Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

19. november 2015*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vaheline kokkulepe isikute vaba liikumise kohta — Selle kokkuleppe ja topeltmaksustamise vältimise kahepoolsete lepingute vaheline seos — Võrdne kohtlemine — Kodakondsuse alusel diskrimineerimine — Euroopa Liidu liikmesriigi kodanik — Piirialatöötajad — Tulumaks — Maksustamispädevuse jaotus — Maksustamise pidepunktid — Kodakondsus

Kohtuasjas C-241/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi liidumaa maksukohus, Saksamaa) 19. detsembri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. mail 2014, menetluses

Roman Bukovansky

versus

Finanzamt Lörrach,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president M. Ilešič kolmanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud C. Toader ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. veebruari 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— R. Bukovansky, esindaja: *Rechtsanwalt* H. Hauswirth,

— Finanzamt Lörrach, esindajad: D. Gress ja S. Parodi-Neef,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja B. Beutler,

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg ja E. Karlsson,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: M. Holt, keda abistas *barrister* S. Ford,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Wasmeier,

olles 30. aprilli 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelist kokkulepet isikute vaba liikumise kohta, mis allkirjastati 21. juunil 1999 Luxembourgis (EÜT 2002, L 114, lk 6; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89, edaspidi „isikute vaba liikumist käsitlev kokkulepe").

2 Taotlus on esitatud Saksa kodaniku R. Bukovansky ja Finanzamt Lörrachi (maksuameti Lörrachi büroo) vahelises vaidluses maksuhalduri otsuse üle maksustada R. Bukovansky töötasu Saksamaal pärast seda, kui ta oli viinud enda elukoha Saksamaalt üle Šveitsi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Euroopa Ühendus ja selle liikmesriigid ning Šveitsi Konföderatsioon allkirjastasid 21. juunil 1999 seitse kokkulepet, sealhulgas isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe. Nõukogu ja komisjoni 4. aprilli 2002. aasta otsusega 2002/309/EÜ, Euratom (EÜT L 114, lk 1; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89) kiideti need seitse kokkulepet ühenduse nimel heaks ning need jõustusid 1. juunil 2002.

4 Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe preambuli kohaselt on kokkuleppeosalised „otsustanud oma territooriumide vahel sisse seada isikute vaba liikumise Euroopa Ühenduses kohaldatavate eeskirjade alusel".

5 Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe eesmärk on artikli 1 punktide a ja d kohaselt anda Euroopa Liidu liikmesriikide ja Šveitsi Konföderatsiooni kodanikele õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda kokkuleppeosaliste territooriumidele, ning tagada neile samasugused elu- ja töötingimused kui kokkuleppeosaliste oma kodanikel.

6 Kokkuleppe artiklis 2 „Diskrimineerimisest hoidumine" on ette nähtud:

„Käesoleva kokkuleppe I, II ja III lisa sätete kohaldamise tulemusena ja nende kohaselt ei diskrimineerita kokkuleppeosalise territooriumil seaduslikult elavaid teise kokkuleppeosalise kodanikke nende kodakondsuse alusel."

7 Kokkuleppe artiklis 4 „Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus" on sätestatud:

„Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus tagatakse vastavalt I lisa sätetele […]."

8 Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artikli 15 kohaselt on kokkuleppe lisad ja protokollid selle lahutamatu osa.

9 Kokkuleppe artikkel 16 „Viide ühenduse õigusele” on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesoleva kokkuleppe eesmärkide saavutamiseks võtavad kokkuleppeosalised kõik meetmed, et tagada nendevahelistes suhetes samaväärsete õiguste ja kohustuste kohaldamine kui nendes Euroopa Ühenduse õigusaktides, millele viidatakse.

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

10 Kokkuleppe artikli 21 „Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega” lõikes 1 on sätestatud:

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

11 Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe I lisa artikli 7 „Piirialatöötajad” lõikes 1 on sätestatud:

„Piirialatöötaja on kokkuleppeosalise kodanik, kelle elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil ja kes töötab teise kokkuleppeosalise territooriumil, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas.”

