TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. lapkričio 19 d.*

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

Byloje C-241/14

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

Roman Bukovansky

prieš

Finanzamt Lörrach

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— R. Bukovansky, atstovaujamo *Rechtsanwalt* H. Hauswirth,

— *Finanzamt Lörrach*, atstovaujamos D. Gress ir S. Parodi-Neef,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir B. Beutler,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg ir E. Karlsson,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Holt, padedamo baristerės S. Ford,

* Proceso kalba: vokiečių.

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Wasmeier,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo (OL L 114, 2002, p. 6, toliau – Susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo) išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Vokietijos piliečio R. Bukovansky ir *Finanzamt Lörrach* (Leracho mokesčių inspekcija) (Vokietija) ginčą dėl pastarosios sprendimo apmokestinti R. Bukovansky darbo užmokesčio pajamas Vokietijoje laikotarpiu po to, kai suinteresuotasis asmuo savo gyvenamąją vietą perkėlė iš Vokietijos į Šveicariją.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 1999 m. birželio 21 d. Europos bendrija bei jos valstybės narės ir Šveicarijos Konfederacija pasirašė septynis susitarimus, prie kurių priskiriamas Susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo. 2002 m. balandžio 4 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 2002/309/EB, Euratomas (OL L 114, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 41 t., p. 89) šie septyni susitarimai buvo patvirtinti Bendrijos vardu ir įsigaliojo 2002 m. birželio 1 d.

4 Pagal Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo preambulės antrą sakinį Susitariančiosios Šalys yra „pasiryžusios įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą jų teritorijose remiantis Europos bendrijoje taikomomis taisyklėmis“.

5 Pagal Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 1 straipsnio a ir d punktus juo siekiama Europos Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečiams suteikti teisę atvykti, gyventi, dirbti pagal darbo sutartį, verstis savarankiška veikla bei likti Susitariančiųjų Šalių teritorijose ir sudaryti tokias pačias gyvenimo, įdarbinimo ir darbo sąlygas, kokios yra sudaromos tos šalies piliečiams.

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

„Vienos Susitariančiosios Šalies piliečiai, teisėtai gyvenantys kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, taikant ir remiantis Susitarimo I, II ir III priedų nuostatomis, nediskriminuojami dėl pilietybės.“

7 Šio susitarimo 4 straipsnyje „Teisė gyventi ir vykdyti ekonominę veiklą“ nustatyta:

„Pagal I priedo nuostatas užtikrinama teisė gyventi ir vykdyti ekonominę veiklą <...>.“

8 Remiantis Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 15 straipsniu šio susitarimo priedai ir protokolai yra neatskiriama jo dalis.

9 Šio susitarimo 16 straipsnis „Nuoroda į Bendrijos teisę“ suformuluotas taip:

„1. Siekdamos įgyvendinti [s]usitarime nurodytus tikslus, Susitariančiosios Šalys imasi visų reikiamų priemonių, užtikrinančių, kad jų santykių srityje būtų taikomos teisės ir įsipareigojimai, lygiaverčiai Europos bendrijos teisės aktuose išdėstytoms teisėms ir įsipareigojimams, į kuriuos daroma nuoroda.

2. Tiek, kiek taikant šį [s]usitarimą taikoma Bendrijos teisės aktų koncepcija, iki jo pasirašymo datos atsižvelgiama į atitinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo teisminę praktiką. Nuo šios datos Šveicarija supažindinama su teismine praktika. Siekdamas užtikrinti tinkamą [s]usitarimo veikimą, Jungtinis komitetas bet kurios Susitariančiųjų Šalių prašymu nustato tokios teisminės praktikos poveikį.“

10 Šio susitarimo 21 straipsnio „Ryšys su dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo“ 1 dalyje nurodyta:

„Šio [s]usitarimo nuostatos nedaro įtakos Šveicarijos ir Europos bendrijos valstybių narių dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo nuostatoms. Šio [s]sitarimo nuostatos nedaro įtakos susitarime dėl dvigubo apmokestinimo vartojamai pasienio darbuotojų sąvokai.“

