

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. lapkričio 19 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo – Šio susitarimo ryšys su dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Vienodas požiūris – Diskriminacija dėl pilietybės – Europos Sąjungos valstybės narės pilietis – Pasienio darbuotojai – Pajamų mokestis – Mokestinės kompetencijos paskirstymas – Mokestinis priklausomumas – Pilietybė“

Byloje C-241/14

dėl *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas) (Vokietija) 2013 m. gruodžio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. gegužės 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Roman Bukovansky

prieš

Finanzamt Lörrach

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einantis antrosios kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. Toader ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. vasario 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- R. Bukovansky, atstovaujamo *Rechtsanwalt* H. Hauswirth,
- *Finanzamt Lörrach*, atstovaujamos D. Gress ir S. Parodi-Neef,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir B. Beutler,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg ir E. Karlsson,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Holt, padedamo baristerės S. Ford,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Wasmeier,

susipažinęs su 2015 m. balandžio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybi? nari? ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo (OL L 114, 2002, p. 6, toliau – Susitarimas d?l laisvo asmen? jud?jimo) išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant Vokietijos pilie?io R. Bukovansky ir *Finanzamt Lörrach* (Leracho mokes?i? inspekcija) (Vokietija) gin?? d?l pastarosios sprendimo apmokestinti R. Bukovansky darbo užmokes?io pajamas Vokietijoje laikotarpiu po to, kai suinteresuotasis asmuo savo gyvenam?j? viet? perk?l? iš Vokietijos ? Šveicarij?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 1999 m. birželio 21 d. Europos bendrija bei jos valstyb?s nar?s ir Šveicarijos Konfederacija pasiraš? septynis susitarimus, prie kuri? priskiriamas Susitarimas d?l laisvo asmen? jud?jimo. 2002 m. balandžio 4 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 2002/309/EB, Euratomas (OL L 114, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 41 t., p. 89) šie septyni susitarimai buvo patvirtinti Bendrijos vardu ir ?sigaliojo 2002 m. birželio 1 d.

4 Pagal Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo preambul?s antr? sakini? Susitarian?iosios Šalys yra „pasiryžusios ?gyvendinti laisv? asmen? jud?jim? j? teritorijose remiantis Europos bendrijoje taikomomis taisykl?mis“.

5 Pagal Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo 1 straipsnio a ir d punktus juo siekiama Europos S?jungos valstybi? nari? ir Šveicarijos Konfederacijos pilie?iams suteikti teis? atvykti, gyventi, dirbti pagal darbo sutart?, verstis savarankiška veikla bei likti Susitarian?i?j? Šali? teritorijose ir sudaryti tokias pa?ias gyvenimo, ?darbinimo ir darbo s?lygas, kokios yra sudaromos tos šalies pilie?iams.

6 Šio susitarimo 2 straipsnyje „[Nediskriminavimas]“ nustatyta:

„Vienos Susitarian?iosios Šalies pilie?iai, teis?tai gyvenantys kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje, taikant ir remiantis Susitarimo I, II ir III pried? nuostatomis, nediskriminuojami d?l pilietyb?s.“

7 Šio susitarimo 4 straipsnyje „Teis? gyventi ir vykdyti ekonomin? veikl?“ nustatyta:

„Pagal I priedo nuostatas užtikrinama teis? gyventi ir vykdyti ekonomin? veikl? <...>.“

8 Remiantis Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo 15 straipsniu šio susitarimo priedai ir protokolai yra neatskiriama jo dalis.

9 Šio susitarimo 16 straipsnis „Nuoroda ? Bendrijos teis?“ suformuluotas taip:

„1. Siekdamas ?gyvendinti [s]usitarime nurodytus tikslus, Susitarian?iosios Šalys imasi vis? reikiam? priemoni?, užtikrinan?i?, kad j? santyki? srityje b?t? taikomos teis?s ir ?sipareigojimai, lygiaver?iai Europos bendrijos teis?s aktuose išd?stytoms teis?ms ir ?sipareigojimams, ? kuriuos daroma nuoroda.

