

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2016. gada 26. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 21. un 45. pants – Personu un darba ??m?ju br?va p?rvietošan?s un uztur?šan?s br?v?ba – Ien?kuma nodoklis – Vecuma pensija – Nodok?u atlaide pension?riem – Pieš?iršanas nosac?jumi – R?c?b? esoša valsts nodok?u administr?cijas izdota nodok?u ietur?šanas apliec?ba

Lieta C?300/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal administratif* (Administrat?v? tiesa, Luksemburga) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 16. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 19. j?nij?, tiesved?b?

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

pret

Directeur de l'administration des contributions directes.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un E. Levits (referents),

?ener?ladvok?ts M. Kampos San?ess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza

– Luksemburgas vald?bas v?rd? – *D. Holderer*, p?rst?v?,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *C. Soulay*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 16. febru?ra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 45. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Charles Kohll* un *Sylvie Kohll-Schlesser*, pension?riem ar dz?vesvietu Luksemburg?, un *administration des contributions directes* [Tiešo nodok?u p?rvaldes] direktoru saist?b? ar to, ka p?d?jais min?tais atteic?s pieš?irt *C. Kohll* nodok?u atlaidi par 2009.–2011. taks?cijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Luksemburgas tiesības

3 Saskaņā ar 1967. gada 4. decembra grozītā Likuma par ienākuma nodokli (*Mémorial A* 1967, 1228. lpp.; turpmāk tekstā – “LIN”), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktiskā apstākļu rašanās laikā, 96. panta 1. punktu:

“Par ienākumiem no pensijas vai māža rentes tiek uzskatīti:

- 1) vecuma pensija un apgādnieka zaudējuma pensija, kas saņemta, pamatojoties uz agrāk veiktu algotu nodarbošanos, un citi pabalsti un priekšrocības, pat ja tie nav periodiski vai ir brīvprātīgi, ja tie ir saņemti, balstoties uz šādu pašu pamatu;
- 2) māža rentes, pensijas un citi periodiski pabalstu maksājumi un papildpabalsti, kurus maksā autonomas pensiju fonds, kura finansējumu pilnībā vai daļēji veido apdrošināto personu iemaksas, kā arī 96.a pantā noteiktais ģimenes valsts pabalsts un māža rentes;

[..].”

4 Saskaņā ar LIN 139.b pantu, kas šajā likumā ieviests ar 2008. gada 19. decembra likuma (*Mémorial A* 2008, 2622. lpp.) 1. panta 24. punktu:

“(1) Nodokļu atlaide pensionāriem (NAP) tiek piešķirta visiem nodokļu maksātājiem, kuriem 96. panta [1. punkta] 1. un 2. [apakšpunkta] izpratnē ir ienākumi no pensijām vai māža rentēm, kurus Luksemburgai ir tiesības aplikēt ar nodokļiem, un kuriem ir nodokļu ieturēšanas apliecība. Nodokļu atlaide tiek aprēķināta tikai vienu reizi un attiecībā uz visām nodokļu maksātāju piešķirtajām pensijām un māža rentēm.

(2) Nodokļu atlaide pensionāriem tiek noteikta EUR 300 gadā. Ikmēneša summa ir EUR 25. Nodokļu atlaide pensionāriem ir ierobežota ar laikposmu, kurā nodokļu maksātājs gūst ienākumus no pensijas vai māža rentes [1. punkta] izpratnē un atbilstoši tajā paredzētajiem nosacījumiem. To izmaksā pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs tajā taksācijas gadā, uz kuru atlaide attiecas, ievērojot noteikumus, kas ir jānosaka 4. [punktā] norādītajos Lielhercogistes noteikumos. Ienākumiem, kas nesasniedz attiecīgi vismaz EUR 300 gadā vai EUR 25 mēnesī, nodokļu atlaide pensionāriem netiek piešķirta. Nodokļu atlaide pensionāriem tiek piešķirta un atmaksāta pensionāram vienīgi tad, ja pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs nodokli ietur no algas, pamatojoties uz nodokļu ieturēšanas apliecību.

