Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 30. aprīlī*

[Teksts labots ar 2020. gada 8. jūnija rīkojumu]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Personu brīva pārvietošanās – LESD 21. pants – Nediskriminācijas pilsonības dēļ princips – LESD 18. pants – Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu – Publiskā sektora darba ņēmēji – Vienā dalībvalstī, kas nav pensionāra vecuma pensiju maksājošā dalībvalsts, dzīvojošs pensionārs, kuram nav dzīvesvietas dalībvalsts pilsonības – Ienākuma nodoklis – Apgalvotais nodokļu priekšrocību zudums – Apgalvotais pārvietošanās brīvības ierobežojums un apgalvotā diskriminācija

Apvienotajās lietās C-168/19 un C-169/19

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus iesniegusi *Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia* (Revīzijas palātas Apūlijas reģiona apelācijas instances tiesas palāta, Itālija) ar lēmumiem, kas pieņemti 2018. gada 10. jūlijā un kas Tiesā reģistrēti 2019. gada 25. februārī, tiesvedībās

HB (C-168/19),

IC (C-169/19)

pret

***Istituto nazionale della previdenza sociale* (*INPS*)**,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un N. Vāls [*N. Wahl*],

ģenerāladvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *E. De Bonis*, *avvocato dello Stato*,

– Beļģijas valdības vārdā – *P. Cottin* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

– Vācijas valdības vārdā – *R. Kanitz* un *J. Möller*, pārstāvji,

– [ar labojumu, kas izdarīts ar 2020. gada 8. jūnija rīkojumu] Grieķijas valdības vārdā – *E.-M. Mamouna* un *A. Magrippi*, kā arī *K. Georgiadis*, pārstāvji,

– Francijas valdības vārdā – *E. de Moustier* un *A. Alidière*, kā arī *D. Colas*, pārstāvji,

– Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. Noort*, pārstāves,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *J. Lundberg* un *H. Eklinder*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 18. un 21. panta interpretāciju.

2 Šie lūgumi tika iesniegti saistībā ar tiesvedībām attiecīgi HB un IC pret *Istituto nazionale della previdenza sociale* (*INPS*) (Valsts sociālās nodrošināšanas birojs, Itālija) saistībā ar pēdējā minētā atteikumu pārskaitīt viņu vecuma pensiju summas bez Itālijas nodokļu atskaitījuma.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito* (Itālijas Republikas un Portugāles Republikas Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem), kas parakstīta Romā 1980. gada 14. maijā un ko Itālijas Republika ir ratificējusi ar 1982. gada 10. jūlija *legge n. 562* (Likums Nr. 562) (*GURI* kārtējais pielikums Nr. 224, 1982. gada 16. augusts; turpmāk tekstā – "Itālijas–Portugāles konvencija"), 18. pantā ir noteikts:

"Neskarot 19. panta 2. punktu, pensija un cita tamlīdzīga atlīdzība, ko kādas līgumslēdzējas valsts rezidentam izmaksā par iepriekšēju nodarbinātību, ir apliekama ar nodokļiem tikai šajā valstī."

4 Itālijas–Portugāles konvencijas 19. panta 2. punktā ir noteikts:

"a) Pensijas, ko kāda līgumslēdzēja valsts vai kāda tās politiskā vai administratīvā apakšstruktūra, vai kāda tās vietējā pārvaldes iestāde, gan tieši, gan izmantojot to izveidotos fondus, izmaksā fiziskai personai kā atlīdzību par pakalpojumiem, ko tā sniegusi minētajai valstij vai vietējai pārvaldes iestādei, ir apliekamas ar nodokli tikai šajā valstī.

b) Tomēr šīs pensijas ir apliekamas ar nodokļiem vienīgi otrā līgumslēdzējā valstī, ja fiziskā persona ir šīs valsts rezidents un tai ir šīs valsts pilsonība."

Pamatlietas un prejudiciālais jautājums

5 HB un IC, Itālijas valstspiederīgie, ir bijušie Itālijas publiskā sektora darba ņēmēji. Abi divi no *INPS* saņem vecuma pensiju. Pārceluši savu dzīvesvietu uz Portugāli, viņi 2015. gadā no *INPS* pieprasīja saskaņā ar Itālijas–Portugāles konvencijas 18. pantu un 19. panta 2. punktu saņemt ikmēneša vecuma pensiju bez Itālijas Republikas ieturētā nodokļa ienākumu izcelsmes vietā. *INPS* šīs prasības noraidīja, uzskatot, ka saskaņā ar Itālijas–Portugāles konvencijas 19. pantu atšķirībā no privātajā sektorā pensionētajām personām bijušo Itālijas publiskā sektora darba ņēmēju pensijas ir jāapliek ar nodokli tikai un vienīgi Itālijā. HB un IC katrs atsevišķi šos lēmumus pārsūdzēja iesniedzējtiesā – *Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia* (Revīzijas palātas Apūlijas reģiona apelācijas instances tiesas palāta, Itālija).

