ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [*MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 16. februārī [1]

Lieta C-300/15

Charles Kohllun
Sylvie Kohll-Schlesser
pret
Directeur de l'administration des contributions directes

(Tribunal administratif du Luxembourg (Luksemburga) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Personu brīva pārvietošanās — Darba ņēmējs — Vienlīdzīga attieksme — Ienākuma nodoklis — Valsts pensijas un citā dalībvalstī iegūtas pensijas — Nodokļu atlaide atsevišķām pensijām — Valsts nodokļu administrācijas izdota nodokļu ieturēšanas apliecība

1. Tiesas judikatūra tiešo nodokļu jomā arvien pieaug, lai arī tā jau ir sasniegusi ievērojamu apjomu un lai arī tā parasti attiecas tikai uz Līgumā (turpmāk tekstā – arī "LESD") noteiktajām pamatbrīvībām. Šis prejudiciālais jautājums ir par Luksemburgas tiesību normas, ar kuru, grozot ienākuma nodokli, tiek piešķirta nodokļu atlaide pensionāriem, kuri atbilst noteiktiem nosacījumiem, saderību ar Savienības tiesībām.

2. Lai atbildētu uz Luksemburgas *Tribunal administratif* [Administratīvās tiesas] uzdoto jautājumu, būs jāanalizē darba ņēmēju brīvas pārvietošanās principa ietekme uz dalībvalsts tiešo nodokļu sistēmu. Būs arī jāprecizē pensionāru, kuri ir izmantojuši šo brīvību vai nu saskaņā ar LESD 45. pantu, kas attiecas uz darba ņēmējiem, vai saskaņā ar vispārīgu tiesību normu, LESD 21. pantu, gūtajiem ienākumiem piemērojamie kritēriji. Katrā ziņā Tiesas atbildei ir jābūt tādai, lai, ja iespējams, precizētu valsts tiesiskā regulējuma par pārvietošanās brīvības ierobežojumiem pārbaudes robežas, konkrēti, to iespējamo pamatojumu.

I –**Valsts tiesību normas**

A – *Luksemburgas tiesības*

3. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka atbilstoši *Loi concernant l'impôt sur le revenu* [Likuma par ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – "*L.I.R.*") 139.b panta 1. punktam tā redakcijā, kas ir piemērojama 2009. gada un nākamo gadu ienākumiem, nodokļa atlaide pensionāriem tiek piešķirta visiem nodokļu maksātājiem, kam *L.I.R.* 96. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratnē ir ienākumi no pensijām vai mūža rentēm, kurus Luksemburgai ir tiesības aplikt ar nodokļiem, un kam ir nodokļu ieturēšanas apliecība.

1 — Oriģinālvaloda – spāņu.

4. Tāpat saskaņā ar *L.I.R.* 139.b panta 2. punktu nodokļa atlaide pensionāram tiek piešķirta un atmaksāta vienīgi tad, ja pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs nodokli ietur no algas, pamatojoties uz nodokļu ieturēšanas apliecību.

5. Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, saskaņā ar parlamenta dokumentiem, kas attiecas uz Likumprojektu Nr. 5924[2], nodokļa atlaide darbiniekiem un pensionāriem ir paredzēta noteikumos par nodokļa ieturēšanu no algām, lai šīs nodokļa atlaides darba ņēmējiem un pensionāriem tiktu piešķirtas vienīgi ar darba devēju, pensijas fondu un citu pensijas maksātāju starpniecību, pamatojoties uz ierakstiem minētajās apliecībās.

6. Savukārt Luksemburgas un Nīderlandes konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – "*CDI*") 19. pantā ir noteikts šādi:

"Neskarot 20. panta 1. punktu, pensija un cita tamlīdzīga atlīdzība, ko kādas līgumslēdzējas valsts rezidentam izmaksā par iepriekšēju nodarbinātību, ir apliekama ar nodokļiem tikai šajā valstī."

II –**Pamatlietas fakti un tiesvedība valsts tiesā**

7. Tiesvedība iesniedzējtiesā ir par divām Nīderlandes pensijām, kuras saņem *C. Kohll* un kuras apliek ar nodokļiem Luksemburgā: pirmo tieši maksā sabiedrība "Shell International B.V", uzņēmums, kurā viņš ir strādājis vairākus gadus, un otro maksā "Sociale Verzekeringsbank" (*SVB*)[3].

8. Ņemot vērā to, ka abas Nīderlandes pensijas netika apliktas ar nodokli Luksemburgā kā ienākuma gūšanas vietā, *C. Kohll* trijos gados, kas attiecas uz pamatlietu, proti, 2009., 2010. un 2011. gadā, netika piešķirtas nekādas nodokļa atlaides pensionāriem.

9. *C. Kohll* 2013. gada 20. februārī iesniedza sūdzību *Administration des Contributions directes* [Tiešo nodokļu pārvaldes] direktoram (turpmāk tekstā – "direktors")[4] par ienākumu nodokļa aprēķinu par 2009. gadu, kurš izdots 2010. gada 9. jūnijā, un ienākuma nodokļa aprēķiniem par 2010. un 2011. gadu, kuri abi ir izdoti 2013. gada 6. februārī.

10. Direktors ar 2013. gada 23. septembra lēmumu atzina, ka sūdzība attiecībā uz ienākumu nodokļu aprēķinu par 2009. gadu ir nepieņemama, jo ir iesniegta pēc termiņa, un grozīja ienākumu nodokļa aprēķinus par 2010. un 2011. gadu sūdzības iesniedzējam par sliktu. Konkrētāk, direktors uzskatīja, ka sūdzības iesniedzējam, kas saņem pensiju, uz kuru neattiecas nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā Luksemburgā, nav tiesību uz nodokļu atlaidi pensionāriem attiecībā uz 2010. un 2011. gadu, pamatojoties uz *L.I.R.* 139.b pantu.

11. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Tribunal administratif* formālu trūkumu dēļ atzina par nepieņemamu *S. Kohll-Schlesser*, prasītāja laulātās, prasību par viņas *SVB* pensiju, kuru tā saņēma par attiecīgajiem gadiem. Šī pārsūdzība vairs nav strīda priekšmets.