11 Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo I priedo 7 straipsnio „Pagal darbo sutartį dirbantys pasienio darbuotojai“ 1 dalyje teigiama:

„Pagal darbo sutartį dirbantis pasienio darbuotojas turi Susitariančiosios Šalies pilietybę, gyvena Susitariančiosios Šalies teritorijoje ir pagal darbo sutartį dirba kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, [tačiau] kasdien ar bent kartą per savaitę grįžta į savo gyvenamąją vietą.“

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

„1. Pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui, Susitariančiosios Šalies piliečiui, turi būti sudarytos tos pačios įdarbinimo ir darbo sąlygos, kaip ir kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje pagal darbo sutartį dirbantiems tos šalies piliečiams, ypač nustatant darbo užmokestį, atleidžiant iš darbo, o bedarbystės atveju – grąžinant arba vėl priimant į darbą.

2. Pagal darbo sutartį dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai, nurodyti šio priedo 3 straipsnyje, naudojasi vienodomis mokesčių [ir socialinėmis lengvatomis] kaip ir tos šalies pagal darbo sutartį dirbantys piliečiai ir jų šeimos nariai.“

Tarptautinių sutarčių teisė

13 1971 m. rugpjūčio 11 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis (*Bundesgesetzblatt 1972* II, p. 1022), iš dalies pakeista 2002 m. kovo 12 d. Keičiančiuoju protokolu (*Bundesgesetzblatt 2003* II, p. 67, toliau – Vokietijos ir Šveicarijos sutartis), yra dvišalė sutartis, kuri buvo pasirašyta siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo pajamų ir turto mokesčių srityse.

14 Vokietijos ir Šveicarijos sutarties 4 straipsnyje numatyta:

„1. Pagal šią Sutartį terminas „Susitariančiosios Šalies gyventojas“ reiškia asmenį, neribotai apmokestinamą pajamų mokesčiu pagal šios šalies teisės aktus ir jos teritorijoje.

<…>

4. Kai Šveicarijos pilietybės neturintis fizinis asmuo apsigyvena Šveicarijoje, tačiau iš viso mažiausiai penkerius metus buvo neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu Vokietijos Federacinėje Respublikoje, pastaroji gali ir toliau apmokestinti Vokietijos Federacinėje Respublikoje gaunamas pajamas ir jos teritorijoje esantį jo turtą tais metais, kuriais baigėsi neribota mokestinė prievolė, ir penkerius metus po to, nepažeidžiant kitų šios Sutarties nuostatų. Remiantis šios Sutarties nuostatomis, tokių pajamų ar turto apmokestinimas Šveicarijoje nebus paveiktas. Vis dėlto esant panašiai situacijai Vokietijos Federacinė Respublika, taikydama savo teisės aktus dėl užsienio mokesčių apskaičiavimo ir remdamasi šia Sutartimi, įtraukia Šveicarijoje nuo šių pajamų ar turto sumokėtą mokestį į Vokietijoje nuo minėtų pajamų ar turto mokėtiną mokestį (išskyrus įmonių pelno mokestį), kaip papildomai į šios Sutarties 6–22 straipsnių nuostatomis nustatytus Vokietijoje mokėtinus mokesčius. Šios dalies nuostatos netaikomos, kai fizinis asmuo tampa Šveicarijos gyventoju tam, kad šioje valstybėje galėtų veiksmingai dirbti pagal darbo sutartį darbdavio naudai, su kuriuo, nepaisant užimamų pareigų, jo nesaisto tiesioginis ar netiesioginis ekonominės svarbos interesas, pasireiškiantis akcijų turėjimu ar kitokiu būdu.

