TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. gegužės 30 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Europos bendrijos ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimas dėl laisvo asmenų judėjimo – Valstybės narės darbuotojas, perkėlęs savo gyvenamąją vietą į Šveicariją – Mokesčių lengvatos – Pajamų mokestis – „Apmokestinimo pagal prašymą“ mechanizmas – Šiuo mechanizmu galintys pasinaudoti mokesčių mokėtojai – Taikymas tik ribotai apmokestinamiems pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims, kurių gyvenamoji vieta yra valstybėje narėje arba Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimui priklausančioje valstybėje – Vienodas požiūris“

Byloje C-627/22

dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2022 m. rugsėjo 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. spalio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AB

prieš

Finanzamt Köln-Süd

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin ir I. Ziemele (pranešėja),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir R. Kanitz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir W. Roels,

susipažinęs su 2023 m. lapkričio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

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; OL L 353, 2009, p. 71), pastarąjį kartą pritaikyto 2016 m. kovo 4 d. Protokolu dėl Susitariančiosios šalies statuso suteikimo į Europos Sąjungą įstojusiai Kroatijos Respublikai (OL L 31, 2017, p. 3; toliau – SLAJ), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant AB ginčą su *Finanzamt Köln-Süd* (Pietų Kelno mokesčių inspekcija, Vokietija) (toliau – mokesčių administratorius) dėl pajamų mokesčio apskaičiavimo už 2017–2019 metų mokestinį laikotarpį (toliau – pagrindinėje byloje aptariamas laikotarpis).

Teisinis pagrindas

SLAJ

3 1999 m. birželio 21 d. Europos bendrija bei jos valstybės narės ir Šveicarijos Konfederacija pasirašė septynis susitarimus, tarp kurių yra SLAJ. 2002 m. balandžio 4 d. Tarybos ir Komisijos, bendradarbiavimo mokslo ir technologijų srityje susitarimo atžvilgiu, sprendimu 2002/309/EB, Euratomas, dėl septynių susitarimų sudarymo su Šveicarijos Konfederacija (OL L 114, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 41 t., p. 89; klaidų ištaisymas OL L 210, 2015, p. 38) šie septyni susitarimai buvo patvirtinti Europos bendrijos vardu ir įsigaliojo 2002 m. birželio 1 d.

4 Pagal SLAJ konstatuojamąsias dalis susitariančiosios šalys yra „[p]asiryžusios įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą jų teritorijose remiantis Europos bendrijoje taikomomis taisyklėmis“.

5 SLAJ 1 straipsnyje nurodyta:

„Šio Susitarimo tikslas yra Europos bendrijos valstybių narių ir Šveicarijos piliečiams:

a) suteikti teisę atvykti, gyventi [šalyje], dirbti pagal darbo sutartį, verstis savarankiška veikla ir teisę likti Susitariančiųjų Šalių teritorijoje;

<…>

c) priimančioje valstybėje ekonominės veiklos nevykdantiems piliečiams suteikti teisę atvykti ir gyventi Susitariančiųjų Šalių teritorijoje;

d) sudaryti tokias pačias gyvenimo, įdarbinimo ir darbo sąlygas, kokios yra sudaromos tos šalies piliečiams.“

6 Minėto susitarimo 2 straipsnyje „Diskriminacijos uždraudimas“ 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 straipsnis „Teisė gyventi [šalyje] ir vykdyti ekonominę veiklą“ suformuluotas taip:

„Pagal I priedo nuostatas užtikrinama teisė gyventi [šalyje] ir vykdyti ekonominę veiklą <…>“

8 SLAJ 6 straipsnyje numatyta:

„Pagal I priedo nuostatas dėl neaktyviųjų asmenų teisė gyventi Susitariančiųjų Šalių teritorijoje užtikrinama ekonominės veiklos nevykdantiems asmenims.“

9 To paties susitarimo 7 straipsnyje „Kitos teisės“ nurodyta:

„Pagal I priedą Susitariančiosios Šalys numato šias su laisvu asmenų judėjimu susijusias teises:

a) teisę į vienodą požiūrį kaip ir į tos šalies piliečius dėl galimybės [teisę į vienodą požiūrį, palyginti su tos šalies piliečiais, kalbant apie galimybę] pradėti ir vykdyti ekonominę veiklą ir gyvenimo, įdarbinimo bei darbo sąlygų [sąlygas];

<…>“

10 Šio susitarimo 10 straipsnyje „Pereinamojo laikotarpio nuostatos ir Susitarimo plėtojimas“, be kita ko, numatyta Šveicarijos Konfederacijos ir tam tikrų valstybių narių teisė taikyti kiekybinius apribojimus teisei vykdyti ekonominę veiklą tam tikroms gyventojų kategorijoms tam tikrą laikotarpį (1–1c dalys), Susitariančiųjų Šalių teisė tam tikrą laikotarpį kontroliuoti į nuolatinę darbo rinką integruotų darbuotojų pirmenybę, darbo užmokestį ir darbo sąlygas, taikomas kitos Susitariančiosios Šalies piliečiams (2–2c dalys), ir Šveicarijos Konfederacijos teisė, neviršijant bendros kvotos, Europos Sąjungos pagal darbo sutartį dirbantiems ir savarankiškai dirbantiems piliečiams išduoti mažiausiai nustatytą skaičių naujų leidimų gyventi (3–3c dalys).

11 Minėto susitarimo 13 straipsnyje „Neveikimas [*Stand still*]“ nustatyta:

„Susitariančiosios Šalys įsipareigoja nepriimti kitų ribojančių priemonių, taikomų Susitariančiųjų Šalių piliečiams šio Susitarimo taikymo srityse.“

12 Remiantis SLAJ 15 straipsniu, susitarimo priedai ir protokolai yra neatskiriama jo dalis.

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

„1. Siekdamos įgyvendinti Susitarime 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 Susitarimą taikoma Bendrijos teisės aktų koncepcija, iki jo pasirašymo datos atsižvelgiama į atitinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo teisminę praktiką [Kadangi taikant šį Susitarimą vartojamos Bendrijos teisės aktuose numatytos sąvokos, yra atsižvelgiama į iki jo pasirašymo datos suformuotą atitinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo jurisprudenciją]. Nuo šios datos Šveicarija supažindinama su teismine praktika [Po šios datos priimti sprendimai pateikiami Šveicarijai]. Siekdamas užtikrinti tinkamą Susitarimo veikimą, Jungtinis komitetas bet kurios Susitarianči[osios] Šali[es] prašymu nustato tokios teisminės praktikos [jurisprudencijos] poveikį.“

14 Šio susitarimo 21 straipsnyje numatyta:

„1. Šio Susitarimo nuostatos nedaro įtakos Šveicarijos ir Europos bendrijos valstybių narių dvišalių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo nuostatoms. Šio Susitarimo nuostatos nedaro įtakos susitarime dėl dvigubo apmokestinimo vartojamai pasienio darbuotojų sąvokai.

2. Jokia šio Susitarimo nuostata negali būti aiškinama taip, kad būtų trukdoma Susitariančiosioms Šalims taikant atitinkamas fiskalinės teisės aktų nuostatas išskirti mokesčių mokėtojus, kurių padėtis, ypač kalbant apie jų gyvenamąją vietą, nėra palyginama.

3. Jokia šio Susitarimo nuostata netrukdo Susitariančiosioms Šalims priimti ar taikyti priemones siekiant užtikrinti apmokestinimą mokesčiais, jų mokėjimą ir veiksmingą susigrąžinimą arba užkirsti kelią vengti mokesčių, remiantis nacionalin[ės] mokesčių teisės aktų nuostatomis ar Šveicarijos ir vienos ar kelių Europos bendrijos valstybių narių susitarimais ar kitais susitarimais dėl mokesčių, kuriais siekiama užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui.“

15 Susitarimo I priedas skirtas laisvam asmenų judėjimui.

16 Šio I priedo 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Susitariančiosios Šalies pilietybę turinčiam pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui (toliau – pagal darbo sutartį dirbantis asmuo), kurį priimančiosios šalies darbdavys įdarbino metams ar ilgiau, suteikiamas leidimas gyventi [šalyje], galiojantis mažiausiai penkerius metus nuo jo išdavimo datos. <…>“

17 Minėto I priedo 7 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

18 Šio I priedo 8 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal darbo sutartį dirbantys asmenys turi teisę į profesinį ir geografinį judumą visoje priimančiosios valstybės teritorijoje.

