Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 30. aprīlī [1]

Lieta C-241/14

Roman Bukovansky
pret
Finanzamt Lörrach

(Finanzgericht Baden-Württemberg (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos — Saistība starp minēto nolīgumu un divpusējiem nolīgumiem nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas jomā — Vienlīdzīga attieksme — Diskriminācija pilsonības dēļ — Savienības dalībvalsts pilsonis — Minētajā dalībvalstī saņemtie ienākumi no algota darba — Dzīvesvietas pārcelšana uz Šveici — Neierobežota aplikšana ar nodokļiem

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa *Finanzgericht Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa] (Vācija) lūdz Tiesu interpretēt vairākus Luksemburgā parakstītā 1999. gada 21. jūnija Nolīguma starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos [2] (turpmāk tekstā – "Nolīgums") noteikumus saistībā ar vienu normu, kas ir ietverta divpusējā Konvencijā starp Šveices Konfederāciju un Vācijas Federatīvo Republiku par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma un īpašuma nodokļa jomā (turpmāk tekstā – "Vācijas un Šveices divpusējā konvencija") [3].

2. Minētā tiesa būtībā lūdz Tiesu noteikt, vai Nolīgums nepieļauj minētās divpusējās konvencijas normu, kas paredz tā dēvētās "neierobežotās aplikšanas ar nodokļiem" veidu, saskaņā ar kuru Vācijas nodokļu iestādes var noteiktu laikposmu turpināt piemērot Vācijas nodokli ienākumiem, ko Vācijā ir guvusi fiziska persona, kura ir pārcēlusi savu dzīvesvietu uz Šveici, bet kurai nav Šveices pilsonības un kurai Vācijā kopumā vismaz piecus gadus ir bijis jāmaksā nodoklis pilnā apmērā.

3. Neskarot jautājumus, kas ir saistīti ar šāda nodokļu režīma saderību ar Nolīgumā noteiktajiem principiem, šajā lietā tiek uzdots svarīgs vispārīga tvēruma prejudiciālais jautājums, par kuru lietas gaitā ir paustas ļoti atšķirīgas nostājas. Tiesa tiks lūgta interpretēt tā Nolīguma panta piemērojamību, kas regulē attiecības starp pašu Nolīgumu un divpusējām konvencijām nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas jomā. Ņemot vērā minēto pantu, Tiesai būs jānosaka, kuram no abiem – Nolīgumam vai šāda veida divpusējai konvencijai – ir jāprevalē gadījumā, kad tajos ir ietverti nesaderīgi noteikumi.

1 — Oriģinālvaloda – itāļu.

2 — OV 2002, L 114, 6. lpp.

3 — 1972. gada *Bundesgesetzblatt II*, 1022. lpp., kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 2002. gada 12. marta pārskatīšanas protokolu (2003. gada *Bundesgesetzblatt*, 68. lpp.).

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Nolīgums*

4. Saskaņā ar Nolīguma 1. panta a) un d) punktu tā mērķis it īpaši ir piešķirt Savienības dalībvalstu un Šveices Konfederācijas pilsoņiem ieceļošanas un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, tiesības veikt uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātām personām un tiesības uzturēties Līgumslēdzēju pušu teritorijā, kā arī nodrošināt tādus pašus dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi nodrošināti valstspiederīgajiem.

5. Nolīguma 2. pantā ar nosaukumu "Diskriminācijas aizliegums" ir noteikts, ka, "piemērojot šā līguma I, II un III pielikuma noteikumus un saskaņā ar tiem, vienas Līgumslēdzējas puses valstspiederīgajiem, kuri likumīgi dzīvo kādas citas Līgumslēdzējas puses teritorijā, nepiemēro nekādu diskrimināciju, kuras pamatā būtu valstiskā piederība".

6. Nolīguma 16. panta 2. punkts ar nosaukumu "Atsauce uz Kopienas tiesībām" ir formulēts šādi:

"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 kādas Līgumslēdzējas puses pieprasījuma nosaka saistības, ko paredz šāda Tiesas prakse."

7. Nolīguma 21. panta ar nosaukumu "Saistība ar divpusējiem nolīgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu" 1. un 2. punktā ir paredzēts:

"1. 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.

2. Nevienu no šā nolīguma noteikumiem nedrīkst interpretēt tā, ka tas liegtu Līgumslēdzējām pusēm, kad tās piemēro attiecīgos nodokļu tiesību noteikumus, nošķirt nodokļu maksātājus, kuru situācijas nav salīdzināmas, īpaši attiecībā uz to dzīvesvietu."

8. Savukārt Nolīguma 22. pants attiecas uz "Saistību ar divpusējiem nolīgumiem par jautājumiem, kas nav saistīti ar sociālo nodrošinājumu un nodokļu dubulto uzlikšanu", un tajā ir paredzēts:

"1. Neatkarīgi no 20. un 21. panta šis nolīgums neietekmē nolīgumus, kas ir saistoši Šveicei, no vienas puses, un vienai vai vairākām Eiropas Kopienas dalībvalstīm, no otras puses, piemēram, tādus, kuri attiecas uz privātpersonām, uzņēmējiem, pārrobežu sadarbību vai vietējo robežsatiksmi, ciktāl tie ir saderīgi ar šo nolīgumu.

2. Ja pastāv nesaderība starp šādiem nolīgumiem un šo nolīgumu, priekšroka ir šim nolīgumam."

9. Nolīguma I pielikums attiecas uz personu brīvu pārvietošanos, un šī pielikuma II nodaļā ir ietverti noteikumi par nodarbinātām personām. Minētā I pielikuma 7. panta 1. punktā ir ietverta "pārrobežu darba ņēmēja" definīcija. Saskaņā ar minēto normu "pārrobežu darba ņēmējs ir Līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, kura dzīvesvieta ir kādas Līgumslēdzējas puses teritorijā, bet kurš pilda savus darba pienākumus kā nodarbināta persona otras Līgumslēdzējas puses teritorijā, parasti atgriežoties savā dzīvesvietā katru dienu vai vismaz vienreiz nedēļā".

10. I pielikuma 9. pantā ar nosaukumu "Vienāda attieksme" ir noteikts:

"1. Attieksme pret nodarbinātu personu, kura ir Līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, tā valstspiederības dēļ otras Līgumslēdzējas 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 šī 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 valstī nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem."

B – *Divpusēja Konvencija starp Šveices Konfederāciju un Vācijas Federatīvo Republiku par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu*

11. 1971. gada 11. augustā Šveices Konfederācija un Vācijas Federatīvā Republika noslēdza minēto Vācijas un Šveices divpusējo konvenciju, kas stājās spēkā 1972. gada 29. decembrī.

12. Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 15.a pants attiecas uz pārrobežu darba ņēmēju aplikšanu ar nodokļiem, un tā 1. punktā ir noteikts, ka "algas un citi analogi atalgojumi, ko pārrobežu darba ņēmējs saņem kā atlīdzību par algotu darbu, ir apliekami ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā ir darba ņēmēja dzīvesvieta. Kā kompensāciju līgumslēdzēja valsts, kurā ir veikts darbs, var ieturēt nodokli par minētajiem atalgojumiem. Šāds nodoklis nevar pārsniegt 4,5 procentus no atalgojumu bruto summas, ja dzīvesvieta ir pierādīta ar oficiālu tās līgumslēdzējas valsts kompetentās nodokļu iestādes apliecinājumu, kurā ir nodokļu maksātāja dzīvesvieta. Netiek skarti 4. panta 4. punkta noteikumi".

13. Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā ir paredzēts neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem veids Vācijas Federatīvās Republikas labā. Saskaņā ar šo normu, neatkarīgi no pārējiem minētās konvencijas noteikumiem, Vācijas Federatīvā Republika var aplikt ar nodokli fizisku personu, kuras dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurai nav Šveices pilsonības un kurai Vācijā kopumā vismaz piecus gadus pilnā apmērā ir bijis jāmaksā nodoklis par ienākumiem, kas gūti Vācijas Federatīvajā Republikā, un par īpašumiem, kuri atrodas tās teritorijā. Šādas nodokļa uzlikšanas pilnvaras var īstenot gadā, kurā galīgi beidzies pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā, un nākamajos piecos gados. Saskaņā ar minēto divpusējo konvenciju netiek skarta tādu ienākumu vai īpašumu aplikšana ar nodokli Šveicē. Tomēr Vācijas Federatīvā Republika, pēc analoģijas piemērojot Vācijas tiesību aktus par ārvalstu nodokļu aprēķinu, nodokli, ko Šveice iekasējusi par šiem ienākumiem vai īpašumiem saskaņā ar divpusējo konvenciju, aprēķina no Vācijas ienākuma nodokļa daļas, kas iekasēts par minētajiem ienākumiem vai īpašumiem.

C – *Vācijas tiesiskais regulējums*

14. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā –"*EStG*") [4] 1. panta 1. un 4. punktu fiziskas personas, kurām ir dzīvesvieta vai parastā dzīvesvieta Vācijā, maksā ienākuma nodokli pilnā apmērā, savukārt fiziskas personas, kurām nav nedz dzīvesvietas, nedz parastās dzīvesvietas valsts teritorijā, ienākuma nodokli maksā tikai daļēji, ja tās saņem valstī gūtus ienākumus saskaņā ar *EStG* 49. pantu.

15. Saskaņā ar *EStG* 49. panta 1. punkta 4. apakšpunkta a) punktu valstī gūtie ienākumi ir ienākumi no Vācijā veikta algota darba.

4 — Tekstā, kas publicēts 2002. gada 19. oktobrī (*BGB1*. 2002 I, 4212. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti 2007. gada 20. decembrī (*BGB1*. 2007 I, 3150. lpp.).

II – **Fakti, tiesvedība valsts tiesā un prejudiciālais jautājums**

16. *R. Bukovansky*, kas ir prasītājs iesniedzējtiesā, ir Vācijas un Čehijas Republikas pilsonība.

17. Laikposmā pirms 2006. gada *R. Bukovansky* strādāja Šveicē vairākos uzņēmumos, kas ietilpst kādā Šveices farmācijas uzņēmumu grupā. Tomēr viņš dzīvoja Vācijā, kur viņš maksāja ienākuma nodokli.

18. 2006. gada martā *R. Bukovansky* sāka strādāt Vācijā tās pašas Šveices farmācijas uzņēmumu grupas Vācijas meitasuzņēmumā, tā paša gada jūnijā kļūstot par tā izpilddirektoru (*Geschaftsführer*).

19. 2008. gada augustā *R. Bukovansky*, lai gan turpināja strādāt minētajā Vācijas meitasuzņēmumā, pārcēla savu dzīvesvietu uz Bāzeli Šveicē. Tāpēc no tā brīža viņam Vācijā vairs nebija nedz dzīvesvietas, nedz parastās dzīvesvietas. Ir apstiprinājies, ka no savas darbavietas Vācijā viņš regulāri atgriezās savā dzīvesvietā, kas atradās Šveicē.

20. Savā ienākuma nodokļa deklarācijā, kas iesniegta Vācijas nodokļu iestādēm par 2008. gadu, *R. Bukovansky* vadījās no priekšnoteikuma, ka par laikposmu no šī gada augusta līdz decembrim, proti, pēc viņa pārcelšanās uz Šveici, viņš ir jāuzskata par (tā dēvēto apgriezto) pārrobežu darba ņēmēju saskaņā ar Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 15.a panta 1. punktu. Tāpēc viņš uzskatīja, ka, piemērojot minēto normu, no 2008. gada augusta viņa darba ienākumi ir apliekami ar nodokli tajā minētās konvencijas Līgumslēdzējā valstī, kurā ir viņa dzīvesvieta, proti, Šveicē, ievērojot 4,5 % liela nodokļa atskaitījumu no bruto algas, ko veica viņa darba devējs un iemaksāja Vācijā, saskaņā ar to pašu minētās divpusējās konvencijas normu.

21. Tomēr *Finanzamt Lörrach* [Lerahas Finanšu pārvalde] savā lēmumā par ienākuma nodokli nepiekrita *R. Bukovansky* tēzei un attiecīgos ienākumus aplika ar nodokli Vācijā par visu strīdīgo gadu. Vācijas nodokļu iestādes uzskatīja, ka *R. Bukovansky* ir jāuzskata par subjektu, uz kuru attiecas daļējs ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums atbilstoši *EStG* 1. panta 4. punktam kopsakarā ar 49. panta 1. punkta 4. apakšpunkta a) punktu, bet ka viņa ienākumiem ir jāpiemēro Vācijas ienākuma nodoklis, piemērojot Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā minēto normu par neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem.

22. Pēc administratīvās prasības, ko iesniedza *R. Bukovansky*, summas, kuras viņš iemaksājis Šveices nodokļu administrācijai kā ienākuma nodokli, tika ņemtas vērā, aprēķinot Vācijā ar nodokli apliekamos ienākumus.

23. Savā prasībā, kas celta iesniedzējtiesā un pret kuru iebilst *Finanzamt Lörrach*, *R. Bukovansky* apgalvo, ka no 2008. gada augusta viņa ienākumiem no algota darba bija jāpiemēro tikai ienākuma nodoklis Šveicē, ņemot vērā viņa kā apgriezta pārrobežu darba ņēmēja statusu. Neesot bijuši priekšnoteikumi, lai viņam piemērotu neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem saskaņā ar Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktu.