12. Prasītājs *Tribunal administratif* tiesvedībā apgalvoja, ka nodokļa atlaides nepiešķiršana personām, kuru pensijas nav jāapliek ar nodokli ienākuma gūšanas vietā Luksemburgā, izslēdz šīs personas no saņēmēju skaita, tādējādi paredzot nodokļu atlaižu piešķiršanu tikai personām, kuras saņem pensiju no Luksemburgas pensiju fondiem. Šajā ziņā viņš šaubījās, ka likumdevēja nodoms 2008. gadā, kad *L.I.R.*

2 — Jāsaprot, ka, tiklīdz tas tika apstiprināts kā 2008. gada 19. decembra likums, ar šo projektu nodokļu atlaižu regulējums tika pārstrādāts atbilstoši šajā lietā apstrīdētajam veidam.

3 — *SVB* ir valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu pārvaldītājs Nīderlandē. Tā pārvalda tostarp valsts pamatpensiju, uz kuru ir tiesības visām personām, kuras ir sasniegušas pensionēšanās vecumu un uzturas vai ir uzturējušās šajā dalībvalstī.

4 — Luksemburgas nodokļu pārvaldes kompetentā iestāde tostarp sūdzību izskatīšanai par tiešo nodokļu aprēķinu.

tika grozīts šeit apspriestajā izpratnē, būtu bijis atstāt bez nodokļa atlaides Luksemburgā rezidējošus pensionārus, kuru ienākumi izriet no ārvalstīs iegūtas un ārvalstu pensiju fonda izmaksātas pensijas. Viņš uzskatīja, ka šāda interpretācija ir tostarp LESD 45. pantā paredzētā personu (darba ņēmēju) brīvas pārvietošanās principa pārkāpums.

13. Savukārt [Luksemburgas] valdības pārstāve pauda viedokli, ka *L.I.R.* 139.b pants nerada jautājumus saistībā ar darba ņēmēju brīvu pārvietošanos LESD 45. panta izpratnē. Viņa uzskata, ka *C. Kohll* nav ticis diskriminēts, jo atšķirīgā situācija, kurā tas atrodas, ir likumdevēja ieviestās nodokļa atlaides nepieciešamās sekas.

14. Valdības pārstāve arī apgalvoja, ka šī atšķirība esot objektīvi pamatota, ņemot vērā tiesību normas mērķi. Tāpat tā noraidīja LESD 21. pantā noteiktā personu brīvās pārvietošanās principa pārkāpumu, jo attiecīgais valsts tiesiskais regulējums neietekmējot pārvietošanās brīvību, jo nerada šķēršļus uzturēties citā dalībvalstī.

15. *Tribunal administratif* norāda, ka, lai arī tekstā nav ietverts nosacījums par iespējamā ieguvēja pilsonību, bet nodokļa atlaides piešķiršana ir atkarīga no nosacījuma, ka rezidentam ir nodokļu ieturēšanas apliecība, *L.I.R.* 139.b pants varētu radīt netiešu diskrimināciju. Tā pamato šo viedokli ar to, ka nodokļa atlaide netiek piešķirta personām, kas saņem pensijas, uz kurām neattiecas nodokļa ieturēšana ienākuma gūšanas vietā Luksemburgā, piemēram, pensijas no ārvalstīm.

16. Šajos apstākļos iesniedzējtiesa norāda, ka, ņemot vērā *L.I.R.* 139.b panta interpretācijas grūtības un to, ka nepastāv Savienības tiesību judikatūra, kurā būtu risināta tāda pati juridiska problēma, tā ir nolēmusi iesniegt Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai šādu jautājumu:

"Vai darba ņēmēju brīvas pārvietošanās princips, kas konkrēti paredzēts LESD 45. pantā, ir pretrunā 1967. gada 4. decembra *Loi concernant l'impôt sur le revenu* [Likuma par ienākuma nodokli] grozītās redakcijas 139.b panta 1. punktam, ciktāl tajā paredzētā nodokļa atlaide tiek attiecināta tikai uz personām, kurām ir nodokļu ieturēšanas apliecība?"

III – **Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku argumenti**

A – *Tiesvedība*

17. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesas kancelejā 2015. gada 19. jūnijā.

18. Tiesas statūtu 23. panta otrajā daļā noteiktajā termiņā rakstveida apsvērumus iesniedza tikai Luksemburgas valdība un Eiropas Komisija.

19. Tiesas sēde nav notikusi, jo to nav lūdzis neviens no minētajiem lietas dalībniekiem.

B – *Iesniegto argumentu kopsavilkums*

20. Luksemburgas valdībai ir šaubas, vai šo lietu var attiecināt uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos. Tā uzskata, ka attiecīgās tiesību normas ne liedz, ne attur dalībvalsts pilsoņus izbraukt no to izcelsmes valsts, lai īstenotu savas brīvas pārvietošanās tiesības. Tomēr tā izklāsta vairākus pakārtotus apsvērumus gadījumam, ja Tiesa lemtu citādi.

21. Tā norāda, ka attiecīgais tiesiskais regulējums neattiecas uz visiem ienākumiem no pensijām, bet gan tikai uz tiem, par kuriem tiek ieturēts nodoklis, kas būtu nodokļa atlaides nepieciešamās sekas. Šajā ziņā tā paskaidro, ka pensiju fondi parasti izmaksā pensionāriem nodokļa atlaidi katra mēneša beigās. Šajā nolūkā likums atļauj fondiem kompensēt nodokļa atlaides ar pozitīvajiem ieturējumiem tādējādi, ka veiktā nodokļa ieturēšana atbilst rezultātam, kas rodas, atņemot nodokļa atlaidi no ieturējuma bruto summas.

22. Tādējādi minētā valdība turpina, ka *L.I.R.* 139.b pants iekļaujas nodokļa ieturēšanas šaurajā regulējumā, ieturot vai savukārt atgriežot nodokli tiem, uz kuriem attiecas nodokļa ieturēšanas procedūra tikai un vienīgi saistībā ar ienākumiem no pensijām. Tādēļ tā uzskata, ka fiskālās priekšrocības piešķiršanas pakārtošana tam, vai labuma ieguvējs ir pievienojis nodokļu ieturēšanas apliecību, nav darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums, ne arī LESD 21. pantā noteiktās personu brīvas pārvietošanās ierobežojums.

23. Pakārtoti, ja Tiesa uzskatītu, ka attiecīgā valsts tiesību norma ierobežo darba ņēmēju vai vēl plašāk – personu – brīvu pārvietošanos, Luksemburgas valdība ir iesniegusi argumentus, ar kuriem tā attaisno šādu ierobežojumu. Kopsavilkumā tie ir divi galvenie argumenti.