2. Profesinio judumo sąvoka apima darbdavio, darbo ar profesijos pakeitimą ir nuo pagal darbo sutartį dirbančio asmens statuso perėjimą prie savarankiškai dirbančio asmens statuso. Geografinis mobilumas [judumas] aiškinamas kaip galimybė keisti darbo ir gyvenimo vietą.“

19 SLAJ I priedo 9 straipsnio „Vienodos galimybės [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 <…> naudojasi vienodomis mokesčių lengvatomis ir gauna socialines išmokas kaip ir tos šalies pagal darbo sutartį dirbantys piliečiai ir jų šeimos nariai.“

20 Šio I priedo 24 straipsnyje nustatyta:

„1. Susitariančiosios Šalies piliečiui, valstybėje, kurioje jis gyvena, nevykdančiam jokios ekonominės veiklos ir neturinčiam teisės gyventi toje šalyje, pagal kitas šio Susitarimo nuostatas suteikiamas leidimas gyventi, galiojantis mažiausiai penkerius metus, jeigu jis kompetentingoms valdžios institucijoms pateikia įrodymus, kad jis ir jo šeimos nariai turi:

a) pakankamai finansinių išteklių, todėl jiems nereikės prašyti socialinių pašalpų jų buvimo [gyvenimo šalyje] metu;

b) visų tipų sveikatos draudimą <…>

<…>“

Vokietijos teisė

21 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas; *BGBl*. 2009 I, p. 3366) (toliau – *EStG*) 1 straipsnyje „Mokesčio mokėjimo prievolė“ numatyta:

„1. Fiziniai asmenys, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, pajamų mokesčiu apmokestinami neribotai. <…>

<…>

4. Nepažeidžiant 2 ir 3 dalių ir 1a straipsnio, nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje neturintys fiziniai asmenys yra ribotai apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu jie Vokietijoje gauna 49 straipsnyje nurodytų pajamų.

<…>“

22 *EStG* 9 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Su darbu susijusios išlaidos yra išlaidos, patirtos siekiant gauti, išlaikyti ir išsaugoti pajamas. Jos turi būti atskaitomos iš tos pajamų kategorijos, kurioje buvo patirtos. <…>“

23 *EStG* 39a straipsnyje „Neapmokestinama suma ir padidinama suma“ nustatyta:

„1. Neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamo darbuotojo prašymu mokesčių administratorius nustato iš darbo užmokesčio bendrai atskaitytinos neapmokestinamos sumos dydį, kurį sudaro šios sudėtos sumos:

1) su darbu susijusios išlaidos, tenkančios su darbu pagal darbo sutartį tenkančioms pajamoms, jeigu viršija darbuotojui skirtą fiksuotą sumą [9a straipsnio pirmo sakinio 1 punkto a papunktis] <…>

<…>

2. 1 dalyje nurodytą prašymą darbuotojas turi pateikti pagal oficialiai patvirtintą formą ir asmeniškai pasirašyti. Prašymo pateikimo terminas pradeda eiti ankstesnių metų, kuriems

neapmokestinama suma turi būti taikoma, spalio 1 d. Jis pasibaigia kalendorinių metų, kuriais neapmokestinama suma taikoma, lapkričio 30 d. <…>

<…>

4. Pajamų mokesčiu ribotai apmokestinamam darbuotojui, kuriam taikomas 50 straipsnio 1 dalies ketvirtas sakinys, mokesčių administratorius, gavęs prašymą, nustato iš darbo užmokesčio bendrai atskaitytiną neapmokestinamą sumą, kurią sudaro šios sudėtos sumos:

1) su darbu susijusios išlaidos, patirtos siekiant gauti pajamų iš darbo pagal darbo sutartį, <…>

<…>

Prašymas gali būti pateiktas tik naudojant oficialiai patvirtintą formą iki kalendorinių metų, už kuriuos leidžiama taikyti darbo užmokesčio mokesčio atskaitymus, pabaigos.“

24 *EStG* 46 straipsnio 2 dalies 4 ir 8 punktai ir 4 dalis suformuluoti taip:

2. Jeigu visas pajamas ar jų dalį sudaro iš darbo pagal darbo sutartį gautos pajamos, iš kurių mokestis buvo išskaičiuotas, apmokestinama tik tuo atveju, jeigu:

<…>

4) mokesčių mokėtojui buvo nustatyta 39a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1–3, 5 arba 6 punktuose nurodyta neapmokestinama suma ir per kalendorinius metus bendrai gautas darbo užmokestis viršija 11 600 EUR [11 200 EUR už 2017 m. ir 11 400 EUR už 2018 m.], <…>; tas pats taikoma mokesčių mokėtojui, kuris priklauso 1 straipsnio 2 dalyje apibrėžtai asmenų kategorijai arba pajamų mokesčiu iš dalies apmokestinamiems pagal darbo sutartį dirbantiems darbuotojams, jeigu šie veiksmai matyti mokesčių pažymoje, išduotoje dėl išskaičiuoto mokesčio (39 straipsnio 3 dalies pirmas sakinys);

<…>

8) jeigu apmokestinti prašoma visų pirma siekiant įskaityti darbo užmokesčio mokestį į pajamų mokestį. Prašymas turi būti pateiktas kartu su pajamų mokesčio deklaracija.

<…>

4. Jeigu apmokestinimas pajamų mokesčiu pagal 2 dalį netaikomas, laikoma, kad mokesčių mokėtojas pajamoms iš darbo pagal darbo sutartį tenkantį pajamų mokestį sumokėjo atskaitant darbo užmokesčio mokestį, jeigu jam negali būti pareikštas reikalavimas dėl per mažai išskaityto darbo užmokesčio mokesčio. <…>“

25 *EStG* 49 straipsnio „Ribotai apmokestinamos pajamos“ 1 dalyje nustatyta:

„1. Nacionalinėje teritorijoje gautomis pajamomis, kurios pajamų mokesčiu apmokestinamos ribotai (1 straipsnio 4 dalis), laikomos:

<…>

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

a) kuris yra (buvo) dirbamas Vokietijoje;

<…>

<…>“

26 *EStG* 50 straipsnyje, kuriame išdėstytos specialios nuostatos dėl ribotai apmokestinamų mokesčių mokėtojų, numatyta:

„1. Ribotai apmokestinamiems mokesčių mokėtojams su įmonės veikla susijusias išlaidas (4 straipsnio 4–8 dalys) arba su darbu susijusias išlaidas (9 straipsnis) leidžiama atskaityti tik tiek, kiek jos ekonominiu požiūriu susijusios su nacionalinėje teritorijoje gautomis pajamomis. <…>

2. Ribotai apmokestinamų mokesčių mokėtojų atveju pajamų mokestis už pajamas, už kurias mokestis išskaičiuojamas iš darbo užmokesčio <…>, laikomas sumokėtu atskaičius mokestį. Pirmasis sakinys netaikomas:

<…>

4) pajamoms iš darbo pagal darbo sutartį, kaip tai suprantama pagal 49 straipsnio 1 dalies 4 punktą:

a) jeigu pagal 39a straipsnio 4 dalį dėl darbo užmokesčio mokesčio išskaitymo susidarė neapmokestinama suma arba

b) jeigu prašoma apmokestinti pajamų mokesčiu (46 straipsnio 2 dalies 8 punktas);

<…>

<…> Antro sakinio 4 punkto b papunktis taikomas tik Europos Sąjungos valstybės narės arba kitos valstybės, kuriai taikomas [1992 m. gegužės 2 d.] Europos ekonominės erdvės susitarimas [(OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas)], piliečiams, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra vienos iš šių valstybių teritorijoje. <…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

27 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu Vokietijos pilietis AB dirbo vadovu Z (Vokietija) įsteigtoje Vokietijos bendrovėje ir iš šio darbo gavo pajamų kaip pagal darbo sutartį dirbantis darbuotojas, o jo nuolatinė ir įprasta gyvenamoji vieta buvo Šveicarijoje. AB dirbo nuotoliniu būdu iš savo gyvenamosios vietos Šveicarijoje, taip pat vykdamas į komandiruotes Vokietijoje.

28 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2016 m. balandžio mėn. AB persikėlė iš Vokietijos į Šveicariją dėl šeiminių priežasčių, susijusių su tuo, kad jo žmona pradėjo dirbti šioje valstybėje, ir Šveicarijoje jis įsikūrė tinkamai, turėdamas leidimą įsisteigti.

