

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 19. novembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Nol?gums starp Eiropas Kopienu un t?s dal?bvalst?m, no vienas puses, un Šveices Konfeder?ciju, no otras puses, par personu br?vu p?rvietošanas – Attiec?bas starp šo nol?gumu un divpus?j?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu – Vienl?dz?ga attieksme – Diskrimin?cija pilson?bas d?? – Eiropas Savien?bas dal?bvalsts pilsonis – P?rrobežu darba ??m?ji – Ien?kumu nodoklis – Kompetences nodok?u jom? sadal?jums – Nodok?u piesaiste – Pilson?ba

Lieta C?241/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (B?denes–Virtembergas Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 19. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 16. maij?, tiesved?b?

Roman Bukovansky

pret

Finanzamt Lörrach.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: otr?s pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kums, tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?rs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2015. gada 26. febru?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *R. Bukovansky* v?rd? – *H. Hauswirth, Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Lörrach* v?rd? – *D. Gress* un *S. Parodi-Neef*, p?rst?vji,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *B. Beutler*, p?rst?vji,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren*, k? ar? *F. Sjövall*, *L. Swedenborg* un *E. Karlsson*, p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *M. Holt*, p?rst?vis, kam pal?dz *S. Ford*, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *R. Lyal* un *M. Wasmeier*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2015. gada 30. apr??a tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Nolīgumu starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvību pārvietošanos, kas parakstīts Luksemburgā 1999. gada 21. jūnijā (OV 2002, L 114, 6. lpp.; turpmāk tekstā – “Nolīgums par personu brīvību pārvietošanos”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp R. Bukovansky, Vācijas pilsoni, un Finanzamt Lörrach (Lārahas Nodokļu pārvalde) par līgumu, ar ko paredzēta minētā R. Bukovansky aprēķinājama algas nodokļa Vācijā par laiku pēc tam, kad viņš savu dzīvesvietu bija pārcēlis no Vācijas uz Šveici.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Eiropas Kopiena un tās dalībvalstis, no vienas puses, un Šveices Konfederācija, no otras puses, 1999. gada 21. jūnijā parakstīja septiņus nolīgumus, tostarp Nolīgumu par personu brīvību pārvietošanos. Ar Padomes un Komisijas 2002. gada 4. aprīļa Lēmumu 2002/309/EK, Euratom (OV L 114, 1. lpp.) šie septiņi nolīgumi Kopienas vārdā tika apstiprināti un stājās spēkā 2002. gada 1. jūnijā.

4 Saskaņā ar Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos preambulu Līgumslēdzēju puses ir “apņēmušās īstenot personu brīvību pārvietošanos starp tām, pamatojoties uz noteikumiem, kurus piemēro Eiropas Kopienā”.

5 Saskaņā ar Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 1. panta a) un d) punktu tām mērķis ir paši ir piešķirt iecelšanās un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, tiesības veikt uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātām personām un tiesības uzturēt tiesības Līgumslēdzēju pušu teritorijā, kā arī nodrošināt tādus pašus dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi nodrošināti valstspiederīgajiem.

6 Šis nolīguma 2. pantā “Nediskriminācija” ir noteikts:

“Piemērojot šo līguma I, II un III pielikuma noteikumus un saskaņā ar tiem, vienas Līgumslēdzēju puses valstspiederīgajiem, kuri likumīgi dzīvo kādas citas Līgumslēdzēju puses teritorijā, nepiemēro nekādu diskrimināciju, kuras pamatā būtu valstiskā piederība.”

7 Minētā nolīguma 4. pantā “Uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību” ir noteikts:

“Saskaņā ar I pielikuma noteikumiem [...] tiek garantētas uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību.”

8 Atbilstoši Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 15. pantam šis nolīguma pielikumi un protokoli ir tā sastāvdaļa.

9 Šis nolīguma 16. pants “Atsauce uz Kopienas tiesībām” ir izteikts šādā redakcijā:

“1. Lai sasniegtu šo nolīguma mērķus, Līgumslēdzēju puses veic visus pasākumus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu, ka attiecības starp tām piemēro tiesības un pienākumus, kas

līdzvērīgā tiesību un pienākumiem, kuri ietverti Eiropas Kopienas tiesību aktos, uz kuriem izdarīta atsauce.