24. Pirmkārt, tā pauž, ka brīvas pārvietošanās ierobežojums ir likumdevēja noteiktās nodokļa atlaides nepieciešamās sekas, jo pensiju fondi, kuriem ir nepieciešamā informācija nodokļu ieturēšanas apliecību uzturēšanai, spēj gan labāk nodrošināt nodokļa atlaides piešķiršanu, gan arī tieši un efektīvi to iekasēt vai atgriezt. No šī viedokļa tā būtu vienīgā iespējamā sistēma, kuru var izmantot praksē, un tai nebūtu nesamērīgas ietekmes uz valsts institūcijām, fondiem un citiem nodokļu atlaides maksātājiem, ne arī uz ieinteresētajiem dalībniekiem.

25. Otrkārt, tā uzskata, ka šo sistēmu attaisno vispārējo interešu iemesli, kas izriet no saistības starp nodokļa ieturēšanas sistēmu (tas ir, ieturējuma ienākumu gūšanas vietā) un nodokļa atlaides pensionāriem piemērošanas, kas kļūtu par nepieciešamu sastāvdaļu nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanai. Tā uzskata, ka *L.I.R.* 139.b pants ir samērīgs ar *L.I.R.* sasniedzamo mērķi un nav mazāk ierobežojošu līdzekļu, lai varētu panākt tādu pašu rezultātu.

26. Komisija uzskata, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iztrūkst fakti, kas ļautu skaidri noteikt, kuru Savienības tiesību normu iespējami pārkāpj *L.I.R.* 139.b pants. Konkrēti, tā pauž nožēlu, ka nav zināms, vai *C. Kohll* atgriezās Luksemburgā no Nīderlandes, lai meklētu darbu vai strādātu pirms pensionēšanās, – tādā gadījumā viņa labā varētu atsaukties uz LESD 45. pantu [5], vai arī viņa atgriešanās izcelsmes valstī bija saistīta ar vēlēšanos dzīvot Luksemburgā, kad viņš būs beidzis savu profesionālo darbību, un tādā gadījumā viņš varētu atsaukties uz personu brīvas pārvietošanās tiesībām, kas ir noteiktas LESD 21. pantā [6].

27. Pastāvot šādam riskam un ņemot vērā piemērojamo argumentu līdzību divu LESD pantu pārkāpumu analīzē, Komisija piedāvā to kopīgu izskatīšanu, kurā tiek secināts, ka tie abi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir šajā lietā.

28. Izvērtējot, ka *C. Kohll* situācija ir salīdzināma, kā tas ir noteikts Tiesas judikatūrā [7], ar pensionāra nodokļu maksātāja, kas saņem savus ienākumus no Luksemburgā reģistrēta pensiju fonda, situāciju, Komisija uzskata, ka pastāv gan LESD 45. panta, gan LESD 21. panta ierobežojumi.

5 — Komisija šajā ziņā atsaucas uz spriedumiem *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35), konkrēti, tā 9. punktu, un Komisija/Dānija (C-150/04, EU:C:2007:69), 41. punkts.

6 — Komisija piemin spriedumus, kas ir pasludināti lietās *Turpeinen* (C-520/04, EU:C:2006:703), 16. punkts, un *Rüffler* (C-544/07, EU:C:2009:258), 56. punkts un tajā minētā judikatūra.

7 — Lieta *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), 27. punkts.

29. Faktiski *L.I.R.* 139.b panta mērķis, ņemot vērā 2008. gada 19. decembra likuma preambulu, ir palīdzēt visneaizsargātākajiem, kuru vidū ir visi pensionāri, palielinot to pieejamos ienākumus. Tomēr Komisija uzskata, ka šis mērķis ir izpildāms attiecībā uz visiem Luksemburgā dzīvojošiem pensionāriem – gan tiem, kas saņem savas pensijas no fondiem un citiem Luksemburgas pensiju maksātājiem, gan tiem, kas to saņem no citas dalībvalsts un tiek aplikti ar nodokli Luksemburgā saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteikumiem.

30. Tomēr, izslēdzot no nodokļa atlaides saņemšanas pensionārus, kas saņem pensijas no citām dalībvalstīm, attiecīgā norma rada nevienlīdzīgu attieksmi, kas a) var atturēt darba ņēmējus strādāt citā dalībvalstī un iegūt tur pensijas tiesības un b) rada nelabvēlīgu situāciju pensionāriem, kuri apmetas uz dzīvi Luksemburgā, sodot viņus par pašu faktu, ka viņi ir izmantojuši pārvietošanās brīvību uz citu dalībvalsti.

31. Komisija uzskata, ka tieši tādēļ, ka pensionāriem, kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli Luksemburgā, tiek liegta nodokļa atlaides priekšrocība, attiecīgā valsts tiesību norma nav piemērota, lai atbilstu apgalvotajam vispārējo interešu iemeslu mērķim. Šajā ziņā Komisija atzīmē, ka nodokļa atlaide tiek piemērota, neņemot vērā pensijas apmēru, izņemot tās pensijas, kas nesasniedz EUR 300 gadā vai EUR 25 mēnesī, tādēļ no ekonomiskā un sociālā viedokļa par iedzīvotāju mazaizsargātākajām kategorijām nav īpaši padomāts. Tādēļ nodokļu maksātāji, kas saņem pensiju no citas dalībvalsts, bet tā tiek aplikta ar nodokli Luksemburgā, pat ja tā ir pieticīgā apmērā, nesaņem nodokļa atlaidi, jo nodoklis netiek ieturēts ienākuma gūšanas vietā. No tā izriet, ka kritērijs, kas saista atlaidi (nodokļa atlaidi) ar pensiju, kuras tiek apliktas ar nodokli Luksemburgā, izcelsmes vietu, neatbilst pat valsts tiesību noteiktajam mērķim.

32. Komisijas viedoklis ir tāds, ka attiecīgā tiesību norma nav attaisnojama arī administratīvi praktisku iemeslu dēļ. Konkrēti, tā atzīmē, ka atlaidi varētu piešķirt pensionāriem, kuriem šobrīd tā netiek piešķirta, ļaujot tiem atlaidi atskaitīt no nodokļa summas tā aprēķina brīdī, nosakot nodokļa bāzi, nesagādājot pārmērīgas neērtības [nodokļu] pārvaldei, pensiju fondiem un nodokļu maksātājiem, kurus min Luksemburgas valdība.

33. Turklāt tā arī neredz iespējamu pamatojumu nepieciešamībai saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, ņemot vērā, ka nav konstatēta nekāda tieša saikne starp attiecīgo nodokļa atlaidi un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu [8].

