

Lieta C-240/10

Cathy Schulz-Delzers

un

Pascal Schulz

pret

Finanzamt Stuttgart III

(Finanzgericht Baden-Württemberg l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Personu br?va p?rvietošan?s – Nediskrimin?cija un Savien?bas pilson?ba – Ien?kuma nodoklis – Ekspatri?cijas pabalstu ?emšana v?r?, apr??inot nodok?a likmi, kas ir piem?rojama citiem ien?kumiem saska?? ar progres?vo nodok?u skalu – T?du pabalstu ?emšana v?r?, kas ir pieš?irti citas dal?bvalsts ier?d?iem, kuri savus darba pien?kumus veic valsts teritorij? – T?du pabalstu ne?emšana v?r?, kas ir pieš?irti valsts ier?d?iem, kuri savus darba pien?kumus veic ?rpus valsts teritorijas – Sal?dzin?m?ba

Sprieduma kopsavilkums

Personu br?va p?rvietošan?s – Darba ??m?ji – Vienl?dz?ga attieksme – Ien?kuma nodok?i

(EKL 39. pants)

EKL 39. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts ties?bu normu par ien?kuma nodokli, saska?? ar kuru pabalsti, kas k?das dal?bvalsts ier?dnim, kurš str?d? cit? dal?bvalst?, ir pieš?irti, lai kompens?tu pirktsp?jas zudumu viet?, uz kuru tas ir nor?kots darb?, netiek ?emti v?r?, lai noteiktu nodok?a likmi, kas šaj? pirmaj? dal?bvalst? ir piem?rojama citiem nodok?u maks?t?ja vai vi?a laul?t? ien?kumiem, kaut gan l?dzv?rt?gi pabalsti, kas ir pieš?irti š?s citas dal?bvalsts ier?dnim, kurš str?d? pirm?s dal?bvalsts teritorij?, tiek ?emti v?r?, apr??inot šo nodok?a likmi.

(sal. ar 43. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturt? pal?ta)

2011. gada 15. septembr? (*)

Personu br?va p?rvietošan?s – Nediskrimin?cija un Savien?bas pilson?ba – Ien?kuma nodoklis – Ekspatri?cijas pabalstu ?emšana v?r?, apr??inot nodok?a likmi, kas ir piem?rojama citiem ien?kumiem saska?? ar progres?vo nodok?u skalu – T?du pabalstu ?emšana v?r?, kas ir pieš?irti

citas dalībvalsts ierīdīem, kuri savus darba pienākumus veic valsts teritorijā – Tādu pabalstu neņemšana vērā, kas ir piešķirti valsts ierīdīem, kuri savus darba pienākumus veic ārpus valsts teritorijas – Salīdzināmība

Lieta C-240/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 21. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 14. maijā, tiesvedībā

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

pret

Finanzamt Stuttgart III.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot], tiesneši K. Šmāns [K. Schiemann] (referents), K. Toadere [C. Toader], A. Prehala [A. Prechal] un E. Jarašuns [E. Jarašinās],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretārs B. Fileps [B. Fülöp], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 24. marta tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– K. Šulcas-Delzēras [C. Schulz-Delzers] un P. Šulca [P. Schulz] vērā – S. Hofmans [S. Hoffmann], *Rechtsanwalt*,

– Vācijas valdības vērā – T. Hēnce [T. Henze] un K. Blaške [C. Blaschke], pārstāvji,

– Spānijas valdības vērā – M. Munjoss Peress [M. Muñoz Pérez], pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vērā – R. Līls [R. Lya] un V. Melss [W. Mölls], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 26. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt EKL 12., 18. un 39. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts lietā starp K. Šulcu-Delzēru un P. Šulcu (turpmāk tekstā kopā – “Šulcu laulātais pāris”) un *Finanzamt Stuttgart III* [Štutgartes III Finanšu pārvalde] (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu ienākumiem, ko *Finanzamt* izdevusi attiecībā uz 2005. un 2006. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Ienākumu aplikšana ar nodokli Vācijā

3 Ienākumu aplikšanu ar nodokli Vācijā 2005. un 2006. gadā reglamentēja Likums par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – “*EStG*”) versijā, kas bija piemērojama minētajos gados.

