TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 19. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos — Attiecības starp šo nolīgumu un divpusējām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu — Vienlīdzīga attieksme — Diskriminācija pilsonības dēļ — Eiropas Savienības dalībvalsts pilsonis — Pārrobežu darba ņēmēji — Ienākumu nodoklis — Kompetences nodokļu jomā sadalījums — Nodokļu piesaiste — Pilsonība

Lieta C-241/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes–Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 19. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 16. maijā, tiesvedībā

Roman Bukovansky

pret

Finanzamt Lörrach .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākums, tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 26. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *R. Bukovansky* vārdā – *H. Hauswirth*, *Rechtsanwalt*,

— *Finanzamt Lörrach* vārdā – *D. Gress* un *S. Parodi-Neef*, pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *B. Beutler*, pārstāvji,

— Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren*, kā arī *F. Sjövall*, *L. Swedenborg* un *E. Karlsson*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *M. Holt*, pārstāvis, kam palīdz *S. Ford*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *M. Wasmeier*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2015. gada 30. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Nolīgumu 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 par personu brīvu pārvietošanos").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *R. Bukovansky*, Vācijas pilsoni, un *Finanzamt Lörrach* (Lērahas Nodokļu pārvalde) par lēmumu, ar ko pēdējā minētā *R. Bukovansky* aprēķināja algas nodokli Vācijā par laiku pēc tam, kad viņš savu dzīvesvietu bija pārcēlis no Vācijas uz Šveici.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

4 Saskaņā ar Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos preambulu Līgumslēdzējas puses ir "apņēmušās īstenot personu brīvu pārvietošanos starp tām, pamatojoties uz noteikumiem, kurus piemēro Eiropas Kopienā".

5 Saskaņā ar Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 1. panta a) un d) punktu tā mērķis it īpaši ir piešķirt 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.

6 Šī nolīguma 2. pantā "Nediskriminācija" ir noteikts:

"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."

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

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

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

9 Šī nolīguma 16. pants "Atsauce uz Kopienu tiesībām" ir izteikts šādā redakcijā:

"1. Lai sasniegtu šā nolīguma 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 Kopienas tiesību aktos, uz kuriem izdarīta atsauce.

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

10 Minētā nolīguma 21. panta "Saistība ar divpusējiem nolīgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu" 1. punktā ir paredzēts:

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

11 Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 7. panta "Pārrobežu darba ņēmēji" 1. punktā ir noteikts:

"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."

12 Minētā pielikuma 9. panta "Vienāda attieksme" 1. un 2. punktā 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 valsts nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem."

Nolīgumu tiesību normas

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

14 Vācijas–Šveices konvencijas 4. pantā ir noteikts:

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

[..]

4. Ja fiziska persona, kuras dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurai nav Šveices pilsonības un kurai Vācijas Federatīvajā Republikā kopumā vismaz piecus gadus pilnā apmērā ir bijis jāmaksā nodokļus, tā, neskarot citus šīs Konvencijas noteikumus, šai personai gadā, kurā galīgi beidzies pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā, un nākamajos piecos gados var piemērot nodokli par Vācijas Federatīvajā Republikā gūtajiem ienākumiem un par Vācijas Federatīvajā Republikā esošiem īpašumiem. Netiek skarta tādu ienākumu vai īpašumu aplikšana ar nodokli Šveicē atbilstoši šīs Konvencijas noteikumiem. 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 šo Konvenciju, aprēķina no Vācijas nodokļa daļas (izņemot uzņēmumu ienākuma nodokli), kas atbilstoši šai normai iekasēts par minētajiem ienākumiem vai īpašumiem, papildus Vācijas nodoklim, kas par tiem jāmaksā atbilstoši 6.–22. [panta] noteikumiem. Šī punkta noteikumi nav piemērojami, ja fiziskā persona ir kļuvusi par Šveices rezidentu, lai tur veiktu algotu darbu tāda darba devēja labā, ar kuru to – neraugoties uz darba tiesiskajām attiecībām – nesaista tiešas vai netiešas ekonomiskās intereses kā kapitāldaļu īpašniekam vai kā citādi.

