TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2024. gada 30. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nolīgums starp Eiropas Kopienu un Šveices Konfederāciju par personu brīvu pārvietošanos – Darba ņēmēja domicila pārcelšana no dalībvalsts uz Šveici – Nodokļu atvieglojumi – Ienākuma nodoklis – Mehānisms "nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma" – Nodokļa maksātāji, kuriem tas ir pieejams – Šā mehānisma pieejamība vienīgi tādām nodarbinātām personām ar daļēju pienākumu maksāt nodokli, kurām dzīvesvieta ir dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) valstī – Vienlīdzīga attieksme

Lietā C-627/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2022. gada 20. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 4. oktobrī, tiesvedībā

AB

pret

Finanzamt Köln-Süd,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele (referente),

ģenerāladvokāts: M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

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

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2023. gada 16. novembra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 1999. gada 21. jūnijā Luksemburgā parakstīto Nolīgumu starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos (OV 2002, L 114, 6. lpp.) – redakcijā, kurā jaunākie pielāgojumi izdarīti ar 2016. gada 4. marta protokolu attiecībā uz Horvātijas Republikas dalību Līgumslēdzējas puses statusā pēc tās pievienošanās Eiropas Savienībai (OV 2017, L 31, 3. lpp.) (turpmāk tekstā – "NPBP").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp AB un *Finanzamt Köln-Süd* (Dienvidķelnes Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") par ienākuma nodokļa aprēķināšanu attiecībā uz taksācijas periodu no 2017. līdz 2019. gadam (turpmāk tekstā – "pamatlietā aplūkojamais laikposms").

Atbilstošās tiesību normas

NPBP

3 Eiropas Kopiena un tās dalībvalstis, no vienas puses, un Šveices Konfederācija, no otras puses, 1999. gada 21. jūnijā parakstīja septiņus nolīgumus, tostarp NPBP. Ar Padomes un attiecībā uz nolīgumu par zinātnisku un tehnoloģisku sadarbību arī Komisijas lēmumu (2002. gada 4. aprīlis) par septiņu nolīgumu noslēgšanu ar Šveices Konfederāciju (2002/309/EK, Euratom) (OV 2002, L 114, 1. lpp.; labojums – OV 2015, L 210, 38. lpp.) visi septiņi nolīgumi tika apstiprināti Eiropas Kopienas vārdā, un tie stājās spēkā 2002. gada 1. jūnijā.

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

5 NPBP 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;

[..]

c) piešķirt ieceļošanas un uzturēšanās tiesības Līgumslēdzēju pušu teritorijā personām, kuras uzņēmējvalstī neveic saimniecisko darbību;

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 Šā nolīguma 4. pants "Uzturēšanās tiesības un tiesības veikt saimniecisko darbību" ir formulēts šādi:

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

8 NPBP 6. pantā ir paredzēts:

"Saskaņā ar I pielikuma noteikumiem par ekonomiski neaktīvām personām Līgumslēdzējas puses teritorijā ir garantētas uzturēšanās tiesības personām, kuras neveic saimniecisko darbību."

9 Šā nolīguma 7. pantā "Citas tiesības" ir noteikts:

"Līgumslēdzējas puses saskaņā ar I pielikumu saistībā ar personu brīvu pārvietošanos paredz šādas tiesības:

a) tiesības uz vienādu attieksmi, kādu piemēro valstspiederīgajiem, attiecībā uz pieeju saimnieciskajai darbībai un tās veikšanu, dzīves, nodarbinātības un darba apstākļiem;

[..]."

10 Minētā nolīguma 10. pantā "Pārejas noteikumi un nolīguma attīstība", konkrēti tā 1.–1.c punktā, ir paredzētas Šveices Konfederācijas un vairāku dalībvalstu tiesības attiecībā uz konkrētām uzturēšanās kategorijām konkrētā laikposmā atstāt spēkā kvantitatīvus ierobežojumus saimnieciskās darbības veikšanai, tā 2.–2.c punktā – līgumslēdzēju tiesības konkrētā laikposmā atstāt spēkā kontroles pasākumus attiecībā uz to darba ņēmēju privilēģijām, kas iesaistīti regulārajā darba tirgū, uz algām un darba apstākļiem otras līgumslēdzējas puses valstspiederīgajiem, bet tā 3.–3.c punktā – Šveices Konfederācijas tiesības savu vispārējo kvotu ietvaros rezervēt jaunu uzturēšanās atļauju minimumu nodarbinātām personām un pašnodarbinātām personām no Eiropas Savienības.

11 Šā nolīguma 13. pantā "Atturēšanās no jaunu pasākumu pieņemšanas" ir noteikts:

"Līgumslēdzējas puses apņemas nepieņemt nekādus turpmākus ierobežojošus pasākumus attiecībā uz otras puses valstspiederīgajiem jomās, uz kurām attiecas šis nolīgums."

12 Saskaņā ar NPBP 15. pantu tā pielikumi un protokoli ir tā sastāvdaļa.

13 Šā nolīguma 16. pants "Atsauce uz Kopienas tiesībām" ir formulēts šādi:

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

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

14 Minētā nolīguma 21. pantā 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.

3. Neviens no šā nolīguma noteikumiem neliedz Līgumslēdzējām pusēm pieņemt vai piemērot pasākumus, lai nodrošinātu nodokļu uzlikšanu, maksāšanu un efektīvu atgūšanu vai lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem vai nolīgumiem, kuru mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu starp Šveici, no vienas puses, un vienu vai vairākām Eiropas Kopienas dalībvalstīm, no otras puses, vai arī jebkādu citu nodokļu režīmu."

15 Minētā nolīguma I pielikums attiecas uz personu brīvu pārvietošanos.

16 NPBP I pielikuma 6. panta 1. punktā ir noteikts:

"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. [..]"

17 Minētā I pielikuma 7. panta 1. punktā ir noteikts:

"Pārrobežu darba ņēmējs ir Līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, kura dzīvesvieta ir kādas Līgumslēdzējas puses teritorijā, bet kurš pilda savus darba pienākumus kā nodarbināta persona otras Līgumslēdzējas puses teritorijā, parasti atgriežoties savā dzīvesvietā katru dienu vai vismaz vienreiz nedēļā."

18 NPBP I pielikuma 8. pantā ir noteikts:

"1. Nodarbinātām personām ir tiesības uz profesionālo un teritoriālo mobilitāti visā uzņēmējvalsts teritorijā.

2. Profesionālā mobilitāte ietver darba devēja, nodarbinātības vai nodarbošanās maiņu, kā arī pāreju no nodarbinātā statusa pašnodarbinātā statusā. Teritoriālā mobilitāte ietver darba un dzīvesvietas maiņu."

19 NPBP 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 [..] ir tie paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem."

20 Saskaņā ar I pielikuma 24. pantu:

"1. "Persona, kas ir Līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, kurš neveic saimniecisko darbību dzīvesvietas valstī un kuram nav uzturēšanās tiesību saskaņā ar citiem šā nolīguma noteikumiem, saņem uzturēšanās atļauju, kas derīga vismaz piecus gadus ar noteikumu, ka tā pierāda valsts kompetentajām iestādēm, ka tai sev un saviem ģimenes locekļiem ir:

a) pietiekami finanšu līdzekļi, lai savā uzturēšanās laikā neprasītu sociālās palīdzības pabalstus;

b) visu veidu apdrošināšana slimības gadījumiem [..]

[..]."

Vācijas tiesību akti

21 *Einkommensteuergesetz* (Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums) – redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (*BGBl.* 2009 I, 3366. lpp.) (turpmāk tekstā – "*EStG*"), – 1. pantā "Pienākums maksāt nodokli" ir noteikts:

"1. Uz ikvienu fizisku personu, kurai Vācijā ir domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta, pilnā apmērā attiecas pienākums maksāt ienākuma nodokli; [..]

[..]

4. Ja vien šā panta 2. un 3. punktā un 1.a pantā nav noteikts citādi, fiziskai personai, kurai Vācijā nav nedz domicila, nedz pastāvīgās dzīvesvietas, ir daļējs pienākums maksāt ienākuma nodokli, ja viņa iekšzemē gūst ienākumus 49. panta izpratnē.

[..]"

22 *EStG* 9. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Ar saimniecisko darbību saistītas izmaksas ir izdevumi, kas radušies saistībā ar ieņēmumu gūšanu, nodrošināšanu un uzturēšanu. Tās ir atskaitāmas attiecīgajā ienākumu kategorijā, kurā tās radušās. [..]"

