

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2016. gada 21. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvību pārvietošanās – Vienlīdzīga attieksme – Ienākuma nodoklis – Tādu ienākumu atbrīvošana no nodokļa, kas gūti, strādājot blakus darbu par pasniedzēju tādās publisko tiesību juridiskās personas labā, kuras juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums – Dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem atbrīvojums no nodokļa netiek piemērots ienākumiem, kuri gūti no šādās darbības, kas veikta tādās publisko tiesību juridiskās personas labā, kuras juridiskā adrese ir Šveicē

Lieta C-478/15

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

Peter Radgen,

Lilian Radgen

pret

Finanzamt Ettlingen.

TIESA (sestā palāta)

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

ģenerālvokāls M. Vatelē [M. Wathelet],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza

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

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

ģemot vērā pāc ģenerālvokāla uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāla secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Nol?gumu starp Eiropas Kopienu un t?s dal?bvalst?m, no vienas puses, un ?veices Konfeder?ciju, no otras puses, par personu br?vu p?rvieto?anos, kas parakst?ts Luksemburg? 1999. gada 21. j?nij? (OV 2002, L 114, 6. lpp.; turpm?k tekst? – “Nol?gums par personu br?vu p?rvieto?anos”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *P. Radgen* un viņa laulāto *L. Radgen* (turpmāk tekstā kopā – “laulātie *Radgen*”), Vācijas valstspiederīgajiem un rezidenti, no vienas puses, un *Finanzamt Ettlingen* (Ettlingenas nodokļu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”), no otras puses, par šīs administrācijas atteikumu 2009. gada 20. oktobrī kļūt par iekšzemes nodokļu atbildētāju, ko *P. Radgen* bija guvis, strādājot papildu darbā par pasniedzēju publisko tiesību jautājumos, kas attiecinājās uz Šveici.

Tiesiskais regulējums

Savien?bas ties?bas

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

4 Saska?? ar Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas preambulu l?gumsl?dz?jas puses ir
“ap??muš?s ?stenot personu br?vu p?rvietošanas starp t?m, pamatojoties uz noteikumiem, kurus
piem?ro Eiropas Kopien?”.

5 Š? nol?guma 1. pant? ir noteikts:

“Š? nol?guma m?r?is Eiropas Kopienas dal?bvalstu un Šveices valstspieder?go lab? ir š?ds:

a) pieš?irt iece?ošanas un uztur?šan?s ties?bas, ties?bas uz darbu k? darba ??m?jiem, ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu k? pašnodarbin?t?m person?m un ties?bas uztur?ties L?gumsl?dz?ju pušu teritorij?;

$$[..]$$

d) nodrošināt tādus pašus dzīvus, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi nodrošināti valstspiederīgajiem.”

6 Min?t? nol?guma 2. pant? “Nediskrimin?cija” ir paredz?ts:

“Piem?rojoj š? I?guma I, II un III pielikuma noteikumus un saska?? ar tiem, vienas L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gajiem, kuri likum?gi dz?vo k?das citas L?gumsl?dz?jas puses teritorij?, nepiem?ro nek?du diskrimin?ciju, kuras pamat? b?tu valstisk? pieder?ba.”

7 Saska?? ar š? paša nol?guma 4. pantu “Uztur?šan?s ties?bas un ties?bas veikt saimniecisko darb?bu”:

“Saska?? ar l pielikuma noteikumiem, ja vien 10. pant? nav noteikts cit?di, tiek garant?tas uztur?šan?s ties?bas un ties?bas veikt saimniecisko darb?bu.”

8 Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. panta "P?rs?dz?bu izskat?šana" 1. punkt? person?m, uz kur?m attiecas šis nol?gums, ir pieš?irtas ties?bas kompetentaj?m iest?d?m

iesniegt p?rs?dz?bu par š? nol?guma noteikumu piem?rošanu.

9 Atbilstoši Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 15. pantam š? nol?guma pielikumi un protokoli ir t? sast?vda?a.