2. Tiek, kiek taikant š? [s]usitarim? taikoma Bendrijos teis?s akt? koncepcija, iki jo pasirašymo datos atsižvelgiama ? atitinkam? Europos Bendrij? Teisingumo Teismo teismin? praktik?. Nuo šios datos Šveicarija supažindinama su teismine praktika. Siekdamas užtikrinti tinkam? [s]usitarimo veikim?, Jungtinis komitetas bet kurios Susitarian?i?j? Šali? prašymu nustato tokios teismin?s praktikos poveik?.“

10 Šio susitarimo 21 straipsnio „Ryšys su dvišal?mis sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo“ 1 dalyje nurodyta:

„Šio [s]usitarimo nuostatos nedaro ?takos Šveicarijos ir Europos bendrijos valstybi? nari? dvišali? susitarim? d?l dvigubo apmokestinimo nuostatoms. Šio [s]usitarimo nuostatos nedaro ?takos susitarime d?l dvigubo apmokestinimo vartojamai pasienio darbuotoj? s?vokai.“

11 Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo I priedo 7 straipsnio „Pagal darbo sutart? dirbantys pasienio darbuotojai“ 1 dalyje teigiama:

„Pagal darbo sutart? dirbantis pasienio darbuotojas turi Susitarian?iosios Šalies pilietyb?, gyvena Susitarian?iosios Šalies teritorijoje ir pagal darbo sutart? dirba kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje, [ta?iau] kasdien ar bent kart? per savait? gr?žta ? savo gyvenam?j? viet?.“

12 To paties priedo 9 straipsnio „[Vienodas poži?ris]“ 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Pagal darbo sutart? dirban?iam asmeniui, Susitarian?iosios Šalies pilie?iui, turi b?ti sudarytos tos pa?ios ?darbinimo ir darbo s?lygos, kaip ir kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje pagal darbo sutart? dirbantiems tos šalies pilie?iams, ypa? nustatant darbo užmokest?, atleidžiant iš darbo, o bedarbyst?s atveju – gr?žinant arba v?l priimant ? darb?.

2. Pagal darbo sutart? dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai, nurodyti šio priedo 3 straipsnyje, naudojami vienodomis mokes?i? [ir socialin?mis lengvatomis] kaip ir tos šalies pagal darbo sutart? dirbantys pilie?iai ir j? šeimos nariai.“

Tarptautini? sutar?i? teis?

13 1971 m. rugpj??io 11 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacin?s Respublikos sutartis (*Bundesgesetzblatt 1972 II, p. 1022*), iš dalies pakeista 2002 m. kovo 12 d. Kei?ian?iuoju protokolu (*Bundesgesetzblatt 2003 II, p. 67*, toliau – Vokietijos ir Šveicarijos sutartis), yra dvišal? sutartis, kuri buvo pasirašyta siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo pajam? ir turto mokes?i? srityse.

14 Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnyje numatyta:

„1. Pagal ši? Sutart? terminas „Susitarian?iosios Šalies gyventojas“ reiškia asmen?, neribotai apmokestinam? pajam? mokes?iu pagal šios šalies teis?s aktus ir jos teritorijoje.

<...>

4. Kai Šveicarijos pilietyb?s neturintis fizinis asmuo apsigyvena Šveicarijoje, ta?iau iš viso mažiausiai penkerius metus buvo neribotai apmokestinamas pajam? mokes?iu Vokietijos

Federacin?je Respublikoje, pastaroji gali ir toliau apmokestinti Vokietijos Federacin?je Respublikoje gaunamas pajamas ir jos teritorijoje esant? jo turt? tais metais, kuriais baig?si neribota mokestin? prievol?, ir penkerius metus po to, nepažeidžiant kit? šios Sutarties nuostat?. Remiantis šios Sutarties nuostatomis, toki? pajam? ar turto apmokestinimas Šveicarijoje nebus paveiktas. Vis d?lto esant panašiai situacijai Vokietijos Federacin? Respublika, taikydama savo teis?s aktus d?l užsienio mokes?i? apskai?iavimo ir remdamasi šia Sutartimi, ?traukia Šveicarijoje nuo ši? pajam? ar turto sumok?t? mokest? ? Vokietijoje nuo min?t? pajam? ar turto mok?tin? mokest? (išskyrus ?moni? pelno mokest?), kaip papildomai ? šios Sutarties 6–22 straipsni? nuostatomis nustatytus Vokietijoje mok?tinus mokes?ius. Šios dalies nuostatos netaikomos, kai fizinis asmuo tampa Šveicarijos gyventoju tam, kad šioje valstyb?je gal?t? veiksmingai dirbti pagal darbo sutart? darbdavio naudai, su kuriuo, nepaisant užimam? pareig?, jo nesaisto tiesioginis ar netiesioginis ekonomin?s svarbos interesas, pasireiškiantis akcij? tur?jimu ar kitokiu b?du.

