TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2016. gada 21. septembrī*

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 — Vienlīdzīga attieksme — Ienākuma nodoklis — Tādu ienākumu atbrīvošana no nodokļa, kas gūti, strādājot blakus darbu par pasniedzēju tādas publisko tiesību juridiskas personas labā, kuras juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums — Dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem atbrīvojums no nodokļa netiek piemērots ienākumiem, kuri gūti no šādas darbības, kas veikta tādas publisko tiesību juridiskas personas labā, kuras juridiskā adrese ir Šveicē

Lieta C-478/15

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

Peter Radgen ,

Lilian Radgen

pret

Finanzamt Ettlingen .

TIESA (sestā palāta)

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

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

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

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

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

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 tika iesniegts tiesvedībā starp *P. Radgen* un viņa laulāto *L. Radgen* (turpmāk tekstā kopā – "laulātie *Radgen*"), Vācijas valstspiederīgajiem un rezidentiem, no vienas puses, un *Finanzamt Ettlingen* (Etlingenas nodokļu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija"), no otras puses, par šīs administrācijas atteikumu 2009. taksācijas gadā ņemt vērā kā no ienākuma nodokļa atbrīvojamos ienākumus tos ienākumus, ko *P. Radgen* bija guvis, strādājot papildu darbā par pasniedzēju publisko tiesību iestādē, kas reģistrēta Šveicē.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

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

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

5 Šī nolīguma 1. pantā ir noteikts:

"Šā nolīguma mērķis Eiropas Kopienas dalībvalstu un Šveices valstspiederīgo labā ir šāds:

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

[..]

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

6 Minētā nolīguma 2. pantā "Nediskriminācija" ir paredzēts:

"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 Saskaņā ar šī paša nolīguma 4. pantu "Uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību":

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

8 Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 11. panta "Pārsūdzību izskatīšana" 1. punktā personām, uz kurām attiecas šis nolīgums, ir piešķirtas tiesības kompetentajām iestādēm iesniegt pārsūdzību par šā nolīguma noteikumu piemērošanu.

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

10 Šī nolīguma 16. panta 2. punkts "Atsauce uz Kopienu 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."

11 Minētā nolīguma 21. pantā "Saistība ar divpusējiem nolīgumiem par nodokļu dubulto uzlikšanu" 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.

[..]"

12 Šī paša nolīguma I pielikums attiecas uz personu brīvu pārvietošanos, un šī pielikuma II nodaļā ir ietverti noteikumi attiecībā uz darba ņēmējiem.

13 Šī pielikuma 6. panta "Noteikumi par uzturēšanos" 1. punktā ir paredzēts, ka "nodarbināta persona, kas ir Līgumslēdzējas puses valstspiederīgais (turpmāk "nodarbinātā persona") un ko darba devējs uzņēmējvalstī nodarbinājis vienu gadu vai ilgāk, saņem uzturēšanās atļauju, kas ir derīga vismaz piecus gadus pēc tās izdošanas dienas [..]". Šī panta 2. punkts attiecas uz tādu uzturēšanās atļauju, kas izsniegta darba ņēmējiem, kuri ir nodarbināti mazāk nekā vienu gadu. Minētā panta 3.–7. punktā ir ietvertas procesuālās tiesību normas attiecībā uz darba ņēmēju uzturēšanās tiesībām.

14 Saskaņā ar minētā pielikuma 7. panta 1. punktu "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".

15 Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. panta "Vienāda attieksme" 1. un 2. punktā ir paredzēts:

"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."

16 Šī nolīguma I pielikuma III daļā "Pašnodarbinātas personas" ir ietvertas tiesību normas attiecībā uz pašnodarbinātām personām.

Vācijas tiesības

17 Saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli, *BGBl.* 2002 I, 4212. lpp.), redakcijā, kas izriet no 2008. gada 19. decembra ikgadējā nodokļu likuma attiecībā uz 2009. taksācijas gadu (*BGBl.* 2009 I, 2794. lpp.; turpmāk tekstā – "*EStG*"), 1. panta 1. punktu fiziskām personām, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā, ir piemērojams ienākuma nodoklis pilnā apmērā.