(3) Pensiju fonds vai pensijas maksātājs, kas ir piešķirījis nodokļu atlaidi pensionāriem un nodokļu atlaidi ģimenēm, kurās ir tikai viens no vecākiem, var kompensēt piešķirtās atlaides ar pozitīviem nodokļu ieturējumiem vai vajadzības gadījumā pieprasīt atmaksāt iepriekš piešķirtās nodokļu atlaides, ievērojot noteikumus, kas ir jānosaka 4. [punktā] minētajos Lielhercogistes noteikumos.

(4) Šis panta piemērošanas kārtību var precizēt ar Lielhercogistes noteikumiem.”

5 Atbilstoši LIN 143. panta 1. punktam:

“Katram darbiniekam, atskaitot izņēmumus, kas ir jāparedz Lielhercogistes noteikumos, tiek sagatavota nodokļu ieturēšanas apliecība, kurā ir iekļautas norādes, kas ir nepieciešamas ieturēšanas tarifa piemērošanai, un kurā paredzēts, ka:

- a) Tiešo nodokļu pārraide iekšējā pašvaldījumā, kas ir jāieviešo, nosakot nodokli;
- b) darba devēja iekšējā noteikto atalgojumu, atskaitot tos nodokļus un piešķirtos nodokļu atlaides.

[..]”

6 LIN 144. pantā ir paredzēts:

“136.–143. panta noteikumi pārcelšanas ir piemērojami 96. panta [1. punkta] 1. un 2. apakšpunktā norādītajām pensijām un mājā rentes maksājumiem. Pielikšanas pasākumi tiek noteikti ar Lielhercogistes noteikumiem.”

7 Saskaņā ar 2008. gada 19. decembra Lielhercogistes noteikumu, ar kuriem paredz nodokļu atlaides pensionāriem piešķiršanas piemērošanas noteikumus (*Mémorial A* 2008, 2645. lpp.), 1. panta 1. punktu:

“Nodokļu atlaide pensionāriem (NAP) aprēķina pensiju fonds vai citā pensijas maksātāja pensionāriem, kuru rēķinā ir nodokļu ieturēšanas apliecinājums, kurā ir NAP norāde. Ja nodokļu atlaide nav iekšējā nodokļu apliecinājums vai ja pensionāram nav nodokļu apliecinājuma, pensiju fondam vai citam pensijas maksātājam nav tiesību piešķirt nodokļu atlaide.

[..]”

Luksemburgas Lielhercogistes un Nīderlandes Karalistes Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu

8 Luksemburgas Lielhercogistes un Nīderlandes Karalistes Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu nemaksēšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem, kas parakstīta Hāgā 1968. gada 8. maijā, redakcijā, kas bija spēkā pamatlīnijas fakturēšanas laikā (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu”), 19. pantā ir paredzēts, ka, neietekmējot šīs konvencijas 20. panta 1. punktu, pensijas un citas līdzīgās atlīdzības, kas tiek izmaksātas kādas valsts rezidentam, pamatojoties uz agrāku algotu darbu, ir piemērojamas ar nodokļiem tikai šajā valstī.

9 Saskaņā ar minētās konvencijas 20. panta 1. punktu atlīdzība, tai skaitā pensijas, ko kāda līdzīgā valsts, tās politiskās apakšstrukturās, vietējās pašvaldības vai citas publisko tiesību juridiskās personas maksā fiziskai personai vai nu tieši, vai no to izveidotajiem fondiem par šīs valsts, apakšstrukturās, pašvaldības vai citas publisko tiesību juridiskās personas labā veiktu darbu, īstenojot publiska rakstura funkcijas, ir piemērojama ar nodokli šajā valstī.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

10 C. Kohll un viņa sieva S. Kohll-Schlesser, kuriem abiem ir Luksemburgas pilsonība, pastāvīgi dzīvo Luksemburgā. C. Kohll saņem divas Nīderlandes pensijas attiecīgi no *Shell International BV* un *Sociale Verzekeringsbank* (sociālās apdrošināšanas aģentūra). S. Kohll-Schlesser arī saņem pensiju no pārdotās minētās.