5. Kai tik tam tikr? dal? met? fizinis asmuo yra laikomas Susitarian?iosios Šalies gyventoju, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?, o likusi? dal? met? (pakeitus gyvenam?j? viet?) jis yra laikomas kitos Susitarian?iosios Šalies gyventoju, kiekviena Susitarian?ioji Šalis gali rinkti neriboto apmokestinimo pagrindu apskai?iuotus mokes?ius tik proporcingai atsižvelgdama ? laikotarp?, kuriuo asmuo buvo laikomas atitinkamos Susitarian?iosios Šalies gyventoju.

<...>.“

15 Šios sutarties 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Atsižvelgiant ? 15a–19 [straipsni?] nuostatas atlyginimai ir kiti panaš?s mok?jimai, kuriuos Susitarian?iosios Šalies gyventojas gauna kaip užmokest? už veikt? pagal darbo sutart?, apmokestinami tik jo gyvenamosios vietos valstyb?je, išskyrus atvejus, kai jis dirba kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje. Tokiu atveju gautus atlygius apmokestina kita Susitarian?ioji Šalis.

2. Nepažeidžiant 1 [dalies] nuostat? Susitarian?iosios Šalies gyventojas gaunamus atlygius už kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje vykdom? veikt? pagal darbo sutart? apmokestina tik pirma Susitarian?ioji Šalis, jeigu:

a. darbo užmokes?io gav?jas pasilieka kitos valstyb?s teritorijoje iš viso ne ilgesniam kaip 183 dien? laikotarpiui (laikotarpiams) per atitinkamus kalendorinius metus;

b. darbo užmokes?ius moka darbdavys, kuris n?ra kitos Susitarian?iosios Šalies rezidentas, arba mok?jimai atliekami tokio darbdavio vardu; ir

c. darbo užmokes?io neprivalo mok?ti kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje esanti darbdavio ?steigta pastovi ?mon? arba nuolatin? buvein?.

<...>

4. Laikantis 15a [straipsnio] nuostat? Susitarian?iosios Šalies teritorijoje gyvenan?io fizinio asmens, kuris užima valdybos nario, direktoriaus, vadovo arba prokuristo pareigas kapitalo bendrov?je, ?steigtoje kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijoje, už ši? veikt? gaunamus darbo užmokes?ius apmokestina kita Susitarian?ioji Šalis, su s?lyga, kad tokia veikla neapsiriboja vien tik užduotimis, kurios turi pasekmi? už kitos Susitarian?iosios Šalies teritorijos rib?. Tuo atveju, kai kita Susitarian?ioji Šalis neapmokestina min?t? pajam?, jas apmokestina fizinio asmens gyvenamosios vietos Susitarian?ioji Šalis.“

16 Šios sutarties 15a straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 15 [straipsnio] nuostatų atlyginimus ir kitus panašius mokėjimus, kuriuos pasienio gyventojas gauna kaip užmokesť už veiktį pagal darbo sutartį, apmokestina jo gyvenamosios vietos Susitarianioji Šalis. Kaip kompensaciją Susitarianioji Šalis, kurios teritorijoje pasienio gyventojas vykdtį veiktį, gali atskaičiuoti tam tikrą mokesť nuo išmokto darbo užmokesťio. Šis mokesťis negali viršyti 4,5 % visos bendros darbo užmokesťio sumos, jeigu gyvenamoji vieta ąrodyta pateikus oficialiį Susitarianiosios Šalies, kurios teritorijoje yra mokesťiį moktojo gyvenamoji vieta, kompetentingos mokesťiį institucijos išduotą pažymį. Taikomos 4 [straipsnio] 4 [dalies] nuostatos.