6 Iesniedzējtiesa uzskata, ka ar Itālijas–Portugāles konvenciju tiek radīta acīmredzama nevienlīdzība starp Portugālē dzīvojošiem Itālijas privātā sektora pensionāriem un tiem pensionāriem, kuri ir strādājuši Itālijas publiskajā sektorā, jo pirmajiem minētajiem salīdzinājumā ar otrajiem netieši tiek piemērots izdevīgāks nodokļu režīms, kas, iesniedzējtiesas skatījumā, ir šķērslis visiem Savienības pilsoņiem garantētajai pārvietošanās brīvībai saskaņā ar LESD 21. pantu.

7 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka atšķirīgs nodokļu režīms to Itālijas valstspiederīgo pensijām, kuri savu dzīvesvietu ir pārcēluši uz Portugāli, atkarībā no tā, vai runa ir par bijušajiem publiskā sektora darba ņēmējiem vai privātā sektora darbiniekiem, ir ar LESD 18. pantu aizliegta diskriminācija pilsonības dēļ, jo, lai nodokli ieturētu Portugālē, pietiek vien ar dzīvesvietas nosacījumu otro minēto gadījumā, savukārt pirmajiem minētajiem ir vēl arī jāiegūst Portugāles pilsonība.

8 Šajos apstākļos *Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia* (Revīzijas palātas Apūlijas reģiona apelācijas instances tiesas palāta) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu, kas abās lietās ir formulēts identiski:

"Vai LESD 18. un 21. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts, ka dalībvalsts tiesiskajā regulējumā personas, kuras pastāvīgā dzīvesvieta ir citā dalībvalstī un kura savus ieņēmumus ir pilnībā guvusi pirmajā dalībvalstī, bet kurai nav otrās dalībvalsts pilsonības, ienākumus ir paredzēts aplikt ar nodokli, neparedzot nekādus nodokļu atvieglojumus?"

Par prejudiciālo jautājumu

9 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai LESD 18. un 21. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts, ka dalībvalsts tiesiskajā regulējumā personas, kuras pastāvīgā dzīvesvieta ir citā dalībvalstī un kura savus ieņēmumus ir pilnībā guvusi pirmajā dalībvalstī, bet kurai nav otrās dalībvalsts pilsonības, ienākumus ir paredzēts aplikt ar nodokli tikai pirmajā dalībvalstī un šī iemesla dēļ šī persona nevar saņemt nekādus otrās dalībvalsts piedāvātus nodokļu atvieglojumus.

10 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atbilstoši ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūrai tai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai iesniegtie jautājumi (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Gómez del Moral Guasch*, C-125/18, EU:C:2020:138, 27. punkts).

11 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, – lai arī iesniedzējtiesa neprecizē, vai prasītāji pamatlietā savu dzīvesvietu ir vai nav pārcēluši uz Portugāli pēc profesionālās darbības beigām, tā uzskata, ka viņu situāciju regulē LESD 21. pants par Savienības pilsoņu pārvietošanās brīvību. Pamatodamās uz šo Līguma tiesību normu, iesniedzējtiesa, šķiet, norāda Tiesai uz to, ka dzīvesvietas pārcelšana ir notikusi pēc prasītāju pamatlietā profesionālās darbības beigām. Tiesa tādējādi uzdoto jautājumu vērtēs tieši šādā aspektā.

12 Otrkārt, atšķirībā no tā, ko savos rakstveida apsvērumos norāda Beļģijas un Zviedrijas valdības, diskriminācijas aizliegumam pilsonības dēļ veltītais LESD 18. pants ir piemērojams tādā situācijā, kāda ir aplūkota pamatlietās.

13 Faktiski no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka ikviens Savienības pilsonis var atsaukties uz LESD 18. pantā ietverto diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ tādā situācijā, kur tas īsteno savu ar LESD 21. pantu piešķirto pamatbrīvību pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2018. gada 13. novembris, *Raugevicius*, C-247/17, EU:C:2018:898, 27. un 44. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2019. gada 13. jūnijs, *TopFit* un *Biffi*, C-22/18, EU:C:2019:497, 29. punkts).

14 Treškārt un visbeidzot, jānorāda – no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka Itālijas–Portugāles konvencijas 18. panta un 19. panta 2. punkta, kas ir formulēti tieši tāpat kā attiecīgie Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam – tās 2014. gada versijā – noteikumi, mērķis ir sadalīt nodokļu kompetenci starp Itālijas Republiku un Portugāles Republiku pensiju jomā un tālab tajos ir ietverti dažādi piesaistes elementi atkarībā no nodokļu maksātājiem, kuri ir bijuši nodarbināti vai nu privātajā, vai publiskajā sektorā. Attiecībā uz otro minēto nodokļu maksātāju kategoriju – no viņiem nodoklis tiek iekasēts dalībvalstī, kas maksā vecuma pensiju, izņemot, ja šie nodokļu maksātāji ir otrās līgumslēdzējas valsts, kurā viņi dzīvo, pilsoņi.

