

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 28. februārī (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Darba ņēmēju brīvība pārvietošanās – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas pieļauj atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem, kuri gūti no citā dalībvalstī veikta darba, sniedzot palīdzību attīstībai jomā – Nosacījumi – Darba devēja uzņēmums valsts teritorijā – Atteikums, ja darba devējs ir reģistrēts citā dalībvalstī

Lieta C-544/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 18. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Helga Petersen,

Peter Petersen

pret

Finanzamt Ludwigshafen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasser*],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre A. Impelliceri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 29. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

- *H. Petersen* k-dzes un *P. Petersen* k-ga vārdā – *R. Sturm, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *W. Roels*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 56. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Petersen* k-dzi un *Petersen* k-gu un *Finanzamt Ludwigshafen*

[Ludvigshofenes Finanšu p?rvaldij] par š?s iest?des atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a par ien?kumiem, ko *Petersen* k-gs guvis Benin?, piedaloties D?nijas Starptautisk?s att?st?bas a?ent?ras finans?t? projekt? saist?b? ar pal?dz?bu att?st?bas jom?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 Likuma par ien?kumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*) t? redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem (*BGBI.* 2002 I, 4215. lpp.), 1. panta 1. punkt? ir noteikts, ka fiziskas personas, kuru dz?vesvieta vai past?v?g? uztur?šan?s vieta ir V?cijas teritorij?, ir piln?b? apliekamas ar ien?kuma nodokli.

4 Min?t? likuma 34.c panta 1. un 5. punkt? ir noteikts:

“(1) Ja personas, kuras maks? nodokli piln? apm?r?, par ?rvalst? g?tiem ien?kumiem maks? nodokli valst?, kur? min?tie ien?kumi ir radušies, un tas tiek piel?dzin?ts V?cijas ien?kuma nodoklim atbilstošam nodoklim, uzliktais, samaks?tais un par attiec?gu summu, kas atbilst ties?b?m uz samazin?jumu, samazin?tais ?rvalsts nodoklis ir j?atskaita no V?cijas ien?kuma nodok?a, kas t?m maks?jams par šaj? valst? g?tajiem ien?kumiem.

[..]

(5) *Länder* [Feder?lo zemju] augst?s finanšu iest?des vai to pilnvarot?s finanšu iest?des ar Feder?l?s Finanšu ministrijas at?auju var da??ji vai piln?b? atbr?vot no nodok?a, ar kuru ir apliekami ?rvalst?s g?tie ien?kumi, vai noteikt vienas likmes summu, ja tas ir lietder?gi ekonomisku iemeslu d?? vai ja š? panta 1. punkta piem?rošana izr?d?s seviš?i gr?ta.”

5 V?cijas Feder?l? Finanšu ministrija 1983. gada 31. oktobr? pie??ma *Länder* augstaj?m iest?d?m sagatavotu Instrukciju par nodok?u rež?mu darba ??m?ju ien?kumiem no darba ?rvalst?s (*BStBl.* 1983 I, 470. lpp.; turpm?k tekst? – “Finanšu ministrijas instrukcija”), kur? ir paredz?ts, ka ien?kumi no darba, ko darba ??m?js, kura darba dev?ja juridisk? adrese ir V?cijas teritorij?, past?vošu darba attiec?bu kontekst? g?st no cit? valst? veikta darba un uz kuriem attiecas šis rež?ms, ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a.

6 Saska?? ar š?s instrukcijas I sada?as pirm?s da?as 4. punktu t?du darb?bu kategorij?, uz kur?m attiecas šis rež?ms, ietilpst it ?paši darb?bas, kas norisin?s V?cijas teritorij? re?istr?tu pieg?d?t?ju, ražot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju lab?, att?st?bas jom? sniedzot V?cijas ofici?lo pal?dz?bu, kur? ietilpst pal?dz?ba tehnisk?s vai finansi?l?s sadarb?bas jom?.

7 Finanšu ministrijas instrukcijas II sada?as pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka darb?bai ir j?b?t nep?rtraukti veiktai vismaz tr?s m?nešus valst?s, ar kur?m V?cijas Federat?v? Republika nav parakst?jusi konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, taj? skait? par ien?kumiem no algota darba.

