladu z njim zaposlena oseba in njeni družinski člani uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani. Poleg tega menim, da tudi takšna določba, kot je odstavek 1 navedenega člena, zadeva diskriminacije ene pogodbenice zoper državljana na podlagi državljanstva na ozemlju druge pogodbenice, kar je primer, ki se ne uporablja v obravnavanem primeru, kot je bilo poudarjeno v prejšnji točki.

29 — Glej nemško pravo, v katerem je mogoče z merilom prebivališča utemeljiti neomejeno davčno zavezanost za dohodnino. Glej točko 14 zgoraj.

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

31 — Glej sodbo Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, točka 55). To, da se je navedena zadeva nanašala na posredne davke v delu, v katerem je šlo za davek ob registraciji osebnega vozila, ne vpliva na uporabo v njej določenega načela.

32 — V obravnavanem primeru se ne uporablja niti načelo, navedeno v točki 79 sodbe de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), v skladu s katerim določbe o prostem gibanju delavcev nasprotujejo temu, da država izvora ovira svobodo enega svojih državljanov, da sprejme ponudbo za zaposlitev in se zaposli v drugi državi članici. R. Bukovansky namreč ne opravlja dela v Švici.

33 — Glej sodbo Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, točki 47 in 48).

75. Navedeno razlago potrjuje jezikovna analiza opredelitve v nekaterih jezikovnih različicah navedene določbe, ki se jasno nanašajo na „ozemlje druge pogodbenice“, navedeno v odstavku 1 istega člena.[34] Poleg tega je ta skladna z načelom iz sodne prakse, ki je navedeno v točki 63 in v skladu s katerim mora država članica spoštovati načelo nacionalnega obravnavanja, kar zadeva državljane drugih držav članic, ki so uresničevali svobodo gibanja.

76. Poleg tega iz te sodne prakse izhaja, da mora država članica izvajati načelo nacionalnega obravnavanja tudi za svoje državljane, ki so uresničevali svobodo gibanja. Prav v skladu s to sodno prakso se je Sodišče v sodbi Ettwein med drugim sklicevalo na člen 9(2) Priloge I k Sporazumu in tako določilo načelo, da pogodbenice ne morejo odreči davčne ugodnosti davčnemu zavezancu samo zato, ker je njegov kraj stalnega prebivališča na ozemlju druge pogodbenice.[35] Toda navedena sodna praksa se za obravnavani primer ne uporablja, ker v tem primeru ne gre za to, da je bila nemškemu delavcu, ki prebiva v Švici, vendar dela v Nemčiji, priznana davčna ugodnost v Nemčiji, temveč gre bolj za priznavanje švicarskega prednostnega davčnega obravnavanja zaradi prebivališča v Švici v primerjavi z nemškim delavcem/davčnim zavezancem, ki prebiva v Nemčiji in je zavezan za plačilo dohodnine v Nemčiji.

77. Poleg tega iz navedenega izhaja, da določba člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico – če bi se Sodišče odločilo, da jo analizira z vidika Sporazuma – niti ne krši člena 9 Priloge I k Sporazumu niti ne ovira svobode gibanja delavcev.

2. Kršitev člena 2 Sporazuma

78. Predložitveno sodišče poleg tega meni, da je prekrivajoča obdavčitev v nasprotju s prepovedjo diskriminacije na podlagi državljanstva, s katero je kršen člen 2 Sporazuma. Ker se navedeno davčno obravnavanje ne uporablja za švicarske državljane, ki se preselijo v Švico, uporaba člena 4(4) Dvostranske konvencije med Nemčijo in Švico dejansko pomeni, da je davčna obremenitev za nešvicarskega državljana, ki se preseli v Švico, na koncu višja kot za švicarskega državljana.

79. Vendar kot je bilo že pojasnjeno v točki 67 zgoraj, je zadevna določba del sporazuma o porazdelitvi davčne pristojnosti med državama pogodbenicama Dvostranske konvencije.

80. V zvezi s tem je torej treba ugotoviti, na prvem mestu, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je mogoče merilo državljanstva uporabiti kot merilo za porazdelitev davčne pristojnosti in ga kot tako ni mogoče šteti za diskriminacijo na podlagi državljanstva.[36]

81. Na drugem mestu, Sodišče je v zadevi Van Hilten[37] že odločilo, da za nacionalno zakonodajo, ki določa obliko prekrivajoče obdavčitve, v navedenem primeru v zvezi z davki na dediščino, in v kateri je uporabljena navezovalna okoliščina državljanstva za porazdelitev davčne pristojnosti, ni mogoče šteti, da pomeni diskriminacijo, prepovedano s Pogodbo.[38]

82. Glede na navedene preudarke je zato treba po mojem mnenju ugotoviti, da zadevna določba ne pomeni nobene oblike diskriminacije na podlagi državljanstva, ki bi bila v nasprotju s členom 2 Sporazuma.

34 — Tako se lahko v francoski različici („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“) beseda „y“ nanaša samo na ozemlje pogodbenice. To velja za besedo „dort“ v nemški različici („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen“).

35 — Glej sodbo Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točke 48, 49 in 52).

36 — Glej sodbo Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, točki 30 in 53).

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

38 — Prav tam. točka 47.

V – **Predlog**

83. Na podlagi navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Finanzgericht Baden-Württemberg, odgovori:

Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi strani o prostem pretoku oseb je treba razlagati tako, da v skladu s svojim členom 21(1) ne nasprotuje določbi, vsebovani v dvostranski konvenciji o dvojnem obdavčevanju, ki sta jo sklenili Švicarska konfederacija in država članica ter ki določa obliko prekrivajoče obdavčitve, v skladu s katero so lahko dohodki, ki jih je v navedeni državi članici ustvarila zaposlena oseba, ki jo je mogoče v skladu z navedenim sporazumom opredeliti kot tako imenovanega „obratnega“ obmejnega delavca, ki se je preselil v Švico, vendar nima švicarskega državljanstva, in ki je bila pred preselitvijo v Švico vsaj pet let neomejeno davčno zavezana v zadevni državi članici, še naprej obdavčeni z dohodnino v navedeni državi članici v letu, v katerem se je preselila, in v naslednjih petih letih.