4 Saskaņā ar *EStG* 1. pantu ienākumu nodokli pilnā apmērā maksā fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā.

5 Ienākumu nodokļa likmi nosaka saskaņā ar progresīvo skalu, nodokļa likmei palielinoties atkarībā no ienākumu lieluma. Šī skala atspoguļo nodokļu maksātāja maksātspēju, ko likumdevējs veicis, pamatojoties uz dzīves apstākļiem Vācijā.

6 Daži ienākumu veidi ir atbrīvoti no ienākumu nodokļa. Šajā ziņā paši tiek nošķirti ienākumi, kas, kaut arī tie paši netiek aplikti ar nodokļiem, tiek ņemti vērā, aprēķinot nodokļa likmi, kura ir piemērojama citiem ienākumiem saskaņā ar progresīvo nodokļu skalu, un ienākumi, kas šajā nolūkā netiek ņemti vērā. Pirmie tiek kvalificēti kā no nodokļa atbrīvoti ienākumi “ar nosacījumu, ka tie tiek ņemti vērā atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam” (“*Progressionsvorbehalt*”).

7 Tas, ka, nosakot nodokļa likmi, kura ir piemērojama citiem ienākumiem, atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam tiek ņemti vērā atsevišķi no nodokļa atbrīvoti ienākumi, izskaidro likumdevēja veikto nodokļu maksātāja maksātspējas vērtējumu. Nodokļu maksātājam, kas saņem no nodokļa atbrīvotus ienākumus, kuri tiek ņemti vērā atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam, kā uzskata likumdevējs, ir lielāka maksātspēja nekā nodokļu maksātājam, kam nav šādu ienākumu. Tādējādi šajā nolūkā tiek ņemti vērā atsevišķi aizstājē ienākumi, kas principā ir atbrīvoti no nodokļa, piemēram, bezdarbnieku pabalsti. Patiesībā šie pabalsti ir paredzēti, nevis lai kompensētu atsevišķus izdevumus, bet lai vispārīgi garantētu pietiekamus iztikas līdzekļus personām, kas tos saņem.

8 Savukārt, ja likumdevējs ir paredzējis atbrīvotību no nodokļa, neizvirzot nosacījumu, ka attiecīgē ienākumi ir jāņem vērā atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam, tas pamatojas uz principu, ka no nodokļa atbrīvotus ienākumus nevar uzskatīt par maksātspējas faktoru, un tie nevar būt šāds faktors pat nolūkā aplikēt ar nodokli citus ienākumus.

9 Lai samazinātu ienākumu nodokļa skalas progresivitāti attiecībā uz laulātiem pāriem ar atšķirīgiem ienākumiem, Vācijas likumdevējs nodokļa maksātājiem, kam nodokli piemēro par visiem ienākumiem un kas ir precējušies un nav ilgstoši dzīvojuši šķirti, izveidoja kopīgu nodokļu režīmu, kas ietver kopīgas nodokļu bāzes izveidi apvienojumā ar tādām tādām “sadalīšanas” (“*splitting*”) procedūras piemērošanu. Šajā nolūkā laulāto ienākumus saskaita un tiem kopā uzliek nodokli. Laulāto, kam uzliek kopīgu nodokli, ienākumu nodoklis ir divkārtšā tās nodoklis, kas uzliekams pusei no to kopīgajiem ar nodokli aplikamajiem ienākumiem.

Francijas valsts iestādes izmaksāto ienākumu aplikšana ar nodokli Vācijā

10 Nolīguma starp Francijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpēju administratīvu un juridisku palīdzību ienākumu nodokļa un pašuma nodokļa jomā, kā arī profesionālo darbības nodokļu un nekustamā pašuma nodokļa jomā, kas parakstīti Parīzē 1959. gada 21. jūlijā (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, 397. lpp.) un kurā grozījumi izdarīti ar papildu nolīgumu, kas parakstīti Parīzē 2001. gada 20.

decembrī? (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, 2370. lpp.; turpmāk tekstā – “Francijas un Vācijas nolikums par nodokļiem”), 14. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts “maksātājas valsts princips”, saskaņā ar kuru darba samaksa un līdzīga atlīdzība, ko, ņemot vērā pašreizējos administratīvos pakalpojumus, līgumslēdzējā valstī reģistrēta publisko tiesību juridiska persona pārskaita fiziskām personām, kas ir citas valsts rezidenti, ar nodokli tiek aplikta tikai pirmajā valstī.