12 Kokkuleppe viidatud lisa artikli 9 „Võrdne kohtlemine” lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

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

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

Lepinguõigus

13 Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 11. augustil 1971 sõlmitud leping (*Bundesgesetzblatt*, edaspidi „*BGBl.*”, 1972 II, lk 1022), mida on muudetud 12. märtsi 2002. aasta muutmisprotokolliga (*BGBl.* 2003 II, lk 67, edaspidi „Saksamaa-Šveitsi maksuleping”), on kahepoolne leping tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimiseks.

14 Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artiklis 4 on ette nähtud:

„1. Käesolevas lepingus tähistab mõiste „lepingu osalisriigi resident” isikut, kellel on selles riigis vastavalt kehtivatele õigusnormidele täieulatuslik maksukohustus.

[...]

4. Füüsilist isikut, kes on Šveitsi resident, kuid kellel ei ole Šveitsi kodakondsust ja kelle suhtes on kehtinud vähemalt viis aastat Saksamaa Liitvabariigis täieulatuslik maksukohustus, võib Saksamaa Liitvabariik kõnealuse lepingu muudest sätetest olenemata maksustada aastal, mil viimati lõppes täieulatuslik maksukohustus, ja sellele järgneval viiel aastal Saksamaa Liitvabariigis saadud tulu ja

Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuva vara suhtes. Eelnev ei puuduta tulu ja vara maksustamist Šveitsis vastavalt käesolevale lepingule. Saksamaa Liitvabariik kohaldab aga välisriigis tasutud maksude arvestamist käsitlevaid Saksa õigusnorme analoogia alusel ning arvab selliselt tulult või varalt Šveitsis kinni peetud maksu vastavalt käesolevale lepingule maha sellelt osalt Saksa maksust (välja arvatud ettevõtjate suhtes kehtiv tulumaks), mis on sellelt tulult või varalt kinni peetud käesoleva sätte alusel osas, mis ületab Saksa maksu, mida võib kinni pidada [artiklite] 6–22 alusel. Käesoleva lõike sätted ei kehti juhul, kui füüsiline isik on viinud enda elukoha üle Šveitsi, et töötada seal töölepingu alusel tööandja heaks, kelle suhtes puudub tal lisaks töösuhtele igasugune otsene või kaudne märkimisväärne majanduslik huvi kas osaluse omamise kaudu või muul viisil.

5. Kui füüsiline isik on ühe osalisriigi resident käesoleva artikli tähenduses ainult osa aastast ja ülejäänud osa aastast teise osalisriigi resident (elukoha vahetus), siis võivad riigid kinni pidada maksu täieulatusliku maksukohustuse alusel üksnes selle ajavahemiku osas, mil isik oli selle riigi resident.

[...]”

15 Maksulepingu artiklis 15 on sätestatud:

„1. Kui [artiklitest] 15a–19 ei tulene teisiti, võib töötasu ja muud sarnast tasu, mida saab osalisriigis töölepingu alusel töötav resident, maksustada üksnes selles riigis, välja arvatud juhul, kui töö teostatakse teises osalisriigis. Kui töö teostatakse teises osalisriigis, maksustatakse selle eest saadud tasu selles osalisriigis.

2. Olenemata käesoleva artikli [lõikes] 1 sätestatust võib tasu, mida saab ühe osalisriigi resident teises osalisriigis töölepingu alusel tehtud töö eest, maksustada ainult esimesena nimetatud osalisriigis, kui:

a) tasu saaja ei viibi teises riigis asjaomasel kalendriaastal kokku enam kui 183 päeva;

b) tasu maksab tööandja või makstakse seda tööandja eest, kes ei ole teise riigi resident, ja

c) tasu ei maksa tööandja teises riigis asuv käitis või püsiv tegevuskoht.

[...]