2. Remiantis šio straipsnio 1 [dalies] nuostatomis pasienio darbuotojas yra Susitarianios Šalies gyventojas, kuris dirba kitos Susitarianiosios Šalies teritorijoje, tačiau reguliariai grąžta ą savo gyvenamąjį vietą. Kai po darbo toks asmuo reguliariai negrąžta ą savo gyvenamąjį vietą, jis netenka pasienio darbuotojo statuso tik tuo atveju, jeigu priklausomai nuo vykdomos veiklos jis ą savo gyvenamąjį vietą grąžta mažiau nei 60 darbo dienų per visą vieną kalendorinį metą užimtumo laikotarpį.

3. Nepažeisdama 24 [straipsnio] nuostatų Susitarianioji Šalis, kurios gyventojas yra pasienio darbuotojas, turi atsižvelgti ą tai, kad vadovaujantis 1 [dalies] trečio sakinio nuostatomis mokesťis sumokamas tokia tvarka:

a. Vokietijos Federacijoje Respublikoje pagal Pajamų mokesťio ąstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 36 [dalies] nuostatas mokesťis ąskaitomas ą Vokietijos pajamų mokesťį, nepaisant to paties ąstatymo 34c [dalies] nuostatų. Taip pat ą šį mokesťį atsižvelgiama apskaičiuojant išankstinius pajamų mokesťio mokėjimus;

<...>

Vokietijos teisę

17 Pagal Pajamų mokesťio ąstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*), iš dalies pakeisto 2007 m. gruodžio 20 d. (*Bundesgesetzblatt 2007 I*, p. 3150), 1 straipsnio 1 dalį pajamų mokesťiu neribotai apmokestinami fiziniai asmenys, kurių gyvenamoji arba nuolatinę gyvenamoji vieta yra Vokietijoje.

18 *EStG* 1 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Gyvenamosios arba nuolatinės gyvenamosios vietos Vokietijoje neturintys asmenys yra, atsižvelgiant ą šio straipsnio 2 ir 3 dalis bei šio ąstatymo 1a straipsnį, iš dalies apmokestinami pajamų mokesťiu, jeigu jie gauna nacionalinį pajamų, kaip jos suprantamos pagal 49 straipsnį.“

19 *EStG* 49 straipsnyje, susijusiame su iš dalies apmokestinamomis pajamomis, nustatyta:

„1. Siekiant iš dalies apmokestinti pajamų mokesťiu (1 straipsnio 4 dalis), nacionalinėmis pajamomis laikytinos:

<...>

4) pajamos, gautos iš veiklos pagal darbo sutartį (19 straipsnis);

a) kuri yra (buvo) vykdoma arba ja yra (buvo) pasinaudota Vokietijoje;

<...>

c) gautos kaip užmokestis už Vokietijoje įsteigtos kapitalo bendrovės vadovo, prokuristo arba valdybos nario veiklą;

<...>.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

20 R. Bukovansky, kuris yra ir Vokietijos Respublikos, ir Vokietijos Federacinės Respublikos pilietis, nuo 1969 m. iki 2008 m. liepos mėn. gyveno Vokietijos Federacijoje Respublikoje. Nuo 1999 m. sausio mėn. iki 2006 m. vasario mėn. jis dirbo Šveicarijoje įvairiose koncernui *Novartis* priklausančiose bendrovėse. Taigi, jis buvo apmokestintas pajamų mokesčiu savo gyvenamosios vietos valstybėje, t. y. Vokietijos Federacijoje Respublikoje.

21 2006 m. kovo mėn. pagal perkėlimo sutartį Šveicarijoje įsteigtas R. Bukovansky darbdavys jį perkėlė dirbti į tam pačiam koncernui priklausančią dukterinę bendrovę *Novartis Pharma Productions GmbH* (toliau – *W GmbH*), įsteigtą Vokietijoje. Iš pradžių R. Bukovansky darbo šioje valstybėje narį sutartis buvo sudaryta 2 metų laikotarpiui, paskui laipsniškai pratęsta iki 2012 m. pabaigos.

22 2008 m. rugpjūčio 1 d. R. Bukovansky, nors ir toliau dirbo Vokietijoje įsteigtoje *W GmbH*, perkėlė savo gyvenamąją vietą į Šveicariją. Pildydamas pajamų deklaraciją už 2008 m. suinteresuotasis asmuo laikėsi nuomonės, kad laikotarpiu, kai nuolat gyveno Šveicarijoje, t. y. nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. iki gruodžio mėn., jo, kaip „atvirkštinio“ pasienio darbuotojo, pajamos, gautos už darbą pagal darbo sutartį su *W GmbH*, turėjo būti apmokestintos pajamų mokesčiu Šveicarijoje, vadovaujantis Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 15a straipsnio 1 dalimi.