34. Visbeidzot Komisija uzskata, ka nevar izmantot par attaisnojumu vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm [9], ņemot vērā, ka šajā strīdā Luksemburgai ir nodokļu jurisdikcija par citā dalībvalstī, proti, Nīderlandē, iegūtām pensijām.

IV –**Prejudiciālā jautājuma analīze**

A –*Sākotnējais jautājums: par piemērojamo Līguma normu*

35. Šajā prejudiciālajā tiesvedībā iesniegtie apsvērumi liecina, ka pastāv šaubas par tiesību normu, kura būtu attiecināma uz *C. Kohll* juridisko situāciju. Kā iespējami tiek apsvērti LESD 21. panta 1. punkts par Savienības pilsoņu pārvietošanās un uzturēšanās brīvību dalībvalstu teritorijās un LESD 45. pants par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Savienības teritorijā.

8 — Komisija šajā kontekstā norāda uz spriedumu *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, EU:C:2008:531), 37. līdz 39. punkts un tajos minētā judikatūra.

9 — Skat. spriedumu *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138), 81. un 84. līdz 86. punkts.

36. Luksemburgas valdība noliedz, ka ir izpildīti nosacījumi kāda no minēto pantu piemērošanai, jo uzskata, ka attiecīgā tiesību norma nevar atturēt un traucēt pilsoņus īstenot to tiesības uz brīvu pārvietošanos.

37. Tieši pretēji, Komisijas šaubas rodas, jo trūkst informācijas, lai zinātu, vai *C. Kohll* atgriezās savā izcelsmes valstī Luksemburgā, lai strādātu pirms pensionēšanās, vai arī pēc profesionālās darbības pabeigšanas viņš apmetās uz dzīvi savā dzimtenē. Ar pirmo pieņēmumu lietu būtu jāizskata saskaņā ar LESD 45. pantu un ar otro pieņēmumu – saskaņā ar LESD 21. pantu.

38. Lai arī es izteikšu viedokli par piemērojamo tiesību normu, no praktiskā viedokļa šīs diskusija var būt (vai vismaz šķist) nevajadzīga, ņemot vērā, ka tās pašas interpretācijas metodes tiek izmantotas attiecīgo primāro tiesību aktu noteikumu pārbaudei. Tomēr faktiskās situācijas pareiza kvalifikācija konkrētas tiesību normas ietvaros vienmēr ir noderīga, piemēram, kā pamatnostādne nākotnes gadījumiem.

39. Pensionāru kā īpašas personu kategorijas situācija Savienības tiesībās ir saistīta ar netiešu vai izvairīgu norādi, ka LESD 45. panta 3. punkta d) apakšpunkts nodrošina darba ņēmēja tiesības palikt kādā dalībvalstī *pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī ir beigušās*. Šīs tiesības patlaban ir regulētas Direktīvas 2004/38[10] 17. pantā, kurā ir noteikti dažādi izņēmumi par labu pensionāriem un darbnespējīgām personām, samazinot Savienības pilsoņu un to ģimenes locekļu vispārējo piecu gadu likumīgas nepārtrauktas uzturēšanās termiņu uzņemošajā dalībvalstī kā nosacījumu pastāvīgas uzturēšanās tiesību iegūšanai šajā dalībvalstī. Tomēr šajā lietā tas nav atbilstošs tiesiskais regulējums, un arī šī Līgumā noteiktā pamatbrīvība nebeidzas tikai ar pastāvīgu uzturēšanos citā dalībvalstī.

40. Lietas fakti sakrīt ar spriedumiem, kuros atsaukšanās uz darba ņēmēju brīvas pārvietošanās tiesībām, kas ir noteiktas LESD 45. pantā, ir notikusi saistībā ar valstu tiesiskajiem regulējumiem dažādās jomās, konkrēti, nodokļu jomā, tas ir, jomā, kas pārsniedz uzturēšanās tiesības uzņemošajā valstī. Un Tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka noteiktas darba ņēmēja tiesības tiek nodrošinātas migrējošiem darba ņēmējiem pat tad, kad tiem vairs nav darba tiesisko attiecību[11].

41. Tomēr Tiesa ne vienmēr ir atzinusi pensionāram šo darba ņēmēja statusu, kas tam būtu ļāvusi izmantot LESD 45. pantā noteiktās brīvas pārvietošanās tiesības. Tā spriedumos *Pusa*[12], *Turpeinen*[13] un nesenākajā spriedumā *Hirvonen*[14], kas, iespējams, pēc noklusējuma ir balstīts uz kritēriju, ka darba tiesisko attiecību izbeigšanās sekas skartajai personai principā ir darba ņēmēja statusa zaudēšana LESD 45. panta izpratnē[15], Tiesa ir noliegusi, ka minētais pants attiektos uz personām, kuras visu savu profesionālo darbību veikušas savā dalībvalstī un tiesības uzturēties citā dalībvalstī izmantojušas tikai pēc došanās pensijā, bez jebkāda nolūka tur veikt algotu darbu[16]. Šīs lietas tika atrisinātas, piemērojot spēkā esošo LESD 21. pantu.

10 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīva 2004/38/EK par Savienības pilsoņu un viņu ģimenes locekļu tiesībām brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ar ko groza Regulu (EEK) Nr. 1612/68 un atceļ Direktīvu 64/221/EEK, 68/360/EEK, 72/194/EEK, 73/148/EEK, 75/34/EEK, 75/35/EEK, 90/364/EEK, 90/365/EEK un 93/96/EEK. (OV L 158, 77. lpp.).

11 — Spriedumi *Meints* (C-57/96, EU:C:1997:564), 40. punkts, un *Martínez Sala* (C-85/96, EU:C:1998:217), 32. punkts un tajā minētā judikatūra.

12 — Lieta C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Lieta C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Lieta C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Skat. spriedumu *Leclere* un *Deaconescu* (C-43/99, EU:C:2001:303), 55. punkts.

16 — Skat. ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumu 60. punktu lietā *Turpeinen* (C-520/04; EU:C:2006:332), uz kuriem ir atsauce sprieduma 16. punktā.

42. Īsumā – personām, kas, beidzot strādāt algotu darbu, tikai maina savu uzturēšanās dalībvalsti, Savienības tiesībās ir noteiktas brīvas pārvietošanās tiesības saskaņā ar LESD 21. pantu, bet ne saskaņā ar LESD 45. pantu. Iemesls tam, stingri ņemot, ir tas, ka brīdī, kad šīs personas maina savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, tās vairs neīsteno pārvietošanās brīvības tiesības, kas Līgumā ir noteiktas darba ņēmējiem, jo tiem vairs nav darba ņēmēja statusa [17].

