

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2016. gada 21. septembrī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvību pārvietošanās – Vienlīdzīga attieksme – Ienākuma nodoklis – Tādu ienākumu atbrīvošana no nodokļa, kas gūti, strādājot blakus darbu par pasniegēju tās publisko tiesību juridiskās personas labā, kuras juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums – Dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem atbrīvojums no nodokļa netiek piemērots ienākumiem, kuri gūti no šādas darbības, kas veikta tās publisko tiesību juridiskās personas labā, kuras juridiskā adrese ir Šveicē

Lieta C-478/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bēdenes–Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 15. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 8. septembrī, tiesvedībā

**Peter Radgen,**

**Lilian Radgen**

pret

**Finanzamt Ettlingen.**

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un J. Regans [*E. Regan*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemotvērī rakstveida procesū,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *J. Möller*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *B. R. Killmann* un *W. Roels*, pārstāvji,

ģemotvērī pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Nolīgumu starp Eiropas Kopienām 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 tika iesniegts tiesvedībā starp *P. Radgen* un viņa laulāto *L. Radgen* (turpmāk tekstā kopā – “laulātie *Radgen*”), Vācijas valstspiederīgajiem un rezidentiem, no vienas puses, un *Finanzamt Ettlingen* (Etingenas nodokļu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”), no otras puses, par šīs administrācijas atteikumu 2009. gada 2. oktobrī izdotā nolikuma gadījumā, kas noteica, ka *P. Radgen* bija guvis, strādājot papildu darbā par pasniedzēju publisko tiesību iestādē, kas reģistrēta Šveicē.

## Tiesiskais regulējums

### *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, attiecībā uz nolīgumu par zinātnisku un tehnoloģisku sadarbību (OV 2002, 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 līgumslēdzēja puse ir “apņēmusies īstenot personu brīvību pārvietošanos starp tām, pamatojoties uz noteikumiem, kurus piemēro Eiropas Kopienā”.

5 Šis nolīguma 1. pants ir noteikts:

“Šis nolīguma mērķis Eiropas Kopienas dalībvalstu un Šveices valstspiederīgo labā ir šāds:

a) piešķirt ieejas tiesības un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, tiesības veikt uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātām personām un tiesības uzturēties Līgumslēdzēju pušu teritorijā;

[..]

d) nodrošināt tādus pašus dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi nodrošināti valstspiederīgajiem.”

6 Minētā nolīguma 2. pants “Nediskriminācija” ir paredzēts:

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

7 Saskaņā ar šo paša nolīguma 4. pantu “Uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību”:

“Saskaņā ar I pielikuma noteikumiem, ja vien 10. pants nav noteikts citādi, tiek garantētas uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību.”

8 Nolīguma par personu brīvību pārvietošanos 11. panta “Pārsīdību izskatīšana” 1. punktā personām, uz kurām attiecas šis nolīgums, ir piešķirtas tiesības kompetentajām iestādēm

iesniegt p?rs?dz?bu par š? nol?guma noteikumu piem?rošanu.

9 Atbilstoši Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 15. pantam š? nol?guma pielikumi un protokoli ir t? sast?vda?a.

10 Š? nol?guma 16. panta 2. punkts “Atsauce uz Kopienu ties?b?m” ir formul?ts š?di:

“Cikt?l š? nol?guma piem?rošana ietver Kopienas ties?bu j?dzienus, l?dz š? nol?guma parakst?šanas dienai ?em v?r? attiec?go Eiropas Kopienu Tiesas praksi. P?c min?t? datuma uz Tiesas praksi v?rš ar? Šveices uzman?bu. Lai nodrošin?tu pien?c?gu š? nol?guma darb?bu, Apvienot? komiteja p?c k?das L?gumsl?dz?jas puses piepras?juma nosaka saist?bas, ko paredz š?da Tiesas prakse.”

11 Min?t? nol?guma 21. pant? “Saist?ba ar divpus?jiem nol?gumiem par nodok?u dubulto uzlikšanu” ir paredz?ts:

“1. “Š? nol?guma noteikumi neietekm? Šveices un Eiropas Kopienas dal?bvalstu divpus?jo nol?gumu noteikumus par nodok?u dubulto uzlikšanu. Konkr?ti, š? nol?guma noteikumi neietekm? “p?rrobežu darba ??m?ju” defin?ciju nol?gumos par nodok?u dubulto uzlikšanu.