24. Savā rīkojumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Finanzgericht Baden-Württemberg* uzdod jautājumu par minētās Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas normas saderību ar vairākiem Nolīguma noteikumiem. Pēc iesniedzējtiesas domām, no vienas puses, neierobežota aplikšana ar nodokļiem esot diskriminējošs nodokļu režīms, kas ir pretrunā Nolīguma I pielikuma 9. pantā ietvertajam vienlīdzīgas attieksmes principam, un kā tāds esot šķērslis pārvietošanās brīvības īstenošanai. No otras puses, Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punkts varētu būt pretrunā arī diskriminācijas aizliegumam pilsonības dēļ, kas ir minēts Nolīguma 2. pantā.

25. Pēc iesniedzējtiesas domām, Nolīguma 21. panta 1. punkts neliedzot nepiemērot Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas normu par neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem. Neatkarīgi no minētā panta konvenciju normas nodokļu dubultās uzlikšanas jomā nevarot būt pretrunā pienākumiem, kuri izriet no Nolīgumā noteiktajām pamatbrīvībām, piemēram, diskriminācijas aizliegumam.

26. Ņemot vērā minētos apsvērumus, iesniedzējtiesa ar 2013. gada 19. decembra rīkojumu atzina par nepieciešamu apturēt tajā notiekošo tiesvedību, lai uzdotu Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai Nolīguma [..] 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 tā dēvētais "apgrieztais" pārrobežu darba ņēmējs [Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas] 15.a panta 1. punkta izpratnē, aplikšanu ar nodokli Vācijā atbilstoši [Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas] 4. panta 4. punktam, to skatot kopsakarā ar [tās pašas konvencijas] 15.a panta 1. punkta ceturto teikumu?"

III – **Tiesvedība Tiesā**

27. Rīkojums par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika saņemts 2014. gada 16. maijā. Apsvērumus iesniedza *R. Bukovansky*, *Finanzamt Lörrach*, Zviedrijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2015. gada 26. februārī, piedalījās *R. Bukovansky*, *Finanzamt Lörrach*, Vācijas valdība, kā arī Komisija.

IV – **Juridiskais pamatojums**

28. Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecīgie Nolīguma noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj normu, kas ir ietverta starp Šveices Konfederāciju un kādu dalībvalsti noslēgtā divpusējā konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un paredz neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem veidu, saskaņā ar kuru ienākumus, ko šajā dalībvalstī ir guvis darba ņēmējs, kurš ir uzskatāms par tā dēvēto "apgriezto" pārrobežu darba ņēmēju saskaņā ar paša Nolīguma noteikumiem un kurš ir pārcēlies uz Šveici, bet kuram nav Šveices pilsonības un kuram attiecīgajā dalībvalstī kopumā vismaz piecus gadus pirms pārcelšanās uz Šveici ir bijis jāmaksā ienākuma nodoklis pilnā apmērā, var turpināt aplikt ar šīs dalībvalsts ienākuma nodokli tajā gadā, kad notikusi pārcelšanās, un nākamos piecus gadus.

A – *Vispārīgas piezīmes*

29. Vispirms norādot, ka Tiesas kompetence interpretēt Nolīgumu nu jau nav apšaubāma [5], lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, ir jāpieņem, ka Nolīgums ir jāpiemēro tādā situācijā, kādā atrodas *R. Bukovansky*.

30. Šajā ziņā ir jānorāda, ka apstāklis, ka R. *Bukovansky* ir Vācijas pilsonība un ka viņš izmanto tiesības, kuras izriet no viņa pārvietošanās brīvības attiecībā pret savu izcelsmes dalībvalsti, proti, Vāciju, neliedz piemērot Nolīgumu. Faktiski, neatkarīgi no apstākļa, ka *R. Bukovansky* ir arī Čehijas Republikas pilsonība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka līgumslēdzējas puses pilsoņi noteiktos apstākļos, ņemot vērā piemērojamos noteikumus, var atsaukties uz Nolīgumā paredzētajām tiesībām arī savā valstī [6].

31. Kas attiecas uz pamatlietas apstākļiem un konkrētajā gadījumā piemērojamiem Nolīguma noteikumiem, ir jānorāda, ka, ņemot vērā to saturu, gan Nolīguma 2. pants, gan Nolīguma I pielikuma 7. panta 1. punkts ir piemērojami tādai situācijai, kādā atrodas *R. Bukovansky*.

5 — Skat., piemēram, spriedumus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839) un *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Skat. spriedumus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27.–34. punkts) un *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 33. punkts).

32. Kas attiecas, pirmkārt, uz Nolīguma 2. panta piemērojamību, ir jānorāda, ka *R. Bukovansky* ir "Līgumslēdzējas puses", proti, Vācijas Federatīvās Republikas, pilsonis un viņš likumīgi uzturas citas līgumslēdzējas puses, proti, Šveices Konfederācijas, teritorijā. Tātad saskaņā ar minēto pantu viņu nedrīkst nekādi diskriminēt pilsonības dēļ.

33. Otrkārt, kas attiecas uz Nolīguma I pielikuma 7. panta 1. punkta piemērošanu, ir jānorāda, ka *R. Bukovansky* "ir dzīvesvieta vienas līgumslēdzējas puses teritorijā", konkrētajā gadījumā Šveices Konfederācijā, un viņš strādā algotu darbu "otras līgumslēdzējas puses teritorijā", proti, Vācijas Federatīvajā Republikā. Tā kā ir skaidri zināms, ka strīdīgajā laikposmā *R. Bukovansky* no savas darba vietas regulāri atgriezās savā dzīvesvietā, viņš ir uzskatāms par "algotu pārrobežu darba ņēmēju" saskaņā ar Nolīguma I pielikuma 7. panta 1. punktu [7].

34. Ņemot vērā minētos apsvērumus, ir jāsecina, ka *R. Bukovansky* situācija ietilpst Nolīguma piemērošanas jomā.

B – *Par saistību starp Nolīgumu un divpusējām konvencijām par nodokļu dubulto uzlikšanu*

35. Pirms analizēju iesniedzējtiesas izteiktās šaubas par Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā minētās normas saderību ar attiecīgajiem Nolīguma noteikumiem, ir jāaplūko jautājums par saistību starp pašu Nolīgumu un divpusējām konvencijām nodokļu dubultās uzlikšanas jomā. Tāpēc ir jāpārbauda, kāda piemērojamība ir Nolīguma 21. panta 1. punktā minētajam noteikumam, saskaņā ar kuru tā noteikumi "neietekmē" noteikumus, kas ir ietverti divpusējos nolīgumos, kas noslēgti starp Šveici un Savienības dalībvalstīm nodokļu dubultās uzlikšanas jomā.

36. Par šādu jautājumu, kādu, cik man zināms, Tiesai vēl nav bijis iespējas aplūkot, lietas gaitā paustās nostājas bija ļoti atšķirīgas.

37. Pirmkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka neatkarīgi no Nolīguma 21. panta 1. punkta teksta, ja ir pretrunas starp kādas divpusējās konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas jomā normām un Nolīguma noteikumiem, prevalē pēdējais. Minēto konvenciju normas nedrīkst būt pretrunā Savienības tiesībās noteiktajam diskriminēšanas aizliegumam.

38. Šajā pašā nozīmē Komisija uzskata, ka Nolīguma 21. panta 1. punkts neliedz pārbaudīt Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas atbilstību Nolīguma noteikumiem. Pēc Komisijas domām, šāda tiesību norma tikai precizējot, ka divpusējas konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas jomā līgumslēdzēju valstu ziņā ir lemt par savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru apmēru un sadalījumu. Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru, nosakot nodokļu uzlikšanas kārtību, attiecīgajām valstīm esot jāievēro aprites brīvības, kas ir paredzētas Nolīgumā [8]. Nolīguma 21. panta 1. punkts tās neatbrīvojot no šāda pienākuma [9].

39. Vēl tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka, interpretējot Nolīguma 21. panta 1. punktā minēto izņēmumu tādējādi, ka dalībvalstij ir rīcības brīvība iekļaut divpusējā konvencijā par nodokļu dubulto uzlikšanu normu, kas ir acīmredzama diskriminācija vai Nolīgumā garantēto brīvību acīmredzams pārkāpums, pats Nolīgums pilnībā zaudētu savu nozīmi. Tāpēc Komisija uzskata, ka Nolīguma 21. panta 1. punkta *ratio legis* un sistēmiskā interpretācija nesakrīt ar interpretāciju, saskaņā ar kuru šāda norma paredz vispārēju izņēmumu no Nolīguma piemērojamības attiecībā uz visām normām, kuras ir ietvertas divpusējās konvencijās nodokļu dubultās uzlikšanas jomā.

7 — Šajā pašā nozīmē saistībā ar Nolīguma I pielikuma 13. pantā minētā pašnodarbināta pārrobežu darba ņēmēja jēdziena piemērošanu skat. spriedumu *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 34.–40. punkts).

8 — Komisija atsaucas uz pastāvīgo judikatūru, kas ir minēta sprieduma *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566) 50. un 51. punktā.

9 — Šī, šķiet, ir Nolīguma 21. panta 1. punkta interpretācija, ko ir pieņēmusi arī Šveices Federālā tiesa. Skat. 2010. gada 26. janvāra spriedumu lietās 2C_319/2009 un 2C_321/2009, 14. punkta 1. apakšpunkts. Spriedumu var atrast šādā tīmekļa vietnē: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319–2009.html (pēdējoreiz apmeklēta 2015. gada 26. martā).

40. Otrkārt, Zviedrijas valdības ieņemtā nostāja, kurai Vācijas valdība tiesas sēdē nešaubīgi pievienojās, pēc savas jēgas ir pilnīgi pretēja. Pēc minēto valdību domām, Nolīguma 21. panta 1. punkts esot tā piemērošanas beznosacījumu izņēmums. No tā izrietot, ka minētā izņēmuma piemērošanas jomā nevarot tikt piemēroti nedz Nolīguma noteikumi, nedz tiesības un pienākumi, kas izriet no Savienības tiesībām. Citiem vārdiem sakot, divpusējo konvenciju par nodokļu dubulto uzlikšanu normas esot jāpiemēro tā, it kā Nolīguma vispār nebūtu. Līdz ar to no tā izrietošās tiesības un pienākumi nevarot nekādi ietekmēt minētajās divpusējās konvencijās ietvertās normas.

41. Konkrēti, abas interpretācijas, kas piedāvātas par Nolīguma 21. panta 1. punkta piemērojamību, rada dažādas sekas šajā lietā. Tik tiešām, ja tiktu ievērota iesniedzējtiesas un Komisijas piedāvātā interpretācija, tad būtu jāanalizē Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas normas, kas paredz neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem, saderība ar attiecīgajiem Nolīguma noteikumiem. Savukārt, ja tiktu ievērota Zviedrijas un Vācijas valdības piedāvātā interpretācija, tad minētā analīze nebūtu nepieciešama, un arī konkrētās Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas normas un Nolīguma nesaderības gadījumā minētās normas piemērošana netiktu skarta.

42. Vispirms ir jāatgādina, ka Nolīgums kā starptautisks līgums saskaņā ar Vīnes Konvencijas par starptautiskajām līgumtiesībām 31. pantu [10] ir jāinterpretē labticīgi, jēdzieniem piešķirot to parasto nozīmi to kontekstā un ņemot vērā to priekšmetu un mērķi [11].

43. No gramatiskās analīzes viedokļa manī neizraisa šaubas tas, ka ar frāzi "neietekmē" Nolīguma 21. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir konkrēti paredzēts izņēmums no paša Nolīguma piemērošanas attiecībā uz normām, kas paredzētas divpusējās konvencijās nodokļu dubultas uzlikšanas jomā, kuras noslēgtas starp Šveici un Savienības dalībvalstīm. No minētā noteikuma formulējuma izriet, ka izņēmums ir vispārīgs un beznosacījumu tādā ziņā, ka uz to neattiecas prasība par kāda papildu nosacījuma pastāvēšanu, vienīgais – tai jābūt normai, kas attiecas uz nodokļu dubultas uzlikšanas jomu. Otrais teikums tajā pašā punktā attiecas uz specifisko jautājumu par "pārrobežu darba ņēmēja" definīciju, bet, kā tas ir acīmredzams no frāzes "it īpaši" lietojuma, tas ir tikai pirmajā teikumā paredzētā izņēmuma piemērs un neietekmē tā vispārējo piemērojamību.

44. No konteksta analīzes viedokļa ir jānorāda, ka aiz Nolīguma 21. panta ar nosaukumu "Saistība ar divpusējiem nolīgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu" ir 22. pants, kurā arī ir ietverta vispārīga norma par saistību "ar divpusējiem nolīgumiem par jautājumiem, kas nav saistīti ar sociālo nodrošinājumu un nodokļu dubulto uzlikšanu" [12]. Atšķirībā no Nolīguma 21. panta 1. punkta 22. pantā ir paredzēts, ka pats Nolīgums neskar divpusējos nolīgumus, kas *nav* nodokļu dubultās uzlikšanas jomā, tikai "ciktāl tie ir saderīgi ar [..] Nolīgumu". Turklāt minētā 22. panta 2. punktā ir skaidri precizēts, ka, "ja pastāv nesaderība starp šādiem nolīgumiem un [..] Nolīgumu, priekšroka ir šim nolīgumam".

45. Ir jākonstatē, ka Nolīguma 21. pantā nav neviena tāda noteikuma, kas konkrēti piešķirtu Nolīgumam pārsvaru pār divpusējiem nolīgumiem nodokļu dubultās uzlikšanas jomā.

46. Ievērojot Nolīguma 21. panta 1. punkta pirmā teikuma tekstu un acīmredzamo tekstuālo atšķirību starp minēto noteikumu un tā paša nolīguma 22. panta noteikumu, uzskatu, ka var likumīgi uzskatīt, ka, ja Nolīguma līgumslēdzējas puses būtu nodomājušas Nolīgumam likt prevalēt pār divpusējo konvenciju nodokļu dubultas uzlikšanas jomā normām, tās to būtu skaidri paudušas, kā tās ir

10 — Konvencija, kas parakstīta Vīnē 1969. gada 23. maijā (*Recueil des traités des Nations unies*, 1155. sēj., 331. lpp.).

11 — Skat. spriedumu *Hengartner* un *Gasser* (C-70/09, EU:C:2010:430, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Saistību ar divpusējiem sociālā nodrošinājuma nolīgumiem reglamentē Nolīguma 20. pants, kurā ir paredzēts, ka tie tiek atcelti no Nolīguma spēkā stāšanās dienas, kad tas skar vienu un to pašu priekšmetu.

izdarījušas paša Nolīguma 22. pantā attiecībā uz citu divpusējo nolīgumu tipoloģijām. Tā kā šāda klauzula nav ietverta, ir pieņemami uzskatīt, ka nodoms ir paredzēt vispārīgu un beznosacījumu izņēmumu no Nolīguma piemērošanas jomas attiecībā uz normām, kas ietvertas divpusējos nolīgumos nodokļu dubultās uzlikšanas jomā [13].

47. Turklāt šāda Nolīguma 21. panta 1. punkta interpretācija ir jāvērtē, ņemot vērā citus attiecīgos paša Nolīguma noteikumus. It īpaši tiesas sēdē Komisija, lai gan atzina teksta atšķirības starp Nolīguma 21. pantu un 22. pantu, apgalvoja, ka Nolīguma 21. panta 2. punkta noteikums riskējot zaudēt jēgu gadījumā, ja tiktu pieņemta iepriekš 46. punktā izklāstītā minētā noteikuma interpretācija.

48. Saskaņā ar Nolīguma 21. panta 2. punktu nevienu nolīguma noteikumu nedrīkst interpretēt tā, ka tas liedz līgumslēdzējām pusēm, piemērojot savus attiecīgos tiesību aktus nodokļu jomā, noteikt atšķirības starp tiem nodokļu maksātājiem, kas neatrodas līdzīgā situācijā, it īpaši attiecībā uz viņu dzīvesvietu. Attiecībā uz minēto spriedumu *Ettwein* Tiesa ir paskaidrojusi, ka minētais noteikums pieļauj atšķirīgu attieksmi nodokļu jautājumos attiecībā pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem, taču tikai tad, kad tie neatrodas līdzīgās situācijās [14].

49. Turklāt, pretēji Komisijas domām, es uzskatu, ka Nolīguma 21. panta 2. punkts nav tā 1. punkta specifikācija. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka 21. panta 2. punktā minētā norma attiecas uz Līgumslēdzējpušu valsts tiesību aktiem nodokļu jomā, savukārt tā paša panta 1. punkts attiecas uz divpusējiem nolīgumiem, kas ir noslēgti starp Šveices Konfederāciju un Savienības dalībvalstīm.

50. Šajā ziņā ir jāpaskaidro, ka Nolīguma 21. panta 1. punktā paredzētais izņēmums neļauj kādai dalībvalstij vai Šveices Konfederācijai vienpusēji pieņemt savos valsts tiesību aktos diskriminējošus pasākumus, kas būtu pretrunā Nolīguma noteikumiem. Minētā norma tikai neatņem dalībvalstij un Šveices Konfederācijai iespēju kādā divpusējā nolīgumā par nodokļu dubultu uzlikšanu *konvencionāli* paredzēt nodokļu pasākumus, kas neatbilst Nolīgumam. Tāpēc iespējamai ar Nolīgumu nesaderīgai normai vienmēr būs jābūt pieņemtai pēc eventuālas vienošanās starp dalībvalsti un Šveices Konfederāciju.

51. Tieši no šāda viedokļa es nepiekrītu Komisijas argumentam, atbilstīgi kuram, ja tiktu pieņemta iepriekš 46. punktā izklāstītā Nolīguma 21. panta 1. punkta interpretācija, tad pats Nolīgums pilnībā zaudētu savu jēgu. Tik tiešām, kā paskaidrots iepriekšējā punktā, izņēmuma, kas kā tāds ir jāinterpretē šauri [15], piemērošanas joma ir ierobežota tikai ar konvencionālām normām nodokļu jomā, kas ir ietvertas divpusējos nolīgumos nodokļu dubultas uzlikšanas jomā. Taču tā saglabā visu savu spēku attiecībā uz jebkuru citu normas tipu.

52. Šajā ziņā vēl var norādīt, ka, lai gan, no vienas puses, ir taisnība, kā izriet no Nolīguma preambulas otrā teikuma, ka tā līgumslēdzējas puses "nolēma īstenot personu brīvu pārvietošanos savā starpā, pamatojoties uz Eiropas [Savienībā] piemērojamiem noteikumiem" [16], no otras puses, Tiesa tomēr ir uzsvērusi, ka šāda vēlme atvieglot personu brīvu pārvietošanos starp Savienību un Šveices Konfederāciju nesakrīt ar to aprites brīvību garu un mērķi, kas ir paredzētas Līgumos Savienības dalībvalstu izveidotā iekšējā tirgus jomā. Nolīguma mērķis ir stiprināt saikni starp līgumslēdzējām pusēm, nevēloties pamatbrīvību piemērošanu *in toto* attiecināt uz Šveices Konfederāciju [17].

13 — Jānorāda, ka no Nolīguma 21. panta 1. punkta pirmā teikuma teksta izriet, ka minētā izņēmuma piemērojamība laikā nav ierobežota ar divpusējām konvencijām nodokļu dubultās uzlikšanas jomā, kas jau bija noslēgtas Nolīguma spēkā stāšanās laikā, bet attiecas arī uz vēlāk noslēgtām konvencijām.

14 — Skat. spriedumu *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 45. punkts).

15 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Honyvem Informazioni Commerciali* (C-465/04, EU:C:2006:199, 24. punkts), kā arī *Pfeiffer* u.c. (C-397/01, EU:C:2004:584, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Skat. spriedumu *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27. punkts).

17 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, 26.–29. punkts).

53. Ievērojot šādu Tiesas paustu Nolīguma raksturojumu, var saprast judikatūras piemērojamības ierobežojumu, ko ir minējusi Komisija un kas ir minēts iepriekš 38. punktā, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu uzlikšanas kārtību, dalībvalstīm ir jāievēro LESD paredzētās pārvietošanās brīvības [18]. Šāds Savienības tiesību princips tiek piemērots Nolīguma piemērošanas jomā, ar izņēmumu tajā gadījumā, kad Līgumslēdzējas puses ir nolēmušas Nolīgumu nepiemērot, proti, attiecībā uz konvencionālajām tiesību normām nodokļu dubultās uzlikšanas jomā.

54. Noslēgumā no iepriekš minētajiem apsvērumiem, manuprāt, izriet, ka uz iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka, ievērojot Nolīguma 21. panta 1. punktu, tas pieļauj tādu normu, kāda ir ietverta Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā.

55. Tāpēc es sniedzu turpmākos apsvērumus tikai tam gadījumam, ja Tiesa nolems neievērot manis piedāvāto Nolīguma 21. panta 1. punkta interpretāciju un tātad uzskatīs, ka ir jāanalizē Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā minētās normas saderība ar attiecīgajiem Nolīguma noteikumiem.

C – *Par normas, kas paredz neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem, saderību ar Nolīgumu*

56. Iesniedzējtiesa izvirza divus iespējamus Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā paredzētās neierobežotās aplikšanas ar nodokļiem nesaderības ar Nolīgumu aspektus.

57. Pirmkārt, pēc iesniedzējtiesas domām, neierobežota aplikšana ar nodokli esot diskriminējošs nodokļu režīms, kas ir pretrunā Nolīguma I pielikuma 9. pantam. *R. Bukovansky* attiecībā pret Vācijas Federatīvo Republiku atrodoties situācijā, kas pielīdzināma situācijai, kurā atrodas darba ņēmējs – Šveices pilsonis, kurš strādā Vācijas teritorijā un pārceļ dzīvesvietu uz Šveici. Viņš tātad varētu atsaukties uz Nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punktu, lai pieprasītu tās pašas nodokļu priekšrocības, kādas saņemtu Šveices darba ņēmējs, kurš atrodas viņa situācijā, tāpēc pieprasot, lai uz viņu neattiecina neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem piemērošanu. Šāds diskriminējošs nodokļu režīms esot šķērslis pārvietošanās brīvībai, jo padarot mazāk pievilcīgu pārcelšanos uz Šveici darba ņēmējiem, kam nav Šveices pilsonības, tādējādi izkropļojot Nolīguma mērķi – pastāvīgi veicināt brīvu pārvietošanos.

58. Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punkts ir pretrunā arī diskriminācijas aizliegumam pilsonības dēļ, kas ir minēts Nolīguma 2. pantā. Minētā tiesa norāda, ka nodokļu uzlikšanas attiecināšanu arī uz ienākumiem Vācijas līmenī nepiemēro, ja subjektam, kurš pārceļas uz Šveici, ir Šveices pilsonība. Ja *R. Bukovansky* būtu bijusi minētā pilsonība, tad uz viņu konkrētajā gadījumā neattiektos neierobežota aplikšana ar nodokļiem, pat ja viņa privātā un profesionālā dzīve būtu tāda pati.

59. Lai varētu kliedēt iesniedzējtiesas paustās šaubas, uzskatu par lietderīgu rezumēt vairākus Tiesas paustos principus attiecībā uz saistību starp konvencijām nodokļu dubultās uzlikšanas jomā un LESD garantētajām pamatbrīvībām.

18 — Skat. arī šo secinājumu 63. punktu.

60. Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstu kompetencē paliek konvencionāli vai vienpusēji noteikt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadales kritērijus, it īpaši, lai attiecīgā gadījumā ar konvencijām novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu [19]. Dalībvalstu ziņā ir ieviest pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai novērstu dubultās nodokļu uzlikšanas gadījumus, izmantojot cita starpā kritērijus, kas tiek ievēroti starptautiskajā praksē nodokļu jomā [20].

61. Šajā kontekstā divpusējās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu dalībvalstis var brīvi noteikt piesaistes kritērijus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā [21]. Tas, ka valstis – divpusējas konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas jomā līgumslēdzējas puses – izvēlas šādus piesaistes kritērijus, pats par sevi nav diskriminācija, kas būtu pretrunā LESD paredzētajām pamatbrīvībām [22].

62. Vēl no judikatūras izriet, pirmkārt, ka dalībvalstis var vienoties, ka uz nodokļu maksātāju attiecina nodokļu maksāšanas pienākumu abās dalībvalstīs, un, otrkārt, ka no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša, nav LESD aizliegts ierobežojums [23]. No tā izriet, ka dalībvalstij nav pienākuma, ievērojot Savienības tiesības, profilaktiski novērst nelabvēlīgās sekas, kas var izrietēt no nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas [24].

63. No pastāvīgās judikatūras tomēr izriet, ka nodokļu ieturēšanas kompetenču sadale starp dalībvalstīm neļauj tām piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām aprites un pārvietošanās brīvībām [25]. It īpaši, īstenojot preventīvajās divpusējās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sadalītās nodokļu uzlikšanas pilnvaras, dalībvalstīm ir jāpielāgojas Savienības tiesību normām un it īpaši ir jāievēro valsts režīma princips attiecībā gan uz citu dalībvalstu pilsoņiem, gan uz saviem pilsoņiem, kas ir izmantojuši Līgumā garantētās brīvības [26].

64. Ņemot vērā minētos principus, kuri visi tieši vai netieši izriet no judikatūras, kas ir iedibināta pirms Nolīguma stāšanās spēkā [27], ir jāizanalizē iesniedzējtiesas izteiktās šaubas.

1) Par Nolīguma I pielikuma 9. panta pārkāpumu un par brīvas pārvietošanās šķērsli

65. Iesniedzējtiesa konkrēti savu analīzi pamato ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru personu brīva pārvietošanās, par kuras īstenošanu saskaņā ar Nolīguma preambulas otro teikumu līgumslēdzējas puses savstarpēji vienojas, pamatojoties uz Savienībā piemērojamajiem noteikumiem, tiktu traucēta, ja vienas līgumslēdzējas puses pilsonis tiktu nostādīts neizdevīgākā situācijā savā izcelsmes valstī tikai tāpēc vien, ka viņš īsteno savas pārvietošanās tiesības [28].

19 — Skat. it īpaši spriedumus *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438, 57. punkts), *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 93. punkts), *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 49. punkts), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 48. punkts) un *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 32. punkts).

20 — Spriedums *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 — Skat. citu starpā spriedumus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 94. punkts), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 48. punkts) un *Imfeld* un *Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 42. punkts).

22 — Skat. spriedumu *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 53. punkts).

23 — Spriedums *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. un 34. punkts).

24 — Spriedumi *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 34. punkts), *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27. un 28. punkts) un *Österreichische Salinen* (C-437/08, EU:C:2009:17, 170. punkts).

25 — Skat. spriedumu *Imfeld* un *Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 — Skat. spriedumus *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, 94. punkts) un *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 51. punkts).

27 — Skat. Nolīguma 16. panta 2. punktu un šo secinājumu 6. punktu.

28 — Skat. spriedumus *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, 27. un 28. punkts) un *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 51. punkts).

66. Tomēr ir jākonstatē, kā jau to norādīja vairākas lietā iestājušās personas, ka faktiski neviens lietas materiālos esošs elements nenorāda, ka noteikums, kas paredz neierobežotu aplikšanu ar nodokļiem, nozīmētu nelabvēlīgāku nodokļu režīmu izcelsmes valstī, proti, Vācijā, tādai personai kā *R. Bukovansky*, kas ir izmantojis savas pārvietošanās tiesības, pārceļoties uz Šveici. Faktiski personai, kura atrodas *R. Bukovansky* situācijā, neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem piemērošana nozīmē vienkārši to, ka par kārtējo gadu un par nākamajiem pieciem gadiem pēc viņa pārcelšanās viņam tiks piemērota tā pati nodokļu likme, ko piemēro viņa situācijā esošam darba ņēmējam, kura dzīvesvieta ir Vācijā. Citiem vārdiem sakot, piemērojot šādu normu, pēc pārcelšanās uz Šveici *R. Bukovansky* nebauda labvēlīgāku nodokļu režīmu Šveicē, bet uz viņu turpina attiecināt to nodokļa likmi, ko uz viņu attiecināja Vācijā.

67. Manuprāt, tāda norma, kāda ir ietverta Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā, vien atspoguļo starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju panāktā nolīguma noteikumus attiecībā uz nodokļu kompetenču sadali šo valstu starpā. No minētās konvencijas 15.a panta noteikumiem faktiski izriet, ka abas konkrētās valstis ir vienojušās, ka apgriezta pārrobežu darba ņēmēja gadījumā, kāds ir *R. Bukovansky*, nodokļu kompetence ir dzīvesvietas valstij, konkrētajā gadījumā Šveicei. Tomēr saskaņā ar minētās konvencijas 4. panta 4. punktu tādas personas gadījumā, kurai nav Šveices pilsonības un kurai Vācijā vismaz piecus gadus ir ticis piemērots nodoklis pilnā apmērā, un kura turpina gūt ienākumus Vācijā, Vācijas Federatīvā Republika saglabā nodokļu kompetenci noteiktu laikposmu ienākuma nodoklim paredzētās piemērojamās nodokļa likmes apmērā.

68. Šajā ziņā, pirmkārt, agrākās dzīvesvietas kritērijs [29], kas saskaņā ar aplūkojamo normu pamato neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem piemērošanu, ir likumīgs piesaistes kritērijs nodokļu sadales nolūkā dalībvalstu starpā.

69. Otrkārt, no iepriekš 61. un 63. punktā minētās judikatūras izriet, ka, ja, piemērojot minētos kritērijus, dalībvalstīm ir jāgarantē valsts režīma principa ievērošana attiecībā uz saviem pilsoņiem, kas ir izmantojuši Līgumā garantētās brīvības – un tas, kā izriet no iepriekšējā 66. punkta, šķiet, ir konkrētais gadījums –, tām tomēr nav pienākuma, ievērojot Savienības tiesības, novērst nelabvēlīgās sekas, kas var izrietēt no nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas.

70. Pat otrādi, spriedumā *Weigel* [30] Tiesa ir konkrēti apgalvojusi, ka Savienības tiesības darba ņēmējam negarantē, ka viņa darbības pārcelšana uz kādu citu dalībvalsti, kas nav tā, kurā agrāk atradās viņa dzīvesvieta, būs neitrāla no nodokļu aspekta. Ņemot vērā dalībvalstu atšķirīgos tiesiskos regulējumus šajā jomā, šāda pārcelšana atkarībā no gadījuma šādam darba ņēmējam var būt vairāk vai mazāk labvēlīga vai nelabvēlīga. No tā izriet, ka principā iespējamais trūkums salīdzinājumā ar situāciju, kādā darba ņēmējs īstenoja savu darbību pirms pārcelšanās, nav pretrunā LESD 45. panta noteikumiem, ar nosacījumu, ka šāds režīms šim darba ņēmējam nerada mazāk labvēlīgu situāciju nekā tiem, kam jau iepriekš šāda veida nodoklis ir ticis piemērots [31].

71. Tātad no minētās judikatūras izriet, ka pretēji iesniedzējtiesas apgalvotajam Vācijas Federatīvajai Republikai nav pienākuma darba ņēmējam, kas atrodas tādā situācijā, kādā atrodas *R. Bukovansky*, garantēt tādu pašu attieksmi, kāda ir garantēta darba ņēmējam – Šveices pilsonim, kurš strādā Vācijas teritorijā un pārceļ savu dzīvesvietu uz Šveici, un uz kuru saskaņā ar konvenciju attiecas nodokļu uzlikšana Šveicē. Atšķirīgās attieksmes pret šādu Šveices darba ņēmēju un *R. Bukovansky* pamatā ir

29 — Skat., ka Vācijas tiesībās dzīvesvietas kritērijs pamato ienākuma nodokļa piemērošanu pilnā apmērā. Skat. iepriekš 14. punktu.

30 — Skat. spriedumu *Weigel* (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Skat. spriedumu *Weigel* (C-387/01, EU:C:2004:256, 55. punkts). Tam, ka lieta attiecas uz netiešajiem nodokļiem, jo runa bija par automobiļa reģistrācijas nodevu, nav nozīmes tajā noteiktā principa piemērošanas nolūkā.

vienkārši tas, ka līgumslēdzējas valstis ir savstarpēji sadalījušas nodokļu kompetenci. Tā kā nav elementu, kas liecinātu, ka neierobežota aplikšana ar nodokļiem rada atšķirīgu attieksmi pret darba ņēmēju, kurš dzīvo Vācijā un kurā viņam piemēro ienākuma nodokli pilnā apmērā, ir jāsecina, ka šāds nodokļu režīms nav brīvas pārvietošanās šķērslis [32].

72. Kas attiecas, konkrēti, uz to, ka iesniedzējtiesa atsaucas uz Nolīguma I pielikuma 9. pantu, pirmkārt, ir jāatgādina, ka Tiesa ir paskaidrojusi, ka minētā panta 1. punktā ir aplūkota tikai hipotēze par līgumslēdzējas puses pilsoņa diskrimināciju citas līgumslēdzējas puses teritorijā pilsonības dēļ [33].

73. No Tiesai iesniegtajiem faktiem izriet, ka *R. Bukovansky* ir Vācijas pilsonis, kas strīdīgajā gadā, proti, 2008. gadā, ir strādājis Vācijā kādā Vācijas uzņēmumā. Tam, ka attiecīgais uzņēmums ir kādas Šveices grupas meitasuzņēmums, šajā gadījumā nav nozīmes. Tāpēc konkrētajā gadījumā nevar būt runa par diskrimināciju, ko vienas līgumslēdzējas puses iestādes pieļāvušas attiecībā pret citas līgumslēdzējas valsts pilsoni, un tātad konkrētā norma nav piemērojama.

74. Kas attiecas, otrkārt, uz I pielikuma 9. panta 2. punktu, ir jāatgādina, ka tajā ir paredzēts, ka nodarbināta persona un tās ģimenes locekļi bauda tos pašus nodokļu atvieglojumus un sociālos pabalstus kā valstī nodarbinātie pilsoņi un viņu ģimenes locekļi. Turklāt uzskatu, ka arī tāda norma kā tā paša panta 1. punkts attiecas uz diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz vienas līgumslēdzējas puses pilsoni citas līgumslēdzējas puses teritorijā – gadījumu, kas nav piemērojams konkrētajā gadījumā, kā norādīts iepriekšējā punktā.

75. Minētā interpretācija no gramatiskā viedokļa rod apstiprinājumu vairāku noteikuma valodu versiju formulējumos, kur ir skaidra atsauce uz "otras līgumslēdzējas puses teritoriju", kas ir minēta tā paša panta 1. punktā [34]. Turklāt tā ir saskaņā ar iepriekš 63. punktā minēto judikatūras principu, saskaņā ar kuru dalībvalstij ir jāievēro valsts režīma princips saistībā ar citu dalībvalstu pilsoņiem, kuri ir izmantojuši savu pārvietošanās brīvību.

76. No tās pašas judikatūras izriet, ka dalībvalstij ir jāpiemēro valsts režīma princips arī tiem saviem pilsoņiem, kuri ir izmantojuši pārvietošanās brīvību. Ievērojot konsekvenci ar minēto judikatūru, Tiesa spriedumā *Ettwein* ir atsaukusies arī uz Nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punktu, lai noteiktu principu, saskaņā ar kuru līgumslēdzējas puses nevar atteikt nodokļu maksātājam nodokļu priekšrocību, pamatojoties tikai uz to vien, ka viņa dzīvesvieta atrodas otras līgumslēdzējas puses teritorijā [35]. Tomēr šāda judikatūra nav piemērojama konkrētajā gadījumā, jo tā attiecas nevis uz Vācijas nodokļu priekšrocības atzīšanu vācu darba ņēmējam, kura dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurš strādā Vācijā, bet drīzāk attiecas uz privileģēta Šveices nodokļu režīma atzīšanu, ņemot vērā dzīvesvietu Šveicē, salīdzinājumā ar Vācijā dzīvojošu vācu darba ņēmēju/nodokļu maksātāju, uz kuru attiecas Vācijas ienākuma nodoklis.

77. No iepriekš minētā izriet, ka Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punktā minētā norma, ja Tiesa nolemtu to analizēt, ievērojot Nolīgumu, nav nedz Nolīguma I pielikuma 9. panta pārkāpums, nedz šķērslis darba ņēmējiem brīvi pārvietoties.

32 — Konkrētajā gadījumā nav piemērojams arī princips, kas ir pausts 79. punktā spriedumā *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) un atbilstoši kuram noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību liedz izcelsmes valstij traucēt saviem pilsoņiem pieņemt darba piedāvājumu un strādāt citā dalībvalstī. *R. Bukovansky* tik tiešām Šveicē nestrādā nekādu darbu.

33 — Skat. spriedumu *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, 47. un 48. punkts).

34 — Tā, piemēram, franču valodas versijā ("Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés [..] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille") termins "*y*" var attiekties tikai uz līgumslēdzējas puses teritoriju. Tas pats attiecas uz terminu "*dort*" vācu valodas versijā ("Ein Arbeitnehmer und seine [..] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen").

35 — Skat. spriedumu *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, 48., 49. un 52. punkts).

2) Par Nolīguma 2. panta pārkāpumu

78. Iesniedzējtiesa uzskata arī, ka neierobežota aplikšana ar nodokli ir norma, kas ir pretrunā diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegumam, pārkāpjot Nolīguma 2. pantu. Tik tiešām, ievērojot to, ka šādu nodokļu režīmu nepiemēro Šveices pilsoņiem, kuri pārceļas uz Šveici, Vācijas un Šveices divpusējās konvencijas 4. panta 4. punkta piemērošana rada tādas sekas, ka nodokļu slogs personai, kas nav Šveices pilsonis un kas pārceļas uz Šveici, ir lielāks nekā Šveices pilsonim.

79. Tomēr, kā jau norādīts iepriekš 67. punktā, konkrētais noteikums ir nolīgums par nodokļu kompetenču sadalījumu divpusējās konvencijas līgumslēdzēju valstu starpā.

80. Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka pilsonības kritēriju var izmantot par nodokļu kompetences sadales kritēriju un kā tāds tas nav jāuzskata par diskrimināciju pilsonības dēļ [36].

81. Otrkārt, Tiesai jau bija iespēja lietā *Van Hilten* [37] atzīt, ka valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts kāds neierobežotas aplikšanas ar nodokļiem veids, konkrētajā gadījumā mantojuma nodokļu jomā, un kurā nodokļu kompetenču sadales nolūkā ir izmantots pilsonības piesaistes kritērijs, nevar uzskatīt par tādu, kas rada Līgumā aizliegtu diskrimināciju [38].

82. Ņemot vērā minētos apsvērumus, manuprāt, ir jāsecina, ka lietā aplūkojamā tiesību norma nerada nekādu diskrimināciju pilsonības dēļ, kas būtu pretrunā Nolīguma 2. pantam.

V – **Secinājumi**

83. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Baden-Württemberg* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

“Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar tā 21. panta 1. punktu tas pieļauj tiesību normu, kas ir ietverta starp Šveices Konfederāciju un kādu dalībvalsti noslēgtā divpusējā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un kas paredz kādu neierobežotas aplikšanas ar nodokli veidu, saskaņā ar kuru uz ienākumiem, kurus šajā dalībvalstī ir guvis darba ņēmējs, kas ir tā dēvētais “apgrieztais” pārrobežu darba ņēmējs saskaņā ar pašu Nolīgumu un kurš ir pārcēlies uz Šveici, bet kuram nav Šveices pilsonības, un kuram pirms pārcelšanās uz Šveici kopumā vismaz piecus gadus bija jāmaksā ienākuma nodoklis attiecīgajā dalībvalstī, var turpināt attiecināt minētās dalībvalsts ienākuma nodokli pārcelšanās gadā un nākamajos piecos gados.”

36 — Skat. spriedumu *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221, 30. un 53. punkts).

37 — Spriedums *van Hilten* (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Turpat, 47. punkts.