23 Tačiau *Finanzamt Lörrach* laikėsi nuomonės, kad atitinkamos pajamos turi būti apmokestinamos Vokietijoje už visą 2008 m. mokestinį laikotarpį. Ši staiga nurodė, kad laikotarpiu nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. iki gruodžio mėn. R. Bukovansky turėjo būti apmokestintas pajamų mokesčiu Vokietijoje pagal *EStG* 1 straipsnio 4 dalį ir 49 straipsnio 1 dalį ir kad, be kita ko, jo pajamos, gautos už darbą pagal darbo sutartį su *W GmbH*, turėjo būti apmokestintos Vokietijoje pagal Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnio 4 dalį.

24 Gavusi R. Bukovansky skundą *Finanzamt Lörrach*, viena vertus, patvirtino pranešimą apie apskaičiuotą už atitinkamas pajamas mokėtiną pajamų mokestį ir, kita vertus, atsižvelgė į pajamų mokesčio sumą, kurią nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. R. Bukovansky sumokėjo Šveicarijos mokesčių administratoriui.

25 Skunde, pateiktame *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas), R. Bukovansky laikėsi savo argumentų, susijusių su tuo, kad darbo užmokestis, kurį jis gavo už *W GmbH* vykdytą veiklą nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. iki gruodžio mėn., reikia atleisti nuo pajamų mokesčio Vokietijoje ir apmokestinti tik Šveicarijoje. *Finanzamt Lörrach* šį skundą atmetė.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 15a straipsnio 1 dalį laikytina, kad nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. R. Bukovansky gyvenamosios vietos valstybė yra Šveicarijos Konfederacija, todėl ji turi teisę nuo minėto mėnesio apmokestinti suinteresuotojo asmens gautas darbo užmokesčio pajamas.

27 Kadangi R. Bukovansky neturi Šveicarijos pilietybės ir iš viso ne mažiau kaip penkerius metus buvo neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu Vokietijoje, paskui, kai persikraustė gyventi į Šveicariją, toliau vykdė veiklą pagal darbo sutartį Vokietijoje, šios sutarties 4 straipsnio 4

dalyje taip pat numatyta, kad Vokietijos Federacinė Respublika gali suinteresuotojo asmens pajamas, gautas Vokietijoje, ir jos teritorijoje esantį turtą apmokestinėti pajamų mokesčiu tais metais, kuriais baigiasi neribota mokesčių prievolė, ir penkerius metus po to, nepažeidžiant kitų šios sutarties nuostatų; vis dėlto Vokietijos Federacinė Respublika traukia Šveicarijoje nuo nagrinėjamo pajamų mokamą mokesčių atitinkamą Vokietijoje mokėtą mokesčių. Šiuo laikotarpiu R. Bukovansky tenkančiai mokesčių našta iš esmės sudaro Vokietijos pajamų mokesčius.

28 Vis dėlto nacionalinis teismas mano, kad Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnio 4 dalyje numatyta Šveicarijos piliečių neturinčių asmenų apmokestinimo tvarka yra mažiau palanki už Šveicarijos piliečiams taikomą tvarką. Iš tikrųjų tik Šveicarija turi teisę apmokestinėti Vokietijoje gyvenusio Šveicarijos piliečio, kuris, nors ir išsikraustė iš Vokietijos, liko dirbti pagal darbo sutartį, darbo užmokesčio pajamas. Todėl kyla klausimas, ar toks skirtingas požiūris yra suderinamas su Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo I priedo 9 straipsnyje numatyto vienodo požiūrio principu ir 2 straipsnyje tvirtintu draudimu diskriminuoti dėl pilietybės.

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, pagal Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 21 straipsnio 1 dalį nedraudžiama netaikyti Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnio 4 dalies, taikomos kartu su tos pačios sutarties 15a straipsnio 1 dalies ketvirtu sakiniu, nuostatą dėl apmokestinimo. Žinoma, minėtos sutarties nuostatos iš esmės nedaro tokios Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo nuostatoms. Vis dėlto sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos negali prieštarauti Sąjungos teiseje nustatytiems diskriminacijos draudimams. Taikant tokias sutartis turi būti laikomasi Susitarime dėl laisvo asmenų judėjimo tvirtintų pagrindinių teisių sąsajų.