11 2013. gada 20. februārī C. Kohll iesniedza sūdzību par ienākuma nodokļa aprēķinu, kas veikts 2009.–2011. gadā, pamatojoties uz to, ka Luksemburgas nodokļu administrācija viņam nav piešķirusi LIN 139.b pantā paredzēto nodokļu atlaidei pensionāriem (turpmāk tekstā – “nodokļu atlaide”).

12 Ar 2013. gada 23. septembra lēmumu *administration des contributions directes* direktors C. Kohll sēdza, pirmkārt, ciktāl tāt attiecās uz 2009. gadā gētajiem ienākumiem, noraidēja kē novēlotu un tēdējēdi nepieēemamu, kē arē, otrkārt, ciktāl tāt attiecās uz 2010. un 2011. gadā gētajiem ienākumiem, apstiprinēja, ka C. Kohll nav tiesēbu saēemt nodokēu atlaidi, un noteica viēam ienākuma nodokēa uzrēēinu par ēiem gadiem.

13 2013. gada 10. decembrē C. Kohll un S. Kohll-Schlesser cēla prasēbu iesniedzējtiesē – *tribunal administratif* (Administratēvē tiesa, Luksemburga), lēdzot atcelt ēo *administration des contributions directes* direktora lēmumu.

14 Šē tiesa uzskata, ka S. Kohll-Schlesser prasēba, tē kē viēa iepriekē pati savē vērdē nav iesniegusi sēkotnējo sēdza *administration des contributions directes* direktoram, nav pieēemama, savukārt C. Kohll prasēbu tē atzēst par pieēemam. C. Kohll galvenokārt apstrēd LIN 139.b panta atbilstēbu LESD 45. pantē norēdētajam darba ēēmēju brēvas pērvietoēanēs principam.

15 Iesniedzējtiesa precizē, ka nodokēu atlaide tiek pieēēirta visiem nodokēu maksētējiem, kuri saēm ienākumus no pensijēm vai mēēā rentēm LIN 96. panta 1. punkta 1. un 2. apakēpunkta izpratnē, ar nosacējumu, ka Luksemburgas Lielhercogistei ir tiesēbas uzlikt nodokli un ka nodokēu maksētēja rēcēbē ir nodokēu ieturēēšanas apliecēba.

16 Šē tiesa uzskata, ka, lai gan tēs izskatēēšanai nodotajē lietē aplēkotēs pensijas tiek apliktas ar nodokli Luksemburgē, nav ēaubu par to, ka C. Kohll nav izsniegta nodokēu ieturēēšanas apliecēba par pensijēm, par kurēm viēē norēda uz tiesēbēm saēemt nodokēu atlaidi.

17 Šajē ziēē iesniedzējtiesa norēda, ka LIN 139.b pants tēdējēdi var radēt netieēu diskriminēciju, ciktāl šajē tiesēbu normē kē nosacējums nodokēu atlaides pieēēirēšanai ir paredzēts, ka potenciēlē atlaides saēēmējā rēcēbē ir jēbēt nodokēu ieturēēšanas apliecēbai. Tomēr ēē nodokēu atlaide netiek pieēēirta personēm, kuras saēm algu vai pensiju, kas nav apliktas ar nodokli to izcelsmes vietē, kē tas ir ērvalstēs saēemtu pensiju gadējumē.

18 Šajos apstēkēos *tribunal administratif* nolēma apturēt tiesvedēbu un uzdot Tiesai ēēdu prejudiciēlu jautējumu:

“Vai darba ēēmēju brēvas pērvietoēanēs princips, kas konkrēti ir paredzēts LESD 45. pantē, nepieēauj LIN 139.b panta 1. punkta noteikumus, ciktāl tajē paredzētē nodokēu atlaide tiek attiecinēta tikai uz personēm, kurēm ir nodokēu ieturēēšanas apliecēba?”