8 Tom?r saska?? ar Finanšu ministrijas instrukcijas IV sada?u, progres?vi piem?rojot nodokli, tiek ?emti v?r? ien?kumi no algota darba, uz kuriem attiecas atbr?vojums. Saska?? ar šo noteikumu ar nodok?iem apliekamajiem ien?kumiem piem?rot? nodok?a likme ir t?, kura b?tu j?piem?ro, ja nodok?a apr??in? b?tu ietverti no algota darba g?tie ien?kumi, uz kuriem attiecas atbr?vojums.

9 Finanšu ministrijas instrukcijas VI sada?as, kas attiecas uz proced?ras noteikumiem, 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka atteikšan?s no nodok?a iekas?šanas, izmantojot ien?kumu g?šanas viet? veicamu nodok?a ietur?šanas proced?ru, kuras rezult?t? tiek izdota apliec?ba par atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma, darba dev?jam vai darba ??m?jam ir j?pieprasa nodok?u

iestād?, kuras teritorijā atrodas darba devēja uzņēmums. Saskaņā ar šo pašu daļu nav jāpierāda, ka Vācijas ienākuma nodoklim līdzvērtīgs nodoklis tiek iekasēts no ienākuma no algota darba citā valstī, kur darbība tiek veikta. Šīs instrukcijas VI sadaļas 1. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka gadījumā, ja ir ticami norādīts, ka minētās instrukcijas I un II sadaļas nosacījumi ir izpildīti, apliecināba par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma var tikt izsniegta, kamēr vien darba devējam ir iespējams grozīt ienākuma gēšanas vietu ieturēto nodokli. Saskaņā ar šīs pašas instrukcijas VI sadaļas 2. punktu, ja atteikšanās no nodokļa iekasēšanas ienākuma gēšanas vietā vēl nav notikusi, darba ņēmējam atteikšanās no šā nodokļa iekasēšanas ir jāpieprasa savas dzīvesvietas nodokļu iestādē.

10 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un pašuma nodokļa, kā arī mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa jomā un par palīdzību nodokļu lietās (BGBl. 1996 II, 2565. lpp.) 15. pantā b) t) ir noteikts, ka ienākumi, ko darba ņēmēji, kas dzīvo kādā no līgumslēdzēju valstīm, gūst no algota darba, ir apliekami ar nodokli vienīgi dzīvesvietas valstī, ja vien darbs netiek veikts citā valstī. Šajā gadījumā darba samaksa ir apliekama ar nodokli minētajā citā valstī.

11 Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Beninas Republiku nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 Prasītāji pamatlietā ir laulātie *Petersen*, kuru pašumam kopš 1991. gada novembra ir dzīvoklis, kas atrodas Ludvigshāfenā [*Ludwigshafen*] (Vācija), kur viņiem no 1992. gada 1. februāra kopā ar meitu ir reģistrēta dzīvesvieta. *Petersen* k-ga, kurš ir Dānijas pilsonis, pašumam kopš 1984. gada ir vasarnāca, kas atrodas Helsingā [*Helsing*] (Dānija).

13 *Petersen* k-gs kā algots darbinieks bija nodarbināts Glostrupā [*Glostrup*] (Dānija) reģistrētajā uzņēmumā *Hoffmann A/S*. Saistībā ar šo darbu viņš no 2002. gada 15. janvāra sadarbības nolūkā tika nosūtīts piedalīties Dānijas Starptautiskās attiecībās aģentūras finansētā attiecībās palīdzības projektā Beninā uz trīs gadiem. Šis darbs ietilpa palīdzības attiecībās jomā projektā. *Petersen* k-ga ienākumi no šā darba 2003. gadā sasniedza DDK 449 200, t.i., EUR 60 200.

14 *Petersen* k-ga darba devējs 2002. gada janvārī Helsinges nodokļu administrācijā iesniedza pieprasījumu atbrīvot no nodokļa ienākumus, ko viņš guvis laikposmā, kurā viņš bija norokots darbā Beninā. Šā administrācija norādīja, ka, sākot no 2002. gada 15. janvāra, nodoklis netiks atvilkts no šiem ienākumiem.

