ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 28. janvārī[1]

Lieta C-122/15

C

(Korkein hallinto-oikeus (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Valsts tiesiskais regulējums ienākuma nodokļa jomā — Pamattiesību hartas 21. panta 1. punkts — Direktīva 2000/78/EK — Diskriminācija vecuma dēļ — Papildnodoklis ienākumiem no vecuma pensijas

I – Ievads

1. Ar izskatāmo lietu, iespējams, tiek atvērta jauna lappuse attiecībā uz Savienības tiesību ietekmi uz dalībvalstu peļņas nodokļu tiesībām. Pamatojoties uz Somijas Augstākās administratīvās tiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jānoskaidro svarīgs jautājums, vai Savienības tiesībās noteiktais diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums ir spēkā arī saistībā ar valsts tiesisko regulējumu ienākuma nodokļa jomā.

2. Proti, uz attiecīgo aizliegumu atsaucas Somijas nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā papildnodoklis, kas Somijā tiek piemērots tikai ienākumiem no vecuma pensijas. Vai šādā gadījumā Savienības tiesībās noteiktais diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums, kas reglamentēts Eiropas Savienības Pamattiesību hartā un attiecīgā direktīvā, vispār ir piemērojams, un, ja tā, vai tas liedz dalībvalstij aplikt ienākumus no pensijām ar lielākiem nodokļiem?

3. Tiesā pašreiz tiek izskatīta vēl viena lieta jautājumā par Savienības tiesībās noteiktā diskriminācijas vecuma dēļ aizlieguma spēkā esamību attiecībā uz dalībvalstu tiesisko regulējumu ienākuma nodokļa jomā[2]. Lai gan attiecīgajā Nīderlandes tiesvedībā tiek aplūkots pilnīgi cits tiesiskais regulējums ienākuma nodokļa jomā, tajā tomēr ir izcelta Tiesai veicamā uzdevuma nozīme izskatāmajā lietā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

4. 2000. gada 7. decembra Eiropas Savienības Pamattiesību hartas, kura pielāgota Strasbūrā 2007. gada 12. decembrī[3] (turpmāk tekstā – "Harta"), 21. panta 1. punktā izvilkuma veidā ir noteikts šādi:

"1. Aizliegta jebkāda veida diskriminācija, tostarp diskriminācija [..] vecuma [..] dēļ."

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Lieta *de Lange* (C-548/15).

3 — OV 2012, C 326, 391. lpp.

5. Hartas 51. panta 1. punktā attiecībā uz tās "Piemērošanas jomu" ir noteikts šādi:

"1. Šīs Hartas noteikumi attiecas uz [..] dalībvalstīm tikai tad, ja tās īsteno Savienības tiesību aktus. [..]"

6. Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 13. pantā, Amsterdamas līguma redakcijā [4] (turpmāk tekstā – "EKL"), tagad – LESD 19. pants [5], bija noteikts pilnvarojums Padomei:

"Neskarot pārējos šā Līguma noteikumus un nepārsniedzot pilnvaras, ko Kopienai piešķir šis Līgums, Padome [..] var paredzēt attiecīgus pasākumus, lai cīnītos pret diskrimināciju [..] vecuma [..] dēļ."

7. Pamatojoties uz EKL 13. pantu, tika pieņemta Padomes 2000. gada 27. novembra Direktīva 2000/78/EK, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju [6] (turpmāk tekstā – "Direktīva 2000/78").

8. Par Direktīvas 2000/78 "Piemērošanas jomu" tās 3. pantā ir norādīts šādi:

"1. Nepārsniedzot Kopienas kompetenci, šo direktīvu piemēro visām personām gan valsts, gan privātajā sektorā, tostarp valsts iestādēs, attiecībā uz:

[..]

c) nodarbinātību un darba nosacījumiem, to skaitā atlaišanu un atalgojumu;

[..]

2. [..]

3. Šī direktīva neattiecas uz nekādiem [ne uz kādiem] maksājumiem, ko veic saistībā ar valsts vai līdzīgām sistēmām, tostarp valsts sociālā nodrošinājuma vai sociālās aizsardzības sistēmām.

[..]"

9. Saskaņā ar Direktīvas 2000/78 16. pantu:

"Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka:

a) atceļ normatīvus un administratīvus aktus, kas ir pretrunā ar vienlīdzīgas attieksmes principu;

[..]."

10. Atbilstoši Direktīvas 2000/78 2. pantā paredzētajām definīcijām:

"1. Šajā direktīvā "vienlīdzīgas attieksmes princips" nozīmē to, ka nav ne tiešas, ne netiešas diskriminācijas, kuras pamatā ir jebkurš 1. pantā minēts iemesls.

2. Šā panta 1. punktā:

a) uzskata, ka tiešā diskriminācija notiek tad, ja salīdzināmā situācijā pret vienu personu izturas, ir izturējušies vai izturētos sliktāk nekā pret citu personu jebkura 1. punktā minēta iemesla dēļ;

4 — OV 1997, C 340, 173. lpp.

5 — Līgums par Eiropas Savienības darbību (OV 2012, C 326, 47. lpp.).