15 No šiem ievada apsvērumiem izriet, ka iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 18. un 21. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts nodokļu režīms, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura noslēgta starp divām dalībvalstīm un saskaņā ar kuru šo valstu nodokļu kompetence vecuma pensiju aplikšanas ar nodokli jomā ir sadalīta atkarībā no tā, vai šo pensiju saņēmēji ir bijuši nodarbināti privātajā vai publiskajā sektorā un – otrajā minētajā gadījumā – vai viņiem ir dzīvesvietas dalībvalsts pilsonība.

16 Šajā sakarā jāatgādina, ka, izskatīdama lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, vai starp Savienības dalībvalstīm noslēgtām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir jābūt saderīgām ar vienlīdzīgas attieksmes principu un, vispārīgi ņemot, ar pārvietošanās brīvībām, ko garantē Savienības primārās tiesības, Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalstis savās divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi izvirzīt piesaistes kritērijus savstarpējas nodokļu kompetences noteikšanai (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Turklāt ir svarīgi norādīt, ka tādas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā Itālijas–Portugāles konvencija mērķis ir izvairīties, ka vieniem ienākumiem nodokli piemēro abās šīs konvencijas līgumslēdzējās pusēs, bet ne garantēt, lai nodokļi, kas jāmaksā vienas konvencijas līgumslēdzējas puses nodokļu maksātājam, nebūtu lielāki par nodokļiem, kādi būtu jāmaksā otras līgumslēdzējas puses nodokļu maksātājam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Tālab par neloģisku nevar atzīt to, ka dalībvalstis seko kritērijiem, kas tiek izmantoti starptautiskajā nodokļu praksē un it īpaši – kā to dara Itālijas Republika vai Portugāles Republika un kā tas izriet no šī sprieduma 14. punkta – no ESAO attīstītās Paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam, kuras – tās 2014. gada versijas – 19. panta 2. punktā ir paredzēti tādi piesaistes kritēriji kā maksātāja valsts un pilsonība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 31. punkts, un 2018. gada 24. oktobris, *Sauvage* un *Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, 23. punkts).

19 Līdz ar to, ja starp dalībvalstīm noslēgtas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu normā par kompetences sadali nodokļu jomā ir ietverts pilsonības kritērijs, nav pamatoti šo nošķiršanu pilsonības dēļ uzskatīt par aizliegtu diskrimināciju (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Tāpat, nosakot dalībvalsts vecuma pensijas maksātāju valsti ("maksātāja valsts") kā kompetento valsti ieturēt nodokli no pensijām, ko saņem bijušie publiskā sektora darba ņēmēji, konkrētie nodokļi maksātāji paši par sevi netiek negatīvi ietekmēti, jo pret šiem nodokļu maksātājiem paustā pozitīvā vai negatīvā attieksme neizriet vis no piesaistes kritērija, bet gan no tā, cik lielu nodokli kompetentā valsts ietur, jo Savienības līmenī nav saskaņotas tiešo nodokļu likmes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 34. punkts).

21 Pamatlietas apstākļiem piemērojot šī sprieduma 16.–20. punktā atgādinātos un Tiesas judikatūrā atvasinātos principus, izriet, ka prasītāju pamatlietā apgalvotā atšķirīgā attieksme rodas no nodokļu ieturēšanas kompetenču sadales starp Itālijas–Portugāles konvencijas līgumslēdzējiem un atšķirībām, kas pastāv starp šajās līgumslēdzējās valstīs spēkā esošajiem nodokļu režīmiem. Tomēr minēto līgumslēdzēju pušu izvēle to savstarpējā nodokļu kompetenču sadalē ņemt vērā piesaistes kritērijus – kā šajā gadījumā vecuma pensijas maksātāja valsts un pilsonība – kā tāda nav uzskatāma par diskrimināciju, kas ir aizliegta ar LESD 18. un 21. pantu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 45. punkts).

22 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka LESD 18. un 21. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts nodokļu režīms, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura noslēgta starp divām dalībvalstīm un saskaņā ar kuru šo valstu nodokļu kompetence vecuma pensiju aplikšanas ar nodokli jomā ir sadalīta atkarībā no tā, vai šo pensiju saņēmēji ir bijuši nodarbināti privātajā vai publiskajā sektorā un – otrajā minētajā gadījumā – vai viņiem ir dzīvesvietas dalībvalsts pilsonība.

Par tiesāšanās izdevumiem

23 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

LESD 18. un 21. pantam nav pretrunā tāds nodokļu režīms, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura noslēgta starp divām dalībvalstīm un saskaņā ar kuru šo valstu nodokļu kompetence vecuma pensiju aplikšanas ar nodokli jomā tiek sadalīta atkarībā no tā, vai to saņēmēji ir bijuši nodarbināti privātajā vai publiskajā sektorā, un – pēdējā gadījumā – atkarībā no tā, vai viņiem ir vai nav dzīvesvietas dalībvalsts pilsonība.

[Paraksti]