4. Kui [artiklist] 15a ei tulene teisiti, võib maksustada osalisriigi residendist füüsilise isiku, kes tegutseb teises osalisriigis asuva kapitaliühingu juhatuse liikme, direktori, tegevjuhi või prokuristina, sellest tegevusest saadud tulu teises riigis, kui tema tegevus ei ole piiritletud nii, et see hõlmab üksnes teisest riigist väljapoole jäävate ülesannete täitmist. Kui teine osalisriik seda tulu ei maksusta, võib seda maksustada riigis, mille resident see füüsiline isik on.”

16 Maksulepingu artiklis 15a on sätestatud:

„1. Kui [artiklist] 15 ei tulene teisiti, maksustatakse töötasu ja muud sarnast tasu, mida piirialatöötaja töölepingu alusel töötamise eest saab, osalisriigis, mille resident ta on. Kompensatsiooniks võib osalisriik, kus tööd tehakse, nimetatud tasudelt maksu kinni pidada kohest mahaarvamismeetodit kohaldades. Kinnipeetav maks ei või ületada 4,5 protsenti tasude brutosummast, kui residentsus on osalisriigi, mille resident maksukohustuslane on, pädeva maksuhalduri ametliku dokumendiga tõendatud. See ei piira [artikli] 4 [lõike] 4 kohaldamist.

2. Piirialatöötaja [lõike] 1 tähenduses on isik, kes on ühe osalisriigi resident, kuid kelle töökoht asub teises osalisriigis, kust ta naaseb korrapäraselt oma elukohta. Kui see isik ei naase pärast töö lõpetamist oma elukohta, kaotab ta piirialatöötaja staatuse üksnes juhul, kui ta ei naase töötamise tõttu oma töökohast elukohta terve kalendriaasta jooksul enam kui 60 tööpäeval.

3. Kui [artiklist] 24 ei tulene teisiti, võtab osalisriik, mille resident piirialatöötaja on, [lõike] 1 kolmanda lause alusel määratud maksu arvesse järgmiselt:

a) maks arvatakse Saksamaa Liitvabariigis maha Saksa tulumaksust vastavalt tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) §-le 36, seejuures ei kohaldata sama seaduse § 34c sätteid. Maksu võetakse arvesse ka tulumaksu ettemakse suuruse kindlaksmääramisel;

[...]"

Saksa õigus

17 Vastavalt tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG") 20. detsembri 2007. aasta muudetud redaktsiooni (*BGBl.* 2007 I, lk 3150) § 1 lõikele 1 maksustatakse tulumaksuga niisuguste füüsiliste isikute kogu tulu, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaa Liitvabariigi territooriumil.

18 EStG § 1 lõikes 4 on ette nähtud:

„Kui lõigetes 2 ja 3 ning §-s 1a ei ole ette nähtud teisiti, kehtib füüsiliste isikute suhtes, kellel ei ole Saksamaa Liitvabariigi territooriumil alalist ega peamist elukohta, piiratud maksukohustus Saksamaal saadud tulu osas EStG § 49 tähenduses."

19 EStG §-s 49, mis puudutab tulu maksustamist piiratud maksukohustuse puhul, on sätestatud:

„1. Riigisisene tulu piiratud maksukohustuse tähenduses (§ 1 lõige 4) on:

[...]

4) töölepingu alusel tehtud tööst saadud tulu (§ 19), kui

a) töö tehti Saksamaa territooriumil või selle tulemust kasutatakse või kasutati Saksamaa territooriumil,

[...]

c) tasu on saadud tegevuse eest äriühingu tegevjuhina, prokuristina või juhatuse liikmena, kui äriühingu juhtimine toimub Saksamaal.

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

20 R. Bukovansky, kellel on nii Saksa kui Tšehhi kodakondsus, elas 1969. aastast kuni 2008. aasta juulini Saksamaal. 1999. aasta jaanuarist kuni 2006. aasta veebruarini töötas ta Šveitsis, Novartise kontserni kuuluvates erinevates äriühingutes. Tulumaksuga maksustati teda elukohariigis, Saksamaa Liitvabariigis.

