Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 19. novembra 2015*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb — Razmerje med tem sporazumom in dvostranskimi konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja — Enako obravnavanje — Diskriminacija na podlagi državljanstva — Državljan države članice Evropske unije — Obmejni delavci — Dohodnina — Razdelitev davčne pristojnosti — Davčno upoštevna navezna okoliščina — Državljanstvo“

V zadevi C-241/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče Baden- Württemberg, Nemčija) z odločbo z dne 19. decembra 2013, ki je na Sodišče prispela 16. maja 2014, v postopku

Roman Bukovansky

proti

Finanzamt Lörrach,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, C. Toader, sodnica, in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. februarja 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za R. Bukovanskega H. Hauswirth, odvetnik,

— za Finanzamt Lörrach D. Gress in S. Parodi-Neef, agenta,

— za nemško vlado T. Henze in B. Beutler, agenta,

— za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg in E. Karlsson, agenti,

* Jezik postopka: nemščina.

— za vlado Združenega kraljestva M. Holt, agent, skupaj s S. Ford, barrister,

— za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Wasmeier, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. aprila 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, ki je bil podpisan v Luxembourgu 21. junija 1999 (UL 2009, L 353, str. 71; v nadaljevanju: Sporazum o prostem pretoku oseb).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R. Bukovanskim, nemškim državljanom, in Finanzamt Lörrach (davčni urad v Lörrachu) zaradi odločbe, s katero je ta dohodke iz delovnega razmerja R. Bukovanskega obdavčil v Nemčiji za obdobje po tem, ko se je zadevna oseba preselila iz Nemčijo v Švico.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Evropska skupnost in njene države članice ter Švicarska konfederacija so 21. junija 1999 podpisale sedem sporazumov, med njimi tudi Sporazum o prostem pretoku oseb. S Sklepom Sveta in Komisije z dne 4. aprila 2002 (2002/309/ES, Euratom) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 41, str. 89) so bili ti sporazumi v imenu Skupnosti odobreni in so začeli veljati 1. junija 2002.

4 V skladu z drugim stavkom preambule Sporazuma o prostem pretoku oseb so pogodbenice „odločene, da omogočijo prosti pretok oseb [med pogodbenicami] na podlagi pravil, ki veljajo v Evropski skupnosti“.

5 Cilj Sporazuma o prostem pretoku oseb je v skladu s členom 1(a) in (d) državljanom držav članic Evropske unije in Švicarske konfederacije priznati pravico do vstopa, prebivanja, dostopa do dela kot zaposlenim osebam, do registracije dejavnosti na samozaposlitveni podlagi in pravico, da ostanejo na ozemlju pogodbenic, ter jim zagotavljati enake življenjske, zaposlitvene in delovne razmere, kot so zagotovljene državljanom.

6 Člen 2 tega sporazuma, naslovljen „Prepoved diskriminacije“, določa:

„Državljanov ene pogodbenice, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbenice, se pri uporabi določb iz prilog I, II in III k temu sporazumu in v skladu z njimi na noben način ne diskriminira na podlagi državljanstva.“

7 Člen 4 navedenega sporazuma, naslovljen „Pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti“, določa:

„V skladu z določbami Priloge I se zagotovi pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti […].“

8 V skladu s členom 15 Sporazuma o prostem pretoku oseb so priloge in protokoli k temu sporazumu njegov sestavni del.

9 Člen 16 tega sporazuma, naslovljen „Sklicevanje na pravo Skupnosti“, določa:

„1. Za doseganje ciljev tega sporazuma pogodbenice sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da se v njihovih medsebojnih odnosih zagotovi uporaba pravic in obveznosti, ki so enakovredne tistim iz pravnih aktov Evropske skupnosti, na katere se sklicuje.

2. Kolikor izvajanje tega sporazuma vključuje institute prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti, ki je obstajala pred dnem podpisa tega sporazuma. Švico se seznanja s sodno prakso, ki nastane po tem dnevu. Za zagotavljanje pravilnega delovanja Sporazuma Skupni odbor na zahtevo katere koli od pogodbenic določi posledice take sodne prakse.“

10 Člen 21(1) navedenega sporazuma, naslovljen „Razmerje do dvostranskih sporazumov o dvojnem obdavčevanju“, določa:

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

11 Člen 7(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, naslovljen „Zaposleni obmejni delavci“, določa:

„Zaposleni obmejni delavec je 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.“

12 Člen 9(1) in (2), naslovljen „Enaka obravnava“, 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.“

Konvencijsko pravo

13 Konvencija z dne 11. avgusta 1971 med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo (Bundesgesetzblatt 1972 II, str. 1022), kakor je bila spremenjena s Protokolom o spremembi z dne 12. marca 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, str. 67; v nadaljevanju: nemško-švicarska konvencija), je dvostranska konvencija, ki je bila sklenjena za izognitev dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja.