11 Francijas un Vācijas nolikuma par nodokļiem 20. panta 1. punktā, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir paredzēts, ka Francijā gūtā ienākumi, kas Francijā ir apliekami ar nodokli saskaņā ar šo nolikumu, ir izslēgti no Vācijas Federatīvās Republikas rezidentu nodokļa bāzes Vācijā. Ir precizēts, ka šā norma neierobežo Vācijas Federatīvās Republikas tiesības šādā veidā izslēgtos ienākumus ņemt vērā, nosakot savu nodokļu likmi.

12 Šie noteikumi ir piemērojami gan Vācijā dzīvojošo Francijas iedzīvotāju pamatālgām, gan papildu pabalstiem, ko viņi saņem, ņemot vērā viņu ekspatriāciju uz Vāciju.

13 Saskaņā ar *EStG* 32.b panta 1. punkta 3. apakšpunktu:

“Ja nodokļu maksātājs, kurš tās ir attiecībā uz visu aprēķina periodu vai tās daļu [...]

[..]

3. ir guvis ienākumus, kas atbilstoši nolikumam par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu vai citam starpvalstu nolikumam nav apliekami ar nodokli, ar nosacījumu, ka tie tiek iekauti ienākuma nodokļa aprēķinā [...], tad ienākumiem, kas ar nodokli apliekami atbilstoši 32.a panta 1. punktam, piemēro pašu nodokļa likmi.”

14 *EStG* 32.b panta 2. punkta 2. apakšpunktā ir noteikts

“pašā nodokļa likmē atbilstoši 1. punktam ir likme, kura, aprēķinot ienākuma nodokli, tiek iegūta, ar nodokli apliekamo ienākumu atbilstoši 32.a panta 1. punktam palielinot vai samazinot [...]

[..]

2. 1. punkta 2. un 3. apakšpunktā minētajos gadījumos – par tajos norādītajām ienākumu summām, ņemot vērā piekto daļu no tajā iekļautajiem rakstas ienākumiem.”

Ekspatriācijas pabalstu, kas piešķirti izņemšanas strādājošiem Vācijas nodokļu maksātājiem, aplikšana ar nodokļiem Vācijā

15 Ja to nodokļu maksātāju ienākumi, kas katrai iedzīvotājam strādā izņemšanas, ir apliekami ar ienākuma nodokli pilnā apmērā Vācijā, iespējamie pabalsti, kas viņiem tiek piešķirti viņu ekspatriācijas dēļ, Vācijā ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa un netiek ņemti vērā atbilstoši minētajā nodokļa progresīvajam raksturam.

16 *EStG* 3. panta 64. punktā ir paredzēts:

“No nodokļiem ir atbrīvoti tie valsts teritorijā reģistrētu publisko tiesību juridisku personu dienestā esošie darba ņēmēji, kuriem darba samaksa tiek maksāta no valsts kases līdzekļiem, ienākumi, kurus darba ņēmējs saņem par darbu izņemšanas tiktāl, cik tas tie pārsniedz darba samaksu, kāda darba ņēmējam pienāktos par līdzvērtīgu darbu, kas veikts vietā, kurā atrodas valsts kase, kas veic maksājumu. Pirmais teikums ir piemērojams arī tad, ja darba ņēmēju nodarbina cita persona, kura atalgojumu nosaka atbilstoši pirmā teikuma nosacījumiem, atalgojums tiek maksāts no valsts kases līdzekļiem un tas maksāšanai pilnībā vai lielkoties tiek izmantoti valsts līdzekļi. Attiecībā uz citiem darba ņēmējiem, kuri uz izņemšanas darbā norīkoti uz noteiktu laiku un kuriem

tur ir dzīvesvieta vai parastā uzturšanās vieta, valsts darba devēja maksimālais pirktspējas izlīdzinājums ir atbrīvots no nodokļa tiktāl, ciktāl tas nepārsniedz summu, kas atbilstoši Federālā likuma par ierēdņu atalgojumu ("Bundesbesoldungsgesetz") 54. pantam ir paredzēta attiecībā uz līdzvērtīgiem ienākumiem no darba ņēmējiem."