2. Ciktāl šā nolīguma piemērošana ietver Kopienas tiesību jēdzienus, līdz šā nolīguma parakstīšanas dienai ņem vērā attiecīgo Eiropas Kopienu Tiesas praksi. Pēc minētā datuma uz Tiesas praksi vērš arī Šveices uzmanību. Lai nodrošinātu pienācīgu šā nolīguma darbību, Apvienotā komiteja pēc kādās Līgumslēdzējās puses pieprasījuma nosaka saistības, ko paredz šāda Tiesas prakse.”

10 Minētā nolīguma 21. panta “Saistība ar divpusējiem nolīgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu” 1. punkts ir paredzēts:

“Šā nolīguma noteikumi neietekmē Šveices un Eiropas Kopienas dalībvalstu divpusējo nolīgumu noteikumus par nodokļu dubulto uzlikšanu. Konkrēti, šā nolīguma noteikumi neietekmē “pārrobežu darba ņēmēju” definīciju nolīgumos par nodokļu dubulto uzlikšanu.”

11 Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos I pielikuma 7. panta “Pārrobežu darba ņēmēji” 1. punkts ir noteikts:

“Pārrobežu darba ņēmējs ir Līgumslēdzējās puses valstspiederīgais, kura dzīvesvieta ir kādās Līgumslēdzējās puses teritorijā, bet kurš pilda savus darba pienākumus kā nodarbinātā persona otras Līgumslēdzējās puses teritorijā, parasti atgriežoties savā dzīvesvietā katru dienu vai vismaz vienreiz nedēļā.”

12 Minētā pielikuma 9. panta “Vienāda attieksme” 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Attieksme pret nodarbinātu personu, kura ir Līgumslēdzējās puses valstspiederīgais, tādā valstspiederības dēļ otras Līgumslēdzējās puses teritorijā nedrīkst atšķirties no attieksmes pret savas valsts nodarbinātām personām nodarbinātības un darba apstākļu, jo īpaši samaksas, atlaišanas no darba, atjaunošanas vai atkārtotas pieņemšanas ziņā, ja šā persona kļūst par bezdarbnieku.

2. Nodarbinātai personai un viņas ģimenes locekļiem, kas minēti šā pielikuma 3. pantā, ir tie paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem.”

Nolīgumu tiesību normas

13 1971. gada 11. augustā starp Šveices Konfederāciju un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtā konvencija (*Bundesgesetzblatt* 1972 II, 1022. lpp.), kas grozīta ar 2002. gada 12. marta pārskatīšanas protokolu (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, 67. lpp.; turpmāk tekstā – “Vācijas–Šveices konvencija”), ir divpusēja konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma un pašuma nodokļa jomā.

14 Vācijas–Šveices konvencijas 4. pants ir noteikts:

“1. Šajā Konvencijā jēdziens “līgumslēdzējās valsts rezidents” nozīmē ikvienu personu, kurai atbilstoši minētās valsts tiesību aktiem ir neierobežots pienākums maksāt šajā valstī nodokļus.

[..]

4. Ja fiziska persona, kuras dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurai nav Šveices pilsonības un kurai Vācijas Federatīvā Republikā kopumā vismaz piecus gadus pilnā apmērā ir bijis jēmaks nodokļus, tādā, neskarot citus šīs Konvencijas noteikumus, šai personai gadā, kurā galīgi beidzies

pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā, un nākamajos piecos gados var piemērot nodokli par Vācijas Federatīvajā Republikā gājumiem un par Vācijas Federatīvajā Republikā esošiem pašumiem. Netiek skarta tādū ienākumu vai pašumu aplikšana ar nodokli Šveicē atbilstoši šīs Konvencijas noteikumiem. Tomēr Vācijas Federatīvā Republika, pēc analoģijas piemērojot Vācijas tiesību aktus par valsts nodokļu aprēķinu, nodokli, ko Šveice iekasjusi par šiem ienākumiem vai pašumiem saskaņā ar šo Konvenciju, aprēķina no Vācijas nodokļa daļas (izņemot uzņēmumu ienākuma nodokli), kas atbilstoši šai normai iekasjts par minētajiem ienākumiem vai pašumiem, papildus Vācijas nodoklim, kas par tiem jāmaksā atbilstoši 6.–22. [panta] noteikumiem. Šī punkta noteikumi nav piemērojami, ja fiziskā persona ir kļuvusi par Šveices rezidentu, lai tur veiktu algotu darbu tādā darba devēja labā, ar kuru to – neraugoties uz darba tiesiskajām attiecībām – nesaista tiešas vai netiešas ekonomiskās intereses kā kapitāla dāvanā pašniekam vai kā citādi.