29 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu AB pagal *EStG* 1 straipsnio 4 dalį Vokietijoje buvo ribotai apmokestinamas. Visas jo darbo užmokestis buvo apmokestinamas darbo užmokesčio mokesčiu, kurį AB darbdavys išskaičiuodavo ir pervesdavo mokesčių administratoriui.

30 Vykdydamas į komandiruotes AB naudodavosi pagal išperkamosios nuomos sutartį įsigytu automobiliu (darbdavys automobilio jam nesuteikė) ir patirdavo, be kita ko, su šiuo automobiliu susijusių ir kitų komandiruotės išlaidų. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu mokesčių administratorius nenustatė jokios neapmokestinamos sumos.

31 Be pajamų iš darbo pagal darbo sutartį santykių, AB gavo pajamų iš dviejų Vokietijoje esančių nekilnojamojo turto objektų nuomos.

32 Mokesčių administratoriui pateiktose pajamų mokesčio deklaracijose už pagrindinėje byloje nagrinėjamą laikotarpį AB, be pajamų iš nuomos, deklaravo pajamas iš darbo pagal darbo sutartį. Dėl 2017 mokestinių metų jis nurodė, kad iš 113 299,41 EUR bruto bendrų pajamų, gautų iš darbo pagal darbo sutartį, 63 651 EUR bruto darbo užmokestis teko už Vokietijoje dirbtą darbą ir ten buvo apmokestintas. Kalbant apie 2018 mokestinius metus, iš 115 498,41 EUR bruto bendrų pajamų, gautų iš darbo pagal darbo sutartį, 60 932 EUR bruto darbo užmokestis teko už Vokietijoje dirbtą darbą, o kalbant apie 2019 mokestinius metus, iš 115 314,91 EUR bruto bendrų pajamų, gautų iš darbo pagal darbo sutartį, 57 429 EUR bruto darbo užmokestis teko už Vokietijoje dirbtą darbą.

33 Šiose deklaracijose AB kaip išlaidas, mažinančias mokesčio sumą, nurodė su darbu susijusias išlaidas, t. y. išlaidas, susijusias su Vokietijoje apmokestinamu darbu, ir pateikė prašymą apmokestinti pajamas pagal *EStG* 50 straipsnio 2 dalies antro sakinio 4 punkto b papunktį, siejamą su 50 straipsnio 2 dalies septintu sakiniu (toliau – apmokestinimas pagal prašymą).

34 Pranešimuose apie mokėtiną mokestį už pagrindinėje byloje nagrinėjamą laikotarpį mokesčių administratorius, apskaičiuodamas pajamų mokestį, rėmėsi tik pajamomis iš nuomos, laikydamas, kad darbo užmokesčio pajamų mokestis jau buvo sumokėtas išskaičiuojant mokestį pagal *EStG* 50 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį. Todėl taip pat nebuvo įskaitytas nei jau sumokėtas Vokietijos darbo užmokesčio mokestis, nei papildomas solidarumo mokestis prie apskaičiuotos Vokietijos pajamų mokesčio sumos. Mokesčių administratorius atsisakė taikyti apmokestinimą pagal prašymą, motyvuodamas tuo, kad jis taikomas tik darbuotojams, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis.

35 Kadangi AB skundai dėl šių pranešimų apie mokėtiną mokestį 2020 m. vasario 25 d. ir 2021 m. lapkričio 15 d. sprendimais buvo atmesti, AB pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, siekdamas, kad būtų taikomas apmokestinimas pagal prašymą, paskirstant darbo užmokestį tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos kitaip nei išskaičiuojant darbo užmokesčio mokestį, ir būtų atsižvelgta į su darbu susijusias išlaidas.

36 AB teigimu, atsisakymas taikyti apmokestinimą pagal prašymą gyvenamosios vietos Šveicarijoje atveju prieštarauja SLAJ, atsižvelgiant, be kita ko, į 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *Wächtler* (C-581/17, EU:C:2019:138), pažeidžia teisę į vienodą požiūrį mokesčių lengvatų srityje, numatytą SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalyje, ir yra nepateisinamas. Taip pat negalima remtis SLAJ 13 straipsnyje numatyta *standstill* išlyga. Galimybė pasirinkti, kad būtų nustatyta neapmokestinama suma, kaip konkretus duomuo išskaičiuojant darbo užmokesčio mokestį

(toliau – neapmokestinamos sumos nustatymas), nepanaikina skirtingo požiūrio ir nėra pateisinimo pagrindas. Tokio nustatymo turi būti prašoma prieš pasibaigiant mokestiniam laikotarpiui, tiksliai nežinant, ar tai apsimoka ir kiek apsimoka, ir reikia per nustatytą terminą būtinai pateikti pajamų mokesčio deklaraciją, o apmokestinimo pagal prašymą atveju nustatytas tik ketverių metų apskaičiavimo terminas.

37 Mokesčių administratorius visų pirma teigia, kad net jeigu AB patenka į SLAJ ir jo I priedo taikymo *ratione personae* sritį (administratoriui dėl to kyla abejonių), teisės, dėl kurių susitarta SLAJ, nesutampa su SESV garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis. Be to, iš SLAJ 13 straipsnyje numatytos *standstill* išlygos išplaukia teisė į tai, kad būtų palikti galioti visi apribojimai, galioję SLAJ pasirašymo dieną. Tačiau tuo metu jau buvo laikoma, kad, kiek tai susiję su pagal *EStG* 50 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį ribotai apmokestinamais asmenimis, išskaičiavus *EStG* numatytą darbo užmokesčio mokestį iš pajamų, gautų už darbą pagal darbo sutartį, mokestis yra sumokėtas.

38 Galiausiai galimas skirtingas požiūris mokesčių srityje yra pateisinamas pagal SLAJ 21 straipsnio 2 ir 3 dalis. Galimybė per darbo užmokesčio apmokestinimo procedūrą nurodyti savo su darbu susijusias išlaidas ir kitus veiksnius, padedančius sumažinti mokestį nustatant neapmokestinamą sumą, paneigia diskriminacijos buvimą. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją skirtingų apmokestinimo procedūrų buvimas nėra pagrindinių laisvių pažeidimas (2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762) ir, priešingai situacijai, nagrinėtai byloje, kurioje priimtas 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 53 ir 54 punktai), darbo užmokesčio mokesčio sumažinimo procedūra ir vėlesnė privalomo apmokestinimo procedūra leido pagrindinėje byloje atskaityti su darbu susijusias išlaidas.

39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad pagal *EStG* 49 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunktį pajamos, gautos iš nacionalinėje teritorijoje (t. y. Vokietijoje) pagal darbo sutartį dirbamo arba dirbto darbo, yra nacionalinėje teritorijoje gautos ribotai apmokestinamos pajamos ir kad pagrindinėje byloje neginčijama, jog pajamų mokesčiu Vokietijoje apmokestinamas tik darbo užmokestis, atitinkantis Vokietijoje dirbamą darbą, remiantis paskirstymu pagal darbo dienas.

40 Tas teismas nurodo, kad pagal *EStG* 50 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį mokestis nuo pajamų iš darbo pagal darbo sutartį santykių iš principo laikomas sumokėtu iš darbo užmokesčio išskaičiavus mokestį. Mokestis išskaičiuojamas iš esmės atsižvelgiant į bruto darbo užmokestį ir prireikus į fiksuoto dydžio išskaitos sumas. Vis dėlto pagal *EStG* mažesnį darbo užmokesčio mokestį galima išskaičiuoti nustatant neapmokestinamą sumą, kurios gali prašyti kiekvienas pajamų mokesčiu ribotai apmokestinamas darbuotojas (įskaitant gyvenantį Šveicarijoje) pagal mokesčių administratoriaus patvirtintą formą, pateiktą laiku iki kalendorinių metų pabaigos.

41 Tokio nustatymo atveju pagal *EStG* 50 straipsnio 2 dalies antro sakinio 4 punkto a papunktį nelaikoma, kad išskaičiavus mokestį mokestis yra sumokėtas ir mokesčių mokėtojas turėtų atlikti apmokestinimo (privalomojo apmokestinimo) procedūrą, per kurią pajamos apskaičiuojamos neatsižvelgiant į vertes, išskaičiuotas per apmokestinimo darbo užmokesčio mokesčiu procedūrą, o pajamų mokestis apskaičiuojamas, be kita ko, įskaitant jau sumokėtą darbo užmokesčio mokestį. Per didelės neapmokestinamos sumos nustatymas gali lemti priminimus sumokėti mokesčius, kuriuos mokesčių administratorius vėliau turėtų pateikti užsienyje gyvenančiam mokesčių mokėtojui. Vis dėlto tuo atveju, kai su darbu susijusios išlaidos yra didesnės nei per apmokestinimo procedūrą prašoma neapmokestinama suma arba, pavyzdžiui, pajamos, kurios

yra apmokestinamos tik ribotai, taip pat gali atsirasti teisė į grąžinimą. Mokesčių mokėtojas taip pat privalo pateikti mokesčio deklaraciją, o jeigu to nepadaro, mokestis jam gali būti apskaičiuotas *ex officio*, įvertinant mokesčio bazę, taip pat gali būti nustatomas padidinimas už vėlavimą arba grasinama skirti periodinę baudą, nustatant jos sumą.