23 Saskaņā ar *EStG* 39.a pantu "Nodokļa atvieglojums un [ar papildalgu neapliekamo daļu saistītā] pieskaitīšana":

"(1) Pēc tādas nodarbinātas personas pieprasījuma, uz kuru pilnā apmērā attiecas pienākums maksāt ienākuma nodokli, nodokļu administrācija aprēķina no viņas algas atskaitāmā nodokļa atvieglojuma kopsummu, kas sastāv no šādiem posteņiem:

1. Ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kas radušās, gūstot ienākumu no algota darba, ciktāl tās pārsniedz nodarbinātai personai paredzēto paušālo summu (9.a panta pirmā teikuma 1. punkta a) apakšpunkts) [..]

[..]

(2) Nodarbinātā persona 1. punktā minēto pieprasījumu iesniedz uz šim nolūkam paredzētas pašrocīgi parakstītas administratīvās veidlapas. Šā pieprasījuma iesniegšanai paredzētais termiņš sākas 1. oktobrī pirms gada, kuram piemērojams minētais atvieglojums. Šis termiņš beidzas tā kalendārā gada 30. novembrī, kuram piemērojams minētais atvieglojums. [..]

[..]

(4) Attiecībā uz darba ņēmēju, kuram ir daļējs pienākums maksāt ienākuma nodokli un attiecībā uz kuru ir piemērojams 50. panta 1. punkta ceturtais teikums, nodokļu administrācija pēc pieprasījuma nosaka atvieglojumu, kas atskaitāms no algas kopsummas un kas sastāv no šādiem posteņiem:

1. Ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kas radušās, gūstot ienākumu no algota darba, [..].

[..]

Pieprasījumu var iesniegt vienīgi uz nodokļu administrācijas paredzētās veidlapas līdz tā kalendārā gada beigām, uz kuru attiecas konkrētie dati, kas izmantojami algas nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā."

24 *EStG* 46. panta 2. punkta 4. un 8. apakšpunkts un 4. punkts ir formulēti šādi:

"(2) Ja ienākumi vai to daļa sastāv no ienākuma no algota darba, par kuru nodoklis ieturēts ienākumu gūšanas vietā, nodokli uzliek tikai tad, ja:

[..]

4. konkrētam nodokļa maksātājam ir noteikts nodokļa atvieglojums *EStG* 39.a panta 1. punkta pirmā teikuma 1.–3., 5. vai 6. apakšpunkta izpratnē un kalendārajā gadā saņemtās algas kopsumma pārsniedz 11 600 EUR (11 200 EUR 2017. gadā un 11 400 EUR 2018. gadā) [..]; tas pats attiecas uz nodokļa maksātājiem, kuri ietilpst 1. panta 2. punktā definētajā personu kategorijā, vai nodarbinātām personām, kurām ir daļējs pienākums maksāt nodokli, ja reģistrētie dati ir norādīti nodokļu apliecībā, kas izsniegta nodokļa ieturēšanas – ienākumu gūšanas vietā – vajadzībām (39. panta 3. punkta pirmais teikums);

[..]

8. tiek lūgta nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma, citastarp nolūkā algas nodokli ieskaitīt ienākuma nodoklī. Šāda pieprasījuma vajadzībām iesniedz ienākuma nodokļa deklarāciju.

[..]

(4) Ja 2. punktā minētais nodokļa režīms nav piemērojams, ir uzskatāms, ka nodokļa maksātājs ienākuma nodokli, kas jāmaksā par ienākumu no algota darba, ir samaksājis līdz ar algas nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā – ar nosacījumu, ka to nevar izmantot, lai kompensētu nepietiekamā apmērā ieturēto algas nodokli. [..]"

25 *EStG* 49. panta "Ar nodokli daļēji apliekamie ienākumi" 1. punktā ir noteikts:

"(1) Daļējs pienākums maksāt ienākuma nodokli (1. panta 4. punkts) attiecas uz šādiem iekšzemē gūtiem ienākumiem:

[..]

4. ienākums no algota darba (19. pants)

a) kas tiek vai tika veikts vai izmantots iekšzemē,

[..]

[..]."

26 *EStG* 50. pantā, kas ietver speciālus noteikumus nodokļa maksātājiem, kuriem ir daļējs pienākums maksāt nodokli, ir paredzēts:

"(1) Personas, kurām ir daļējs pienākums maksāt ienākuma nodokli, 4. panta 4.–8. punktā minētos atskaitāmos izdevumus vai 9. pantā minētās ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas var atskaitīt tikai tiktāl, ciktāl šiem izdevumiem un izmaksām ir saimnieciska saikne ar iekšzemē gūtajiem ienākumiem. [..]

(2) Ienākuma nodoklis, ar ko apliekams ienākums, kam piemēro algas nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā [..], attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kuriem ir daļējs pienākums maksāt nodokli, ir uzskatāms par samaksātu līdz ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā. Pirmais teikums neattiecas uz:

[..]

4. ienākumu no algota darba 49. panta 1. punkta 4. apakšpunkta izpratnē,

a) ja nodokļa atvieglojums ir reģistrēts speciāli algas nodokļa ieturēšanas – ienākumu gūšanas vietā – vajadzībām atbilstoši 39.a panta 4. punktam, vai

b) ja tiek lūgta ienākuma nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma (46. panta 2. punkta 8. apakšpunkts);

[..].

[..] Otrā teikuma 4. apakšpunkta b) punkts ir piemērojams vienīgi attiecībā uz Eiropas Savienības dalībvalstu un citu valstu, kurās ir spēkā [1992. gada 2. maija] Līgums par Eiropas Ekonomikas zonu [(OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – "EEZ līgums")], valstspiederīgajiem, kuriem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir kādā no šīm valstīm. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

27 Pamatlietā aplūkojamajā laikposmā Vācijas valstspiederīgais AB strādāja vadošā amatā Z pilsētā (Vācija) reģistrētā sabiedrībā un tādējādi guva ienākumu no algota darba, savukārt viņa domicils un pastāvīgā dzīvesvieta bija Šveicē. AB strādāja gan tāldarbā no savas dzīvesvietas Šveicē, gan devās dienesta komandējumos uz Vāciju.

28 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet: AB no Vācijas uz Šveici pārcēlās 2016. gada aprīlī ģimenes iemeslu dēļ, proti, tādēļ, ka viņa laulātā sāka darbu šajā valstī, un viņa pārcelšanās uz Šveici notika pareizā un pienācīgā veidā atbilstoši uzturēšanās atļaujai.

29 Pamatlietā aplūkojamajā laikposmā uz AB attiecās daļējs pienākums maksāt Vācijas ienākuma nodokli *EStG* 1. panta 4. punkta izpratnē. Visa viņa alga tika aplikta ar algas nodokli, kura samaksu AB darba devējs veica, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā un pārskaitot to nodokļu administrācijai.

30 Dienesta komandējumiem AB izmantoja izpirkumnomā (līzingā) iegādātu, nevis darba devēja nodrošinātu automašīnu un citastarp sedza ar šo transportlīdzekli saistītās izmaksas un citus savus ceļa izdevumus. Pamatlietā aplūkojamajā laikposmā viņš nebija vērsies pie nodokļu administrācijas, lai reģistrētu kādu nodokļa atvieglojumu.

31 Papildus savam ienākumam no algas AB guva ienākumu no divu Vācijā atrodošos nekustamo īpašumu izīrēšanas un iznomāšanas.

32 Nodokļu administrācijai iesniegtajās ienākuma nodokļa deklarācijās par pamatlietā aplūkojamo laikposmu AB papildus ienākumam no izīrēšanas un iznomāšanas deklarēja ienākumu no algota darba. Attiecībā uz 2017. taksācijas gadu viņš norādīja, ka no bruto ienākumiem no algota darba – kopumā 113 299,41 EUR – bruto darba samaksa 63 651 EUR apmērā attiecas uz Vācijā veikto darbību un tur ir apliekama ar nodokli. Attiecībā uz 2018. taksācijas gadu no bruto ienākumiem no algota darba – kopumā 115 498,41 EUR – bruto darba samaksa 60 932 EUR apmērā attiecoties uz Vācijā veikto darbību, bet attiecībā uz 2019. taksācijas gadu no ienākumiem no algota darba – kopumā 115 314,91 EUR – bruto darba samaksa 57 429 EUR apmērā attiecoties uz Vācijā veikto darbību.