30 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo nuostatos, pirmiausia šio susitarimo preambulės, 1, 2 ir 21 straipsniai, taip pat jo I priedo 7 ir 9 straipsniai, aiškintinos taip, kad pagal jas draudžiama iš Vokietijos Šveicariją persikėlusį darbuotoją, kuris neturi Šveicarijos Konfederacijos pilietybės, ir nuo to laiko, kai persikėlė į Šveicariją, yra vadinamas „atvirkštiniu“ pasienio darbuotoju, kaip tai suprantama pagal Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 15a straipsnio 1 dalį, t. y. kuris gyvena Šveicarijoje, tačiau dirba Vokietijoje ir reguliariai grįžta į savo gyvenamąją vietą Šveicarijoje, apmokestinėti Vokietijoje pagal dvišalės Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnio 4 dalį, taikomą kartu su tos pačios sutarties 15a straipsnio 1 dalies ketvirtu sakiniu?“

Dėl prejudicinio klausimo

31 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 2 straipsnyje ir I priedo 9 straipsnyje tvirtinti nediskriminavimo ir vienodo požiūrio principai aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama tokia dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai Vokietijos ir Šveicarijos sutartis, pagal kurią, jei Šveicarijos piliečių neturintis Vokietijos mokesčių mokėtojas perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, tačiau liko dirbti pagal darbo sutartį pirmoje valstybėje, teisę apmokestinėti darbo užmokesčio pajamas turi jo pajamų šaltinio valstybė, t. y. Vokietijos Federacinė Respublika, nors analogiškoje situacijoje atsidariusio Šveicarijos piliečio darbo užmokesčio pajamas turi teisę apmokestinėti naujos gyvenamosios vietos valstybė, šiuo atveju – Šveicarijos Konfederacija.

32 Kalbant apie pagrindinės bylos aplinkybes ir galimai taikomas Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo nuostatas, reikia konstatuoti, kad, remiantis šio susitarimo I priedo 7 straipsnio 1 dalies formuluote, šis susitarimas taikomas R. Bukovansky situacijai. Iš tikrųjų R. Bukovansky yra Susitariančiosios Šalies, t. y. Vokietijos Federacinės Respublikos, pilietis, kuris gyvena kitos

Susitaran?iosios Šalies teritorijoje, t. y. Šveicarijos Konfederacijoje, ir vykdo veikl? pagal darbo sutart? pirmos Susitaran?ioje Šalies teritorijoje, t. y. Vokietijos Federacin?je Respublikoje.

33 Min?toje nuostatoje daromas skirtumas tarp gyvenamosios vietos, kuri yra Susitaran?ios Šalies teritorijoje, ir veiklos pagal darbo sutart? vykdymo vietos, kuri turi b?ti kitos Susitaran?ios Šalies teritorijoje, neatsižvelgiant ? suinteresuotojo asmens pilietyb? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ettwein*, C?425/11, EU:C:2013:121, 35 punkt?). Pagal min?t? nuostat? siekiant taikyti Susitarim? d?l laisvo asmen? jud?jimo R. Bukovansky reikia laikyti „pagal darbo sutart? dirban?iu pasienio darbuotoju“, nes negin?ijama, kad jis iš esm?s kiekvien? dien? arba bent kart? per savait? iš savo gyvenamosios vietos vyksta ? profesin?s veiklos vykdymo viet? ir gr?žta atgal.

34 D?l Šveicarijos Konfederacijos ir S?jungos valstybi? nari? sudaryt? dvišali? sutar?i? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo pažym?tina, kad pagal Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo 21 straipsnio 1 dal? šio susitarimo nuostatos nedaro ?takos dvišali? sutar?i? nuostatoms.

35 Vis d?lto reikia patikrinti, ar min?to šio susitarimo nuostata Susitaran?iosioms Šalims leidžiama nukrypti nuo vis? jo nuostat?.

