Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2013. gada 12. decembrī*

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Vienlīdzīga attieksme — Ienākuma nodoklis — Tiesību akti, kas vērsti uz dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu — Citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas valsts, gūti ienākumi — Progresīva atbrīvojuma metode dzīvesvietas valstī — Ģimenes un personīgās situācijas daļēja ņemšana vērā — Noteiktu nodokļu priekšrocību, kas saistītas ar darba ņēmēja personīgo un ģimenes situāciju, zaudēšana

Lieta C-303/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal de première instance de Liège* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 31. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 21. jūnijā, tiesvedībā

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

pret

État belge.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 22. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *G. Imfeld* un *N. Garcet* vārdā – *M. Levaux* un *M. Gustin*, advokāti,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

— Igaunijas valdības vārdā – *M. Linntam*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – *F. Dintilhac* un *W. Mölls*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2013. gada 13. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 49. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *G. Imfeld* un *N. Garcet*, Beļģijā dzīvojošu pāri, par to, ka, aprēķinot viņu kopējo nodokli Beļģijā, tika ņemti vērā *G. Imfeld* citā dalībvalstī gūtie ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, bet ir bāze nodokļu priekšrocību piešķiršanai saistībā ar personīgo un ģimenes situāciju, kādēļ viņš zaudēja daļu no priekšrocībām, uz kurām viņam būtu bijušas tiesības, ja [šie ieņēmumi] nebūtu tikuši ņemti vērā.

Atbilstošās tiesību normas

1967. gada konvencija

3 Beļģijas Karalistes un Vācijas Federatīvās Republikas Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu un atsevišķu citu jautājumu ienākuma un īpašuma nodokļu, tostarp patentmaksu un zemes nodokļu, jomās regulējumu, kas parakstīta Briselē 1967. gada 11. aprīlī (*Moniteur belge*, 30.7.1969.; turpmāk tekstā – "1967. gada konvencija"), 14. pantā ar nosaukumu "Brīvās profesijas" ir noteikts:

"1. Līgumslēdzējas valsts rezidenta ienākumus, kas gūti, strādājot brīvajā profesijā vai veicot citu līdzīgu darbību pašnodarbinātas personas statusā, apliek ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot, ja šī persona savas darbības vajadzībām parasti izmanto pastāvīgo bāzi otrā valstī. Ja izmanto šādu pastāvīgo bāzi, ienākumus var aplikt ar nodokļiem arī otrā valstī, bet tikai, ciktāl tos uzliek par darbībām, kas ir veiktas šajā pastāvīgajā bāzē.

2. Termins "brīvās profesijas" it īpaši ietver pašnodarbinātas personas darbības [..], ārsta, jurista, inženiera, arhitekta, zobārsta un grāmatveža darbību."

4 1967. gada konvencijas 23. pantā, it īpaši tā 2. punkta 1. apakšpunktā, ir paredzēts, ka Vācijā gūti ienākumi, kas atbilstoši minētajai konvencijai ir apliekami ar nodokli šajā valstī, tiek atbrīvoti no nodokļa Beļģijā. Šajā pašā tiesību normā tomēr ir precizēts, ka šis atbrīvojums neierobežo Beļģijas Karalistes tiesības, nosakot nodokļu likmes, ņemt vērā tādējādi atbrīvotos ienākumus.

Beļģijas tiesības

5 Atbilstoši *Code des impôts sur le revenu de 1992* [1992. gada Likums par ienākuma nodokli] (*Moniteur belge*, 30.7.1992.), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – "1992. gada *CIR*"), 126. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Lai arī kādas nebūtu laulāto mantiskās attiecības, laulāto ienākumi, kas nav ienākumi no profesionālās darbības, tiek pieskaitīti tā laulātā profesionālajiem ienākumiem, kam tie ir vislielākie.

2. Iemaksa tiek noteikta abiem laulātajiem kopā."

6 1992. gada *CIR* 131. pantā katram nodokļa maksātājam ir noteikta ienākumu daļa, kas ir atbrīvota nodokļa. Saskaņā ar 1992. gada *CIR* 132. pantu šī atbrīvotā daļa tiek palielināta, ja nodokļa maksātāja apgādībā ir personas.

7 Ja nodoklis tiek noteikts abiem laulātajiem, šis palielinājums atbilstoši 1992. gada *CIR* 134. panta 1. punkta otrajai daļai tiek primāri pievienots tā laulātā, kam ir lielākie ienākumi, profesionālo ienākumu daļai. 1992. gada *CIR* 134. panta 1. punktā tādējādi ir paredzēts:

"Ienākumu daļu, kas ir atbrīvota no nodokļa, aprēķina katram nodokļa maksātājam, un tajā ietver kopējo pamatsummu, kuru var palielināt, un 132. un 133. pantā paredzētos papildu atbrīvojumus.

Ja nosaka kopīgu nodokļa bāzi, 132. pantā paredzētos papildu atbrīvojumus piemēro tam nodokļa maksātājam, kam ir vislielākie ar nodokli apliekamie ienākumi. [..]"

8 1992. gada *CIR* 155. pantā ir noteikts:

"Ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā, nosakot nodokli, taču tas tiek samazināts proporcionāli tai kopējo ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļiem.

Tāda pati procedūra attiecas uz:

— ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar citiem starptautiskajiem līgumiem vai nolīgumiem par atbrīvojumu no ienākuma nodokļa, ar nosacījumu, ka tajos ir paredzēta progresivitātes klauzula;

[..]