33 Minētajās nodokļa deklarācijās AB kā izmaksas, kuras samazina ar nodokli apliekamo summu, norādīja ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, proti, izdevumus saistībā ar darbību, kas ar nodokli apliekama Vācijā, un iesniedza pieteikumu ienākuma nodokļa aprēķināšanai pēc pieprasījuma atbilstoši *EStG* 50. panta 2. punkta otrā teikuma 4. apakšpunkta b) punktam kopsakarā ar tā 50. panta 2. punkta septīto teikumu (turpmāk tekstā – "nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma").

34 Paziņojumos par nodokli attiecībā uz pamatlietā aplūkojamo laikposmu nodokļu administrācija ienākuma nodokli aprēķināja, balstoties tikai uz ienākumu no izīrēšanas un iznomāšanas, jo uzskatīja, ka nodoklis par ienākumu no algota darba jau bija samaksāts, ieturot nodokli ienākumu

gūšanas vietā atbilstoši *EStG* 50. panta 2. punkta pirmajam teikumam. Līdz ar to aprēķinātajā Vācijas ienākuma nodokļa summā netika ieskaitīts nedz jau samaksātais Vācijas algas nodoklis, nedz solidaritātes papildnodoklis. Nodokļu administrācija atteica nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma – ar tādu pamatojumu, ka to var izmantot vienīgi tādi darba ņēmēji, kuriem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir kādā Savienības dalībvalstī vai EEZ valstī.

35 Tā kā AB sūdzības par šiem paziņojumiem par nodokli tika noraidītas ar 2020. gada 25. februāra un 2021. gada 15. novembra lēmumiem, AB cēla prasību iesniedzējtiesā – *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), lai panāktu nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ar tādu darba samaksas sadalījumu starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju, kas atšķirtos no algas nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, un to, ka šajā aprēķinā tiktu ņemtas vērā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas.

36 AB uzskata: atteikums – personai ar dzīvesvietu Šveicē – aprēķināt nodokli pēc pieprasījuma ir pretrunā NPBP, ņemot vērā it īpaši 2019. gada 26. februāra spriedumu *Wächtler* (C-581/17, EU:C:2019:138); tas arī esot uzskatāms par NPBP I pielikuma 9. panta 2. punktā paredzēto tiesību uz vienlīdzīgu attieksmi nodokļa atvieglojumu ziņā aizskārumu un neesot attaisnojams. Nevarot arī atsaukties uz NPBP 13. pantā ietverto klauzulu par atturēšanos no jaunu pasākumu pieņemšanas. Iespēja izvēlēties, ka nodokļa atvieglojums tiek reģistrēts kā konkrēta informācija, kas izmantojama algas nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā (turpmāk tekstā – "nodokļa atvieglojuma reģistrācija"), nenovēršot nevienlīdzīgo attieksmi un neesot uzskatāma par attaisnojumu. Šāda reģistrācija esot jāpiesaka pirms taksācijas perioda beigām, kad vēl nav precīzi zināms, vai un kādā mērā tas būtu izdevīgi, un šajā nolūkā esot obligāti nepieciešams noteiktā termiņā iesniegt ienākuma nodokļa deklarāciju, savukārt nodokļa aprēķināšanas pēc pieprasījuma gadījumā nodoklis esot jāmaksā tikai pēc četriem gadiem.

37 Nodokļu iestāde vispirms norāda: pat pieņemot, ka AB *ratione personae* ietilpst NPBP un tā I pielikuma piemērošanas jomā – lai gan šai administrācijai par to ir šaubas –, tiesības, par kurām panākta vienošanās NPBP ietvaros, nesakrīt ar LESD garantētajām pamatbrīvībām. Turpinot – no NPBP 13. pantā ietvertās klauzulas par atturēšanos no jaunu pasākumu pieņemšanas izrietot tiesības atstāt spēkā visus NPBP parakstīšanas dienā pastāvējušos ierobežojumus. *EStG* 50. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzētā atbrīvojošā iedarbība, kāda attiecībā uz tādu personu ienākumu no algota darba, kurām ir daļējs pienākums maksāt nodokli, piemīt *EStG* reglamentētajai algas nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā, šajā datumā jau esot bijusi spēkā.

38 Visbeidzot – no NPBP 21. panta 2. un 3. punkta izrietot, ka eventuāli nevienlīdzīga attieksme nodokļu jomā ir attaisnojama. Iespēja algas nodokļa uzlikšanas procedūrā uzrādīt ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas un citus posteņus, kas līdz ar nodokļa atvieglojuma reģistrāciju var tikt izmantoti maksājamās nodokļa summas samazināšanai, liecinot, ka šeit nav runas par diskrimināciju. Saskaņā ar Tiesas judikatūru apstāklis, ka pastāv dažādas nodokļu uzlikšanas procedūras, neesot uzskatāms par pamatbrīvību neievērošanu (spriedums, 2008. gada 22. decembris, *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762), un atšķirībā no aplūkojamās situācijas lietā, kurā taisīts 1995. gada 14. februāra spriedums *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 53. un 54. punkts), atvieglojuma reģistrācijas procedūras dēļ algas nodokļa vajadzībām un pēc tam veiktās obligātās nodokļa uzlikšanas procedūras dēļ pamatlietā esot bijis iespējams atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas.

39 Iesniedzējtiesa precizē, ka saskaņā ar *EStG* 49. panta 1. punkta 4. apakšpunkta a) punktu ienākumi no algota darba, kas tiek vai tika veikts iekšzemē, tas ir, Vācijā, daļēja pienākuma maksāt nodokli kontekstā ir iekšzemes ienākumi un ka pamatlietā ir skaidrs, ka ar Vācijas ienākuma nodokli ir apliekama tikai darba samaksa par Vācijā veikto darbu, kura aprēķināta, balstoties uz nostrādāto dienu sadalījumu.

40 Minētā tiesa norāda: no *EStG* 50. panta 2. punkta pirmā teikuma izriet, ka principā ir uzskatāms, ka nodoklis par ienākumu no algota darba ir samaksāts līdz ar nodokļa ieturējumu no darba samaksas ienākumu gūšanas vietā. Principā šis ieturējums esot atkarīgs no bruto algas un attiecīgā gadījumā no paušālām ieturējuma summām. Tomēr saskaņā ar *EStG* esot iespējams mazākas algas nodokļa summas ieturējums, ja tiek veikta atvieglojuma reģistrācija, ko varot pieteikt ikviens darba ņēmējs, kuram ir daļējs pienākums maksāt ienākuma nodokli – arī personai ar dzīvesvietu Šveicē –, laikus pirms kalendārā gada beigām iesniedzot nodokļu administrācijas paredzētu veidlapu.

41 *EStG* 50. panta 2. punkta otrā teikuma 4. apakšpunkta a) punktā esot noteikts, ka šādas reģistrācijas gadījumā nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā nav atbrīvojošu seku un nodokļa maksātājam esot jāveic nodokļa uzlikšanas procedūra (obligātā aplikšana ar nodokli), kurā ienākumi tiekot aprēķināti neatkarīgi no algas nodokļa uzlikšanas procedūrā izmantotajām summām, bet ienākuma nodoklis tiekot aprēķināts, ieskaitot arī jau samaksāto algas nodokli. Pārāk liela atvieglojuma reģistrācija varot radīt nodokļa papildsaistības, kuru dzēšanu nodokļu administrācijai pēc tam nāktos prasīt no ārvalstī dzīvojoša nodokļa maksātāja. Tomēr gadījumā, ja ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas ir lielākas nekā atvieglojums nodokļa uzlikšanas procedūrā vai ja, piemēram, ienākums ar nodokli ir apliekams tikai daļēji, varot arī rasties tiesības uz atmaksu. Nodokļa maksātājam arī esot pienākums iesniegt nodokļa deklarāciju, bet neiesniegšanas gadījumā nodokļu administrācija to varot aprēķināt pēc savas ierosmes – ar nodokļa bāzes aplēsi un nokavējuma naudas vai brīdinājuma par naudas soda piemērošanu un tās apmēra noteikšanu.

42 Papildus atvieglojuma reģistrācijai Savienības dalībvalsts vai citas EEZ valsts valstspiederīgais, kuram domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir kādā no šīm valstīm, varot izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma uz *EStG* 50. panta 2. punkta otrā teikuma, 4. apakšpunkta b) punkta un 46. panta 2. punkta 8. apakšpunkta pamata. Nodokļa deklarācijas iesniegšana esot pielīdzināma izvēles tiesību izmantošanai, un nodokļu maksātājs četrus gadus ilgajā nodokļa samaksas termiņā varot brīvi izlemt, vai viņš vēlas iesniegt ienākuma nodokļa deklarāciju, un iesniedzējtiesa uzskata, ka viņš to darītu vienīgi tad, ja samaksātais algas nodoklis būtu lielāks par aprēķināto ienākuma nodokli.

