

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2017. gada 22. j?nij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Darba ??m?ju br?va p?rvietošan?s – Cit? dal?bvalst?, kas nav dz?vesvietas dal?bvalsts, g?ti ien?kumi – Progres?va atbr?vojuma metode dz?vesvietas dal?bvalst? – Saist?b? ar cit? dal?bvalst?, kas nav dz?vesvietas dal?bvalsts, g?tiem ien?kumiem veiktas vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas – Šo iemaksu atskait?šana – Nosac?jums par tiešas saiknes ar ie??mumiem, kas atbr?voti no nodok?a, neesam?bu

Lieta C?20/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Feder?!? finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 16. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 15. janv?r?, tiesved?b?

Wolfram Bechtel,

Marie?Laure Bechtel

pret

Finanzamt Offenburg.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja M. Bergere [*M. Berger*], tiesneši E. Levits (referents) un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

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

sekret?rs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2017. gada 1. febru?ra tiesas s?di,

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

- *W. Bechtel* un *M.?L. Bechtel* v?rd? – *J. Garde, Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Offenburg* v?rd? – *E. Lehmann*, p?rst?ve,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze, R. Kanitz* un *D. Klebs*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *M. Wasmeier*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 45. panta interpret?ciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Wolfram Bechtel* un *Marie-Laure Bechtel*, no vienas puses, un *Finanzamt Offenburg* (Ofenburgas Finanšu pārvalde, Vācija), no otras puses, saistībā ar *M. & L. Bechtel* Francijā veikto vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksu piemēšanu vīram, nosakot viņu ar nodokli apliekamo ienākumu un pašu nodokļa likmi, kas piemērojama viņu 2005. un 2006. gadā gūtajam ar nodokli apliekamajam ienākumam.

Atbilstošās tiesību normas

V?cijas ties?bas

3 Saskaņā ar 2002. gada *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli), tā pamatlietā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “2002. gada *EStG*”), 1. pantu fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā, ir pilnībā apliekamas ar ienākuma nodokli.

4 Min?t? likuma 2. pant?, kurš attiecas uz aplikšanas ar nodokli apjomu un defin?cij?m, ir noteikts:

“(1) Ien?kuma nodokli iekas? par:

$$[..]$$

4. ien?kumiem (*Einkünfte*) no algota darba

$$[..]$$

(2) Ien?kumi (*Einkünfte*) ir:

$$[..]$$

2. Ie??mumu p?rpalikums p?c izdevumu, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu, segšanas citu ien?kumu kategoriju gad?jum? (8.–9.a pants).

(3) Ien?kumu (*Einkünfte*) summa, atskaitot proporcion?lu nodok?a samazin?jumu vec?ka gadag?juma person?m, kas ir pension?juš?s, no nodok?a atbr?voto summu vientu?ajiem vec?kiem un 13. panta 3. punkt? paredz?to samazin?jumu, veido kop?jo ien?kumu summu (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Kopējā ienākumu summa, atskaitot pašos izdevumus un rakstas izdevumus, veido ienākumus (*Einkommen*).

(5) Ienākumi (*Einkommen*), atskaitot 32. panta 6. punktā paredzētos iepriekš noteiktos nodokļa samazinājumus un citas summas, kas ir atskaitāmas no ienākumiem, veido ar nodokli apliekamos ienākumus (*versteuernde Einkommen*); tie veido ienākuma nodokļa aprēķina bāzi atbilstoši tabulai. [..]”

5 2002. gada EStG 9. pant? "Ar saimniecisko darb?bu saist?tie izdevumi" ir paredz?ts:

“(1) Ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi ir izmaksas, kas radušās saistībā ar iepriekšminēto gēšanu, nodrošināšanu un saglabāšanu. Tie ir jāatskaita no iepriekšminētajām kategorijām, kur tie ir tikuši

g?ti. Ar saimniecisko darb?bu saist?ti izdevumi ir ar?:

[..]

3. iemaksas profesion?l?s organiz?cij?s un cit?s profesion?laj?s apvien?b?s, kuru m?r?is nav komercuz??mumu p?rvald?šana,

[..].”

6 2002. gada EStG 10. panta “?pašie izdevumi” 1. punkta 1. apakšpunkt? ir paredz?ts, ka ?pašos izdevumus veido šaj? ties?bu norm? uzskait?t?s izmaksas, ja t?s nav nedz apsaimniekošanas izmaksas, nedz ar saimniecisko darb?bu saist?ti izdevumi. 2002. gada EStG 10. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunkt? ir uzskait?tas izmaksas, kas ir uzskat?mas par ?pašajiem izdevumiem, un to formul?jums ir š?ds:

“2.

a) iemaksas pensiju apdrošin?šanas sist?m?s, kuru izveide ir paredz?ta ties?bu aktos, vai lauksaimnieku pensijas fondos, k? ar? profesion?laj?s pensiju sh?m?s, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir sal?dzin?mi ar tiem, ko sniedz pensiju apdrošin?šanas sist?mas, kuru izveide ir paredz?ta ties?bu aktos;

b) nodok?u maks?t?ja iemaksas fond?tai pensiju apdrošin?šanai, ja l?gum?, s?kot no 60 gadu vecuma, ir paredz?ta tikai ikgad?ja ikm?neša pabalsta izmaksa nodok?u maks?t?ja dz?ves laik?, vai papildu apdrošin?šana darba nesp?jas d?? (invalidit?tes pensija) darbsp?ju samazin?šan?s d?? (da??jas darbnesp?jas pensija), vai p?rdz?vojušajiem tuviniekiem (p?rdz?vojušas personas pensija); [..] Iepriekš min?t?s ties?bas nevar tikt nodotas nedz mantošanas ce??, nedz k? cit?di, un t?s nevar nedz uz?emties, nedz p?rdot vai kapitaliz?t, un t?s ar? nerada nek?das ties?bas uz atl?dzin?jumu.

Iepriekš a) un b) apakšpunkt? min?taj?m iemaks?m ir j?pieskaita no nodok?a atbr?vot? darba dev?ja iemaksas da?a pensiju apdrošin?šanas sist?m?, kuras izveide ir paredz?ta ties?bu aktos, un tai piel?dzin?mais no nodok?a atbr?votais darba dev?ja izmaks?tais pabalsts.

3.

a) iemaksas apdrošin?šanai bezdarba, darbnesp?jas un profesion?l?s darbnesp?jas gad?jumam, kas neietilpst 2. punkta pirm? teikuma b) apakšpunkta piem?rošanas jom?, vesel?bas, apr?pes, nelaimes gad?jumu un civiltiesisk?s atbild?bas apdrošin?šanai, k? ar? to risku apdrošin?šanai, kas paredz pabalstu tikai n?ves gad?jum?

[..].”