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

17 Šulcu laulātais pāris dzīvo Vācijā, un viņu apgādībā ir divi bērni. Viņi ir izvēlējušies tikt kopīgi aplikti ar nodokli attiecībā uz visiem viņu ienākumiem *EStG* 1. panta nozīmā, lai varētu izmantot izdevīgāku kopīgu nodokļu būzi.

18 P. Šulcs, kas ir Vācijas pilsonis, ir nodarbināts kā advokāts un par šo darbu 2005. un 2006. gadā ir guvis ienākumus.

19 K. Šulca-Delzēra, kas ir Francijas pilsonē, Vācijā kā Francijas valsts ierēdne strādā par audzinātāju Francijas un Vācijas sākumskolā. 2005. un 2006. gadā viņa no Francijas valsts papildus savai algai saņēma divus pabalstus, kas saskaņā ar Francijas un Vācijas nolīguma par nodokļiem 14. panta un 20. panta 1. punkta noteikumiem tātpat kā viņas alga Vācijā ir atbrīvoti no nodokļiem ar nosacījumu, ka tie tiek ņemti vērā atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam.

20 Abi attiecīgie pabalsti ir:

– pabalsts, kas ir saistīts ar vietējās dzīves apstākļiem un kas tiek piešķirts Francijas valsts darbiniekiem, kuri strādā ņēmējiem, pamatojoties uz 2002. gada 4. janvāra dekrēta Nr. 2002-22, kas attiecas uz ņēmējiem esošo Francijas izglītības iestāžu personāla administratīvo un finansiālo situāciju (2002. gada 6. janvāra *JORF*, 387. lpp.), 4.B panta d) punktu, kura mērķis ir kompensēt pirktspējas zudumu un kura ikmēnēša apmērs attiecīgi bija EUR 437,41 un EUR 444,08 2005. un 2006. gadā, un

– "īmenes piemaksa", kuru piešķir par bērniem, kas ir ņēmējus strādājošu Francijas valsts darbinieku apgādībā, pamatojoties uz šā dekrēta Nr. 2002-22 4.B panta e) punktu, un kuras ikmēnēša apmērs šajos pašos divos gados attiecīgi bija EUR 134,20 un EUR 136,41.

21 Alga, ko K. Šulca-Delzēra saņēma divos gados, kas tiek aplūkoti pamata lietā, tika aplikta ar ienākuma nodokli Francijā. Savukārt abi šā sprieduma iepriekšējā punktā paredzētie pabalsti kā no nodokļa atbrīvoti ienākumi saskaņā ar Francijas tiesību aktiem Francijā netika aplikti ar nodokli.

22 Paziņojumos par nodokļa uzlikšanu ienākumiem, kas gūti 2005. un 2006. gadā, *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] ņēma vērā šo abu pabalstu atbrīvojumu no nodokļiem, taču tātpat kā pārējo K. Šulcas-Delzēras atlīdzību pēc tam, kad par katru no šiem diviem gadiem tika atskaitīta iepriekš noteikta profesionālo izdevumu summa EUR 920 apmērā, tos ņēma vērā atbilstoši nodokļa progresīvajam raksturam saskaņā ar *EStG* 32.b panta 1. punkta 3. apakšpunktu un 2. punkta 2. apakšpunktu. Tā kā tika ņemti vērā minētie pabalsti, Šulcu laulātajam pirm maksimālais ienākuma nodokļa apmērs palielinājās attiecīgi 2005. gadā par EUR 654 un 2006. gadā par EUR 664.

23 Šulcu laulātais pāris par šiem nodokļu paziņojumiem iesniedza sūdzības, ko *Finanzamt* ar 2009. gada 30. aprīļa lēmumiem noraidīja kā nepamatotas.

24 Ar prasību, kas 2009. gada 18. maijā iesniegta iesniedzējtiesā, Šulcu laulātais pāris apstrādāja to, ka, aprēķinot nodokļa likmi, kas piemērojama citiem ienākumiem atbilstoši progresīvajai nodokļu skalai, tika ņemti vērā abi pamata lietā aplūkojamie pabalsti. Viņi lūdza K. Šulcas-Delzēras saņemtos pabalstus neņemt vērā atbilstoši progresīvajai nodokļu skalai. Viņi

apgalvo, ka šāda šo pabalstu ņemšana vār ir EKL 39. panta pārkāpums, jo līdzvērtīgi pabalsti, kuri saņemti apstākļos, kas noteikti EStG 3. panta 64. punktā, šādā nolūkā netiek ņemti vār.