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

[..]”

15 Šīs konvencijas 15. pantā ir paredzēts šādi:

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

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

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

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

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

[..]

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

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

“1. Neskarot 15. [panta] noteikumus, alg[as], samaksas un citas līdzīgas atlīdzības, kuras pārrobežu darba ņēmējs saņem par algotu darbu, ar nodokli ir apliekamas valstī, kuras rezidents viņš ir. Kā kompensāciju līgumslēdzēja valsts, kurā viņš strādā, kā nodokli ienākumu gūšanas vietā var ieturēt

nodokli par šīm atlīdzībām. Šis nodoklis nedrīkst pārsniegt 4,5 % no bruto atlīdzībām, ja rezidenci pierāda līgumslēdzējas valsts, kuras rezidents ir nodokļa maksātājs, kompetento nodokļu iestāžu izdots apliecinājums. Šis neskar 4. [panta] 4. [punkta] normas.

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

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

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

[..]."

Vācijas tiesības

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

18 *EStG* 1. panta 4. punktā ir paredzēts:

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

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

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

[..]

4) ienākumi no algota darba (19. pants)

a) kas tiek vai tika veikts vai izmantots Vācijā,

[..]

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

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

20 *R. Bukovansky*, kuram ir Vācijas un Čehijas pilsonības, no 1969. gada līdz 2008. gada jūlijam dzīvoja Vācijā. No 1999. gada janvāra līdz 2008. gada februārim viņš strādāja Šveicē, kur ieņēma amatus vairākās *Novartis* grupas sabiedrībās. Tādējādi ienākumu nodoklis viņam bija jāmaksā rezidences valstī, proti, Vācijas Federatīvajā Republikā.

21 2006. gada martā *R. Bukovansky* Šveices darba devējs saskaņā ar vienošanos par pārcelšanu viņu pārcēla citā amatā uz šīs grupas Vācijā reģistrētu meitasuzņēmumu *Novartis Pharma Productions GmbH* (turpmāk tekstā – "*W-GmbH*"). Sākotnēji *R. Bukovansky* Vācijā algoto darbu bija paredzēts veikt divus mēnešus, taču šis laiks progresīvi tika pagarināts līdz 2012. gada beigām.

22 2008. gada 1. augustā *R. Bukovansky*, lai gan viņš turpināja strādāt *W-GmbH* Vācijā, pārcēla savu dzīvesvietu uz Šveici. Savā 2008. gada ienākumu deklarācijā viņš norādīja, ka laikā, kamēr viņa dzīvesvieta atradās Šveicē, proti, no 2008. gada augusta līdz decembrim, viņam saskaņā ar Vācijas–Šveices konvencijas 15.a panta 1. punktu par ienākumiem no algotā darba *W-GmbH* nodoklis bija jāmaksā Šveicē kā "apgrieztajam" pārrobežu darba ņēmējam.

23 Lērahas Nodokļu pārvalde tomēr uzskatīja, ka par attiecīgajiem ienākumiem nodoklis ir jāmaksā Vācijā par visu 2008. nodokļu gadu. Šī pārvalde uzskatīja, ka par laika posmu no 2008. gada augusta līdz decembrim *R. Bukovansky* bija jāmaksā Vācijas ienākumu nodoklis atbilstoši *EStG* 1. panta 4. punktam un 49. panta 1. punktam un ka turklāt *W-GmbH* viņam izmaksātā darba alga saskaņā ar Vācijas–Šveices konvencijas 4. panta 4. punktu ar nodokli ir apliekama Vācijā.

24 Pēc *R. Bukovansky* sūdzības Lērahas Nodokļu pārvalde, pirmkārt, apstiprināja paziņojumu par nodokli attiecībā uz minētajiem ienākumiem un, otrkārt, ņēma vērā summas, kuras *R. Bukovansky* kopš 2008. gada augusta bija samaksājis Šveices nodokļu iestādēm kā ienākumu nodokli.