10 Š? nol?guma 16. panta 2. punkts “Atsauce uz Kopienu ties?b?m” ir formul?ts š?di:

“Cikt?l š? nol?guma piem?rošana ietver Kopienas ties?bu j?dzienus, l?dz š? nol?guma parakst?šanas dienai ?em v?r? attiec?go Eiropas Kopienu Tiesas praksi. P?c min?t? datuma uz Tiesas praksi v?rš ar? Šveices uzman?bu. Lai nodrošin?tu pien?c?gu š? nol?guma darb?bu, Apvienot? komiteja p?c k?das L?gumsl?dz?jas puses piepras?juma nosaka saist?bas, ko paredz š?da Tiesas prakse.”

11 Min?t? nol?guma 21. pant? “Saist?ba ar divpus?jiem nol?gumiem par nodok?u dubulto uzlikšanu” ir paredz?ts:

“1. “Š? nol?guma noteikumi neietekm? Šveices un Eiropas Kopienas dal?bvalstu divpus?jo nol?gumu noteikumus par nodok?u dubulto uzlikšanu. Konkr?ti, š? nol?guma noteikumi neietekm? “p?rrobežu darba ??m?ju” defin?ciju nol?gumos par nodok?u dubulto uzlikšanu.

2. Nevienu no š? nol?guma noteikumiem nedr?kst interpret?t t?, ka tas liegtu L?gumsl?dz?j?m pus?m, kad t?s piem?ro attiec?gos nodok?u ties?bu noteikumus, noš?irt nodok?u maks?t?jus, kuru situ?cijas nav sal?dzin?mas, ?paši attiec?b? uz to dz?vesvietu.

[..]”

12 Š? paša nol?guma I pielikums attiecas uz personu br?vu p?rvietošanas, un š? pielikuma II noda?? ir ietverti noteikumi attiec?b? uz darba ??m?jiem.

13 Š? pielikuma 6. panta “Noteikumi par uztur?šanas” 1. punkt? ir paredz?ts, ka “nodarbin?ta persona, kas ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais (turpm?k “nodarbin?t? persona”) un ko darba dev?js uz??m?jvalst? nodarbin?jis vienu gadu vai ilg?k, sa?em uztur?šan?s at?auju, kas ir der?ga vismaz piecus gadus p?c t?s izdošanas dienas [..]”. Š? panta 2. punkts attiecas uz t?du uztur?šan?s at?auju, kas izsniegta darba ??m?jiem, kuri ir nodarbin?ti maz?k nek? vienu gadu. Min?t? panta 3.–7. punkt? ir ietvertas procesu?l?s ties?bu normas attiec?b? uz darba ??m?ju uztur?šan?s ties?b?m.

14 Saska?? ar min?t? pielikuma 7. panta 1. punktu “p?rrobežu darba ??m?js ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais, kura dz?vesvieta ir k?das L?gumsl?dz?jas puses teritorij?, bet kurš pilda savus darba pien?kumus k? nodarbin?ta persona otras L?gumsl?dz?jas puses teritorij?, parasti atgriežoties sav? dz?vesviet? katru dienu vai vismaz vienreiz ned???”.

15 Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 9. panta “Vien?da attieksme” 1. un 2. punkt? ir paredz?ts:

“1. Attieksme pret nodarbin?tu personu, kura ir L?gumsl?dz?jas puses valstspieder?gais, t? valstspieder?bas d?? otras L?gumsl?dz?jas puses teritorij? nedr?kst atš?irties no attieksmes pret savas valsts nodarbin?t?m person?m nodarbin?t?bas un darba apst?k?u, jo ?paši samaksas, atlaišanas no darba, atjaunošanas vai atk?rtotas pie?emšanas zi??, ja š? persona k??st par bezdarbnieku.

2. Nodarbinātai personai un viņas ģimenes locekļiem, kas minēti šā pielikuma 3. pantā, ir tie paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātam personam un viņa ģimenes locekļiem.”