5. Ja fiziska persona par Ikgumslīdzijas valsts rezidentu šī panta izpratnē ir uzskatāma tikai vienu gadu daļu un pārējā gada daļu ir uzskatāma par otras Ikgumslīdzijas valsts rezidentu (dzīvesvietas maiņa), katrā valsts pamatojoties uz pilna apjoma nodokļa maksāšanas pienākumu aprēķinātos nodokļus var uzlikt tikai par to laikposmu, kurā šī persona ir uzskatāma par attiecīgās valsts rezidentu.

[..]

15 Šīs konvencijas 15. pantā ir paredzēts šādi:

“1. Neskarot 15.–19. [panta] noteikumus, algu, samaksas un citas līdzīgas atlīdzības, kuras Ikgumslīdzijas valsts rezidents saņem par algotu darbu, ar nodokli ir aplikamas tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts otrā Ikgumslīdzīgā valstī. Ja darbs tiek veikts otrā valstī, par to saņemtais atlīdzības ar nodokli aplik šajā otrā valstī.

2. Neskarot [1. punkta] noteikumus, atlīdzības, ko Ikgumslīdzijas valsts rezidents saņem par otrā Ikgumslīdzīgā valstī veiktu algotu darbu, aplik tikai pirmajā minētajā valstī, ja:

a) saņēmējs uzturas otrā valstī laikposmu vai laikposmus, kas nepārsniedz 183 attiecīgā kalendārā gada dienas;

b) atlīdzības izmaksā darba devējs, kas nav otras valsts rezidents, vai tās vārdā, un

c) atlīdzības neizmaksā darba devēja pastāvīgais uzņēmums vai pārstāvēniecība otrā valstī.

[..]

4. Neskarot 15.a [panta] noteikumus, fiziska persona, kas ir vienas Ikgumslīdzijas valsts rezidente, bet pilda valdes locekļa, direktora, izpilddirektora vai prokurista pienākumus kapitālsabiedrībā, kas ir otras Ikgumslīdzijas valsts rezidente, ar nodokli ir aplikama šajā otrā valstī attiecībā uz atlīdzībām, ko tā saņem par šo pienākumu veikšanu, ar nosacījumu, ka šo pienākumu veikšana nav ierobežota tādējādi, ka tajā ietilpst tikai uzdevumi, kuru veikšanas sekas stenojas ārpus šīs otras valsts. Ja šī otra valsts šos ienākumus neaplik ar nodokli, tie ir aplikami tajā valstī, kuras rezidente ir šī fiziskā persona.”

16 Minētās konvencijas 15.a pantā ir noteikts, ka:

“1. Neskarot 15. [panta] noteikumus, alg[as], samaksas un citas līdzīgas atlīdzības, kuras pārrobežu darba ņēmējs saņem par algotu darbu, ar nodokli ir aplikamas valstī, kuras rezidents višķ ir. Kā kompensāciju Ikgumslīdzīgā valstī, kurā višķ strādā, kā nodokli ienākumu gāšanas vietā var ieturēt nodokli par šīm atlīdzībām. Šis nodoklis nedrīkst pārsniegt 4,5 % no bruto

atlīdzību, ja rezidenci pierāda Ikgumslīdzijas valsts, kuras rezidents ir nodokļa maksātājs, kompetento nodokļu iestāžu izdots apliecinājums. Šis neskar 4. [panta] 4. [punkta] normas.

2. Pārrobežu darba ņēmējs 1. [punkta] izpratnē ir persona, kura ir vienas Ikgumslīdzijas valsts rezidente, bet kuras darba vieta atrodas otrā Ikgumslīdzijas valstī, no kuras tā regulāri atgriežas savā dzīvesvietā. Ja šā persona pēc darba regulāri neatgriežas savā dzīvesvietā, tā savu pārrobežu darba ņēmēja statusu zaudē tikai tad, ja attiecībā uz vienu amatu vienā kalendrajā gadā tā dzīvesvietā neatgriežas vairāk kā 60 darba dienas atbilstoši sava darba veikšanas grafikam.