14 Člen 4 nemško-švicarske konvencije določa:

„1. V tej Konvenciji pojem ‚državljan države pogodbenice‘ pomeni vsako osebo, ki je v skladu z zakonodajo te države neomejeno zavezana za plačilo davkov v tej državi.

[…]

4. Zvezna republika Nemčija lahko ne glede ne določbe te Konvencije fizično osebo, ki je rezidentka Švice, vendar nima švicarskega državljanstva in je bila v Zvezni republiki Nemčiji skupno vsaj pet let neomejeno davčno zavezana, za leto, v katerem je nazadnje prenehala neomejena davčna obveznost, in v naslednjih petih letih obdavči za dohodke, ki imajo vir v Zvezni republiki Nemčiji, in za premoženje v Zvezni republiki Nemčiji. To nikakor ne vpliva na obdavčitev teh dohodkov in tega premoženja v Švici v skladu z določbami te Konvencije. Vendar se v Zvezni republiki Nemčiji ob smiselni uporabi določb nemške zakonodaje o izračunu tujih davkov švicarski davek, ki se je v skladu z določbami te Konvencije obračunal na te dohodke ali to premoženje, odšteje od nemškega davka (razen davka od dohodkov pravnih oseb), ki se je od teh dohodkov ali tega premoženja – poleg nemškega davka, ki se zanje obračuna v skladu z določbami [členov] od 6 do 22 – pobral na podlagi te določbe. Določbe tega odstavka se ne uporabljajo, če je fizična oseba postala rezident Švice, da bi tam opravljala delo na podlagi zaposlitve pri delodajalcu, s katerim razen prek opravljanja storitev ni povezana z dejanskim neposrednim ali posrednim gospodarskim interesom v obliki sodelovanja ali kako drugače.

5. Če je bila fizična oseba rezident ene države pogodbenice v smislu tega člena le en del leta, drugi del leta pa je bila rezident druge države pogodbenice (zaradi spremembe prebivališča), lahko državi na podlagi neomejene davčne zavezanosti pobereta davke le sorazmerno za obdobje, v katerem je bila ta oseba rezident te države.

[…]“

15 Člen 15 te konvencije določa:

„1. Razen v primeru določb [členov] od 15 do 19 se plače in druga podobna plačila, ki jih rezident ene države pogodbenice prejme na podlagi zaposlitve, obdavčijo le v tej državi, razen če se delo opravlja v drugi državi pogodbenici. Če se delo opravlja v drugi državi, se ta plačila obdavčijo v tej.

2. Ne glede na določbe [odstavka] 1 se plačila, ki jih rezident prve države pogodbenice prejme na podlagi zaposlitve, ki se opravlja v drugi državi pogodbenici, obdavčijo le v prvi državi, če:

(a) prejemnik prebiva v drugi državi v obdobju oziroma obdobjih, ki skupno v upoštevnem koledarskem letu ne presegajo 183 dni;

(b) plačila izplača delodajalec ali so izplačana v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države in

(c) izplačil ne opravljata stalna poslovna enota ali stalni obrat, ki ga ima delodajalec v drugi državi.

[…]

4. Razen v primeru določb [člena] 15a se fizična oseba, ki je rezident ene države pogodbenice, vendar dela kot član uprave, direktor, poslovodja ali pooblaščeni predstavnik kapitalske družbe, ki je rezidentka druge države pogodbenice, obdavči v tej drugi državi za plačila, ki jih je prejela za to delo, razen če to delo ni tako omejeno, da zajema le naloge, ki imajo učinke izključno zunaj te države članice. Če se v tej drugi državi ta plačila ne obdavčijo, se obdavčijo v državi, katere rezidentka je ta fizična oseba.“

16 Člen 15a navedene konvencije določa:

„1. Ne glede na določbe [člena] 15 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, katere rezident je davčni zavezanec. To ne vpliva na določbe [odstavka] 4 [člena] 4.