16 Šā nolīguma I pielikuma III daļā “Pašnodarbinātas personas” ir ietvertas tiesību normas attiecībā uz pašnodarbināto personu.

Vācijas tiesības

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

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

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

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

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

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

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

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

24 Šādā kontekstā minētā tiesa uzsver, ka, raugoties no Vācijas nodokļu tiesību aspekta, nav svarīgi, vai darbību, attiecībā uz kuru tiek lūgts piemērot atbrīvojumu no nodokļa, ir veikusi

pašnodarbin?ta persona vai darba ??m?js. Turkl?t min?t? tiesa uzskata, ka, pat ja 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) tika pasludin?ts p?c min?t? nol?guma parakst?šanas, šaj? spriedum? ir tikai preciz?ta tiesisk? situ?cija, k?da past?v?ja jau pirms š? paša nol?guma parakst?šanas.

25 Š?dos apst?k?os *Finanzgericht Baden–Württemberg* (B?denes–Virtembergas Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas noteikumi, it ?paši t? preambula, 1., 2., 4., 11., 16. un 21. pants, k? ar? t? I pielikuma 7., 9. un 15. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru pilsonim, kuram ir neierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums min?taj? valst?, ir liegta iesp?ja atskait?t ar nodokli neapliekamo summu saist?b? ar papildu m?c?bu darbu, jo šis darbs netiek veikts Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai valst?, kurai ir piem?rojams EEZ l?gums, re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab? vai v?rd?, bet tiek veikts Šveices Konfeder?cijas teritorij? re?istr?tas publisko ties?bu juridiskas personas lab? vai v?rd??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Par pie?emam?bu

26 Pirmk?rt, V?cijas vald?ba un Eiropas Komisija apgalvo, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. pantam attiec?b? uz p?rs?dz?bu izskat?šanu un š? nol?guma I pielikuma 15. pantam attiec?b? uz pašnodarbin?t?m person?m nav noz?mes iesniedz?jties? izskat?m? str?da risin?jum?.

27 Šaj? zi?? saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros un kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesas atteikums atbild?t uz valsts tiesas iesniegtu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu ir iesp?jams tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka pras?tajai Savien?bas ties?bu aktu interpret?cijai nav nek?das saiknes ar pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jaut?jums ir hipot?tisks vai ar? ja Tiesas r?c?b? nav vajadz?go faktisko un juridisko elementu, lai lietder?gi atbild?tu uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (skat. spriedumu, 2016. gada 7. apr?lis, *KA Finanz*, C?483/14, EU:C:2016:205, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, no Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. panta izriet, ka šaj? pant? person?m, uz kur?m šis nol?gums attiecas, ir pieš?irtas ties?bas kompetentaj?m iest?d?m iesniegt p?rs?dz?bu par š? nol?guma noteikumu piem?rošanu. No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem neizriet, ka laul?tajiem *Radgen* š?das ties?bas b?tu atteiktas.

29 Otrk?rt, ir skaidrs, ka *P. Radgen* Šveic? str?d? algotu darbu. T? k? Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 15. pants attiecas uz pašnodarbin?t?m person?m, proti, person?m, kas veic pašnodarbin?tas personas darb?bu, *P. Radgen* neietilpst š? panta piem?rošanas jom?.

30 Š?dos apst?k?os š?iet ac?mredzami, ka Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas 11. pantam un t? I pielikuma 15. pantam nav noz?mes iesniedz?jties? izskat?m? str?da risin?jum?. T?d?? prejudici?lais jaut?jums, cikt?l tas attiecas uz šo ties?bu normu interpret?ciju, nav pie?emams.

31 Otrk?rt, V?cijas vald?ba uzskata, ka *P. Radgen* nevar tikt kvalific?ts par “p?rrobežu darba ??m?ju” Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas I pielikuma 7. panta izpratn?. Tom?r š?

valdība neapgalvo, ka *P. Radgen*, strādājot attiecīgo algoto darbu, nav izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos.

