Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

19 ноември 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора — Отношение между това споразумение и двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане — Равно третиране — Дискриминация, основана на гражданство — Гражданин на държава — членка на Европейския съюз — Погранични работници — Данък върху доходите — Разпределение на данъчната компетентност — Данъчна привръзка — Гражданство“

По дело C-241/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг, Германия) с акт от 19 декември 2013 г., постъпил в Съда на 16 май 2014 г., в рамките на производство по дело

Roman Bukovansky

срещу

Finanzamt Lörrach,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, C. Toader и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 февруари 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Bukovansky, от H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— за Finanzamt Lörrach, от D. Gress и S. Parodi-Neef, в качеството на представители,

— за германското правителство, от T. Henze и B. Beutler, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg и E. Karlsson, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от M. Holt, в качеството на представител, подпомаган от S. Ford, barrister,

— за Европейската комисия, от R. Lyal и M. Wasmeier, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 април 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на подписаното на 21 юни 1999 г. в Люксембург Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора (ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 74, стр. 97, наричано по-нататък „Споразумението относно свободното движение на хора“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Bukovansky, германски гражданин, и Finanzamt Lörrach (Данъчна служба Льорах) относно решението, с което тази служба облага доходите от заплата на г-н Bukovansky в Германия за периода, след като същият е преместил местожителството си от Германия в Швейцария.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 На 21 юни 1999 г. Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга, подписват седем споразумения, сред които е и Споразумението относно свободното движение на хора. Тези седем споразумения са одобрени от името на Общността с Решение 2002/309/ЕО, Евратом на Съвета и на Комисията от 4 април 2002 година (ОВ L 114, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 27, стр. 25 и поправки в ОВ L 353, 31.12.2009 г., стр. 71 и ОВ L 19, 23.1.2010 г., стр. 11) и влизат в сила на 1 юни 2002 г.

4 Съгласно преамбюла на Споразумението относно свободното движение на хора договарящите се страни са „решени да осъществяват свободното движение на хора между тях на основата на правилата, валидни в Европейската общност“.

5 Целта на Споразумението относно свободното движение на хора, видно от член 1, букви а) и г) от него, е на гражданите на държавите членки на Европейския съюз и на Швейцарската конфедерация да се предостави право на влизане, на пребиваване, на достъп до работа като заети лица, на установяване на основата на самостоятелна заетост и правото на престой на територията на договарящите страни, както и да се предоставят еднакви условия на живот, заетост и труд, като тези, предоставени на гражданите на съответната страна.

6 Съгласно член 2 от това споразумение, озаглавен „Недискриминация“:

„Граждани на една договаряща се страна, които законно пребивават на територията на друга договаряща се страна, не трябва в приложение и в съответствие с разпоредбите на приложения I, II и III на настоящото споразумение, да бъдат обект на каквато и да е дискриминация на основание [гражданство]“.

7 Член 4 от Споразумението, озаглавен „Право на пребиваване и достъп до икономическа дейност“, предвижда:

„Правото на пребиваване и достъпът до икономическа дейност са гарантирани […] в съответствие с разпоредбите на приложение I“.

8 Съгласно член 15 от Споразумението относно свободното движение на хора, приложенията и протоколите към това споразумение са неразделна част от него.

9 Член 16 от Споразумението, озаглавен „Позоваване на законодателството на Общността“, има следното съдържание:

„1. За да се постигнат целите, преследвани с настоящото споразумение, договарящите се страни предприемат всички необходими мерки, за да гарантират, че правата и задълженията еквивалентни, на тези, съдържащи се в законовите актове на Европейската общност, на които се прави позоваване, се прилагат в отношенията между тях.

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

10 Член 21 от Споразумението, озаглавен „Връзка с двустранни споразумения относно двойното данъчно облагане“, предвижда в параграф 1:

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

11 Член 7 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора е озаглавен „Заети погранични работници“ и прогласява в параграф 1:

„Зает пограничен работник е гражданин на една договаряща се страна, който пребивава на територията на една договаряща се страна и който изпълнява дейност като заето лице на територията на друга договаряща се страна, като се връща на мястото си на пребиваване всеки ден, или най-малкото един път седмично“.