6 — OV L 303, 16. lpp.

b) pieņem, ka netiešā diskriminācija notiek tad, ja acīmredzami neitrāla noteikuma, kritērija vai prakses dēļ personas, [..] kurām ir [..] konkrēts vecums [..], atrodas konkrētā nelabvēlīgā situācijā salīdzinājumā ar otru personu, ja vien:

i) šis noteikums, kritērijs vai prakse nav objektīvi attaisnota ar likumīgu mērķi un ja vien nav pienācīg[u] un vajadzīg[u] līdzekļ[u] šā mērķa sasniegšanai, vai

ii) [..]

[..]."

11. Direktīvas 2000/78 1. pantā, uz ko ir atsauce 2. panta 1. punktā, izvilkuma veidā ir noteikts šādi:

"Lai vienlīdzīgas attieksmes princips stātos spēkā dalībvalstīs, šīs direktīvas mērķis attiecībā uz nodarbinātību un profesiju ir noteikt sistēmu, lai apkarotu diskrimināciju [..] vecuma [..] dēļ."

12. Direktīvas 2000/78 6. pantā, kam dots nosaukums "Tādas dažādas attieksmes attaisnojums, kuras pamatā ir cilvēka vecums", ir minēts šādi:

"1. Neatkarīgi no 2. panta 2. punkta dalībvalstis var paredzēt, ka dažāda attieksme, kuras pamatā ir vecums, neveido diskrimināciju, ja attiecīgās valsts tiesību kontekstā tā ir objektīvi un saprātīgi attaisnota ar likumīgu mērķi, tostarp likumīgu nodarbinātības politiku, darba tirgu un profesionālās izglītības mērķiem, un ja šā mērķa sasniegšanas līdzekļi ir atbilstīgi un vajadzīgi.

[..]"

B – *Valsts tiesības*

13. Somijā ienākuma nodokli iekasē, pamatojoties uz *Tuloverolaki*, kurā grozījumi izdarīti ar *Laki tuloverolain muuttamisesta* (785/2012), kas stājies spēkā 2013. gada 1. janvārī (turpmāk tekstā – "Somijas Ienākuma nodokļa likums"). Atbilstoši tā 124. panta 1. un 4. punktam ienākumiem no vecuma pensijas tiek noteikts papildnodoklis.

14. Papildnodokļa likme ir 6 %, ja ienākumi no pensijas, atskaitot ar nodokli neapliekamo pensijas daļu, ir lielāki par EUR 45 000. Tas ir jāmaksā līdztekus ienākuma nodoklim, ko attiecībā uz ienākumiem aprēķina saskaņā ar vispārēji piemērojamo progresīvo ienākuma nodokļa likmi.

III – Pamatlieta

15. Pamatlieta ir par *C* (turpmāk tekstā – "nodokļa maksātājs") ienākuma nodokļa aprēķināšanu par 2013. gada taksācijas periodu.

16. Nodokļa maksātājs ir Somijas valstspiederīgais, kurš dzīvo Somijā. 2013. gadā viņa ienākumi no vecuma pensijas bija tieši EUR 460 000, ko viņš saņēma no kādas Somijas sabiedrības. Viņa pensijas apmērs tika aprēķināts, pamatojoties uz viņa profesionālo darbību pēdējo desmit gadu laikā. Šajā laikā nodokļa maksātājs bija strādājis kādā Zviedrijas sabiedrībā gan Zviedrijā, gan Somijā. Nodokļa maksātāja pensiju daļēji finansēja viņa darba devēja pensiju fonds.

17. Somijas nodokļu administrācija saskaņā ar Somijas Ienākuma nodokļa likuma 124. panta 1. un 4. punktu nodokļa maksātāja ienākumiem no pensijas piemēroja papildnodokli 6 % apmērā. Nodokļa maksātājs to apstrīdēja, vēršoties tiesā, jo uzskatīja, ka papildnodoklis ir aizliegts diskriminācijas, pamatojoties uz vecumu, dēļ.

IV – Tiesvedība Tiesā

18. *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa), kuras izskatīšanā šobrīd ir lieta, par izšķirošu lietas izlemšanā uzskata Savienības tiesību interpretāciju un tādēļ atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai 2015. gada 10. martā ir uzdevusi šādus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā Somijas Ienākuma nodokļa likuma 124. panta 1. un 4. punkta noteikumi par papildnodokli par ienākumiem no pensijas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā un tādējādi attiecīgajā gadījumā ir piemērojams diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums Hartas 21. panta 1. punkta izpratnē?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīvas 2000/78 2. panta 1. punkts un 2. punkta a) vai b) apakšpunkts un Hartas 21. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā Somijas Ienākuma nodokļa likuma 124. panta 1. un 4. punkta noteikumi par papildnodokli par ienākumiem no pensijas, kuros ir paredzēts, ka ienākumi no fiziskas personas pensijas, kuras saņemšana katrā ziņā netieši ir saistīta ar personas vecumu, noteiktās situācijās tiek aplikta ar lielāku ienākuma nodokli nekā tikpat lieli ienākumi no algota darba?