7 2002. gada EStG 10. panta 2. punkt? ir noteikts:

“1. punkta 2. un 3. apakšpunkt? min?to summu (ar soci?l?s apdrošin?šanas iemaks?m saist?t?s izmaksas) atskait?šanas nosac?jums ir, lai t?s:

1. neb?tu tieši ekonomiski saist?tas ar ie??mumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a,

[..].”

8 2002. gada EStG 10. panta 3. punkt? ir paredz?ts, ka š? likuma 10. panta 1. punkta 2. apakšpunkta otraj? teikum? min?t?s ar soci?l?s apdrošin?šanas iemaks?m saist?t?s izmaksas

tiek ņemtas vēr? I?dz maksimālajam apmēram EUR 20 000 apjom?; laul?to kop?gas aplikšanas ar nodokli gad?jum? šis maksimālais apmērs tiek reizin?ts ar divi.

9 2002. gada EStG 32.a pants “Nodokļa likme” ir formulēts šādi:

“(1) Ienākuma nodoklis atbilstoši tabulai tiek aprēķināts, pamatojoties uz ienākumu, kas apliekams ar nodokli (*versteuernde Einkommen*). Ievērojot 32.b, 34., 34.b un 34.c pantu, tas ir izteikts euro un attiecībā uz ienākumu, kas apliekams ar nodokli, attiecīgi ir šāds:

1. I?dz EUR 7664 (no nodokļa atbrīvotā pamatsumma): 0;
2. no EUR 7665 I?dz EUR 12 739: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. no EUR 12 740 I?dz EUR 52 151: $(228,74 \times z + 2397) \times z + 989$;
4. no EUR 52 152: $0,42 \times x - 7914$.

“y” ir viena tūkstošdaļa no daļas, kas pārsniedz EUR 7664 no noapaļotā ar nodokli apliekamā ienākuma. “z” ir viena tūkstošdaļa no daļas, kas pārsniedz EUR 12 739 no noapaļotā ar nodokli apliekamā ienākuma. “x” ir noapaļotais ar nodokli apliekamais ienākums. No tā izrietošā nodokļa summa ir jānoapaļo I?dz pilnam euro.”

10 Saskaņā ar 2002. gada EStG 32.b pantu “Progresīvā rezerve”:

“(1) Ja nodokļu maksātājs, kam uz pagaidu laiku vai visā aplikšanas ar nodokli laikposmā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums [...], ir saņēmis:

[..]

3. ienākumus (*Einkünfte*), kas ir atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli saskaņā ar nolīgumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu vai kādu citu nolīgumu starp valstīm, ievērojot to iekārtu ienākuma nodokļa aprēķinā, vai ienākumus, uz kuriem nav attiecināms Vācijas ienākuma nodoklis, aplikšanas ar nodokli laikposmā, piemērojot 1. panta 3. punktu vai 1.a pantu vai 50. panta 5. punkta otrā teikuma 2. apakšpunktu, ja šo ienākumu summa ir pozitīva,

ar nodokli apliekamajam ienākumam (*versteuernde Einkommen*) atbilstoši 32.a panta 1. punktam ir piemērojama tāša nodokļa likme.

[..]

(2) Tāša nodokļa likme atbilstoši 1. punktam ir likme, kura, aprēķinot ienākuma nodokli, tiek iegūta, ar nodokli apliekamo ienākumu (*versteuernde Einkommen*) atbilstoši 32.a panta 1. punktam palielinot vai samazinot

[..]

2. 1. punkta 2. un 3. apakšpunktā minētajos gadījumos – par tajos norādītajiem ienākumiem (*Einkünfte*), ņemot vērā piekto daļu no tajā iekārtajiem rakstas ienākumiem.

[..]”

Francijas un Beļģijas konvencija

11 1959. gada 21. jūlijā starp Francijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpēju administratīvu un

juridisku palīdzību (*BGBI.* II 1961, 397. lpp.), kur? grozījumi izdar?ti ar papildu nolīgumiem, kas parakst?ti 1969. gada 9. j?nij? (*BGBI.* II 1970, 717. lpp.), 1989. gada 28. septembr? (*BGBI.* II 1990, 770. lpp.) un 2001. gada 20. septembr? (*BGBI.* II 2002, 2370. lpp.) (turpm?k tekst? – “Francijas un V?cijas konvencija”), 14. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Algas, darba samaksas un pielīdzin?mas atlīdz?bas, k? ar? pensijas, kuras k?da no līgumslēdzēj?m valst?m, federāl? zeme vai š?s valsts vai federāl?s zemes publisko ties?bu juridiska persona maks? fiziskai personai, kas ir citas valsts rezidente, par pašreiz vai agr?k sniegtiem pakalpojumiem valsts p?rvald? vai bru?otajos sp?kos, ar nodokli var aplikt tikai pirmaj? min?taj? valst?. [...]”

12 Francijas un V?cijas konvencijas 20. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz person?m, kas ir [V?cijas] Federat?v?s Republikas rezidenti, dubulta aplikšana ar nodok?iem tiek nov?rsta š?di:

a) No V?cij? maksājamo nodok?u apr??ina b?zes, neskarot b) un c) apakšpunkt? min?to, ir izslēgti ien?kumi ar izcelsmi Francij? un Francij? esošais kapit?ls, ko atbilstoši šai konvencijai var aplikt ar nodokli Francij?. Š? norma neierobežo Federat?v?s Republikas ties?bas š?d? veid? izslēgtos ien?kumus un kapit?la da?as ?emt v?r?, nosakot nodok?a likmi.

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jautājumi

13 Pras?t?ji pamatliet? ir laul?tie, kuri 2005. un 2006. gad? dz?voja V?cij?, kur to ien?kumi kop?gi tika aplikti ar ien?kuma nodokli.

14 *W. Bechtel* 2005. un 2006. gad? guva ien?kumus no ierēd?a darba V?cijas valsts p?rvald?, savuk?rt *M.?L. Bechtel*, kas ir Francijas pilsones, bija nodarbin?ta k? ierēdne Francijas finanšu administracij? un par to vi?a sa??ma bruto darba algu attiec?gi EUR 22 342 apm?r? 2005. gad? un EUR 24 397 apm?r? 2006. gad?.

15 Saska?? ar pras?t?jas pamatliet? pazi?ojumiem par algu no vi?as bruto algas tika ietur?tas š?das poz?cijas, proti, ien?kumu g?šanas viet? ietur?tais nodoklis, iemaksa civilajai pensijai, iemaksa civilajai pensijai no ikm?neša atlīdz?bas par speci?laj?m zin?šan?m, iemaksa finanšu administracij? nodarbin?to ierēd?u apdrošin?šanai, iemaksas finanšu administracij? nodarbin?to ierēd?u papildu apdrošin?šanai invalidit?tes un apg?dnieka zaud?juma gad?jumam, darba ??m?ja iemaksa vesel?bas apdrošin?šanai (darba ??m?ja iemaksa vesel?bas apdrošin?šanas kasei) un iemaksa papildpensijai valsts sektor?.