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

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

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

Par lietas būtību

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

36 Kā izriet no Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos preambulas, 1. panta un 16. panta 2. punkta, tā mērķis ir Savienības pilsoņu un Šveices Konfederācijas pilsoņu labā īstenot personu brīvu pārvietošanos šā nolīguma pušu teritorijās, pamatojoties uz Savienībā piemērojamiem noteikumiem, kuru jēdzieni ir interpretējami atbilstoši Tiesas judikatūrai (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 40. punkts).

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

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

39 Šajā kontekstā jāatgādina, ka Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 9. pants “Vienāda attieksme” nodrošina, ka darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā tiek ievērotas

nediskriminācijas princips, kas paredzēts šā nolīguma 2. pantā (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. punkts).

40 9. panta 2. punkts ir ietverta tāpaša norma, kas nosaka, ka nodarbinātai personai un viņas īmenes locekļiem ir tādi paši nodokļu atvieglojumi un labklājības pabalsti kā valsts nodarbinātam personam un viņu īmenes locekļiem. Nodokļu priekšrocību jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka uz šājo tiesību normu paredzēto vienlīdzīgās attieksmes principu pret savu izcelsmes valsti var atsaukties arī darba ņēmājs, kas ir vienas līgumslēdzēja puses pilsonis, kurš izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos (skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

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

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

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

47 Tā kā vienlīdzīgās attieksmes princips ir Savienības tiesību jēdziens (spriedums, 2011. gada 6. oktobris, *Graf un Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. punkts), lai noteiktu iespējamo nevienlīdzīgu attieksmi saistībā ar Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos, pārcanalizējam

j?atsaucas – k? tas izriet no š? sprieduma 36. punkta – uz principiem, kas izriet no Tiesas judikat?ras, kura tika min?ta š? sprieduma iepriekš?j? punkt?.

48 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka netiek apgalvots, ka nodok?a maks?t?ji, V?cijas rezidenti, kuri str?d? algotu blakus darbu par pasniedz?jiem Šveices Konfeder?cijas teritorij?, attiec?b? uz ien?kuma nodokli neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar tiem nodok?a maks?t?jiem, V?cijas rezidentiem, kuriem tiek pieš?irts pamatliet? apl?kojamais atbr?vojums no nodok?a.

49 Nevienl?dz?ga attieksme t?d?j?di var tikt pamatota tikai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. Turkl?t š?d? gad?jum? tai ir j?b?t piem?rotai attiec?g? m?r?a sasniegšanai un t? nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go.

50 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Tiesai 2007. gada 18. decembra spriedum? *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) attiec?b? uz fizisk?m person?m, kuras ir izmantojušas p?rvietošan?s br?v?bu, str?d?jot blakus darbu par pasniedz?ju k? pašnodarbin?tas personas cit? dal?bvalst? re?istr?t? universit?t?, taj? paš? laik? turpinot dz?vot sav? dz?vesvietas valst?, bija j?izv?rt?, vai aizliegt? atš?ir?ga attieksme starp š?m person?m un person?m, kuras str?d? algotu darbu valsts teritorij?, kas izriet no *EStG* 3. panta 26. punkta, var?ja tikt pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem.

51 Tiesa 2007. gada 18. decembra sprieduma *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816) 63. un 64. punkt? konstat?ja, ka š?da atš?ir?g? attieksme nevar tikt pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas saist?ti ar izgl?t?bas, p?tniec?bas un att?st?bas veicin?šanu, jo š?da atš?ir?ga attieksme apdraud pasniedz?ju, kas str?d? blakus darbu, br?v?bu izv?l?ties pakalpojumu sniegšanas vietu Savien?b?, neparedzot, ka, lai sasniegtu apgalvoto izgl?t?bas veicin?šanas m?r?i, ir j?attiecina attiec?g? nodok?u atbr?vojuma piem?rošana tikai uz nodok?u maks?t?jiem, kas veic l?dz?gu darb?bu universit?t?s, kuras atrodas valsts teritorij?.