25 Prasībā *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes–Virtembergas Finanšu tiesa) *R. Bukovansky* atkārtoja savus argumentus par to, ka atalgojums, ko viņš no 2008. gada augusta līdz decembrim saņēma, strādājot *W-GmbH*, ir atbrīvojams no nodokļa Vācijā un ar nodokli apliekams vienīgi Šveicē. Lērahas Nodokļu pārvalde lūdza šo prasību noraidīt.

26 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Vācijas–Šveices konvencijas 15.a panta 1. punktu Šveices Konfederācija, sākot no 2008. gada augusta, ir uzskatāma par *R. Bukovansky* dzīvesvietas valsti un valsti, kurai ir tiesības ar nodokli aplikt viņa ienākumus no algas, sākot ar šo mēnesi.

27 Katrā ziņā, tā kā *R. Bukovansky* nav Šveices pilsonības, tā kā viņam vismaz piecus gadus bija pilnā apmērā jāmaksā nodokļi Vācijā un tā kā viņš pēc pārcelšanās uz Šveici saglabāja savu darba vietu Vācijā, šīs konvencijas 4. panta 4. punktā ir paredzēts, ka arī Vācijas Federatīvā Republika varētu viņu aplikt ar nodokļiem par to gadu, kad izbeidzās viņa pienākums pilnā apmērā maksāt nodokļus, un par tiem ienākumiem, kas gūti Vācijā, un šajā dalībvalstī esošajiem īpašumiem, neskarot citas minētās konvencijas prasības, taču Vācijas Federatīvajai Republikai tomēr no attiecīgās Vācijas nodokļa daļas būtu jāatskaita nodoklis, ko par minētajiem ienākumiem iekasējusi Šveice. Par šo laikposmu *R. Bukovansky* nodokļu slogs būtu vienlīdzīgs ar nodokli, kas jāmaksā par Vācijā gūtajiem ienākumiem.

28 Šī tiesa tomēr uzskata, ka Vācijas–Šveices konvencijas 4. panta 4. punktā paredzētā nodokļa uzlikšana tādu personu ienākumiem, kurām nav Šveices pilsonības, ir mazāk labvēlīga attieksme par Šveices pilsoņiem paredzēto. Faktiski vienīgi Šveicei būtu tiesības aplikt ar nodokli tāda Vācijā dzīvojoša Šveices pilsoņa ienākumus no darba samaksas, kurš pārceļ savu dzīvesvietu projām no minētās valsts, tomēr darba vietu tajā saglabā. Līdz ar to rodas jautājums, vai šī dažādā attieksme ir saderīga ar vienlīdzīgas attieksmes principu, kas paredzēts Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 9. pantā, un šī nolīguma 2. pantā paredzēto diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ.

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

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

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

Par prejudiciālo jautājumu

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

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

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

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

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

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

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

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

39 Šī judikatūra par saistību starp Savienības primārajām tiesībām un dalībvalstu starpā noslēgtām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu pēc analoģijas ir piemērojama saistībai starp Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos un konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgtas starp dalībvalstīm un Šveices Konfederāciju.

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

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

42 Attiecībā uz pamatlietu ir jānorāda, ka ir skaidrs, ka *R. Bukovansky* arī pēc tam, kad viņš bija pārcēlis savu dzīvesvietu no Vācijas uz Šveici, nodokļu jomā viņa darba samaksas ienākumu gūšanas valstī, proti, Vācijas Federatīvajā Republikā, tika piemērota tāda pati attieksme kā nodokļu maksātājam, kurš strādā un dzīvo Vācijā.

43 *R. Bukovansky* uzskata, ka pret viņu ir piemērota nevienlīdzīga attieksme, salīdzinot ar Šveices pilsoni, kurš, gluži kā viņš, būtu pārcēlis savu dzīvesvietu no Vācijas uz Šveici, tomēr saglabājot darba vietu pirmajā minētajā valstī, ņemot vērā, ka kompetence piemērot nodokļus darba samaksai ir viņa dzīvesvietas valstij, proti, Šveices Konfederācijai, nevis, kā tas ir viņa gadījumā, valstij, kurā gūti ienākumi no darba samaksas, proti, Vācijas Federatīvajai Republikai.