43 Minētā tiesa precizē, ka *EStG* 46. pants par nodokļa aprēķināšanu pēc darba ņēmēja, kas ir Vācijas valstspiederīgais, pieprasījuma ir spēkā jau vairākas desmitgades, savukārt dalībvalstu un citu EEZ valstu valstspiederīgo, kuri dzīvo šajās valstīs, tiesības uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ir spēkā kopš 1997. gada 1. janvāra un tika ieviestas, reaģējot uz 1995. gada 14. februāra spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Iesniedzējtiesa norāda: ja NPBP būtu jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj iespējas veikt nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ierobežot tā, ka tā ir pieejama vienīgi nodokļa maksātājiem, kuriem dzīvesvieta ir citā Savienības dalībvalstī vai citā EEZ valstī, par pamatlietā aplūkojamo laikposmu būtu jāveic nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma, kālab par labu prasītājam pamatlietā tiktu ņemtas vērā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas un ieskaitīts Vācijas algas nodoklis. Līdz ar to AB rastos tiesības uz ievērojamas nodokļa summas atmaksu.

45 Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [NPBP] noteikumi, it īpaši Nolīguma 7. un 15. pants kopsakarā ar tā I pielikuma 9. panta 2. punktu (tiesības uz vienlīdzīgu attieksmi) ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru darba ņēmēji, kas ir kādas Savienības dalībvalsts vai EEZ valsts (tajā skaitā Vācijas Federatīvās Republikas) valstspiederīgie ar domicilu vai pastāvīgo dzīvesvietu Vācijā vai kādā citā [Savienības vai EEZ] dalībvalstī, var pēc savas ierosmes lūgt aprēķināt ienākuma nodokli par Vācijā ar nodokli apliekamo ienākumu no algota darba ("nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma"), it īpaši, lai saņemtu pārmaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa atmaksu, ņemot vērā izdevumus (ar ienākuma gūšanu saistītie izdevumi), kā arī algas nodokli, kas Vācijā samaksāts nodokļa ieturēšanas kārtībā [ienākumu gūšanas vietā], turpretī Vācijas un Šveices valstspiederīgajiem, kuri ir Šveices rezidenti, šādas tiesības nav paredzētas?"

Par prejudiciālo jautājumu

46 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai NPBP 7. un 15. pants kopsakarā ar tā I pielikuma 9. panta 2. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas ir šīs dalībvalsts, citas dalībvalsts vai EEZ valsts valstspiederīgais un kas dzīvo vienā no šīm valstīm, ir tiesības izvēlēties procedūru nodokļa uzlikšanai pēc pieprasījuma attiecībā uz ienākumu no algota darba, lai panāktu, ka tiek ņemti vērā tādi izdevumi kā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas un ka tiek veikta algas nodokļa, kas iekasēts, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, ieskaitīšana, kas var izraisīt ienākuma nodokļa atmaksu, bet šādas izvēles tiesības nepiešķir tādam pirmās minētās dalībvalsts valstspiederīgajam, kurš dzīvo Šveicē un gūst ienākumu no algota darba minētajā dalībvalstī.

Ievadapsvērumi

47 Vispirms jāatgādina: tā kā NPBP ir starptautisks nolīgums, tas saskaņā ar 1969. gada 23. maija Vīnes Konvencijas par starptautiskajām līgumtiesībām (*United Nations Treaty Series*, 1155. sēj., 331. lpp.) 31. pantu jāinterpretē godprātīgi – atbilstoši parastajai nozīmei, kāda piešķirama nolīguma noteikumiem attiecīgajā kontekstā un tā priekšmetam un mērķim. No šīs tiesību normas arī izriet, ka noteikumam ir piešķirama konkrēta nozīme, ja ir noteikts, ka pusēm ir bijis tāds nodoms (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Tiesa jau ir precizējusi, ka, pirmām kārtām, NPBP ir daļa no plašāka Savienības un Šveices Konfederācijas attiecību ietvara. Lai gan pēdējā minētā nav nedz Eiropas Ekonomikas zonas, nedz Savienības iekšējā tirgus dalībniece, to ar Savienību saista vairāki nolīgumi, kuri aptver daudzas jomas un kuros ir paredzētas konkrētas tiesības un pienākumi, kas dažos aspektos ir analogi tiem, kuri paredzēti Līgumā. Šo nolīgumu, tostarp NPBP, vispārīgais mērķis ir stiprināt ekonomikas attiecības starp Savienību un Šveices Konfederāciju (spriedumi, 2011. gada 6. oktobris, *Graf* un *Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 33. punkts, kā arī 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 36. punkts).

49 Tomēr, tā kā Šveices Konfederācija nav pievienojusies Savienības iekšējam tirgum, Savienības tiesību normu interpretāciju attiecībā uz iekšējo tirgu nevar automātiski pārņemt, interpretējot NPBP, izņemot šajā ziņā tieši formulētas normas pašā nolīgumā (spriedums, 2018. gada 15. marts, *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, 29. punkts, un 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 37. punkts).

50 Otrām kārtām, attiecībā uz NPBP mērķi un tā noteikumu interpretāciju Tiesa ir nospriedusi: no šā nolīguma preambulas, 1. panta un 16. panta 2. punkta izriet, ka tā mērķis ir fizisko personu – Savienības un Šveices Konfederācijas valstspiederīgo – labā īstenot personu brīvu pārvietošanos šo nolīgumu noslēgušo pušu teritorijās, pamatojoties uz Savienībā piemērojamajām normām, kuru jēdzieni ir interpretējami, ņemot vērā nozīmīgo Tiesas judikatūru, kas pieņemta pirms minētā nolīguma parakstīšanas. Saistībā ar judikatūru, kas pieņemta pēc šīs dienas, ir jānorāda: NPBP 16. panta 2. punktā ir paredzēts, ka, pirmkārt, šī judikatūra jāpaziņo Šveices Konfederācijai un, otrkārt, lai nodrošinātu šā nolīguma pienācīgu darbību, pēc vienas līgumslēdzējas puses ierosinājuma minētā nolīguma 14. pantā paredzētā Apvienotā komiteja nosaka saistības, ko paredz šāda judikatūra. Tomēr pat tad, ja šī komiteja nepieņem nekādu lēmumu, minētā judikatūra ir jāņem vērā, ciktāl tajā ir tikai precizēti vai apstiprināti NPBP parakstīšanas dienā jau pastāvošajā judikatūrā izstrādātie principi attiecībā uz Savienības tiesību jēdzieniem, kas ir šī nolīguma pamatā (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 38. un 39. punkts).

51 Lai konstatētu, pirmkārt, vai tāda situācija kā pamatlietā aplūkojamā ietilpst šā nolīguma piemērošanas jomā un ja atbilde būtu apstiprinoša, otrkārt, vai tas nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkojamais, NPBP noteikumi ir jāinterpretē atbilstoši šiem principiem un ņemot vērā šos apsvērumus.

Par NPBP piemērojamību

52 Vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar NPBP preambulu, kā arī tā 1. panta a) un c) punktu šā nolīguma piemērošanas jomā ietilpst gan fiziskas personas – Savienības dalībvalstu vai Šveices Konfederācijas valstspiederīgie –, kuras veic saimniecisko darbību, gan fiziskas personas, kas šādu darbību neveic (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 41. punkts).

53 Turpinot – šādā kontekstā jānorāda, ka no NPBP 1. panta a), c) un d) punkta formulējuma izriet, ka viens no šā nolīguma mērķiem ir 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 (spriedums, 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 37. punkts).

54 Šajā ziņā Tiesa jau ir norādījusi, ka ar NPBP 4. pantu ir piešķirtas tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem atbilstoši šā nolīguma I pielikuma noteikumiem un ka šā I pielikuma II nodaļa ietver noteikumus par nodarbināto personu brīvu pārvietošanos, konkrētāk, noteikumus par vienlīdzīgas attieksmes principu (spriedums, 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 38. punkts). Turklāt NPBP 7. panta a) punktā ir paredzēts, ka līgumslēdzējas puses atbilstoši I pielikumam citastarp paredz tiesības uz vienādu attieksmi, kādu valstspiederīgajiem piemēro attiecībā uz pieeju saimnieciskajai darbībai un tās veikšanu, kā arī dzīves, nodarbinātības un darba apstākļiem.