42 Be neapmokestinamos sumos nustatymo, vienos iš Sąjungos valstybių narių ar kitos valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis, piliečiai, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra vienos iš šių valstybių teritorijoje, remdamiesi *EStG* 50 straipsnio 2 dalies antro sakinio 4 punkto b papunkčiu ir 46 straipsnio 2 dalies 8 punktu gali pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą. Mokesčio deklaracijos pateikimas prilygsta pasinaudojimui teise pasirinkti, ir mokesčių mokėtojas per ketverių metų apskaičiavimo terminą gali laisvai nuspręsti, ar nori pateikti pajamų mokesčio deklaraciją, o tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, jis darytų tik tuo atveju, jeigu sumokėtas darbo užmokesčio mokestis yra didesnis nei apskaičiuotas pajamų mokestis.

43 Tas teismas paaiškina, kad *EStG* 46 straipsnis, susijęs su savo valstybės darbuotojų apmokestinimu pagal prašymą, galioja jau kelis dešimtmečius, o šiose valstybėse gyvenančių valstybių narių ir kitų EEE susitarimo šalių piliečių apmokestinimo pagal prašymą teisė galioja nuo 1997 m. sausio 1 d. ir buvo nustatyta reaguojant į 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jeigu SLAJ turėtų būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama apmokestinimą pagal prašymą taikyti tik mokesčių mokėtojams, gyvenantiems kitoje valstybėje narėje ar kitoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis, reikėtų atlikti apmokestinimą pagal prašymą už pagrindinėje byloje nagrinėjamą laikotarpį, o tai reikštų, kad ieškovo pagrindinėje byloje naudai būtų atsižvelgta į su darbu susijusias išlaidas ir Vokietijoje taikomas darbo užmokesčio mokestis būtų įskaitytas. Dėl to AB būtų grąžinta didelė mokesčio suma.

45 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [SLAJ] nuostatos, visų pirma jo 7 ir 15 straipsniai, siejami su jo I priedo 9 straipsnio 2 dalimi (teisė į vienodą požiūrį), turi būti aiškinamos taip, kad joms prieštarauja valstybės narės teisinis reglamentavimas, pagal kurį darbuotojai, kurie yra Sąjungos valstybės narės arba [valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis] (įskaitant Vokietijos Federacinę Respubliką) piliečiai ir kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje ar Sąjungos valstybėje narėje arba [valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis], gali savanoriškai pateikti prašymą apskaičiuoti pajamų mokestį pagal Vokietijoje apmokestinamas pajamas iš darbo santykių („apmokestinimas pagal prašymą“), visų pirma tam, kad galėtų susigrąžinti pajamų mokestį atsižvelgiant į išlaidas (su darbu susijusias išlaidas) ir išskaičiuotą Vokietijoje taikomą darbo užmokesčio mokestį, tačiau ši teisė nesuteikiama Šveicarijoje reziduojantiems Vokietijos ir Šveicarijos piliečiams?“

Dėl prejudicinio klausimo

46 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SLAJ 7 ir 15 straipsniai, siejami su SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisinis reglamentavimas, pagal kurį teisė pasirinkti pajamų iš darbo santykių apmokestinimo pagal prašymą procedūrą tam, kad būtų atsižvelgta į tokias

išlaidas, kaip su darbu susijusios išlaidos, ir įskaitytas išskaičiuotas darbo užmokesčio mokestis, dėl ko gali būti grąžintas pajamų mokestis, suteikiama tik mokesčių mokėtojams, kurie yra šios valstybės narės, kitos valstybės narės arba valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis, piliečiai, o be kita ko, pirmosios valstybės narės piliečiui, gyvenančiam Šveicarijoje ir šioje valstybėje narėje gaunančiam pajamų iš darbo santykių, tokios teisės pasirinkti nesuteikiama.

Pirminės pastabos

47 Pirmiausia primintina: kadangi SLAJ yra tarptautinė sutartis, pagal 1969 m. gegužės 23 d. Vienos konvencijos dėl sutarčių teisės (*Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, t. 1155, p. 331) 31 straipsnį jis turi būti aiškinamas laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į jame vartojamų sąvokų įprastinę reikšmę susitarimo kontekste ir į jo objektą bei tikslą. Be to, iš šios nuostatos matyti, kad sąvokai suteikiama speciali reikšmė, jeigu aišku, kad toks buvo šalių ketinimas (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Pirma, Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad SLAJ yra bendresnės Sąjungos ir Šveicarijos Konfederacijos santykių sistemos dalis. Nors Šveicarijos Konfederacija nedalyvauja Europos ekonominėje erdvėje ir Sąjungos vidaus rinkoje, ji vis dėlto susijusi su Sąjunga daugeliu susitarimų, apimančių plačias sritis ir numatančių specialias teises ir pareigas, kurios kai kuriais aspektais yra analogiškos nurodytosioms Sutartyje. Bendras tų susitarimų, įskaitant SLAJ, tikslas yra stiprinti Sąjungos ir Šveicarijos Konfederacijos ekonominius ryšius (2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Graf ir Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 33 punktas; taip pat 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 36 punktas).

49 Vis dėlto, kadangi Šveicarijos Konfederacija neprisijungė prie Sąjungos vidaus rinkos, Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su šia rinka, aiškinimas negali būti automatiškai perkeliamas aiškinant SLAJ, nebent jame pačiame būtų numatytos aiškios nuostatos šiuo klausimu (2018 m. kovo 15 d. Sprendimo *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, 29 punktas ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 37 punktas).

50 Antra, kalbant apie SLAJ siekiamą tikslą ir jo sąvokų aiškinimą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad iš šio susitarimo preambulės, 1 straipsnio ir 16 straipsnio 2 dalies matyti, kad juo siekiama Sąjungos ir Šveicarijos Konfederacijos piliečių – fizinių asmenų – naudai įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą šių šalių teritorijose remiantis Sąjungoje taikomomis teisės nuostatomis, kurių sąvokas reikia aiškinti vadovaujantis atitinkama Teisingumo Teismo jurisprudencija, ankstesne nei šio susitarimo pasirašymo data. Dėl jurisprudencijos po šios datos SLAJ 16 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad, viena vertus, apie šią jurisprudenciją turi būti pranešta Šveicarijos Konfederacijai ir, kita vertus, siekiant užtikrinti tinkamą šio susitarimo veikimą, susitariančiosios šalies prašymu šio susitarimo 14 straipsnyje numatytas jungtinis komitetas nustato šios jurisprudencijos poveikį. Tokiu atveju, net ir nesant šio komiteto sprendimo, reikia taip pat atsižvelgti į šią jurisprudenciją tiek, kiek ji tik paaiškina ar patvirtina SLAJ pasirašymo dieną egzistavusioje jurisprudencijoje nustatytus principus, susijusius su Sąjungos teisės sąvokomis, kuriomis grindžiamas šis susitarimas (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 38 ir 39 punktai).

51 SLAJ nuostatas reikia aiškinti būtent pagal šiuos principus ir atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, siekiant nustatyti, ar tokia situacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, patenka į šio susitarimo taikymo sritį, ir, jeigu taip, ar joms prieštarauja toks teisinis reglamentavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

Dėl SLAJ taikymo

52 Pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal SLAJ preambulę ir 1 straipsnio a ir c punktus į šio susitarimo taikymo sritį patenka fiziniai asmenys – Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečiai, tiek vykdantys ekonominę veiklą, tiek jos nevykdantys (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 41 punktą).

53 Be to, iš SLAJ 1 straipsnio a, c ir d punktų matyti, kad šiuo susitarimu visų pirma siekiama šiems piliečiams suteikti teisę atvykti, gyventi šalyje, dirbti pagal darbo sutartį, taip pat sudaryti tokias pačias gyvenimo, įsidarbinimo ir darbo sąlygas, kokios yra sudarytos savo valstybės piliečiams (2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 37 punktas).