43. Īsumā – pēc brīvas pārvietošanās tiesību īstenošanas algotā darbā personas, kas ir daļēji vai pilnībā beigušas savu profesionālo darbību citā dalībvalstī, kura nav to izcelsmes valsts, un atgriežas izcelsmes valstī, lai tajā apmestos un dzīvotu bez nolūka tajā strādāt, var atsaukties uz LESD 45. pantu [18]. Tomēr aizsardzība, ko šajos gadījumos nodrošina Līgums, saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecas tikai uz diskrimināciju un šķēršļiem, kas ietekmē tiesības, kuras ir iegūtas saistībā ar iepriekšējām darba attiecībām [19].

44. No lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādītajiem faktiem izriet, ka pensija, kuru *C. Kohll* saņem tieši no sabiedrības "Shell International B.V" un kura veido lielāko daļu no viņa ienākumiem, izriet no viņa iepriekšējām darba attiecībām ar šo Nīderlandes uzņēmumu. Pamatojoties uz iepriekšējā punktā minēto judikatūru, es uzskatu, ka šīs personas ienākumus no pensijas aizsargā LESD 45. pantā noteiktā darba ņēmēju pārvietošanās brīvība.

45. Atšķirībā no Komisijas es uzskatu, ka ir iespējams noteikt attiecīgo Līguma tiesību normu gan gadījumam, ja *C. Kohll* pārcēlās uz Luksemburgu, lai strādātu citu algotu darbu, gan arī, ja viņš to izdarīja jau tad, kad bija pensionējies. Es uzskatu, ka, ņemot vērā to, ka pensijas, kas ir strīda priekšmets, izriet tikai no *C. Kohll* Nīderlandē pavadītā laika, tās ir darba ņēmēja tiesības, kas ir iegūtas, īstenojot savas brīvas pārvietošanās tiesības, un uz tām ir jāattiecina LESD 45. panta aizsardzība. [20] Šajos apstākļos lietas atrisināšanai nav svarīgi, vai prasītājs atgriežas savā izcelsmes dalībvalstī, lai turpinātu strādāt pirms pensionēšanās vai arī lai tieši izmantotu savu pensionēšanos.

46. Atliktu noskaidrot, vai šī argumentācija ir piemērojama arī prasītāja otrai pensijai pamatlietā, kuru tas saņem no *SVB*. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka runa ir par pensiju, kura ir neatkarīga no iemaksām un kuru Nīderlandes valsts piešķir personām, kas ir uzturējušās Nīderlandē, neatkarīgi no tā, vai tās ir vai nav strādājušas algotu darbu šajā valstī.

47. Lai arī ir skaidrs, ka, ņemot vērā *SVB* pensijas raksturu, nav tiešas saiknes ar darba attiecībām, tomēr *C. Kohll* gadījumā vienīgais *SVB* pensijas pastāvēšanas pamatojums arī izriet no viņa darba attiecībām, bet netiešā veidā, jo prasītājam nekad nebūtu bijušas tiesības uz to, ja viņš nebūtu uzturējies Nīderlandē savu darba pienākumu dēļ. Turklāt atsevišķa katras attiecīgās pensijas pārbaude saskaņā ar citu Līguma pantu veicinātu mākslīgu abu pensiju nodalīšanu, kas ir ļoti attālināti no *C. Kohll* dzīves realitātes.

48. Īsumā sakot, ienākumi, kurus prasītājs pamatlietā iegūst no savām divām pensijām, ir viņa darba ņēmēja, kas īstenoja pārvietošanās brīvību, statusā iegūtās tiesības, un tām ir paredzēta LESD 45. pantā noteiktā aizsardzība, saskaņā ar kuru ir jāizpēta attiecīgais valsts tiesiskais regulējums.

17 — Skat. *contrario sensu* Tiesas pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru "[..] visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādi pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā" (spriedums *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124), 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

19 — Spriedums *Leclere* un *Deaconescu* (C-43/99, EU:C:2001:303), 59. punkts.

20 — Tāpat kā lietā *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22), 28. punkts, *C. Kohll* savas valsts institūcijās sūdzas tieši par to, ka attiecīgā tiesību norma tam ir nelabvēlīga, jo viņš ir veicis savu profesionālo darbību citā dalībvalstī.

B –*Par darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojumu pastāvēšanu*

49. Lai arī dažos procesuālajos rakstos, kas ir iesniegti šajā tiesvedībā, šķietami ir saikne starp iespējamo darba ņēmēju pārvietošanās brīvības pārkāpumu un pienākumu būt nodokļu ieturēšanas apliecības turētājam saskaņā ar *L.I.R.* 139.b pantu, es domāju, ka šāds pienākums nav nekas vairāk kā katrā taksācijas gadā īstenoto dažādo ieturējumu mainīgs atveidojums. Manuprāt, apliecībai pašai par sevi nav vairāk kā *ad probationem* vērtība un tā nerada tiesības prasīt attiecīgo nodokļa atlaidi. Tādējādi, lai noskaidrotu, vai pastāv LESD 45. panta pārkāpums, ir vairāk jākoncentrējas uz attiecīgās tiesību normas regulējuma analīzi, nevis nodokļu ieturēšanas apliecību.

50. Kad tas ir noskaidrots, es sākšu analizēt iespējamo Līgumā noteiktās pamatbrīvības pārkāpumu tipiskā veidā, tas ir, atgādinot pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence jebkurā jautājumā, ievērojot Savienības tiesības [21]. Ne velti šis pieņēmums zaudē spēku, jo pamatojuma analīzē būs redzams, ka ir svarīgi ņemt vērā noteiktus faktorus, kas pievienojas tradicionālajiem argumentiem, uz kuriem atsaucas, lai attaisnotu tāda veida ierobežojumus, kā, piemēram, nodokļu sistēmas saskaņotība [22], nepieciešamība garantēt nodokļu kontroles efektivitāti un krāpšanas apkarošanu [23].

51. Attiecībā uz personu brīvu pārvietošanos Tiesa ir uzskatījusi, ka Līguma noteikumu mērķis šajā jomā ir atvieglot Kopienas [Savienības] pilsoņu jebkura veida profesionālo darbību veikšanu visā Savienībā un tie iestājas pret pasākumiem, kas varētu traucēt šiem pilsoņiem veikt ekonomiskas darbības citas dalībvalsts teritorijā [24].