21 Šveitsi tööandja viis 2006. aasta märtsis R. Bukovansky vastavalt üleviimise lepingule üle tööle kontserni Saksamaal asuva tütarettevõtja Novartis Pharma Productions GmbH (edaspidi „W-GmbH") juurde. Algselt pidi R. Bukovansky töötama Saksamaal kaks aastat, kuid tema töölepingut pikendati sammhaaval kuni 2012. aasta lõpuni.

22 1. augustil 2008 viis R. Bukovansky oma elukoha üle Šveitsi, jätkates ise töötamist W-GmbH-s Saksamaal. 2008. aasta kohta esitatud tuludeklaratsioonis lähtus R. Bukovansky sellest, et ajal, mil tema elukoht oli Šveitsis, see tähendab 2008. aasta augustist sama aasta detsembrini, maksustatakse W-GmbH-s töötatud aja eest niinimetatud vastassuunalise piirialatöötajana saadud töötasu Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 15a lõike 1 alusel Šveitsis.

23 Maksuameti Lörrachi büroo asus aga seisukohale, et kogu 2008. aastal saadud tulu tuleb maksustada Saksamaal. Maksuhaldur leidis, et R. Bukovansky peab tasuma vastavalt EStG § 1 lõikele 4 ja § 49 lõikele 1 ajavahemiku eest 2008. aasta augustist sama aasta detsembrini tulumaksu Saksamaal ja pealegi tuleb W-GmbH-lt talle makstud töötasu ka vastavalt Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 4 lõikele 4 maksustada Saksamaal.

24 Selle otsuse peale esitatud R. Bukovansky vaide lahendamisel otsustas maksuameti Lörrachi büroo esiteks, et tulu maksustamise kohta tehtud maksuotsust ei ole alust muuta, ning teiseks võttis ta arvesse maksusumma, mille R. Bukovansky oli alates 2008. aasta augustist tulumaksuna Šveitsi maksuametile tasunud.

25 R. Bukovansky esitas seepeale kaebuse Finanzgericht Baden-Württembergile (Baden-Württembergi liidumaa maksukohus), jäädes oma argumentide juurde, et 2008. aasta augustist sama aasta detsembrini W-GmbH-lt saadud töötasu on Saksamaal maksust vabastatud ja tuleb maksustada üksnes Šveitsis. Maksuameti Lörrachi büroo palus jätta kaebuse rahuldamata.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kooskõlas Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 15a lõikega 1 on R. Bukovansky elukoht alates 2008. aasta augustist Šveitsi Konföderatsioonis ja viimasel on õigus alates sellest kuust tema töötasu maksustada.

27 Arvestades aga, et R. Bukovanskyl ei ole Šveitsi kodakondsust, tal on olnud Saksamaal täieulatuslik maksukohustus vähemalt viis aastat ja pärast oma elukoha üleviimist Šveitsi jäi tema töötamise koht endiselt Saksamaale, siis selles osas on maksulepingu artikli 4 lõikes 4 samuti ette nähtud, et Saksamaa Liitvabariik võib maksulepingu muudest sätetest olenemata maksustada asjaomast isikut aastal, mil viimati lõppes täieulatuslik maksukohustus, ja sellele järgneval viiel aastal Saksamaal saadud tulu ja seal asuva vara suhtes, kusjuures Saksamaa Liitvabariik arvab asjaomaselt tulult Šveitsis kinni peetud maksu maha Saksamaal tasumisele kuuluvast maksust. Sellel ajavahemikul vastab R. Bukovansky maksukoormus Saksamaal saadud tulule kehtivale maksukoormusele.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 4 lõikes 4 ette nähtud maksustamine kohtleb isikuid, kellel ei ole Šveitsi kodakondsust, halvemini võrreldes Šveitsi kodanikega. Nimelt on Saksamaa residendist Šveitsi kodaniku, kes viib oma elukoha Saksamaalt ära, säilitades siiski töötamise koha selles liikmesriigis, töötasu maksustamise õigus üksnes Šveitsil. Seetõttu kerkib küsimus, kas selline erinev kohtlemine on kooskõlas isikute vaba liikumist käsitleva kokkulepe I lisa artiklis 9 ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõttega ja selle kokkuleppe artiklis 2 toodud kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeluga.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei takista isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artikli 21 lõige 1 Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 4 lõikes 4 koostoimes artikli 15a lõike 1 neljanda lausega maksustamise kohta ette nähtud sätete kohaldamata jätmist. Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe sätted ei mõjuta küll põhimõtteliselt maksulepingu sätteid. Siiski ei tohi ka topeltmaksustamise vältimise lepingute sätted olla vastuolus liidu õiguses diskrimineerimisega seoses sätestatud keeldudega. Maksulepinguid tuleb kohaldada isikute vaba liikumist käsitlevas kokkuleppes sisalduvatest põhivabadustest tulenevaid kohustusi järgides.