54 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad SLAJ 4 straipsnyje užtikrinama teisė vykdyti ekonominę veiklą pagal šio susitarimo I priedo nuostatas, o šio I priedo II skyriuje yra nuostatos, susijusios su laisvu pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų judėjimu, visų pirma nuostatos, susijusios su vienodo požiūrio principu (2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 38 punktas). Be to, SLAJ 7 straipsnio a punkte numatyta, kad pagal minėtą I priedą susitariančiosios šalys reglamentuoja, be kita ko, teisę į vienodą požiūrį, palyginti su tos šalies piliečiais, kalbant apie galimybę pradėti ir vykdyti ekonominę veiklą ir gyvenimo, įdarbinimo bei darbo sąlygas.

55 Galiausiai SLAJ 2 straipsnyje numatyta, kad vienos susitariančiosios šalies piliečiai, teisėtai gyvenantys kitos susitariančiosios šalies teritorijoje, taikant susitarimo I–III priedų nuostatas ir jomis remiantis, nediskriminuojami dėl pilietybės. Šiame 2 straipsnyje įtvirtintas nediskriminavimo principas taikomas tiek, kiek šių piliečių situacija patenka į SLAJ I–III priedų nuostatų materialinę taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Hengartner ir Gasser*, C-70/09, EU:C:2010:430, 39 punktą).

56 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu AB dirbo Vokietijoje įsisteigusiam darbdaviui nuotoliniu būdu iš savo gyvenamosios vietos Šveicarijoje, taip pat vykdamas į komandiruotes Vokietijoje, ir už šį darbą gavo pajamų iš darbo santykių; jis ginčija tai, kaip ši valstybė narė vertina šias pajamas mokesčių požiūriu.

57 Iš nacionalinio teismo pateiktos informacijos taip pat matyti, kad Vokietijoje apmokestinamas tik darbo užmokestis, atitinkantis Vokietijoje dirbtą darbą, remiantis paskirstymu pagal darbo dienas.

58 Taigi AB, kaip Šveicarijos teritorijoje teisėtai gyvenantis Vokietijos pilietis, priklauso SLAJ 1 ir 2 straipsniuose nurodytų asmenų kategorijai. Dar reikia patikrinti, ar AB situacija patenka į SLAJ I priedo – kuris pagal SLAJ 15 straipsnį yra jo sudedamoji dalis ir kuriame įtvirtintos nuostatos, susijusios su laisvu asmenų (visų pirma pagal darbo sutartį dirbančių asmenų) judėjimu, – materialinę taikymo sritį.

59 Svarbu pažymėti, kad sąvokos „pagal darbo sutartį dirbantis asmuo“, kaip ji suprantama pagal SLAJ, taikymo *ratione personae* sritis apibrėžta šio susitarimo I priedo 6 ir 7 straipsniuose (pagal analogiją žr. 2018 m. kovo 15 d. Sprendimo *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, 18 punktą ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 47 punktą).

60 Vadovaujantis minėto I priedo 6 straipsniu, pagal darbo sutartį dirbančiu asmeniu laikomas susitariančiosios šalies pilietis, kuris yra įdarbintas pas priimančiosios valstybės darbdavį.

61 Šio I priedo 7 straipsnio 1 dalyje pagal darbo sutartį dirbantis pasienio darbuotojas apibrėžtas kaip susitariančiosios šalies pilietis, gyvenantis susitariančiosios šalies teritorijoje ir dirbantis pagal darbo sutartį kitos susitariančiosios šalies teritorijoje, tačiau iš esmės kasdien arba ne mažiau kaip kartą per savaitę grįžtantis į savo gyvenamąją vietą.

62 Šioje nuostatoje daromas skirtumas tarp gyvenamosios vietos, kuri yra susitariančiosios šalies teritorijoje, ir darbo pagal darbo sutartį vietos, kuri turi būti kitos susitariančiosios šalies teritorijoje, neatsižvelgiant į suinteresuotojo asmens pilietybę (2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63 Konstatuotina, kad SLAJ I priedo 7 straipsnio 1 dalis gali būti taikoma AB situacijai. Jis yra „susitariančiosios šalies“ (Vokietijos Federacinės Respublikos) pilietis, gyvena „susitariančiosios šalies“ (Šveicarijos Konfederacijos) teritorijoje ir dirba pagal darbo sutartį „kitos susitariančiosios šalies“ (Vokietijos Federacinės Respublikos) teritorijoje (šiuo klausimu žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 32 punktą).

64 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju įvykdyta su grįžimu į gyvenamąją vietą susijusi sąlyga, numatyta SLAJ I priedo 7 straipsnio 1 dalyje.

65 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad dėl ilgesnio, nei nurodyta, SLAJ I priedo 7 straipsnio 1 dalyje buvimo Vokietijos teritorijoje AB negali būti laikomas „pagal darbo sutartį dirbančiu pasienio darbuotoju“, vis dėlto jis, kaip „pagal darbo sutartį dirbantis asmuo“, kaip tai suprantama pagal SLAJ, gali remtis SLAJ.

66 Esant situacijai, kai Vokietijos pilietis AB gyvena Šveicarijoje ir pagal darbo sutartį dirba Vokietijos teritorijoje Vokietijoje įsisteigusiam darbdaviui, SLAJ I priedo 6 straipsnio tekstui neprieštarauja tai, kad pastaroji valstybė galėtų būti laikoma „priimančiąja valstybe“, kaip tai suprantama pagal šio I priedo 6 ir paskesnius straipsnius, ir kad joje AB būtų laikomas „pagal darbo sutartį dirbančiu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal SLAJ I priedo II skyrių, t. y. susitariančiosios šalies piliečiu, dirbančiu priimančiojoje valstybėje (kuri nagrinėjamu atveju yra ir šio piliečio kilmės valstybė) įsikūrusiam darbdaviui.

67 Tokią išvadą patvirtina SLAJ I priedo II skyriaus struktūra, bendrieji jo tikslai, taip pat SLAJ 6 straipsnio ir SLAJ I priedo 24 straipsnio 1 dalies nuostatos, kuriose įtvirtinta teisė gyventi šalyje, t. y. vienos susitariančiosios šalies piliečių teisė įsikurti kitos susitariančiosios šalies teritorijoje, neatsižvelgiant į tai, ar vykdoma ekonominė veikla.

68 Nors SLAJ I priedo 6 straipsnio nuostatomis, susijusiomis su leidimu gyventi šalyje, šio I priedo 8 straipsniu, susijusiu su profesiniu ir geografiniu judumu, taip pat minėto I priedo 10 straipsniu, kuriame numatyta galimybė atsisakyti susitariančiosios šalies piliečiams suteikti teisę įsidarbinti valstybės tarnyboje, kur vykdomos viešosios valdžios funkcijos, pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims nesuteikiama papildomų teisių priimančiojoje valstybėje, kurios piliečiai jie yra, ir jomis negalima remtis prieš juos, taip nėra SLAJ I priedo 9 straipsnio „Vienodas požiūris“ (kuriuo užtikrinamas SLAJ 2 straipsnyje įtvirtinto nediskriminavimo principo taikymas laisvo darbuotojų judėjimo srityje) atveju (pagal analogiją žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 47 punktą ir 2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 39 punktą).

69 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad yra įmanoma, jog susitariančiosios šalies piliečiai, esant tam tikroms aplinkybėms ir atsižvelgiant į taikytinas nuostatas, iš SLAJ kylančiomis teisėmis gali remtis ir savo pačių šalies atžvilgiu (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

70 Dėl pagal darbo sutartį dirbančių asmenų Teisingumo Teismas, be kita ko, yra konstatavęs, kad SLAJ I priedo 9 straipsniu – kurio 2 dalyje įtvirtinta speciali taisyklė, kuria siekiama, kad pagal darbo sutartį dirbantis asmuo ir jo šeimos nariai galėtų pasinaudoti tokiomis pačiomis mokesčių ir socialinėmis lengvatomis, kuriomis naudojasi vietiniai pagal darbo sutartį dirbantys asmenys ir jų šeimos nariai, – prieš savo kilmės valstybę gali remtis darbuotojas, kuris yra susitariančiosios šalies pilietis, pasinaudojęs teise laisvai judėti (šiuo klausimu žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 36 punktą ir 2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 40 punktą).