Ja tiek noteikta kopīga nodokļa bāze, samazinājumu vienam nodokļu maksātājam aprēķina attiecībā uz visiem tā neto ienākumiem."

9 Turklāt pēc 2002. gada 12. decembra sprieduma lietā C-385/00 *de Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp.) Beļģijas Karaliste 2008. gada 12. martā pieņēma Apkārtrakstu Nr. Ci.RH.331/575.420, kurā papildus 1992. gada *CIR* paredzētajam samazinājumam bija paredzēti nodokļu atvieglojumi ienākumiem, kas atbrīvoti atbilstoši konvencijai (turpmāk tekstā – "2008. gada apkārtraksts").

10 Šajā apkārtrakstā ir noteikts:

"1. Beļģijas nodokļu sistēmā nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes situāciju, [..] tiek piemērotas gan Beļģijā gūtiem ienākumiem, gan ārzemes gūtiem ienākumiem. Ja attiecīgā ģimenes vai personīgā situācija nav ņemta vērā ārzemēs, daļa no šīm priekšrocībām tiek zaudēta.

Nīderlandē tiek piemērota progresīva atbrīvojuma metode, kas ir analoga tai, kas tiek izmantota Beļģijā. [Iepriekš minētajā] spriedumā [lietā *de Groot*] Tiesa tomēr ir nospriedusi, ka šis rīcības veids ir pretrunā [Eiropas Savienības] tiesiskajam regulējumam par personu brīvu pārvietošanos.

Eiropas Komisija lūdza Beļģijai Beļģijas nodokļu tiesību normas par progresīva atbrīvojuma metodes [..] piemērošanu saskaņot ar [EKL] 18., 39., 43. un 56. pantā [..] noteiktajiem pienākumiem.

Tika atrasts šāds risinājums: gadījumā, kad nodokļu maksātāja personīgā un ģimenes situācija nav ņemta vērā ārzemēs, attiecībā uz ienākumiem, kas gūti ārzemēs, tiek piešķirts nodokļa samazinājums papildus [1992. gada] *CIR* 155. pantā paredzētajam samazinājumam.

[..]

3. Papildu samazinājumu attiecībā uz ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar konvenciju, var piešķirt tikai tad, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

   — nodokļa maksātājs ienākumus, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar konvenciju, ir guvis vienā vai vairākās [Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ)] dalībvalstīs;

   — nodokļa maksātāja personīgā vai ģimenes situācija nav ņemta vērā, aprēķinot nodokli, kas attiecīgajās valstīs ir jāmaksā par ienākumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļiem Beļģijā;

   — nodokļa maksātājs nav varējis Beļģijā pilnībā izmantot nodokļu priekšrocības, kas ir saistītas ar viņa personīgo vai ģimenes situāciju;

   — nodoklis, kas ir jāmaksā Beļģijā un kam ir pieskaitīts nodoklis, kurš ir jāmaksā ārvalstīs, ir lielāks nekā nodoklis, kas būtu bijis jāmaksā, ja ienākumi būtu gūti tikai Beļģijā un ja ar tiem saistītie nodokļi būtu jāmaksā Beļģijā.

4. Nodokļa maksātājam, kas lūdz piešķirt papildu samazinājumu, ir jāiesniedz pierādījumi par to, ka viņš ir izpildījis attiecīgos nosacījumus."

Pamatlietas

11 *G. Imfeld*, Vācijas pilsonis, un *N. Garcet*, Beļģijas pilsone, ir precējušies, viņiem ir divi bērni, un viņi dzīvo Beļģijā. Lai gan, piemērojot valsts tiesību normas, principā laulātajiem nodokļi tiek noteikti kopā, attiecībā uz 2003. un 2004. nodokļu gadu viņi savas nodokļu deklarācijas Beļģijā iesniedza atsevišķi, nenorādot, ka viņi ir precējušies.

12 *G. Imfeld*, kurš strādā kā advokāts Vācijā, kur viņš gūst visus savus ienākumus, nenorādīja nekādus ar nodokli apliekamus ienākumus Beļģijā, kā arī nevienu apgādībā esošu personu. Savukārt *N. Garcet*, kura strādā Beļģijā, deklarēja hipotekāros procentus un apgādībā esošus divus bērnus, kā arī izdevumus par bērnu aprūpi.

13 Saistībā ar minētajām deklarācijām iesniedzējtiesā notiek trīs tiesvedības, kas ir lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā.

Tiesvedības, kas attiecas uz 2003. nodokļu gadu

14 2004. gada 5. aprīlī Beļģijas nodokļu administrācija vispirms attiecībā uz 2003. nodokļu gadu konstatēja iemaksas tikai *N. Garcet* vārdā.

15 Tomēr 2004. gada 16. novembrī minētā administrācija konstatēja, ka *N. Garcet* nevar tikt uzskatīta par neprecētu, un tādēļ izdeva paziņojumu par labojumiem, kurā paziņoja par nodokļa kopīgu uzlikšanu prasītājiem pamatlietā un jaunas iemaksas noteikšanu, pamatojoties uz *N. Garcet* deklarētajiem ienākumiem un ienākumiem, ko *G. Imfeld* kā pašnodarbinātais ir guvis Vācijā.

16 Ar 2004. gada 9. decembra vēstuli prasītāji pamatlietā norādīja, ka viņi nepiekrīt tādējādi paziņotajam nodokļa apmēram, apstrīdot viņiem kopīgi veikto nodokļu aprēķinu un prasot to aprēķināt atsevišķi, lai nodrošinātu brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī *G. Imfeld* Vācijā gūto ienākumu faktisku un pilnīgu atbrīvošanu no nodokļa.