12 Член 9 от споменатото приложение е озаглавен „Равнопоставеност“ и предвижда в параграфи 1 и 2:

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

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

Спогодбата

13 Спогодбата от 11 август 1971 г. между Швейцарската конфедерация и Федерална република Германия (Bundesgesetzblatt 1972 II, стр. 1022), изменена с Протокола за преразглеждане от 12 март 2002 г. (Bundesgesetzblatt 2003 II, стр. 67, наричана по-нататък „германско-швейцарската спогодба“), е двустранна спогодба, сключена с цел да се избегне двойното данъчно облагане при облагането с данъци на доходите и имуществото.

14 Член 4 от германско-швейцарската спогодба предвижда:

„1. По смисъла на тази спогодба „местно лице на едната договаряща държава“ е всяко лице, което съгласно законодателството на тази държава подлежи на неограничено данъчно облагане в нея.

[…]

4. Независимо от останалите разпоредби на тази спогодба, когато физическо лице, местно лице на Швейцария, няма швейцарско гражданство и е подлежало на неограничено данъчно облагане във Федерална република Германия през период от общо поне пет години, през годината, през която неограничената данъчна задължеността е приключила за последен път и през следващите пет години Федерална република Германия може да обложи доходите на това лице от Федерална република Германия и находящите му се във Федерална република Германия имуществени активи. Допустимото съгласно разпоредбите на тази спогодба облагане на споменатите доходи или имуществени активи в Швейцария не се засяга. При прилагането по аналогия на разпоредбите на германското право относно приспадането на чуждестранни данъци обаче Федерална република Германия приспада швейцарския данък върху посочените доходи или имуществени активи, начислен в съответствие с разпоредбите на тази спогодба, от частта на германския данък (с изключение на корпоративния данък) начислен въз основа на настоящата разпоредба върху тези доходи или имуществени активи в допълнение към германския данък, който би бил начислен за тях съгласно членове 6—22. Разпоредбите на този параграф не се прилагат, когато физическото лице е станало местно на Швейцария лице, за да извършва там реална трудова дейност за работодател, с когото освен с трудовото правоотношение то не е обвързано нито пряко, нито косвено чрез съществен икономически интерес под формата на участие или по друг начин.

5. Когато физическо лице се счита за местно лице на едната договаряща държава по смисъла на този член само за част от годината и за местно лице на другата договаряща държава за останалата част от годината (смяна на местожителството), всяка държава може да събира установените въз основа на неограничената данъчна задължеността данъци само пропорционално на периода, през който това лице се счита за местно за нея.

[…]“.

15 Член 15 от същата спогодба предвижда:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 15а—19, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение, се облагат с данък само в тази държава, освен ако трудът се полага в другата договаряща държава. Ако трудът се полага по този начин, така получените възнаграждения могат да се облагат с данък в тази друга държава.

2. Независимо от разпоредбата на параграф 1, възнаграждение, получено от местно лице на едната договаряща държава за положен труд в другата договаряща държава, се облага само в първата посочена държава, ако:

a) получателят пребивава в другата държава за период или периоди ненадвишаващи общо 183 дни във всеки дванадесетмесечен период през съответната календарна година,

b) възнаграждението е платено от работодател или от името на работодател, който не е местно лице на другата държава, и

c) възнаграждението не е за сметка на място на стопанска дейност или постоянен обект, което/който работодателят притежава в другата държава.

[…]

4. Без да се засягат разпоредбите на член 15а, физическото лице, което е местно на едната договаряща държава лице, но извършва дейност като член на ръководството, директор, управител или прокурист на капиталово дружество, местно за другата договаряща държава, подлежи на данъчно облагане в тази друга държава за доходите от тази дейност, стига дейността му да не е ограничена така, че да обхваща само задачи извън тази друга държава. Ако тази друга държава не облага посочените доходи, те подлежат на облагане в държавата, на която физическото лице е местно лице“.

16 Член 15а от посочената спогодба гласи:

„1. Независимо от разпоредбата на член 15, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от пограничния работник за наемен труд, подлежат на облагане в договарящата се държава на пребиваване. Като компенсация договарящата се държава, в която се упражнява дейността, може да удържа данък върху посочените възнаграждения. Този данък не може да надхвърля 4,5 процента от брутния размер на възнаграждението, ако местожителството е удостоверено с официален документ от компетентния данъчен орган на договарящата се държава, в която живее данъчнозадълженото лице. Това не засяга действието на разпоредбите на член 4, параграф 4.