3) Ja iepriekš minētie Direktīvas 2000/78 un Hartas noteikumi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā papildnodoklis par ienākumiem no pensijas, šajā gadījumā ir jāizvērtē, vai attiecīgās direktīvas 6. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas izpratnē tāds valsts tiesiskais regulējums kā papildnodoklis par ienākumiem no pensijas var tikt uzskatīts gan par objektīvi un saprātīgi attaisnotu, gan par attaisnotu ar likumīgu mērķi, it īpaši nodarbinātības politikas, darba tirgus un profesionālās izglītības jomās, ja, kā izriet no Somijas Ienākuma nodokļa likuma sagatavošanas dokumentiem, papildnodokļa par ienākumiem no pensijas mērķis ir gūt nodokļu ieņēmumus no maksātspējīgiem ienākumu no pensijas saņēmējiem, samazināt atšķirības nodokļu aplikšanas jomā starp ienākumiem no pensijām un ienākumiem no algota darba un stimulēt gados vecākus cilvēkus aktīvi turpināt darba dzīvi?"

19. Par šiem jautājumiem Tiesā savus rakstveida apsvērumus iesniedza nodokļa maksātājs, Īrija, Portugāles Republika, Somijas Republika, Zviedrijas Karaliste un Eiropas Komisija. 2015. gada 10. decembra tiesas sēdē mutvārdu apsvērumus sniedza nodokļa maksātājs, Somijas Republika, Zviedrijas Karaliste un Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

20. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai pamatlietā aplūkotajā gadījumā ir piemērojama Direktīva 2000/78 vai attiecīgi Hartas 21. panta 1. punkts.

21. Manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši. Tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā noteikts nodokļa likmes apmērs ienākumu no vecuma pensijas aplikšanai ar nodokli, neietilpst nedz Direktīvas 2000/78 (šajā ziņā skat. A sadaļu), nedz Hartas (šajā ziņā skat. B sadaļu) piemērošanas jomā. Tādēļ nav arī jāatbild uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu.

A – *Par Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomu*

22. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Direktīvā 2000/78 ir konkretizēts Savienības tiesībās paredzētais diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums [7], kas izriet no Hartas vai attiecīgi no vispārējiem principiem [8], kuri saskaņā ar LES 6. panta 3. punktu [9] ietilpst Savienības tiesībās. Tādējādi Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomā dalībvalstīm ir jāizpilda tajā izvirzītās prasības [10].

23. Direktīvas 2000/78 piemērošanas joma ir noteikta tās 3. pantā. Izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai uz ienākumu no vecuma pensijas aplikšanu ar nodokli saistībā ar pirms tam īstenotu nodarbinātību attiecas minētās normas 1. punkta c) apakšpunkts. Tajā ir paredzēts, ka direktīva ir piemērojama visām personām "attiecībā uz [..] nodarbinātību un darba nosacījumiem, to skaitā [..] atalgojumu".

24. Līdz ar to rodas divi jautājumi. Pirmkārt, vai pensija, ko izskatāmajā lietā saņem nodokļa maksātājs, ir "atalgojums" un, otrkārt, vai attiecīgās pensijas *aplikšana ar nodokli* ir jāuzskata par tiesisko regulējumu attiecībā uz atalgojumu Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē?

1) Vecuma pensija kā atalgojums

25. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atalgojuma jēdziens Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē tiek definēts atbilstoši tās preambulas 13. apsvērumam, balstoties uz LESD 157. pantu (agrāk – EKL 141. pants), kurā ir noteikts princips, ka vīrieši un sievietes saņem vienādu darba samaksu. Tādējādi vienlaicīgi tiek ņemts vērā 3. panta 3. punktā minētais ierobežojums, kas paredz, ka Direktīva 2000/78 neattiecas uz maksājumiem, kas tiek veikti saistībā ar valsts sistēmām [11].

26. LESD 157. panta 2. punkta pirmajā daļā "darba samaksa" ir definēta tostarp kā "jebkur[a] cit[a] atlīdzīb[a] [..], ko darba ņēmējs par darbu tieši vai netieši saņem no darba devēja". Tiesa šo definīciju ir precizējusi tādējādi, ka tā ietver jebkuru šā brīža vai nākotnē paredzētu atlīdzību, ja vien darba devējs to maksā darba ņēmējam, kaut arī netieši, par pēdējā minētā nodarbināšanu [12]. Tādējādi tā varētu tikt attiecināta arī uz maksājumiem pēc darba attiecību izbeigšanas [13].

27. Katrā ziņā, ja darba devējs, kā tas acīmredzami ir izskatāmajā lietā, veic maksājumus no uzņēmuma pensiju fonda, iepriekš minētie nosacījumi ir izpildīti. Arī no Direktīvas 2000/78 6. panta 2. punkta izriet, ka vecuma pensijas saņemšana no profesionālajām sociālā nodrošinājuma sistēmām ietilpst direktīvas piemērošanas jomā.

28. No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas nepārprotami neizriet, ciktāl pārējās nodokļa maksātāja vecuma pensiju veidojošās daļas var tikt ietvertas darba samaksas jēdzienā LESD 157. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē. Tādēļ vajadzības gadījumā iesniedzējtiesai pašai vēl būtu jāizvērtē šis jautājums.

29. Tālākai prejudiciālā jautājuma analīzei tomēr ir jāatzīmē, ka vecuma pensija, ko izskatāmajā lietā saņem nodokļa maksātājs, katrā ziņā daļēji ir darba samaksa Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

7 — Skat. tostarp spriedumus *Kücükdeveci* (C-555/07, EU:C:2010:21, 21. punkts), *Prigge* u.c. (C-447/09, EU:C:2011:573, 38. punkts), *Schmitzer* (C-530/13, EU:C:2014:2359, 22. un 23. punkts) un *O* (C-432/14, EU:C:2015:643, 21. punkts).