17 2004. gada 13. decembrī nodokļu administrācija paziņoja prasītājiem pamatlietā lēmumu par nodokļa noteikšanu, norādot, ka ienākumu, ko *G. Imfeld* ir guvis Vācijā, atbrīvojums būs pilnīgs, bet ka, nosakot kopējos nodokļus, ir jāņem vērā bērnu aprūpes izdevumi, no nodokļa atbrīvotā ienākumu daļa un ienākumu samazinājums pārvietošanās dēļ.

18 2005. gada 10. februārī iemaksa par 2003. nodokļu gadu tika noteikta tikai *N. Garcet*, pamatojoties uz ienākumiem, kas samazināti līdz nullei, par ko prasītāji pamatlietā 2005. gada 9. martā iesniedza sūdzību.

19 Tā kā šī sūdzība ar *directeur régional des contributions directes de Liège* [Ljēžas reģionālā tiešo nodokļu direktora] (Beļģija) 2005. gada 11. jūlija lēmumu tika noraidīta, prasītāji pamatlietā 2005. gada 29. septembrī iesniedzējtiesā cēla prasību par šo lēmumu.

20 2005. gada 13. oktobrī iemaksa par 2003. nodokļu gadu prasītājiem pamatlietā tika noteikta kopīgi, par ko viņi 2006. gada 13. janvārī iesniedza sūdzību.

21 Tā kā *directeur régional des contributions directes de Liège* šo sūdzību 2006. gada 7. martā noraidīja, prasītāji pamatlietā 2006. gada 31. martā iesniedzējtiesā cēla prasību par šo lēmumu.

Lieta, kas attiecas uz 2004. nodokļu gadu

22 2005. gada 24. jūnijā iemaksa attiecībā uz 2004. nodokļu gadu prasītājiem pamatlietā tika noteikta kopīgi, par ko viņi 2005. gada 15. septembrī iesniedza sūdzību.

23 Tā kā *directeur régional des contributions directes de Liège* šo sūdzību ar 2005. gada 19. oktobra lēmumu noraidīja, prasītāji pamatlietā 2005. gada 21. novembrī iesniedzējtiesā cēla prasību par šo lēmumu.

G. Imfeld Vācijā gūto ienākumu nodokļu režīms

24 Piemērojot 1967. gada konvenciju, *G. Imfeld* Vācijā gūtajiem ienākumiem nodokļi tika uzlikti šajā dalībvalstī. No viņa atbildes uz Tiesas uzdoto rakstisko jautājumu izriet, ka saistībā ar Vācijā gūtajiem ienākumiem viņš ir saņēmis priekšrocības par apgādībā esošiem bērniem, kas izpaudās kā ienākumu daļas atbrīvojums no nodokļa (“Freibetrag für Kinder”).

25 *G. Imfeld* nodoklis tika noteikts atsevišķi, t.i., neizmantojot tiesības uz “Ehegattensplitting” režīmu, proti, noteikt nodokli kopā, kuru atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 1.a panta 1. punkta 2. apakšpunktam var izmantot precējušies nodokļa maksātāji, kas ilgstoši nedzīvo šķirti un kas ir nodokļa maksātāji Vācijā, bet dzīvo citā dalībvalstī. No lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu un no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, nosakot nodokli par 2003. gadu, Vācijas nodokļu iestādes atteicās *G. Imfeld* piemērot šo nodokļu režīmu.

26 *G. Imfeld* par šo atteikuma lēmumu iesniegtais pieteikums ar *Finanzgericht Köln* [Ķelnes finanšu tiesas] (Vācija) 2007. gada 25. jūlija lēmumu tika noraidīts, jo, pirmkārt, viņa ar nodokli apliekamie ienākumi Vācijā neesot sasnieguši 90 % no viņa mājsaimniecības kopējiem ienākumiem un, otrkārt, viņa laulātās ienākumi esot bijuši lielāki gan par absolūto slieksni EUR 12 372 apmērā, gan par 10 % slieksni no pasaulē gūtajiem ienākumiem, sliekšņiem, kādi paredzēti Vācijas nodokļu tiesiskajā regulējumā. *Finanzgericht Köln* it īpaši uzsvēra, ka Tiesa ir apstiprinājusi minētos sliekšņus 1999. gada 14. septembra spriedumā lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 32. punkts).

27 Prasītāja pamatlietā iesniegtā apelācijas sūdzība par šo spriedumu ar *Bundesfinanzhof* (Vācija) 2007. gada 17. decembra spriedumu tika noraidīta.

Iesniedzējtiesas veiktā analīze un prejudiciālā jautājuma analīze

28 Iesniedzējtiesa norāda, ka *G. Imfeld* un *N. Garcet* kopīga aplikšana ar nodokli atbilst likumam. Laulātajiem nodoklis, kā tas ir paredzēts 1992. gada *CIR* 126. panta 1. punktā, tika uzlikts kopīgi, un prasītāju pamatlietā iemaksa tika noteikta abiem kopā. Piemērojot 1992. gada *CIR* 134. panta 1. punkta otro daļu, ienākumu daļa, kas atbrīvota no nodokļa par apgādībā esošiem bērniem, tika "prioritāri palielināta tā no laulātajiem ienākumiem, kam ir vislielākie ienākumi no profesionālās darbības", šajā gadījumā – *G. Imfeld* ienākumiem.