Par prejudiciēlo jautējumu

19 Uzdodot savu jautējumu, iesniedzējtiesa bētēbē vaicē, vai LESD 45. pants ir jēinterpretē tēdējēdi, ka tam ir pretrunē pamatlietē aplēkotais valsts nodokēu tiesiskais regulējums, ar kuru tiesēbas saēemt nodokēu atlaidi pensionēriem tiek pieēēirtas tikai tiem nodokēu maksētējiem, kuru rēcēbē ir nodokēu iekasēēšanas apliecēba.

Par aplēkoto brēvēbu

20 Vispirms ir jēizvērtē, vai uz LESD 45. pantu, kura interpretēciju lēdz iesniedzējtiesa, var atsaukties pamatlietē aplēkotajē situēcijē, kas attiecas uz dalēbvalsts piemērotu nodokēu rēēēmu vecuma pensijēm, kuras minēts dalēbvalsts rezidentam izmaksē citē dalēbvalstē rēēistrēts pensijas maksētējs.

21 Luksemburgas valdēbai ir ēaubas par ēēs tiesēbu normas piemērojamēbu pamatlietē, un

Eiropas Komisija uzskata, ka minētā tiesību norma būtu piemērojama tikai tad, ja *C. Kohll* būtu kļuvis par Luksemburgas rezidentu pirms viņa pensionēšanās, lai šajā dalībvalstī meklētu darbu vai strādātu. Faktiski LESD 45. pants *C. Kohll* situācijai nebūtu piemērojams tad, ja viņš būtu apmeties uz dzīvi Luksemburgā tad, kad viņam jau bija pensionāra statuss, un bez nolika tajā veikt profesionālo darbību.

22 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ikviens Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba brīvību pārvietošanās un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Pirmkārt, attiecībā uz pensiju, kuru *C. Kohll* izmaksā *Shell International*, nav šaubu, ka tā tiek maksāta saistībā ar algotu darbu, kuru attiecīgā persona iepriekš ir veikusi dalībvalstī (šajā gadījumā – Nīderlandē), kas nav viņas pilsonības valsts un kurā viņa nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā.

24 Veicot profesionālo darbību citā dalībvalstī, *C. Kohll* ir izmantojis LESD 45. panta paredzētās tiesības uz brīvību pārvietošanās.

25 Tiesa ir nospriedusi, ka tas, ka persona vairs nav darba attiecībā, tai neliedz atsevišķu tiesību, kas ir saistītas ar darba brīvības statusu, nodrošināšanu un ka vecuma pensija, kuras piešķiršana ir atkarīga no tā, ka iepriekš ir pastāvējušas darba attiecības, kas ir beigušās, ietilpst šajā tiesību kategorijā. Faktiski tiesības uz pensiju ir cieši saistītas ar darba brīvības objektīvo statusu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 15. jūnijs, *Sehrer*, C-302/98, EU:C:2000:322, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tādējādi tāda nodokļu maksātāja, kāds ir *C. Kohll*, kurš saņem pensiju, kas viņam tiek izmaksāta par algotu darbu, kuru viņš veica dalībvalstī, kas nav viņa pilsonības valsts un kurā viņš nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, situācija atšķiras no tādās personas situācijas, kura visu savu profesionālo karjeru ir veikusi dalībvalstī, kas ir tās pilsonības valsts, un savas tiesības uztur ties citā dalībvalstī ir izmantojusi tikai pēc pensionēšanās, un tādējādi nevar atsaukties uz LESD 45. panta nodrošināto brīvību pārvietošanās (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 9. novembris, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16. punkts).