3. Ikgumslīdzija valsts, kuras rezidents ir pārrobežu darba ņēmējs, neatkarīgi no 24. [panta] noteikumiem ņem vērā nodokli, kas ieturēts atbilstoši 1. [punkta] trešajam teikumam, un tā to dara šādi:

a) Vācijas Federatīvā Republikā nodokļa atlaidi piemēro Vācijas ienākumu nodoklim atbilstoši Likuma par ienākumu nodokli ("Einkommensteuergesetz") 36. [pantam], izslēdzot minētā likuma 34.c [panta] normas. Samaksāto nodokli ņem vērā arī nosakot ienākumu nodokļa avansa maksājumus;

[..]."

Vācijas tiesības

17 Likuma par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – "EStG"), 2007. gada 20. decembra redakcijā ar grozījumiem (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, 3150. lpp.), 1. panta 1. punkts ir noteikts, ka fiziskām personām, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturšanās vieta ir Vācijas teritorijā, ienākuma nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā.

18 EStG 1. panta 4. punkts ir paredzēts:

"Fiziskas personas bez dzīvesvietas un bez pastāvīgās uzturšanās vietas Vācijā, neskarot 2. un 3. punktu un 1.a pantu, var būt ienākuma nodokļa maksātāja pilnā apmērā, ciktāl tās saņem ienākumus valstī 49. panta izpratnē."

19 EStG 49. pants par daļēji ar nodokli apliekamiem ienākumiem ir noteikts šādi:

"1. Valstī gētie ienākumi daļējas aplikšanas ar nodokli izpratnē (1. panta 4. punkts) ir:

[..]

4) ienākumi no algota darba (19. pants)

a) kas tiek vai tika veikts vai izmantots Vācijā,

[..]

c) kas saņemti kā atlīdzība par izpilddirektora, prokurista vai valdes locekļa pienākumu veikšanu sabiedrībā, kuras vadība ir reģistrēta Vācijā,

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

20 R. Bukovansky, kuram ir Vācijas un Čehijas pilsonības, no 1969. gada līdz 2008. gada jūlijam dzīvoja Vācijā. No 1999. gada janvāra līdz 2008. gada februārim viņš strādāja Šveicē, kur

ie??ma amatus vair?k?s *Novartis* grupas sabiedr?b?s. T?d?j?di ien?kumu nodoklis vi?am bija j?maks? rezidences valst?, proti, V?cijas Federat?vaj? Republik?.

21 2006. gada mart? *R. Bukovansky* Šveices darba dev?js saska?? ar vienošanos par p?rcelšanu vi?u p?rc?la cit? amat? uz š?s grupas V?cij? re?istr?tu meitasuz??mumu *Novartis Pharma Productions GmbH* (turpm?k tekst? – “*W?GmbH*”). S?kotn?ji *R. Bukovansky* V?cij? algoto darbu bija paredz?ts veikt divus m?nešus, ta?u šis laiks progres?vi tika pagarin?ts l?dz 2012. gada beig?m.

22 2008. gada 1. august? *R. Bukovansky*, lai gan vi?š turpin?ja str?d?t *W?GmbH* V?cij?, p?rc?la savu dz?vesvietu uz Šveici. Sav? 2008. gada ien?kumu deklar?cij? vi?š nor?d?ja, ka laik?, kam?r vi?a dz?vesvieta atrad?s Šveic?, proti, no 2008. gada augusta l?dz decembrim, vi?am saska?? ar V?cijas–Šveices konvencijas 15.a panta 1. punktu par ien?kumiem no algot? darba *W?GmbH* nodoklis bija j?maks? Šveic? k? “apgrieztajam” p?rrobežu darba ??m?jam.