2. Пограничен работник по смисъла на параграф 1 е всяко лице, местно лице на едната договаряща се държава, работното място на което се намира в другата договаряща се държава и което редовно се връща в мястото, където живее. Ако след работа не се връща редовно в мястото, където живее, това лице губи качеството си на пограничен работник само ако при заетост през цялата календарна година не се връща в посоченото място през повече от 60 работни дни поради извършваната от него дейност.

3. Договарящата се държава, на която пограничният работник е местно лице, отчита — независимо от член 24 — начисления съгласно изречение трето от параграф 1 данък по следния начин:

a. във Федерална република Германия данъкът се приспада от германския данък върху доходите в съответствие с член 36 от Закона за данъка върху доходите („Einkommensteuergesetz“), като се изключват разпоредбите на член 34c от този закон; данъкът се отчита и при определянето на авансови вноски за данъка върху доходите;

[…]“.

Германското право

17 Съгласно член 1, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите (Einkommenssteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“), в изменената му на 20 декември 2007 г. редакция (Bundesgesetzblatt 2007 I, стр. 3150), физическите лица с местожителство или обичайно пребиваване на територията на страната са неограничено задължени там за данъка върху доходите.

18 Член 1, параграф 4 от EStG предвижда:

„Физическите лица, които нямат нито местожителство, нито обичайно пребиваване на територията на страната, са — при спазване на параграфи 2 и 3 и на член 1a — ограничено данъчно задължени за данъка върху доходите, когато получават доходи от източници в страната по смисъла на член 49“.

19 Съгласно член 49 от EStG, който се отнася до частично облагаемите доходи:

„1. Доходи от източници в страната за целите на частичната данъчна задълженост за данъка върху доходите (член 1, параграф 4) са:

[…]

4. доходите от наемен труд (член 19), който

a) е или е бил упражняван или използван в Германия,

[…]

c) като възнаграждение за дейност като управител, прокурист или член на ръководството на дружество, управлението на което е в Германия,

[…]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

20 Г-н Bukovansky, който притежава германско и чешко гражданство, живее в Германия от 1969 г. до юли 2008 г. От януари 1999 г. до февруари 2006 г. той работи в Швейцария, където е наеман от различни дружества от концерна Novartis. Тогава той е облаган с данък върху доходите в държавата си на пребиваване, Федерална република Германия.

21 В рамките на договореност за преместване през март 2006 г. г-н Bukovansky е прехвърлен от швейцарския си работодател в дъщерно на този концерн дружество, Novartis Pharma Productions GmbH (наричано по-нататък „W-GmbH“) със седалище в Германия. Първоначално срокът на упражняваната от г-н Bukovansky в Германия дейност е трябвало да бъде две години, но този срок е поетапно удължаван, до края на 2012 г.

22 На 1 август 2008 г. г-н Bukovansky премества местожителството си в Швейцария, като продължава да работи за W-GmbH в Германия. В декларацията си за доходите за 2008 г. същият посочва, че за периода, през който е имал местожителство в Швейцария, т.е. от август до декември 2008 г., съгласно член 15а, параграф 1 от германско-швейцарската спогодба доходите му като работник на W-GmbH трябва да подлежат на облагане с данъка в Швейцария, като пограничен работник „в обратна посока“.

23 Според данъчната служба в Льорах обаче въпросните доходи за цялата данъчна 2008 г. подлежат на облагане с германския данък. Тя счита, че по силата на член 1, параграф 4 и член 49, параграф 1 от EStG за периода от август до декември 2008 г. г-н Bukovansky подлежи на облагане с германския данък върху доходите и че освен това доходите му, изплатени от W-GmbH, трябва на основание член 4, параграф 4 от германско-швейцарската спогодба да бъдат обложени с данък в Германия.