44 Šajā ziņā ir svarīgi norādīt, ka tādas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā Vācijas–Šveices konvencija mērķis ir izvairīties, ka vieniem ienākumiem nodokli piemēro abās šīs konvencijas pusēs, bet ne garantēt, lai nodokļi, kas jāmaksā vienas konvencijas puses nodokļu maksātājam, nebūtu lielāki par nodokļiem, kādi būtu jāmaksā otras puses nodokļu maksātājam (spriedums *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 46. punkts).

45 Šajā lietā ir jāatzīst, ka atšķirīgā attieksme, ar kuru, kā apgalvo *R. Bukovansky*, viņam nācies sastapties, izriet no nodokļu kompetences sadalījuma attiecīgās konvencijas pušu starpā un rodas šo pušu nodokļu režīmu atšķirību dēļ. Kā minēts šī sprieduma 37. un 38. punktā, tas, ka minētās puses nodokļu kompetences sadalei izvēlas dažādus piesaistes faktorus, pats par sevi nerada aizliegtu diskrimināciju.

46 Tādēļ, tā kā salīdzinājumā ar Vācijā dzīvojošiem nodokļu maksātājiem *R. Bukovansky* nav sliktākā situācijā nodokļu aspektā, nav konstatējama diskriminācija, kas izrietētu no nevienlīdzīgas attieksmes, kura būtu pretrunā minētā nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punktam.

47 Attiecībā uz šī paša nolīguma 2. pantā minēto nediskriminēšanas principu ir jānorāda, ka ar šo pantu vispārīgi ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ. Tā kā Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. pantā ir garantēta šī principa piemērošana darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā, nevar arī tikt secināts, ka būtu notikusi diskriminācija, kas būtu pretrunā minētajam 2. pantam (pēc analoģijas skat. spriedumu *Werner*, C-112/91, EU:C:1993:27, 19. un 20. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 2. pantā un tā I pielikuma 9. pantā ietvertie nediskriminēšanas un vienlīdzīgas attieksmes principi ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā Vācijas–Šveices konvencija, atbilstoši kurai kompetence ar nodokli aplikt tāda Vācijas nodokļu maksātāja ienākumus no darba samaksas, kuram nav Šveices pilsonības, taču kurš savu dzīvesvietu ir pārcēlis no Vācijas uz Šveici, tomēr saglabājot darba vietu pirmajā minētajā valstī, ir šo ienākumu gūšanas vietas valstij, proti, Vācijas Federatīvajai Republikai, taču kompetence aplikt ar nodokļiem Šveices pilsoņa ienākumus no darba samaksas analoģiskā situācijā ir jaunajai dzīvesvietas valstij, šajā gadījumā – Šveices Konfederācijai.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Eiropas Kopienas un tās dalībvalstu, no vienas puses, un Šveices Konfederācijas, no otras puses, 1999. gada 21. jūnijā parakstītā Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 2. pantā un šī nolīguma I pielikuma 9. pantā ietvertie nediskriminēšanas un vienlīdzīgas attieksmes principi ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā 1971. gada 11. augustā starp Šveices Konfederāciju un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtā konvencija, kas grozīta ar 2002. gada 12. marta pārskatīšanas protokolu, atbilstoši kurai kompetence ar nodokli aplikt tāda Vācijas nodokļu maksātāja ienākumus no darba samaksas, kuram nav Šveices pilsonības, taču kurš savu dzīvesvietu ir pārcēlis no Vācijas uz Šveici, tomēr saglabājot darba vietu pirmajā minētajā valstī, ir šo ienākumu gūšanas vietas valstij, proti, Vācijas Federatīvajai Republikai, taču kompetence aplikt ar nodokļiem Šveices pilsoņa ienākumus no darba samaksas analoģiskā situācijā ir jaunajai dzīvesvietas valstij, šajā gadījumā – Šveices Konfederācijai.

[Paraksti]