23 L?rahas Nodok?u p?rvalde tom?r uzskat?ja, ka par attiec?gajiem ien?kumiem nodoklis ir j?maks? V?cij? par visu 2008. nodok?u gadu. Š? p?rvalde uzskat?ja, ka par laika posmu no 2008. gada augusta l?dz decembrim *R. Bukovansky* bija j?maks? V?cijas ien?kumu nodoklis atbilstoši *EStG* 1. panta 4. punktam un 49. panta 1. punktam un ka turkl?t *W?GmbH* vi?am izmaks?t? darba alga saska?? ar V?cijas–Šveices konvencijas 4. panta 4. punktu ar nodokli ir apliekama V?cij?.

24 P?c *R. Bukovansky* s?dz?bas L?rahas Nodok?u p?rvalde, pirmk?rt, apstiprin?ja pazi?ojumu par nodokli attiec?b? uz min?tajiem ien?kumiem un, otrk?rt, ??ma v?r? summas, kuras *R. Bukovansky* kopš 2008. gada augusta bija samaks?jis Šveices nodok?u iest?d?m k? ien?kumu nodokli.

25 Pras?b? *Finanzgericht Baden-Württemberg* (B?denes–Virtembergas Finanšu tiesa) *R. Bukovansky* atk?rtoja savus argumentus par to, ka atalgojums, ko vi?š no 2008. gada augusta l?dz decembrim sa??ma, str?d?jot *W?GmbH*, ir atbr?vojams no nodok?a V?cij? un ar nodokli apliekams vien?gi Šveic?. L?rahas Nodok?u p?rvalde l?dza šo pras?bu noraid?t.

26 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar V?cijas–Šveices konvencijas 15.a panta 1. punktu Šveices Konfeder?cija, s?kot no 2008. gada augusta, ir uzskat?ma par *R. Bukovansky* dz?vesvietas valsti un valsti, kurai ir ties?bas ar nodokli aplikt vi?a ien?kumus no algas, s?kot ar šo m?nesi.

27 Katr? zi??, t? k? *R. Bukovansky* nav Šveices pilson?bas, t? k? vi?am vismaz piecus gadus bija piln? apm?r? j?maks? nodok?i V?cij? un t? k? vi?š p?c p?rcelšan?s uz Šveici saglab?ja savu darba vietu V?cij?, š?s konvencijas 4. panta 4. punkt? ir paredz?ts, ka ar? V?cijas Federat?v?j? Republika var?tu vi?u aplikt ar nodok?iem par to gadu, kad izbeidz?s vi?a pien?kums piln? apm?r? maks?t nodok?us, un par tiem ien?kumiem, kas g?ti V?cij?, un šaj? dal?bvalst? esošajiem ?pašumiem, neskarot citas min?t?s konvencijas pras?bas, ta?u V?cijas Federat?vajai Republikai tom?r no attiec?g?s V?cijas nodok?a da?as b?tu j?atskaita nodoklis, ko par min?tajiem ien?kumiem iekas?jusi Šveice. Par šo laikposmu *R. Bukovansky* nodok?u slogs b?tu vienl?dz?gs ar nodokli, kas j?maks? par V?cij? g?tajiem ien?kumiem.

28 Š? tiesa tom?r uzskata, ka V?cijas–Šveices konvencijas 4. panta 4. punkt? paredz?t? nodok?a uzlikšana t?du personu ien?kumiem, kur?m nav Šveices pilson?bas, ir maz?k labv?l?ga attieksme par Šveices pilso?iem paredz?to. Faktiski vien?gi Šveicei b?tu ties?bas aplikt ar nodokli t?da V?cij? dz?vojoša Šveices pilso?a ien?kumus no darba samaksas, kurš p?rce? savu dz?vesvietu proj?m no min?t?s valsts, tom?r darba vietu taj? saglab?. L?dz ar to rodas jaut?jums, vai š? daž?d? attieksme ir sader?ga ar vienl?dz?gas attieksmes principu, kas paredz?ts Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanos 9. pant?, un š? nol?guma 2. pant? paredz?to

diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ.

29 Iesniedzāt tiesas skatījumā Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 21. panta 1. punkts nav šķērslis, lai piemērotu Vācijas–Šveices konvencijas normas par aplikšanu ar nodokļiem, kas ietvertas šīs konvencijas 4. panta 4. punktā, lasot tās kopā ar tās 15.a panta 1. punkta ceturto teikumu. Protams, šīs konvencijas normas principā neskar Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos normas. Tomēr konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu prasības nevar būt pretrunā Savienības tiesību sistēmas paredzētajiem aizliegumiem diskriminācijas jomā. Šo konvenciju piemērošana ir jāveic, ievērojot pienākumus, kuri izriet no šājam nolīgumam nostiprinātajam pamatbrīvībām.