29 Šī tiesa jautā, vai Savienības tiesībām atbilst Beļģijas nodokļa aprēķināšanas metode. Šajā ziņā tā apgalvo, ka progresīva atbrīvojuma metode liek tādiem nodokļu maksātājiem, kādi ir prasītāji pamatlietā, zaudēt daļu no nodokļa atbrīvotās daļas, uz ko tiem ir tiesības, pamatojoties uz savu personīgo vai ģimenes situāciju, jo tā prioritāri tiek piešķirta tā laulātā ienākumiem, kura ienākumi ir vislielākie, pat tad, ja šie ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši starptautiskai konvencijai par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu. Šajā ziņā ar 1992. gada *CIR* 155. panta un 134. panta 1. punkta kopīgu piemērošanu tādā pārrobežu situācijā, kāda ir prasītājiem pamatlietā, viņuprāt, tiekot pārkāptas Savienības tiesības.

30 Šādos apstākļos, apvienojot dažādās lietas, ko tajā iesnieguši prasītāji pamatlietā, *Tribunal de première instance de Liège* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [EKL] 39. pants pieļauj tādas Beļģijas tiesību normas nodokļu jomā, kādas ir ietvertas [*CIR 1992*] 155. pantā un [134. panta 1. punkta otrajā daļā] un saskaņā ar kurām neatkarīgi no tā, vai tiek piemērots [2008. gada apkārtraksts], prasītāja Vācijā gūtie ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļiem atbilstoši [1967. gada konvencijas] [14.] pantam, tiek ietverti Beļģijas nodokļa aprēķinā un tiek izmantoti par aprēķina bāzi [*CIR 1992*] paredzēto nodokļu atvieglojumu piešķiršanai, un šie atvieglojumi, piemēram, tā ienākumu daļa, kas ir atbrīvota no nodokļiem prasītāja ģimenes stāvokļa dēļ, tiek samazināti vai piešķirti mazākā apmērā nekā tad, ja abi prasītāji ienākumus būtu guvuši Beļģijā un ja drīzāk prasītāja, nevis prasītājs būtu guvusi lielākus ienākumus, kaut gan Vācijā gūtie prasītāja ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem kā neprecētai personai un tādējādi nevar tikt saņemtas visas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar viņa personīgo un ģimenes situāciju, kuru Vācijas nodokļu iestādes ņem vērā tikai daļēji?"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

31 Iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu lemt par dalībvalsts, šajā gadījumā – Beļģijas Karalistes, šajā dalībvalstī dzīvojošam pārim –, kura viens loceklis gūst ienākumus šajā valstī, bet otrs darbojas kā pašnodarbinātais citā dalībvalstī, šajā gadījumā – Vācijas Federatīvajā Republikā, kur viņš gūst visus savus ienākumus, kas ir pāra ienākumu galvenā daļa un kam nodoklis tiek uzlikts Vācijā, un kas, piemērojot starptautisko konvenciju par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, ir atbrīvots no nodokļa Beļģijā, – noteikta nodokļu režīma saderību ar Savienības tiesībām.

32 Jāprecizē, ka, tā kā pamatlietās tiek aplūkotas divas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāju personīgo ģimenes situāciju, proti, bērnu aprūpes izdevumu atskaitīšanu un papildu no nodokļa atbrīvotās daļas piešķiršanu par apgādībā esošiem bērniem, iesniedzējtiesa ar savu jautājumu it īpaši jautā par "daļu, kas atbrīvota no nodokļa prasītāja ģimenes situācijas dēļ", atsaucoties uz 1992. gada *CIR* 134. panta 1. punkta otrajā daļā noteiktajiem aprēķināšanas noteikumiem.

33 Ar šiem vārdiem iesniedzējtiesa apzīmē nodokļu priekšrocību, ko veido 1992. gada *CIR* 132. pantā paredzētās ienākumu "daļas, kas atbrīvota no nodokļa par apgādībā esošiem bērniem, palielinājums". Tā norāda, ka atbilstoši Beļģijas tiesībām nodokļu priekšrocība tiek piešķirta pārim kopā un ka 1992. gada *CIR* 134. pantā noteikto aprēķināšanas noteikumu dēļ, saskaņā ar kuriem minētais palielinājums tiek aprēķināts, to pievienojot tā no laulātajiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kam tie ir vislielākie, tādā situācijā, kāda ir prasītājiem pamatlietā, tā tiek samazināta vai piešķirta mazākā apmērā, nekā tas būtu tad, ja abi laulātie gūtu ienākumus Beļģijā vai ja lielākos ienākumus būtu guvusi *N. Garcet*, nevis *G. Imfeld*.

34 Līdz ar to bērnu aprūpes izdevumu atskaitāmība nav viena no iesniedzējtiesas norādītajām priekšrocībām šajā lietā. Kā to tiesas sēdē ir apstiprinājusi Beļģijas valdība, bērnu aprūpes izdevumu atskaitījuma aprēķinam ir piemērojami atšķirīgi noteikumi, jo šāds atskaitījums, proporcionāli sadalot, tiek pievienots katra laulātā ienākumiem. Tā piebilda, ka šajā gadījumā atbrīvojums par bērnu aprūpes izdevumiem tika piešķirts *N. Garcet* ienākumiem kā pāra kopīgo ienākumu daļai.

Par brīvību, kas piemērojama prasītāju pamatlietā situācijā

35 Šajā jautājumā iesniedzējtiesa, lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu sniegtajos paskaidrojumos vairākkārt atsaucoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, atsaucas uz EKL 39. pantu, kas šobrīd atbilst LESD 45. pantam par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

36 *G. Imfeld*, kurš ir Vācijas pilsonis un dzīvo Beļģijā, strādā Vācijā kā advokāts un ir pašnodarbināts. Turklāt iesniedzējtiesas skaidri citētā 1967. gada konvencija, kas ir piemērojama pamatlietā, attiecas uz brīvajām profesijām un tām līdzvērtīgām pašnodarbinātu personu darbībām.