2. Nevienu no š? nol?guma noteikumiem nedr?kst interpret?t t?, ka tas liegtu L?gumsl?dz?j?m pus?m, kad t?s piem?ro attiec?gos nodok?u ties?bu noteikumus, noš?irt nodok?u maks?t?jus, kuru situ?cijas nav sal?dzin?mas, ?paši attiec?b? uz to dz?vesvietu.

[..]”

12 Š? paša nol?guma I pielikums attiecas uz personu br?vu p?rvietošanas, un š? pielikuma II noda?? ir ietverti noteikumi attiec?b? uz darba ??m?jiem.

13 Š? pielikuma 6. panta “Noteikumi par uztur?šanas” 1. punkt? ir paredz?ts, ka “nodarbin?ta persona, kas ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais (turpm?k “nodarbin?t? persona”) un ko darba dev?js uz??m?jvalst? nodarbin?jis vienu gadu vai ilg?k, sa?em uztur?šan?s at?auju, kas ir der?ga vismaz piecus gadus p?c t?s izdošanas dienas [..]”. Š? panta 2. punkts attiecas uz t?du uztur?šan?s at?auju, kas izsniegta darba ??m?jiem, kuri ir nodarbin?ti maz?k nek? vienu gadu. Min?t? panta 3.–7. punkt? ir ietvertas procesu?l?s ties?bu normas attiec?b? uz darba ??m?ju uztur?šan?s ties?b?m.

14 Saska?? ar min?t? pielikuma 7. panta 1. punktu “p?rrobežu darba ??m?js ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais, kura dz?vesvieta ir k?das L?gumsl?dz?jas puses teritorij?, bet kurš pilda savus darba pien?kumus k? nodarbin?ta persona otras L?gumsl?dz?jas puses teritorij?, parasti atgriežoties sav? dz?vesviet? katru dienu vai vismaz vienreiz ned???”.

15 Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 9. panta “Vien?da attieksme” 1. un 2. punkt? ir paredz?ts:

“1. Attieksme pret nodarbin?tu personu, kura ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais, t? valstspieder?bas d?? otras L?gumsl?dz?jas puses teritorij? nedr?kst atš?irties no attieksmes pret savas valsts nodarbin?t?m person?m nodarbin?t?bas un darba apst?k?u, jo ?paši samaksas, atlaišanas no darba, atjaunošanas vai atk?rtotas pie?emšanas zi??, ja š? persona k??st par bezdarbnieku.

2. Nodarbin?tai personai un vi?as ?imenes locek?iem, kas min?ti š? pielikuma 3. pant?, ir tie paši nodok?u atvieglojumi un labkl?j?bas pabalsti k? valsts nodarbin?t?m person?m un vi?u ?imenes locek?iem.”

16 Š? nol?guma I pielikuma III da?? “Pašnodarbin?tas personas” ir ietvertas ties?bu normas attiec?b? uz pašnodarbin?t?m person?m.

#### V?cijas ties?bas

17 Saska?? ar *Einkommensteuergesetz* (Likums par ien?kuma nodokli, *BGBI.* 2002 I, 4212. lpp.), redakcij?, kas izriet no 2008. gada 19. decembra ikgad?j? nodok?u likuma attiec?b? uz 2009. taks?cijas gadu (*BGBI.* 2009 I, 2794. lpp.; turpm?k tekst? – “*EStG*”), 1. panta 1. punktu fizisk?m person?m, kuru domicils vai past?v?g? dz?vesvieta ir V?cij?, ir piem?rojams ien?kuma nodoklis piln? apm?r?.

18 *EStG* 3. panta 26. punkt? ir paredz?ts, ka ien?kumiem, kas g?ti no blakus darba, str?d?jot par pedagogu, instruktoru, pasniedz?ju vai treneri, vai no cit?m piel?dzin?m?m darb?b?m, kas veiktas k? blakus darbs publisko ties?bu subjekta juridiskas personas, kas re?istr?ta Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai valst?, kur? ir piem?rojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas l?gums (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpm?k tekst? – “*EEZ l?gums*”), lab? vai v?rd?, tiek piem?rots atbr?vojums no nodok?a l?dz kop?jai summai EUR 2100 apm?r? gad?.

#### Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

19 No Ties? iesniegtajiem materi?liem izriet, ka laul?tie *Radgen* ir V?cijas valstspieder?gie, kuri dz?vo V?cij?. Vi?iem ien?kuma nodoklis šaj? dal?bvalst? tiek uzlikts kop?gi. No šiem lietas materi?liem ar? izriet, ka *P. Radgen* ien?kuma nodoklis min?taj? dal?bvalst? tiek piem?rots piln? apm?r?.

20 2009. gad? *P. Radgen* str?d?ja blakus darbu par pasniedz?ju publisko ties?bu iest?d? Šveic?. Attiec?b? uz šo darbu starp *P. Radgen* un min?to iest?di tika nosl?gts darba l?gums. Lai pasniegtu š?s nodarb?bas, *P. Radgen* brauca uz C?rihi Šveic?, un p?c tam atgriez?s V?cij?. Par min?to darbu vi?š sa??ma 4095 Šveices frankus (CHF) (aptuveni EUR 2702). Laul?tie *Radgen* uzskat?ja, ka *EStG* 3. panta 26. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams šim atalgojumam.

21 Pazi?ojum? par nodokli attiec?b? uz 2009. gadu nodok?u administr?cija aplika šo summu ar ien?kuma nodokli p?c tam, kad t? no š? nodok?a maks?jam?s summas bija atskait?jusi to summu, kuru Šveices nodok?u administr?cija bija ietur?jusi ien?kumu g?šanas viet?, kuras apm?rs bija EUR 121,44.

22 Laul?tie *Radgen* iesniedza s?dz?bu par šo pazi?ojumu. Nodok?u administr?cija to noraid?ja k? nepamatotu, balstoties uz to, ka atteikums piem?rot *EStG* 3. panta 26. punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a neesot Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas p?rk?pums.

23 Laul?tie *Radgen* c?la pras?bu iesniedz?jties? *Finanzgericht Baden–Württemberg* (B?denes–Virtembergas Finanšu tiesa, V?cija). Kvalific?jot *P. Radgen* par “p?rrobežu darba ??m?ju” Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 7. panta 1. punkta izpratn?, iesniedz?jtiesai rodas jaut?jums, vai principi, kas ietverti 2007. gada 18. decembra spriedum? *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816), var tikt piem?roti ar? attiec?b? uz šo nol?gumu.

24 Š?d? kontekst? min?t? tiesa uzsver, ka, raugoties no V?cijas nodok?u ties?bu aspekta, nav svar?gi, vai darb?bu, attiec?b? uz kuru tiek l?gts piem?rot atbr?vojumu no nodok?a, ir veikusi

pašnodarbin?ta persona vai darba ??m?js. Turkl?t min?t? tiesa uzskata, ka, pat ja 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) tika pasludin?ts p?c min?t? nol?guma parakst?šanas, šaj? spriedum? ir tikai preciz?ta tiesisk? situ?cija, k?da past?v?ja jau pirms š? paša nol?guma parakst?šanas.

25 Š?dos apst?k?os *Finanzgericht Baden–Württemberg* (B?denes–Virtembergas Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas noteikumi, it ?paši t? preambula, 1., 2., 4., 11., 16. un 21. pants, k? ar? t? I pielikuma 7., 9. un 15. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru pilsonim, kuram ir neierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums min?taj? valst?, ir liegta iesp?ja atskait?t ar nodokli neapliekamo summu saist?b? ar papildu m?c?bu darbu, jo šis darbs netiek veikts Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai valst?, kurai ir piem?rojams EEZ l?gums, re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab? vai v?rd?, bet tiek veikts Šveices Konfeder?cijas teritorij? re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab? vai v?rd??”

### Par prejudici?lo jaut?jumu

#### *Par pie?emam?bu*

26 Pirmk?rt, V?cijas vald?ba un Eiropas Komisija apgalvo, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. pantam attiec?b? uz p?rs?dz?bu izskat?šanu un š? nol?guma I pielikuma 15. pantam attiec?b? uz pašnodarbin?t?m person?m nav noz?mes iesniedz?jties? izskat?m? str?da risin?jum?.