24 След като г-н Bukovansky подава жалба по административен ред, данъчната служба в Льорах, от една страна, потвърждава акта за установяване на данъка, изготвен за целите на облагането на съответните доходи, и от друга — отчита сумите, които г-н Bukovansky е платил на швейцарската данъчна администрация като данък върху доходите от август 2008 г. нататък.

25 В подадената жалба пред Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг) г-н Bukovansky поддържа довода си, че получената заплата за периода август—декември 2008 г. за дейността му за W-GmbH трябва да бъде освободена от германския данък и да бъде обложена единствено с швейцарския данък. Данъчната служба в Льорах иска тази жалба да бъде оставена без уважение.

26 Запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно член 15а, параграф 1 от германско-швейцарската спогодба Швейцарската конфедерация трябва да се счита от август 2008 г. нататък за държавата на пребиваване на г-н Bukovansky и за оправомощена, считано от този месец, да облага с данък доходите му от заплата.

27 Тя обаче посочва, че след като г-н Bukovansky няма швейцарско гражданство, бил е неограничено данъчнозадължен в Германия през период от общо поне пет години и след преместването си в Швейцария е запазил работата си като заето лице в Германия, член 4, параграф 4 от Спогодбата предвижда също, че независимо от останалите разпоредби на тази спогодба Федерална република Германия може през годината, през която неограничената данъчна задълженост е приключила за последен път, и през следващите пет години, да обложи доходите на това лице от Германия и находящите му се в тази държава членка имуществени активи, при което обаче Федерална република Германия трябва да приспадне начисления швейцарски данък върху процесните доходи от съответната част от германския данък. За този период данъчната тежест за г-н Bukovansky е в размера на данъка, установен за германските доходи.

28 По мнение на тази юрисдикция обаче предвиденото в член 4, параграф 4 от германско-швейцарската спогодба данъчно облагане на лицата без швейцарско гражданство представлява по-неблагоприятно третиране в сравнение с предвиденото за швейцарските граждани. Тя отбелязва, че право да облага с данък доходите от заплата на пребиваващ в Германия швейцарски гражданин, който престава да има местожителство в тази държава, но същевременно запазва работата си като заето лице там, има само Швейцария. Ето защо за нея

възниква въпросът дали това различно третиране е съвместимо с принципа на равно третиране, предвиден в член 9, от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора, и със залегналата в член 2 от това споразумение забрана за допускане на дискриминация, основана на гражданство.

29 Според запитващата юрисдикция член 21, параграф 1 от Споразумението относно свободното движение на хора не е пречка за неприлагането на разпоредбите на германско-швейцарската спогодба относно данъчното облагане, съдържащи се в член 4, параграф 4 от Спогодбата, във връзка с член 15а, параграф 1, изречение четвърто от нея. Тя посочва, че действително разпоредбите на споменатата спогодба по принцип не се засягат от разпоредбите на Споразумението относно свободното движение на хора. Запитващата юрисдикция обаче смята, че разпоредбите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане не могат да бъдат в разрез със забраните, прогласени от правото на Съюза в областта на дискриминацията. По нейно мнение тези спогодби трябва да се прилагат при зачитане на задълженията, които произтичат от основните свободи, залегнали в това споразумение.

30 При тези обстоятелства Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

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

По преюдициалния въпрос

31 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципите на недопускане на дискриминация и и на равно третиране, прогласени в член 2 от Споразумението относно свободното движение на хора и член 9 от приложение I към него, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като германско-швейцарската спогодба, съгласно която компетентна да облага с данък доходите от заплата на германско данъчнозадължено лице без швейцарско гражданство е държавата на източника на тези доходи, т.е. Федерална република Германия, включително когато това лице е преместило местожителството си от Германия в Швейцария, като същевременно е запазило работата си като заето лице в първата посочена държава, докато компетентна да облага доходите от заплата на швейцарски гражданин, който се намира в аналогично положение, е новата държава на пребиваване, в настоящия случай — Швейцарската конфедерация.

32 По отношение на обстоятелствата по главното производство и приложимите разпоредби на Споразумението относно свободното движение на хора следва да се приеме за установено, че въз основа на текста на член 7, параграф 1 от приложение I към това споразумение същият е приложим към положението на г-н Bukovansky. Всъщност последният е гражданин на „една договаряща се страна“ — Федерална република Германия, пребивава на територията на „една договаряща се страна“, в случая Швейцарската конфедерация, и упражнява дейност като заето лице на територията на „другата договаряща се страна“ — Федерална република Германия.

