

Lieta C-627/22**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 4. oktobris

Iesniedzējtiesa:*Finanzgericht Köln* [Kēlnes Finanšu tiesa] (Vācija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2022. gada 20. septembris

Pieteicējs:

AB

Atbildētāja:*Finanzamt Köln-Süd* [Dienvidkēlnes Finanšu pārvalde]**Pamatlietas priekšmets**

Dalībvalsts tiesību akti ienākuma nodokļa jomā – Nodokļu atvieglojuma attiecināšana vienīgi uz darba ņēmējiem, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā vai ES/EEZ valstīs, izņemot darba ņēmējus, kas ir Šveices rezidenti – Saderība ar Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos starp Savienību un Šveici

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un tiesiskais pamats

Savienības tiesību normu interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai Nolīguma 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.), kas stājies spēkā 2002. gada 1. jūnijā (turpmāk tekstā – “Nolīgums”) 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 ES vai EEZ dalībvalsts (tajā skaitā Vācijas) valstspiederīgie ar domicilu vai pastāvīgo dzīvesvietu Vācijā vai kādā citā ES/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, turpretī Vācijas un Šveices valstspiederīgajiem, kuri ir Šveices rezidenti, šādas tiesības nav paredzētas?

Piemērojamās starptautisko tiesību normas

Šveices Konfederācijas un Vācijas Federatīvās Republikas konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un īpašuma nodokļa jomā (turpmāk tekstā – “Vācijas un Šveices konvencija”)

Piemērojamās Savienības tiesību normas

Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos, it īpaši tā 7. un 15. pants kopsakarā ar tā I pielikuma 9. panta 2. punktu

Piemērojamās valsts tiesību normas

Einkommensteuergesetz (Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*EStG*”)

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Strīds ir par pieteicēja ienākuma nodokļa aprēķināšanu par 2017.-2019. gadu (turpmāk tekstā – “attiecīgie gadi”). Strīds ir par to, vai pieteicējam, kura tolaik dzīvoja Šveicē, uz Savienības tiesību normu pamata, piemērojot Nolīgumu, ir piešķiramas tiesības uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma par ienākumu no algota darba, kas ir pretrunā *EStG* regulējumam.
- 2 Pieteicējs ir Vācijas pilsonis, kurš attiecīgajos gados strādāja par menedžeri Vācijā reģistrētā uzņēmumā. Veicot šo darbību, viņš guva ienākumus no algota darba. Šo gadu laikā viņa vienīgais domicils un pastāvīgā dzīvesvieta bija Šveicē. Darbu sava Vācijas darba devēja uzdevumā viņš bija veicis, atrodoties mājās ierīkotā darba kabinetā (Šveicē), kā arī komandējumos. Tādējādi viņš savus Vācijas klientus apkalpoja daļēji uz vietas Vācijā un daļēji no savas dzīvesvietas. Viņa darba devējs no visas viņa bruto algas ieturēja algas nodokli un pārskaitīja to Vācijas nodokļu administrācijai. Attiecīgo gadu laikā pieteicējs nepieprasīja, lai

nodokļu iestādē tiktu reģistrēta neapliekamā summa kā tā sauktā “algas nodokļa atskaitīšanas pazīme”.