15 Attiecībā uz 2003. gadu laulātie *Petersen* Vācijas nodokļu administrācijai lūdz piemērot ienākuma nodokļa uzlikšanas kopājo režīmu un norādīja, ka viņu dzīvesvieta ir Ludvigshāfenā. Viņi uzsvēra, ka *Petersen* k-ga ienākumi, kas gūti no Beninā veiktā darba un kurus ir maksājis Dānijas darba devējs, neesot apliekami ar ienākuma nodokli Vācijā un ka, ņemot vērā 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti 15. pantu, vienīgi Dānijas Karaliste ir kompetenta attiecībā uz šo ienākumu aplikšanu ar nodokli.

16 Pakārtoti, laulātie *Petersen* lūdz atbrīvot no nodokļa minētos ienākumus, apgalvojot, ka salīdzināmos apstākļos no algota darba gūti ienākumi, valsts teritorijā reģistrēta darba devēja labā piedaloties ar palīdzību attiecībās jomā saistītā projektā, saskaņā ar Finanšu ministrijas instrukciju esot atbrīvoti no ienākuma nodokļa.

17 Savā paziņojumā par nodokļa uzlikšanu par 2003. gadu *Finanzamt Ludwigshafen* noteica pienākumu samaksāt ienākuma nodokli par visiem *Petersen* k-ga ienākumiem un aprēķināja šā

nodokļa summu EUR 29 718 apmērā.

18 Prasītāju pamatlietā iesniegtā sūdzība par šo nodokļa pārzināšanu tika noraidīta, un prasītāji cēla prasību *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* [Reinzemes-Pfalces Finanšu tiesā].

19 Šī tiesa, pirmkārt, norāda, ka saskaņā ar tās faktu vērtējumu, kā arī ar piemērojamo tiesību aktu juridisko vērtējumu *Petersen* k-ga saņemtie ienākumi, par kuriem ir strīds, principā ir piemērojami ar ienākuma nodokli Vācijā.

20 Otrkārt, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* norāda, ka *Petersen* k-gs nevar pieprasīt Finanšu ministrijas instrukcijā paredzēto nodokļu priekšrocību, jo viņa darba devējs nav "rezidents" šīs instrukcijas izpratnē, un ka prasītāja pamatlietā un viņa darba devēja darbības neietilpst Vācijas oficiālās palīdzības attiecībās jomā, tāpēc viņš ir pakauts lielākam nodokļu slogam nekā tas būtu algotam darbiniekam rezidentam, kas darba devēja rezidenta labā veic tādus pašus darbus.

21 Visbeidzot, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* uzskata, ka uz prasītāja pamatlietā darba devēja darbības mērķu ir attiecināms LESD 56. pants un ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā varētu radīt nepamatotu ierobežojumu citā dalībvalstī reģistrēta darba devēja pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Faktiski lielāks nodokļu slogs, kam ir pakauts darbinieks, situācijā, kad ir prasītājs pamatlietā, padara šīs darbības viņam ekonomiski nepievilcīgas salīdzinājumā ar darbības mērķu, ko veic Vācijā dzīvojoši darbinieki, kas ir noslīguši darba līgumus, kuri ir līdzīgi Vācijā reģistrētu uzņēmumu noslīgtiem darba līgumiem, un kas darbojas palīdzības attiecībās jomā. Nodokļu priekšrocību neesamību citās dalībvalstīs darba devējs varētu kompensēt tikai tādējādi, ka tiktu maksāta augstāka bruto darba samaksa, kad šis darba devējs sliektos pieņemt darbā darbiniekus, kas dzīvo valstī, kurā atrodas šis darba devējs un kuriem tajā piemēro nodokli, un tas tādējādi ietekmētu viņa iespējas pieņemt darbā kvalificētus darbiniekus citā dalībvalstī. Darbinieki, kuriem ir tādā pati kvalifikācija, centīsies nodibināt darba attiecības tikai savā dzīvesvietas dalībvalstī.