52. Konkrētāk, darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jautājumā Tiesa ir noteikusi, ka valsts tiesību normas, kas kavē vai attur dalībvalsts pilsoni, darba ņēmēju, atstāt savas izcelsmes valsti, lai izmantotu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, rada šķēršļus šai brīvībai pat tad, ja tos piemēro neatkarīgi no attiecīgo darba ņēmēju pilsonības [25].

53. Šajā lietā *L.I.R.* 139.b pants pensionāram, kura pensiju nemaksā Luksemburgas pensiju fonds vai cits maksātājs, liedz tam nodokļu priekšrocību – nodokļa atlaidi. Šī atšķirīgā attieksme var atturēt gan Luksemburgas darba ņēmējus, kas vēlas meklēt darbu citā dalībvalstī, gan Luksemburgas darba ņēmējus, kuriem ir citas dalībvalsts pilsonība, kuri vēlas apmesties Luksemburgā pēc pensionēšanās.

54. Turklāt attiecīgais valsts tiesiskais regulējums rada netiešu diskrimināciju [26], ciktāl nodokļu ieturēšanas apliecības neesamība pati par sevi ietekmē nodokļa atlaides nepiešķiršanu citu dalībvalstu pilsoņiem lielākā mērā nekā luksemburgiešiem, ņemot vērā, ka pensijas no citām Savienības dalībvalstīm saņems galvenokārt citu dalībvalstu pilsoņi [27].

21 — Skat., piemēram, spriedumus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), 36. punkts; Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793), 33. punkts, kā arī *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397), 20. punkts.

22 — Šis pamatojums tika pirmo reizi atzīts spriedumā *Bachmann* (C-204/90; EU:C:1992:35), 21. punkts, un tas ir bieži izmantots vēlākos spriedumos, piemēram, spriedumos *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588), 43. punkts, vai Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793), 70. punkts.

23 — Skat., piemēram, spriedumu *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124), 50. punkts un tajā minētā judikatūra.

24 — Spriedumi, tostarp *Bosman* (C-415/93, EU:C:1995:463), 94. punkts; *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22), 37. punkts, un *Kranemann* (C-109/04, EU:C:2005:187), 25. punkts.

25 — Spriedumi *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513), 74. punkts, un *Kranemann* (C-109/04, EU:C:2005:187), 26. punkts.

26 — Saskaņā ar Tiesas judikatūru vienlīdzīgas attieksmes normas aizliedz ne tikai tiešu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kas, piemērojot citus atšķirības kritērijus, izraisa to pašu rezultātu (spriedums *Sotgiu*, C-152/73, EU:C:1974:13, 11. punkts).

27 — Skat. salīdzinājumam spriedumu *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186), 14. punkts.

55. Neapšaubāmi, ka nebūtu atšķirīgas attieksmes, ja *C. Kohll* situācija atšķirtos no pensionāra situācijas, kas saņem pensiju no Luksemburgas pensiju fonda. Attiecīgo situāciju atšķirības pārbaude arī ir tipiska tiešo nodokļu un pārvietošanās brīvības lietās, un tā ir jāīsteno ar dogmatisko imperatīvu palīdzību pirms pamatojumu analīzes [28].

56. Spriedumi par situāciju salīdzināmību ir bijuši galvenokārt lietās, kas attiecās uz noteiktas dalībvalsts nerezidentiem attiecībā pret rezidentiem [29]. Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu maksātājs nerezidents, kam nav nozīmīgu ienākumu dalībvalstī, kurā tas uzturas, un kurš saņem lielāko daļu savu apliekamo ienākumu no darbības, kuru viņš veic citā dalībvalstī, objektīvi neatrodas citādā situācijā nekā šīs valsts rezidents, kas tajā veic salīdzināmu algotu darbību [30].

57. No iepriekš minētā izriet, ka, ja iepriekšējā punktā aprakstītajos apstākļos rezidenti un nerezidenti atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās, tad vēl jo vairāk tādā situācijā ir jābūt diviem nodokļu maksātājiem, kas uzturas tajā pašā dalībvalstī, kā tas notiek arī šajā lietā. Tā kā *CDI* starp Luksemburgu un Nīderlandi pensiju ienākumus *C. Kohll* gadījumā nodod Luksemburgas valstij, vienīgais atšķirīgais elements ir pamatlietas prasītāja pensijas Nīderlandes izcelsme.

58. Tomēr, tā kā tieši šis starptautiskais elements ļauj *C. Kohll* izmantot LESD 45. panta aizsardzību, būtu paradoksāli un pat pretrunīgi, ka tas tajā pašā laikā kļūtu par galveno argumentu, lai uzskatītu, ka pensionārs, kas saņem pensiju no Luksemburgas pensiju fonda, un pensionārs, kas to saņem no citas dalībvalsts, neatrodas objektīvi salīdzināmās situācijās.

59. Turklāt saistībā ar *L.I.R.* mērķi [31] (proti, palīdzība visneaizsargātākajiem, palielinot viņu pieejamo ienākumu) minētās valsts tiesību normas formulējums, iespējams, nav pietiekami konsekvents. Lai arī tāds nav prasītāja gadījums pamatlietā [32], nodokļa priekšrocība netiek piešķirta pensionāriem ar mazu pensijas apmēru, kuru viņi saņem no citas dalībvalsts, un ir acīmredzams, ka no nodokļu un materiālā viedokļa viņi atrodas tādā pašā situācijā kā pensionāri, kuru pensijas izmaksā Luksemburgas pensiju fondi.

60. Tāpēc es uzskatu, ka tādas personas kā *C. Kohll* un pensionāri, kas uzturas Luksemburgā un saņem pensijas no Luksemburgas pensiju fondiem, no minētās valsts nodokļu skatpunkta atrodas tādos pašos apstākļos.

61. Visbeidzot, lai arī Luksemburgas valdība to nav tieši minējusi, var domāt, ka nodokļa atlaides ierobežotajam apmēram (lielākais EUR 300 gadā) nebūtu preventīvas ietekmes uz darba ņēmējiem saistībā ar to brīvas pārvietošanās tiesību īstenošanu. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ar Līgumu ir aizliegti pat nelieli vai niecīgi kādas pamatbrīvības ierobežojumi [33].