71 Viena vertus, darbuotojo (kaip AB), kuris laisvo judėjimo teise pasinaudojo persikeldamas gyventi iš Vokietijos į Šveicariją ir dirba savo kilmės valstybėje, kuri taip pat yra priimančioji valstybė, situacija yra panaši į situaciją, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje, kurioje priimtas 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766); joje nagrinėtu atveju pasienio darbuotojas Vokietijos pilietis perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Vokietijos į Šveicariją, tačiau išsaugojo savo darbo pagal darbo sutartį vietą pirmojoje valstybėje

72 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad SLAJ I priedo II skyriaus nuostatos ir, be kita ko, vienodo požiūrio principas vienodai taikomi pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims ir pagal darbo sutartį dirbantiems pasienio darbuotojams, šiuo atžvilgiu nedarant tarp jų skirtumo (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Stamm ir Hauser*, C-13/08, EU:C:2008:774, 42 punktą), o SLAJ I priedo 7 straipsnyje atsižvelgiama į ypatingą pagal darbo sutartį dirbančių pasienio darbuotojų situaciją (pagal analogiją žr. 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 37 ir 38 punktus).

73 Be to, kaip priminta šio sprendimo 52 ir 53 punktuose, SLAJ siekiama užtikrinti, kad Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečiai – fiziniai asmenys – galėtų naudotis laisvu judėjimu šių SLAJ šalių teritorijoje.

74 SLAJ 6 straipsnyje ir SLAJ I priedo 24 straipsnio 1 dalyje taip pat įtvirtinta teisė gyventi šalyje, t. y. vienos susitariančiosios šalies piliečių teisė įsikurti kitos susitariančiosios šalies teritorijoje, neatsižvelgiant į tai, ar jie vykdo ekonominę veiklą.

75 Pagal darbo sutartį dirbančio asmens (kaip AB), kuris perkėlė savo gyvenamąją vietą į Šveicariją ir dirba Vokietijoje įsisteigusiam darbdaviui, teisės remtis SLAJ nuostatomis pastarosios valstybės atžvilgiu pripažinimas leidžia jam visapusiškai naudotis šiose nuostatose numatyta teise gyventi šalyje, kartu išlaikant savo ekonominę veiklą kilmės šalyje (pagal analogiją žr. 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 39 punktą). SLAJ užtikrinama asmenų judėjimo laisvė būtų apribota, jeigu susitariančiosios šalies pilietis kilmės valstybėje narėje atsidurtų nepalankioje situacijoje vien dėl to, kad pasinaudojo teise laisvai judėti (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

76 Vadinasi, AB situacija patenka į SLAJ ir jo I priedo taikymo sritį. Be to, minėto I priedo 9 straipsnyje numatytas vienodo požiūrio principas taikomas pagal darbo sutartį dirbančio asmens (kaip AB) – kuris pasinaudojo judėjimo laisve šio darbuotojo priimančiosios valstybės narės, kuri yra ir jo kilmės valstybė, atžvilgiu, – situacijai.

77 Galiausiai šio aiškinimo nepaneigia 2009 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad nediskriminavimo principas netaikomas valstybės narės piliečio, dirbančio tos pačios valstybės narės teritorijoje pagal Šveicarijos teisę įsteigtos bendrovės filiale, atveju. Iš bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, faktinių aplinkybių matyti, kad vienintelis sąsajos su Šveicarija elementas buvo tai, kad filialas, kuriame suinteresuotasis asmuo dirbo Vokietijoje, buvo pagal Šveicarijos teisę įsteigtos bendrovės filialas.

78 Kadangi AB situacija patenka į SLAJ taikymo sritį ir SLAJ I priedo 9 straipsnyje numatytas vienodo požiūrio principas tokiai situacijai taikomas, reikia patikrinti, ar SLAJ, aiškinamam pagal šio sprendimo 47–50 punktuose primintus principus ir argumentus, prieštarauja tai, kad AB Vokietijoje nesuteikiama teisės pasirinkti apmokestinimo pagal prašymą procedūrą.

Dėl SLAJ nuostatų taikymo srities

Dėl skirtingo požiūrio į mokesčio lengvatą

79 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad teisė pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą, kuria siekia pasinaudoti AB pagrindinėje byloje, suteikiama mokesčių mokėtojams, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, ir mokesčių mokėtojams, kurie nėra Vokietijos rezidentai, jeigu jie yra valstybės narės arba valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis, piliečiai ir gyvena vienos iš šių valstybių teritorijoje.

80 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad teisė pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą leidžia, be kita ko, pretenduoti į su darbu susijusių išlaidų, reikalingų pajamoms iš darbo užmokesčio gauti, atskaitą ir į darbo užmokesčio mokesčio, išskaičiuoto išmokant darbo užmokestį, įskaitą, o tai gali lemti pajamų mokesčio grąžinimą.

81 Todėl, kaip savo išvados 71 punkte pažymėjo generalinis advokatas, teisė pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą yra mokesčio lengvata, kaip tai suprantama pagal SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalį.

82 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamame teisiniame reglamentavime, kiek tai susiję su galimybe pasinaudoti mokesčio lengvata (kaip antai teise pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą), nustatomas skirtingas požiūris atsižvelgiant į pagal darbo sutartį dirbančio asmens gyvenamąją vietą, nes Vokietijos pilietis (kaip AB) negali pasinaudoti šia teise pasirinkti dėl to, kad yra Šveicarijoje gyvenantis pagal darbo sutartį dirbantis asmuo.

83 Pagal iki SLAJ pasirašymo suformuotą jurisprudenciją, kurią Teisingumo Teismas neseniai priminė savo 2015 m. vasario 24 d. Sprendime *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 23 punktas), vienodo požiūrio principu draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl pilietybės, bet ir visos kitos paslėptos diskriminacijos formos, kurios, taikant kitus atskyrimo kriterijus (pavyzdžiui, gyvenamosios vietos kriterijų), iš tiesų lemia tokį patį rezultatą (šiuo klausimu žr. 1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 11 punktą; 1995 m. vasario 14 d.

Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 26 ir 28 punktus; taip pat 1996 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-278/94, EU:C:1996:321, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Kadangi vienodas požiūris yra Sąjungos teisės sąvoka, ši jurisprudencija galioja ir taikant minėtą susitarimą (pagal jo 16 straipsnio 2 dalį) (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Graf ir Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 26 punktą).

84 Taigi teisinis reglamentavimas, kuriame numatytas gyvenamosios vietos kriterijumi grindžiamas atskyrimas, gali lemti tokį patį rezultatą kaip ir pagal SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalies nuostatas draudžiama diskriminacija dėl pilietybės.

85 Vis dėlto reikia pažymėti, kad SLAJ 21 straipsnio 2 dalis mokesčių srityje leidžia taikyti diferencijuotą požiūrį į mokesčių mokėtojus, kurių situacija nėra panaši, ypač kiek tai susiję su jų gyvenamąja vieta (2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 45 punktas ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 58 punktas).

86 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacija atitinkamoje valstybėje paprastai nėra panaši, nes objektyviai skiriasi tiek pajamų šaltinio, tiek asmeninio pajėgumo mokėti mokesčius arba atsižvelgimo į asmeninę ir šeiminę padėtį požiūriu (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 ir paskesni punktai; taip pat 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 41 punktas).

87 Vis dėlto esant mokesčio lengvatai, kuria neleidžiama pasinaudoti nerezidentams, skirtingas požiūris į šias dvi mokesčių mokėtojų kategorijas gali būti laikomas „diskriminacija“, jeigu nėra jokio objektyvaus situacijos skirtumo, galinčio pagrįsti skirtingą požiūrį šiuo atžvilgiu į šias dvi mokesčių mokėtojų kategorijas (šiuo klausimu žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36–38 punktus ir 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 42 punktą).

Dėl situacijų panašumo

88 Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad, kiek tai susiję su teise pasirinkti apmokestinimo pagal prašymą tvarką, Šveicarijoje gyvenančių pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų situacija nėra panaši į Vokietijoje gyvenančių pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų situaciją, ypač atsižvelgiant į apmokestinimo Vokietijos pajamų mokesčiu tvarkos – kuri, gaunant pajamas iš darbo santykių, leidžia kontroliuoti išskaičiuotą darbo užmokesčio mokestį ir nustatyti teisingą pajamų mokesčio sumą, – tikslus.