22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai tiesību norma, ar kuru personas, kas tiek aplikta ar nodokli dalībvalstī, ienākumu no algota darba atbrīvojums no nodokļa tiek pakauts nosacījumam, ka darba devēja juridiskā adrese ir šīs valsts teritorijā, bet neparedz šādu atbrīvojumu no nodokļa, ja darba devēja juridiskā adrese ir citas [...] dalībvalsts teritorijā, ir saderīga ar EKL 49. pantu [...]?"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

Par konkrēto pārvietošanās brīvību

23 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru sadarbības ar valsti tiesību procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izspriest strīdu, kurš iesniegts izskatīšanai šajā tiesā, un šajā nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums (skat. it īpaši 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-286/05 *Haug*, Krājums, I-4121. lpp., 17. punkts; 2008. gada 11. marta spriedumu lietā C-420/06 *Jager*, Krājums, I-1315. lpp., 46. punkts, un 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, Krājums, I-13023. lpp., 18. punkts).

24 Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz tās iesniegto prejudiciālo jautājumu, Tiesai var būt jāņem vērā tādās Savienības tiesību normas, uz

kādā valsts tiesa savos prejudiciālajos jautājumos nav atsaukusies (skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā C-60/03 *Wolff & Muller*, Krājums, I-9553. lpp., 24. punkts; 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-153/03 *Weide*, Krājums, I-6017. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 26. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, 19. punkts).

25 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzētāja jautā, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotārb? guvis nodokļu maksātājs, kurš ir šīs dalībvalsts iedzīvotājs un kurš ir nodokļa maksātājs pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devājs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti no šī nodokļa, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

26 Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija tomēr uzskata, ka pamatlieta nevar tikt izskatīta, ņemot vērā LESD 56. pantu. Tā Komisija norāda, ka valsts tiesību norma, kuras mērķis ir atbrīvotājuma attiecināšana tikai uz nodokļu maksātājiem, kuri ir nodarbināti attiecīgajā dalībvalstī reģistrēta darba devāja uzņēmumā, ir jāpārbauda, ņemot vērā darba ņēmēju brīvību pārvietošanos. Savukārt Vācijas valdība uzskata, ka arī darba ņēmēju brīvības pārvietošanās aspektam nav nozīmes tiktāl, ciktāl prasītājs pamatlietā darbu, par kuru lietā ir strīds, ir veicis trešajā valstī.

27 Tāpēc vispirms ir jānosaka, vai un attiecīgā gadījumā kādā mērā valsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, var skart pakalpojumu sniegšanas brīvības izmantošanu un darba ņēmēju brīvību pārvietošanos.

28 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra no LESD garantētajām brīvībām, ir jāņem vērā attiecīgā tiesību aktu priekšmets (skat. 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, Krājums, I-6649. lpp., 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

29 Pamatlietā valsts tiesiskā regulējuma priekšmets ir ar konkrētiem nosacījumiem piešķirt nodokļu priekšrocību attiecībā uz darba samaksu, ko darba ņēmājs saņem no sava darba devāja. Finanšu ministrijas instrukcijas ievadā ir precizēts, ka ienākumiem, ko Vācijas teritorijā reģistrēta darba devāja darbinieki gūst no algota darba saistībā ar citā dalībvalstī veiktu darbību, piemēro ar minēto instrukciju izveidotā režīma atvieglojumus, un tie ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.

30 Ir jāatgādina, ka, pirmkārt, par “darba ņēmēju” LESD 45. panta izpratnē ir jāuzskata visas personas, kas veic reālas un faktiskas darbības, izņemot tik nebūtiskas darbības, ka tās tiešām var uzskatīt par visnotaļ ierobežotām un palīgdarbībām. Darba tiesisko attiecību būtiska pazīme saskaņā ar Tiesas judikatūru ir tā, ka persona noteiktu laikposmu veic darbu citas personas labā un tās vadībā, par to saņemot atlīdzību (skat. it īpaši 1986. gada 3. jūlija spriedumu lietā 66/85 *Lawrie-Blum*, *Recueil*, 2121. lpp., 17. punkts; 2004. gada 23. marta spriedumu lietā C-138/02 *Collins*, *Recueil*, I-2703. lpp., 26. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02 *Trojani*, Krājums, I-7573. lpp., 15. punkts).