27 Šaj? zi?? saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros un kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesas atteikums atbild?t uz valsts tiesas iesniegtu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu ir iesp?jams tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka pras?tajai Savien?bas ties?bu aktu interpret?cijai nav nek?das saiknes ar pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jaut?jums ir hipot?tisks vai ar? ja Tiesas r?c?b? nav vajadz?go faktisko un juridisko elementu, lai lietder?gi atbild?tu uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (skat. spriedumu, 2016. gada 7. apr?lis, *KA Finanz*, C?483/14, EU:C:2016:205, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, no Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. panta izriet, ka šaj? pant? person?m, uz kur?m šis nol?gums attiecas, ir pieš?irtas ties?bas kompetentaj?m iest?d?m iesniegt p?rs?dz?bu par š? nol?guma noteikumu piem?rošanu. No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem neizriet, ka laul?tajiem *Radgen* š?das ties?bas b?tu atteiktas.

29 Otrk?rt, ir skaidrs, ka *P. Radgen* Šveic? str?d? algotu darbu. T? k? Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 15. pants attiecas uz pašnodarbin?t?m person?m, proti, person?m, kas veic pašnodarbin?tas personas darb?bu, *P. Radgen* neietilpst š? panta piem?rošanas jom?.

30 Š?dos apst?k?os š?iet ac?mredzami, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. pantam un t? I pielikuma 15. pantam nav noz?mes iesniedz?jties? izskat?m? str?da risin?jum?. T?d?? prejudici?lais jaut?jums, cik?l tas attiecas uz šo ties?bu normu interpret?ciju, nav pie?emams.

31 Otrk?rt, V?cijas vald?ba uzskata, ka *P. Radgen* nevar tikt kvalific?ts par “p?rrobežu darba ??m?ju” Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 7. panta izpratn?. Tom?r š?

valdība neapgalvo, ka *P. Radgen*, strādājot attiecīgo algoto darbu, nav izmantojis savas tiesības uz brīvību pārvietošanās.

32 Kā izriet no šī sprieduma 27. punkta, valsts tiesai ir jādefinē tajā izskatāmās lietas tiesiskā regulējuma un faktiskā apstākļu ietvars. Tā kā iesniedzējtiesa nepārrēķināta ir kvalificējusi *P. Radgen* par "pārrēķinātu darba ņēmēju" minētā nolīguma I pielikuma 7. panta 1. punkta izpratnē, Tiesai ir jābalstās uz premisu, ka *P. Radgen* ir šāds statuss.

33 Katrā ziņā, tā kā ir skaidrs, ka *P. Radgen* ir izmantojis savas tiesības uz brīvību pārvietošanās, lai strādātu algotu darbu citas Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās līgumslēdzēja pusēs teritorijā, proti, Šveices Konfederācijā, šī nolīguma noteikumu attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem līguma interpretācija nešāiet hipotētiska, līdz ar to prejudiciālais jautājums, cik tā tas attiecas uz šo interpretāciju, ir pieņemams.

34 Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās pārrēķinātu darba ņēmēji ir nošķirti tikai vienā pantā, šajā gadījumā I pielikuma 7. pantā, un šādu iemeslu dēļ, proti, lai – kā tas izriet no šī 7. panta, skatot to kopsakarā ar šī pielikuma 6. pantu, – noteiktu viņiem labvēlīgākus noteikumus attiecībā uz uzturēšanās tiesībām nekā tos, kas noteikti citiem darba ņēmējiem, kuri ietilpst šī nolīguma piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Stamm* un *Hauser*, C-13/08, EU:C:2008:774, 39. punkts).

#### *Par lietas būtību*

35 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās noteikumi attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem ir jāinterpretē tādā veidā, ka tiem ir pretrunā tas dalībvalsts tiesību akts kā pamatlieta, saskaņā ar kuru valstspiederīgajam rezidentam, kuram ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums un kurš ir izmantojis savas tiesības uz brīvību pārvietošanās, lai strādātu algotu blakus darbu par pasniedzēju Šveices reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa saistībā ar ienākumiem, kas gūti no šī algotā darba, lai gan šāds atbrīvojums no nodokļa tiktu piešķirts, ja minētais darbs būtu veikts tādā publisko tiesību juridiskas personas labā, kas reģistrēta šajā dalībvalstī, citā dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams EEZ līgums.