37 Līdz ar to *G. Imfeld* situācija neattiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, bet gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas attiecībā uz Savienības pilsoņiem ietver piekļuvi nealgotam darbam un tā veikšanu (it īpaši skat. 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 40. punkts).

38 Kā Tiesa atkārtoti ir nospriedusi, lai arī iesniedzējtiesa savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir attiecinājusi tikai uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvības interpretāciju, šis apstāklis nav šķērslis, lai Tiesa valsts tiesai sniegtu visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izlemjot tās iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa tos savā jautājumā ir minējusi (šajā ziņā skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais*, Krājums, I-1711. lpp., 29. punkts, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-544/07 *Rüffler*, Krājums, I-3389. lpp., 57. punkts).

39 Tātad jautājums ir jāsaprot tā, ka tas attiecas uz EKL 43. pantu, kas šobrīd atbilst LESD 49. pantam.

Par jautājumu

40 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kā rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī un vienlaikus gūst ienākumus gan minētajā valstī, gan citā dalībvalstī, kurā viena no laulātajiem profesionālajiem ienākumiem tiek atsevišķi uzlikts nodoklis un kurā viņš nevar izmantot visas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar viņa personīgo un ģimenes situāciju, tiek liegta iespēja saņemt noteiktas nodokļu priekšrocības aprēķināšanas noteikumu dēļ, kaut arī šim pārim uz to būtu tiesības, ja minētie laulātie visus vai lielāko ienākumu daļu gūtu viņu dzīvesvietas dalībvalstī.

Par ierobežojuma brīvībai veikt uzņēmējdarbību esamību

41 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav Savienības vienādošanas vai saskaņošanas pasākumu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai, attiecīgajā gadījumā noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *de Groot*, 93. punkts; 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-527/06 *Renneberg*, Krājums, I-7735. lpp., 48. punkts, un 2013. gada 28. februāra spriedumu lietā C-168/11 *Beker*, 32. punkts).

42 Tomēr šī nodokļu ieturēšanas kompetenču sadale dalībvalstīm neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām aprites brīvībām. Runājot par divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (iepriekš minētie spriedumi lietā *de Groot*, 94. punkts, un lietā *Renneberg*, 50. un 51. punkts, kā arī lietā *Beker*, 33. un 34. punkts).

43 Ir arī jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai principā dzīvesvietas dalībvalstij ir jāpiešķir nodokļu maksātājam visas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar viņa personīgo un ģimenes situāciju, tāpēc ka šī dalībvalsts, nenoliedzami, parasti vislabāk pati var novērtēt minētā nodokļu maksātāja personīgo maksātspēju, jo tajā viņam ir viņa personīgo un īpašuma interešu centrs (it īpaši skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 32. punkts; 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-87/99 *Zurstrassen*, *Recueil*, I-3337. lpp., 21. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Beker*, 43. punkts).

44 Pienākums ņemt vērā personīgo un ģimenes situāciju dalībvalstij, kurā ir gūti ienākumi, ir tikai tad, ja nodokļa maksātājs gandrīz visus vai visus savus ar nodokli apliekamos līdzekļus gūst šajā dalībvalstī un ja viņš negūst būtiskus ienākumus savas dzīvesvietas valstī, līdz ar to tā viņam nevar piešķirt priekšrocības, kas izriet no tā, ka tiek ņemta vērā viņa personīgā un ģimenes situācija (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 36. punkts; lietā *Gschwind*, 27. punkts; lietā *Zurstrassen*, 21.–23. punkts, un lietā *de Groot*, 89. punkts).

45 Ņemot vērā šos principus, ir jāpārbauda Beļģijas tiesiskā regulējuma piemērošanas tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, saderība ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

46 Prasītājiem pamatlietā šajā gadījumā kopīgi ir uzlikts nodoklis Beļģijā, kur viņi dzīvo, gūtajiem ienākumiem, kaut arī *G. Imfeld* Vācijā gūtie ienākumi bija atbrīvoti un viņam, piemērojot 1967. gada konvenciju, individuāli bija uzlikti nodokļi Vācijā, kur viņš strādā, gūtajiem ienākumiem.

47 Gan Vācijā, gan Beļģijā vismaz daļēji tika ņemta vērā personīgā un ģimenes situācija, *G. Imfeld* atbilstoši Vācijas nodokļu tiesiskajam regulējumam bija tiesības saņemt atbrīvojumu par apgādībā esošiem bērniem (“Freibetrag für Kinder”), tomēr viņam nevarēja tikt piemērots režīms “Ehegattensplitting”.

48 Atbilstoši Beļģijas nodokļu tiesiskajam regulējumam prasītāju pamatlietā pārim principā ir tiesības uz lielāku no nodokļa atbrīvotu ienākumu daļu par apgādībā esošiem bērniem. Tomēr tas to faktiski nevarēja izmantot. Papildu [no nodokļa] atbrīvotā ienākumu daļa tika noteikta *G. Imfeld* Vācijā gūtajiem ienākumiem, jo tie bija laulātā pāra lielākie ienākumi. Bet minētie ienākumi pēc tam tika atskaitīti no nodokļa bāzes, jo tie atbilstoši 1967. gada konvencijai tika atbrīvoti no nodokļa tādējādi, ka galu galā nekāda ienākumu daļa netika atbrīvota no nodokļa atbilstoši palielinājuma par apgādībā esošiem bērniem specifikai.