18 *EStG* 3. panta 26. punktā ir paredzēts, ka ienākumiem, kas gūti no blakus darba, strādājot par pedagogu, instruktoru, pasniedzēju vai treneri, vai no citām pielīdzināmām darbībām, kas veiktas kā blakus darbs publisko tiesību subjekta juridiskas personas, kas reģistrēta Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā –"EEZ līgums"), labā vai vārdā, tiek piemērots atbrīvojums no nodokļa līdz kopējai summai EUR 2100 apmērā gadā.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

19 No Tiesā iesniegtajiem materiāliem izriet, ka laulātie *Radgen* ir Vācijas valstspiederīgie, kuri dzīvo Vācijā. Viņiem ienākuma nodoklis šajā dalībvalstī tiek uzlikts kopīgi. No šiem lietas materiāliem arī izriet, ka *P. Radgen* ienākuma nodoklis minētajā dalībvalstī tiek piemērots pilnā apmērā.

20 2009. gadā *P. Radgen* strādāja blakus darbu par pasniedzēju publisko tiesību iestādē Šveicē. Attiecībā uz šo darbu starp *P. Radgen* un minēto iestādi tika noslēgts darba līgums. Lai pasniegtu šīs nodarbības, *P. Radgen* brauca uz Cīrihi Šveicē, un pēc tam atgriezās Vācijā. Par minēto darbu viņš saņēma 4095 Šveices frankus (CHF) (aptuveni EUR 2702). Laulātie *Radgen* uzskatīja, ka *EStG* 3. panta 26. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams šim atalgojumam.

21 Paziņojumā par nodokli attiecībā uz 2009. gadu nodokļu administrācija aplika šo summu ar ienākuma nodokli pēc tam, kad tā no šī nodokļa maksājamās summas bija atskaitījusi to summu, kuru Šveices nodokļu administrācija bija ieturējusi ienākumu gūšanas vietā, kuras apmērs bija EUR 121,44.

22 Laulātie *Radgen* iesniedza sūdzību par šo paziņojumu. Nodokļu administrācija to noraidīja kā nepamatotu, balstoties uz to, ka atteikums piemērot *EStG* 3. panta 26. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa neesot Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos pārkāpums.

23 Laulātie *Radgen* cēla prasību iesniedzējtiesā *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija). Kvalificējot *P. Radgen* par "pārrobežu darba ņēmēju" Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 7. panta 1. punkta izpratnē, iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai principi, kas ietverti 2007. gada 18. decembra spriedumā *Jundt* (C-281/06, EU:C:2007:816), var tikt piemēroti arī attiecībā uz šo nolīgumu.

24 Šādā kontekstā minētā tiesa uzsver, ka, raugoties no Vācijas nodokļu tiesību aspekta, nav svarīgi, vai darbību, attiecībā uz kuru tiek lūgts piemērot atbrīvojumu no nodokļa, ir veikusi pašnodarbināta persona vai darba ņēmējs. Turklāt minētā tiesa uzskata, ka, pat ja 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C-281/06, EU:C:2007:816) tika pasludināts pēc minētā nolīguma parakstīšanas, šajā spriedumā ir tikai precizēta tiesiskā situācija, kāda pastāvēja jau pirms šī paša nolīguma parakstīšanas.

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

"Vai Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos noteikumi, it īpaši tā preambula, 1., 2., 4., 11., 16. un 21. pants, kā arī tā I pielikuma 7., 9. un 15. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pilsonim, kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums minētajā valstī, ir liegta iespēja atskaitīt ar nodokli neapliekamo summu saistībā ar papildu mācību darbu, jo šis darbs netiek veikts Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurai ir piemērojams EEZ līgums, reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā vai vārdā, bet tiek veikts Šveices Konfederācijas teritorijā reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā vai vārdā?"

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

26 Pirmkārt, Vācijas valdība un Eiropas Komisija apgalvo, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 11. pantam attiecībā uz pārsūdzību izskatīšanu un šī nolīguma I pielikuma 15. pantam attiecībā uz pašnodarbinātām personām nav nozīmes iesniedzējtiesā izskatāmā strīda risinājumā.

27 Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesas atteikums atbildēt uz valsts tiesas iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iespējams tikai tad, ja ir acīmredzams, ka prasītajai Savienības tiesību aktu interpretācijai nav nekādas saiknes ar pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jautājums ir hipotētisks vai arī ja Tiesas rīcībā nav vajadzīgo faktisko un juridisko elementu, lai lietderīgi atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. spriedumu, 2016. gada 7. aprīlis, *KA Finanz*, C-483/14, EU:C:2016:205, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Šajā gadījumā, pirmkārt, no Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 11. panta izriet, ka šajā pantā personām, uz kurām šis nolīgums attiecas, ir piešķirtas tiesības kompetentajām iestādēm iesniegt pārsūdzību par šā nolīguma noteikumu piemērošanu. No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka laulātajiem *Radgen* šādas tiesības būtu atteiktas.