89 Šios vyriausybės teigimu, pirma, darbuotojai rezidentai ir nerezidentai gali reikalauti, kad būtų atsižvelgta į jų su darbu susijusias išlaidas, viršijančias darbuotojui skirtą fiksuotą sumą, nustatant neapmokestinamą sumą. Darbuotojams nerezidentams terminas tokiam prašymui pateikti yra kalendorinių metų, kuriais taikoma neapmokestinama suma, gruodžio 31 d., o darbuotojams rezidentams šis terminas yra tokių kalendorinių metų lapkričio 30 d.

90 Taigi būtina suteikti pagal darbo sutartį dirbantiems darbuotojams rezidentams galimybę pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą, kad jie, atskaitydami Vokietijoje apmokestinamas savo pajamas iš darbo užmokesčio, galėtų įskaityti jų galimai didesnes arba nenuspėjamas, mokestinių metų gruodžio mėnesį patirtas su darbu susijusias išlaidas, kurioms negalima nustatyti neapmokestinamos sumos. Tokios būtinybės nėra Šveicarijoje gyvenantiems ir Vokietijoje ribotai apmokestinamiems darbuotojams, atsižvelgiant į ilgesnį terminą, kurį jie turi prašymui nustatyti neapmokestinamą sumą pateikti.

91 Antra, darbuotojų rezidentų ir nerezidentų situacija nėra panaši, kalbant apie mokesčių lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į jų asmeninę ir šeiminę padėtį, ir AB taip pat nepriklauso asmenų, kurie jų prašymu Vokietijoje laikomi neribotai apmokestinamais pajamų mokesčiu, kategorijai, nes didžioji jų visame pasaulyje gaunamų pajamų dalis apmokestinama Vokietijoje.

92 Trečia, remdamasi 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 47 punktas) Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad skirtingų apmokestinimo procedūrų taikymas mokesčių mokėtojams, atsižvelgiant į tai, ar jie yra apmokestinami ribotai, ar neribotai, atspindi šių mokesčių mokėtojų situacijų, kiek tai susiję su mokesčio susigrąžinimu, skirtumą.

93 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, kaip savo išvados 79 punkte pažymėjo generalinis advokatas, Vokietijos teisiniame reglamentavime numatyta, kad kitų Sąjungos valstybių narių arba valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis, rezidentai, kurie Vokietijoje pajamų mokesčiu apmokestinami ribotai, gali pasinaudoti savo pajamų iš darbo santykių apmokestinimu pagal prašymą tam, kad atskaitytų savo su darbu susijusias išlaidas, kai išmokant jiems darbo užmokestį buvo atlikti išskaitymai.

94 Taip Vokietijos teisinis reglamentavimas mokesčių mokėtojus rezidentus šiuo atžvilgiu prilygina tam tikriems mokesčių mokėtojams nerezidentams ir pripažįsta jų situacijų panašumą Vokietijoje gauto darbo užmokesčio apmokestinimo tikslais. Todėl negalima tvirtinti, kad mokesčių mokėtojo nerezidento situacija dėl jo paties statuso objektyviai skiriasi nuo mokesčių mokėtojo rezidento situacijos. Vokietijos vyriausybė nepateikė argumentų, įrodančių, kad dėl mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos būtent Šveicarijoje jo situacija objektyviai skiriasi nuo Vokietijoje gyvenančio mokesčių mokėtojo situacijos.

95 Be to, šios vyriausybės argumentus, kuriais siekiama ginčyti šių mokesčių mokėtojų situacijų panašumą, reikia atmesti.

96 Pirma, dėl argumento, kad su nepatogumais, kylančiais dėl trumpesnio neapmokestinamos sumos nustatymo termino, susiduria tik mokesčių mokėtojai rezidentai, reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, jog tokio apmokestinimo pagal prašymą procedūra, palyginti su neapmokestinamos sumos nustatymo procedūra, būtų papildomo pobūdžio. Priešingai, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad apmokestinimo pagal prašymą procedūra yra alternatyvi ir lengviau prieinama nei neapmokestinamos sumos nustatymo procedūra, kad galėtų būti atsižvelgta į su darbu susijusias išlaidas.

97 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad mokesčio deklaracijos pateikimas prilygsta pasinaudojimui teise pasirinkti ir kad mokesčių mokėtojas per ketverių metų apskaičiavimo terminą gali nuspręsti, ar pateikti pajamų mokesčio deklaraciją, o tai jis padarytų tik tuo atveju, jei sumokėtas darbo užmokesčio mokestis būtų didesnis nei apskaičiuotas pajamų mokestis. Tačiau nustačius neapmokestinamą sumą mokesčių mokėtojas yra priverstas priimti preliminarų sprendimą dėl numatomų apmokestinamųjų pajamų ir atskaitytinų su darbu susijusių išlaidų sumos, ir toks nustatymas susijęs su neaiškumu dėl pernelyg didelės neapmokestinamos sumos ir galimo papildomo mokėjimo, kurį turėtų atlikti mokesčių mokėtojas. Be to, dėl tokio nustatymo jis turi pareigą pateikti deklaraciją (priešingu atveju taikomos baudžiamosios sankcijos ir prievartos priemonės) per daug trumpesnį terminą, nei apskaičiavimo atveju taikomas senaties terminas.

98 Taigi situacijų skirtumas, kiek tai susiję su galimybe naudotis apmokestinimu pagal prašymą, negali būti nustatytas iš skirtingų rezidentams ir nerezidentams taikomų neapmokestinamos sumos nustatymo terminų, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

99 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 86 ir 87 punktuose primintos jurisprudencijos, kalbant apie mokesčių lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į asmeninę ir šeiminę padėtį, rezidentų ir nerezidentų situacijos paprastai nėra panašios. Vis dėlto reikia pažymėti, kad teisė apmokestinti pagal prašymą leidžia atsižvelgti į su darbu susijusias išlaidas.

100 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad į tokias išlaidas atsižvelgiama ne dėl mokesčių mokėtojo asmeninės situacijos, bet dėl aplinkybės, kad šios išlaidos patiriamos siekiant gauti pajamų iš darbo pagal darbo sutartį, ir, kaip matyti iš *EStG* 50 straipsnio 1 dalies, Vokietijos teisiniame reglamentavime numatyta, kad į mokesčių mokėtojų nerezidentų su darbu susijusias išlaidas atsižvelgiama tiek, kiek šios išlaidos ekonominiu požiūriu susijusios su Vokietijoje gautomis pajamomis. Todėl pačiame Vokietijos teisiniame reglamentavime sulyginamos mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacijos, kiek tai susiję su atsižvelgimu į su darbu susijusias išlaidas, ekonominiu požiūriu susijusias su Vokietijoje gautomis pajamomis.

101 Trečia, dėl Vokietijos vyriausybės argumento, susijusio su mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacijų skirtumu, kiek tai susiję su mokesčio susigrąžinimu, reikia pažymėti, kad nepalankus mokestinis požiūris neišplaukia iš skirtumo, susijusio su mokesčio susigrąžinimo būdu, nes, kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, darbo užmokesčio mokestis abiem atvejais yra išskaičiuojamas, o apmokestinimo pagal prašymą procedūra nekvestionuoja tokio mokėjimo. Be to, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisė į apmokestinimą pagal prašymą nelemia mokestinės skolos, kuri turi būti susigrąžinta, ir iš to išplaukiančių sunkumų Vokietijos Federacinei Respublikai. Tam taip pat nereikia specialios administracinės pagalbos, siekiant nustatyti faktines aplinkybes ir susigrąžinti mokestį.

102 Todėl SLAJ 21 straipsnio 2 dalimi negalima remtis, siekiant neleisti pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui pasinaudoti mokesčio lengvata, kurią sudaro teisė pasirinkti apmokestinimą pagal prašymą, vien dėl to, kad jo gyvenamoji vieta yra Šveicarijoje, o ne Vokietijoje.

Dėl pateisinimo egzistavimo

103 Taigi reikia išnagrinėti, ar, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, toks skirtingas požiūris gali būti pateisinamas pagal SLAJ 21 straipsnio 3 dalį arba privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

104 Pirma, SLAJ 21 straipsnio 3 dalyje, be kita ko, numatyta, kad šis susitarimas netrukdo susitariančiosioms šalims priimti ar taikyti priemones siekiant užtikrinti apmokestinimą mokesčiais, jų mokėjimą ir veiksmingą susigrąžinimą arba užkirsti kelią vengti mokesčių, remiantis susitariančiosios šalies nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatomis. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tokios priemonės, kurios pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su laisvu asmenų judėjimu Sąjungoje, atitinka privalomuosius bendrojo intereso pagrindus, bet kuriuo atveju turi atitikti proporcingumo principą, t. y. jos turi būti tinkamos šiems tikslams pasiekti ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 63 punktas).