5. Kai tik tam tikrą dalį metų fizinis asmuo yra laikomas Susitariančiosios Šalies gyventoju, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, o likusią dalį metų (pakeitus gyvenamąją vietą) jis yra laikomas kitos Susitariančiosios Šalies gyventoju, kiekviena Susitariančioji Šalis gali rinkti neriboto apmokestinimo pagrindu apskaičiuotus mokesčius tik proporcingai atsižvelgdama į laikotarpį, kuriuo asmuo buvo laikomas atitinkamos Susitariančiosios Šalies gyventoju.

<…>.“

15 Šios sutarties 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Atsižvelgiant į 15a–19 [straipsnių] nuostatas atlyginimai ir kiti panašūs mokėjimai, kuriuos Susitariančiosios Šalies gyventojas gauna kaip užmokestį už veiklą pagal darbo sutartį, apmokestinami tik jo gyvenamosios vietos valstybėje, išskyrus atvejus, kai jis dirba kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje. Tokiu atveju gautus atlygius apmokestina kita Susitariančioji Šalis.

2. Nepažeidžiant 1 [dalies] nuostatų Susitariančiosios Šalies gyventojo gaunamus atlygius už kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje vykdomą veiklą pagal darbo sutartį apmokestina tik pirma Susitariančioji Šalis, jeigu:

a. darbo užmokesčio gavėjas pasilieka kitos valstybės teritorijoje iš viso ne ilgesniam kaip 183 dienų laikotarpiui (laikotarpiams) per atitinkamus kalendorinius metus;

b. darbo užmokesčius moka darbdavys, kuris nėra kitos Susitariančiosios Šalies rezidentas, arba mokėjimai atliekami tokio darbdavio vardu; ir

c. darbo užmokesčio neprivalo mokėti kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje esanti darbdavio įsteigta pastovi įmonė arba nuolatinė buveinė.

<…>

4. Laikantis 15a [straipsnio] nuostatų Susitariančiosios Šalies teritorijoje gyvenančio fizinio asmens, kuris užima valdybos nario, direktoriaus, vadovo arba prokuristo pareigas kapitalo bendrovėje, įsteigtoje kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, už šią veiklą gaunamus darbo užmokesčius apmokestina kita Susitariančioji Šalis, su sąlyga, kad tokia veikla neapsiriboja vien tik užduotimis, kurios turi pasekmių už kitos Susitariančiosios Šalies teritorijos ribų. Tuo atveju, kai kita Susitariančioji Šalis neapmokestina minėtų pajamų, jas apmokestina fizinio asmens gyvenamosios vietos Susitariančioji Šalis.“

16 Šios sutarties 15a straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 15 [straipsnio] nuostatų atlyginimus ir kitus panašius mokėjimus, kuriuos pasienio gyventojas gauna kaip užmokestį už veiklą pagal darbo sutartį, apmokestina jo gyvenamosios vietos Susitariančioji Šalis. Kaip kompensaciją Susitariančioji Šalis, kurios teritorijoje pasienio gyventojas vykdė veiklą, gali atskaičiuoti tam tikrą mokestį nuo išmokėto darbo užmokesčio. Šis mokestis negali viršyti 4,5 % visos bendros darbo užmokesčio sumos, jeigu gyvenamoji vieta įrodyta pateikus oficialią Susitariančiosios Šalies, kurios teritorijoje yra mokesčių mokėtojo gyvenamoji vieta, kompetentingos mokesčių institucijos išduotą pažymą. Taikomos 4 [straipsnio] 4 [dalies] nuostatos.

2. Remiantis šio straipsnio 1 [dalies] nuostatomis pasienio darbuotojas yra Susitariančios Šalies gyventojas, kuris dirba kitos Susitariančiosios Šalies teritorijoje, tačiau reguliariai grįžta į savo gyvenamąją vietą. Kai po darbo toks asmuo reguliariai negrįžta į savo gyvenamąją vietą, jis netenka pasienio darbuotojo statuso tik tuo atveju, jeigu priklausomai nuo vykdomos veiklos jis į savo gyvenamąją vietą grįžta mažiau nei 60 darbo dienų per visą vienų kalendorinių metų užimtumo laikotarpį.