55 Visbeidzot – NPBP 2. pantā ir paredzēts, ka, piemērojot šā nolīguma I–III pielikuma noteikumus un atbilstoši tiem, vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgos, kuri likumīgi uzturas otras līgumslēdzējas puses teritorijā, nedrīkst diskriminēt viņu valstspiederības dēļ. 2. pantā minētais diskriminācijas aizlieguma princips ir piemērojams, ja šo valstspiederīgo situācija ietilpst NPBP I–III pielikuma noteikumu materiālajā piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 15. jūlijs, *Hengartner* un *Gasser*, C-70/09, EU:C:2010:430, 39. punkts).

56 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkojamajā laikposmā AB savu darbību Vācijā reģistrēta darba devēja uzdevumā veica, strādājot tāldarbā no savas dzīvesvietas Šveicē, kā arī dodoties dienesta komandējumos uz Vāciju, un tādējādi guva ienākumu no algota darba, un viņš iebilst pret šajā dalībvalstī tam piemēroto nodokļa režīmu.

57 No iesniedzējtiesas norādēm izriet arī tas, ka Vācijas nodoklis attiecas tikai uz darba samaksu par Vācijā veikto darbību, balstoties uz nostrādāto dienu sadalījumu.

58 Tātad AB kā Vācijas valstspiederīgais, kurš likumīgi uzturas Šveicē, ietilpst NPBP 1. un 2. pantā minēto personu kategorijā. Vēl būtu jāpārliecinās, vai AB situācija ietilpst NPBP I pielikuma, kas saskaņā ar NPBP 15. pantu ir šā nolīguma neatņemama daļa un ietver noteikumus par personu brīvu pārvietošanos, tostarp noteikumus par nodarbinātām personām, piemērošanas jomā.

59 Ir jānorāda, ka jēdziena "nodarbinātā persona" – NPBP izpratnē – piemērošanas joma *ratione personae* ir definēta šā nolīguma I pielikuma 6. un 7. pantā (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2018. gada 15. marts, *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, 18. punkts, un 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 47. punkts).

60 Saskaņā ar minētā I pielikuma 6. pantu par nodarbināto personu ir uzskatāms līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, ko nodarbina darba devējs uzņēmējvalstī.

61 Tā paša I pielikuma 7. panta 1. punktā pārrobežu darba ņēmējs ir definēts kā vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgais, kura dzīvesvieta ir kādas līgumslēdzējas puses teritorijā, bet kurš savus darba pienākumus kā nodarbināta persona veic otras līgumslēdzējas puses teritorijā un savā dzīvesvietā parasti atgriežas ik dienu vai vismaz vienreiz nedēļā.

62 Šajā noteikumā dzīvesvieta, kas atrodas kādas līgumslēdzējas puses teritorijā, ir nošķirta no algota darba veikšanas vietas, kurai jāatrodas citas līgumslēdzējas puses teritorijā – neatkarīgi no attiecīgās personas valstspiederības (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Ir konstatējams, ka NPBP I pielikuma 7. panta 1. punktu var piemērot arī AB situācijā. Viņš ir "līgumslēdzējas puses", proti, Vācijas Federatīvās Republikas, valstspiederīgais, viņa dzīvesvieta ir "līgumslēdzējas puses", šajā gadījumā Šveices Konfederācijas, teritorijā, un viņš veic algotu darbu "otras līgumslēdzējas puses", proti, Vācijas Federatīvās Republikas, teritorijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 32. punkts).

64 Tomēr iesniedzējtiesai būtu jāpārliecinās, vai pamatlietā aplūkojamajā situācijā ir izpildīts NPBP I pielikuma 7. panta 1. punktā minētais nosacījums par atgriešanos dzīvesvietā.

65 Ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka AB Vācijā – bez atgriešanās savā dzīvesvietā – uzturas ilgāk, nekā paredzēts NPBP I pielikuma 7. panta 1. punktā, un šā iemesla dēļ nav kvalificējams kā "pārrobežu darba ņēmējs", viņš tomēr var atsaukties uz NPBP – kā "nodarbinātā persona" NPBP izpratnē.

66 Proti, situācijā, kad Vācijas pilsonim AB dzīvesvieta ir Šveicē, bet algotu darbu viņš veic Vācijas teritorijā – šajā dalībvalstī reģistrēta darba devēja uzdevumā, NPBP I pielikuma 6. panta formulējums neliedz pēdējo minēto valsti uzskatīt par "uzņēmējvalsti" šā I pielikuma 6. un nākamo pantu izpratnē, bet AB – par "nodarbināto personu" NPBP I pielikuma II nodaļas izpratnē, proti, kā vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgo, kuru nodarbinājis darba devējs uzņēmējvalstī, kas šajā gadījumā vienlaikus ir šā valstspiederīgā izcelsmes valsts.

67 Šādu secinājumu atbalsta NPBP I pielikuma II nodaļas sistēma, tā vispārīgie mērķi, kā arī NPBP 6. panta un tā I pielikuma 24. panta 1. punkta noteikumi, kuros nostiprinātas uzturēšanās tiesības, proti, vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgo tiesības pārcelties uz dzīvi otras līgumslēdzējas puses teritorijā neatkarīgi no saimnieciskās darbības veikšanas.

68 Tātad, lai gan NPBP I pielikuma 6. panta noteikumi par uzturēšanās atļauju, šā I pielikuma 8. pants attiecībā uz profesionālo un teritoriālo mobilitāti, kā arī minētā I pielikuma 10. pants, kurā paredzēta iespēja atteikt vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgajiem tiesības ieņemt tādu amatu valsts pārvaldē, kas saistīts ar valsts varas īstenošanu, nepiešķir papildu tiesības uzņēmējvalstī nodarbinātām personām, kuras ir tās valstspiederīgie, un uz tiem nevar atsaukties, vēršoties pret viņiem, tomēr NPBP I pielikuma 9. panta "Vienāda attieksme" gadījumā, kurā garantēta NPBP 2. pantā minētā diskriminācijas aizlieguma principa ievērošana darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā, tas tā nav (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. punkts, un 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 39. punkts).

69 Proti, Tiesa jau ir nospriedusi: ir iespējams, ka vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgie konkrētos apstākļos, ņemot vērā piemērojamos noteikumus, uz NPBP paredzētajām tiesībām var atsaukties arī attiecībā pret savu valsti (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

70 Attiecībā uz nodarbinātām personām Tiesa citastarp ir atzinusi, ka uz NPBP I pielikuma 9. pantu, kura 2. punkts ietver speciālu normu, saskaņā ar ko nodarbinātā persona un viņas ģimenes locekļi var izmantot tādus pašus nodokļu atvieglojumus un sociālos pabalstus kā tie, kuri pieejami iekšzemē nodarbinātām personām un viņu ģimenes locekļiem, piemērošanu attiecībā pret savu izcelsmes valsti var atsaukties arī darba ņēmējs, kas ir vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgais un ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 36. punkts, un 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 40. punkts).

71 Pirmkārt, tādas nodarbinātās personas kā AB, kas izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, pārceldams savu dzīvesvietu no Vācijas uz Šveici, un kas strādā savā izcelsmes valstī, kura vienlaikus ir viņa uzņēmējvalsts, situācija ir salīdzināma ar situāciju, ko Tiesa izvērtējusi lietā, kurā taisīts 2015. gada 19. novembra spriedums *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766): tajā pārrobežu darba ņēmējs, kurš ir Vācijas valstspiederīgais un kurš savu dzīvesvietu pārcēla no Vācijas uz Šveici, vienlaikus turpināja veikt algotu darbu pirmajā minētajā valstī.

72 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka NPBP I pielikuma II nodaļas noteikumi, tostarp noteikumi par vienlīdzīgas attieksmes principu, ir piemērojami tādā pašā veidā gan nodarbinātām personām, gan pārrobežu darba ņēmējiem, tos šajā ziņā nenošķirot (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Stamm* un *Hauser*, C-13/08, EU:C:2008:774, 42. punkts), un ka pārrobežu darba ņēmēja īpašā situācija ir ņemta vērā NPBP I pielikuma 7. pantā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 37. un 38. punkts).

73 Bez tam, kā jau atgādināts šā sprieduma 52. un 53. punktā, ar NPBP ir paredzēts fiziskām personām, kas ir Savienības dalībvalstu un Šveices Konfederācijas valstspiederīgie, dot iespēju brīvi pārvietoties šo NPBP līgumslēdzēju teritorijā.

74 Turklāt NPBP 6. pantā un tā I pielikuma 24. panta 1. punktā ir nostiprinātas uzturēšanās tiesības, proti, vienas līgumslēdzējas puses valstspiederīgo tiesības savu dzīvesvietu ierīkot citas līgumslēdzējas teritorijā neatkarīgi no saimnieciskās darbības veikšanas.

