TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2017. gada 22. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Darba ņēmēju brīva pārvietošanās — Citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts, gūti ienākumi — Progresīva atbrīvojuma metode dzīvesvietas dalībvalstī — Saistībā ar citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts, gūtiem ienākumiem veiktas vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksas — Šo iemaksu atskaitīšana — Nosacījums par tiešas saiknes ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, neesamību

Lieta C-20/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 16. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 15. janvārī, tiesvedībā

***Wolfram Bechtel,***

***Marie-Laure Bechtel***

pret

***Finanzamt Offenburg.***

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. Bergere [*M. Berger*], tiesneši E. Levits (referents) un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 1. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *W. Bechtel* un *M.-L. Bechtel* vārdā – *J. Garde*, *Rechtsanwalt*,

— *Finanzamt Offenburg* vārdā – *E. Lehmann*, pārstāve,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, *R. Kanitz* un *D. Klebs*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *M. Wasmeier*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda –vācu.

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

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 45. panta interpretāciju.

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

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Vācijas tiesības*

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

4 Minētā likuma 2. pantā, kurš attiecas uz aplikšanas ar nodokli apjomu un definīcijām, ir noteikts:

"(1) Ienākuma nodokli iekasē par:

[..]

4. ienākumiem (*Einkünfte*) no algota darba

[..]

(2) Ienākumi (*Einkünfte*) ir:

[..]

2. ieņēmumu pārpalikums pēc izdevumu, kas saistīti ar saimniecisko darbību, segšanas citu ienākumu kategoriju gadījumā (8.–9.a pants).

(3) Ienākumu (*Einkünfte*) summa, atskaitot proporcionālu nodokļa samazinājumu vecāka gadagājuma personām, kas ir pensionējušās, no nodokļa atbrīvoto summu vientuļajiem vecākiem un 13. panta 3. punktā paredzēto samazinājumu, veido kopējo ienākumu summu (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Kopējā ienākumu summa, atskaitot īpašos izdevumus un ārkārtas izdevumus, veido ienākumus (*Einkommen*).

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

5 2002. gada *EStG* 9. pantā "Ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi" ir paredzēts:

"(1) Ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi ir izmaksas, kas radušās saistībā ar ieņēmumu gūšanu, nodrošināšanu un saglabāšanu. Tie ir jāatskaita no ienākumu kategorijas, kurā tie ir tikuši gūti. Ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi ir arī:

[..]

3. iemaksas profesionālās organizācijās un citās profesionālajās apvienībās, kuru mērķis nav komercuzņēmumu pārvaldīšana,

[..]."

6 2002. gada *EStG* 10. panta "Īpašie izdevumi" 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka īpašos izdevumus veido šajā tiesību normā uzskaitītās izmaksas, ja tās nav nedz apsaimniekošanas izmaksas, nedz ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi. 2002. gada *EStG* 10. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunktā ir uzskaitītas izmaksas, kas ir uzskatāmas par īpašajiem izdevumiem, un to formulējums ir šāds:

"2. a) iemaksas pensiju apdrošināšanas sistēmās, kuru izveide ir paredzēta tiesību aktos, vai lauksaimnieku pensijas fondos, kā arī profesionālajās pensiju shēmās, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir salīdzināmi ar tiem, ko sniedz pensiju apdrošināšanas sistēmas, kuru izveide ir paredzēta tiesību aktos;

b) nodokļu maksātāja iemaksas fondētai pensiju apdrošināšanai, ja līgumā, sākot no 60 gadu vecuma, ir paredzēta tikai ikgadēja ikmēneša pabalsta izmaksa nodokļu maksātāja dzīves laikā, vai papildu apdrošināšana darba nespējas dēļ (invaliditātes pensija) darbspēju samazināšanās dēļ (daļējas darbnespējas pensija), vai pārdzīvojušajiem tuviniekiem (pārdzīvojušas personas pensija); [..] Iepriekš minētās tiesības nevar tikt nodotas nedz mantošanas ceļā, nedz kā citādi, un tās nevar nedz uzņemties, nedz pārdot vai kapitalizēt, un tās arī nerada nekādas tiesības uz atlīdzinājumu.