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

a. Vokietijos Federacinėje Respublikoje pagal Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 36 [dalies] nuostatas mokestis įskaitomas į Vokietijos pajamų mokestį, nepaisant to paties įstatymo 34c [dalies] nuostatų. Taip pat į šį mokestį atsižvelgiama apskaičiuojant išankstinius pajamų mokesčio mokėjimus;

<…>“

Vokietijos teisė

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

18 *EStG* 1 straipsnio 4 dalyje numatyta:

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

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

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

<…>

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

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

<…>

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

<…>.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

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

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

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

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

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

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

27 Kadangi R. Bukovansky neturi Šveicarijos pilietybės ir iš viso ne mažiau kaip penkerius metus buvo neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu Vokietijoje, paskui, kai persikraustė gyventi į Šveicariją, toliau vykdė veiklą pagal darbo sutartį Vokietijoje, šios sutarties 4 straipsnio 4 dalyje taip pat numatyta, kad Vokietijos Federacinė Respublika gali suinteresuotojo asmens pajamas, gautas Vokietijoje, ir jos teritorijoje esantį turtą apmokestinti pajamų mokesčiu tais metais, kuriais baigėsi neribota mokestinė prievolė, ir penkerius metus po to, nepažeidžiant kitų šios sutarties nuostatų; vis

dėlto Vokietijos Federacinė Respublika įtraukia Šveicarijoje nuo nagrinėjamų pajamų mokamą mokestį į atitinkamą Vokietijoje mokėtiną mokestį. Šiuo laikotarpiu R. Bukovansky tenkančią mokesčių naštą iš esmės sudaro Vokietijos pajamų mokestis.

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

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

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

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

Dėl prejudicinio klausimo

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

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

33 Minėtoje nuostatoje daromas skirtumas tarp gyvenamosios vietos, kuri yra Susitariančios Šalies teritorijoje, ir veiklos pagal darbo sutartį vykdymo vietos, kuri turi būti kitos Susitariančios Šalies teritorijoje, neatsižvelgiant į suinteresuotojo asmens pilietybę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 35 punktą). Pagal minėtą nuostatą siekiant taikyti Susitarimą dėl laisvo asmenų judėjimo R. Bukovansky reikia laikyti „pagal darbo sutartį dirbančiu pasienio darbuotoju“, nes neginčijama, kad jis iš esmės kiekvieną dieną arba bent kartą per savaitę iš savo gyvenamosios vietos vyksta į profesinės veiklos vykdymo vietą ir grįžta atgal.

34 Dėl Šveicarijos Konfederacijos ir Sąjungos valstybių narių sudarytų dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pažymėtina, kad pagal Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 21 straipsnio 1 dalį šio susitarimo nuostatos nedaro įtakos dvišalių sutarčių nuostatoms.

35 Vis dėlto reikia patikrinti, ar minėto šio susitarimo nuostata Susitariančiosioms Šalims leidžiama nukrypti nuo visų jo nuostatų.

36 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo I priedo 9 straipsnio „[Vienodas požiūris]“ 2 dalyje nustatyta specialioji taisyklė, pagal kurią siekiama, kad pagal darbo sutartį dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai galėtų naudotis vienodomis socialinėmis ir mokesčių lengvatomis kaip ir tos šalies pagal darbo sutartį dirbantys piliečiai ir jų šeimos nariai. Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad dėl mokesčių lengvatų klausimo Teisingumo Teismas nusprendė, jog šioje nuostatoje numatytu vienodo požiūrio principu gali remtis ir dirbantis Susitariančiosios Šalies pilietis, kuris pasinaudojo laisvo judėjimo teise savo kilmės valstybėje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką, taip pat 42 ir 43 punktus).