16 Ofenburgas Finanšu p?rvalde pras?t?jas pamatliet? 2005. un 2006. gad? g?to bruto atalgojumu neiek??va pras?t?ju pamatliet? ien?kuma nodok?a b?z? k? no nodok?a atbr?votus ien?kumus, pamatojoties uz Francijas un V?cijas konvenciju.

17 Tom?r šis bruto atalgojums – atskaitot poz?cijas “civil? pensija” un “civil? pensija no ikm?neša atlīdz?bas par speci?laj?m zin?šan?m” – tika ?emts v?r?, nosakot progres?vo rezervi saska?? ar 2002. gada *EStG* 32.b panta 1. punkta 3. apakšpunktu, apr??in?tu ?pašo nodok?a likmi, kas ir piem?rojama pras?t?ju pamatliet? ar nodokli aplikamajam ien?kumam.

18 Uzskatot, ka no *M.?L. Bechtel* darba samaksas ietur?t?s iemaksas bija j?atskaita no darba samaksas summas, kas j??em v?r?, apr??inot progres?vo rezervi, pras?t?ji pamatliet? c?la pras?bu *Finanzgericht Baden-Württemberg* (B?denes?Virtembergas Finanšu tiesa, V?cija). T? k? š? pras?ba ar 2013. gada 31. j?lija spriedumu tika noraid?ta, vi?i c?la kas?cijas sēdz?bu [*Revision*

] *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācijas).

19 Šī tiesa precīzi, ka saskaņā ar Francijas un Vācijas konvencijas 14. panta 1. punktu un 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu ienākumi, kurus *M. L. Bechtel* ir guvusi no savas darbības Francijā, nav jāiekļauj prasītāju pamatlietā Vācijas maksājumu ienākuma nodokļa bāzē. Tomēr pamatlietas pušu starpā neesot strīda par to, ka saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b panta 1. punkta 3. apakšpunktu šie ienākumi ir jāiekļauj pašs nodokļu likmes aprēķinā, kas ir piemērojama prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamajam ienākumam.

20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka saskaņā ar piemērojamajiem Vācijas tiesību aktiem prasītājam pamatlietā bruto atalgojums ietvertos ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas no materiāltiesiskā viedokļa neietilpst jādziņā “ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi” 2002. gada *EStG* 9. panta izpratnē.

21 Savukārt iemaksas saistībā ar finanšu administrācijā nodarbināto ierēdņu apdrošināšanas shēmu, finanšu administrācijā nodarbināto ierēdņu papildu apdrošināšanu invaliditātes un apgādnieka zaudējuma gadījumam, papildpensiju valsts sektorā un darba ņēmēja iemaksu veselības apdrošināšanai varētu ietilpt pašo izmaksu jādziņā, jo šīs ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas atbilstot 2002. gada *EStG* 10. panta 1. punkta 2. apakšpunkta a) punktā vai 10. panta 1. punkta 3. apakšpunkta a) punktā minētajiem gadījumiem.

22 Tomēr 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkta 1. apakšpunktā pašo izdevumu atskaitošana ir pakāauta nosacījumam par to, ka tām nav tiešas ekonomiskas saiknes ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa. Tā kā prasītājam pamatlietā atalgojums ir atbrīvots no aplikšanas ar nodokli Vācijas, šāda tieša ekonomiskā saikne esot pierādīta un ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistīto izmaksu kā pašo izdevumu atskaitošana neesot iespējama, un tas tā ir neatkarīgi no tā, vai 2005. un 2006. gadā, neemot vērā prasītājam pamatlietā ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas, bija sasniegts 2002. gada *EStG* 10. panta 3. punktā noteiktais pašo izdevumu atskaitošanas maksimālais apmērs, kas apstrīdētajos lūmumos neesot norādīts.

23 Prasītājam pamatlietā ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas nevarot arī tikt atskaitītas, nosakot pašo nodokļu likmi, kas piemērojama prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamajam ienākumam atbilstoši 2002. gada *EStG* 32.b pantam. 2002. gada *EStG* 32.b panta 2. punkta 2. apakšpunktā esot paredzēta ienākumu (*Einkünfte*) piemēšana vērā. Tomēr ienākumu (*Einkünfte*) noteikšanas posmā pašie izdevumi nevarot tikt atskaitīti.

24 Iesniedzējtiesai ir šaubas par aizlieguma atskaitīt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas kā pašos izdevumus saderību ar Savienības tiesību m. Šīs tiesas ieskatā, atteikums piešķirt nodokļu maksājumu rezidentam tiesības atskaitīt no nodokļa aprēķinā bāzes Vācijas citā dalībvalstī veikto sociālās apdrošināšanas iemaksu summu vai arī tiesības samazināt Vācijas maksājamo nodokli atbilstoši sociālās apdrošināšanas iemaksu summai, kas samaksāta citā dalībvalstī, varētu atturēt minēto nodokļu maksājumu izmantot tiesības uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un tādējādi varētu būt nepamatots šīs pamatbrīvības ierobežojums.

25 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai EKL 39. pants (tagad – LESD 45. pants) nepieļauj Vācijas tiesību normu, saskaņā ar kuru Vācijas dzīvojoša un Francijas civildienestā nodarbināta darba ņēmēja iemaksas Francijas pensiju un veselības apdrošināšanas sistēmā – atšķirībā no līdzīgām Vācijas strādājoša darba ņēmēja iemaksām Vācijas sociālās apdrošināšanas sistēmā – nesamazina iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinā bāzi, ja saskaņā ar Vācijas un Francijas Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu darba algu nedrīkst aplikēt ar nodokli Vācijas un tā tikai palielina citiem

ien?kumiem piem?rojamo nodok?a likmi?

2) Vai atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša ar? tad, ja attiec?g?s apdrošin?šanas iemaksas saist?b? ar darba algas aplikšanu ar nodokli Francij? – konkr?ti vai kopsummas veid? –

a) ir ?emtas v?r?, lai samazin?tu nodokli, vai

b) t?s tom?r nav ?emtas v?r? t?p?c, ka tas šaj? zi?? nav ticis piepras?ts, kaut ar? t?s var?ja tikt ?emtas v?r?, lai samazin?tu nodokli?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

26 Ar uzdotajiem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai LESD 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošs un citas dal?bvalsts civildienest? nodarbin?ts nodok?u maks?t?js nevar no ien?kuma nodok?a b?zes sav? dz?vesvietas dal?bvalst? atskait?t vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas, kas ir ietur?tas no t? darba samaksas nodarbin?t?bas dal?bvalst?, pret?ji sal?dzin?m?m iemaks?m, kas ir iemaks?tas t? dz?vesvietas dal?bvalsts soci?l?s apdrošin?šanas sist?m?, ja, piem?rojot starp ab?m š?m dal?bvalst?m nosl?gto Konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ??m?ja dz?vesvietas dal?bvalst? un taj? ir vienk?rši palielin?ta citiem ien?kumiem piem?rojam? nodok?a likme.