31 Otrkārt, ir jāatgādina, ka LESD 57. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka pakalpojumus uzskata par “pakalpojumiem” Līgumu nozīmē, ja tos parasti sniedz par atlīdzību, ciktāl uz tiem neattiecas noteikumi par preču, kapitāla un personu brīvību atpiti. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību attiecas uz darbībām, ko veikuši neatkarīgi pakalpojumu sniedzēji (šajā ziņā skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-398/95 *SETTG* (*Recueil*, I-3091. lpp., 7. punkts).

32 No tā izriet, ka tiesiskais regulējums, ar kuru ir paredzēta nodokļa uzlikšana algotam

darbiniekam, kas veic darbu darba devēja labā un tādēļ, pretējamot darba samaksu, un kas tādā atrodas algota darba tiesiskās attiecībās, kurām ir raksturīgs pakārtības elements un atbilstība par sniegtajiem pakalpojumiem, tādēļ kā attiecības, kas ir aplūkotas pamatlietā – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesas pārbauvē to liecina –, ietilpst Līguma noteikumu par darba ņēmēju brīvību pārvietošanās jomā.

33 Pieņemot, ka šādam regulējumam ir citā valstī reģistrētu darba devēju pakalpojumu sniegšanas brīvību ierobežojošas sekas, ko ir minējusi iesniedzējtiesa vai prasītāji pamatlietā, un tas, salīdzinot ar citā dalībvalstī reģistrētiem darba devējiem, ir Vācijas teritorijā reģistrētiem darba devējiem labvēlīgāks attiecībā uz tādā kvalificēta personāla pieņemšanu darbā, kurš saistībā ar palīdzības projektiem attīstības jomā var tikt norīkots darbā citā dalībvalstī, šādas sekas nenovērojami izriet no iespējama darba ņēmēju brīvības pārvietošanās ierobežojuma un līdz ar to nepamatotu autonomu pārbaudi atbilstoši LESD 56. pantam.

Par LESD 45. panta piemērojamību

34 Ir jāatgādina, ka jebkurš Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot, Recueil*, I-11819. lpp., 76. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu Līguma noteikumu par personu brīvību pārvietošanās mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visās tās teritorijās, un ar tiem ir aizliegti tādā pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citā dalībvalsts teritorijā (1992. gada 7. jūlija spriedums lietā C-370/90 *Singh, Recueil*, I-4265. lpp., 16. punkts; 1999. gada 26. janvāra spriedums lietā C-18/95 *Terhoeve, Recueil*, I-345. lpp., 37. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *de Groot*, 77. punkts).

36 Pat ja saskaņā ar to tekstu noteikumi par darba ņēmēju brīvību pārvietošanās ir paredzēti, lai it paši nodrošinātu tādā pašu attieksmi kā pret uzņemšanos valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes valstij likt šķēršļus tās pilsoņu brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Terhoeve*, 27.–29. punkts, un lietā *de Groot*, 79. punkts).

37 Pēc analoģijas noteikumiem par darba ņēmēju brīvību pārvietošanās ir pretrunā arī tas, ka nodokļu maksātāja, kurš ir Savienības pilsonis, dzīvesvietas dalībvalsts liek šķēršļus brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī, pat gadījumā, ja minētā dalībvalsts ir šā pilsoņa valstspiederības valsts.

38 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka pamatlietā nevar atsaukties uz LESD 45. pantu, ciktāl prasītājs pamatlietā darbu, par ko ir strīds, ir veicis trešajā valstī, un ka nav pietiekamas saiknes starp abu lietā aplūkoto dalībvalstu teritorijām. Piemērojot Savienības tiesības, darbinieks, kas veic darbu, sniedzot palīdzību attīstības jomā, kura ir paredzēta vienīgi trešajā valstī, nevarot tikt uzskatīts par tādā, kas tajā pašā laikā galvenokārt veic pārrobežu darbību Savienībā.

39 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja precizēt, ka gadījumā, ja lieta attiecas uz dalībvalsts pilsoni, kuru kā algotu darbinieku nodarbina citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, tad uz šādu lietu principā attiecas Savienības tiesību normas par darba ņēmēju brīvību pārvietošanās (šajā ziņā skat. 1984. gada 12. jūlija spriedumu lietā 237/83 *Prodest, Recueil*, 3153. lpp., 5. punkts).