- 3 Nav apstrīdams, ka attiecīgajos gados pieteicējs Vācijā bija pakļauts nodokļu maksāšanas pienākumam, kas aprobežojas ar viņa šajā valstī gūtajiem ienākumiem. Papildus ienākumiem no algota darba viņš guva ienākumus, izīrējot divus Vācijā atrodošos nekustamos īpašumus.
- 4 Savās nodokļu deklarācijās par attiecīgajiem gadiem pieteicējs lūdza piemērot Vācijas ienākuma nodokli un norādīja, ka attiecināt šo nodokļa aprēķināšanu tikai uz darba ņēmējiem, kuri ir kādas ES vai EEZ dalībvalsts rezidenti, ir prettiesiski, jo tas neatbilst Nolīgumam.
- 5 Atbildētāja izdeva paziņojumus par nodokļa aprēķināšanu par attiecīgajiem gadiem, kuros Vācijā maksājamā ienākuma nodokļa aprēķināšanā tā neņēma vērā pieteicēja ienākumus no algota darba, bet ņēma vērā tikai ienākumus no [nekustamā īpašuma] izīrēšanas. Tādējādi netika veikta jau samaksātā Vācijas algas nodokļa ieskaitīšana ienākuma nodoklī, un netika arī ņemti vērā ar ienākumu gūšanu saistītie izdevumi, kā to bija lūdzis pieteicējs. Pret to vērstās sūdzības tika noraidītas.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 Vācijas nodokļu sistēma paredz, ka, gūstot ienākumus no algota darba, it īpaši, strādājot pie šajā valstī reģistrēta darba devēja, no darba algas tiek ieturēts algas nodoklis (turpmāk tekstā – “algas nodoklis”). Darba devējam no katra algas maksājuma par darbinieku ir jāietur algas nodoklis; ieturamo summu principā nosaka algas bruto apmērs.
- 7 Visiem darba ņēmējiem, kas ir pakļauti ierobežotam pienākumam maksāt ienākuma nodokli, tostarp tādiem, kuri – kā tolaik pieteicējs – ir trešās valsts rezidenti, uz iesnieguma pamata var tikt reģistrēta neapliekamā summa, ko ienākumu no algota darba gadījumā veido ar ienākumu gūšanu saistītie izdevumi, kā rezultātā samazinās ieturamais algas nodoklis. Šāds iesniegums jāiesniedz līdz attiecīgā taksācijas perioda beigām, un uz tā pamata ir obligāti jāpiemēro nodokļa aprēķināšanas pēc pieprasījuma procedūra, kuras ietvaros tiek aprēķināta galīgā maksājamā ienākuma nodokļa summa, ņemot vērā jau samaksāto algas nodokli. Šī procedūra var novest gan pie papildu nodokļa prasījumiem, gan nodokļa atmaksas.
- 8 Arī tad, ja nav iesniegts iesniegums par neapliekamās summas reģistrēšanu, ir iespējams – arī uz iesnieguma pamata – veikt nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma. Šo iesniegumu var iesniegt četru gadu laikā. Tomēr tiesības veikt šādu nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma ir vienīgi ES vai EEZ dalībvalstu valstspiederīgajiem, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta atrodas kādas no šīm valstīm teritorijā. Tādējādi pieteicējam šādu tiesību nav.

*Ar Savienības tiesībām saistītās šaubas**Nolīguma piemērošanas un aizsardzības joma*

9. Pieteicējs ir iekļaujams Nolīguma piemērošanas un aizsardzības jomā. Saskaņā ar Nolīgumu viņam ir tiesības uz tādiem pašiem dzīves, nodarbinātības un darba apstākļiem, kādi tiek nodrošināti šīs valsts pilsoņiem, proti, Vācijas rezidentiem. Saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas attiecas uz Nolīgumu, vienas līgumslēdzējas valsts valstspiederīgajie noteiktos apstākļos, un ņemot vērā piemērojamos noteikumus, var atsaukties uz Nolīgumā paredzētajām tiesībām arī savā valstī (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 33. punkts). Tiesa ir interpretējusi Nolīgumu tādējādi, ka tā uzdevums ir arī nepieļaut, ka kādas līgumslēdzējas puses valstspiederīgais atrastos neizdevīgākā stāvoklī savā izcelsmes valstī tikai tādēļ, ka viņš ir īstenojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121, 51. punkts). Tādu pašu argumentāciju Tiesa ir izmantojusi 2019. gada 26. februāra spriedumā *Wächtler* (C-581/17, EU:C:2019:138). Šajā gadījumā Vācijas tiesiskais regulējums par nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma var izraisīt to, ka nodokļu maksātājs nelabvēlīgu nodokļu seku dēļ neizmanto savas tiesības nodibināt domicilu Šveicē.
10. Vācijas un Šveices konvencijai šajā lietā nav izšķirošas nozīmes, jo pieteicējs necenšas panākt vienlīdzīgu attieksmi saskaņā ar Vācijas un Šveices konvenciju, turklāt tas nav arī nepieciešams, ņemot vērā tiesības, ko viņam piešķir Nolīgums.