36 Kā izriet no Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās preambulas, 1. panta un 16. panta 2. punkta, tā mērķis ir Savienības pilsoņu un Šveices Konfederācijas pilsoņu labā īstenot personu brīvību pārvietošanās šī nolīguma pušu teritorijās, pamatojoties uz Savienības piemērojamiem noteikumiem, kuru jēdzieni ir interpretējami atbilstoši Tiesas judikatūrai (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 40. punkts).

37 Šādā kontekstā ir jānorāda, ka šajā mērķī saskaņā ar minētā nolīguma 1. panta a) un d) punktu ietilpst arī mērķis tostarp piešķirt minētajiem valstspiederīgajiem ieceļošanas un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, kā arī nodrošināt tādus pašus dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi nodrošināti konkrētās valsts valstspiederīgajiem.

38 Tādā veidā Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās 4. pantā ir piešķirtas tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem saskaņā ar šī nolīguma I pielikuma noteikumiem, šī pielikuma II nodaļā ir ietverti noteikumi attiecībā uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un it īpaši noteikumi attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu.

39 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka Nolīguma par personu brīvību pārvietošanās I pielikuma 9. pants "Vienāda attieksme" nodrošina, ka darba ņēmēju brīvības pārvietošanās jomā tiek ievērotas

nediskriminācijas princips, kas paredzēts šā nolīguma 2. pantā (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. punkts).

40 9. panta 2. punkts ir ietverta tāpaša norma, kas nosaka, ka nodarbinātāi personai un viņas īmenes locekļiem ir tādi paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātām personām un viņu īmenes locekļiem. Nodokļu priekšrocību jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka uz šājas tiesību normas paredzēto vienlīdzīgas attieksmes principu pret savu izcelsmes valsti var atsaukties arī darba ņēmājs, kas ir vienas līgumslēdzēja puses pilsonis, kurš izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos (skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Attiecībā uz pamatlietu, kā jau tika norādīts šā sprieduma 33. punktā, ir skaidrs, ka *P. Radgen* ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, strādājot algotu darbu Šveices Konfederācijas teritorijā. No tā izriet, ka viņš ietilpst Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma II daļas piemērošanas jomā, un līdz ar to viņš var atsaukties uz šā pielikuma II daļas 9. pantu attiecībā uz savu izcelsmes valsti.

42 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai *P. Radgen* ir cietis no nelabvēlīgas nodokļu situācijas salīdzinājumā ar citiem valstspiederīgajiem Vācijas rezidentiem, kuri strādā līgumdarbu kā *P. Radgen* un kuri, pretēji viņam, šo darbu veic tādās publisko tiesību juridiskās personas labā, kas reģistrēta valsts teritorijā, citās Savienības dalībvalsts teritorijā vai citā valstī, kurā ir piemērojams EEZ līgums.

43 Šajā gadījumā pietiek konstatēt, ka valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem nodokļa maksājumiem, Vācijas rezidentiem, kuri strādā blakus darbu par pasniedzējiem Šveicē reģistrētas publisko tiesību juridiskās personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa saistībā ar ienākumiem, kas gūti no šā algotā darba, lai gan šāds atbrīvojums tiktu piešķirts, ja minētais darbs būtu veikts tādās publisko tiesību juridiskās personas labā, kas reģistrēta valsts teritorijā, citās Savienības dalībvalsts teritorijā vai citā valstī, kurā ir piemērojams EEZ līgums, rada atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā starp nodokļa maksājumiem, Vācijas rezidentiem, atkarībā no tā, kur gūti viņu ienākumi.

44 Šāda atšķirīga attieksme var atturēt nodokļa maksātājus, Vācijas rezidentus, īstenot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, strādājot algotu darbu kā pasniedzējiem Šveices teritorijā, tajā pašā laikā turpinot dzīvot savā dzīvesvietas valstī, un tādējādi tā ir nevienlīdzīga attieksme, kas princips ir pretrunā Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. panta 2. punktam.