62. Tādējādi kā pirmo starpsecinājumu es norādu, ka attiecīgais tiesiskais regulējums ir LESD 45. pantā noteiktās brīvas pārvietošanās ierobežojums.

28 — Skat., piemēram, spriedumus *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109), 24. līdz 38. punkts, un *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198), 37. punkts.

29 — Sākšu ar pazīstamo spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Spriedumi *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), 36. un 37. punkts, un *Turpeinen* (C-520/04; EU:C:2006:703), 28. un 29. punkts.

31 — Es piekrītu ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] viedoklim, ka arī, salīdzinot situācijas, ir jāņem vērā mērķis, ko grib sasniegt ar attiecīgajām valsts tiesību normām (secinājumi, kas ir sniegti lietā Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2011:770), 73. punkts).

32 — No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka viņa ienākumi no divām pensijām, kas ir pamatlietas strīda priekšmets, neļauj viņu iekļaut visneaizsargātāko kategorijā, un šobrīd nav nepieciešams precizēt [pensijas] summu.

33 — Lieta *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612), 50. punkts un tajā minētā judikatūra.

C –Par darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojumu pamatojumu

63. Kā zināms, valsts tiesību normas, kas nav saderīga ar darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, analīze neattiecas tikai uz minētās brīvības ierobežojuma acīmredzamību. Tiesa šīs analīzes ietvaros izmanto *rule of reason* [34], kas ir paredzēts, lai mazinātu attiecīgo valsts tiesību normu integrēšanas sekas LESD 45. panta piemērošanas jomā.

64. Tādējādi, kā ir noteikusi Tiesa, pasākums, kas ierobežo darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, ir pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms ar Līgumu saderīgs mērķis, ko var pamatot primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tomēr arī tādā gadījumā šāda pasākuma piemērošanai ir jābūt piemērotai, lai īstenotu attiecīgo mērķi, un tā nevar pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo [35], kas ir pazīstams kā "samērīguma tests".

65. Šo secinājumu 24. un 25. punktā es esmu aplūkojis Luksemburgas valdības divus piedāvātos argumentus, aizstāvot tās valsts tiesību normas atbilstību LESD 45. pantam: nesamērīgas sekas, kuras radītu tās grozījumi, un nodokļu sistēmas saskaņotība.

66. Attiecībā uz pirmo argumentu Luksemburgas valdība atsaucas uz nodokļa atlaides īpašībām, apgalvojot, ka nodokļa ieturēšanas apliecību uzturēšana, ko veic pensiju fondi un citi maksātāji, tiem nodrošina labākas iespējas gan nodokļa atlaides piešķiršanai, gan tās tiešai un efektīvai iekasēšanai vai atgriešanai. Tādēļ no tā izriet, ka jebkādas izmaiņas šajā sistēmā radītu nesamērīgas administratīvas sekas iestādēm, pensiju fondiem un nodokļu maksātājiem. Apliecību sistēma neļauj iekļaut tos pensionārus, kuru pensijas tiek maksātas no citām dalībvalstīm, jo pensiju fondiem un citām Luksemburgas iestādēm trūkst līdzekļu šādu pensiju nodokļa ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā.

67. Šis arguments nav pārliecinošs trīs iemeslu dēļ. Pirmkārt, tas, ka *C. Kohll* nav lūdzis, lai viņa Nīderlandes pensijas obligāti tiktu apliktas ar nodokļiem Luksemburgā. Kritika nav par to, ka citu dalībvalstu pensijas netiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, bet gan par to, ka pilnībā tiek atteikta nodokļa priekšrocība nodokļa atlaides veidā, lai palielinātu pieejamo ienākumus. Nodokļu priekšrocību tikpat labi varētu piešķirt citā nodokļu maksātāju un nodokļu pārvaldes attiecību stadijā, kā, piemēram, iesniedzot pensijas nodokļa deklarāciju, samazinot nodokļa summu. Šī pēdējā iespēja ļautu pensionāriem, kuri ir tādā pašā situācijā kā *C. Kohll*, vienlaikus izmantot ienākumu pieaugumu saskaņā ar attiecīgās tiesību normas mērķi, kā to ir aprakstījusi Luksemburgas valdība.

68. Otrs iemesls, kas, manuprāt, atņem minēto aizsardzību, ir tas, ka Luksemburgas valdība nav piedāvājusi nevienu neapstrīdamu skaidrojumu par iespējamiem administratīvajiem riskiem un to nesamērīgumu. Neskaidra norāde uz nodokļu sistēmas operatīvajām problēmām nav pietiekama, lai uzskatītu, ka tās ir pierādītas.

69. Trešais un, iespējams, vispārliecinošākais iemesls ir tas, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka praktiskas grūtības vien nevar attaisnot Līgumā paredzētas brīvības īstenošanas ierobežojumu [36]. Ņemot vērā, ka Luksemburgas valdība nav sasaistījusi šīs iespējamās grūtības ar kāda cita veida grūtībām, kas būtu varējušas apstiprināt tās pirmo argumentu (minētā paskaidrojuma analīzes ietvaros), darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums, kas ir noteikts *L.I.R.* 139.b pantā, nav pamatots.

34 — Tieši ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*] savos secinājumos lietā *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1994:391), 47. un 48. punkts, izmantoja šo terminoloģiju, lai raksturotu darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojumu analītisko pieeju.

35 — Spriedums *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124), 47. punkts un tajā minētā judikatūra.

36 — Spriedums *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397), 60. punkts.

70. Kā otro argumentu Luksemburgas valdība norāda nepieciešamību saglabāt tās nodokļu sistēmas saskaņotību, orientējoties uz saikni starp nodokļa iekasēšanas sistēmu, tas ir, nodokļa ieturēšanu ienākuma gūšanas vietā, un nodokļa atlaides pensionāriem piemērošanu. Tā apgalvo, ka attiecīgais noteikums ir piemērots, lai sasniegtu nodokļu tiesību normas noteikto mērķi, un nepastāv mazāk ierobežojoši pasākumi, lai sasniegtu to pašu rezultātu.

71. Nodokļu sistēmas saskaņotības aizsardzība kā, iespējams, "izņēmuma" arguments balstās uz ideju, ka ienākumu zaudējums valsts kasei, kas izriet no nodokļa priekšrocības piešķiršanas, ir pretrunā šī paša nodokļa maksātāja ienākumu aplikšanai ar nodokli jomā, kas ir cieši saistīta ar priekšrocībām [37].