33 Тази разпоредба провежда разграничение между мястото на пребиваване, което е на територията на едната договаряща се страна, и мястото на упражняване на дейност като заето лице, което трябва да се намира на територията на другата договаряща страна, независимо от гражданството на заинтересованото лице (вж. в този смисъл решение Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, т. 35). Съгласно въпросната разпоредба г-н Bukovansky трябва да бъде квалифициран като „зает пограничен работник“ за целите на прилагането на Споразумението относно свободното движение на хора, защото наред с останалото е безспорно, че по принцип той ежедневно или поне веднъж седмично има отиване и връщане между мястото на неговото пребиваване и мястото му на заетост.

34 По отношение на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Швейцарската конфедерация и държавите —членки на Съюза, следва да се изтъкне, че съгласно член 21, параграф 1 от Споразумението относно свободното движение на хора разпоредбите на тези спогодби не се засягат от разпоредбите на посоченото споразумение.

35 Необходимо е обаче да се провери дали тази разпоредба на Споразумението позволява на договарящите се държави да дерогират всички разпоредби на това споразумение.

36 В тази насока следва да се отбележи, че член 9 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора, озаглавен „Равнопоставеност“, предвижда в параграф 2 особено правило, което цели да предостави на заетото лице и на членовете на неговото семейство същите данъчни отстъпки и социални обезщетения като тези на заетите лица, граждани на страната, и членовете на техните семейства. В този контекст е уместно да се припомни, че Съдът е постановил, че в областта на данъчните отстъпки принципът на равно третиране, предвиден в тази разпоредба, може да бъде изтъкнат и от работник, който е упражнил правото си на свободно движение и е гражданин на едната договаряща се страна, спрямо държавата му на произход (вж. в този смисъл решение Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, т. 33 и цитираната съдебна практика, както и т. 42 и 43).

37 Разглеждайки, във връзка с отправени преюдициални запитвания, въпроса дали сключените между държавите — членки на Съюза, спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, трябва да бъдат съвместими с принципа на равно третиране и като цяло със свободите на движение, гарантирани от първичното право на Съюза, Съдът е постановил, че държавите членки са свободни в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия, но при упражняването на така разпределеното правомощие за данъчно облагане са длъжни да зачитат този принцип и тези свободи (вж. решения Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566 т. 48—51, както и Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 41 и 42).

38 Ето защо, когато в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между държави членки, критерият за гражданството е залегнал в разпоредба, която трябва да разпредели данъчната компетентност, тази диференциация, основана на гражданството, не би могла да се смята за забранена дискриминация (решение Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 30). Колкото до упражняването на предоставената от такава разпоредба данъчна компетентност обаче, държавата членка, която притежава споменатата компетентност, е длъжна да спазва принципа на равно третиране.

39 Тази съдебна практика за отношението между първичното право на Съюза и спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между държавите членки, трябва да се прилага по аналогия към отношението между Споразумението относно свободното движение на хора и спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между държавите членки и Швейцарската конфедерация.

40 Видно от преамбюла, от член 1, буква г) и от член 16, параграф 2 от въпросното споразумение, всъщност целта на това споразумение е да направи възможно на практика — в полза на гражданите на Съюза и на тези на Швейцарската конфедерация — свободното движение на лицата на територията на договарящите се по въпросното споразумение страни, основавайки се на действащите в Съюза разпоредби, понятията на които трябва да се тълкуват в съзвучие с практиката на Съда.

41 Действително, съгласно член 21 от Споразумението относно свободното движение на хора спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане между държавите — членки на Съюза, и Швейцарската конфедерация не се засягат от разпоредбите на това споразумение. Цитираният член обаче не може да има обхват, който противоречи на принципите, залегнали в основата на споразумението, от което той е част (вж. по аналогия решение TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, т. 51). Следователно член 21 не би могъл да се разбира в смисъл, че допуска държавите — членки на Съюза, и Швейцарската конфедерация да попречат на постигането на свободното движение на лицата, като при упражняване на данъчните правомощия, съответно разпределени с двустранните им спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, лишат член 9, параграф 2 от приложение I към посоченото споразумение от полезно действие.