49 Tādējādi tāds nodokļu tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, precīzāk – progresīva atbrīvojuma metodes, kas paredzēta 1992. gada *CIR* 155. pantā, un no nodokļa atbrīvotās daļas palielināšanas par apgādībā esošu bērnu, kas paredzēta 1992. gada *CIR* 134. pantā, noteikumu piemērošana, rada nelabvēlīgāku situāciju pāriem tādā situācijā, kādā ir prasītāji pamatlietā, ko raksturo apstāklis, ka viņu ienākumu lielākā daļa tiek gūta citā dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, salīdzinājumā ar pāriem, kas visus vai lielāko daļu no saviem ienākumiem gūst Beļģijā.

50 Attieksme pret prasītājiem pamatlietā kā pāri ir bijusi nelabvēlīga, jo viņi nav saņēmuši nodokļu priekšrocības, kas izriet no ar nodokli neapliekamās daļas palielinājuma par apgādībā esošu bērnu piemērošanas, uz ko viņiem būtu tiesības, ja viņi visus savus ienākumus būtu guvuši Beļģijā vai vismaz ja *N. Garcet* Beļģijā gūtie ienākumi būtu lielāki par viņas laulātā Vācijā gūtajiem ienākumiem.

51 Tādējādi ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu ir ieviesta atšķirīga attieksme nodokļu ziņā pret Savienības pilsoņu pāriem, kuri dzīvo Beļģijas Karalistes teritorijā, atkarībā no viņu gūto ienākumu izcelsmes un nozīmīguma, kas var atturēt viņus no līgumā garantēto brīvību izmantošanas, it īpaši brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Beker*, 52. punkts).

52 Tātad minētais tiesiskais regulējums var atturēt minētās dalībvalsts pilsoņus no viņu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas, veicot saimniecisku darbību citā dalībvalstī, bet turpinot dzīvot pirmajā dalībvalstī (it īpaši skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 28. un 29. punkts, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-314/08 *Filipiak*, Krājums, I-11049. lpp., 60. punkts).

53 Tas var arī atturēt citu dalībvalstu, kas nav Beļģijas Karaliste, pilsoņus kā Savienības pilsoņus no viņu tiesību brīvi pārvietoties īstenošanas, nodibinot savu dzīvesvietu minētajā dalībvalstī, it īpaši ģimenes apvienošanās nolūkā, bet turpinot īstenot saimniecisko darbību dalībvalstī, kuras pilsoņi viņi ir.

54 Tātad Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā nav ņemtas vērā tādas pārrobežu situācijas, kāda ir pamatlietā, un tātad nav ļauts samazināt negatīvās sekas, kādas var rasties, īstenojot Savienības pilsoņiem Līgumā garantētās brīvības.

55 Komisija rakstveida apsvērumos ir uzsvērusi, ka noteikums par to, ka no nodokļa atbrīvotā daļa par apgādībā esošu bērnu tiek palielināta tam no pāra, kam ir vislielākie ienākumi, ir paredzēts, lai būtībā palielinātu priekšrocību iedarbību pārim kopumā, tostarp laulātajam, kam ir mazāki ienākumi. Tā kā nodokļa likme ir progresīva, [neapliekamās daļas] palielināšana laulātajam, kam ir vislielākie ienākumi, ir labvēlīgāka pārim nekā sadalīšana vienādās daļās vai proporcionāli. Paradoksāli, ka, piemērojot to pārrobežu situācijā, kāda ir pamatlietā, minētais noteikums noteiktos apstākļos rada tieši pretēju iedarbību, šajā gadījumā tāpēc, ka laulātais, kam ir vislielākie ienākumi, visus ienākumus gūst citā dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste.

56 Pretēji tam, ko apgalvo Beļģijas valdība, tādējādi konstatētais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nav obligātas valsts tiesību normu, kas tiek aplūkotas pamatlietā, atšķirību sekas.

57 Pārim, ko veido prasītāji pamatlietā, tādējādi ir liegta daļa no rezidējošiem pāriem paredzētajiem atbrīvojumiem tāpēc, ka tas, proti, viens no abiem, izmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā paredzēto noteikumu par no nodokļa atbrīvotās ienākumu daļas par apgādībā esošu bērnu palielināšanu dēļ (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *de Groot*, 87. punkts).

58 Beļģijas valdība vairs nevar apgalvot, ka tās nodokļu tiesiskais regulējums nerada šķēršli brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo tas, ka *G. Imfeld* izmantoja savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, neesot pasliktinājis viņam piemēroto nodokļa režīmu, tāpēc ka, pirmkārt, Vācijā viņam neesot bijis jāmaksā lielāks nodoklis, nekā tas būtu jāmaksā Beļģijā, un, otrkārt, viņa personīgā un ģimenes situācija esot ņemta vērā Vācijā, tāpēc Beļģijas Karaliste esot pilnīgi atbrīvota no jebkādām saistībām šajā ziņā.

59 Protams, kā izriet no pamatlietas pamatā esošo faktu izklāsta, *G. Imfeld* šajā gadījumā varēja gūt labumu no tā, ka viņa personīgā un ģimenes situācija tika daļēji ņemta vērā Vācijā, piešķirot viņam atbrīvojumu par apgādībā esošiem bērniem (“Freibetrag für Kinder”).

60 Tomēr nevar tikt uzskatīts, ka šīs nodokļu priekšrocības piešķiršana Vācijā var zināmā mērā kompensēt to, ka prasītāji pamatlietā ir zaudējuši Beļģijā paredzētās nodokļu priekšrocības.