2. Za obmejnega delavca v smislu določb [odstavka] 1 se šteje vsaka oseba, ki je rezidentka prve države pogodbenice, vendar je njeno delovno mesto v drugi državi pogodbenici, od koder se redno vrača na naslov svojega stalnega prebivališča. Če se ta oseba po delu ne vrača redno na naslov svojega stalnega prebivališča, izgubi status obmejnega delavca le, če se zaradi zaposlitve v celotnem koledarskem letu na naslov svojega stalnega prebivališča ne vrne vsaj 60 delovnih dni.

3. Država pogodbenica, katere rezident je obmejni delavec, ne glede na določbe [člena] 24 upošteva davek, ki je bil pobran na podlagi določb tretjega stavka [odstavka] 1 tako:

(a) v Zvezni republiki Nemčiji se davek odšteje od nemške dohodnine v skladu z določbami [odstavka] 36 zakona [o dohodnini]' (‚Einkommensteuergesetz'), z odstopanjem od določb [odstavka] 34c navedenega zakona. Davek se upošteva tudi pri določitvi akontacije dohodnine;

[…]"

Nemško pravo

17 V skladu s členom 1(1) zakona o dohodnini (Einkommenssteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) v različici po spremembi z dne 20. decembra 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, str. 3150) so fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji, neomejeno zavezane za plačilo dohodnine.

18 Člen 1(4) EStG določa:

„Fizične osebe, ki v Nemčiji nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča, so razen v primeru odstavkov 2 in 3 ter člena 1a le delno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49."

19 Člen 49 EStG o delno obdavčljivih dohodkih določa:

„1. Nacionalni dohodki, ki so delno obdavčeni z dohodnino (člen 1(4)), so:

[…]

4) dohodki iz dela (člen 19)

(a) ki se opravlja ali izvaja oziroma se je opravljalo ali izvajalo v Nemčiji,

[…]

(c) ki so prejeti kot plačilo za delo poslovodje, pooblaščenega predstavnika ali člana upravnega odbora družbe, katere uprava ima sedež v Nemčiji,

[…]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

20 R. Bukovansky, ki ima nemško in češko državljanstvo, je od leta 1969 do julija 2008 živel v Nemčiji. Od januarja 1999 do februarja 2006 je delal v Švici, kjer je bil zaposlen pri več družbah skupine Novartis. Za plačilo dohodnine je bil torej zavezan v državi prebivališča, in sicer v Zvezni republiki Nemčiji.

21 Švicarski delodajalec je R. Bukovanskega v okviru sporazuma o premestitvi marca 2006 premestil v hčerinsko družbo te skupine, in sicer družbo Novartis Pharma Productions GmbH (v nadaljevanju: W-GmbH) s sedežem v Nemčiji. Sprva naj bi zaposlitev, ki jo je R. Bukovansky opravljal v Nemčiji, trajala dve leti, vendar se je postopoma podaljševala vse do konca leta 2012.

22 R. Bukovansky se je 1. avgusta 2008 preselil v Švico, pri čemer je še vedno delal za družbo W-GmbH v Nemčiji. Iz napovedi dohodnine je razvidno, da je zadevna oseba za obdobje, v katerem je prebivala v Švici, in sicer od avgusta do decembra 2008, menila, da bi morala biti na podlagi člena 15a(1) nemško-švicarske konvencije za dohodke iz delovnega razmerja pri družbi W-GmbH obdavčena v Švici kot obmejni delavec v „nasprotni smeri“.

23 Vendar je davčni urad v Lörrachu menil, da bi morali biti zadevni dohodki za celotno davčno leto 2008 obdavčeni v Nemčiji. Ta urad je presodil, da je bil R. Bukovansky v obdobju od avgusta do decembra 2008 davčni zavezanec za dohodnino v Nemčiji na podlagi členov 1(4) in 49(1) EStG in da je bilo treba tudi dohodke iz delovnega razmerja, ki jih je zadevni osebi izplačala družba W-GmbH, v skladu s členom 4(4) nemško-švicarske konvencije obdavčiti v Nemčiji.

24 Davčni urad v Lörrachu je na podlagi pritožbe R. Bukovanskega, prvič, potrdil odločbo o odmeri dohodnine glede obdavčenja zadevnih dohodkov, in drugič, upošteval davke, ki jih je R. Bukovansky plačal švicarski davčni upravi na podlagi dohodnine od avgusta 2008.