8 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 74. un 75. punkts).

9 — Līgums par Eiropas Savienību (OV 2012, C 326, 13. lpp.).

10 — Skat. spriedumus *Schmitzer* (C-530/13, EU:C:2014:2359, 23. punkts) un *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 16. punkts).

11 — Skat. tostarp spriedumus *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 40. un 41. punkts), *HK Danmark* (C-476/11, EU:C:2013:590, 25. punkts) un *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 20. punkts).

12 — Skat. tikai spriedumus *HK Danmark* (C-476/11, EU:C:2013:590, 26. punkts), *Dansk Jurist- og Økonomforbund* (C-546/11, EU:C:2013:603, 26. punkts) un *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 21. punkts).

13 — Skat. tikai spriedumus *Barber* (C-262/88, EU:C:1990:209, 12. punkts) un *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 44. punkts).

2) Darba samaksas aplikšana ar nodokli

30. Līdz ar to rodas izšķirošais jautājums, vai Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomā saskaņā ar 3. panta 1. punkta c) apakšpunktu ietilpst arī šīs darba samaksas *aplikšana ar nodokli*.

a) Formulējums

31. Katrā ziņā vācu valodas redakcijā attiecīgais noteikums ir formulēts plaši. Saskaņā ar 16. panta a) punktu, to lasot kopā ar 3. panta 1. punkta c) apakšpunktu, dalībvalstīm ir jāatceļ visi diskriminējošie normatīvie akti, tostarp "attiecībā uz" darba samaksu [14]. Dalībvalsts tiesību normai, kurā paredzēta šādas darba samaksas aplikšana ar nodokli, katrā ziņā ir šāda saikne.

b) Salīdzinājums ar citiem diskriminācijas aizliegumiem

32. Turklāt Tiesa citu Savienības tiesību noteikumu gadījumā, kuros paredzēts diskriminācijas aizliegums attiecībā uz darba nosacījumiem, ir uzskatījusi, ka attiecīgās direktīvas piemērošanas joma attiecas arī uz darba samaksas aplikšanu ar nodokli.

33. Tā, piemēram, darba ņēmēju pārvietošanās brīvības kontekstā LESD 45. panta 2. punktā ir paredzēts likvidēt jebkādu dalībvalstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ, tostarp attiecībā uz darba samaksu. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā saskatot, ka šim vienlīdzīgas attieksmes principam darba samaksas kontekstā tiekot atņemta lietderīgā iedarbība, ja to var ietekmēt valsts diskriminējošas tiesību normas par ienākuma nodokli [15]. Šo darba ņēmēju pārvietošanās brīvības diskriminācijas aizlieguma attiecināšanu uz darba samaksas aplikšanu ar nodokli gan atbalsta precīzi formulētais noteikums Regulas (ES) Nr. 492/2011 [16] 7. panta 2. punktā, tomēr atbilstoši judikatūrai šķiet, ka tas izriet arī tieši no LESD 45. panta 2. punktā ietvertā "darba samaksas" jēdziena interpretācijas [17].

34. Arī diskriminācijas dzimuma dēļ aizlieguma kontekstā Tiesa ir izvēlējusies interpretāciju, atbilstoši kurai darba nosacījumi ietver sevī arī darbības aplikšanu ar nodokli. Tā, piemēram, Tiesa attiecībā uz kādreiz piemēroto Direktīvas 76/207/EEK [18] 5. panta 1. punktu nosprieda, ka darba nosacījumos, it īpaši atlaišanas nosacījumos, kuru gadījumā dalībvalstīm ir jāievēro diskriminācijas dzimuma dēļ aizliegums, ietilpst arī dalībvalsts nodokļu režīms, kas nodrošina atšķirīgus nodokļu atvieglojumus atlaišanas pabalstiem, izbeidzot darba attiecības [19].

c) Jēga un mērķis

35. Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomas paplašināšana, attiecinot to uz darba samaksas aplikšanu ar nodokli, katrā ziņā atbilstu arī tās mērķiem.

14 — Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta c) apakšpunkts franču valodas redakcijā ir formulēts mazliet šaurāk, jo tajā ir runa par darba samaksas nosacījumiem ("les conditions [..] de rémunération"); tomēr arī attiecīgais formulējums vēl varētu attiekties uz darba samaksas aplikšanu ar nodokli.

15 — Skat. tostarp spriedumus *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 12. punkts), *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 23. punkts) un *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406, 20. punkts).

16 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2011. gada 5. aprīļa Regula (ES) Nr. 492/2011 par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Savienībā (kodificēta redakcija) (OV L 141, 1. lpp.); pirms tam bija spēkā Padomes 1968. gada 15. oktobra Regula (EEK) Nr. 1612/68 par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Kopienā (OV L 257, 2. lpp.).

17 — Skat., piemēram, spriedumu *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 22. punkts), kurā šajā ziņā vairs atsauces uz Regulu (ES) Nr. 492/2011 nav.