27 Šis apsvērumš turklāt nav pretrunā 2015. gada 19. novembra spriedumam (*Hirvonen*, C-632/13, EU:C:2015:765), kurā Tiesa šo sprieduma 21. punktu nosprieda, ka pensionāta persona, kura pamet dalībvalsti, kurā tā ir veikusi visu savu profesionālo darbību, lai apmestos uz dzīvi citā dalībvalstī, ja viņas situācijai nav piemērojama LESD 45. panta garantētā brīvība pārvietošanās, var atsaukties uz tiesībām uz brīvību pārvietošanās kā Savienības pilsonis saskaņā ar LESD 21. pantu.

28 Tādējādi tās dalībvalsts pilsonis un rezidents, kāds ir *C. Kohll*, var atsaukties uz LESD 45. pantu, ciktāl tas attiecas uz vecuma pensiju, kas tiek izmaksāta par viņa iepriekš veikto algotu darbu dalībvalstī, kas nav viņa pilsonības valsts un kurā viņš arī nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, neatkarīgi no tā, vai pēc tam, kad viņš ir strādājis šajā citā dalībvalstī, viņš ir apmeties uz dzīvi savā izcelsmes dalībvalstī, lai tajā meklētu darbu vai strādātu.

29 Otrkārt, attiecībā uz pensiju, kuru *C. Kohll* izmaksā sociālās apdrošināšanas aģentūra, no Tiesas iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietas puses iebilst pret juridisko pamatu, uz kuru pamatojoties, šī pensija tiek piešķirta attiecīgajai personai, un Luksemburgas Lielhercogistes tiesbūmā to aplikt ar nodokli, ņemot vērā Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu 20. panta 1. punktu.

30 Iesniedzējtiesa, precizējot, ka šī pensija tiek piešķirta visām personām, kas ir dzimušas Nīderlandē, neatkarīgi no tā, vai šī persona tur ir veikusi algotu darbu, tomēr uzskata, ka tai ir piemērojams Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu 19. pants, lai gan šī tiesību norma attiecas uz pensijām, kas tiek izmaksātas par algotu darbu.

31 Iesniedzējtiesai ir jānosaka juridiskais pamats, uz kuru balstoties, sociālās apdrošināšanas aģentūra šo pensiju izmaksā *C. Kohll*, un it īpaši jāpārbauda, vai šī pensija, kaut arī tā *a priori* tiek izmaksāta visiem Nīderlandes rezidentiem, šajā gadījumā *C. Kohll* tomēr ir izmaksāta tādēļ, ka viņš ir veicis algotu darbu Nīderlandē, kā arī, vai minētās pensijas summa ir atkarīga no attiecīgās personas algota darbinieka statusa. Apstiprinošas atbildes gadījumā uz LESD 45. panta varētu atsaukties pamattiesvedībā apskatītajā strīdā tādā pašā iemesla dēļ, kas tika precizēti šī sprieduma 23.–28. punktā.

32 Turpretī, ja būtu jākonstatē, ka sociālās apdrošināšanas aģentūrai noteiktais pienākums izmaksāt pensiju *C. Kohll* un tās apmērs ir atkarīgs nevis no attiecīgās personas darba ņēmēja statusa, bet gan no fakta, ka šī persona ir pastāvīgi dzimusi Nīderlandē, varētu atsaukties uz LESD 21. pantu, kur vispārīgi paredzētas tiesības ikvienam Savienības pilsonim brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā.

33 Tādējādi, tā kā pamatlietā var tikt piemērots gan LESD 21. pants, gan LESD 45. pants, ir jāinterpretē abas šīs tiesību normas.

34 Šajā ziņā apstāklis, ka prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa ir norādījusi tikai uz LESD 45. pantu, nav pretrunā tas, ka Tiesa veic arī LESD 21. panta interpretāciju.