Atšķirīga attieksme, neraugoties uz objektīvo salīdzināmību

11. Saskaņā ar Nolīguma 15. pantu kopsakarā ar Nolīguma I pielikuma 9. panta 2. punktu pieteicējs, kurš tobrīd dzīvoja Šveicē, principā ir jāpielīdzina valsts darba ņēmējam, proti, darba ņēmējam, kurš ir nodarbinātības valsts (Vācijas) rezidents.
12. Lai gan darba ņēmēji, kuri ir Vācijas vai citas ES/EEZ dalībvalsts rezidenti, var izmantot ar nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma saistītos nodokļu atvieglojumus, pieteicējam, kurš tobrīd bija Šveices rezidents, šīs tiesības tika liegtas.
13. Saskaņā ar Nolīguma 21. panta 2. punktu neviena šā nolīguma norma nav jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz līgumslēdzējām pusēm, piemērojot savas nodokļu tiesību normas, atšķirīgi attiekties pret nodokļu maksātājiem, kuri neatrodas salīdzināmās situācijās, it īpaši to domicila ziņā.
14. Savā 1995. gada 14. februāra spriedumā *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, rezolutīvās daļas 3. punkts) Tiesa atzina, ka no tiesību uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma viedokļa ES/EEZ dalībvalstu valstspiederīgie ir pielīdzināmi valsts pilsoņiem. 2013. gada 28. februāra spriedumā *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121) tā sprieduma *Schumacker* rezolutīvās daļas 2. punktu jau ir

attiecinājusi arī uz situācijām, kurās ir iesaistīti Šveices valstspiederīgie. Tas liecina par labu šā sprieduma rezolutīvās daļas 3. punkta piemērošanas paplašināšanai, attiecinot to arī uz Nolīgumu. Pārliecinoši argumenti, kas ļautu pierādīt, ka pieteicēja situācija nav salīdzināma ar attiecīgās valsts pilsoņa vai ES/EEZ dalībvalsts pilsoņa situāciju, nav konstatējami, un arī lietas dalībnieki tādus nav izvirzījuši.

- 15 Turklāt šajā lietā pieteicējs attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma lūdz tikai Šveices pielīdzināšanu ES/EEZ dalībvalstīm, nevis plašākas “valsts pilsoņu tiesības”. Taču saskaņā ar Nolīguma 21. panta 2. punktu ir atļauta tikai atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, nevis Šveicē dzīvojošu nerezidentu diskriminācija salīdzinājumā ar nerezidentiem, kuru domicils atrodas ES/EEZ teritorijā. To nemaina arī Nolīguma 16. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzētais regulējums, jo spriedums *Schumacker* tika pasludināts jau pirms Nolīguma parakstīšanas.

Pamatojums

– *Atšķirīgas attieksmes pieļaujamība atbilstoši Nolīguma 21. panta 3. punktam*

- 16 Saskaņā ar Nolīguma 21. panta 3. punktu neviens šā nolīguma noteikums neliedz līgumslēdzējam pusēm veikt vai piemērot pasākumus, lai nodrošinātu nodokļu uzlikšanu, maksāšanu un efektīvu piedziņu vai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 17 Šajā lietā nav konstatējams neviens iemesls Nolīguma 21. panta 3. punkta izpratnē, lai liegtu pieteicējam izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma. It īpaši nav runa par nodokļu maksāšanu un faktisku iekasēšanu. Lai gan ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam pakļautām personām no trešajām valstīm ir tiesības pieprasīt, lai tiktu reģistrēta neapliekamā summa kā algas nodokļa atskaitīšanas pazīme, nav konstatējams neviens saprātīgs iemesls, kāpēc ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam pakļauta persona no trešās valsts nevarētu izvēlēties izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma. Atbildētājas minētos Tiesas spriedumus par nodokļa ieturēšanu (spriedumi, 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* – C-290/04, EU:C:2006:630; 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* – C-345/04, EU:C:2007:96, un 2008. gada 22. decembris, *Truck Center* – C-282/07, EU:C:2008:762) iesniedzējtiesa neuzskata par nozīmīgiem lēmuma pieņemšanai. Proti, tie neattiecas uz tiesībām izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma un arī neļauj izdarīt secinājumus šajā ziņā.
- 18 Tas, ka pieteicējs, pieprasot, lai tiek piemērota neapliekamā summa, varētu panākt vēlāku nodokļa aprēķināšanas pēc pieprasījuma procedūru, nevar pamatot tiesību izmantot nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma izslēgšanu, jo Tiesa jau savā 1995. gada 14. februāra spriedumā *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 53. un