61 Dalībvalsts, lai nepildītu savas Līgumā paredzētās saistības, it īpaši noteikumus par brīvību veikt uzņēmējdarbību, nedrīkst atsaukties uz to, ka cita dalībvalsts, šajā gadījumā – dalībvalsts, kurā prasītājs pamatlietā strādā un saņem visus savus ienākumus, ir vienpusēji piešķīrusi priekšrocības (šajā ziņā it īpaši skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 78. punkts; kā arī 2008. gada 11. septembra spriedumus lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 69. punkts, un lietā C-43/07 *Arens-Sikken*, Krājums, I-6887. lpp., 66. punkts).

62 Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā ir paredzētas nodokļu priekšrocības pāriem, proti, “papildu atbrīvojums par apgādājamiem bērniem”, ko piemēro tā ģimenes locekļa ienākumiem, kurš saņem vislielākos ienākumus, pilnīgi neņemot vērā, ka šis pēdējais, izmantojot līgumā paredzētās brīvības, var individuāli negūt ienākumus Beļģijā, kā rezultātā pāris tūlītēji un automātiski zaudē jebkādu iespēju izmantot minētās priekšrocības. Neatkarīgi no tā, kāds ir nodokļu režīms attiecībā uz *G. Imfeld* Vācijā, šīs zaudēšanas automātiskums apdraud brīvību veikt uzņēmējdarbību.

63 Tāpēc, lai pierādītu, ka nav ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, Beļģijas Karaliste nevar atsaukties uz to, ka šajā lietā *G. Imfeld* personīgā un ģimenes situācija tikusi daļēji ņemta vērā Vācijā, apliekot viņa ienākumus individuāli, un ka šī iemesla dēļ viņš varēja saņemt nodokļu priekšrocības.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu attaisnojumiem

64 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tāds pasākums, kurš var ierobežot LESD 49. pantā garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms, ar Līgumu saderīgs mērķis un tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr arī tādā gadījumā šāda pasākuma piemērošanai ir jābūt piemērotai, lai īstenotu attiecīgo mērķi, un tā nevar pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *de Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 35. punkts, kā arī 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-311/08 *SGI*, Krājums, I-487. lpp., 56. punkts).

65 Beļģijas valdība apgalvo, ka, pat pieņemot, ka aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, to katrā ziņā pamatojot nepieciešamība nodrošināt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

66 It īpaši šī valdība no iepriekš minētajiem spriedumiem lietā *Schumacker* un lietā *de Groot* secina, ka pastāv tāda saistība starp nodokļa uzlikšanu ienākumiem un nodokļu maksātāju personīgās un ģimenes situācijas ņemšanu vērā, ka šī situācija ir jāņem vērā dzīvesvietas valstī tikai tad, ja šajā valstī ir ar nodokli apliekami ienākumi. Beļģijas valdība uzsver, ka 1967. gada konvencijā ir paredzēts, ka nodarbinātības valstī gūtie ienākumi ir atbrīvoti [no nodokļa] dzīvesvietas valstī. Atbilstoši atbrīvojumu sistēmai nodokļu bāze būtu jāsamazina līdz nullei un jāliedz veikt samazinājumus neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saistīti ar personīgo un ģimenes situāciju.

67 Beļģijas valdība uzskata, ka, pārnesot nodokļu maksātājam nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar personīgo un ģimenes situāciju, netiktu ievērots nodokļa neuzlikšanas princips un tas pārsniegtu to, kas ir prasīts Savienības tiesībās atbilstoši Tiesas interpretācijai iepriekš minētajā spriedumā lietā *de Groot*, no kura izrietot tikai, ka priekšrocībām ir jātiek piešķirtām pilnā apmērā un pilnībā jātiek piemērotām ar nodokli apliekamajiem ienākumiem. Priekšrocību pārnešana laulātajam liegtu Beļģijas Karalistei īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz šī laulātā darbību tās teritorijā.

68 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, protams, nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot pārvietošanās brīvības Savienībā īstenošanas ierobežojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Beker*, 56. punkts).

69 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka šādu attaisnojumu nevar minēt nodokļu maksātāja dzīvesvietas dalībvalsts, lai atbrīvotos no tās atbildības principā piešķirt minētajam nodokļu maksātājam personīga vai ģimenes rakstura atvieglojumus, kas viņam pienākas, ja vien šī valsts nosacīti nav atbrīvojusies no sava pienākuma uzņemties visu pienākumu ņemt vērā nodokļu maksātāju, kas dzīvo tās teritorijā un daļēji veic savu saimniecisko darbību citā dalībvalstī, personisko un ģimenes situāciju, lai gan, pat neņemot vērā konvenciju, ir skaidrs, ka viena vai vairākas nodarbinātības valstis ienākumiem, ko tās apliek ar nodokli, piešķir priekšrocības, kas saistītas ar nodokļa maksātāju, kas nedzīvo šo valstu teritorijā, bet kas tajā gūst ar nodokli apliekamus ienākumus, personīgo un ģimenes situāciju (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *de Groot*, 99. un 100. punkts, kā arī lietā *Beker*, 56. punkts).