18 — Padomes 1976. gada 9. februāra Direktīva 76/207/EEK par tāda principa īstenošanu, kas paredz vienlīdzīgu attieksmi pret vīriešiem un sievietēm attiecībā uz darbu, profesionālās izglītības un izaugsmes iespējām un darba apstākļiem (OV L 39, 40. lpp.); pašreiz šajā jomā ir spēkā Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 5. jūlija Direktīva 2006/54/EK par tāda principa īstenošanu, kas paredz vienlīdzīgas iespējas un attieksmi pret vīriešiem un sievietēm nodarbinātības un profesijas jautājumos (pārstrādāta versija) (OV L 204, 23. lpp.).

19 — Spriedums *Vergani* (C-207/04, EU:C:2005:495, 25.–29. punkts).

36. Dažādu diskrimināciju aizliegumā direktīvā ir saskatīta ne tikai vērtība pati par sevi [20], kas būtiski veicinot vienlīdzīgas iespējas visiem, pilntiesīgu līdzdalību ekonomiskajā, kultūras un sociālajā dzīvē, kā arī potenciāla izmantošanu [21]. Direktīvā 2000/78 noteiktajiem diskriminācijas aizliegumiem turklāt vēl arī ir jānovērš noteiktu Savienības mērķu, proti, augsta līmeņa nodarbinātības un sociālās aizsardzības sasniegšanas, dzīves līmeņa un dzīves kvalitātes paaugstināšanas, ekonomiskās un sociālās kohēzijas, solidaritātes un personu brīvas pārvietošanās [22], kavēšana.

37. Visu šo mērķu īstenošanu var kavēt arī diskriminējoša darba samaksas aplikšana ar nodokli. Tā tas ir tādēļ, ka tas, cik daudz no darba samaksas galu galā paliek darba ņēmēja rīcībā, lielā mērā ir atkarīgs no tai uzliktā nodokļa.

d) Kopienas kompetence kā ierobežojošs faktors

38. Tomēr 3. panta 1. punktā, kurā ir definēta Direktīvas 2000/78 piemērošanas joma, jau pašā sākumā ir noteikts ierobežojums, ka direktīva ir piemērojama tikai "nepārsniedzot Kopienas kompetenci". Šā ierobežojuma pamatā ir tieši tāds ierobežojums, kas ir atrodams direktīvas juridiskajā pamatā, – EKL 13. pants.

39. Tādējādi Direktīvas 2000/78 piemērošanas joma nevar būt plašāka par Kopienas kompetenci. Ņemot vērā šo ierobežojumu, izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai pensiju aplikšana ar nodokli ietilpst Kopienai, tagad – Savienībai, piešķirto kompetenču robežās.

40. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā gan atkārtoti uzskata, ka tiešie nodokļi – pie kuriem pieder arī tostarp tāds pensijām piemērotais ienākuma nodoklis kā izskatāmajā lietā – ietilpst dalībvalstu kompetencē [23].

41. Tomēr tā nav visa patiesība.

– Īpaša kompetence tiešo nodokļu jomā

42. Līgumā izklaidus ir atrodama virkne noteikumu, ar kuriem Kopienai ir piešķirta arī zināma īpaša kompetence tiešo nodokļu jomā.

43. Tā, piemēram, vides politikas kontekstā saskaņā ar EKL 175. panta 2. punkta pirmo ievilkumu (tagad – LESD 192. panta 2. punkta a) apakšpunkts) Kopienai bija likumdošanas kompetence "pieņem[t] noteikumus, kam ir galvenokārt fiskāla iedaba", kas ietver arī tiešos nodokļus. Tas pats pašreiz saskaņā ar LESD 194. panta 3. punktu attiecas arī uz Savienības enerģētikas politikas jomu.

44. Tomēr izskatāmajā lietā šīm un vēl citām Kopienas vai attiecīgi Savienības īpašajām kompetencēm tiešo nodokļu jomā nav nozīmes [24], jo tās kopumā nepiešķir vispārēju kompetenci pieņemt tiesību aktus attiecībā uz pensiju ienākumu aplikšanu ar nodokli, it īpaši šādas kompetences nav attiecībā uz nodokļa likmes vispārēja apmēra noteikšanu [25]. Šajā ziņā situācija atšķiras no situācijas ar netiešajiem nodokļiem,

20 — Skat. Direktīvas 2000/78 preambulas 5. apsvērumu.

21 — Skat. Direktīvas 2000/78 preambulas 9. apsvērumu.

22 — Skat. Direktīvas 2000/78 preambulas 11. apsvērumu.

23 — Skat. tikai spriedumus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 19. punkts) un *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 28. punkts).

24 — Skat. LESD 182. panta 5. punktu, to lasot kopā ar 179. panta 2. punktu, par fiskālu šķēršļu likvidēšanu pētniecības sadarbības jomā, LESD 223. panta 2. punktu attiecībā uz Eiropas Parlamenta locekļu nodokļu režīmu, kā arī 7. protokola par privilēģijām un imunitāti Eiropas Savienībā, kas ir pievienots LES, LESD un EAEK līgumam (OV 2012, C 326, 266. lpp.), 12. panta pirmo daļu attiecībā uz Savienības darbinieku nodokļu režīmu.