52 Tiesa min?t? sprieduma 69.–71. punkt? ar? noraid?ja pamatojumu, kas balst?ts uz prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas saist?ti ar vajadz?bu garant?t V?cijas nodok?u re??ma saska?ot?bu, jo, raugoties no nodok?u re??ma aspekta, nepast?v tieša saikne starp profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?bas, ko p?rskaita valsts universit?tes, atbr?vošanu no nodok?iem un š? atvieglojuma kompens?ciju ar noteiktu nodok?u atvilkumu.

53 Visbeidzot Tiesa min?t? sprieduma 83.–88. punkt? preciz?ja, ka, pirmk?rt, *EStG* 3. panta 26. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav pas?kums, kas attiecas uz izgl?t?bas saturu vai izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, bet visp?r?gs nodok?u pas?kums, ar kuru pieš?ir nodok?u atvieglojumu, ja priv?tpersona veic darb?bas sabiedr?bas lab?. Otrk?rt, dal?bvalst?m katr? zi??, ?stenojot savu kompetenci un atbild?bu izgl?t?bas organiz?šanas jom?, ir j?iev?ro L?guma noteikumi attiec?b? uz p?rvietošan?s br?v?bu. No t? izriet, ka, pat ja valsts ties?bu akti ir pas?kums, kas saist?ts ar š?du organiz?šanu, tie tom?r nav sader?gi ar L?gumu, cikt?l tie ietekm? pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, pakalpojumu sniegšanas vietas izv?li.

54 T?d?? šie apsv?rumi ir piem?rojami pamatliet? apl?kotaj? situ?cij?. Apst?klis, ka attiec?gais darbs tiek veikts, str?d?jot k? pašnodarbin?tai personai, k? tas ir liet?, kur? tais?ts 2007. gada 18. decembra spriedums *Jundt* (C?281/06, EU:C:2007:816), vai str?d?jot algotu darbu, k? tas ir pamatliet?, nav izš?irošais. Gluži pret?ji – gan vien?, gan otr? gad?jum? apl?kot? nodok?u ties?bu norma, proti, šaj? gad?jum? *EStG* 3. panta 26. punkts, var ietekm?t nodok?a maks?t?ju rezidentu, kas str?d? blakus darbu par pasniedz?jiem, izv?li attiec?b? uz to, kur tie veiks šo darb?bu.

55 Šie apsv?rumi ir ar? sader?gi ar Nol?guma par personu br?vu p?rvietošanas m?r?i, kurš, k? tas izriet no t? preambulas, ir Savien?bas pilso?u un Šveices Konfeder?cijas pilso?u lab? ?stenot personu br?vu p?rvietošanas š? nol?guma pušu teritorij?s, pamatojoties uz Savien?b?

piemērojamiem noteikumiem.

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

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

Par tiesāšanas izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šīs tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Nolīguma starp Eiropas Kopienu un tās daļbvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvību pārvietošanās, kas parakstīta Luksemburgā 1999. gada 21. jūnijā, noteikumi attiecībā uz vienlīdzīgu attieksmi pret darba ņēmējiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās daļbvalsts tiesību akts kļūst pamatlietā, saskaņā ar kuru valstspiederīgajam rezidentam, kuram ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums un kurš ir izmantojis savas tiesības uz brīvību pārvietošanās, lai strādātu algotu blakus darbu par pasniedzēju Šveicē reģistrētas publisko tiesību juridiskas personas labā, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa saistībā ar ienākumiem, kas gūti no šīs algotās darba, lai gan šāds atbrīvojums no nodokļa tiktu piešķirts, ja minētais darbs būtu veikts tās publisko tiesību juridiskas personas labā, kas reģistrēta šajā daļbvalstī, citā Eiropas Savienības daļbvalstī vai valstī, kurā ir piemērojams 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līgums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.