25 R. Bukovansky je v tožbi, vloženi pri Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu), vztrajal pri trditvah, da je treba plače, ki so mu bile izplačane za delo, opravljeno za družbo W-GmbH od avgusta do decembra 2008, izvzeti iz obdavčitve v Nemčiji in jih obdavčiti le v Švici. Davčni urad v Lörrachu je predlagal, naj se ta tožba zavrne.

26 Predložitveno sodišče trdi, da je treba v skladu s členom 15a(1) nemško-švicarske konvencije Švicarsko konfederacijo od avgusta 2008 šteti za državo prebivališča R. Bukovanskega in od tega meseca dalje za upravičeno do obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja zadevne osebe.

27 Vendar naj bi člen 4(4) te konvencije določal tudi, da lahko Zvezna republika Nemčija glede na to, da R. Bukovansky nima švicarskega državljanstva, da je bil za obdobje skupno vsaj pet let neomejeno davčno zavezan v Nemčiji in da je po preselitvi v Švico ohranil zaposlitev v Nemčiji, zadevno osebo obdavči za leto, v katerem je nazadnje prenehala njena neomejena davčna obveznost, in jo ne glede na druge določbe navedene konvencije v naslednjih petih letih obdavči za dohodke, ki imajo vir v Zvezni republiki Nemčiji, in za premoženje v Zvezni republiki Nemčiji, vendar pri tem švicarski davek, ki se je obračunal na zadevne dohodke, odšteje od zadevnega nemškega davka. V tem obdobju naj bi bilo davčno breme R. Bukovanskega na ravni davka od nemških dohodkov.

28 Vendar to sodišče meni, da so na podlagi obdavčitve iz člena 4(4) nemško-švicarske konvencije osebe brez švicarskega državljanstva deležne manj ugodnega obravnavanja kot švicarski državljani. Pravica do obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja švicarskega državljana, ki prebiva v Nemčiji in ki v Švici nima več prebivališča, vendar je v tej državi ohranil zaposlitev, namreč velja le za Švico. Zato se postavlja vprašanje, ali je to različno obravnavanje v skladu z načeloma enake obravnave iz člena 9 priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb in prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva iz člena 2 tega sporazuma.

29 Predložitveno sodišče meni, da člen 21(1) Sporazuma o prostem pretoku oseb ne preprečuje neuporabe določb nemško-švicarske konvencije o obdavčitvi iz člena 4(4) te konvencije v povezavi z njenim členom 15a(1), četrti stavek. Določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb naj sicer ne bi vplivale na določbe navedene konvencije. Vendar pa naj določbe konvencij o preprečevanju dvojne obdavčitve ne bi smele biti v nasprotju s prepovedmi glede diskriminacije, določenimi v pravu Unije. Te konvencije bi bilo treba uporabljati v skladu z obveznostmi, ki izhajajo iz temeljnih svoboščin iz tega sporazuma.

30 V teh okoliščinah je Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden- Württembergu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb, zlasti njegovo preambulo, člene 1, 2 in 21 ter člena 7 in 9 Priloge I k temu sporazumu, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da je delavec iz Nemčije, ki prebiva v Švici, ki nima švicarskega državljanstva in ki je od preselitve v Švico obmejni delavec ‚v nasprotni smeri' v smislu člena 15a(1) nemško-švicarske konvencije, na podlagi člena 4(4) te konvencije v povezavi z njenim členom 15a(1), četrti stavek, obdavčen v Nemčiji?"

Vprašanje za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načeli prepovedi diskriminacije in enakega obravnavanja iz člena 2 Sporazuma o prostem pretoku oseb in člena 9 Priloge I k temu sporazumu razlagati tako, da nasprotujeta dvostranski konvenciji o preprečevanju dvojnega obdavčenja, kakršna je nemško-švicarska konvencija, v skladu s katero je za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja nemškega davčnega zavezanca brez švicarskega državljanstva kljub temu, da je ta prenesel prebivališče iz Nemčije v Švico, vendar pa je zaposlitev ohranil v prvi državi članici, pristojna le država, v kateri je vir teh dohodkov, in sicer Zvezna republika Nemčija, medtem ko je za obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja švicarskega državljana v podobnem položaju pristojna država novega prebivališča, v tem primeru Švicarska konfederacija.