42 В случая по главното производство е безспорно, че от данъчна гледна точка и след преместването на местожителството си от Германия в Швейцария г-н Bukovansky е третиран от държавата на източника на доходите му от заплата, в настоящия случай — Федерална република Германия, както данъчнозадължено лице, което работи и живее в тази държава.

43 Г-н Bukovansky твърди, че е бил третиран различно от швейцарски гражданин, който като него е преместил местожителството си от Германия в Швейцария, същевременно запазвайки мястото си на заетост в първата от тези държави, защото компетентна да облага доходите му от заплата била държавата на пребиваване на това лице, т.е. Швейцарската конфедерация, а не, както в неговия случай, държавата на източника на доходите от заплата, т.е. Федерална република Германия.

44 В това отношение следва да се отбележи, че целта на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като германско-швейцарската спогодба е да се избегне данъчното облагане на един и същи доход във всяка от двете страни по тази спогодба, а не да се гарантира, че данъците, с които се облага данъчнозадълженото лице в едната договаряща се страна, няма да са по-високи от тези, с които би било облагано в другата (решение Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 46).

45 В настоящия случай се налага изводът, че различното третиране, на което г-н Bukovansky поддържа, че е обект, произтича от разпределението между страните по съответната спогодба на правомощието за данъчно облагане и се дължи на съществуващите различия между данъчните режими на тези страни. Както обаче бе споменато в точки 37 и 38 от настоящото решение, изборът на посочените страни на различни критерии за привързване, с оглед на разпределянето помежду им на компетентността за данъчно облагане, сам по себе си не представлява забранена дискриминация.

46 Ето защо, след като г-н Bukovansky не е поставен в по-неблагоприятно данъчно положение от данъчнозадължените лица с местожителство в Германия, няма основание да се заключи, че е налице дискриминация, произтичаща от различно третиране, което е в разрез с член 9, параграф 2 от приложение I към това споразумение.

47 Колкото до принципа на недопускане на дискриминация, прогласен в член 2 от същото споразумение, следва да се отбележи, че този член забранява като цяло всяка дискриминация, основана на гражданство. След като член 9 от приложение I към Споразумението относно

свободното движение на хора гарантира прилагането на този принцип в областта на свободното движение на работници, няма основание да се направи и извод, че е налице дискриминация, която е в разрез с упоменатия член 2 (вж. по аналогия решение Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, т. 19 и 20 и цитираната съдебна практика).

48 С оглед на изложените дотук съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че принципите на недопускане на дискриминация и и на равно третиране, прогласени в член 2 от Споразумението относно свободното движение на хора и член 9 от приложение I към него, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като германско-швейцарската спогодба, съгласно която компетентна да облага с данък доходите от заплата на германско данъчнозадължено лице без швейцарско гражданство е държавата на източника на тези доходи, т.е. Федерална република Германия, включително когато това лице е преместило местожителството си от Германия в Швейцария, като същевременно е запазило работата си като заето лице в първата посочена държава, докато компетентна да облага доходите от заплата на швейцарски гражданин, който се намира в аналогично положение, е новата държава на пребиваване, в настоящия случай — Швейцарската конфедерация.

По съдебните разноски

49 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Принципите на недопускане на дискриминация и и на равно третиране, прогласени в член 2 от подписаното на 21 юни 1999 г. в Люксембург Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора, и в член 9 от приложение I към това споразумение, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като Спогодбата от 11 август 1971 г. между Швейцарската конфедерация и Федерална република Германия, изменена с Протокола за преразглеждане от 12 март 2002 г., съгласно която компетентна да облага с данък доходите от заплата на германско данъчнозадължено лице без швейцарско гражданство е държавата на източника на тези доходи, т.е. Федерална република Германия, включително когато това лице е преместило местожителството си от Германия в Швейцария, като същевременно е запазило работата си като заето лице в първата посочена държава, докато компетентна да облага доходите от заплата на швейцарски гражданин, който се намира в аналогично положение, е новата държава на пребиваване, в настоящия случай — Швейцарската конфедерация.

Подписи