70 Šādos apstākļos Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *de Groot* 101. punktā ir precizējusi, ka mehānismiem, kas izmantoti, lai likvidētu nodokļu dubultu uzlikšanu, vai valsts nodokļu sistēmām, kuru rezultātā tā tiek likvidēta vai samazināta, tomēr attiecīgo valstu nodokļa maksātājiem ir jānodrošina, ka kopumā attiecīgi tiks ņemta vērā viņu personīgā un ģimenes situācija neatkarīgi no veida, kādā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas šo pienākumu savā starpā, lai neradītu nevienlīdzīgu attieksmi, kas nav saderīga ar Līguma noteikumiem par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un kas nekādi neizriet no atšķirībām, kuras pastāv valsts nodokļu tiesību aktos.

71 Šie apsvērumi ir attiecināmi arī uz pāra, ko veido prasītāji pamatlietā, situāciju.

72 Pirmkārt, 1967. gada konvencijā nodarbinātības dalībvalstij nekādā ziņā nav uzlikts pienākums ņemt vērā to nodokļu maksātāju personīgo un ģimenes situāciju, kas dzīvo citā dalībvalstī, kura ir šīs konvencijas dalībniece.

73 Otrkārt, aplūkotajā tiesiskajā regulējumā nav noteikta savstarpēja saistība starp nodokļu priekšrocībām, kuras tiek piešķirtas attiecīgās dalībvalsts rezidentiem, un nodokļu priekšrocībām, kuras viņi var izmantot, ja viņi maksā nodokļus citā dalībvalstī. Prasītājiem pamatlietā papildu atbrīvojums par apgādājamiem bērniem netika piešķirts nevis tāpēc, ka viņi bija saņēmuši līdzvērtīgas priekšrocības Vācijā, bet gan tikai tāpēc, ka viņu ienākumi tika neitralizēti, piemērojot noteikumus par aplikšanu ar nodokli.

74 Turklāt Beļģijas Karaliste šajā ziņā uzsvēra, ka 2008. gada apkārtraksts, kas ir mehānisms šādas savstarpējas atbilstības noteikšanai, nav piemērojams *G. Imfeld* situācijā.

75 Katrā ziņā pamatojums, kas ir saistīts ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, var tikt pieļauts tostarp tādēļ, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 54. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *SGI*, 60. punkts, un lietā *Beker*, 57. punkts).

76 Šajā gadījumā, ja Beļģijas Karaliste prasītājiem pamatlietā pilnībā atzītu ar personīgo un ģimenes situāciju saistītus atskaitījumus, netiktu apdraudētas šīs tiesības. Tādējādi minētā dalībvalsts neatteiktos no daļas no savas nodokļu ieturēšanas kompetences par labu citām dalībvalstīm. Kā uzsver Komisija, šajā gadījumā pārim piešķirtās priekšrocības zaudēšana ietekmē to laulāto, kuram tiek piemērots Beļģijas nodoklis. Ierobežojošā iedarbība pārim izpaužas nevis nelabvēlīgajā attieksmē pret *G. Imfeld* no nodokļa atbrīvotajiem ienākumiem, bet gan – pret viņa laulātās *N. Garcet* ienākumiem, kas gūti tikai Beļģijā un tiek pilnībā aplikti ar nodokli Beļģijā, viņai nesaņemot nekādas attiecīgās nodokļu priekšrocības.

77 Turklāt Igaunijas valdība apgalvo, ka pamatlietā aplūkotā Beļģijas nodokļu tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst, ka nodokļu maksātāja personīgā un ģimenes situācija vienlaikus varētu tikt ņemta vērā divās dalībvalstīs un tādējādi novest pie nepamatotas dubultu priekšrocību piešķiršanas. No šāda viedokļa jānorāda, ka Tiesa ir pieļāvusi iespēju dalībvalstīm vērsties pret dubultu zaudējumu atskaitīšanu un šajā ziņā norāda uz iepriekš minēto sprieduma lietā *Marks & Spencer* 47. punktu.

78 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 82. punktā, pat pieņemot, ka dažādas nodokļu priekšrocības, kuras attiecīgi piešķir abas dalībvalstis, ir salīdzināmas, ja varētu secināt, ka prasītāji pamatlietā faktiski ir saņēmuši dubultas priekšrocības, šis apstāklis katrā ziņā būtu tikai rezultāts tam, ka paralēli tiek piemēroti tādi Beļģijas un Vācijas nodokļu tiesiskie regulējumi, par kuriem ir panākta abu dalībvalstu vienošanās, kas ir formulēta 1967. gada konvencijā.

79 Turpretim attiecīgās dalībvalstis likumīgi var ņemt vērā nodokļu priekšrocības, ko, iespējams, ir piešķīrusi cita nodokļus uzliekoša dalībvalsts, ņemot vērā, kā tas izriet no šī sprieduma 70. punkta, ka – neatkarīgi no tā, kādā veidā šīs dalībvalstis ir sadalījušās savā starpā šo pienākumu, – tās nodokļu maksātājiem tiek nodrošināts, ka kopumā tiek ņemta vērā visa viņu personīgā un ģimenes situācija.

80 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kā rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī un vienlaikus gūst ienākumus gan minētajā valstī, gan citā dalībvalstī, tiek liegta iespēja saņemt noteiktas nodokļu priekšrocības to aprēķināšanas noteikumu dēļ, kaut arī šim pārim uz to būtu tiesības, ja laulātais, kam ir vislielākie ienākumi, negūtu visus ienākumus citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kā rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī un vienlaikus gūst ienākumus gan minētajā valstī, gan citā dalībvalstī, tiek liegta iespēja saņemt noteiktas nodokļu priekšrocības to aprēķināšanas noteikumu dēļ, kaut arī šim pārim uz to būtu tiesības, ja laulātais, kam ir vislielākie ienākumi, negūtu visus ienākumus citā dalībvalstī..

[Paraksti]