25 — Turklāt nav svarīgi, vai atsauce Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punktā uz "Kopienas" kompetenci vispār – piemēram, pamatojoties uz dinamisku izpratni, – ietver tikai ar LESD reglamentētās Savienības kompetences.

attiecībā uz kuriem EKL 93. pantā (tagad – LESD 113. pants) bija paredzēta Kopienas vispārēja kompetence, un arī no situācijas ar sociālā nodrošinājuma maksājumiem, kas saskaņā ar EKL 137. panta 3. punkta pirmo ievilkumu (tagad – LESD 153. panta 1. punkta c) apakšpunkts) ietilpst Kopienas vispārējā kompetencē sociālā nodrošinājuma jomā [26].

– Vispārēja iekšējā tirgus kompetence

45. Tomēr papildus iepriekš minētajām īpašajām kompetencēm tiešo nodokļu jomā Kopiena saskaņā ar EKL 94. pantu (tagad – LESD 115. pants) arī varēja pieņemt direktīvas jebkurā tiesību jomā, kas "tieši iespaido kopējā tirgus izveidi un darbību". Uz šā pamata arī tika pieņemtas jau vairākas direktīvas, kurās reglamentēti daļēji tiešo nodokļu aspekti, tomēr ne pensiju aplikšana ar nodokli [27].

46. Tomēr Kopiena arī šajā jomā būtu varējusi pieņemt direktīvas, ja vien dalībvalstu piemērotā pensiju ienākumu aplikšana ar nodokli EKL 94. panta izpratnē tieši ietekmētu kopējā tirgus darbību. Šādu ietekmi varētu radīt it īpaši pensiju aplikšana ar nodokli pārrobežu situāciju kontekstā. Turklāt plašāka pensiju aplikšanas ar nodokli saskaņošana noteiktos apstākļos varētu tikt pieņemta, pamatojoties uz EKL 94. pantu, lai ieviestu vienlīdzīgus konkurences apstākļus.

47. Tomēr uzskatu, ka Kopienas likumdošanas kompetence kopējā tirgus kontekstā atbilstoši EKL 94. pantam pati par sevi nav pietiekama, lai varētu runāt par Kopienas kompetenci EKL 13. panta un Direktīvas 2000/78 3. punkta izpratnē.

48. Proti, EKL 94. pants potenciāli aptver visas tiesību jomas. Tādēļ, ja EKL 94. pants kā Kopienas kompetence tiktu uzskatīts par pietiekamu EKL 13. panta kontekstā, Savienība varētu arī visās tiesību jomās pieņemt diskriminācijas aizliegumus. Tomēr tādā gadījumā tiktu atņemta lietderīgā iedarbība EKL 13. pantā un LESD 19. panta 1. punktā ietvertajam papildinājumam "nepārsniedzot pilnvaras, ko Savienībai piešķir Līgumi", jo tas vairs nebūtu efektīvs.

49. Mūsu judikatūrā jau ir pierādījumi EKL 13. panta interpretācijai, kurā šajā ziņā EKL 94. pants tikai ierobežoti tiek uzskatīts par Kopienas kompetenci.

50. Tā, piemēram, Tiesa spriedumā lietā *Specht* ir izvērtējusi, vai Direktīva 2000/78 pārsniedz Savienības kompetences robežas, jo LESD 153. panta 5. punktā (agrāk – EKL 137. panta 6. punkts) ir noteikts, ka Savienības kompetence sociālās politikas jomā neietver darba samaksas noteikumus [28]. Šajā ziņā Tiesa sprieduma pamatojumā tomēr nav apsvērusi, vai LESD 153. panta 5. punktā ietvertais ierobežojums vispār neietekmē Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomu [29], jo Savienības kompetence tiesību jomās, kurās sociālās politikas kontekstā tai nav kompetences, var izrietēt no LESD 114. un 115. pantā (agrāk – EKL 95. un 94. pants) noteiktajām iekšējā tirgus kompetencēm.

26 — Arī ja šo maksājumu noteikumu sīka izstrāde ietilpst dalībvalstu kompetencē, šajā ziņā skat. spriedumu *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 59. punkts).

27 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.) (tagad – Direktīva 2009/133/EK), Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.) (tagad – Direktīva 2011/96/ES), Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

28 — Spriedums *Specht* u.c. (no C-501/12 līdz C-506/12, C-540/12 un C-541/12, EU:C:2014:2005, 32.–35. punkts).

29 — Līdzīgi arī Komisijas 2000. gada 6. janvāra priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (COM(1999) 565, galīgā redakcija), skaidrojumi par 3. pantu.

51. Turklāt Tiesai nesen spriedumā lietā *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* (C-83/14, EU:C:2015:480) bija jāizskata līdzīgs jautājums par to, kā ir interpretējams Direktīvas 2000/43/EK [30] piemērošanas jomas ierobežojums ar Kopienas kompetencēm. Sprieduma pamatojumā Tiesa norādīja, ka konkrētajā lietā šī kompetence neesot apšaubāma, jo attiecīgajā tiesību jomā jau esot bijuši Savienības tiesību noteikumi, kas esot pieņemti, tostarp pamatojoties uz EKL 95. pantā (tagad – LESD 114. pants) noteikto iekšējā tirgus kompetenci [31]. Šķiet, ka šajā ziņā Tiesa nav uzskatījusi par izšķirošu to, vai, pamatojoties uz iekšējā tirgus kompetenci, Kopienas vai attiecīgi Savienības kompetence bija abstrakta, bet gan to, vai šī kompetence ar tiesību aktu palīdzību arī tika konkrēti īstenota.