25 Iesniedzātiesa uzskata, ka EStG 3. panta 64. punkts var atturēt Francijas ierēdņi sava dienesta ietvaros pildīt darba pienākumus Vācijā, ja pamata lietā aplūkojamie pabalsti tiek iekārti pašs nodokļu likmes aprēķinā, kaut gan Vācijas darba ņēmējs, kas strādā ārpus Vācijas teritorijas, saņem līdzvērtīgus pabalstus, kas netiek ņemti vār atbilstoši progresīvajai nodokļu skalai.

26 Neatkarīgi no EKL 39. panta 1.–3. punkta pārkāpuma EStG 3. panta 64. punkts, kā uzskata iesniedzātiesa, rada arī slēptu diskrimināciju pilsonības dēļ, jo parasti tieši Vācijas pilsoņi ir darba attiecībā ar Vācijas publisko tiesību juridisku personu, un tādējādi tieši viņi ir tie, kas vispirms saņem priekšrocību, kura izriet no EStG 3. panta 64. punkta.

27 Šādos apstākļos *Finanzgericht Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) a) Vai [EStG] 3. panta 64. punkts ir saderīgs ar [EKL 39. pantu (jaunajā redakcijā – LESD 45. pantā)] noteikto darba ņēmēju brīvību pārvietošanos?

b) Vai [EStG] 3. panta 64. punkts ir ietverta slēpta diskriminācija pilsonības dēļ, ko aizliedz [EKL 12. pants (jaunajā redakcijā – LESD 18. pants)]?”

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir negatīva, vai [EStG] 3. panta 64. punkts ir saderīgs ar Eiropas Savienības pilsoņu brīvību pārvietošanos saskaņā ar [EKL 18. pantu (jaunajā redakcijā – LESD 21. pantā)]?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

28 Vispirms ir jākonstatē, kā to ir norādījis ģenerāladvokāts secinājumā 39.–43. punktā, ka no EK Līguma pantiem, ko iesniedzātiesa ir minējusi savos jautājumos, tikai EKL 39. pantu var piemērot pamata lietā.

29 Pirmkārt, EKL 12. pantu, kas paredz vispārīgu principu par jebkādas diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ, ir paredzēts piemērot autonomi tikai situācijās, kuras reglamentē Savienības tiesības un attiecībā uz kurām Līgumā nav paredzēti paši noteikumi par nediskrimināciju. Nediskriminācijas princips darba ņēmēju brīvības pārvietošanās jomā tika ieviests ar EKL 39. pantu (it pašā skat. 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-269/07 Komisija/Vācija, Krājums, I-7811. lpp., 98. un 99. punkts un tajos minētā judikatūra).

30 Otrkārt, attiecībā uz EKL 18. pantu, kas vispārīgā veidā paredz katram Savienības pilsonim tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, pašs izteikums atrodams EKL 39. pantā saistībā ar darba ņēmēju brīvību pārvietošanos (skat. 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-3/08 *Leyman*, Krājums, I-9085. lpp., 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Pirmkārt, ir skaidrs, ka K. Šulca-Deļžera pameta Franciju, lai apmestos uz dzīvi Vācijā, un, otrkārt, viņas kā darba ņēmējas statuss EKL 39. panta nozīmē nav apstrīdēts. Tādējādi uzdotie jautājumi ir jāizskata, tikai ņemot vērā šo tiesību normu (šajā ziņā it pašā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leyman*, 18.–20. punkts un tajos minētā judikatūra).

32 Turklāt ir jāuzsver, ka jautājums par EStG 3. panta 64. punkta saderīgumu ar EKL 39. pantu pamata lietā ir izvirzīts tikai tiktāl, ciktāl minētā 3. panta 64. punkts ir piemērojams pabalstiem, ko saņem Vācijas ierēdņi, kuri strādā ārzemēs, jo tas nav piemērojams pabalstiem, ko saņem citas dalībvalsts ierēdņi, kuri strādā Vācijas teritorijā. Savukārt netiek apstrīdēts, ka šā

V?cijas ties?bu norma nav piem?rojama pabalstiem, ko sa?em citas dal?bvalsts ier?d?i, kuri maks? nodokli V?cij? un kuri str?d? trešaj? dal?bvalst?.