75 Līdz ar tādas nodarbinātās personas kā AB, kas savu dzīvesvietu pārcēlis uz Šveici un strādā pie Vācijā reģistrēta darba devēja, tiesību atsaukties uz NPBP noteikumiem attiecībā pret pēdējo minēto valsti atzīšanu viņam būtībā tiktu dota iespēja pilnā apmērā izmantot šajos noteikumos paredzētās uzturēšanās tiesības apstākļos, kad viņš vienlaikus turpina saimniecisko darbību savā izcelsmes valstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 39. punkts). Proti, NPBP garantētā personu brīva pārvietošanās tiktu ierobežota, ja kādas līgumslēdzējas puses valstspiederīgais savā izcelsmes valstī atrastos nelabvēlīgākā stāvoklī tikai tādēļ, ka viņš ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

76 Tātad AB situācija ietilpst NPBP un tā I pielikuma piemērošanas jomā. Turklāt vienlīdzīgas attieksmes princips, kas izklāstīts minētā I pielikuma 9. pantā, ir piemērojams arī tādā nodarbinātas personas situācijā, kādā atrodas AB, kurš pārvietošanās brīvību izmanto attiecībā pret savu uzņēmējvalsti, kas vienlaikus ir minētā darba ņēmēja izcelsmes valsts.

77 Visbeidzot – šo interpretāciju neliek apšaubīt arī 2009. gada 12. novembra spriedums *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697), kurā Tiesa ir atzinusi, ka diskriminācijas aizlieguma princips nav piemērojams tāda dalībvalsts valstspiederīgā situācijā, kas bija nodarbināts tās pašas dalībvalsts teritorijā – uzņēmumā, kas bija Šveicē reģistrētas sabiedrības filiāle. Proti, no lietas, kurā taisīts minētais spriedums, faktiskajiem apstākļiem izriet, ka vienīgā piesaiste Šveicei bija apstāklis, ka filiāle, kurā attiecīgā persona strādāja Vācijā, bija Šveicē reģistrētas sabiedrības filiāle.

78 Tā kā AB situācija ietilpst NPBP piemērošanas jomā un tā kā šādā situācijā ir piemērojams tā I pielikuma 9. pantā izklāstītais vienlīdzīgas attieksmes princips, ir jāpārliecinās, vai NPBP, kas interpretēts atbilstoši šā sprieduma 47.–50. punktā atgādinātajiem principiem un apsvērumiem, nepieļauj to, ka Vācija atsaka AB tiesības izvēlēties procedūru nodokļa aprēķināšanai pēc pieprasījuma.

Par NPBP noteikumu tvērumu

Par atšķirīgu attieksmi nodokļu atvieglojumu ziņā

79 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma, ko pamatlietas gadījumā vēlas izmantot AB, ir paredzētas nodokļa maksātājiem, kuriem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā, kā arī nodokļa maksātājiem, kas nav Vācijas rezidenti, ja viņi ir kādas dalībvalsts vai EEZ valsts valstspiederīgie un viņiem ir dzīvesvieta kādā no šīm valstīm.

80 No iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma citastarp dod iespēju pretendēt uz to, ka tiktu atskaitītas ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kas bijušas nepieciešamas, lai gūtu ienākumu no algota darba, kā arī uz to, ka algas nodoklis, kas iekasēts, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, tiktu ieskaitīts, un līdz ar to ienākuma nodoklis varētu būt atmaksājams.

81 Līdz ar to – kā jau norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 71. punktā – tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ir uzskatāmas par nodokļu atvieglojumu NPBP I pielikuma 9. panta 2. punkta izpratnē.

82 Tātad ar pamatlietā aplūkojamo tiesisko regulējumu attiecībā uz iespēju izmantot tādus nodokļu atvieglojumus kā tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ir ieviesta atšķirīga attieksme atkarībā no nodarbinātās personas dzīvesvietas: tāds Vācijas valstspiederīgais kā AB nevar izmantot šīs izvēles tiesības, jo viņš ir nodarbinātā persona ar dzīvesvietu Šveicē.

83 Saskaņā ar pirms NPBP parakstīšanas dienas pastāvošo judikatūru, kuru Tiesa nesen atgādinājusi 2015. gada 24. februāra spriedumā *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 23. punkts), vienlīdzīgas attieksmes princips aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju valstspiederības dēļ, bet arī jebkādu slēptu diskrimināciju, kam līdz ar citu nošķiršanas kritēriju, piemēram, dzīvesvietas kritērija, piemērošanu faktiski ir tāds pats rezultāts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 12. februāris, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 11. punkts, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 26. un 28. punkts, kā arī 1996. gada 12. septembris, Komisija/Beļģija, C-278/94, EU:C:1996:321, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Tā kā vienlīdzīga attieksme ir Savienības tiesību jēdziens, šī judikatūra attiecas arī uz NPBP piemērošanu, kā paredzēts tā 16. panta 2. punktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 6. oktobris, *Graf* un *Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. punkts).

84 Tātad tiesiskajam regulējumam, kurā paredzēta nošķiršana pēc dzīvesvietas kritērija, varētu būt tāds pats rezultāts kā diskriminācijai valstspiederības dēļ, kas aizliegta ar NPBP I pielikuma 9. panta 2. punktu.

85 Tomēr ir jānorāda, ka nodokļu jomā NPBP 21. panta 2. punkts pieļauj diferencētu attieksmi pret nodokļa maksātājiem, kuri neatrodas salīdzināmās situācijās, it īpaši dzīvesvietas ziņā (spriedumi, 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 45. punkts, un 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 58. punkts).

86 Proti, tiešo nodokļu jomā konkrētas valsts rezidenta situācija parasti nav salīdzināma ar nerezidenta situāciju, jo tās objektīvi atšķiras gan ienākumu avota ziņā, gan attiecībā uz personas spēju maksāt nodokli, gan personīgā un ģimenes stāvokļa ziņā (spriedumi, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. un nākamie punkti, kā arī 1996. gada 27. jūnijs, *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 41. punkts).

87 Tomēr, ja pastāvošo nodokļu atvieglojumu izmantošana tiek atteikta nerezidentiem, atšķirīgo attieksmi pret šīm divām nodokļa maksātāju kategorijām var kvalificēt kā "diskrimināciju", ja, objektīvi spriežot, situācijas neatšķiras tādā mērā, lai šajā ziņā attaisnotu atšķirīgo attieksmi starp abām nodokļa maksātāju kategorijām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36.–38. punkts, kā arī 1996. gada 27. jūnijs, *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 42. punkts).

Par situāciju salīdzināmību

88 Šajā ziņā Vācijas valdība apgalvo, ka attiecībā uz tiesībām izvēlēties nodokļu aprēķināšanu pēc pieprasījuma Šveicē dzīvojošas nodarbinātās personas neatrodas situācijā, kas būtu salīdzināma ar tādu nodarbināto personu situāciju, kurām dzīvesvieta ir Vācijā, it īpaši, ņemot vērā konkrētās nodokļu uzlikšanas procedūras mērķi Vācijas ienākuma nodokļa vajadzībām: ienākuma no algas gadījumā tā dod iespēju pārbaudīt ieturēto algas nodokli un noteikt pareizu ienākuma nodokļa apmēru.

89 Pirmkārt, šī valdība uzskata, ka nodarbinātās personas – gan rezidenti, gan nerezidenti – var panākt, ka tiek ņemtas vērā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kas pārsniedz ikvienai nodarbinātai personai paredzēto paušālo summu, proti, pieteikdamas nodokļa atvieglojuma reģistrāciju. Nodarbinātām personām, kas ir nerezidenti, termiņš šāda pieteikuma iesniegšanai esot tā kalendārā gada 31. decembris, attiecībā uz kuru piemērojams šis atvieglojums, savukārt nodarbinātām personām, kas ir rezidenti, šis datums esot šā kalendārā gada 30. novembris.

90 Tādēļ būtu nepieciešams dot nodarbinātām personām, kas ir rezidenti, iespēju izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma, lai viņas varētu atskaitīt no viņu ienākuma no algas, kas ar nodokli apliekams Vācijā, viņu eventuāli lielākās vai neprognozējamās ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kuras radušās taksācijas gada decembrī un attiecībā uz kurām nebūtu iespējams veikt nodokļa atvieglojuma reģistrāciju. Nodarbinātām personām, kurām dzīvesvieta ir Šveicē un kurām ir daļējs pienākums maksāt Vācijas ienākuma nodokli, šāda nepieciešamība nepastāvot, ņemot vērā, ka viņām ir pieejams ilgāks termiņš, kurā var pieteikt nodokļa atvieglojuma reģistrāciju.