32 Glede okoliščin iz postopka v glavni stvari in določb Sporazuma o prostem pretoku oseb, ki jih je mogoče uporabiti, je treba ugotoviti, da se na podlagi besedila člena 7(1) Priloge I k temu sporazumu za položaj R. Bukovanskega uporabi ta člen. Ta je namreč „državljan države pogodbenice", in sicer Zvezne republike Nemčije, ima stalno prebivališče na ozemlju „pogodbenice", to je Švicarske konfederacije, in je zaposlen na ozemlju „druge pogodbenice", namreč Zvezne republike Nemčije.

33 Ta določba razlikuje med krajem stalnega prebivališča, ki je na ozemlju ene pogodbenice, in krajem opravljanja zaposlitve, ki mora biti na ozemlju druge pogodbenice, ne glede na državljanstvo zadevnih strank (glej v tem smislu sodbo Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, točka 35). Na podlagi navedene določbe je treba R. Bukovanskega za uporabo Sporazuma o prostem pretoku oseb šteti za „zaposlenega obmejnega delavca", saj med drugim ni sporno, da se načeloma dnevno ali pa vsaj enkrat na teden iz kraja stalnega prebivališča vozi na delo v kraj zaposlitve in vrača iz njega.

34 Glede dvostranskih konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih med Švicarsko konfederacijo in državami članicami Unije, je treba navesti, da v skladu s členom 21(1) Sporazuma o prostem pretoku oseb določbe tega sporazuma ne vplivajo na določbe teh konvencij.

35 Vseeno je treba preveriti, ali ta določba navedenega sporazuma državam pogodbenicam dopušča, da odstopijo od uporabe vseh njegovih določb.

36 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, naslovljen „Enaka obravnava", v odstavku 2 določa posebno pravilo, v skladu s katerim zaposlena oseba in njeni družinski člani uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani. V tem okviru je treba spomniti, da je Sodišče razsodilo, da se lahko na področju davčnih ugodnosti na načelo enakega obravnavanja iz te določbe sklicuje tudi delavec, ki je državljan pogodbenice in ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja glede na svojo izvorno državo (glej v tem smislu sodbo Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, točka 33 in navedena sodna praksa ter točki 42 in 43).

37 Sodišče je pri odločanju o predlogih za sprejetje predhodne odločbe glede vprašanja, ali morajo biti konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državami članicami Unije, v skladu z načelom enakega obravnavanja in na splošno s svoboščinami o prostem pretoku, zagotovljenimi

s primarnim pravom Unije, razsodilo, da lahko države članice z dvostranskimi konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja prosto določijo navezne okoliščine za razdelitev davčne pristojnosti, vendar morajo pri izvajanju tako razdeljene davčne pristojnosti spoštovati to načelo in te svoboščine (glej sodbe Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točke od 48 do 51, in Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točki 41 in 42).

38 Zato, če je v konvenciji o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeni med državami članicami, v določbi, katere cilj je razdelitev davčne pristojnosti, določeno merilo državljanstva, tega razlikovanja na podlagi državljanstva ni mogoče šteti za prepovedano diskriminacijo (sodba Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 30). Kar pa zadeva izvajanje davčne pristojnosti, ki je dodeljena s tako določbo, mora država članica, ki ji je pristojnost dodeljena, spoštovati načelo enakega obravnavanja.

39 To sodno prakso o razmerju med primarnim pravom Unije in konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi med državami članicami, je treba po analogiji uporabiti tudi za razmerje med Sporazumom o prostem pretoku oseb in konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi med državami članicami in Švicarsko konfederacijo.

40 Kakor namreč izhaja iz preambule ter členov 1(d) in 16(2) tega sporazuma, je njegov namen, da se državljanom Unije in Švicarske konfederacije zagotovi prosti pretok oseb na ozemlju pogodbenic tega sporazuma s sklicevanjem na veljavne določbe Unije, katerih pojme je treba razlagati v skladu s sodno prakso Sodišča.

41 Člen 21 Sporazuma o prostem pretoku oseb sicer res določa, da določbe tega sporazuma ne vplivajo na določbe konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih med državami članicami Unije in Švicarsko konfederacijo. Vendar pa obseg tega člena ne more biti v nasprotju z načeli, na katerih temelji sporazum, katerega del je (glej po analogiji sodbo TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, točka 51). Navedenega člena torej ni mogoče razlagati tako, da lahko države članice Unije in Švicarska konfederacija na njegovi podlagi ogrožajo uresničitev prostega pretoka oseb tako, da bi bil pri izvajanju davčnih pristojnosti, kakor so bile razdeljene s konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi med njimi, členu 9(2) Priloge I k navedenemu sporazumu odvzet polni učinek.