27 Iesniedz?jtiesa ar? v?las noskaidrot, k?da noz?me ir pieš?irama tam, ka, nodarbin?t?bas dal?bvalstij apliekot ar nodokli darba samaksu, attiec?g?s apdrošin?šanas iemaksas no nodok?u viedok?a ir tikušas atskait?tas prec?zi vai vienotas likmes veid? vai ar? b?tu var?jušas tikt atskait?tas, tom?r nav tikušas atskait?tas attiec?ga piepras?juma neesam?bas d??.

Par piem?rojamo aprites br?v?bu

28 Vispirms ir j?izv?rt?, vai uz LESD 45. pantu, kura interpret?ciju l?dz iesniedz?jtiesa, var atsaukties t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kura attiecas uz nodok?u rež?mu, ko dal?bvalsts ir attiecin?jusi uz ien?kumiem, ko š?s dal?bvalsts rezidents ir guvis no algota darba citas dal?bvalsts civildienest?, un it ?paši uz vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m, kas nodarbin?t?bas dal?bvalst? ietur?tas no min?tajiem ien?kumiem.

29 Pras?t?ji pamatliet? b?t?b? nor?da, ka, t? k? vi?i nav nedz darba ??m?ji, nedz pašnodarbin?tas personas, pamatliet? apl?kojam? situ?cija ir j?izv?rt?, ?emot v?r? LESD 18. panta pirmo da?u.

30 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka LESD 18. pants, kur? ir noteikts visp?r?js princips, ar kuru ir aizliegta jebk?da diskrimin?cija pilson?bas d??, patst?v?gi ir piem?rojams tikai Savien?bas ties?b?s reglament?tajos gad?jumos, kuriem nav piem?rojamās LESD noteikt?s speci?l?s nediskrimin?cijas normas (skat. it ?paši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 37. punkts; 2002. gada 26. novembris, *Oteiza Olazabal*, C?100/01, EU:C:2002:712, 25. punkts; 2011. gada 15. septembris, *Schulz?Delzers* un *Schulz*, C?240/10, EU:C:2011:591, 29. punkts, k? ar? 2012. gada 25. oktobris, *Prete*, C?367/11, EU:C:2012:668, 18. punkts).

31 Nediskrimin?cijas princips darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s jom? tika ieviests ar LESD 45. pantu (skat. it ?paši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 38. punkts; 2009. gada 10. septembris, Komisija/V?cija, C?269/07, EU:C:2009:527, 98. un 99. punkts; 2011. gada 15. septembris, *Schulz?Delzers* un *Schulz*, C?240/10, EU:C:2011:591, 29. punkts, k?

ar? 2012. gada 25. oktobris, *Prete*, C?367/11, EU:C:2012:668, 19. punkts).

32 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Eiropas Savien?bas pilsonis, kurš ir izmantojis ties?bas uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas un ir veicis profesion?lu darb?bu cit? dal?bvalst?, kas nav vi?a izcelsmes dal?bvalsts, neatkar?gi no savas dz?vesvietas un pilson?bas ietilpst LESD 45. panta piem?rošanas jom? (spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C?385/00, EU:C:2002:750, 76. punkts; 2003. gada 2. oktobris, *van Lent*, C?232/01, EU:C:2003:535, 14. punkts; 2003. gada 13. novembris, *Schilling* un *Fleck?Schilling*, C?209/01, EU:C:2003:610, 23. punkts, k? ar? 2006. gada 16. febru?ris, *Öberg*, C?185/04, EU:C:2006:107, 11. punkts).

33 Attiec?b? uz to, vai uz pras?t?ju pamatliet?, kura ir nodarbin?ta dal?bvalsts civildienest?, bet dz?vo cit? dal?bvalst?, ir attiecin?ms j?dziens “darba ??m?js” LESD 45. panta izpratn?, ir j?atg?dina, ka darba attiec?bu tiesiskais raksturs nav izš?irošais LESD 45. panta piem?rošanai un tam, ka darba ??m?js ir nodarbin?ts k? ier?dnis vai ar? ka vi?a darba attiec?bas ietilpst publisko, nevis priv?to ties?bu sf?r?, šaj? zi?? nav noz?mes (skat. spriedumu, 2007. gada 26. apr?lis, *Alevizos*, C?392/05, EU:C:2007:251, 68. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Nenoliedzami, ka LESD 45. panta 4. punkt? ir paredz?ts, ka LESD 45. panta 1.–3. punkta noteikumi, kuros ir noteikts darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bas pamatprincips un tas, ka ir j?nov?rš jebk?da dal?bvalstu darba ??m?ju diskrimin?cija pilson?bas d??, neattiecas uz nodarbin?t?bu civildienest?. Tom?r, ?emot v?r? darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s Savien?b? principa b?tisko lomu L?guma sist?m?, šaj? noteikum? paredz?t?s atk?pes nav piem?rojamās plaš?k par m?r?i, k?dam š? iz??muma norma ir tikusi ieviesta (spriedumi, 1974. gada 12. febru?ris, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4. punkts, un 2007. gada 26. apr?lis, *Alevizos*, C?392/05, EU:C:2007:251, 69. punkts).

35 Šis m?r?is ir sniegt dal?bvalst?m iesp?ju ierobežot citu valstu pilso?iem piek?uvi noteiktiem amatiem valsts p?rvald? (spriedums, 1974. gada 12. febru?ris, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4. punkts), kuru ie?emšanai ir nepieciešams, lai š? amata ie??m?jam b?tu ?paša lojalit?tes saikne ar šo valsti, k? ar? savstarp?jas pien?kumi un ties?bas, kas ir pilson?bas saiknes pamat? (skat. spriedumu, 1980. gada 17. decembris, Komisija/Be??ija, 149/79, EU:C:1978:297, 10. punkts). LESD 45. panta 4. punkts turpretim nevar darba ??m?jam, kas reiz jau pie?emts darb? dal?bvalsts valsts p?rvaldes dienest?, liegt piem?rot LESD 45. panta 1.–3. punkta noteikumus (spriedums, 2007. gada 26. apr?lis, *Alevizos*, C?392/05, EU:C:2007:251, 70. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 L?dz ar to uz pras?t?ju pamatliet? ir attiecin?ms j?dziens “darba ??m?js” LESD 45. panta izpratn? un vi?as darbs dal?bvalsts civildienest? nevar liegt vi?ai ties?bas un aizsardz?bu, kas vi?ai ir pieš?irta ar šo pantu.