30 Šādos apstākļos *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badenes–Virtembergas Finanšu tiesa) nolikuma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos noteikumi, it īpaši tā preambula, 1., 2. un 21. pants, kā arī I pielikuma 7. un 9. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj darba ņēmēja, kurš ir pārcēlies no Vācijas uz Šveici, kuram nav Šveices pilsonības un kurš kopš pārcelšanās uz Šveici ir tādēļtais “apgrieztais” pārrobežu darba ņēmējs Vācijas–Šveices konvencijas 15.a panta 1. punkta izpratnē, aplikšanu ar nodokli Vācijā atbilstoši Vācijas–Šveices konvencijas 4. panta 4. punktam, to skatot kopsakarā ar šīs konvencijas 15.a panta 1. punkta ceturto teikumu?”

Par prejudiciālo jautājumu

31 Ar savu jautājumu iesniedzāt tiesa būtībā jautā, vai Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 2. pants un I pielikuma 9. pants ietvertie nediskriminācijas un vienlīdzīgas attieksmes principi ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda divpusēja konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu kā Vācijas–Šveices konvencija, atbilstoši kurai tiesības ar nodokli aplikāt tāda Vācijas nodokļu maksātāja ienākumus no darba samaksas, kuram nav Šveices pilsonības, taču kurš savu dzīvesvietu ir pārcēlis no Vācijas uz Šveici, tomēr saglabājot darba vietu pirmajā minētajā valstī, ir šo ienākumu gūšanas vietas valstij, proti, Vācijas Federatīvajai Republikai, taču tiesības aplikāt ar nodokļiem Šveices pilsoņa ienākumus no darba samaksas analoģiskā situācijā ir jaunajai dzīvesvietas valstij, šajā gadījumā – Šveices Konfederācijai.

32 Attiecībā uz apstākļiem pamatlietā un iespējami piemērojamiem Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos noteikumiem ir jākonstatē, ka, pamatojoties uz tā formulējumu, šis nolīguma I pielikuma 7. panta 1. punkts ir piemērojams *R. Bukovansky* situācijā. Viņš ir “līgumslēdzēja puse”, proti, Vācijas Federatīvās Republikas, pilsonis, viņa dzīvesvieta ir “līgumslēdzēja puse”, šajā gadījumā Šveices Konfederācijas, teritorijā, un viņš ir nodarbināta persona “otras līgumslēdzēja puse”, proti, Vācijas Federatīvās Republikas, teritorijā.

33 Šajā tiesību normā dzīvesvieta, kura atrodas kādas līgumslēdzēja puses teritorijā, ir nošķirta no darba ņēmēja darbības vietas, kurai ir jāatrodas citas līgumslēdzēja puses teritorijā, neatkarīgi no attiecīgās personas pilsonības (šajā ziņā skat. spriedumu *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 35. punkts). Atbilstoši minētajai normai *R. Bukovansky* ir kvalificējams par “pārrobežu darba ņēmēju” Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos izpratnē, jo ir skaidrs, ka viņš katru dienu vai vismaz reizi nedēļā mēro ceļu no savas dzīvesvietas uz darba vietu.

34 Attiecībā uz divpusējām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp Šveices Konfederāciju un Savienības dalībvalstīm, ir jānorāda, ka saskaņā ar Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 21. panta 1. punktu šo konvenciju normas šis nolīguma normas neietekmē.

35 Tomēr ir jāpārbauda, vai šī minētā nolīguma norma ļauj tādai līgumslēdzējām valstīm atkāpties no visiem tās noteikumiem.

36 Šajā ziņā jānorāda, ka Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos I pielikuma 9. panta "Vienāda attieksme" 2. punkts ir ietverta tāpaša norma, kas nosaka, ka nodarbinātai personai un viņas īmenes locekļiem ir tie paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātām personām un viņu īmenes locekļiem. Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu priekšrocību jomā uz šājo normu paredzēto vienlīdzīgās attieksmes principu pret savu izcelsmes valsti var atsaukties arī darba ņēmājs, kas ir vienas līgumslēdzējās puses pilsonis, kurš izmantojis savas tiesības uz brīvību pārvietošanos (šajā ziņā skat. spriedumu *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 42. un 43. punkts).