35 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru, lai prejudiciālu jautājumu uzdevušajai tiesai varētu sniegt lietderīgu atbildi, Tiesai var nākties ņemt vērā Savienības tiesību normas, uz kurām valsts tiesa savu prejudiciālo jautājumu izklāstā nav atsaukusies (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par ierobežojuma esamību

36 Pirmkārt, runājot par LESD 45. pantu, ir jāatgādina, ka, lai arī saskaņā ar tā tekstu noteikumi par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir paredzēti, lai it īpaši nodrošintu tādā pašā attieksmī kā pret uzņemšās valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij likt šķēršļus tās pilsoņu brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā saskaņā ar valsts tiesbūmā nodokļu atlaide tiek piešķirta tiem nodokļu maksātājiem, kuri gūst ienākumus no vecuma pensijas, kas ir apliekama ar nodokli Luksemburgā, kuras apmērs sasniedz vismaz EUR 300 gadā vai EUR 25 mēnesī, un kuru rēķinā ir nodokļu ieturēšanas apliecība.

38 Kā precīzi iesniedzējtiesa, vecuma pensijas saņēmējam nodokļu ieturēšanas apliecība netiek izsniegta, ja no šīs pensijas, kaut arī tā ir apliekama ar nodokli Luksemburgā, tomēr netiek veikti ieturējumi to izcelsmes vietā šajā dalībvalstī, it īpaši tādēļ, ka minētās pensijas maksātājs

ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?.

39 No t? izriet, ka nodok?u priekšroc?bas, ko veido nodok?u atlaide, netiek pieš?irtas Luksemburg? rezid?jošiem nodok?u maks?t?jiem, kuru pensiju, kas ir apliekamas ar nodokli šaj? dal?bvalst?, izcelsme ir cit? dal?bvalst?.

40 Radot atš?ir?gu attieksmi starp Luksemburg? rezid?jošiem nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no dal?bvalsts, kur? ir to sa?emt?s vecuma pensijas, kas ir apliekama ar nodokli Luksemburg?, izcelsme, un atsakot nodok?u atlaides priekšroc?bas tiem nodok?u maks?t?jiem, kuru pensijas maks?t?js ir re?istr?ts citas dal?bvalsts teritorij?, pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums var attur?t darba ??m?jus no darba mekl?šanas vai pied?v?juma str?d?t pie?emšanas dal?bvalst?, kas nav Luksemburgas Lielhercogiste.

41 T?d?j?di š?ds tiesiskais regul?jums ir darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 45. pantu.

42 Otrk?rt, attiec?b? uz LESD 21. pantu no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas noteiktiem valsts pilso?iem ir nelabv?l?gs tikai t?d??, ka vi?i ir izmantojuši savas ties?bas br?vi p?rvietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?, ir LESD 21. panta 1. punkt? atz?to ikviena Savien?bas pilso?a br?v?bu ierobežojums (spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Faktiski L?gum? saist?b? ar Savien?bas pilso?u br?vu p?rvietošanas pied?v?t?s iesp?jas nevar?tu tikt efekt?vi izmantotas, ja dal?bvalsts pilsonim var?tu tikt liegts t?s izmantot t?du š??rš?u d??, kuras vi?a dz?vošanai cit? dal?bvalst? rada vi?a izcelsmes valsts tiesiskais regul?jums, sodot vi?u par šo ties?bu izmantošanu (spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? gad?jum?, cikt?l nodok?u priekšroc?bas, ko veido nodok?u atlaide, tiek atteiktas Luksemburgas nodok?u maks?t?jam, kurš ir ?stenojis savu br?v?bu p?rvietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?, kas nav t? pilson?bas dal?bvalsts, un kurš, pamatojoties uz savu uztur?šanas šaj? cit? dal?bvalst?, sa?em pensiju, kuru izmaks? šaj? p?d?j? min?taj? valst? re?istr?ts maks?t?js, šis Luksemburgas nodok?u maks?t?js ir slikt?k? situ?cij?, sal?dzinot ar nodok?u maks?t?jiem, kuri nav ?stenojuši savu br?v?bu p?rvietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?. Pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums, ar kuru tiek rad?ta š?da atš?ir?ga attieksme, var attur?t nodok?u maks?t?ju no š?s br?v?bas ?stenošanas un t?d?j?di ir LESD 21. pant? atz?to br?v?bu ierobežojums.