52. Uzskatu, ka šāda pieeja ir atbilstīga arī iekšējā tirgus kompetences gadījumā, kas izriet no EKL 94. panta (tagad – LESD 115. pants). Saskaņā ar šo noteikumu Kopienas vai attiecīgi Savienības kompetence pēc būtības gandrīz nemaz nav ierobežota. Bezgalīgi daudzas tiesību jomas var tieši ietekmēt iekšējo tirgu. Turklāt tā pamatā varētu būt likumdevēja kompetence novērtēt šādas ietekmes esamību. Tomēr EKL 94. pantā noteiktās iekšējā tirgus kompetences saturisko plašumu procedūru līmenī ierobežo Padomē spēkā esošā vienbalsīguma prasība. Padomē sapulcējušās dalībvalstis šādi daļēji var reglamentēt tiesību jomas, kas principā neietilpst Savienības kompetencē. Tomēr EKL 13. panta (tagad – LESD 19. pants) kontekstā iekšējā tirgus kompetences ierobežošana ar vienbalsīguma prasību nevar rast atbilstīgu izpausmi. Tādēļ šajā ziņā būtu jāuzskata, ka Kopienai kompetence EKL 94. panta kontekstā ir tikai tādā gadījumā, ja Padome uz attiecīgā noteikuma pamata jau ir veikusi pasākumus konkrētajā tiesību jomā.

53. Tomēr, ņemot vērā, ka nedz Direktīvas 2000/78 pieņemšanas brīdī, nedz šobrīd nepastāv direktīva pensiju nodokļu režīma jomā, pensiju aplikšana ar nodokli nekādā ziņā neietilpst Kopienas kompetencēs Direktīvas 2000/78 3. panta 1. punkta izpratnē. Tādēļ attiecīgās direktīvas piemērošanas joma neattiecas uz pensiju aplikšanu ar nodokli.

e) Likumdevēja griba

54. Turklāt vēl ir arī jākonstatē, ka, pieņemot Direktīvu 2000/78, Savienības likumdevējs nav arī gribējis reglamentēt diskriminācijas aizliegumus nodokļu tiesību jomā, lai arī tam saskaņā ar EKL 13. pantu būtu bijušas šādas pilnvaras.

55. Pirmkārt, tas daļēji izpaužas jau Direktīvas 2000/78 nosaukumā, atbilstoši kuram diskriminācija ir jāapkaro tikai "pret" nodarbinātību un profesiju.

56. Otrkārt, nevienā no kopumā 37 direktīvas preambulas apsvērumiem nav ietverta norāde, ka direktīvai būtu jādarbojas arī dalībvalstu nodokļu sistēmas jomā. Ja Savienības likumdevējs patiešām būtu gribējis ar direktīvu radīt tik tālejošas sekas dalībvalstu tiešo nodokļu tiesību jomā, šāda klusēšana būtu grūti saprotama.

57. Treškārt, arī priekšlikuma direktīvai skaidrojumos nav nevienas atsauces uz nodokļu tiesību jomu. Ciktāl Komisija atsaucas uz Kopienas kompetencēm, tas skar vienīgi tās pilnvaras sociālās politikas kontekstā, kas izriet no EKL 137. panta (tagad – LESD 153. pants) [32].

30 — Padomes 2000. gada 29. jūnija Direktīva 2000/43/EG, ar ko ievieš vienādas attieksmes principu pret personām neatkarīgi no rasu vai etniskās piederības (OV L 180, 22. lpp.).

31 — Spriedums *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* (C-83/14, EU:C:2015:480, 44. punkts).

32 — Skat. priekšlikumā (minēts 29. zemsvītras piezīmē) minētos apsvērumus par juridisko pamatu (4. punkts) un skaidrojumus par 3. pantu (5. punkts).

58. Ceturtkārt, likumdošanas procedūrā Eiropas Parlamenta Pilsoņu brīvību, tieslietu un iekšlietu komiteja pat izteica vēlmi netiešajā diskriminācijā iekļaut arī personu aplikšanu ar nodokli [33]. Tomēr nedz atbildīgā Nodarbinātības un sociālo lietu komiteja [34], nedz Eiropas Parlamenta plenārsēde [35] neiekļāva attiecīgo grozījumu pieprasījumu atzinumā par ierosināto direktīvu.

f) Secinājumi

59. Līdz ar to Direktīva 2000/78 izskatāmajā lietā nav piemērojama pensiju ienākumu aplikšanai ar nodokli.

B – *Par Hartas piemērošanas jomu*

60. Ja tādējādi Direktīvai 2000/78 izskatāmajā lietā nav nozīmes, tomēr rodas jautājums, vai ir tieši piemērojams Hartas 21. panta 1. punktā ietvertais diskriminācijas aizliegums. Tā tas ir tādēļ, ka dalībvalstīm diskriminācijas aizliegums ir jāievēro arī ārpus Direktīvas 2000/78 piemērošanas jomas, ja Harta atbilstoši tās 51. pantam ir attiecīgi piemērojama.