91 Otrkārt, nodarbinātās personas – gan rezidenti, gan nerezidenti – neatrodoties salīdzināmās situācijās to nodokļa atvieglojumu ziņā, ar ko tiek ņemta vērā viņu personīgais un ģimenes stāvoklis, un AB arī neietilpstot to personu kategorijā, kuras uzskatāmas par tādām, attiecībā uz kurām pēc viņu pieprasījuma Vācijas ienākuma nodoklis būtu piemērojams pilnā apmērā, jo lielākā daļa no viņu visiem pasaulē gūtajiem ienākumiem ar nodokli ir apliekama Vācijā.

92 Treškārt, atsaukdamās uz 2008. gada 22. decembra spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 47. punkts), minētā valdība apgalvo, ka dažādu nodokļa uzlikšanas procedūru piemērošana nodokļa maksātājiem atkarībā no tā, vai pienākums maksāt ienākuma nodokli uz viņiem attiecas daļēji vai pilnā apmērā, atspoguļo šo nodokļa maksātāju situāciju atšķirību nodokļa iekasēšanas ziņā.

93 Šajā ziņā ir konstatējams – kā norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 79. punktā –, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā ir paredzēts: citu Savienības dalībvalstu un EEZ valstu rezidenti, kuriem ir daļējs pienākums maksāt Vācijas ienākuma nodokli, attiecībā uz savu ienākumu no algota darba var izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma, lai pēc tam, kad nodoklis ieturēts ienākumu gūšanas vietā, izmaksājot algu, atskaitītu ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas.

94 Tātad Vācijas tiesiskajā regulējumā nodokļa maksātāji rezidenti šajā ziņā ir pielīdzināti atsevišķiem nodokļa maksātājiem nerezidentiem, un tas pieļauj to situāciju salīdzināmību nolūkā aplikt ar nodokli viņu Vācijā saņemto darba samaksu. Līdz ar to nevar apgalvot, ka nodokļa maksātāja statuss – nerezidents – pats par sevi šā nodokļa maksātāja situāciju objektīvi atšķirtu no nodokļu maksātāja rezidenta situācijas. Vācijas valdība nav sniegusi argumentus, kas pierādītu, ka tieši nodokļa maksātāja dzīvesvieta Šveicē viņa situāciju objektīvi atšķirtu no Vācijā dzīvojoša nodokļa maksātāja situācijas.

95 Turklāt jānoraida šīs valdības argumenti attiecībā uz to, ka šo nodokļa maksātāju situācijas neesot salīdzināmas.

96 Pirmām kārtām, attiecībā uz argumentu, ka tikai nodokļa maksātājiem rezidentiem rodas neērtības, kas izriet no apstākļa, ka nodokļa atvieglojuma reģistrācijas termiņš ir īsāks, jānorāda: Tiesai iesniegtie lietas materiāli neliecina, ka nodokļu aprēķināšana pēc pieprasījuma būtu tikai atvieglojuma reģistrācijas procedūras papildprocedūra. Gluži pretēji – no iesniedzējtiesas paskaidrojumiem izriet, ka procedūra nodokļu aprēķināšanai pēc pieprasījuma ir uzskatāma par alternatīvu procedūru, kas ir mazāk ierobežojoša nekā atvieglojuma reģistrācijas procedūra un ar ko iespējams panākt, ka tiek ņemtas vērā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas.

97 Proti, iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļa deklarācijas iesniegšana ir uzskatāma par izvēles tiesību izmantošanu un ka nodokļa maksātājs līdz četrus gadus ilgajam nodokļa samaksas termiņam var izlemt, vai viņš iesniegs ienākuma nodokļa deklarāciju, un to viņš darīs vienīgi tad, ja samaksātais algas nodoklis būs lielāks nekā aprēķinātais ienākuma nodoklis. Savukārt atvieglojuma reģistrācija liktu nodokļa maksātājam pieņemt provizorisku lēmumu attiecībā uz prognozējamo ar nodokli apliekamo ienākumu un atskaitāmo ar saimniecisko darbību saistīto izmaksu summu un radītu nenoteiktību attiecībā uz pārāk lielu atvieglojumu un nodokļa maksātāja eventuālām papildsaistībām. Turklāt šāda reģistrācija šai personai radot pienākumu iesniegt deklarāciju ievērojami īsākā termiņā nekā nodokļa aprēķināšanas jomā piemērojamais noilguma termiņš, un par tā neievērošanu ir paredzēts krimināls ods un piespiedu pasākumi.

98 Līdz ar to situāciju atšķirību – iespējas izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ziņā – nevar izsecināt no tā, ka rezidentiem un nerezidentiem ir piemērojami atšķirīgi nodokļa atvieglojuma reģistrēšanas termiņi, bet par to vēl būtu jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

99 Otrām kārtām, – kā izriet no šā sprieduma 86. un 87. punktā atgādinātās judikatūras – attiecībā uz nodokļa atvieglojumiem, kas saistīti ar viņu personīgā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, rezidenti un nerezidenti parasti gan neatrodas salīdzināmās situācijās. Tomēr jānorāda: tiesības uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma dod iespēju ņemt vērā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas.

100 Šajā ziņā ir pietiekami norādīt, ka šādu izmaksu ņemšana vērā izriet nevis no nodokļa maksātāja personīgā stāvokļa, bet gan no apstākļa, ka šīs izmaksas ir radušās, lai varētu gūt ienākumu no algota darba, un – kā izriet no *EStG* 50. panta 1. punkta – Vācijas tiesiskajā regulējumā ir paredzēts ņemt vērā nodokļa maksātāja nerezidenta ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, ciktāl šīm izmaksām ir saimnieciska saikne ar Vācijā gūtajiem ienākumiem. Tātad pašā Vācijas tiesiskajā regulējumā saistībā ar to ar saimniecisko darbību saistīto izmaksu ņemšanu vērā, kurām ir saimnieciska saikne ar Vācijā gūtajiem ienākumiem, nodokļa maksātāja rezidenta situācija ir pielīdzināta nodokļa maksātāja nerezidenta situācijai.

101 Trešām kārtām, attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, ka nodokļa maksātāju – rezidentu un nerezidentu – situācijas atšķiras nodokļa iekasēšanas ziņā, ir jānorāda, ka nelabvēlīgais nodokļa režīms neizriet no atšķirības iekasēšanas metodē, jo, kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, abos gadījumos algas nodoklis tiek iekasēts, to ieturot ienākumu gūšanas vietā, un procedūra nodokļa aprēķināšanai pēc pieprasījuma šo iekasēšanu neatceļ. Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, tiesības aprēķināt nodokli pēc pieprasījuma neradītu pēc tam piedzenamu nodokļa parādu un no tā izrietošus sarežģījumus Vācijas Federatīvajai Republikai. Nav arī nepieciešama iestāžu pārrobežu palīdzība faktisko apstākļu noskaidrošanā un nodokļa iekasēšanā.

102 Tātad uz NPBP 21. panta 2. punktu nevar atsaukties, lai nodokļu atvieglojumu, kas izpaužas kā tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma, nodarbinātai personai atteiktu tikai tāda iemesla dēļ, ka viņas dzīvesvieta ir Šveicē, nevis Vācijā.

Par attaisnojuma esamību

103 Tādēļ ir jāpārbauda, vai – kā apgalvo Vācijas valdība – šāda atšķirīga attieksme ir attaisnojama ar NPBP 21. panta 3. punktu vai ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, ka ir nepieciešams nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību.

104 Pirmkārt, NPBP 21. panta 3. punktā citastarp ir noteikts, ka šis nolīgums neliedz līgumslēdzējām pusēm pieņemt vai piemērot pasākumus, lai nodrošinātu nodokļu uzlikšanu, maksāšanu un efektīvu atgūšanu [iekasēšanu] vai atbilstoši kādas līgumslēdzējas puses nodokļu tiesību aktiem novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tiesa ir nospriedusi, ka šādos pasākumos, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru par personu brīvu pārvietošanos Savienībā atbilst primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, katrā ziņā ir jāievēro samērīguma princips, proti, tiem ir jābūt izmantojamiem šo mērķu īstenošanā un tie nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanā (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *Wächtler*, C-581/17, EU:C:2019:138, 63. punkts).