Par attaisnojuma esam?bu

45 Š?di ierobežojumi ir pie?aujami tikai tad, ja tie attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? ja tos pamato k?ds prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums (it ?paši skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 26. punkts).

46 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai apl?kot?s situ?cijas ir objekt?vi sal?dzin?mas, ir j?atg?dina, ka p?robežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?jo situ?ciju ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar konkr?taj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts, un 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts).

47 Šaj? zi?? Luksemburgas vald?ba apgalvo, ka nodok?u atlaide tika ieviesta, lai ?stenotu selekt?vu nodok?u politiku to personu interes?s, kas pieder pie neaizsarg?t?kajiem soci?lajiem sl??iem, t?m ?aujot š?du nodok?u priekšroc?bu d?? g?t liel?kus ien?kumus.

48 ?emot v?r? š?du m?r?i, nav teikts, ka rezid?jošs nodok?u maks?t?js, kurš sa?em vecuma pensiju ar izcelsmi cit? dal?bvalst?, ir atš?ir?g? situ?cij? nek? rezid?jošs nodok?u maks?t?js, kurš sa?em š?du pensiju no maks?t?ja, kurš ir re?istr?ts t? dz?vesvietas valst?, jo abi šie nodok?u maks?t?ji var b?t pieder?gi neaizsarg?t?kajiem soci?lajiem sl??iem.

49 Ierobežojumu t?gad var pamatot tikai prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t š?d? gad?jum? šim ierobežojumam ir j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Šaj? zi?? Luksemburgas vald?ba nor?da, ka nodok?u atlaides sist?mu pamato nepieciešam?ba aizsarg?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu, paredzot pieš?irt t?du nodok?u atlaidi, kas b?tu pieš?irama un atmaks?jama efekt?vi, taisn?gi un droši, neradot nesam?r?gu administrat?vo slogu.

51 Š? vald?ba uzskata, pirmk?rt, ka š? nodok?u atlaides sist?ma ir vien?g? iesp?jam? sist?ma, kuru var izmantot praks?, neradot nesam?r?gu administrat?vo ietekmi uz valsts instit?cij?m, attiec?go ien?kumu maks?t?jiem, k? ar? ieinteres?tajiem dal?bniekiem. Faktiski tikai valsts iest?d?m, kas atbild par pensiju izmaksu un ien?kuma nodok?a iemaksu Valsts kas?, pirmk?rt, esot jaun?k? inform?cija, kas ?auj pieš?irt nodok?u atlaidi efekt?vi, taisn?gi un piem?roti, un, otrk?rt, t?m ir vislab?k?s iesp?jas tieši un efekt?vi šo nodok?u atlaidi pieš?irt vai atg?t no attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem.

52 Otrk?rt, min?t? sist?ma esot nepieciešama, lai aizsarg?tu valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu kopum?, un Luksemburgas tiesiskaj? regul?jum? past?vot saikne starp nodok?a – šaj? gad?jum? ien?kumu no pensij?m nodok?a LIN 96. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratn? – iekas?šanas sist?mu un nodok?u atlaidi.

53 Pirmk?rt, attiec?b? uz administrat?va un praktiska rakstura apsv?rumiem, uz kuriem atsaucas Luksemburgas vald?ba, ir j?atg?dina, ka Tiesa faktiski jau ir noteikusi, ka dal?bvalst?m nevar tikt liegta iesp?ja ?stenot likum?gus m?r?us, ieviešot noteikumus, kuru izpildi kompetent?s iest?des var viegli uzraudz?t un kontrol?t (spriedums, 2015. gada 24. febru?ris, *Sopora*, C?512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

54 Tom?r ir j?nor?da, ka pamatliet? netiek apstr?d?ta nedz sist?ma, kuras pamat? ir ien?kumu aplikšana ar nodokli to izcelsmes viet?, nedz nodok?a ietur?šanas apliec?bas izsniegšanas atbilst?ba un praktiskums, bet gan absol?ts atteikums pieš?irt nodok?u priekšroc?bas, ja attiec?gais nodok?u maks?t?js nesp?j uzr?d?t š?du apliec?bu, lai ar? viš? atbilst citiem nosac?jumiem min?t?s priekšroc?bas sa?emšanai.