Par EKL 45. panta ierobežojuma esam?bu

37 Saska?? ar past?v?go judikat?ru visu L?guma noteikumu par personu br?vu p?rvietošanas m?r?is ir atvieglot Savien?bas pilso?iem visu veidu profesion?l?s darb?bas veikšanu Savien?bas teritorij? un ar tiem ir aizliegti t?di pas?kumi, kuri var rad?t maz?k labv?l?gus apst?k?us šiem pilso?iem, ja tie v?las veikt saimniecisko darb?bu citas dal?bvalsts teritorij? (skat. it ?paši spriedumus, 2003. gada 13. novembris, *Schilling* un *Fleck?Schilling*, C?209/01, EU:C:2003:610, 24. punkts; 2006. gada 21. febru?ris, *Ritter?Coulais*, C?152/03, EU:C:2006:123, 33. punkts; 2007. gada 18. j?lijs, *Lakebrink* un *Peters?Lakebrink*, C?182/06, EU:C:2007:452, 17. punkts, k? ar? 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C?527/06, EU:C:2008:566, 43. punkts).

38 Š? sprieduma iepriekš?j? punkt? ietvertie apsv?rumi attiecas uz pas?kumiem, kas var?tu b?t nelabv?l?gi Savien?bas pilso?iem, kuri profesion?lu darb?bu veic dal?bvalst?, kura nav to

dz?vesvietas dal?bvalsts, it ?paši tiem Savien?bas pilso?iem, kas v?las turpin?t veikt saimniecisko darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? p?c p?rcelšan?s uz dz?vi cit? dal?bvalst? (spriedums, 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C?527/06, EU:C:2008:566, 44. punkts).

39 LESD 45. pants tostarp nepie?auj pas?kumus, kuri, lai gan ir piem?rojami neatkar?gi no pilson?bas, p?c savas b?t?bas var vair?k ietekm?t migr?jošos darba ??m?jus, sal?dzinot ar attiec?g?s valsts darba ??m?jiem, un t?d?j?di pirmajiem min?tajiem var rad?t nelabv?l?g?ku situ?ciju (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C?514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner*, C?496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts).

40 Pamatliet? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pras?t?jiem pamatliet? ir tikusi piem?rota kop?ja aplikšana ar ien?kuma nodokli V?cij?, kur tie dz?vo. Darba samaksa, ko pras?t?ja pamatliet? sa??ma par savu darbu Francijas civildienest?, netika iek?auta pras?t?ju pamatliet? nodok?a b?z? atbilstoši Francijas un V?cijas konvencijas 14. panta 1. punktam un 20. panta 1. punktam. Š? darba samaksa atbilstoši š?s konvencijas 20. panta 1. punktam tom?r tika ?emta v?r?, nosakot ?pašo nodok?a likmi, kura ir piem?rojama pras?t?ju pamatliet? ar nodokli apliekamajam ien?kumam, kas apr??in?ts saska?? ar 2002. gada *EStG* 32.b pantu.

41 No iesniedz?jtiesas nol?muma ar? izriet, ka no pras?t?jai pamatliet? izmaks?t?s darba samaksas Francij? tika ietur?tas atseviš?as vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas papildu iemaksas. Š?s iemaksas nevar?ja tikt atskait?tas no pras?t?ju pamatliet? kop?js ien?kumu summas k? ?pašie izdevumi. Lai ar?, k? nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, min?t?s iemaksas no materi?ltiesisk? viedok?a ietilpst 2002. gada *EStG* 10. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunkt? min?tajos gad?jumos, t?s nevar tikt atskait?tas, apr??inot pras?t?ju pamatliet? ar nodokli apliekamo ien?kumu, jo t?m ir tieša ekonomiska saikne ar ie??mumiem, kas atbr?voti no nodok?a, cikt?l pras?t?jas pamatliet? darba samaksa netiek aplikta ar nodokli V?cij?.

42 Nosakot ?pašo nodok?a likmi, kas ir piem?rojama pras?t?ju pamatliet? ar nodokli apliekamajam ien?kumam saska?? ar 2002. gada *EStG* 32.b pantu, pras?t?jas pamatliet? darba samaksa tika ?emta v?r?, nepast?vot iesp?jai atskait?t vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas papildu iemaksas. Saska?? ar 2002. gada *EStG* 32.b panta 2. punktu, apr??inot ?pašo nodok?a likmi, ar nodokli apliekamais ien?kums (*versteuئرnde Einkommen*) tiek palielin?ts par summu, kas vien?da ar ie??mumiem, kas atbr?voti no nodok?a (*Einkünfte*). Pirmk?rt, vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas papildu iemaksas nevar?ja tikt atskait?tas, apr??inot pras?t?ju pamatliet? ar nodokli apliekamo ien?kumu, jo š?s iemaksas neatbilda 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkt? paredz?tajam nosac?jumam, un, otrk?rt, min?to iemaksu atskait?šana nebija iesp?jama posm?, kur? tika apr??in?ti ien?kumi (*Einkünfte*), kuri saska?? ar 2002. gada *EStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu ir defin?ti k? ie??mumu p?rpalikums p?c izdevumu segšanas, kas saist?ti ar saimniecisko darb?bu.

43 Iesp?ja, apr??inot nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekamo ien?kumu, k? ?pašos izdevumus atskait?t vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas papildu iemaksas ir nodok?u priekšroc?ba, jo t? ?auj samazin?t šo ar nodokli apliekamo ien?kumu, k? ar? šim ien?kumam piem?rojamo nodok?a likmi.

44 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkts paredz, ka šis priekšrocība netiek piešķirta tādās situācijās, kas pamatliet, kad nodokļu maksātājs rezidents saņem darba samaksu daļbvalst, kas nav tādā dzīvesvietas daļbvalsts, un kad šis darba samaksa ir atbrīvota no aplikšanas ar nodokli tādā dzīvesvietas daļbvalst, vienlaikus ņemot to vērā saistībā ar nodokļa likmi, kas ir piemērojama citiem šis nodokļu maksātāja ienākumiem.

45 Nenoliedzami, ka ir norādījusi Vācijas valdība, nosacījums par tiešas ekonomiskas saiknes ar ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, neesamību var būt piemērojams ne tikai pārobežu situācijās vien, bet arī tādā iekšējās situācijās.