45 Tomēr ir arī jāņem vērā, pirmkārt, šā nolīguma 21. panta 2. punkts, kurā ir pieļaujama atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret nodokļa maksājumiem, kuri neatrodas salīdzināmā situācijā, it īpaši attiecībā uz to dzīvesvietu.

46 Otrkārt, ja nodokļa maksātāji atrodas salīdzināmā situācijā, no Tiesas pastāvīgās judikatūras attiecībā uz Līguma garantēto pārvietošanās brīvību izriet, ka atšķirīga attieksme var tikt pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šāds gadījumā tai ir jābūt piemērotai attiecīgā mērķa sasniegšanai un tā nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (tostarp skat. spriedumus, 1993. gada 31. marts, *Kraus*, C-19/92, EU:C:1993:125, 32. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2010. gada 16. marts, *Olympique Lyonnais*, C-325/08, EU:C:2010:143, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Tā kā vienlīdzīgas attieksmes princips ir Savienības tiesību jēdziens (spriedums, 2011. gada 6. oktobris, *Graf un Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. punkts), lai noteiktu iespējamo nevienlīdzīgu attieksmi saistībā ar Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos, pēc analoģijas ir

j?atsaucas – k? tas izriet no š? sprieduma 36. punkta – uz principiem, kas izriet no Tiesas judikat?ras, kura tika min?ta š? sprieduma iepriekš?j? punkt?.

48 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka netiek apgalvots, ka nodok?a maks?t?ji, V?cijas rezidenti, kuri str?d? algotu blakus darbu par pasniedz?jiem Šveices Konfeder?cijas teritorij?, attiec?b? uz ien?kuma nodokli neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar tiem nodok?a maks?t?jiem, V?cijas rezidentiem, kuriem tiek pieš?irts pamatliet? apl?kojamais atbr?vojums no nodok?a.

49 Nevienl?dz?ga attieksme t?d?j?di var tikt pamatota tikai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. Turkl?t š?d? gad?jum? tai ir j?b?t piem?rotai attiec?g? m?r?a sasniegšanai un t? nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go.

50 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Tiesai 2007. gada 18. decembra spriedum? *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) attiec?b? uz fizisk?m person?m, kuras ir izmantojušas p?rvietošan?s br?v?bu, str?d?jot blakus darbu par pasniedz?ju k? pašnodarbin?tas personas cit? dal?bvalst? re?istr?t? universit?t?, taj? paš? laik? turpinot dz?vot sav? dz?vesvietas valst?, bija j?izv?rt?, vai aizliegt? atš?ir?ga attieksme starp š?m person?m un person?m, kuras str?d? algotu darbu valsts teritorij?, kas izriet no *EStG* 3. panta 26. punkta, var?ja tikt pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem.

51 Tiesa 2007. gada 18. decembra sprieduma *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) 63. un 64. punkt? konstat?ja, ka š?da atš?ir?g? attieksme nevar tikt pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas saist?ti ar izgl?t?bas, p?tniec?bas un att?st?bas veicin?šanu, jo š?da atš?ir?ga attieksme apdraud pasniedz?ju, kas str?d? blakus darbu, br?v?bu izv?l?ties pakalpojumu sniegšanas vietu Savien?b?, neparedzot, ka, lai sasniegtu apgalvoto izgl?t?bas veicin?šanas m?r?i, ir j?attiecina attiec?g? nodok?u atbr?vojuma piem?rošana tikai uz nodok?u maks?t?jiem, kas veic l?dz?gu darb?bu universit?t?s, kuras atrodas valsts teritorij?.

52 Tiesa min?t? sprieduma 69.–71. punkt? ar? noraid?ja pamatojumu, kas balst?ts uz prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas saist?ti ar vajadz?bu garant?t V?cijas nodok?u rež?ma saska?ot?bu, jo, raugoties no nodok?u rež?ma aspekta, nepast?v tieša saikne starp profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?bas, ko p?rskaita valsts universit?tes, atbr?vošanu no nodok?iem un š? atvieglojuma kompens?ciju ar noteiktu nodok?u atvilkumu.