29 Otrkārt, ir skaidrs, ka *P. Radgen* Šveicē strādā algotu darbu. Tā kā Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 15. pants attiecas uz pašnodarbinātām personām, proti, personām, kas veic pašnodarbinātas personas darbību, *P. Radgen* neietilpst šī panta piemērošanas jomā.

30 Šādos apstākļos šķiet acīmredzami, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 11. pantam un tā I pielikuma 15. pantam nav nozīmes iesniedzējtiesā izskatāmā strīda risinājumā. Tādēļ prejudiciālais jautājums, ciktāl tas attiecas uz šo tiesību normu interpretāciju, nav pieņemams.

31 Otrkārt, Vācijas valdība uzskata, ka *P. Radgen* nevar tikt kvalificēts par "pārrobežu darba ņēmēju" Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 7. panta izpratnē. Tomēr šī valdība neapgalvo, ka *P. Radgen*, strādājot attiecīgo algoto darbu, nav izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos.

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

33 Katrā ziņā, tā kā ir skaidrs, ka *P. Radgen* ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, lai strādātu algotu darbu citas Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos līgumslēdzējas puses teritorijā, proti, Šveices Konfederācijā, šī nolīguma noteikumu attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem lūgtā interpretācija nešķiet hipotētiska, līdz ar to prejudiciālais jautājums, ciktāl tas attiecas uz šo interpretāciju, ir pieņemams.

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

Par lietas būtību

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

36 Kā izriet no Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos preambulas, 1. panta 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 (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 40. punkts).

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

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

39 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. pants "Vienāda attieksme" nodrošina, ka darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā tiek ievērots nediskriminācijas princips, kas paredzēts šī nolīguma 2. pantā (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. punkts).

40 9. panta 2. punktā ir ietverta īpaša norma, kas nosaka, ka nodarbinātai personai un viņas ģimenes locekļiem ir tādi paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem. Nodokļu priekšrocību jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka uz šajā tiesību 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 (skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

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

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

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

47 Tā kā vienlīdzīgas attieksmes princips ir Savienības tiesību jēdziens (spriedums, 2011. gada 6. oktobris, *Graf* un *Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. punkts), lai noteiktu iespējamo nevienlīdzīgu attieksmi saistībā ar Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos, pēc analoģijas ir jāatsaucas – kā tas izriet no šī sprieduma 36. punkta – uz principiem, kas izriet no Tiesas judikatūras, kura tika minēta šī sprieduma iepriekšējā punktā.

48 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka netiek apgalvots, ka nodokļa maksātāji, Vācijas rezidenti, kuri strādā algotu blakus darbu par pasniedzējiem Šveices Konfederācijas teritorijā, attiecībā uz ienākuma nodokli neatrodas salīdzināmā situācijā ar tiem nodokļa maksātājiem, Vācijas rezidentiem, kuriem tiek piešķirts pamatlietā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa.

49 Nevienlīdzīga attieksme tādējādi var tikt pamatota tikai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šādā gadījumā tai ir jābūt piemērotai attiecīgā mērķa sasniegšanai un tā nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo.

50 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesai 2007. gada 18. decembra spriedumā *Jundt* (C-281/06, EU:C:2007:816) attiecībā uz fiziskām personām, kuras ir izmantojušas pārvietošanās brīvību, strādājot blakus darbu par pasniedzēju kā pašnodarbinātas personas citā dalībvalstī reģistrētā universitātē, tajā pašā laikā turpinot

dzīvot savā dzīvesvietas valstī, bija jāizvērtē, vai aizliegtā atšķirīga attieksme starp šīm personām un personām, kuras strādā algotu darbu valsts teritorijā, kas izriet no *EStG* 3. panta 26. punkta, varēja tikt pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

51 Tiesa 2007. gada 18. decembra sprieduma *Jundt* (C-281/06, EU:C:2007:816) 63. un 64. punktā konstatēja, ka šāda atšķirīgā attieksme nevar tikt pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar izglītības, pētniecības un attīstības veicināšanu, jo šāda atšķirīga attieksme apdraud pasniedzēju, kas strādā blakus darbu, brīvību izvēlēties pakalpojumu sniegšanas vietu Savienībā, neparedzot, ka, lai sasniegtu apgalvoto izglītības veicināšanas mērķi, ir jāattiecina attiecīgā nodokļu atbrīvojuma piemērošana tikai uz nodokļu maksātājiem, kas veic līdzīgu darbību universitātēs, kuras atrodas valsts teritorijā.