37 Gavęs prašymus priimti prejudicinius sprendimus siekiant išsiaiškinti, ar Sąjungos valstybių narių pasirašytos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo turi atitikti vienodo požiūrio principą ir apskritai Sąjungos pirminėje teisėje užtikrintas judėjimo laisves, Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės, siekdamos paskirstyti mokestinę kompetenciją, gali dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo kriterijus, tačiau naudodamosi taip paskirstyta mokestine kompetencija jos privalo laikytis šio principo ir šių laisvių (žr. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 punktą; Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566 48–51 punktus ir Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 ir 42 punktus).

38 Taigi, kai valstybių narių pasirašytoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pilietybės kriterijus patenka į nuostatą, kuria siekiama paskirstyti mokestinę kompetenciją, toks pilietybe grindžiamas skirtingas požiūris neturi būti laikomas draudžiamu diskriminavimu (Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 punktas). Tačiau naudodamasi tokia nuostata jai suteikta mokestine kompetencija valstybė narė privalo laikytis vienodo požiūrio principo.

39 Šią teismo praktiką, susijusią su Sąjungos pirminės teisės ir valstybių narių pasirašytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ryšiu, reikia pagal analogiją taikyti nagrinėjant Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo ryšį su valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

40 Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio susitarimo preambulės, 1 straipsnio d punkto ir 16 straipsnio 2 dalies, juo siekiama Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečių naudai įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą Susitariančiųjų Šalių teritorijose remiantis Sąjungoje taikomomis teisės nuostatomis, kuriose esančias sąvokas reikia aiškinti vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika.

41 Žinoma, Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 21 straipsnyje teigiama, kad Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nėra pažeidžiamos. Vis dėlto minėto straipsnio turinys negali prieštarauti principams, grindžiantiems susitarimą, kurio dalis jis yra (pagal analogiją žr. Sprendimo *TNT Express Nederland*, C-533/08, EU:C:2010:243, 51 punktą). Šis 21 straipsnis neturi būti suprantamas taip, kad juo Sąjungos valstybėms narėms ir Šveicarijos

Konfederacijai leidžiama naudojantis dvišalėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paskirstyta mokestine kompetencija trukdyti įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą, taip pašalinant minėto susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalies veiksmingumą.

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

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

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

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

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

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

48 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 2 straipsnyje ir I priedo 9 straipsnyje įtvirtinti nediskriminavimo ir vienodo požiūrio principai aiškintini taip, kad pagal juos nedraudžiama tokia dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai Vokietijos ir Šveicarijos sutartis, pagal kurią, jei Šveicarijos pilietybės neturintis Vokietijos mokesčių mokėtojas perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, tačiau liko dirbti pagal darbo sutartį pirmoje valstybėje, teisę apmokestinti darbo užmokesčio pajamas turi jo pajamų šaltinio valstybė, t. y. Vokietijos Federacinė Respublika, nors analogiškoje situacijoje atsidūrusio Šveicarijos piliečio darbo užmokesčio pajamas turi teisę apmokestinti naujos gyvenamosios vietos valstybė, šiuo atveju – Šveicarijos Konfederacija.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo 2 straipsnyje ir I priedo 9 straipsnyje įtvirtinti nediskriminavimo ir vienodo požiūrio principai aiškintini taip, kad pagal juos nedraudžiama tokia dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai 1971 m. rugpjūčio 11 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis, iš dalies pakeista 2002 m. kovo 12 d. Keičiančiuoju protokolu, pagal kurią, jei Šveicarijos pilietybės neturintis Vokietijos mokesčių mokėtojas perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, tačiau liko dirbti pagal darbo sutartį pirmoje valstybėje, teisę apmokestinti darbo užmokesčio pajamas turi jo pajamų šaltinio valstybė, t. y. Vokietijos Federacinė Respublika, nors analogiškoje situacijoje atsidūrusio Šveicarijos piliečio darbo užmokesčio pajamas turi teisę apmokestinti naujos gyvenamosios vietos valstybė, šiuo atveju – Šveicarijos Konfederacija.

Parašai.