Iepriekš a) un b) apakšpunktā minētajām iemaksām ir jāpieskaita no nodokļa atbrīvotā darba devēja iemaksas daļa pensiju apdrošināšanas sistēmā, kuras izveide ir paredzēta tiesību aktos, un tai pielīdzināmais no nodokļa atbrīvotais darba devēja izmaksātais pabalsts.

3. a) iemaksas apdrošināšanai bezdarba, darbnespējas un profesionālās darbnespējas gadījumam, kas neietilpst 2. punkta pirmā teikuma b) apakšpunkta piemērošanas jomā, veselības, aprūpes, nelaimes gadījumu un civiltiesiskās atbildības apdrošināšanai, kā arī to risku apdrošināšanai, kas paredz pabalstu tikai nāves gadījumā;

[..]."

7 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punktā ir noteikts:

"1. punkta 2. un 3. apakšpunktā minēto summu (ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas) atskaitīšanas nosacījums ir, lai tās:

1. nebūtu tieši ekonomiski saistītas ar ieņēmumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa,

[..]."

8 2002. gada *EStG* 10. panta 3. punktā ir paredzēts, ka šī likuma 10. panta 1. punkta 2. apakšpunkta otrajā teikumā minētās ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas tiek ņemtas vērā līdz maksimālajam apmēram EUR 20 000 apjomā; laulāto kopīgas aplikšanas ar nodokli gadījumā šis maksimālais apmērs tiek reizināts ar divi.

9 2002. gada *EStG* 32.a pants "Nodokļa likme" ir formulēts šādi:

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

1. līdz EUR 7664 (no nodokļa atbrīvotā pamatsumma): 0;

2. no EUR 7665 līdz EUR 12 739: (883,74 × y + 1 500) × y;

3. no EUR 12 740 līdz EUR 52 151: (228,74 × z + 2397) × z + 989;

4. no EUR 52 152: 0,42 × x – 7914.

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

10 Saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b pantu "Progresīvā rezerve":

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

[..]

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

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

[..]

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

[..]

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

[..]"

Francijas un Beļģijas konvencija

11 1959. gada 21. jūlijā starp Francijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpēju administratīvu un juridisku palīdzību (*BGBl.* II 1961, 397. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar papildu nolīgumiem, kas parakstīti 1969. gada

9. jūnijā (*BGBl.* II 1970, 717. lpp.), 1989. gada 28. septembrī (*BGBl.* II 1990, 770. lpp.) un 2001. gada 20. septembrī (*BGBl.* II 2002, 2370. lpp.) (turpmāk tekstā – "Francijas un Vācijas konvencija"), 14. panta 1. punktā ir noteikts:

"Algas, darba samaksas un pielīdzināmas atlīdzības, kā arī pensijas, kuras kāda no līgumslēdzējām valstīm, federālā zeme vai šīs valsts vai federālās zemes publisko tiesību juridiska persona maksā fiziskai personai, kas ir citas valsts rezidente, par pašreiz vai agrāk sniegtiem pakalpojumiem valsts pārvaldē vai bruņotajos spēkos, ar nodokli var aplikt tikai pirmajā minētajā valstī. [..]"

12 Francijas un Vācijas konvencijas 20. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Attiecībā uz personām, kas ir [Vācijas] Federatīvās Republikas rezidenti, dubulta aplikšana ar nodokļiem tiek novērsta šādi:

a) No Vācijā maksājamo nodokļu aprēķina bāzes, neskarot b) un c) apakšpunktā minēto, ir izslēgti ienākumi ar izcelsmi Francijā un Francijā esošais kapitāls, ko atbilstoši šai konvencijai var aplikt ar nodokli Francijā. Šī norma neierobežo Federatīvās Republikas tiesības šādā veidā izslēgtos ienākumus un kapitāla daļas ņemt vērā, nosakot nodokļa likmi.

[..]"

**Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

13 Prasītāji pamatlietā ir laulātie, kuri 2005. un 2006. gadā dzīvoja Vācijā, kur to ienākumi kopīgi tika aplikti ar ienākuma nodokli.