33 Šajos apst?k?os uzdotie jaut?jumi, kas ir j?izskata kop?, ir j?saprot t?, ka b?t?b? tie attiecas uz to, vai EKL 39. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du ties?bu normu k? EStG 3. panta 64. punkts, saska?? ar kuru t?di pabalsti k? pamata liet? apl?kotie, kas k?das dal?bvalsts ier?dnim, kurš str?d? cit? dal?bvalst?, ir pieš?irti, lai kompens?tu pirktsp?jas zudumu viet?, uz kuru tas ir nor?kots darb?, netiek ?emti v?r?, lai noteiktu nodok?a likmi, kas šaj? pirmaj? dal?bvalst? ir piem?rojama citiem nodok?u maks?t?ja vai vi?a laul?t? ien?kumiem, kaut gan l?dzv?rt?gi pabalsti, kas ir pieš?irti š?s citas dal?bvalsts ier?dnim, kurš str?d? pirm?s dal?bvalsts teritorij?, tiek ?emti v?r?, apr??inot šo nodok?a likmi.

34 Šaj? zi?? no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka EKL 39. pants nepie?auj, pirmk?rt, atkl?tu diskrimin?ciju pilson?bas d??, k? ar? jebk?das sl?ptas diskrimin?cijas formas, kas, piem?rojot citus noš?iršanas krit?rijus, faktiski rada t?du pašu rezult?tu (1995. gada 14. febru?ra spriedums liet? C?279/93 *Schumacker, Recueil*, l?225. lpp., 26. punkts), un ka šis pants aizliedz, otrk?rt, jebk?das ties?bu normas, pat ja t?s ir piem?rojamas bez iz??mumiem, kas k?das dal?bvalsts pilsonim liedz vai vi?u attur pamest savu izcelsmes valsti, lai ?stenotu savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas (2002. gada 12. decembra spriedums liet? C?385/00 *de Groot, Recueil*, l?11819. lpp., 78. punkts).

35 Pamata liet? ir skaidrs, ka K. Šulcai?Delz?rai, kas izmantoja savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, uz?emošaj? valst? netika piem?rots maz?k labv?l?gs rež?ms nek? š?s valsts pilsonim piln?b? iekš?ja rakstura situ?cij?. EStG 3. panta 64. punktu, ?emot v?r? t? raksturu, nav iesp?jams piem?rot nodok?u maks?t?jiem, kas str?d? V?cijas teritorij?, un tas pieš?ir priekšroc?bu tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri str?d? ?rpus š?s teritorijas.

36 No t? izriet, ka uz EKL 39. pantu pamata liet? var?tu atsaukties tikai tad, ja atteikumu pieš?irt šo priekšroc?bu nodok?u maks?t?jam, kas ir situ?cij?, k?d? ir K. Šulca?Delz?ra, var?tu kvalific?t k? diskrimin?jošu citu iemeslu d??, kas noz?m?, ka K. Šulcas?Delz?ras situ?cija ir l?dz?ga tai, k?d? atrodas min?t?s priekšroc?bas sa??m?ji.

37 J?konstat?, ka š?das sal?dzin?m?bas nav, ?emot v?r? m?r?i, k?ds ir izvirz?ts, piem?rojot nodok?a progres?vo skalu, kas, k? ir nor?d?ts š? sprieduma 5.–8. punkt?, noteikti ir pamatota ar nodok?u maks?t?ja maks?tsp?jas v?rt?jumu, kurš veikts, pamatojoties uz dz?ves apst?k?iem attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?.

38 Šaj? aspekt? t?di pabalsti, kas ietilpst EStG 3. panta 64. punkta piem?rošanas jom? un kuru m?r?is ir tikai ?aut to sa??m?jam, neraugoties uz augst?ku dz?ves d?rdz?bu ?rzem?s, saglab?t tos pašus dz?ves apst?k?us, k?di vi?am bija V?cij?, nepalielina nodok?u maks?t?ja maks?tsp?ju un t?d?j?di netiek ?emti v?r? atbilstoši nodok?a progres?vajam raksturam.