nākamie punkti) ir noraidījusi šādus hipotētiskus alternatīvus lietas apstākļus, un neapliekamās summas reģistrācijas procedūra ar vēlāku obligātu nodokļa aprēķināšanu pēc pieprasījuma var radīt nelabvēlīgas sekas daudzos aspektos.

– *Nolīguma 13. pantā ietvertā “atturēšanās no rīcības” klauzula*

- 19 Saskaņā ar Nolīguma 13. pantu līgumslēdzējas puses apņemas neievieš nekādus jaunus ierobežojumus otras līgumslēdzējas puses valstspiederīgajiem jomās, uz kurām attiecas šis nolīgums. Atbildētāja *a contrario* uzskata, ka ierobežojumi, kas pastāvēja Nolīguma noslēgšanas brīdī, ir likumīgi.
- 20 Tas nepārliecina. Jau no paša šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka tā attiecas nevis uz esošo ierobežojumu pamatotību, bet gan uz aizliegumu ieviest jaunus ierobežojumus. Rodas arī jautājums, vai interpretācija *a contrario* ir vispār pieļaujama no juridiski metodoloģiskā viedokļa. Turklāt atbildētājas nostājai pretrunā ir Nolīguma 16. panta 2. punkta pirmajā teikumā ietvertā klauzula. Ja – kā uzskata atbildētāja – Nolīguma 13. pants “ļautu turpināt” Nolīguma noslēgšanas brīdī pastāvējušo tiesisko situāciju ar Šveici saistītos pārrobežu gadījumos, tas būtu pretrunā Nolīguma mērķiem un paredzētajai Tiesas judikatūras pārņemšanai attiecībā uz Nolīguma interpretāciju. Tādējādi dalībvalstis vienmēr varētu atsaukties uz “atturēšanās no rīcības” klauzulu, vēršot to pret Tiesas īstenoto pamatbrīvību pārņemšanu attiecībā uz Nolīgumu.
- 21 Neatkarīgi no tā līdzšinējie Tiesas nolēmumi attiecībā uz Nolīgumu neļauj konstatēt nekādu pamatojumu, kas izrietētu no “atturēšanās no rīcības” klauzulas. Piemēram, 2013. gada 28. februāra spriedumā *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121) tā 1995. gada 14. februāra spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) attiecināja arī uz situācijām, kurās ir iesaistīti Šveices valstspiederīgie. Faktā, ka Nolīguma noslēgšanas brīdī *EStG* nebija paredzētas nekādas analogiskas tiesības Šveices valstspiederīgajiem, tā nav saskatījusi nedz nepieļaujošu, nedz attaisnojošu iemeslu. Līdzīgi tā ir lēmusi 2016. gada 21. septembra spriedumā *Radgen* (C-478/15, EU:C:2016:705) un 2019. gada 26. februāra spriedumā *Wächtler* (C-581/17, EU:C:2019:138).
- 22 Turklāt pēdējo gadu laikā Vācijas likumdevējs ir paplašinājis dažādu *EStG* noteikumu piemērošanu, iekļaujot tajā Šveici, lai gan grozījumu pamatā nebija Tiesas nolēmums.