14 *W. Bechtel* 2005. un 2006. gadā guva ienākumus no ierēdņa darba Vācijas valsts pārvaldē, savukārt *M.-L. Bechtel*, kas ir Francijas pilsone, bija nodarbināta kā ierēdne Francijas finanšu administrācijā un par to viņa saņēma bruto darba algu attiecīgi EUR 22 342 apmērā 2005. gadā un EUR 24 397 apmērā 2006. gadā.

15 Saskaņā ar prasītājas pamatlietā paziņojumiem par algu no viņas bruto algas tika ieturētas šādas pozīcijas, proti, ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis, iemaksa civilajai pensijai, iemaksa civilajai pensijai no ikmēneša atlīdzības par speciālajām zināšanām, iemaksa finanšu administrācijā nodarbināto ierēdņu apdrošināšanai, iemaksas finanšu administrācijā nodarbināto ierēdņu papildu apdrošināšanai invaliditātes un apgādnieka zaudējuma gadījumam, darba ņēmēja iemaksa veselības apdrošināšanai (darba ņēmēja iemaksa veselības apdrošināšanas kasei) un iemaksa papildpensijai valsts sektorā.

16 Ofenburgas Finanšu pārvalde prasītājas pamatlietā 2005. un 2006. gadā gūto bruto atalgojumu neiekļāva prasītāju pamatlietā ienākuma nodokļa bāzē kā no nodokļa atbrīvotus ienākumus, pamatojoties uz Francijas un Vācijas konvenciju.

17 Tomēr šis bruto atalgojums – atskaitot pozīcijas "civilā pensija" un "civilā pensija no ikmēneša atlīdzības par speciālajām zināšanām" – tika ņemts vērā, nosakot progresīvo rezervi saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b panta 1. punkta 3. apakšpunktu, aprēķinātu īpašo nodokļa likmi, kas ir piemērojama prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamajam ienākumam.

18 Uzskatot, ka no *M.-L. Bechtel* darba samaksas ieturētās iemaksas bija jāatskaita no darba samaksas summas, kas jāņem vērā, aprēķinot progresīvo rezervi, prasītāji pamatlietā cēla prasību *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija). Tā kā šī prasība ar 2013. gada 31. jūlija spriedumu tika noraidīta, viņi cēla kasācijas sūdzību [*Revision*] *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).

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

20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka saskaņā ar piemērojamajiem Vācijas tiesību aktiem prasītājas pamatlietā bruto atalgojumā ietvertās ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas no materiāltiesiskā viedokļa neietilpst jēdzienā "ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi" 2002. gada *EStG* 9. panta izpratnē.

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

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

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

24 Iesniedzējtiesai ir šaubas par aizlieguma atskaitīt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas kā īpašos izdevumus saderību ar Savienības tiesībām. Šīs tiesas ieskatā, atteikums piešķirt nodokļu maksātājam rezidentam tiesības atskaitīt no nodokļa aprēķina bāzes Vācijā citā dalībvalstī veiktu sociālās apdrošināšanas iemaksu summu vai arī tiesības samazināt Vācijā maksājamo nodokli atbilstoši sociālās apdrošināšanas iemaksu summai, kas samaksāta citā dalībvalstī, varētu atturēt minēto nodokļu maksātāju izmantot tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un tādējādi varētu būt nepamatots šīs pamatbrīvības ierobežojums.

25 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša arī tad, ja attiecīgās apdrošināšanas iemaksas saistībā ar darba algas aplikšanu ar nodokli Francijā – konkrēti vai kopsummas veidā –
   a) ir ņemtas vērā, lai samazinātu nodokli, vai
   b) tās tomēr nav ņemtas vērā tāpēc, ka tas šajā ziņā nav ticis pieprasīts, kaut arī tās varēja tikt ņemtas vērā, lai samazinātu nodokli?"