55 *A priori* nevar?tu tikt izsl?gts, ka nodok?u maks?t?js var?tu iesniegt atbilstošos apliecinošos dokumentus, kas dal?bvalsts, kur? tiek uzlikts nodoklis, nodok?u iest?d?m ?autu skaidri un prec?zi p?rbaud?t ien?kumu no pensijas, kuras izcelsme ir cit? dal?bvalst?, patiesumu un to veidu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janv?ris, *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 53. punkts).

56 Nekas netrauc?tu attiec?gaj?m nodok?u iest?d?m piepras?t šim nodok?u maks?t?jam iesniegt pier?d?jumus, kurus t?s uzskata par nepieciešamiem, lai izv?rt?tu, vai ir izpild?ti

attiecīgaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie nosac?jumi min?t?s priekšroc?bas pieš?iršanai un vai piepras?t? priekšroc?ba attiec?gi ir vai nav j?pieš?ir (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janv?ris, *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts).

57 Šaj? zi?? Luksemburgas vald?ba nav sniegusi nor?des par iemesliem, kas trauc?tu pamatoties uz inform?ciju, kuru iesniedzis nodok?u maks?t?js, kurš l?dz pieš?irt nodok?u atlaidi.

58 Turkl?t, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 68. punkt?, Luksemburgas vald?ba, lai gan nor?dot uz apgalvoto administrat?vo slogu un t? nesam?r?gumu, tom?r nenor?da uz prec?zu to raksturu.

59 Katr? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka praktiskas gr?t?bas vien nevar attaisnot L?gum? paredz?tas pamatbr?v?bas ?stenošanas ierobežojumu (spriedums, 2010. gada 1. j?lijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C?233/09, EU:C:2010:397, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

60 Otrk?rt, lai gan nepieciešam?ba aizsarg?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežojumu, tom?r, lai š?d? pamatojum? balst?tu argumentu var?tu apstiprin?t, Tiesa pieprasa, lai past?v?tu tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us, un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2010. gada 1. j?lijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, C?233/09, EU:C:2010:397, 54. un 55. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

61 Šaj? gad?jum? Luksemburgas vald?ba nenor?da uz tiešas saiknes starp nodok?u atlaidi un noteiktu nodok?u iekas?šanu past?v?šanu, jo pensijas, kuru izcelsme ir cit? dal?bvalst?, t?pat k? Luksemburgas izcelsmes pensijas, ir apliekamas ar nodokli Luksemburg?, bet gan pamatojas uz to, ka past?v saikne starp nodok?u atlaidi un nodok?u uzlikšanas metodi, proti, nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, kas piem?rojams tikai t?m pensij?m, kuru maks?t?js ir re?istr?ts Luksemburg?. T?d?j?di pamatliet? apl?koto nodok?u priekšroc?bu nekompens? noteikta nodok?a iekas?šana š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?.

62 T?d?j?di ir j?konstat?, ka ierobežojumi, kas izriet no pamatliet? apl?kot? valsts nodok?u tiesisk? regul?juma piem?rošanas, kuri LESD 21. un 45. pant? princip? ir aizliegti, nevar tikt pamatoti ar Luksemburgas vald?bas nor?d?tajiem pamatiem.

63 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 21. un 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? pamatliet? apl?kotais valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, ar kuru ties?bas sa?emt nodok?u atlaidi pension?riem tiek pieš?irtas tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kuru r?c?b? ir nodok?u iekas?šanas apliec?ba.

Ties?šan?s izdevumi

64 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nospriež:

LESD 21. un 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts nodokļu tiesiskais regulējums, ar kuru tiesības saņemt nodokļu atlaidi pensionāriem tiek piešķirtas tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuru rēķinā ir nodokļu iekasēšanas apliecība.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.