105 Vis dėlto neatrodo, kad atsisakymas leisti pasinaudoti apmokestinimu pagal prašymą yra priemonė, tinkama užtikrinti apmokestinimą, mokėjimą ir veiksmingą mokesčių susigrąžinimą arba užkirsti kelią mokesčių vengimui. Kaip pažymėta šio sprendimo 101 punkte, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad teisė į apmokestinimą pagal prašymą nelemia mokestinės skolos, kuri turi būti susigrąžinta, ir iš to išplaukiančių sunkumų Vokietijos Federacinei Respublikai per surinkimo procedūrą, be to, jai nereikia specialios administracinės pagalbos siekiant nustatyti faktines aplinkybes ir susigrąžinti mokestį.

106 Kaip savo išvados 89 punkte nurodė generalinis advokatas, mokestis, išskaičiuojamas iš Šveicarijos rezidentams Vokietijoje mokamo darbo užmokesčio, užtikrina, kad Vokietijos institucijos teisingai surinktų nuo tų pajamų mokamą pajamų mokestį.

107 Antra, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad aptariamas skirtingas požiūris pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių darną. Vokietijos pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamų darbuotojų galimybė pasinaudoti apmokestinimo pagal prašymą tvarka yra simetriška jiems suteiktai galimybei prašyti iki atitinkamų kalendorinių metų lapkričio 30 d. nustatyti neapmokestinamą sumą.

108 Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su būtinybe užtikrinti mokesčių darną, gali būti remiamasi siekiant pateisinti pagal SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalį iš principo draudžiamą skirtingą požiūrį (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 50, 52 ir 54 punktus). Norint remtis argumentu, grindžiamu tokiu pateisinimu, dar būtina nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamo mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (pagal analogiją žr. 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 58 punktą ir 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 29 punktą).

109 Kaip pažymėta šio sprendimo 96 punkte, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, tokio tiesioginio ryšio nėra.

Dėl „standstill“ išlygos

110 Galiausiai Vokietijos vyriausybė teigia, kad atsisakymas Šveicarijoje gyvenantiems ir Vokietijoje dirbantiems darbuotojams leisti pasinaudoti apmokestinimo pagal prašymą tvarka neprieštarauja SLAJ, nes SLAJ 13 straipsnyje numatyta *standstill* išlyga, kuri turi būti aiškinama taip pat, kaip ir SESV 64 straipsnis. Vokietijos vyriausybės teigimu, ši išlyga suteikia teisę palikti galioti esamus apribojimus, o referencinė data šiuo klausimu yra ne SLAJ pasirašymo data, o jo įsigaliojimo data, t. y. 2002 m. birželio 1 d. Toks aiškinimas, išplaukiantis net iš *standstill* išlygos kvalifikavimo, yra vienintelis, užtikrinantis tokios išlygos veiksmingumą.

111 Pažymėtina, kad pagal SLAJ 13 straipsnį susitariančiosios šalys įsipareigoja nepriimti naujų ribojančių priemonių, taikomų susitariančiųjų šalių piliečiams šio susitarimo taikymo srityse. Tačiau šiame 13 straipsnyje nėra nuorodos į galimą valstybių, kurios yra SLAJ šalys, teisę toliau taikyti esamus apribojimus.

112 Konstatuotina, kad SLAJ 13 straipsnis šiuo klausimu iš esmės skiriasi nuo SESV 64 straipsnio, kuriame aiškiai numatyta, kad SESV 63 straipsnis nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojusių apribojimų, nustatytų tam tikram kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų.

113 Be to, teisė toliau taikyti priemones, kurios gali būti SLAJ I priedo 9 straipsnyje įtvirtinto vienodo požiūrio principo išimtys, negali būti kildinama nei iš SLAJ 13 straipsnio konteksto, nei iš šiuo susitarimu siekiamų tikslų.

114 Viena vertus, SLAJ 13 straipsnis yra SLAJ II antraštinėje dalyje (susijusioje su bendrosiomis ir baigiamosiomis nuostatomis), kurioje yra ir SLAJ 10 straipsnis, kuriame numatyta Šveicarijos Konfederacijos ir tam tikrų valstybių narių teisė tam tikrą laikotarpį toliau taikyti kiekybinius apribojimus, susijusius su galimybe užsiimti ekonomine veikla tam tikrų kategorijų gyvenimui šalyje, kontroliuoti į nuolatinę darbo rinką integruotų darbuotojų pirmenybę, darbo užmokestį ir darbo sąlygas, taikomas kitos susitariančiosios šalies piliečiams, taip pat Šveicarijos Konfederacijos teisė, neviršijant bendros kvotos, nustatyti minimalų pagal darbo sutartį dirbantiems ir savarankiškai dirbantiems Sąjungos darbuotojams išduodamų naujų leidimų gyventi skaičių.

115 Atsižvelgiant į tai, kad vienodo požiūrio principas yra esminis, susitariančiųjų šalių galimybė toliau taikyti priemones, kurios gali būti šio principo išimtys, turėjo būti įtvirtinta aiškioje SLAJ nuostatoje, kaip yra su laisvo judėjimo apribojimais, numatytais SLAJ 10 straipsnyje.

116 Kita vertus, SLAJ aiškinimas, pagal kurį visą šio susitarimo galiojimo laikotarpį leidžiama palikti galioti apribojimus, egzistavusius jo pasirašymo ar įsigaliojimo dieną, prieštarautų šio sprendimo 50 ir 53 punktuose primintiems SLAJ tikslams, t. y. fizinių asmenų – Sąjungos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos piliečių – naudai įgyvendinti laisvą asmenų judėjimą šių susitariančiųjų šalių teritorijoje ir suteikti šiems piliečiams, be kita ko, teisę atvykti į šalį, gyventi joje ir dirbti pagal darbo sutartį, taip pat tokias pačias gyvenimo, įdarbinimo ir darbo sąlygas, kokios taikomos savo valstybės piliečiams.

117 Todėl SLAJ 13 straipsnio negalima aiškinti taip, kad pagal jį leidžiama toliau neleisti Šveicarijoje gyvenantiems ir Vokietijoje dirbantiems darbuotojams naudotis teise pasirinkti apmokestinimo pagal prašymą tvarką.

118 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SLAJ 7 ir 15 straipsniai, siejami su SLAJ I priedo 9 straipsnio 2 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisinis reglamentavimas, pagal kurį teisė pasirinkti pajamų iš darbo santykių apmokestinimo pagal prašymą procedūrą tam, kad būtų atsižvelgta į tokias išlaidas, kaip su darbu susijusios išlaidos, ir įskaitytas išskaičiuotas darbo užmokesčio mokestis, dėl ko gali būti grąžintas pajamų mokestis, suteikiama tik mokesčių mokėtojams, kurie yra šios valstybės narės, kitos valstybės narės arba valstybės, kuri yra EEE susitarimo šalis, piliečiai, o be kita ko, pirmosios valstybės narės piliečiui, gyvenančiam Šveicarijoje ir šioje valstybėje narėje gaunančiam pajamų iš darbo santykių, tokios teisės pasirinkti nesuteikiama.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

119 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1999 m. birželio 21 d. Liuksemburge pasirašyto Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimo dėl laisvo asmenų judėjimo, pastarąjį kartą pritaikyto 2016 m. kovo 4 d. Protokolu dėl Susitariančiosios šalies statuso suteikimo į Europos Sąjungą įstojusiai Kroatijos Respublikai, 7 ir 15 straipsniai, siejami su šio susitarimo I priedo 9 straipsnio 2 dalimi,

turi būti aiškinami taip:

jiems prieštarauja valstybės narės teisinis reglamentavimas, pagal kurį teisė pasirinkti pajamų iš darbo santykių apmokestinimo pagal prašymą procedūrą tam, kad būtų atsižvelgta į tokias išlaidas, kaip su darbu susijusios išlaidos, ir įskaitytas išskaičiuotas darbo užmokesčio mokestis, dėl ko gali būti grąžintas pajamų mokestis, suteikiama tik mokesčių mokėtojams, kurie yra šios valstybės narės, kitos valstybės narės arba valstybės, kuri yra 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo šalis, piliečiai, o be kita ko, pirmosios valstybės narės piliečiui, gyvenančiam Šveicarijoje ir šioje valstybėje narėje gaunančiam pajamų iš darbo santykių, tokios teisės pasirinkti nesuteikiama.

Parašai.