61. Saskaņā ar Hartas 51. panta 1. punkta pirmo teikumu Somijas Republikai Savienības tiesībās noteiktais diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums ir jāievēro ikreiz, kad tā "īsteno Savienības tiesību aktus". Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai šis formulējums nozīmē, ka Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir piemērojamas visās situācijās, kuras *reglamentē* Savienības tiesības, bet ne ārpus tām [36].

62. Saskaņā ar spriedumu lietā *Pfleger* Savienības tiesību reglamentētās situācijas ir arī tās, kurās valsts tiesību normas var ierobežot Līgumā garantētās pamatbrīvības. Dalībvalsts šādu ierobežojumu var attaisnot tikai tādā gadījumā, ja tā vienlaicīgi ievēro Hartā noteiktās pamattiesības [37].

63. Izskatāmajā lietā nodokļu maksātāja vecuma pensijas aplikšana ar nodokli varētu būt pamatbrīvības ierobežojums un līdz ar to būtu piemērojama Harta. Tā tas ir tādēļ, ka pensija, ko nodokļu maksātājs saņēma 2013. gadā, vismaz daļēji ir saistīta ar profesionālo darbību, ko viņš iepriekš ir veicis citā dalībvalstī, nevis Somijas Republikā. Tādējādi, apliekot pensiju ar nodokli Somijā, tiek ierobežotas nodokļu maksātāja tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

64. Saskaņā ar LESD 45. panta 1. punktu Savienībā ir nodrošināta darba ņēmēju pārvietošanās brīvība. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru attiecīgajam noteikumam neatbilst neviens tāds pasākums, kas pat tad, ja tas ir piemērojams, nediskriminējot pilsonības dēļ, Savienības pilsoņiem var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantētās pamatbrīvības izmantošanu [38].

65. Šajā ziņā, pirmkārt, nodokļu maksātājam kā Somijas pilsonim nav liegts attiecībā pret savu valsti atsaukties uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību. Otrkārt, LESD 45. panta aizsardzība attiecas arī uz vecuma pensiju, kas tiek saņemta, pamatojoties uz agrākām darba attiecībām [39].

33 — Eiropas Parlamenta Nodarbinātības un sociālo lietu komitejas 2000. gada 21. septembra ziņojums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (A5-0264/2000), 63. lpp.

34 — Turpat, 1. un nākamās lpp.

35 — Skat. Eiropas Parlamenta 2010. gada 5. oktobra Normatīvo rezolūciju par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (OV C 178, 270. lpp.).

36 — Skat. tostarp spriedumus *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts), *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 33. punkts) un *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, 26. punkts).

37 — Skat. spriedumu *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 35. un 36. punkts).

38 — Skat. tikai spriedumu Komisija/Beļģija (C-317/14, EU:C:2015:63, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 — Skat. spriedumu *Sehrer* (C-302/98, EU:C:2000:322, 29. un 30. punkts).

66. Lai gan apstāklis, ka nodokļu maksātāja pensija, ko viņš vismaz daļēji ir ieguvis, pamatojoties uz savu profesionālo darbību Zviedrijā, tiek aplikta ar nodokli Somijā, apgrūtina viņa tiesību uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos īstenošanu, tomēr saskaņā ar līdzšinējo judikatūru tas nav attiecīgās pamatbrīvības ierobežojums. Tā tas ir tādēļ, ka atbilstoši judikatūrai tiek uzskatīts, ka valsts pasākums nodokļu tiesību jomā var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu kādas pamatbrīvības izmantošanu tikai tādā gadījumā, ja tas nošķir iekšzemes un pārrobežu profesionālo darbību. Turpretim pamatbrīvības nevar ierobežot tiešā nodokļa vienāda piemērošana iekšzemes un pārrobežu situācijām, kā tas ir izskatāmajā lietā saistībā ar vienotu nodokļa likmi visiem ienākumiem no vecuma pensijas [40].

67. Tādēļ Somijas Republika, piemērojot ienākuma nodokli ienākumiem no vecuma pensijas, izskatāmajā lietā neīsteno Savienības tiesības. Līdz ar to pamatlietā saskaņā ar Hartas 51. panta 1. punkta pirmo teikumu nav tieši piemērojams Savienības tiesībās noteiktais diskriminācijas vecuma dēļ aizliegums, kas izriet no Hartas 21. panta 1. punkta.

VI – Secinājumi

68. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

Tāds valsts tiesiskais regulējums kā Somijas Ienākuma nodokļa likuma 124. panta 1. un 4. punkts, kuros paredzēts papildnodoklis par ienākumiem no pensijas, nav jāvērtē, pamatojoties uz Savienības tiesībās noteikto diskriminācijas vecuma dēļ aizliegumu, kāds tas izriet no Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 21. panta 1. punkta, kā arī no Direktīvas 2000/78/EK.

40 — Skat. manus secinājumus lietās *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, 28. punkts), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 83. un 84. punkts), kā arī *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, 40. punkts); izņēmums varētu attiekties uz pārmērīgi augstas nodokļu likmes režīmu [*Erdrosselungssteuer*], skat. spriedumu *Berlington Hungary* u.c. (C-98/14, EU:C:2015:386, 40. un 41. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *Viacom Outdoor* (C-134/03, EU:C:2004:676, 63. punkts).