36 Šiuo klausimu pažym?tina, kad Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo I priedo 9 straipsnio „[Vienodas poži?ris]“ 2 dalyje nustatyta specialioji taisykl?, pagal kuri? siekiama, kad pagal darbo sutart? dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai gal?t? naudotis vienodomis socialin?mis ir mokes?i? lengvatomis kaip ir tos šalies pagal darbo sutart? dirbantys pilie?iai ir j? šeimos nariai. Šiomis aplinkyb?mis reikia priminti, kad d?l mokes?i? lengvat? klausimo Teisingumo Teismas nusprend?, jog šioje nuostatoje numatytu vienodo poži?rio principu gali remtis ir dirbantis Susitaran?iosios Šalies pilietis, kuris pasinaudojo laisvo jud?jimo teise savo kilm?s valstyb?je (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ettwein*, C?425/11, EU:C:2013:121, 33 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?, taip pat 42 ir 43 punktus).

37 Gav?s prašymus priimti prejudicinius sprendimus siekiant išsiaiškinti, ar S?jungos valstybi? nari? pasirašytos sutartys d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo turi atitikti vienodo poži?rio princip? ir apskritai S?jungos pirmin?je teis?je užtikrintas jud?jimo laisves, Teisingumo Teismas nusprend?, kad valstyb?s nar?s, siekdamos paskirstyti mokestin? kompetencij?, gali dvišal?mis sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo kriterijus, ta?iau naudodamasi taip paskirstyta mokestine kompetencija jos privalo laikytis šio principo ir ši? laisvi? (žr. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 30 punkt?; Sprendimo *Renneberg*, C?527/06, EU:C:2008:566 48–51 punktus ir Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 41 ir 42 punktus).

38 Taigi, kai valstybi? nari? pasirašytoje sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo pilietyb?s kriterijus patenka ? nuostat?, kuria siekiama paskirstyti mokestin? kompetencij?, toks pilietybe grindžiamas skirtingas poži?ris neturi b?ti laikomas draudžiamu diskriminavimu (Sprendimo *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 30 punktus). Ta?iau naudodamasi tokia nuostata jai suteikta mokestine kompetencija valstyb? nar? privalo laikytis vienodo poži?rio principo.

39 Ši? teismo praktik?, susijusi? su S?jungos pirmin?s teis?s ir valstybi? nari? pasirašyt? sutar?i? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ryšiu, reikia pagal analogij? taikyti nagrin?jant Susitarimo d?l laisvo asmen? jud?jimo ryš? su valstybi? nari? ir Šveicarijos Konfederacijos sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

40 Iš tikr?j?, kaip matyti iš šio susitarimo preambul?s, 1 straipsnio d punkto ir 16 straipsnio 2 dalies, juo siekiama S?jungos valstybi? nari? ir Šveicarijos Konfederacijos pilie?i? naudai ?gyvendinti laisv? asmen? jud?jim? Susitaran?i?j? Šali? teritorijose remiantis S?jungoje taikomomis teis?s nuostatomis, kuriose esan?ias s?vokas reikia aiškinti vadovaujantis Teisingumo

Teismo praktika.

41 Žinoma, Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 21 straipsnyje teigiama, kad Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nėra pažeidžiamos. Vis dėlto minėto straipsnio turinys negali prieštarauti principams, grindžiantiems susitarimą, kurio dalis jis yra (pagal analogiją žr. Sprendimo *TNT Express Nederland*, C-533/08, EU:C:2010:243, 51 punktą). Šis 21 straipsnis neturi būti suprantamas taip, kad juo Sąjungos valstyboms narėms ir Šveicarijos Konfederacijai leidžiama naudojantis dvišalėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paskirstyta mokesetine kompetencija trukdyti įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą, taip pašalinant minėto susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalies veiksmingumą.

42 Kalbant apie pagrindinę bylą, reikia pažymėti, jog akivaizdu, kad net ir po to, kai R. Bukovansky perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, jo darbo užmokesčio pajamų šaltinio valstybė, t. y. Vokietijos Federacinė Respublika, jį mokesčiniu požiūriu vertino taip pat, kaip šioje valstybėje dirbantį ir gyvenantį mokesčių mokėtoją.