40 Tiesa ar? ir nospriedusi, ka Savien?bas ties?bu normas attiec?b? uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas ir j?iev?ro, v?rt?jot jebkuru tiesisko saikni, cikt?l š? saikne savas rašan?s vietas d?? vai t?s izrais?t?s iedarb?bas vietas d?? var tikt noteikta Savien?bas teritorij? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Prodest*, 6. punkts).

41 Savien?bas ties?bu normas var piem?rot profesion?laj?m darb?b?m ?rpus Savien?bas teritorijas, ja darba attiec?b?m saglab?jas pietiekami cieša saikne ar šo teritoriju (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Prodest*, 6. punkts; 1989. gada 27. septembra spriedumu liet? 9/88 *Lopes da Veiga*, *Recueil*, 2989. lpp., 15. punkts, un 1994. gada 29. j?nija spriedumu liet? C-60/93 *Aldewereld*, *Recueil*, I-2991. lpp., 14. punkts). Ar šo principu ir j?saprot ar? gad?jumi, kad darba attiec?bas ir pietiekami saist?tas ar dal?bvalsts ties?b?m un t?d?j?di ar? ar atbilstošaj?m Savien?bas ties?bu norm?m (1996. gada 30. apr??a spriedums liet? C-214/94, *Recueil*, I-2253. lpp., 15. punkts).

42 Gad?jum?, k?ds ir pamatliet?, š?da saikne izriet no apst?k?a, ka Savien?bas pilsoni, kas dz?vo dal?bvalst?, darb? ir pie??mis cit? dal?bvalst? re?istr?ts uz??mums, kura lab? vi?š veic savu darbu. Turkl?t saska?? ar pras?t?ja pamatliet? apgalvojumu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, darba l?gums ar vi?a darba dev?ju, kura juridisk? adrese ir D?nij?, esot nosl?gts saska?? ar D?nijas ties?b?m. Turkl?t, k? to nor?da V?cijas vald?ba, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, *Petersen* k-gs ir D?nij? soci?li apdrošin?ts, un bankas konts, kur? tiek ieskait?ta darba samaksa, atrodas šaj? dal?bvalst?.

43 Apst?klis, ka pras?t?js pamatliet? savu darbu ir veicis, sniedzot pal?dz?bu att?st?bas jom?, kura ir paredz?ta vien?gi trešaj? valst?, nevar likt apstr?d?t elementus, ko ietver iepriekš?j? punkt? min?t? saikne ar Savien?bas ties?b?m un kuri ir pietiekami, lai pras?t?jam pamatliet? ?autu atsaukties uz LESD 45. pantu t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?.

Par ierobežojuma esam?bu

44 Pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? iesp?ja nodok?u maks?t?jam sa?emt atbr?vojumu no ien?kuma nodok?a ir nodok?u priekšroc?ba.

45 Min?t? priekšroc?ba tiek pieš?irta tikai tad, ja nodok?u maks?t?ju, kas dz?vo V?cij?, nodarbina šaj? dal?bvalst? re?istr?ts darba dev?js, un t? netiek pieš?irta, ja min?to nodok?u maks?t?ju nodarbina cit? dal?bvalst? re?istr?ts darba dev?js.

46 Radot atš?ir?gu attieksmi pret algotu darbinieku ien?kumiem atkar?b? no dal?bvalsts, kur? darba dev?js ir re?istr?ts, pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums var attur?t min?tos darba ??m?jus pie?emt t?da darba dev?ja darba pied?v?jumu, kurš ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?, nevis V?cijas Federat?vaj? Republik?, un t?d?j?di ir princip? ar LESD 45. pantu aizliegts darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bas ierobežojums.

47 Pas?kums, kas ierobežo darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu, ir pie?aujams tikai tad, ja tam ir le?it?ms ar L?gumu sader?gs m?r?is, ko var pamatot prim?ri visp?r?jo interešu iemesli. Tom?r ar? t?d? gad?jum? š?da pas?kuma piem?rošanai ir j?b?t piem?rotai, lai ?stenotu attiec?go m?r?i, un t? nevar p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (skat. 2010. gada 16. marta spriedumu liet? C-325/08 *Olympique Lyonnais*, Kr?jums, I-2177. lpp. 38. lpp., un 2012. gada 8. novembra spriedumu liet? C-461/11 *Radziejewski*, 33. punkts).