37 Spriežot par līgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, vai Savienības dalībvalstu starpā noslēgtām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ir jābūt saderīgām ar vienlīdzīgās attieksmes principu un, vispārīgāk, ar Savienības primārajās tiesībās paredzētajām pārvietošanās brīvībām, Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstis divpusējās konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu var noteikt piesaistes faktoros nodokļu kompetences sadalījumā nolūkā, bet tām šādi sadalītās nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanā ir jāievēro šīs brīvības (skat. spriedumus *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. punkts; *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 48.–51. punkts, kā arī *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. un 42. punkts).

38 Līdz ar to, ja dalībvalstu starpā noslēgtas konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu normā par kompetences sadali nodokļu jomā ir ietverts pilsonības kritērijs, šāda nošķiršana pilsonības dēļ ir uzskatāma par aizliegtu diskrimināciju (spriedums *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. punkts). Savukārt attiecībā uz šādu normu paredzēto kompetenci nodokļu jomā dalībvalstij, kurai ir šī kompetence, ir jāievēro vienlīdzīgās attieksmes princips.

39 Šis judikatūra par saistību starp Savienības primārajām tiesībām un dalībvalstu starpā noslēgtām konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu pēc analoģijas ir piemērojama saistībā starp Nolīgumu par personu brīvību pārvietošanos un konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp dalībvalstīm un Šveices Konfederāciju.

40 Faktiski, kā izriet no šī nolīguma 1. panta d) punkta un 16. panta 2. punkta, tāmērīs ir Savienības pilsoņu un Šveices Konfederācijas pilsoņu labā jāsteno personu brīvību pārvietošanos šī nolīguma pušu teritorijās, pamatojoties uz Savienībā piemērojamiem noteikumiem, kuru jēdzieni ir interpretējami atbilstoši Tiesas judikatūrai.

41 Tiesa gan, Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 21. pantā ir paredzēts, ka šī nolīguma normas neietekmē Savienības dalībvalstu un Šveices Konfederācijas starpā noslēgtās konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Tomēr šī panta saturs nevar būt pretrunā nolīguma, kura daļa tas ir, pamatā esošajiem principiem (skat. pēc analoģijas spriedumu *TNT Express Nederland*, C-533/08, EU:C:2010:243, 51. punkts). Tātad minētais pants nevar tikt izprasts tādējādi, ka ar to Savienības dalībvalstīm un Šveices Konfederācijai būtu jāauts ietekmēt personu brīvību pārvietošanos, konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu jomas kompetenci jāstenojot tādējādi, ka minētā nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punktā tiktu atņemta lietderīgā iedarbība.

42 Attiecībā uz pamatlietu ir jānorāda, ka ir skaidrs, ka *R. Bukovansky* arī pēc tam, kad viņš bija pārcēlis savu dzīvesvietu no Vācijas uz Šveici, nodokļu jomā viņa darba samaksas ienākumu

g?šanas valst?, proti, V?cijas Federat?vaj? Republik?, tika piem?rota t?da pati attieksme k? nodok?u maks?t?jam, kurš str?d? un dz?vo V?cij?.

43 *R. Bukovansky* uzskata, ka pret vi?u ir piem?rota nevienl?dz?ga attieksme, sal?dzinot ar Šveices pilsoni, kurš, gluži k? vi?š, b?tu p?rc?lis savu dz?vesvietu no V?cijas uz Šveici, tom?r saglab?jot darba vietu pirmaj? min?taj? valst?, ?emot v?r?, ka kompetence piem?rot nodok?us darba samaksai ir vi?a dz?vesvietas valstij, proti, Šveices Konfeder?cijai, nevis, k? tas ir vi?a gad?jum?, valstij, kur? g?ti ien?kumi no darba samaksas, proti, V?cijas Federat?vajai Republikai.