105 Tomēr nešķiet, ka atteikums ļaut izmantot tiesības uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma būtu uzskatāms par lietderīgu pasākumu nodokļu uzlikšanas, maksāšanas un efektīvas iekasēšanas nodrošināšanai vai lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šajā ziņā – kā jau norādīts šā sprieduma 101. punktā – no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka tiesības uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma nerada nedz vēlāk piedzenamu nodokļa parādu, nedz no tā izrietošus sarežģījumus iekasēšanā Vācijas Federatīvajai Republikai un nav arī nepieciešama iestāžu pārrobežu palīdzība faktisko apstākļu noskaidrošanā un nodokļa iekasēšanā.

106 Proti, – kā norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 89. punktā – nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā, ko piemēro Šveices rezidenta darba samaksai Vācijā, nodrošina, ka Vācijas iestādes pareizi iekasē ienākuma nodokli no šā ienākuma.

107 Otrkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka aplūkojamo atšķirīgo attieksmi attaisno nepieciešamība nodrošināt saskaņotību nodokļu jomā. Proti, iespēja nodarbinātām personām, uz kurām pilnā apmērā attiecas pienākums maksāt Vācijas ienākuma nodokli, izmantot šo režīmu – nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma – esot simetriska viņām paredzētajai iespējai līdz attiecīgā kalendārā gada 30. novembrim pieteikt atvieglojuma reģistrāciju.

108 Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem saistībā ar nepieciešamību nodrošināt saskaņotību nodokļu jomā var atsaukties, lai attaisnotu atšķirīgu attieksmi, kas principā ir aizliegta ar NPBP I pielikuma 9. panta 2. punktu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. septembris, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, 50., 52. un 54. punkts). Lai arguments, kas balstīts uz šādu attaisnojumu, būtu atbalstāms, vēl ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgajiem nodokļu atvieglojumiem un šo atvieglojumu kompensēšanu ar noteiktā nodokļa iekasēšanu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 1996. gada 27. jūnijs, *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 58. punkts, un 1998. gada 16. jūlijs, *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 29. punkts).

109 Taču, kā norādīts šā sprieduma 96. punktā, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkojamā šāda tieša saikne nepastāv.

Attiecībā uz klauzulu par atturēšanos no jaunu pasākumu pieņemšanas

110 Visbeidzot, Vācijas valdība apgalvo: atteikums nodarbinātām personām, kuras dzīvo Šveicē, bet strādā Vācijā, izmantot šo režīmu – nodokļa aprēķināšana pēc pieprasījuma – nav pretrunā NPBP, jo tā 13. pants ietver klauzulu par atturēšanos no jaunu pasākumu pieņemšanas, kura esot jāinterpretē analogi LESD 64. pantam. Šī valdība uzskata, ka ar šo klauzulu ir piešķirtas tiesības atstāt spēkā pastāvošos ierobežojumus un šajā ziņā nozīmīgais atsauces datums esot nevis NPBP parakstīšanas diena, bet gan diena, kad tas stājās spēkā, proti, 2002. gada 1. jūnijs. Šāda interpretācija, kas izrietot jau no tā, ka tā kvalificēta kā klauzula par atturēšanos no jaunu pasākumu pieņemšanas, esot vienīgā, kas nodrošina šā noteikuma lietderīgo iedarbību.

111 Jānorāda, ka NPBP 13. panta formulējums liecina par līgumslēdzēju pušu apņemšanos šā nolīguma piemērošanas jomās neapstiprināt jaunus ierobežojošus pasākumus attiecībā uz otras puses valstspiederīgajiem. Turpretī 13. pants neietver nevienu norādi par eventuālām NPBP līgumslēdzēju pušu tiesībām atstāt spēkā pastāvošos ierobežojumus.

112 Ir konstatējams, ka NPBP 13. pants šajā ziņā būtiski atšķiras no LESD 64. panta, kurā ir tieši formulēts, ka LESD 63. pants neliedz attiecībā uz trešām valstīm piemērot ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī dalībvalstu vai Savienības tiesību aktos bija paredzēti konkrētām kapitāla plūsmām starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

113 Turklāt tiesības uz tādu pasākumu atstāšanu spēkā, kurus varētu uzskatīt par izņēmumu no NPBP I pielikuma 9. pantā nostiprinātā vienlīdzīgas attieksmes principa, nevar izsecināt nedz no NPBP 13. panta konteksta, nedz no šā nolīguma mērķiem.

114 Pirmkārt, NPBP 13. pants ietilpst NPBP II sadaļā par vispārīgiem un nobeiguma noteikumiem, kurā iekļauts arī NPBP 10. pants, kas reglamentē Šveices Konfederācijas, kā arī konkrētu dalībvalstu tiesības konkrētā laikposmā atstāt spēkā kvantitatīvus ierobežojumus attiecībā uz konkrētām uzturēšanās kategorijām veikt saimniecisko darbību, regulārajā darba tirgū integrēto darba ņēmēju privilēģijām, kontroles pasākumus attiecībā uz algām un darba apstākļiem otras līgumslēdzējas puses valstspiederīgajiem, kā arī Šveices Konfederācijas tiesības vispārējo kvotu ietvaros rezervēt jaunu uzturēšanās atļauju minimumu nodarbinātām personām un pašnodarbinātām personām no Savienības.

115 Ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes principa fundamentālo lomu, līgumslēdzēju pilnvaras atstāt spēkā pasākumus, kas uzskatāmi par izņēmumu no šā principa, kā arī NPBP 10. pantā paredzētos brīvas pārvietošanās ierobežojumus būtu bijis tieši jāformulē kādā no NPBP noteikumiem.

116 Otrkārt, tāda NPBP interpretācija, kas ļautu visā tā darbības laikā atstāt spēkā NPBP parakstīšanas dienā vai spēkā stāšanās dienā pastāvējušos ierobežojumus, būtu pretrunā šā sprieduma 50. un 53. punktā atgādinātajiem NPBP mērķiem, proti, panākt fizisko personu, kas ir Savienības dalībvalstu vai Šveices Konfederācijas valstspiederīgie, brīvu pārvietošanos šo līgumslēdzēju pušu teritorijā un citastarp piešķirt šiem valstspiederīgajiem tiesības uz ieceļošanu, uzturēšanos un piekļuvi algotai saimnieciskai darbībai, kā arī uz tādiem pašiem dzīves, nodarbinātības un darba apstākļiem, kādi tiek nodrošināti rezidentiem.

117 Līdz ar to NPBP 13. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka tas ļautu atstāt spēkā atteikumu nodarbinātām personām, kuras dzīvo Šveicē, bet strādā Vācijā, izmantot tiesības izvēlēties nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma.

118 Ņemot vērā visus šajā spriedumā izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild šādi: NPBP 7. un 15. pants kopsakarā ar tā I pielikuma 9. panta 2. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem, kas ir šīs dalībvalsts, citas dalībvalsts vai EEZ valsts valstspiederīgie un kam dzīvesvieta ir vienā no šīm valstīm, ir paredzētas tiesības izvēlēties procedūru nodokļa aprēķināšanai pēc pieprasījuma attiecībā uz ienākumu no algota darba, lai panāktu to, ka tiek ņemti vērā tādi izdevumi kā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, un algas nodokļa, kas iekasēts, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, ieskaitīšanu, un līdz ar to būtu veicama ienākuma nodokļa atmaksa, bet šādas izvēles tiesības neparedz tādam pirmās minētās dalībvalsts valstspiederīgajam, kuram dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurš ienākumu no algota darba gūst minētajā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

119 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1999. gada 21. jūnijā Luksemburgā parakstītā Nolīguma starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos – redakcijā, kurā jaunākie pielāgojumi izdarīti ar 2016. gada 4. marta protokolu attiecībā uz Horvātijas Republikas dalību Līgumslēdzējas puses statusā pēc tās pievienošanās Eiropas Savienībai, – 7. un 15. pants kopsakarā ar tā I pielikuma 9. panta 2. punktu

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem, kas ir šīs dalībvalsts, citas dalībvalsts vai 1992. gada 2. maija Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu noslēgušas valsts valstspiederīgie un kam dzīvesvieta ir vienā no šīm valstīm, ir paredzētas tiesības izvēlēties procedūru nodokļa aprēķināšanai pēc pieprasījuma attiecībā uz ienākumu no algota darba, lai panāktu to, ka tiek ņemti vērā tādi izdevumi kā ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, un algas nodokļa, kas iekasēts, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, ieskaitīšanu, un līdz ar to būtu veicama ienākuma nodokļa atmaksa, bet šādas izvēles tiesības neparedz tādam pirmās minētās dalībvalsts valstspiederīgajam, kuram dzīvesvieta ir Šveicē, bet kurš ienākumu no algota darba gūst minētajā dalībvalstī.

[Paraksti]