72. Tomēr šajā lietā es piekrītu Komisijai, ka apgalvotā attiecīgā nodokļu sistēmas saskaņotība nav pierādīta. Konkrēti, nav tiešas saistības starp nodokļu priekšrocību un aplikšanu ar nodokli, kas to līdzsvarotu. Saikne, kuru min Luksemburgas valdība, ietekmē nodokļu priekšrocību saistībā ar ieturēšanas veidu, bet ne saistībā ar citu nodokli, kas ir ieviests, lai novērstu nodokļu ienākumu zaudējumus, kuri rodas ar nodokļa atlaides piešķiršanu. Tādējādi ir jānoraida arī otrais pamats, uz kuru ir atsaukusies Luksemburgas valdība, aizstāvot *L.I.R.* 139.b panta atbilstību LESD 45. pantam.

73. Citi pamatojumi, uz kuriem būtu jāatsaucas, vispārēji novērtējot darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, nav izsmelti ar pamatojumiem, kas ir analizēti iepriekšējos punktos. Faktiski Tiesa ir atzinusi par pieņemamiem citus pamatojumus, kuriem es īsumā pievērsīšos, lai arī Luksemburgas valdība nav tos piedāvājusi.

74. Nodokļu jomas robežās pamatojums, kas balstās uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm [38], it sevišķi var tikt pieļauts, ja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām [39].

75. Tomēr, kā pareizi norāda Komisija, šajā lietā šāds pamatojums ir noraidāms, jo saskaņā ar *CDI* 19. pantu Luksemburgai ir nodokļa aplikšanas tiesības gan uz pensijām, kuras saņem pensionāri no pensiju fondiem minētajā dalībvalstī, gan arī uz pensijām, kuras tiek saņemtas no Nīderlandes.

76. Tajā kontekstā, kurā, kā norāda Luksemburgas valdība, iekļaujas attiecīgā valsts tiesību norma, proti, sociālās politikas kontekstā, arī ir atzīts, ka ir iespējams atsaukties uz sociālpolitiskiem mērķiem, kas ir uzskatāmi par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem; piemēram, veicināt dzīvojamo telpu celtniecību izīrēšanai, lai apmierinātu pieprasījumu pēc šādām dzīvojamām telpām Vācijā [40], vai atvieglotu pirmā mājokļa iegādi privātpersonām Grieķijas valsts sociālās politikas plašākā kontekstā [41], un arī attīstības politikas mērķi [42].

77. Atbilstoši iepriekšējā punktā minētajai judikatūrai pasākums, ar ko tiek noteikta nodokļu priekšrocība un kas ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums, varētu tikt attaisnots, ja tam ir sociālpolitisks mērķis, ar nosacījumu, ka tas ir piemērots, lai nodrošinātu šī mērķa īstenošanu, un nepārsniedz tā sasniegšanai nepieciešamo.

37 — Skat. ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus, kas ir sniegti lietā *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1998:177), 62. punkts, skaidrojot sprieduma *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35) pamatojumu.

38 — Komisija to izvirza kā pamatojumu savos rakstveida apsvērumos.

39 — Spriedums *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138), 81. punkts un tajā minētā judikatūra.

40 — Spriedums *Grundstücksgemeinschaft Busley* un *Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625), 31. un 32. punkts.

41 — Spriedums Komisija/Grieķija (C-155/09, EU:C:2011:22), 51., 52., 70. un 71. punkts.

42 — Spriedums *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124), 59. punkts.

78. Šajā lietā 2008. gada tiesību aktu grozījumu, ar kuriem tika ieviests *L.I.R.* 139.b pants, mērķis atbilstoši Luksemburgas valdības sniegtajiem paskaidrojumiem bija pensionāru pieejamā ienākuma palielināšana, lai palīdzētu visneaizsargātākajiem. Lai cik apsveicams arī būtu šis nolūks, ir jāatzīst, ka pasākums nešķiet piemērots sociāla rakstura mērķa sasniegšanai, jo, no vienas puses, tas izslēdz visus pensionārus, kuri kā *C. Kohll* saņem savu pensiju no citām dalībvalstīm un tiek aplikti ar nodokļiem Luksemburgā, un, no otras puses, nenosaka nodokļu atlaides saņēmējiem ierobežojumu maksimālo ienākumu apmēram, tādējādi to saņem arī pensionāri ar augstu ienākumu līmeni. Attiecīgā tiesību norma tādējādi nebūtu piemērota, lai pilnībā izpildītu tās teorētisko mērķi, tādēļ nevajadzētu atsaukties arī uz sociālās politikas veidošanu.

79. Visbeidzot pakārtoti, ja Tiesa atzīs, ka attiecīgo tiesību normu attaisno kāds no iepriekšējos punktos analizētajiem pamatiem, es uzskatu, ka tā nebūtu samērīga ar tās mērķi. No juridiskā viedokļa pastāv mazāk apgrūtinoši veidi, kā sasniegt šo mērķi, neizslēdzot pensionārus, kuri kā *C. Kohll* saņem pensiju no citas dalībvalsts. Kā jau esmu norādījis, tostarp būtu, piemēram, iespēja ieviest nodokļa atlaides summas atskaitīšanu no nodokļa summas.

80. Īsumā sakot, es uzskatu, ka tiesību norma, par kuru ir runāts prejudiciālajā jautājumā, nav attaisnojama. Man ir jāapstiprina iepriekš izvirzītais starpsecinājums, proti, ka *L.I.R.* 139.b pants 1. punkts neatbilst darba ņēmēju brīvas pārvietošanās principam, kas ir noteikts LESD 45. pantā, ciktāl tajā paredzētā nodokļa atlaide pensionāriem tiek attiecināta tikai uz personām, kuru ienākumi ir apliekami ar nodokli ienākuma gūšanas vietā.

V –Secinājumi

81. Atbilstoši iepriekš minētajiem apsvērumiem es iesaku Tiesai atbildēt uz Luksemburgas *Tribunal administratif* prejudiciālo jautājumu šādi:

Tāda valsts tiesību norma kā 1967. gada 4. decembra *Loi concernant l'impôt sur le revenu* grozītās redakcijas 139.b panta 1. punkts, ciktāl tajā paredzētā nodokļa atlaide pensionāriem tiek attiecināta tikai uz personām, kuru ienākumi ir apliekami ar nodokli ienākuma gūšanas vietā, ir pretrunā darba ņēmēju brīvas pārvietošanās tiesībām, kas ir noteiktas LESD 45. pantā.