**Par prejudiciālajiem jautājumiem**

26 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru šajā dalībvalstī dzīvojošs un citas dalībvalsts civildienestā nodarbināts nodokļu maksātājs nevar no ienākuma nodokļa bāzes savā dzīvesvietas dalībvalstī atskaitīt vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksas, kas ir ieturētas no tā darba samaksas nodarbinātības dalībvalstī, pretēji salīdzināmām iemaksām, kas ir iemaksātas tā dzīvesvietas dalībvalsts sociālās apdrošināšanas sistēmā, ja, piemērojot starp abām šīm dalībvalstīm noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ņēmēja dzīvesvietas dalībvalstī un tajā ir vienkārši palielināta citiem ienākumiem piemērojamā nodokļa likme.

27 Iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, kāda nozīme ir piešķirama tam, ka, nodarbinātības dalībvalstij apliekot ar nodokli darba samaksu, attiecīgās apdrošināšanas iemaksas no nodokļu viedokļa ir tikušas atskaitītas precīzi vai vienotas likmes veidā vai arī būtu varējušas tikt atskaitītas, tomēr nav tikušas atskaitītas attiecīga pieprasījuma neesamības dēļ.

***Par piemērojamo aprites brīvību***

28 Vispirms ir jāizvērtē, vai uz LESD 45. pantu, kura interpretāciju lūdz iesniedzējtiesa, var atsaukties tādā situācijā kā pamatlietā, kura attiecas uz nodokļu režīmu, ko dalībvalsts ir attiecinājusi uz ienākumiem, ko šīs dalībvalsts rezidents ir guvis no algota darba citas dalībvalsts civildienestā, un it īpaši uz vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksām, kas nodarbinātības dalībvalstī ieturētas no minētajiem ienākumiem.

29 Prasītāji pamatlietā būtībā norāda, ka, tā kā viņi nav nedz darba ņēmēji, nedz pašnodarbinātas personas, pamatlietā aplūkojamā situācija ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 18. panta pirmo daļu.

30 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 18. pants, kurā ir noteikts vispārējs princips, ar kuru ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ, patstāvīgi ir piemērojams tikai Savienības tiesībās reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas LESD noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (skat. it īpaši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 37. punkts; 2002. gada 26. novembris, *Oteiza Olazabal*, C-100/01, EU:C:2002:712, 25. punkts; 2011. gada 15. septembris, *Schulz-Delzers* un *Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. punkts, kā arī 2012. gada 25. oktobris, *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, 18. punkts).

31 Nediskriminācijas princips darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā tika ieviests ar LESD 45. pantu (skat. it īpaši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 38. punkts; 2009. gada 10. septembris, Komisija/Vācija, C-269/07, EU:C:2009:527, 98. un 99. punkts; 2011. gada 15. septembris, *Schulz-Delzers* un *Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. punkts, kā arī 2012. gada 25. oktobris, *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, 19. punkts).

32 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Eiropas Savienības pilsonis, kurš ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa izcelsmes dalībvalsts, neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 76. punkts; 2003. gada 2. oktobris,

*van Lent*, C-232/01, EU:C:2003:535, 14. punkts; 2003. gada 13. novembris, *Schilling* un *Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 23. punkts, kā arī 2006. gada 16. februāris, *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, 11. punkts).

33 Attiecībā uz to, vai uz prasītāju pamatlietā, kura ir nodarbināta dalībvalsts civildienestā, bet dzīvo citā dalībvalstī, ir attiecināms jēdziens "darba ņēmējs" LESD 45. panta izpratnē, ir jāatgādina, ka darba attiecību tiesiskais raksturs nav izšķirošais LESD 45. panta piemērošanai un tam, ka darba ņēmējs ir nodarbināts kā ierēdnis vai arī ka viņa darba attiecības ietilpst publisko, nevis privāto tiesību sfērā, šajā ziņā nav nozīmes (skat. spriedumu, 2007. gada 26. aprīlis, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Nenoliedzami, ka LESD 45. panta 4. punktā ir paredzēts, ka LESD 45. panta 1.–3. punkta noteikumi, kuros ir noteikts darba ņēmēju pārvietošanās brīvības pamatprincips un tas, ka ir jānovērš jebkāda dalībvalstu darba ņēmēju diskriminācija pilsonības dēļ, neattiecas uz nodarbinātību civildienestā. Tomēr, ņemot vērā darba ņēmēju brīvas pārvietošanās Savienībā principa būtisko lomu Līguma sistēmā, šajā noteikumā paredzētās atkāpes nav piemērojamas plašāk par mērķi, kādam šī izņēmuma norma ir tikusi ieviesta (spriedumi, 1974. gada 12. februāris, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4. punkts, un 2007. gada 26. aprīlis, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 69. punkts).

35 Šis mērķis ir sniegt dalībvalstīm iespēju ierobežot citu valstu pilsoņiem piekļuvi noteiktiem amatiem valsts pārvaldē (spriedums, 1974. gada 12. februāris, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4. punkts), kuru ieņemšanai ir nepieciešams, lai šī amata ieņēmējam būtu īpaša lojalitātes saikne ar šo valsti, kā arī savstarpējas pienākumi un tiesības, kas ir pilsonības saiknes pamatā (skat. spriedumu, 1980. gada 17. decembris, Komisija/Beļģija, 149/79, EU:C:1980:297, 10. punkts). LESD 45. panta 4. punkts turpretim nevar darba ņēmējam, kas reiz jau pieņemts darbā dalībvalsts valsts pārvaldes dienestā, liegt piemērot LESD 45. panta 1.–3. punkta noteikumus (spriedums, 2007. gada 26. aprīlis, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Līdz ar to uz prasītāju pamatlietā ir attiecināms jēdziens "darba ņēmējs" LESD 45. panta izpratnē un viņas darbs dalībvalsts civildienestā nevar liegt viņai tiesības un aizsardzību, kas viņai ir piešķirta ar šo pantu.

### *Par EKL 45. panta ierobežojuma esamību*

37 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņiem visu veidu profesionālās darbības veikšanu Savienības 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 (skat. it īpaši spriedumus, 2003. gada 13. novembris, *Schilling* un *Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 24. punkts; 2006. gada 21. februāris, *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, 33. punkts; 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 17. punkts, kā arī 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 43. punkts).

38 Šī sprieduma iepriekšējā punktā ietvertie apsvērumi attiecas uz pasākumiem, kas varētu būt nelabvēlīgi Savienības pilsoņiem, kuri profesionālu darbību veic dalībvalstī, kura nav to dzīvesvietas dalībvalsts, it īpaši tiem Savienības pilsoņiem, kas vēlas turpināt veikt saimniecisko darbību attiecīgajā dalībvalstī pēc pārcelšanās uz dzīvi citā dalībvalstī (spriedums, 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 44. punkts).

39 LESD 45. pants tostarp nepieļauj pasākumus, kuri, lai gan ir piemērojami neatkarīgi no pilsonības, pēc savas būtības var vairāk ietekmēt migrējošos darba ņēmējus, salīdzinot ar attiecīgās valsts darba ņēmējiem, un tādējādi pirmajiem minētajiem var radīt nelabvēlīgāku situāciju (šajā ziņā skat.

spriedumus, 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C-514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner*, C-496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts).

40 Pamatlietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka prasītājiem pamatlietā ir tikusi piemērota kopēja aplikšana ar ienākuma nodokli Vācijā, kur tie dzīvo. Darba samaksa, ko prasītāja pamatlietā saņēma par savu darbu Francijas civildienestā, netika iekļauta prasītāju pamatlietā nodokļa bāzē atbilstoši Francijas un Vācijas konvencijas 14. panta 1. punktam un 20. panta 1. punktam. Šī darba samaksa atbilstoši šīs konvencijas 20. panta 1. punktam tomēr tika ņemta vērā, nosakot īpašo nodokļa likmi, kura ir piemērojama prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamajam ienākumam, kas aprēķināts saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b pantu.

41 No iesniedzējtiesas nolēmuma arī izriet, ka no prasītājai pamatlietā izmaksātās darba samaksas Francijā tika ieturētas atsevišķas vecuma un veselības apdrošināšanas papildu iemaksas. Šīs iemaksas nevarēja tikt atskaitītas no prasītāju pamatlietā kopējās ienākumu summas kā īpašie izdevumi. Lai arī, kā norādījusi iesniedzējtiesa, minētās iemaksas no materiāltiesiskā viedokļa ietilpst 2002. gada *EStG* 10. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunktā minētajos gadījumos, tās nevar tikt atskaitītas, aprēķinot prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamo ienākumu, jo tām ir tieša ekonomiska saikne ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, ciktāl prasītājas pamatlietā darba samaksa netiek aplikta ar nodokli Vācijā.

42 Nosakot īpašo nodokļa likmi, kas ir piemērojama prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamajam ienākumam saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b pantu, prasītājas pamatlietā darba samaksa tika ņemta vērā, nepastāvot iespējai atskaitīt vecuma un veselības apdrošināšanas papildu iemaksas. Saskaņā ar 2002. gada *EStG* 32.b panta 2. punktu, aprēķinot īpašo nodokļa likmi, ar nodokli apliekamais ienākums (*versteuernde Einkommen*) tiek palielināts par summu, kas vienāda ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa (*Einkünfte*). Pirmkārt, vecuma un veselības apdrošināšanas papildu iemaksas nevarēja tikt atskaitītas, aprēķinot prasītāju pamatlietā ar nodokli apliekamo ienākumu, jo šīs iemaksas neatbilda 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punktā paredzētajam nosacījumam, un, otrkārt, minēto iemaksu atskaitīšana nebija iespējama posmā, kurā tika aprēķināti ienākumi (*Einkünfte*), kuri saskaņā ar 2002. gada *EStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu ir definēti kā ieņēmumu pārpalikums pēc izdevumu segšanas, kas saistīti ar saimniecisko darbību.

43 Iespēja, aprēķinot nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo ienākumu, kā īpašos izdevumus atskaitīt vecuma un veselības apdrošināšanas papildu iemaksas ir nodokļu priekšrocība, jo tā ļauj samazināt šo ar nodokli apliekamo ienākumu, kā arī šim ienākumam piemērojamo nodokļa likmi.

44 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punktā paredzētā nosacījuma, saskaņā ar kuru ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītajām izmaksām nedrīkst būt tieša ekonomiska saikne ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, sekas ir tādas, ka šī priekšrocība netiek piešķirta tādās situācijās kā pamatlietā, kad nodokļu maksātājs rezidents saņem darba samaksu dalībvalstī, kas nav tā dzīvesvietas dalībvalsts, un kad šī darba samaksa ir atbrīvota no aplikšanas ar nodokli tā dzīvesvietas dalībvalstī, vienlaikus ņemot to vērā saistībā ar nodokļa likmi, kas ir piemērojama citiem šī nodokļu maksātāja ienākumiem.

45 Nenoliedzami, kā ir norādījusi Vācijas valdība, nosacījums par tiešas ekonomiskas saiknes ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, neesamību var būt piemērojams ne tikai pārrobežu situācijās vien, bet arī tīri iekšējās situācijās.

46 Tomēr, atbildot uz lūgumu sniegt tādu valsts iekšienē gūtu ienākumu un izdevumu piemērus, kas ietilpst 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkta piemērošanas jomā, Vācijas valdība norādīja uz pensijas apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas slimības pabalstu, invaliditātes pabalstu un palīdzības mājās saņemšanas dēļ, uz pensijas un veselības apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas par

papildu atalgojumu, kurš samaksāts par darbu svētdienās, brīvdienās un nakts darbu, un uz veselības un pensijas apdrošināšanas iemaksām, kas ir maksājamas darba devēja izmaksāto uzkrājošo pabalstu saņemšanas dēļ, kuri ir atbrīvoti no nodokļa Vācijā.

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

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

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

50 Šāda nelabvēlīgāka attieksme var atturēt darba ņēmējus rezidentus no darba meklēšanas, darba piedāvājuma pieņemšanas vai darba turpināšanas dalībvalstī, kas nav tā dzīvesvietas dalībvalsts.

51 Tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, atbilstoši kuriem ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistīto izmaksu atskaitīšana ir pakārtota nosacījumam, ka tām nav tiešas ekonomiskas saiknes ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, tādā situācijā kā pamatlietā tādējādi ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums, kas principā ir aizliegts atbilstoši LESD 45. pantam.