48 V?cijas vald?ba nor?da, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums esot pamatots, pirmk?rt, ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti.

49 Š? vald?ba uzskata, ka, pirmk?rt, ja darb?ba tiek veikta t?das strukt?ras lab?, kuras juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst?, V?cijas nodok?u administr?cijai var?tu b?t gr?ti p?rbaud?t, vai ir izpild?ti nosac?jumi iesp?jamai atbr?vošanai no nodok?a, jo t? atš?ir?b? no situ?cij?m, k?d?s ir strukt?ras, kuru juridisk? adrese ir V?cij? un kuras darbojas, sniedzot V?cijas ofici?lo pal?dz?bu att?st?bas jom?, nevar?tu tieši sazin?ties ar valsts iest?d?m, kuras p?rvalda pal?dz?bu att?st?bas jom?. Otrk?rt, nav iesp?jams atsaukties uz sekund?ro ties?bu aktu noteikumiem par administrat?vo pal?dz?bu finanšu jom?, ja runa ir par trešaj?s valst?s veicam?m kontrol?m.

50 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešam?ba garant?t nodok?u kontroles efektivit?ti ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, ar kuru var pamatot L?gum? garant?to aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumu (skat. it ?paši 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C-101/05 A (Kr?jums, I-11531. lpp., 55. punkts), un 2012. gada 5. j?lija spriedumu liet? C-318/10 *SIAT*, 36. punkts).

51 Tom?r dal?bvalsts nevar atsaukties uz neiesp?jam?bu l?gt citas dal?bvalsts sadarb?bu izmekl?šanas veikšanai vai inform?cijas sav?kšanai, lai pamatotu atteikumu pieš?irt nodok?u priekšroc?bu. Nekas nekav? attiec?g?s nodok?u iest?des piepras?t nodok?u maks?t?jam sniegt pier?d?jumus, ko t?s uzskata par nepieciešamiem, lai prec?zi apr??in?tu attiec?gos nodok?us, un, attiec?g? gad?jum?, atteikt atbr?vojumu no nodok?a, ja šie pier?d?jumi netiek sniegti (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C-451/05 *ELISA*, Kr?jums, I-8251. lpp., 95. punkts).

52 Nevar tikt *a priori* izsl?gts, ka nodok?a maks?t?js b?tu sp?j?gs sniegt atbilstošus pier?d?jumus, lai dal?bvalsts nodok?u iekas?šanas iest?des var?tu skaidri un prec?zi p?rbaud?t, vai tas ir izpild?jis nosac?jumus attiec?g?s nodok?a priekšroc?bas sa?emšanai (šaj? zi?? skat. 1999. gada 8. j?lija spriedumu liet? C-254/97 *Baxter u.c.*, *Recueil*, I-4809. lpp., 20. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Kr?jums, I-2057. lpp., 25. punkts; iepriekš min?tos spriedumus liet? *ELISA*, 96. punkts, k? ar? liet? A, 59. punkts).

53 Pamatliet? no Finanšu ministrijas instrukcijas, it ?paši no t?s VI sada?as, kur? ir ietverti proced?ras noteikumi, izriet, ka, lai sa?emtu pamatliet? apl?koto nodok?u priekšroc?bu, nodok?a maks?t?jam ir j?iesniedz kompetentajai administr?cijai attiec?gi dokumenti, ar kuriem tiek pier?d?ts, ka nosac?jumi atbr?vojuma sa?emšanai ir izpild?ti. Darba ??m?ja pien?kums ir pier?d?t, ka darba dev?js ir re?istr?ts V?cij?, ka šis darba dev?js veic darb?bas, sniedzot pal?dz?bu att?st?bas jom?, un ka šim darbiniekam pašam ir darba l?gums, kura priekšmets ir darbs nep?rtraukti vismaz tr?s m?nešus valst?, ar kuru V?cijas Federat?v? Republika nav parakst?jusi konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu.