53 Visbeidzot Tiesa min?t? sprieduma 83.–88. punkt? preciz?ja, ka, pirmk?rt, *EStG* 3. panta 26. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav pas?kums, kas attiecas uz izgl?t?bas saturu vai izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, bet visp?r?gs nodok?u pas?kums, ar kuru pieš?ir nodok?u atvieglojumu, ja priv?tpersona veic darb?bas sabiedr?bas lab?. Otrk?rt, dal?bvalst?m katr? zi??, ?stenojot savu kompetenci un atbild?bu izgl?t?bas organiz?šanas jom?, ir j?iev?ro L?guma noteikumi attiec?b? uz p?rvietošan?s br?v?bu. No t? izriet, ka, pat ja valsts ties?bu akti ir pas?kums, kas saist?ts ar š?du organiz?šanu, tie tom?r nav sader?gi ar L?gumu, cikt?l tie ietekm? pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, pakalpojumu sniegšanas vietas izv?li.

54 T?d?? šie apsv?rumi ir piem?rojami pamatliet? apl?kotaj? situ?cij?. Apst?klis, ka attiec?gais darbs tiek veikts, str?d?jot k? pašnodarbin?tai personai, k? tas ir liet?, kur? tais?ts 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816), vai str?d?jot algotu darbu, k? tas ir pamatliet?, nav izš?irošais. Gluži pret?ji – gan vien?, gan otr? gad?jum? apl?kot? nodok?u ties?bu norma, proti, šaj? gad?jum? *EStG* 3. panta 26. punkts, var ietekm?t nodok?a maks?t?ju rezidentu, kas str?d? blakus darbu par pasniedz?jiem, izv?li attiec?b? uz to, kur tie veiks šo darb?bu.

55 Šie apsv?rumi ir ar? sader?gi ar Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanos m?r?i, kurš, k? tas izriet no t? preambulas, ir Savien?bas pilso?u un Šveices Konfeder?cijas pilso?u lab? ?stenot personu br?vu p?rvietošanos š? nol?guma pušu teritorij?s, pamatojoties uz Savien?b?

piemērojamiem noteikumiem.

56 No t? izriet, ka t?di valsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet?, saska?? ar kuriem nodok?a maks?t?jiem rezidentiem, kuri ir izmantojuši savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, str?d?jot algotu blakus darbu par pasniedz?jiem Šveices Konfeder?cijas teritorij? re?istr?tas juridiskas personas lab?, netiek pieš?irts atbr?vojums no nodok?a š?s darb?bas veikšanas vietas d??, rada nepamatotu nevienl?dz?gu attieksmi, kas t?gad ir pretrun? Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 9. panta 2. punktam.

57 Š?dos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas noteikumi attiec?b? uz vienl?dz?gu attieksmi pret darba ??m?jiem ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds dal?bvalsts ties?bu akts k? pamatliet?, saska?? ar kuru valstspieder?gajam rezidentam, kuram ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums un kurš ir izmantojis savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, lai str?d?tu algotu blakus darbu par pasniedz?ju Šveic? re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab?, netiek pieš?irts atbr?vojums no nodok?a saist?b? ar ien?kumiem, kas g?ti no š? algot? darba, lai gan š?ds atbr?vojums no nodok?a tiktu pieš?irts, ja min?tais darbs b?tu veikts t?das publisko ties?bu juridiskas personas lab?, kas re?istr?ta šaj? dal?bvalst?, cit? Savien?bas dal?bvalst? vai valst?, kur? ir piem?rojams EEZ l?gums.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

58 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 (sest? pal?ta) nospriež:

**Š?dos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Nol?guma 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, kas parakst?ts Luksemburg? 1999. gada 21. j?nij?, noteikumi attiec?b? uz vienl?dz?gu attieksmi pret darba ??m?jiem ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds dal?bvalsts ties?bu akts k? pamatliet?, saska?? ar kuru valstspieder?gajam rezidentam, kuram ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums un kurš ir izmantojis savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, lai str?d?tu algotu blakus darbu par pasniedz?ju Šveic? re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab?, netiek pieš?irts atbr?vojums no nodok?a saist?b? ar ien?kumiem, kas g?ti no š? algot? darba, lai gan š?ds atbr?vojums no nodok?a tiktu pieš?irts, ja min?tais darbs b?tu veikts t?das publisko ties?bu juridiskas personas lab?, kas re?istr?ta šaj? dal?bvalst?, cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai valst?, kur? ir piem?rojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas l?gums.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu.