TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2013. gada 28. februārī*

Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos — Vienlīdzīga attieksme — Pašnodarbinātas personas, kas šķērso robežu — Savienības dalībvalsts valstspiederīgie — Šajā dalībvalstī gūti ienākumi no profesionālās darbības — Dzīvesvietas pārcelšana uz Šveici — Atteikums piešķirt nodokļu priekšrocību minētajā dalībvalstī dzīvesvietas pārcelšanas dēļ

Lieta C-425/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 7. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 16. augustā, tiesvedībā

Katja Ettwein

pret

Finanzamt Konstanz .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Šváby*], tiesneši,

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 4. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *K. Ettwein* vārdā – *T. Picker*, *Steuerberater*,

— *Finanzamt Konstanz* vārdā – *N. Rogall*, pārstāve,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, *A. Wiedmann* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Spānijas valdības vārdā – *A. Rubio González*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *T. Scharf*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 18. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Nolīguma starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos, kas parakstīts Luksemburgā 1999. gada 21. jūnijā (OV 2002, L 114, 6. lpp.; turpmāk tekstā – "nolīgums"), atbilstošos noteikumus.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp Vācijas pilsoni *K. Ettwein* k-dzi un *Finanzamt Konstanz* [Konstances Finanšu pārvalde] saistībā ar pēdējās minētās atteikumu dzīvesvietas pārcelšanas dēļ piemērot viņai un viņas laulātajam draugam, kurš arī ir Vācijas pilsonis, (turpmāk tekstā – "laulātie *Ettwein*") Vācijas tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu priekšrocību kopīga nodokļa uzlikšanas laulātajiem gadījumā.

Atbilstošās tiesību normas

Nolīgums

3 Saskaņā ar preambulas otro teikumu Līgumslēdzējas puses ir "nolēmušas savstarpēji īstenot personu brīvu pārvietošanos, pamatojoties uz noteikumiem, kurus piemēro Eiropas Kopienā" [neoficiāls tulkojums].

4 Saskaņā ar nolīguma 1. panta a) un d) punktu tā mērķis cita starpā ir piešķirt Eiropas Kopienas dalībvalstu un Šveices Konfederācijas pilsoņiem iebraukšanas un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, tiesības veikt uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātām personām un tiesības palikt līgumslēdzēju pušu teritorijā, kā arī nodrošināt tādus pašus dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi tiek nodrošināti pilsoņiem.

5 2. pantā ar nosaukumu "Nediskriminācijas princips" ir paredzēts:

"Līgumslēdzējas puses pilsoņi, kas likumīgi uzturas otras līgumslēdzējas puses teritorijā, piemērojot šo līgumu saskaņā ar I, II un III pielikuma noteikumiem netiek diskriminēti pilsonības dēļ."

6 4. pantā ar virsrakstu "Uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību" ir noteikts:

"Saskaņā ar I pielikuma noteikumiem[, ja vien 10. pantā nav noteikts citādi,] tiek garantētas uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību."

7 11. panta ar nosaukumu "Komersanti" 1. punktā ir paredzēts:

"Personām, uz kurām attiecas šis nolīgums, ir tiesības iesniegt apelācijas sūdzību kompetentajās iestādēs par šo nolīguma noteikumu piemērošanu."

8 16. pants ar nosaukumu "Atsauce uz Kopienu tiesībām" ir izteikts šādi:

"1. Lai sasniegtu šā līguma mērķus, līgumslēdzējas puses veic visus pasākumus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu, ka attiecībās starp tām piemēro tiesības un pienākumus, kas līdzvērtīgi tiesībām un pienākumiem, kuri ietverti Eiropas Kopienu tiesību aktos, uz ko izdarīta atsauce.

2. Gadījumos, ja šī nolīguma piemērošanas nolūkā tiek izmantoti Kopienu tiesību jēdzieni, tiek ņemta vērā pirms nolīguma parakstīšanas iedibinātā Eiropas Kopienu Tiesas atbilstošā judikatūra. Par judikatūru, kas iedibināta pēc minētā šī nolīguma parakstīšanas, Šveice tiks informēta. Lai nodrošinātu pienācīgu šī nolīguma darbību, Apvienotā komiteja pēc kādas līgumslēdzējas puses pieprasījuma nosaka minētās judikatūras ietekmi."

9 21. panta ar nosaukumu "Saikne ar divpusējiem līgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu" 2. punktā ir paredzēts:

"Nevienu no šī nolīguma noteikumiem nedrīkst interpretēt tā, lai kavētu līgumslēdzējas puses, kad tās piemēro savu attiecīgo nodokļu likumu normas, nošķirt nodokļu maksātājus, kuru situācijas nav salīdzināmas, jo īpaši attiecībā uz to dzīvesvietu."

10 Nolīguma I pielikums attiecas uz personu brīvu pārvietošanos, un šī pielikuma II nodaļā ir ietverti noteikumi attiecībā uz nodarbinātām personām. Šīs nodaļas 9. pantā ar nosaukumu "Vienlīdzīga attieksme" ir paredzēts:

"1. Attieksme pret nodarbināto personu, kura ir līgumslēdzējas puses pilsone, tās pilsonības dēļ otras līgumslēdzējas puses teritorijā nedrīkst atšķirties no attieksmes pret savas valsts nodarbinātajiem pilsoņiem attiecībā uz nodarbināšanas kārtību un darba apstākļiem, jo īpaši attiecībā uz samaksu, atlaišanu no darba, atjaunošanu vai atkārtotu pieņemšanu darbā, ja šī persona kļuvusi par bezdarbnieku.

2. Nodarbinātā persona un tās ģimenes locekļi, kas minēti šā pielikuma 3. pantā, bauda tos pašus nodokļu atvieglojumus un sociālos pabalstus kā valstī nodarbinātie pilsoņi un to ģimenes locekļi.

[..]"

11 Šī I pielikuma III nodaļa ir veltīta "pašnodarbinātām personām".

12 Šīs III nodaļas 12. panta ar nosaukumu "Uzturēšanās tiesiskais regulējums" 1. punktā ir noteikts:

"Līgumslēdzējas puses pilsonis, kas vēlas veikt uzņēmējdarbību otras līgumslēdzējas puses teritorijā, lai darbotos kā pašnodarbinātais (turpmāk tekstā – "pašnodarbināta persona"), saņem uzturēšanās atļauju, kas derīga vismaz piecus gadus pēc tās izdošanas datuma ar noteikumu, ka tas iesniedz valsts kompetentajām iestādēm pierādījumus par to, ka ir reģistrējis savu uzņēmējdarbību vai vēlas to darīt."

13 Minētās nodaļas 13. pantā ar nosaukumu "Pašnodarbinātās personas, kas šķērso robežu" ir noteikts:

"1. Pašnodarbināta persona, kas šķērso robežu, ir līgumslēdzējas puses pilsone, kuras dzīvesvieta ir līgumslēdzējas puses teritorijā, bet kura darbojas kā pašnodarbināta persona otras līgumslēdzējas puses teritorijā, parasti atgriežoties savā dzīvesvietā katru dienu vai vismaz vienreiz nedēļā.

2. Pašnodarbinātām personām, kas šķērso robežu, nav vajadzīga uzturēšanās atļauja.

[..]"

14 Saskaņā ar šīs pašas nodaļas 15. pantu, kura nosaukums ir "Vienlīdzīga attieksme":

"1. Attiecībā uz pieeju pašnodarbinātībai un tās īstenošanu, uzņemošajā valstī pret pašnodarbināto personu ir ne mazāk labvēlīga attieksme kā pret savas valsts pilsoņiem.

2. Šī pielikuma 9. panta noteikumus piemēro *mutatis mutandis* attiecībā uz pašnodarbinātajām personām, kas minētas šajā nodaļā."

15 Minētā I pielikuma V nodaļa ir veltīta "personām, kas neveic saimniecisku darbību". Šīs nodaļas 24. panta ar nosaukumu "Pašnodarbinātās personas, kas šķērso robežu" 1. punktā ir noteikts:

"Personai, līgumslēdzējas valsts pilsonei, kas neveic saimniecisku darbību dzīvesvietas valstī un kurai nav uzturēšanās tiesību saskaņā ar citiem šī nolīguma noteikumiem, tiek piešķirta uzturēšanās atļauja vismaz uz pieciem gadiem, ja tā kompetentajām iestādēm pierāda, ka viņai un viņas ģimenes locekļiem:

a) ir pietiekami finanšu līdzekļi, lai uzturēšanās laikā nebūtu jālūdz sociālā palīdzība;

b) ir veselības apdrošināšana, kas nosedz visus riskus.

[..]"

Vācijas tiesiskais regulējums

16 Atbilstošais valsts tiesiskais regulējums ir Vācijas Likums par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*EStG*"), tā redakcijā, kas publicēta 2002. gada 19. oktobrī (*BGBl.* 2002 I, 4212. lpp.) un kurā grozījumi izdarīti 2007. gada 20. decembrī (*BGBl.* 2007 I, 3150. lpp.).

17 *EStG* 1. pantā ir noteikts:

"1. Fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta ir Vācijā, maksā ienākuma nodokli pilnā apmērā. [..]

[..]

3. Pēc to lūguma fiziskas personas bez dzīvesvietas un bez pastāvīgās uzturēšanās vietas Vācijā var būt ienākuma nodokļa maksātājas pilnā apmērā, ciktāl tās saņem ienākumus valstī 49. panta izpratnē. Šī iespēja ir piemērojama tikai tad, ja viņu ienākumi kalendārā gada laikā vismaz 90 % apmērā tiek aplikti ar ienākuma nodokli Vācijā [..]

[..]"

18 *EStG* 1.a panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Runājot par Eiropas Savienības dalībvalsts vai valsts, uz kuru attiecas Eiropas Ekonomikas zonas nolīgums (turpmāk tekstā – "EEZ nolīgums"), pilsoņiem [..], pret kuriem ir jāattiecas tā, it kā tie pilnā apmērā maksātu ienākuma nodokli saskaņā ar 1. panta 3. punktu, uz tiem attiecas šādas 26. panta 1. punkta pirmā teikuma normas [..]:

1. [..] Ar nosacījumu, ka saņēmēja uzturēšanās vietai vai pastāvīgajai dzīvesvietai ir jāatrodas citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai valsts, attiecībā uz kuru piemēro EEZ nolīgumu, teritorijā.

[..]

2. Nešķirtais laulātais, kura dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta nav Vācijas teritorijā, pēc pieprasījuma tiek aplūkots kā tāds, kurš maksā ienākuma nodokli pilnā apmērā 26. panta 1. punkta pirmā teikuma piemērošanas nolūkā. 1. punkta otrais teikums ir piemērojams *mutatis mutandis*. 1. panta 3. punkta otrā teikuma piemērošanas ietvaros ir jābalstās uz divu laulāto ienākumiem, un neapliekamās bāzes daļas summa ir jāreizina ar divi [..]."

19 *EStG* 26. panta 1. punktā šķirti nedzīvojošiem laulātajiem, kuriem ir jāmaksā nodoklis par kopējiem ienākumiem vai kuri ir jāuzskata par tādiem, kuriem ir jāmaksā nodoklis par kopējiem ienākumiem, ir piešķirtas tiesības izvēlēties atsevišķu aplikšanu ar nodokli atbilstoši 26.a pantam vai kopīgu aplikšanu ar nodokli atbilstoši 26.b pantam.

20 *EStG* 26.b pantā ar nosaukumu "Kopīga nodokļa uzlikšana laulātajiem" ir noteikts:

"Saskaņā ar kopīgas nodokļa uzlikšanas kārtību ienākumus, kurus saņem laulātie, saskaita un apliek ar nodokli visu summu un, ja vien nepastāv pretēja rakstura norma, pret abiem laulātajiem kopā attiecas kā pret vienu nodokļa maksātāju."

21 *EStG* 32.a panta ar nosaukumu "Ienākuma nodokļa likme" 5. punktā ir paredzēts:

"Laulāto ienākumi tiek aplikti ar ienākuma nodokli kopīgi saskaņā ar 26. un 26.b pantu, šim nodoklim esot [..] divreiz lielākam nekā tas, kurš tiek piemērots pusei no viņu ar nodokli apliekamajiem kopīgajiem ienākumiem saskaņā ar 1. punktu ("splitting" metode)."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

22 Laulātie *Ettwein* ir pašnodarbinātie. Prasītāja pamatlietā strādā par uzņēmējdarbības konsultanti, un viņas laulātais ir gleznotājs. Viņi visus savus ienākumus gūst Vācijā. 2007. gada 1. augustā laulātie *Ettwein*, kuri līdz šim brīdim bija dzīvojuši Lindavā [*Lindau*] (Vācija), pārcēla savu dzīvesvietu uz Šveici. Taču pēc dzīvesvietas maiņas viņi turpināja veikt profesionālo darbību Vācijā un šajā dalībvalstī guva gandrīz visus savus ienākumus.

23 Lai veiktu viņu ienākuma nodokļa aprēķinu par 2008. finanšu gadu, laulātie *Ettwein* lūdza, tāpat kā visos iepriekšējos finanšu gados, viņiem uzlikt kopīgu nodokli, proti, piemērojot tā saucamo "splitting" metodi, uzsverot, ka viņiem nav nekādu ar nodokli apliekamu ienākumu Šveicē.

24 Sākotnējā paziņojumā par nodokli *Finanzamt Konstanz* apmierināja laulāto lūgumu. 2009. gada 1. decembrī tā tomēr atcēla šo paziņojumu, jo labvēlīgā "splitting" kārtība, kura tiek piemērota laulāto personīgās un ģimenes situācijas dēļ, nebija jāpiemēro, tāpēc ka šo personu dzīvesvieta nebija nevienas Savienības dalībvalsts teritorijā, ne arī kādas EEZ nolīguma līgumslēdzējas valsts teritorijā. Līdz ar to ar 2010. gada 22. marta paziņojumu par nodokli *Finanzamt* piemēroja laulātajiem *Ettwein* atsevišķas nodokļa aplikšanas kārtību. Tā kā iesniegtā administratīvā sūdzība par šo paziņojumu tika noraidīta, prasītāja pamatlietā cēla *Finanzgericht Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesā] prasību atcelt tiesību aktu.

25 Šī tiesa uzskata, ka prasītāja pamatlietā un viņas laulātais ir pašnodarbinātie, kas šķērso robežu nolīguma I pielikuma 13. panta 1. punkta izpratnē, jo viņi ir Vācijas pilsoņi ar dzīvesvietu Šveicē, kuri, būdamas pašnodarbinātas personas, strādā Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā un katru dienu no savas profesionālās darbības vietas atgriežas dzīvesvietā. Saskaņā ar apvienotajiem nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punkta un 15. panta 2. punkta noteikumiem pašnodarbinātām personām, kas šķērso robežu, viņu profesionālās darbības valsts teritorijā ir tādas pašas nodokļu un sociālās priekšrocības kā pašnodarbinātiem šīs valsts pilsoņiem. Iesniedzējtiesa sliecas uzskatīt, ka tas, ka laulātajiem *Ettwein* atsaka piemērot labvēlīgo "splitting" metodi tikai tāpēc, ka viņu dzīvesvieta ir Šveicē, ir pretrunā nolīguma noteikumiem.

26 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis secinājums atbilst Tiesas atbilstošajā judikatūrā nostiprinātajiem principiem attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, kas ir brīvības, kuras pārņemtas arī nolīgumā. No šīs judikatūras izriet, ka nediskriminācijas princips, kas piemērojams arī nodokļu jomā, aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkāda veida slēptu diskrimināciju.

27 Iesniedzējtiesa norāda, ka principā dzīvesvietas dalībvalsts ir tā, kurai ir jāuzliek nodoklis pilnā apmērā, ņemot vērā nodokļa maksātāja personīgo un ģimenes situāciju. Tomēr, ja aplikšana ar nodokli pilnā apmērā notiek ienākumu gūšanas valstī, jo attiecīgā persona gūst gandrīz visus savus ienākumus šajā valstī, šī pēdējā valsts nevar atteikties ņemt vērā šīs personas personīgo un ģimenes situāciju, ja to nav iespējams izdarīt dzīvesvietas valstī. Saskaņā ar Tiesas judikatūru "splitting" metode ir personīgās un ģimenes situācijas elements, kas šādā gadījumā jāņem vērā (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., un 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 *Asscher*, *Recueil*, I-3089. lpp.).

28 Tādējādi laulāto *Ettwein* situācija, kuru nevar ņemt vērā dzīvesvietas valstī, proti, Šveicē, jo šajā pēdējā minētajā valstī tiem nav ienākumu, bija jāņem vērā Vācijā, aprēķinot nodokli, pretējā gadījumā rastos diskriminācija salīdzinājumā ar Vācijā dzīvojošiem pāriem, kuri tajā gūst savus ienākumus un atrodas tādā pašā personīgajā un ģimenes situācijā.

29 Šādos apstākļos *Finanzgericht Baden-Württemberg* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai nolīguma [..] noteikumi, īpaši tā 1., 2., 11., 16. un 21. pants, kā arī I pielikuma 9., 13. un 15. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka Šveicē dzīvojošiem laulātajiem, kuriem Vācijas Federatīvajā Republikā attiecībā uz visiem viņu gūtajiem ienākumiem tiek piemērots ienākuma nodoklis, tiek atteikta kopīga aplikšana ar nodokli, piemērojot tā saucamo "splitting" metodi?"

Par prejudiciālo jautājumu

30 Jānorāda, kā izriet no tiesiskā regulējuma pamatlietā, ka "splitting" kārtība attiecībā uz laulātajiem, kuriem Vācijā tiek piemērots ienākuma nodoklis, ir uzskatāma par nodokļu priekšrocību, ja ienākumi, ko gūst viens no viņiem, ir acīmredzami lielāki par otra gūtajiem ienākumiem. Kā Tiesa ir konstatējusi, šī kārtība tika ieviesta, lai samazinātu ienākuma nodokļa skalas progresīvo raksturu. Šī kārtība ietver laulāto kopējo ienākumu summēšanu, lai pēc tam 50 % no tiem abstrakti piešķirtu katram no viņiem un attiecīgi piemērotu nodokli. Ja viena laulātā ienākumi ir lieli, bet otra – mazi, ar "splitting" tiek izlīdzināta ar nodokli apliekamā bāze un samazināts ienākuma nodokļa skalas progresīvais raksturs (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 7. punkts).

31 Tomēr saskaņā ar šādu tiesisko regulējumu šī kārtība ir piemērojama tikai tad, ja laulāto pastāvīgā vai parastā dzīvesvieta ir Vācijā vai citā Savienības vai EEZ nolīguma dalībvalstī. Pēdējais minētais nolīgums nav piemērojams Šveices Konfederācijai.

32 Lai atbildētu uz iesniedzējtiesas jautājumu, ir jāizvērtē, pirmkārt, vai tāda situācija, kādā atrodas laulātie *Ettwein*, ietilpst nolīguma piemērošanas jomā.

33 Šajā ziņā uzreiz ir jānoraida Vācijas valdības un Eiropas Komisijas arguments, saskaņā ar kuru nolīgums ir piemērojams vienīgi gadījumā, kad notiek diskriminācija pilsonības dēļ, proti, kad attiecībā pret vienas līgumslēdzējas valsts pilsoņiem citas līgumslēdzējas valsts teritorijā tiek piemērota atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar pēdējās minētās pilsoņiem. Iespējams, ka vienas līgumslēdzējas valsts pilsoņi noteiktos apstākļos, un ņemot vērā piemērojamos noteikumus, var atsaukties uz nolīgumā paredzētajām tiesībām arī savā valstī (skat. it īpaši 2011. gada 15. decembra spriedumu lietā C-257/10 *Bergström*, Krājums, I-13227. lpp., 27.–34. punkts).

34 Attiecībā uz apstākļiem pamatlietā un iespējami piemērojamiem nolīguma noteikumiem ir jākonstatē, ka, pamatojoties uz tā formulējumu, nolīguma I pielikuma 13. panta 1. punkts ir piemērojams laulāto *Ettwein* situācijā. Pēdējie minētie ir "kādas līgumslēdzējas valsts", proti, Vācijas Federatīvās Republikas, pilsoņi, viņu dzīvesvieta ir "kādas līgumslēdzējas valsts", šajā gadījumā Šveices Konfederācijas, teritorijā, un viņi ir pašnodarbinātie "citas līgumslēdzējas valsts", proti, Vācijas Federatīvās Republikas, teritorijā.

35 Šajā tiesību normā dzīvesvieta, kura atrodas kādas līgumslēdzējas valsts teritorijā, ir nošķirta no pašnodarbinātās personas darbības vietas, kurai ir jāatrodas citas līgumslēdzējas valsts teritorijā, neskatoties uz attiecīgo personu pilsonību. Līdz ar to saskaņā ar minēto noteikumu laulātie *Ettwein* nolīguma piemērošanas nolūkā ir jākvalificē kā "pašnodarbinātās personas, kas šķērso robežu", turklāt esot skaidram, ka viņi katru dienu no profesionālās darbības veikšanas vietas pārvietojas uz savu dzīvesvietu.

36 Šajā ziņā nevar piekrist Vācijas valdības un Komisijas argumentam, saskaņā ar kuru jēdziens "pašnodarbināta persona, kas šķērso robežu", ietilpst jēdzienā "pašnodarbināta persona", uz kuru attiecas nolīguma I pielikuma 12. panta 1. punkts. Ja "pašnodarbināta persona, kas šķērso robežu", ir arī "pašnodarbināta persona", ciktāl tā darbojas kā pašnodarbinātā, jēdziens "pašnodarbināta persona, kas šķērso robežu" tomēr ir definēts citos noteikumos, kuri atšķiras no minētā 12. panta 1. punktā definētā "pašnodarbinātas personas" jēdziena.

37 Šajā ziņā ir jānorāda, kā izriet no nolīguma I pielikuma 13. panta 1. punkta, ka "pašnodarbinātai personai, kas šķērso robežu", nav nepieciešama uzturēšanās atļauja, lai strādātu kā pašnodarbināta persona, pretēji tam, kas šī pielikuma 12. pantā ir paredzēts attiecībā uz "pašnodarbinātu personu". Pēdējais minētais noteikums, kā izriet no tā nosaukuma un satura kopumā, tika ieviests vienīgi uzturēšanās reglamentēšanas nolūkā.

38 Fakts, ka līgumslēdzējas puses atsevišķu nolīguma noteikumu veltīja pašnodarbinātām personām, kas šķērso robežu, uzsver šīs kategorijas pašnodarbināto personu īpašo stāvokli un norāda uz nolūku atvieglot viņu pārvietošanos un mobilitāti.

39 Šāds secinājums izriet arī no nolīguma I pielikuma 24. panta 1. punkta, kurā ir paredzētas uzturēšanās tiesības, proti, kādas līgumslēdzējas valsts pilsoņu tiesības ierīkot dzīvesvietu citas līgumslēdzējas valsts teritorijā neatkarīgi no viņu saimnieciskās darbības veikšanas vietas. Personām, kas šķērso robežu, it īpaši tādām kā laulātie *Ettwein*, ir jābūt iespējai izmantot šīs tiesības pilnībā, vienlaikus turpinot veikt saimniecisko darbību savā izcelsmes valstī.

40 Līdz ar to ir jāsecina, ka laulāto *Ettwein* situācija ietilpst nolīguma piemērošanas jomā.

41 Tā kā laulātie *Ettwein* ir "pašnodarbinātas personas, kas šķērso robežu", nolīguma I pielikuma 13. panta 1. punkta izpratnē, viņiem ir piemērojams arī šī pielikuma 15. panta 1. punktā nostiprinātais vienlīdzīgas attieksmes princips (skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-506/10 *Graf* un *Engel*, Krājums, I-9345. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra), un "uzņemošā valsts" šī pēdējā minētā noteikuma izpratnē viņu gadījumā ir Vācijas Federatīvā Republika.

42 Turklāt saskaņā ar minētā 15. panta 2. punktu šī paša I pielikuma 9. panta noteikumi ir piemērojami *mutatis mutandis* attiecībā uz pašnodarbinātām personām, kas šķērso robežu. No šī pēdējā minētā panta 2. punkta izriet, ka vienlīdzīgas attieksmes princips ir attiecināms arī uz nodokļu priekšrocībām.

43 No šīs piemērošanas *mutatis mutandis* izriet, ka pašnodarbinātai personai, kas šķērso robežu, uzņemošajā valstī ir tādas pašas nodokļu priekšrocības kā šajā valstī strādājošai un dzīvojošai pašnodarbinātai personai.

44 Tomēr ir jāņem vērā arī nolīguma 21. panta 2. punkts, saskaņā ar kuru nevienu no šī nolīguma noteikumiem nedrīkst interpretēt tā, lai kavētu līgumslēdzējas puses, kad tās piemēro savu attiecīgo nodokļu likumu normas, nošķirt nodokļu maksātājus, kuru situācijas nav salīdzināmas, it īpaši attiecībā uz to dzīvesvietu.

45 Tādējādi šis noteikums pieļauj atšķirīgu attieksmi nodokļu jautājumos attiecībā pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem, taču tikai tad, kad tie neatrodas salīdzināmās situācijās.

46 No Tiesas judikatūras izriet, ka, runājot par ienākuma nodokli, nodokļa maksātāja maksātspēja, kāda izriet no visu viņa ienākumu ņemšanas vērā, kā arī personīgās un ģimenes situācijas, visvieglāk var tikt novērtēta viņa dzīvesvietas valstī, kurā viņš parasti saņem lielāko daļu ienākumu, un ka no šī skatpunkta rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas (iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 32.–34. punkts, un lietā *Asscher*, 41. punkts). Tomēr Tiesa ir uzsvērusi, ka ir spēkā citi noteikumi gadījumā, kad nerezidentam savā dzīvesvietas valstī nav vērā ņemamu ienākumu un ar nodokli apliekamos ienākumus viņš būtībā gūst no citā valstī veikta darba, kas nozīmē, ka valsts, kur viņš dzīvo, nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personiskās attiecības un ģimenes stāvokli (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. punkts).

47 Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu maksātājs nerezidents – algots darbinieks vai pašnodarbinātais –, kurš visus vai gandrīz visus ienākumus gūst valstī, kurā veic savu profesionālo darbību, attiecībā uz ienākuma nodokli objektīvi atrodas tādā pašā situācijā kā šīs valsts rezidents, kurš tajā veic tādu pašu darbību. Šīs abas nodokļu maksātāju kategorijas atrodas salīdzināmā situācijā it īpaši tad, kad runa ir par viņu personīgās un ģimenes situācijas ņemšanu vērā. Šāda ņemšana vērā nav iespējama personu, kas šķērso robežu, tādu kā laulātie *Ettwein*, dzīvesvietas valstī, jo viņas šajā valstī negūst ienākumus (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 37. un 38. punkts, un lietā *Asscher*, 42. un 43. punkts, kā arī 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 20. punkts).

48 Ņemot vērā šo judikatūru, līgumslēdzēja valsts nevar atsaukties uz nolīguma 21. panta 2. punktu, lai atteiktu laulātajiem, kas šajā valstī veic profesionālo darbību, tur saņem visus savus ienākumus un pilnā apmērā maksā ienākuma nodokli, nodokļu priekšrocību saistībā ar personīgo un ģimenes situāciju, kas ietver "splitting" metodes piemērošanu, pamatojoties tikai uz to vien, ka laulāto dzīvesvieta atrodas citā līgumslēdzējā valstī.

49 Līdz ar to, paredzot aizliegumu piešķirt minēto priekšrocību nodokļu maksātāju dzīvesvietas dēļ, tiesiskais regulējums pamatlietā ir pretrunā nolīguma I pielikuma 13. panta 1. punktam, skatot to kopā ar šī pielikuma 15. panta 2. punktu un 9. panta 2. punktu.

50 Turklāt nolīguma mērķis saskaņā ar tā 1. panta a) punktu cita starpā ir piešķirt Savienības dalībvalstu un Šveices Konfederācijas pilsoņiem uzturēšanās tiesības līgumslēdzēju pušu teritorijā.

51 Šāds risinājums arī atbilst Tiesas judikatūrai, 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 līgumslēdzējas puses pilsonis tiktu nostādīts neizdevīgākā situācijā savā izcelsmes valstī tikai tāpēc vien, ka viņš īsteno savas pārvietošanās tiesības (iepriekš minētais spriedums lietā *Bergström*, 27. un 28. punkts).

52 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka nolīguma 1. panta a) punkts, kā arī šī nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punkts, 13. panta 1. punkts un 15. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts atteikums noteikt kopīgu aplikšanu ar nodokli, piemērojot šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto tā saucamo "splitting" metodi, laulātajiem, kuri ir šīs valsts pilsoņi un kuru visiem apliekamajiem ienākumiem šajā pašā valstī tiek piemērots ienākuma nodoklis, tikai tāpēc vien, ka viņu dzīvesvieta ir Šveices Konfederācijā.

Par tiesāšanās izdevumiem

53 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Nolīguma starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos, kas parakstīts Luksemburgā 1999. gada 21. jūnijā, 1. panta a) punkts, kā arī šī nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punkts, 13. panta 1. punkts un 15. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts atteikums noteikt kopīgu aplikšanu ar nodokli, piemērojot šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto tā saucamo "splitting" metodi, laulātajiem, kuri ir šīs valsts pilsoņi un kuru visiem apliekamajiem ienākumiem šajā pašā valstī tiek piemērots ienākuma nodoklis, tikai tāpēc vien, ka viņu dzīvesvieta ir Šveices Konfederācijā.

[Paraksti]