30 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi liidumaa maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas isikute vaba liikumist käsitlevas kokkuleppes ja eelkõige selle preambulis, artiklites 1, 2, ja 21 ning I lisa artiklites 7 ja 9 sisalduvaid sätteid tuleb tõlgendada nii, et need ei luba Saksamaalt oma elukoha Šveitsi üle viinud töötaja suhtes, kes ei ole Šveitsi kodanik ja kes on alates elukoha üleviimisest Šveitsi niinimetatud vastassuunaline piirialatöötaja Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikli 15a lõike 1 tähenduses, kohaldada Saksa maksuõigusnormide kohast maksustamist, mis on ette nähtud maksulepingu artikli 4 lõikes 4 koostoimes artikli 15a lõike 1 neljanda lausega?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artiklis 2 ja sama kokkuleppe I lisa artiklis 9 sisalduvaid diskrimineerimiskeelu ja võrdse kohtlemise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline topeltmaksustamise vältimise kahepoolne leping nagu Saksamaa-Šveitsi maksuleping, mille kohaselt kuulub Saksa maksukohustuslase, kellel ei ole Šveitsi kodakondsust ja kes on küll viinud enda elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, kuid tema töötamise koht on jäänud endiselt esimesena nimetatud riiki, töötasu maksustamise õigus tuluallika riigile, see tähendab Saksamaa Liitvabariigile, samas kui analoogilises olukorras oleva Šveitsi kodaniku töötasu on õigus maksustada tema uue elukoha riigil, käesoleval juhul Šveitsi Konföderatsioonil.

32 Põhikohtuasja asjaolude ja isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe kohaldamisele kuuluvate sätete suhtes tuleb tõdeda, et kokkuleppe I lisa artikli 7 lõige 1 on oma sõnastuse põhjal R. Bukovansky olukorrale kohaldatav. Nimelt on ta „ühe kokkuleppeosalise", see tähendab Saksamaa Liitvabariigi kodanik, tema elukoht on „ühe kokkuleppeosalise", antud juhul Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil, ja ta töötab „teise kokkuleppeosalise" ehk Saksamaa Liitvabariigi territooriumil.

33 See säte eristab elukohta, mis asub ühe kokkuleppeosalise territooriumil, ja töötamise kohta, mis peab asuma teise kokkuleppeosalise territooriumil, olenemata asjaomase isiku kodakondsusest (vt selle kohta kohtuotsus Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 35). Seega tuleb nimetatud sätte kohaselt käsitada R. Bukovanskyt isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe kohaldamisel „piirialatöötajana", kuivõrd on ka teada, et ta liigub põhimõtteliselt iga päev või vähemalt kord nädalas oma elukohast töökohta ja tagasi.

34 Mis puudutab Šveitsi Konföderatsiooni ja liidu liikmesriikide vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kahepoolseid lepinguid, siis tuleb märkida, et isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artikli 21 lõike 1 kohaselt ei mõjuta selle kokkuleppe sätted maksulepingute sätteid.