42 Glede postopka v glavni stvari je treba ugotoviti, da ni sporno, da R. Bukovanskega država, v kateri je vir njegovih dohodkov iz delovnega razmerja, v tem primeru Zvezna republika Nemčija, tudi po preselitvi iz Nemčije v Švico glede davkov še vedno obravnava enako kot davčnega zavezanca, ki v njej dela in prebiva.

43 R. Bukovansky trdi, da ni bil enako obravnavan kot švicarski državljan, ki bi se tako kot on preselil iz Nemčije v Švico, pri čemer bi kraj zaposlitve še vedno ohranil v prvi državi, saj bi imela pristojnost za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja zadnjenavedenega država prebivališča, torej Švicarska konfederacija, ne pa – tako kot v njegovem primeru – država, v kateri je vir dohodkov iz delovnega razmerja, to je Zvezna republika Nemčija.

44 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je cilj konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčenja, kakršna je nemško-švicarska konvencija, izognitev temu, da bi bil isti dohodek obdavčen v obeh državah pogodbenicah te konvencije, ne pa zagotovitev, da obdavčitev davčnega zavezanca v eni državi pogodbenici ni višja od obdavčitve v drugi državi pogodbenici (sodba Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 46).

45 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je različno obravnavanje, ki ga zatrjuje R. Bukovansky, nastalo zaradi razdelitve davčne pristojnosti med pogodbenicama zadevne konvencije in je posledica razlik v davčnih sistemih teh pogodbenic. Kakor je bilo navedeno v točkah 37 in 38 te sodbe, pa izbira različnih naveznih okoliščin s strani navedenih pogodbenic za razdelitev davčne pristojnosti med njima sama po sebi še ne pomeni prepovedane diskriminacije.

46 Ker tako R. Bukovansky v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki prebivajo v Nemčiji, davčno ni obravnavan manj ugodno, ni mogoče ugotoviti diskriminacije zaradi neenakega obravnavanja, ki bi bila v nasprotju s členom 9(2) Priloge I k navedenemu sporazumu.

47 Kar zadeva načelo prepovedi diskriminacije iz člena 2 tega sporazuma, je treba ugotoviti, da ta člen na splošno prepoveduje vsakršno diskriminacijo na podlagi državljanstva. Ker člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb zagotavlja uresničevanje tega načela na področju prostega pretoka delavcev, prav tako ni mogoče ugotoviti obstoja diskriminacije, ki bi bila v nasprotju z navedenim členom 2 (glej po analogiji sodbo Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, točki 19 in 20 in navedena sodna praksa).

48 Na podlagi navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba načeli prepovedi diskriminacije in enakega obravnavanja iz člena 2 Sporazuma o prostem pretoku oseb in člena 9 Priloge I k temu sporazumu razlagati tako, da ne nasprotujeta dvostranski davčni konvenciji o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, kakršna je nemško-švicarska konvencija, na podlagi katere je za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja nemškega davčnega zavezanca brez švicarskega državljanstva, kljub temu da se je ta preselil iz Nemčije v Švico, vendar pa je pri tem kraj zaposlitve ohranil v prvi od teh držav, pristojna država, v kateri je vir teh dohodkov, to je Zvezna republika Nemčija, medtem ko je za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja švicarskega državljana v podobnem položaju pristojna nova država prebivališča, v tem primeru Švicarska konfederacija.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Načeli prepovedi diskriminacije in enakega obravnavanja iz člena 2 Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb in člena 9 Priloge I k temu sporazumu je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta dvostranski davčni konvenciji o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, kakršna je Konvencija z dne 11. avgusta 1971 med Švicarsko konfederacijo in Zvezno republiko Nemčijo, na podlagi katere je za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja nemškega davčnega zavezanca brez švicarskega državljanstva, kljub temu da se je ta preselil iz Nemčije v Švico, vendar pa je pri tem kraj zaposlitve ohranil v prvi od teh držav, pristojna država, v kateri je vir teh dohodkov, to je Zvezna republika Nemčija, medtem ko je za obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja švicarskega državljana v podobnem položaju pristojna nova država prebivališča, v tem primeru Švicarska konfederacija.

Podpisi