54 Pret?ji V?cijas vald?bas min?tajam š?iet, ka saska?? ar valsts tiesisko regul?jumu nav j?veic p?rbaudes iest?d?s, kuras p?rvalda pal?dz?bu att?st?bas jom? – vai t? b?tu V?cijas iest?de, vai k?das citas dal?bvalsts iest?de, un kas, iesp?jams, rad?tu gr?t?bas V?cijas nodok?u iest?d?m.

55 Protams, Tiesa ir nospriedusi, ka gad?jumos, kad dal?bvalsts ties?bu aktos nodok?u priekšroc?ba ir padar?ta atkar?ga no nosac?jumiem, kuru iev?rošanu var p?rbaud?t, tikai sa?emot inform?ciju no treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, š? dal?bvalsts princip? var pamatoti atteikties pieš?irt šo priekšroc?bu, ja, it ?paši t?d??, ka šai trešajai valstij nav l?gumiska pien?kuma sniegt inform?ciju, izr?d?s neiesp?jami no min?t?s valsts ieg?t šo inform?ciju (spriedums iepriekš min?taj? liet? A, 63. punkts, un 2009. gada 27. janv?ra spriedums liet? C-318/07 *Persche*, Kr?jums, I-359. lpp., 70. punkts). Sadarb?ba starp dal?bvalstu kompetentaj?m iest?d?m, kas ieviesta ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo un netiešo nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.), k? ar? ar Padomes 2011. gada 15. febru?ra Direkt?vu 2011/16/ES par administrat?vu

sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV L 64, 1. lpp.), nepastāv attiecībā šīs ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šīs valsts nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (Tiesas 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-48/11 A, 35. punkts).

56 Tomēr no Finanšu ministrijas instrukcijas izriet, ka nav jāpieņem, ka trešajai valstī veikta darbība šajā valstī ir pakāauta nodoklim, kas ir salīdzināms ar Vācijas ienākuma nodokli.

57 Līdz ar to pamatlietā aplūkotais regulējums, šīet, nodokļu priekšrocības saņemšanu nepadara atkarīgu no tā, vai tiek izpildīti nosacījumi, kuru ieviešanu ir iespējams pārbaudīt, vienīgi iegūstot informāciju no trešo valstu kompetentajām iestādēm.

58 No tā izriet, ka pamatlietā aplūkotais ierobežojums nevar tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

59 Otrkārt, Vācijas valdība norāda, ka ar pamatlietā aplūkotajai valsts tiesiskajai regulējumam paredzēto nodokļu priekšrocību tiek īstenoti attīstības politikas mērķi, proti, organizācijām, kas sniedz palīdzību attīstības jomā, dodot iespēju gūt priekšrocības no zemākām algu izmaksām. Minētā valdība uzskata, ka dalībvalstīm esot jā saglabā brīvība mērķtiecīgi, izmantojot nodokļu priekšrocības un atkarībā no savām prioritātēm, sekmēt darbības, kuras ietilpst katras dalībvalsts oficiālās sadarbības kontekstā attīstības jomā. Ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu izveidotie nodokļu stimuli esot nepieciešami minēto mērķu īstenošanai, un Vācijas Federatīvās Republikas valdības rīcībā neesot pietiekamu līdzekļu, lai pildītu savas saistības, ja tai būtu jāveicina arī tādu organizāciju darbības, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs.

60 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka vienīgi nosacījums par uzņēmuma reģistrāciju valsts teritorijā ir Tiesai iesniegtā iesniedzējtiesas jautājuma priekšmets.

61 Ar saviem argumentiem par attīstības jomā izvirzīto Vācijas politisko mērķu īstenošanu Vācijas valdība nesniedz skaidrojumu par iemesliem, kādēļ vienīgi Vācijas teritorijā reģistrēti uzņēmumi var tikt uzskatīti par spējīgiem veikt minēto mērķu sasniegšanai vajadzīgas darbības.

62 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, šīs dalībvalsts iedzīvotājs, kurš maksā nodokļu pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devājs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, šīs dalībvalsts iedzīvotājs, kurš maksā nodokļu pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devājs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.