35 Tuleb aga uurida, kas kokkuleppe see säte lubab kokkuleppe osalisriikidel kõrvale kalduda kõikidest selle kokkuleppe sätetest.

36 Selle kohta tuleb märkida, et isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe I lisa artikli 9 „Võrdne kohtlemine" lõikes 2 on sätestatud erinorm, mille eesmärk on anda töötajale ja tema pereliikmetele samad maksu- ja sotsiaalsoodustused, kui on vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel. Sellises olukorras tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on seoses maksusoodustuste andmisega otsustanud, et ühe kokkuleppeosalise kodanikust töötaja, kes on kasutanud enda õigust vabalt liikuda, saab tugineda selles sättes ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõttele ka suhetes enda päritoluriigiga (vt selle kohta kohtuotsus Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika ning punktid 42 ja 43).

37 Seoses eelotsusetaotlustega, mis puudutasid küsimust, kas liidu liikmesriikide vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingud peavad olema kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega ja üldiselt liidu esmase õigusega tagatud liikumisvabadustega, on Euroopa Kohus otsustanud, et liikmesriigid võivad topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksustamispädevuse jaotuse pidepunktid, kuid nad on kohustatud järgima niiviisi jaotatud maksustamispädevuse teostamisel seda põhimõtet ja nimetatud vabadusi (vt kohtuotsused Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punktid 48–51, ning Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punktid 41 ja 42).

38 Järelikult ei saa juhul, kui liikmesriikide vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingus on maksustamispädevuse jaotamisel kasutatud kodakondsuse kriteeriumi, pidada seda kodakondsusele tuginevat eristamist keelatud diskrimineerimiseks (kohtuotsus Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30). Mis puudutab aga sellise sättega antud maksustamispädevuse teostamist, siis seda pädevust omav liikmesriik peab järgima võrdse kohtlemise põhimõtet.

39 Seda kohtupraktikat, mis puudutab liidu esmase õiguse ja liikmesriikide vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingute vahekorda, tuleb kohaldada analoogia alusel isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe ning liikmesriikide ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingute vahekorrale.

40 Nagu nähtub nimelt viidatud kokkuleppe preambulist, artikli 1 punktist d ja artikli 16 lõikest 2, on selle kokkuleppe eesmärk sisse seada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni kodanikele vaba liikumine kokkuleppeosaliste territooriumidel liidus kehtivate sätete alusel, milles toodud mõisteid tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga.

41 Isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artiklis 21 on küll ette nähtud, et selle kokkuleppe sätted ei mõjuta liidu liikmesriikide ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelisi topeltmaksustamise vältimise lepinguid. Siiski ei saa sellel artiklil olla ulatust, mis läheks vastuollu põhimõtetega, mis on aluseks kokkuleppele, kuhu see artikkel kuulub (vt analoogia alusel kohtuotsus TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punkt 51). Artiklit 21 ei saa järelikult mõista nii, et see võimaldab liidu liikmesriikidel ja Šveitsi Konföderatsioonil kahjustada isikute vaba liikumise elluviimist, võttes topeltmaksustamise vältimise kahepoolsetes lepingutes jaotatud maksustamispädevust teostades kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikelt 2 kasuliku mõju.

42 Tuleb märkida, et põhikohtuasjas ei vaielda selle üle, et ka pärast seda, kui R. Bukovansky oli viinud enda elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, käsitab tuluallika riik, käesoleval juhul Saksamaa Liitvabariik, teda töötasu osas maksukohustuslasena, kes töötab ja elab selles riigis.

43 R. Bukovansky väidab, et teda koheldi teisiti kui Šveitsi kodanikku, kui viimane oleks nagu tema enda elukoha üleviimisel Saksamaalt Šveitsi säilitanud enda töötamise koha esimesena nimetatud riigis, kuna selle isiku töötasu maksustamise pädevus oleks olnud tema elukoha riigil, see tähendab Šveitsi Konföderatsioonil, mitte nagu R. Bukovansky puhul tuluallika riigil, see tähendab Saksamaa Liitvabariigil.