39 Savuk?rt pabalsti, ko K. Šulca?Delz?ra sa?em V?cij?, ir paredz?tie tieši, lai attiec?g?s personas atalgojumu piel?gotu dz?ves d?rdz?bai V?cij?, un t?d?j?di palielina vi?as maks?tsp?ju, kas ir nov?rt?ta, pamatojoties uz dz?ves apst?k?iem š?s dal?bvalsts teritorij?, un l?dz ar to tiek ?emti v?r? atbilstoši nodok?a progres?vajam raksturam.

40 Tam, ka no Francijas likumdevēja viedokļa minēto pabalstu mērķis tikai ir ?aut to saņemt?jiem, neraugoties uz augstāku dzīves dārdzību Vācijā, saglabāt tos pašus dzīves apstākļus, kādi viņiem bija Francijā, šajā ziņā nav nozīmes, jo situāciju salīdzināmbu noteikti var novērtēt tikai vienas un tās pašas nodokļu sistēmas ietvaros un, Savienībā nepastāvot unifikācijas vai saskaņošanas pasākumiem, dalībvalstu kompetencē joprojām ir noteikt kritērijus ienākumu aplikšanai ar nodokļiem.

41 Tas, ka Šulcu laulātā pāra izvēlēti tikt apliktiem ar kopīgu nodokli, lai varētu izmantot kopīgu nodokļu bāzi, kas ir izdevīgāka nekā divas atsevišķas bāzes, izraisīja situāciju, ka K. Šulcai?Delzārai izmaksētie pabalsti tika iekāuti nodokļa likmes aprēķinā atbilstoši progresīvajai nodokļa skalai, tādējādi ir sekas nevis diskriminācijai attieksmē EKL 39. panta nozīmā, bet gan tam, ka tika piemēroti nodokļu uzlikšanas kritēriji, kas ir jānosaka dalībvalstīm.

42 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Līgums Savienības pilsonim negarantē, ka viņa darbības pārcelšana uz citu dalībvalsti, kas nav tā, kurā viņš dzīvoja līdz tam, neietekmēs aplikšanu ar nodokļiem. ?emot vērā dalībvalstu atšķirīgos tiesiskos regulējumus nodokļu jomā, šāda maiņa attiecīgā gadījumā var būt vairāk vai mazāk izdevīga šim pilsonim (šajā ziņā skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp*, Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts).

43 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka EKL 39. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādū tiesību normu kā *EStG* 3. panta 64. punkts, saskaņā ar kuru tādī pabalsti kā pamata lietā aplēkotie, kas kādas dalībvalsts ierēdnim, kurš strādā citā dalībvalstī, ir piešķirti, lai kompensētu pirktpējas zudumu vietā, uz kuru tas ir norēkots darbā, netiek ?emti vērā, lai noteiktu nodokļa likmi, kas pirmajā dalībvalstī ir piemērojama citiem nodokļu maksātājiem vai viņa laulātā ienākumiem, kaut gan līdzvērtīgi pabalsti, kas ir piešķirti šīs citas dalībvalsts ierēdnim, kurš strādā pirmās dalībvalsts teritorijā, tiek ?emti vērā, aprēķinot šo nodokļa likmi.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

EKL 39. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādū tiesību normu kā Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 3. panta 64. punkts, saskaņā ar kuru tādī pabalsti kā pamata lietā aplēkotie, kas kādas dalībvalsts ierēdnim, kurš strādā citā dalībvalstī, ir piešķirti, lai kompensētu pirktpējas zudumu vietā, uz kuru tas ir norēkots darbā, netiek ?emti vērā, lai noteiktu nodokļa likmi, kas pirmajā dalībvalstī ir piemērojama citiem nodokļu maksātājiem vai viņa laulātā ienākumiem, kaut gan līdzvērtīgi pabalsti, kas ir piešķirti šīs citas dalībvalsts ierēdnim, kurš strādā pirmās dalībvalsts teritorijā, tiek ?emti vērā, aprēķinot šo nodokļa likmi.

[Parakstī]

* Tiesvedības valoda – vācu.