43 R. Bukovansky tvirtina, kad jis atsidūrė nepalankesnėje padėtyje, palyginti su Šveicarijos piliečio situacija, nes jeigu pastarasis savo gyvenamąją vietą būtų perkėlęs iš Vokietijos į Šveicariją, o veiklos pagal darbo sutartį vietą išlaikęs pirmoje valstybėje, kompetenciją apmokestinti jo darbo užmokesčio pajamas turėtų jo gyvenamosios vietos valstybė, t. y. Šveicarijos Konfederacija, o ne, kaip nutiko jo atveju, darbo užmokesčio pajamų šaltinio valstybė, t. y. Vokietijos Federacinė Respublika.

44 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip, pvz., Vokietijos ir Šveicarijos sutartimi, siekiama tik išvengti, kad tos pačios pajamos nebūtų apmokestintos abiejose sutarties valstybėse, o ne užtikrinti, kad mokesčių mokėtojas nebus apmokestintas didesniais mokesčiais vienoje valstybėje, nei būtų apmokestintas kitoje valstybėje (Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 46 punktas).

45 Šioje byloje reikia konstatuoti, kad nevienodas požiūris, kurį tariamai patyrė R. Bukovansky, atsirado dėl apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp aptariamų sutarties šalių ir dėl pastarųjų mokesčių sistemų skirtumų. Taigi, kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 37 ir 38 punktuose, tai, kad siekiamos pasiskirstyti apmokestinimo kompetenciją minėtos šalys pasirinko priskyrimo kriterijus, savaime neturi būti laikoma draudžiamu diskriminavimu.

46 Kadangi, palyginti su Vokietijoje gyvenančiais mokesčių mokėtojais, R. Bukovansky neatsiduria mokesčiniu požiūriu nepalankesnėje padėtyje, negalima pripažinti, kad šiuo atveju egzistuoja diskriminacija, atsiradusi dėl nevienodo požiūrio, pažeidžiant minėto susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalį.

47 Dėl to paties susitarimo 2 straipsnyje nustatyto nediskriminavimo principo reikia pažymėti, kad pagal šį straipsnį bendrai draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės. Pagal Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo I priedo 9 straipsnį užtikrinamas šio principo laikymasis laisvo darbuotojų judėjimo srityje, todėl taip pat negalima pripažinti diskriminacijos buvimo pažeidžiant šį 2 straipsnį (pagal analogiją žr. Sprendimo *Werner*, C-112/91, EU:C:1993:27, 19, 20 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

48 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 2 straipsnyje ir I priedo 9 straipsnyje tvirtinti nediskriminavimo ir vienodo požiūrio principai aiškintini taip, kad pagal juos nedraudžiama tokia dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai Vokietijos ir Šveicarijos sutartis, pagal kurią, jei Šveicarijos piliečių neturintis Vokietijos mokesčių mokėtojas perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, tačiau liko dirbti pagal darbo sutartį pirmoje valstybėje, teisė apmokestinti darbo

užmokes?io pajamas turi jo pajam? šaltinio valstyb?, t. y. Vokietijos Federacin? Respublika, nors analogiškoje situacijoje atsid?rusio Šveicarijos pilie?io darbo užmokes?io pajamas turi teis? apmokestinti naujos gyvenamosios vietos valstyb?, šiuo atveju – Šveicarijos Konfederacija.

D?I bylin?jimosi išlaid?

49 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybi? nari? ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo d?I laisvo asmen? jud?jimo 2 straipsnyje ir I priedo 9 straipsnyje ?tvirtinti nediskriminavimo ir vienodo poži?rio principai aiškintini taip, kad pagal juos nedraudžiama tokia dvišal? sutartis d?I dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai 1971 m. rugpj??io 11 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacin?s Respublikos sutartis, iš dalies pakeista 2002 m. kovo 12 d. Kei?ian?iuoju protokolu, pagal kuri?, jei Šveicarijos pilietyb?s neturintis Vokietijos mokes?i? mok?tojas perk?I savo gyvenam?j? viet? iš Vokietijos ? Šveicarij?, ta?iau liko dirbti pagal darbo sutart? pirmoje valstyb?je, teis? apmokestinti darbo užmokes?io pajamas turi jo pajam? šaltinio valstyb?, t. y. Vokietijos Federacin? Respublika, nors analogiškoje situacijoje atsid?rusio Šveicarijos pilie?io darbo užmokes?io pajamas turi teis? apmokestinti naujos gyvenamosios vietos valstyb?, šiuo atveju – Šveicarijos Konfederacija.

Parašai

* Proceso kalba: vokie?i?.