44 Selles osas tuleb märkida, et sellise topeltmaksustamise vältimise lepingu nagu Saksamaa-Šveitsi maksulepingu eesmärk on vältida olukorda, kus sama tulu maksustatakse mõlemas maksulepingu osalisriigis, mitte tagada seda, et ühes osalisriigis maksukohustuslaselt sissenõutud maks ei oleks suurem sellest, mida temalt nõutakse teises osalisriigis (kohtuotsus Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 46).

45 Käesolevas asjas tuleb nentida, et R. Bukovansky väitel talle osaks saanud erinev kohtlemine tuleneb maksustamispädevuse jaotusest asjaomase maksulepingu poolte vahel ja on tingitud erinevustest poolte maksusüsteemides. Kuid nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktides 37 ja 38, ei ole keelatud diskrimineerimisega tegemist juhul, kui pooled valivad maksustamispädevuse jaotamiseks erinevad pidepunktid.

46 Kuna R. Bukovanskyt ei maksustata vähem soodsalt võrreldes Saksamaa residentidest maksukohustuslastega, puudub järelikult alus arvata, et tegemist on diskrimineerimisega, mis oleks nimetatud kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikega 2 vastuolus oleva ebavõrdse kohtlemise tagajärg.

47 Mis puudutab sama kokkuleppe artiklis 2 toodud diskrimineerimiskeelu põhimõtet, siis tuleb märkida, et selle artikli kohaselt on üldiselt keelatud igasugune kodakondsuse alusel diskrimineerimine. Kuna isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe I lisa artiklis 9 on tagatud selle põhimõtte kohaldamine töötajate vaba liikumise valdkonnas, puudub ka alus järeldada, et tegemist on artikliga 2 vastuolus oleva diskrimineerimisega (vt analoogia alusel kohtuotsus Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punktid 19 ja 20 ning seal viidatud kohtupraktika).

48 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe artiklis 2 ja sama kokkuleppe I lisa artiklis 9 sisalduvaid diskrimineerimiskeelu ja võrdse kohtlemise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline topeltmaksustamise vältimise kahepoolne leping nagu Saksamaa-Šveitsi maksuleping, mille kohaselt kuulub Saksa maksukohustuslase, kellel ei ole Šveitsi kodakondsust ja kes on küll viinud enda elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, kuid kelle töötamise koht on jäänud endiselt esimesena nimetatud riiki, töötasu maksustamise õigus tuluallika riigile, see tähendab Saksamaa Liitvabariigile, samas kui analoogilises olukorras oleva Šveitsi kodaniku töötasu on õigus maksustada tema uue elukoha riigil, käesoleval juhul Šveitsi Konföderatsioonil.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelise kokkuleppe isikute vaba liikumise kohta, mis allkirjastati 21. juunil 1999 Luxembourgis, artiklis 2 ja sama kokkuleppe I lisa artiklis 9 sisalduvaid diskrimineerimiskeelu ja võrdse kohtlemise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline topeltmaksustamise vältimise kahepoolne leping nagu Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 11. augustil 1971 sõlmitud leping (muudetud 12. märtsi 2002. aasta muutmisprotokolliga), mille kohaselt kuulub Saksa maksukohustuslase, kellel ei ole Šveitsi kodakondsust ja kes on küll viinud enda elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, kuid kelle töötamise koht on jäänud endiselt esimesena nimetatud riiki, töötasu maksustamise õigus tuluallika riigile, see tähendab Saksamaa Liitvabariigile, samas kui analoogilises olukorras oleva Šveitsi kodaniku töötasu on õigus maksustada tema uue elukoha riigil, käesoleval juhul Šveitsi Konföderatsioonil.

Allkirjad