46 Tomēr, atbildot uz Iegumu sniegt tādā valsts iekšienē gādā ienākumu un izdevumu piemērus, kas ietilpst 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkta piemērošanas jomā, Vācijas valdība norādīja uz pensijas apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas slimības pabalstu, invaliditātes pabalstu un palīdzības mājās saņemšanas dēļ, uz pensijas un veselības apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas par papildu atalgojumu, kurš samaksāts par darbu svētdienās, brīvdienās un nakts darbu, un uz veselības un pensijas apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas darba devēja izmaksāto uzkrājumu pabalstu saņemšanas dēļ, kuri ir atbrīvoti no nodokļa Vācijā.

47 Šie atlīdzības, atalgojuma papildinājumu vai pabalstu veidi nav salīdzināmi ar darba samaksu un atalgojumu, kas par to veikto darbu tiek izmaksāts algotiem privātā sektora darba ņēmējiem vai civildienestā nodarbinātajiem Iegumdarbiniekiem, kuriem atšķirībā no Vācijas ierēdņiem ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas. No tiesas materiāliem un tiesvedības Tiesā izriet, ka algoti privātā sektora darba ņēji un civildienestā nodarbināti Iegumdarbinieki rezidenti, kuri saņem darba samaksu un atalgojumu ienākumu gādā vietā Vācijā, no kuriem tiek ieturētas sociālās apdrošināšanas iemaksas, kas ir salīdzināmas ar pamatlīti aplūkotajām, var atskaitīt šīs iemaksas no to ar nodokli apliekamā ienākuma.

48 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, lai gan tas ir piemērojams bez ienākumiem, nosacījums par tiešas ekonomiskas saiknes ar ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, neesamību var vairāk ietekmēt nodokļu maksātājus rezidentus, kuri saņem darba samaksu daļbvalst, kas nav to dzīvesvietas daļbvalsts, un kuri ir atbrīvoti no nodokļa savā dzīvesvietas daļbvalst.

49 Atteikuma atskaitīt tādā Francijā ieturētas vecuma un veselības apdrošināšanas papildu iemaksas kā pamatlīti aplūkotās sekas ir tādā, ka, pirmkārt, tādā nodokļu maksātāju kā prasītāji pamatlīti ar nodokli apliekamais ienākums tiek palielināts un, otrkārt, pašas nodokļa likme tiek aprēķināta, pamatojoties uz šo palielināto ar nodokli apliekamo ienākumu, nekoriģējot šo likmi ar šo iemaksu ņemšanu vērā kādā citā veidā, kas tas nebūtu bijis, ja prasītāja pamatlīti būtu saņēmusi savu darba samaksu Vācijā, nevis Francijā.

50 Šāda nelabvēlīgā attieksme var atturēt darba ņējus rezidentus no darba meklēšanas, darba piedāvājuma pieņemšanas vai darba turpināšanas daļbvalst, kas nav tādā dzīvesvietas daļbvalsts.

51 Tādā valsts tiesību akti kā pamatlīti aplūkotie, atbilstoši kuriem ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistīto izmaksu atskaitīšana ir pakārtota nosacījumam, ka tas nav tiešas ekonomiskas saiknes ar ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, tādā situācijā kā pamatlīti tādā jādā ir darba ņēju brīvas pārvietošanās ierobežojums, kas principā ir aizliegts atbilstoši LESD 45. pantam.

52 Šāds ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar kādu primāru vispārīgo interešu apsvērumu (skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll/Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 45. punkts).

53 Attiecībā uz jautājumu, vai attiecīgās situācijas ir objektīvi salīdzināmas, ir jāatgādina, ka pārobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju ir jāaplūko, ņemot vērā ar konkrētajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 25. februāris, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll/Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 46. punkts).

54 Šajā gadījumā Vācijas valdība norāda, ka tīri iekšējā situācija, kad uz nodokļu maksātāja darba samaksu ir attiecināma Vācijas nodokļu ieturēšanas kompetence, nav objektīvi salīdzināma ar tūdu pārobežu situāciju kā pamatlietu, kurā Vācijas Federatīvajai Republikai atbilstoši Francijas un Vācijas konvencijai nav nekādu tiesību ieturēt nodokļus no attiecīgās darba samaksas, pat ja prasītājam pamatlietā šajā dalībvalstī ir neierobežots nodokļu maksēšanas pienākums.

55 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dzīvesvietas dalībvalstij principā ir jāpiešķir nodokļu maksātājam visas nodokļu priekšrocības, kas ir saistītas ar viņa personisko un ģimenes situāciju, jo šā dalībvalsts, neņemot vērā izņēmuma gadījumus, vislabāk var novērtēt minētā nodokļu maksātāja personisko maksātspēju, ciktāl pēdējam minētajam tajā ir personisko un mantisko interešu centrs (skat. it īpaši spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 32. punkts; 2000. gada 16. maijs, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, 21. punkts; 2013. gada 28. februāris, *Beker un Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 43. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 43. punkts).

56 Nodarbinātības dalībvalstij ir pienākums ņemt vērā personisko un ģimenes situāciju tikai tad, ja nodokļu maksātājs šajā dalībvalstī gūst visus vai gandrīz visus ar nodokli apliekamos ienākumus un ja viņš negūst ievērojamus ienākumus savā dzīvesvietas dalībvalstī, ka tādēļ nevar viņam piešķirt priekšrocības, kuras būtu jāpiešķir, ņemot vērā viņa personisko un ģimenes situāciju (skat. it īpaši spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36. punkts; 1999. gada 14. septembris, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 27. punkts; 2000. gada 16. maijs, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, 21.–23. punkts; 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 89. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 44. punkts).

57 Saistībā ar priekšrocībām, kas izriet no nodokļu maksātāja personiskās vai ģimenes situācijas ņemšanas vērā, nodokļu maksātājs rezidents, kurš saņem ienākumus dalībvalstī, kas nav tā dzīvesvietas dalībvalsts, neatrodas salīdzināmā situācijā ar nodokļu maksātāju rezidentu, kurš saņem ienākumus savā dzīvesvietas dalībvalstī, it īpaši tad, ja pirmā minētā nodokļu maksātāja dzīvesvietas dalībvalsts nevar tam piešķirt šīs priekšrocības ievērojamu ienākumu minētajā dalībvalstī neesamības dēļ.

58 Tomēr pamatlietā tas tādēļ nav ņemot vērā prasītāju pamatlietā kopējo aplikšanu ar nodokli, pat tādēļ gadījumā, ja prasītājam pamatlietā viņas dzīvesvietas dalībvalstī nebūtu bijuši ievērojami ienākumi, šā dalībvalsts varētu piešķirt viņai priekšrocības, kas izriet no viņas

personiskās un īpašības īstenošanas vērā, kā, piemēram, pamatlietā aplūkotie iemaksu atskaitījumi.

59 Līdz ar to prasītāja pamatlietā atrodas situācija, kas ir salīdzināma ar tādā nodokļu maksātāja rezidenta situāciju, kurš saņem ienākumus savā dzīvesvietas dalībvalstī.