52 Tiesa minētā sprieduma 69.–71. punktā arī noraidīja pamatojumu, kas balstīts uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar vajadzību garantēt Vācijas nodokļu režīma saskaņotību, jo, raugoties no nodokļu režīma aspekta, nepastāv tieša saikne starp profesionālās darbības izmaksu atlīdzības, ko pārskaita valsts universitātes, atbrīvošanu no nodokļiem un šā atvieglojuma kompensāciju ar noteiktu nodokļu atvilkumu.

53 Visbeidzot Tiesa minētā sprieduma 83.–88. punktā precizēja, ka, pirmkārt, *EStG* 3. panta 26. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav pasākums, kas attiecas uz izglītības saturu vai izglītības sistēmas organizēšanu, bet vispārīgs nodokļu pasākums, ar kuru piešķir nodokļu atvieglojumu, ja privātpersona veic darbības sabiedrības labā. Otrkārt, dalībvalstīm katrā ziņā, īstenojot savu kompetenci un atbildību izglītības organizēšanas jomā, ir jāievēro Līguma noteikumi attiecībā uz pārvietošanās brīvību. No tā izriet, ka, pat ja valsts tiesību akti ir pasākums, kas saistīts ar šādu organizēšanu, tie tomēr nav saderīgi ar Līgumu, ciktāl tie ietekmē pasniedzēju, kas veic papildu darbu, pakalpojumu sniegšanas vietas izvēli.

54 Tādēļ šie apsvērumi ir piemērojami pamatlietā aplūkotajā situācijā. Apstāklis, ka attiecīgais darbs tiek veikts, strādājot kā pašnodarbinātai personai, kā tas ir lietā, kurā taisīts 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C-281/06, EU:C:2007:816), vai strādājot algotu darbu, kā tas ir pamatlietā, nav izšķirošais. Gluži pretēji – gan vienā, gan otrā gadījumā aplūkotā nodokļu tiesību norma, proti, šajā gadījumā *EStG* 3. panta 26. punkts, var ietekmēt nodokļa maksātāju rezidentu, kas strādā blakus darbu par pasniedzējiem, izvēli attiecībā uz to, kur tie veiks šo darbību.

55 Šie apsvērumi ir arī saderīgi ar Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos mērķi, kurš, kā tas izriet no tā preambulas, ir Savienības pilsoņu un Šveices Konfederācijas pilsoņu labā īstenot personu brīvu pārvietošanos šī nolīguma pušu teritorijās, pamatojoties uz Savienībā piemērojamiem noteikumiem.

56 No tā izriet, ka tādi valsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuri ir izmantojuši savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, strādājot algotu blakus darbu par pasniedzējiem Šveices Konfederācijas teritorijā reģistrētas juridiskas personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa šīs darbības veikšanas vietas dēļ, rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi, kas tātad ir pretrunā Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. panta 2. punktam.

57 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos noteikumi attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesību akts kā pamatlietā, saskaņā ar kuru valstspiederīgajam rezidentam, kuram ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums un kurš ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, lai strādātu algotu blakus darbu par pasniedzēju Šveicē reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa saistībā ar ienākumiem, kas gūti no šī algotā darba, lai gan šāds atbrīvojums no nodokļa tiktu piešķirts, ja minētais darbs būtu veikts tādas publisko tiesību juridiskas personas labā, kas reģistrēta šajā dalībvalstī, citā Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams EEZ līgums.

Par tiesāšanās izdevumiem

58 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 (sestā palāta) nospriež:

Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka 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, noteikumi attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesību akts kā pamatlietā, saskaņā ar kuru valstspiederīgajam rezidentam, kuram ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums un kurš ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, lai strādātu algotu blakus darbu par pasniedzēju Šveicē reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa saistībā ar ienākumiem, kas gūti no šī algotā darba, lai gan šāds atbrīvojums no nodokļa tiktu piešķirts, ja minētais darbs būtu veikts tādas publisko tiesību juridiskas personas labā, kas reģistrēta šajā dalībvalstī, citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums.

[Paraksti]