44 Šaj? zi?? ir svar?gi nor?d?t, ka t?das konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu k? V?cijas–Šveices konvencija m?r?is ir izvair?ties, ka vieniem ien?kumiem nodokli piem?ro ab?s š?s konvencijas pus?s, bet ne garant?t, lai nodok?i, kas j?maks? vienas konvencijas puses nodok?u maks?t?jam, neb?tu liel?ki par nodok?iem, k?di b?tu j?maks? otras puses nodok?u maks?t?jam (spriedums *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 46. punkts).

45 Šaj? liet? ir j?atz?st, ka atš?ir?g? attieksme, ar kuru, k? apgalvo *R. Bukovansky*, vi?am n?cies sastapties, izriet no nodok?u kompetences sadal?juma attiec?g?s konvencijas pušu starp? un rodas šo pušu nodok?u rež?mu atš?ir?bu d??. K? min?ts š? sprieduma 37. un 38. punkt?, tas, ka min?t?s puses nodok?u kompetences sadalei izv?las daž?dus piesaistes faktoros, pats par sevi nerada aizliegtu diskrimin?ciju.

46 T?d??, t? k? sal?dzin?jum? ar V?cij? dz?vojošiem nodok?u maks?t?jiem *R. Bukovansky* nav slikt?k? situ?cij? nodok?u aspekt?, nav konstat?jama diskrimin?cija, kas izriet?tu no nevienl?dz?gas attieksmes, kura b?tu pretrun? min?t? nol?guma I pielikuma 9. panta 2. punktam.

47 Attiec?b? uz š? paša nol?guma 2. pant? min?to nediskrimin?šanas principu ir j?nor?da, ka ar šo pantu visp?r?gi ir aizliegta jebk?da diskrimin?cija pilson?bas d??. T? k? Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 9. pant? ir garant?ta š? principa piem?rošana darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s jom?, nevar ar? tikt secin?ts, ka b?tu notikusi diskrimin?cija, kas b?tu pretrun? min?tajam 2. pantam (p?c analo?ijas skat. spriedumu *Werner*, C?112/91, EU:C:1993:27, 19. un 20. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

48 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 2. pant? un t? I pielikuma 9. pant? ietvertie nediskrimin?šanas un vienl?dz?gas attieksmes principi ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?da divpus?ja konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu k? V?cijas–Šveices konvencija, atbilstoši kurai kompetence ar nodokli aplikt t?da V?cijas nodok?u maks?t?ja ien?kumus no darba samaksas, kuram nav Šveices pilson?bas, ta?u kurš savu dz?vesvietu ir p?rc?lis no V?cijas uz Šveici, tom?r saglab?jot darba vietu pirmaj? min?taj? valst?, ir šo ien?kumu g?šanas vietas valstij, proti, V?cijas Federat?vajai Republikai, ta?u kompetence aplikt ar nodok?iem Šveices pilso?a ien?kumus no darba samaksas analo?isk? situ?cij? ir jaunajai dz?vesvietas valstij, šaj? gad?jum? – Šveices Konfeder?cijai.

Par ties?šan?s izdevumiem

49 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Eiropas Kopienas un t?s dal?bvalstu, no vienas puses, un Šveices Konfeder?cijas, no otras puses, 1999. gada 21. j?nij? parakst?t? Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 2. pant? un š? nol?guma I pielikuma 9. pant? ietvertie nediskrimin?šanas un vienl?dz?gas attieksmes principi ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?da divpus?ja

konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu k? 1971. gada 11. august? starp Šveices Konfeder?ciju un V?cijas Federat?vo Republiku nosl?gt? konvencija, kas groz?ta ar 2002. gada 12. marta p?rskat?šanas protokolu, atbilstoši kurai kompetence ar nodokli aplikt t?da V?cijas nodokļu maks?t?ja ien?kumus no darba samaksas, kuram nav Šveices pilson?bas, ta?u kurš savu dz?vesvietu ir p?rc?lis no V?cijas uz Šveici, tom?r saglab?jot darba vietu pirmaj? min?taj? valst?, ir šo ien?kumu g?šanas vietas valstij, proti, V?cijas Federat?vajai Republikai, ta?u kompetence aplikt ar nodok?iem Šveices pilso?a ien?kumus no darba samaksas analo?isk? situ?cij? ir jaunajai dz?vesvietas valstij, šaj? gad?jum? – Šveices Konfeder?cijai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.