60 Ierobežojumu tādā var attaisnot tikai primāri vispārīgo interešu apsvērumi. Turklāt šādā gadījumā šim ierobežojumam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 29. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll/Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 49. punkts).

61 Šajā ziņā Vācijas valdība apgalvo, ka atteikumu atskaitīt pašos izdevumus no nodokļa atbrīvoto ienākumu ietvaros attaisno primāri vispārīgo interešu apsvērumi, kas ir saistīti ar nodokļu ieturēšanas kompetences līdzsvarotu sadalījumu Vācijas Federatīvās Republikas un Francijas Republikas starpā, kā arī ar valsts nodokļu režīma saskaņotību.

62 Pirmkārt, šā valdība norāda, ka atbilstoši Francijas un Vācijas konvencijas 14. panta 1. punkta pirmajam teikumam tiesības piemērot ar nodokli Francijas valsts izmaksētos ienākumus ir Francijas Republikai un ka šādi noteiktās nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījums tiktu apdraudēts, ja Vācijas Federatīvajai Republikai būtu pienākums pilnā apmērā ņemt vērā prasītājas pamatlietā veiktās sociālās apdrošināšanas iemaksas kā pašos izdevumus, neievērojot visu pasaules mērogā gēto ienākumu.

63 Otrkārt, ja 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkta 1. apakšpunkta noteikumi ņemtu vērā Francijā samaksētās sociālās apdrošināšanas iemaksas, aprēķinot Vācijā ar nodokli apliekamo ienākumu, tie būtu pretrunā nodokļu režīmu saskaņotības principam tādējādi, ka, lai arī Francijā izmaksētie no nodokļa atbrīvotie ienākumi netiktu ņemti vērā, aprēķinot nodokļa bāzi, prasītāja pamatlietā tomēr varētu atskaitīt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas vietas un vietas laulātā kopīgās aplikšanas ar nodokli ietvaros. Nodokļu likme, kas ir palielināta atbilstoši laulāto progresīvajai rezervei, tiktu koriģēta, izmantojot izmaksu atskaitījumu ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanā. Turklāt priekšrocābai, kas izriet no apdrošināšanas iemaksu atskaitēšanas, esot tieša saikne ar atbilstošo ienākumu aplikšanu ar nodokli un šajā gadījumā, ja prasītājai pamatlietā tiktu atteikta teorētiskā priekšrocība atskaitīt šīs apdrošināšanas iemaksas, viņa iegātu priekšrocību, atbilstoši kurai vietas Francijā gētie ienākumi netiktu aplikti ar nodokli Vācijā.

64 Pirmkārt, ir jānorāda, ka, protams, nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana var būt primārs vispārīgo interešu apsvērumš, kas var attaisnot pārvietošanas brīvības Savienībā īstenošanas ierobežojumu (spriedumi, 2013. gada 28. februāris, *Beker un Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 68. punkts).

65 Šādu attaisnojumu var it pašā pieņemt, ja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādās darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 29. marts, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts; 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54. punkts; 2010. gada 21. janvāris, *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts; 2013. gada 28. februāris, *Beker un Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 57. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 75. punkts).

66 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai arī dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences

sadale nodokļu jomā, šā nodokļu kompetences sadale tomēr tām neapņemsot saistošus pasākumus, kas ir pretrunā ar Līgumu garantētajām aprites brīvībām. Runājot par divpusējo konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. un 94. punkts; 2006. gada 19. janvāris, *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 49. un 50. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. un 42. punkts).

67 Šajā gadījumā jautājums par nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp Francijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku ir reglamentēts Francijas un Vācijas konvencijā, saskaņā ar kuru vispirms algas, darba samaksas un pielīdzināmas atlīdzības, kuras kāda no līgumslēdzēju valstīm, federālā zeme vai šīs valsts vai federālās zemes publisko tiesību juridiska persona maksā fiziskai personai, kas ir citas valsts rezidente, par pašreiz vai agrāk sniegtiem pakalpojumiem valsts pavaldībai, ar nodokli var aplikt tikai pirmajā minētajā valstī. Turpinot šajā konvencijā ir noteikts, ka Francijā gētie ienākumi, kas atbilstoši šai konvencijai tiek aplikti ar nodokli šajā dalībvalstī un ko ir saņēmuši Vācijas Federatīvās Republikas rezidenti, netiek iekārtoti Vācijas nodokļa bāzē, un šis noteikums neierobežo Vācijas Federatīvās Republikas tiesības, nosakot savu nodokļu likmi, ņemot vērā tādējādi neiekārtotos ienākumus. Visbeidzot minētajā konvencijā nav paredzēts ienākumu gēšanas vietas valsts pienākums pilnībā ņemt vērā nodokļu maksātāju, kuri veic savu saimniecisko darbību šajā dalībvalstī un dzīvo citā dalībvalstī, personisko un ģimenes situāciju.

68 Vācijas Federatīvā Republika tādējādi ir brīvprātīgi piekritusi nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumam, kas izriet no pašiem Francijas un Vācijas konvencijas noteikumiem, atsaucoties no tiesībām aplikt ar nodokli tādā darba samaksu kā prasītāja pamatlīdz saņemtu, un konvencijā nav atbrīvojusies no sava pienākuma pilnībā ņemt vērā nodokļu maksātāju, kuri dzīvo tās teritorijā un veic savu saimniecisko darbību Francijā, personisko un ģimenes situāciju.

69 Uz šo nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma mehānismu nevar atsaukties, lai attaisnotu atteikumu nodokļu maksātājam rezidentam piešķirt priekšrocības, kas izriet no tā personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā.

70 Pirmkārt, tas, ka Vācijas Federatīvā Republika atļāvē atskaitīt tās veselības un vecuma apdrošināšanas iemaksas kā pamatlīdz aplūkotās, neapdraudtu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu, kas noteikts Francijas un Vācijas konvencijā. Piešķirot šo iemaksu atskaitījumu, Vācijas Federatīvā Republika daļēji neatteiktos no savas nodokļu kompetences par labu citām dalībvalstīm un tas neietekmētu tās kompetenci aplikt ar nodokli tās teritorijā veiktās darbības.

71 Otrkārt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu maksātāja dzīvesvietas dalībvalsts nevar izvirzīt šādu attaisnojumu saistībā ar līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu, lai atbrīvotos no savas atbildības principā piešķirt minētajam nodokļu maksātājam personiska rakstura un ar īmeni saistītus atskaitījumus, kas tam pienākas, ja vien šī valsts konvencijā nav atbrīvojusies no sava pienākuma pilnībā ņemt vērē nodokļu maksātāju, kuri dzīvo tās teritorijā un savu saimniecisko darbību daļēji veic citā dalībvalstī, personisko un īmenes situāciju vai ja vien tā nav konstatējusi, ka, pat neņemot vērē konvenciju, viena vai vairākas nodarbinātības valstis ienākumiem, ko tās apliek ar nodokli, piešķir priekšrocības, kas ir saistītas ar nodokļu maksātāju, kuri nedzīvo šo valstu teritorijā, bet tajā gūst ar nodokli apliekamus ienākumus, personisko un īmenes situāciju (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 99. un 100. punkts; 2013. gada 28. februāris, *Beker un Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 69. punkts).

72 Kā norādīts šī sprieduma 67. un 68. punktā, Vācijas Federatīvā Republika atbilstoši Francijas un Vācijas konvencijai nav atbrīvojusies no pienākuma pilnībā ņemt vērē tās teritorijā dzīvojošo nodokļu maksātāju personisko un īmenes situāciju.

73 Attiecībā uz to, ka nodarbinātības dalībvalsts, iespējams, ir vienpusēji jāmusi vērē prasītājas pamatietē personisko un īmenes situāciju, piešķirot viņai pamatietē aplūkoto nodokļu atskaitījumu saistībā ar apdrošināšanas iemaksām, ir jānorāda, ka līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu nav ietvertas norādes, kas jāautu noteikt, vai šāda iemēšana vērē ir notikusi un vai tā vispār ir iespējama.

74 Katrā ziņā pamatietē aplūkotajē nodokļu tiesiskajā regulējumā nav paredzēta nekāda saistība starp attiecīgās dalībvalsts rezidentiem piešķirtajām nodokļu priekšrocībām un nodokļu priekšrocībām, ko šie rezidenti var saņemt to nodarbinātības dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2008:822, 73. punkts).

75 Otrkārt, lai gan primārs vispārējō interešu apsvērums, kas ir saistīts ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību, var attaisnot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežojumu, tomēr, lai šādā attaisnojumā balstītu argumentu varētu apstiprināt, Tiesa pieprasa, lai pastāvītu tieša saikne starp attiecīgō nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērē attiecīgē tiesiskē regulējuma mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman un Dijkman/Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 54. un 55. punkts, kā arī tajos minētē judikatūrā, un 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll/Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 60. punkts).

76 Šajā gadījumā Vācijas valdības argumenta mērķis ir pierādīt, pirmkārt, ka atteikuma atskaitīt pašos izdevumus noliks ir nodrošināt, ka nodokļa likme, kas ir palielināta atbilstoši laulāto progresīvajai rezervei, netiktu koriģēta, izmantojot ar nodokli apliekamē ienākuma samazinājumu, un, otrkārt, ka no iemaksu atskaitēšanas izrietošā priekšrocība tiek kompensēta ar to ienākumu aplikšanu ar nodokli, kam ir tieša saikne ar šīm iemaksām.

77 Tomēr ir jānorāda, ka nepastāv tieša saikne šī sprieduma 75. punktā minētās judikatūras izpratnē starp, pirmkārt, progresīvo atbrīvojuma metodi, atbilstoši kurai dzīvesvietas dalībvalsts atturas aplikāt ar nodokli citā dalībvalstī gūtōs ienākumus, vienlaicīgi ņemot vērē šos ienākumus, nosakot ar nodokli apliekamajām ienākumām piemērojamo nodokļu likmi, un, otrkārt, atteikumu ņemt vērē iemaksas, kurām ir tieša saikne ar iepriekšminētiem, kas atbrīvoti no nodokļa. Ienākuma nodokļa dzīvesvietas dalībvalstī progresīvītes efektivitēte, ko ir iecerēts sasniegt ar

progres?vo atbr?vojuma metodi, nav atkar?ga no t?, ka nodok?u maks?t?ja personisk?s un ?imenes situ?cijas ?emšana v?r? ir ierobežota vien?gi ar izmaks?m, kas ir saist?tas ar šaj? dal?bvalst? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C?385/00, EU:C:2002:750, 109. punkts).

78 Turkl?t, t? k? V?cijas Federat?v? Republika Francijas un V?cijas konvencij? ir vienojusies par to, ka Francij? sa?emtie ien?kumi tiek aplikti ar nodokli tikai šaj? dal?bvalst?, t? nevar apgalvot, ka ne?rt?bas, kas izriet no atteikuma atskait?t t?das iemaksas k? pamatliet?, tiek kompens?tas ar šo ien?kumu neaplikšanu ar nodokli V?cij?. Ar š?du argumentu faktiski tiktu apstr?d?ts nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jums, kam Francijas un V?cijas konvencij? ir br?vi piekritusi V?cijas Federat?v? Republika.

79 Atteikums pieš?irt nodok?u maks?t?jam rezidentam priekšroc?bas, kas izriet no t? personisk?s un ?imenes situ?cijas ?emšanas v?r? t?du vesel?bas un vecuma apdrošin?šanas papildu iemaksu k? ?pašie izdevumi pamatliet? atskait?jumu veid?, t?d?j?di nevar tikt attaisnots nedz ar apsv?rumiem, kas saist?ti ar nodok?u ietur?šanas kompetences l?dzsvarotu sadal?jumu, nedz ar nodok?u saska?ot?bas saglab?šanu.

80 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka LESD 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošs un citas dal?bvalsts civildienest? nodarbin?ts nodok?u maks?t?js nevar no ien?kuma nodok?a b?zes sav? dz?vesvietas dal?bvalst? atskait?t vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas, kas ir ietur?tas no t? darba samaksas nodarbin?t?bas dal?bvalst?, pret?ji sal?dzin?m?m iemaks?m, kas ir iemaks?tas t? dz?vesvietas dal?bvalsts soci?l?s apdrošin?šanas sist?m?, ja, piem?rojot starp ab?m š?m dal?bvalst?m nosl?gto Konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ??m?ja dz?vesvietas dal?bvalst? un taj? ir vienk?rši palielin?ta citiem ien?kumiem piem?rojam? nodok?a likme.

Par ties?šan?s izdevumiem

81 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s 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 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošs un citas dal?bvalsts civildienest? nodarbin?ts nodok?u maks?t?js nevar no ien?kuma nodok?a b?zes sav? dz?vesvietas dal?bvalst? atskait?t vecuma un vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas, kas ir ietur?tas no t? darba samaksas nodarbin?t?bas dal?bvalst?, pret?ji sal?dzin?m?m iemaks?m, kas ir iemaks?tas t? dz?vesvietas dal?bvalsts soci?l?s apdrošin?šanas sist?m?, ja, piem?rojot starp ab?m š?m dal?bvalst?m nosl?gto Konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ??m?ja dz?vesvietas dal?bvalst? un taj? ir vienk?rši palielin?ta citiem ien?kumiem piem?rojam? nodok?a likme.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda –v?cu.