### *Par attaisnojuma esamību*

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

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

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

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

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

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

58 Tomēr pamatlietā tas tā nav. Ņemot vērā prasītāju pamatlietā kopējo aplikšanu ar nodokli, pat tādā gadījumā, ja prasītājai pamatlietā viņas dzīvesvietas dalībvalstī nebūtu bijuši ievērojami ienākumi, šī dalībvalsts varētu piešķirt viņai priekšrocības, kas izriet no viņas personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā, kā, piemēram, pamatlietā aplūkotie iemaksu atskaitījumi.

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

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

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

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

63 Otrkārt, ja 2002. gada *EStG* 10. panta 2. punkta 1. apakšpunkta noteikumi ļautu ņemt vērā Francijā samaksātās sociālās apdrošināšanas iemaksas, aprēķinot Vācijā ar nodokli apliekamo ienākumu, tie būtu pretrunā nodokļu režīmu saskaņotības principam tādējādi, ka, lai arī Francijā izmaksātie no nodokļa atbrīvotie ienākumi netiktu ņemti vērā, aprēķinot nodokļa bāzi, prasītāja pamatlietā tomēr

varētu atskaitīt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām saistītās izmaksas viņas un viņas laulātā kopējās aplikšanas ar nodokli ietvaros. Nodokļu likme, kas ir palielināta atbilstoši laulāto progresīvajai rezervei, tiktu koriģēta, izmantojot izmaksu atskaitījumu ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšanā. Turklāt priekšrocībai, kas izriet no apdrošināšanas iemaksu atskaitīšanas, esot tieša saikne ar atbilstošo ienākumu aplikšanu ar nodokli un šajā gadījumā, ja prasītājai pamatlietā tiktu atteikta teorētiskā priekšrocība atskaitīt šīs apdrošināšanas iemaksas, viņa iegūtu priekšrocību, atbilstoši kurai viņas Francijā gūtie ienākumi netiktu aplikti ar nodokli Vācijā.

64 Pirmkārt, 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 (spriedumi, 2013. gada 28. februāris, *Beker* un *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 68. punkts).

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

66 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai arī dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā, šī nodokļu kompetences sadale tomēr tām neļauj piemērot saistošus pasākumus, kas ir pretrunā ar Līgumu garantētajām aprites brīvībām. Runājot par divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. un 94. punkts; 2006. gada 19. janvāris, *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 49. un 50. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. un 42. punkts).

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

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

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

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

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

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

73 Attiecībā uz to, ka nodarbinātības dalībvalsts, iespējams, ir vienpusēji ņēmusi vērā prasītājas pamatlietā personisko un ģimenes situāciju, piešķirot viņai pamatlietā aplūkoto nodokļu atskaitījumu saistībā ar apdrošināšanas iemaksām, ir jānorāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ietvertas norādes, kas ļautu noteikt, vai šāda ņemšana vērā ir notikusi un vai tā vispār ir iespējama.

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

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

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

77 Tomēr ir jānorāda, ka nepastāv tieša saikne šī sprieduma 75. punktā minētās judikatūras izpratnē starp, pirmkārt, progresīvo atbrīvojuma metodi, atbilstoši kurai dzīvesvietas dalībvalsts atturas aplikt ar nodokli citā dalībvalstī gūtos ienākumus, vienlaicīgi ņemot vērā šos ienākumus, nosakot ar nodokli apliekamajam ienākumam piemērojamo nodokļu likmi, un, otrkārt, atteikumu ņemt vērā iemaksas, kurām ir tieša saikne ar ieņēmumiem, kas atbrīvoti no nodokļa. Ienākuma nodokļa dzīvesvietas dalībvalstī progresivitātes efektivitāte, ko ir iecerēts sasniegt ar progresīvo atbrīvojuma metodi, nav

atkarīga no tā, ka nodokļu maksātāja personiskās un ģimenes situācijas ņemšana vērā ir ierobežota vienīgi ar izmaksām, kas ir saistītas ar šajā dalībvalstī ar nodokli apliekamajiem ienākumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 109. punkts).

78 Turklāt, tā kā Vācijas Federatīvā Republika Francijas un Vācijas konvencijā ir vienojusies par to, ka Francijā saņemtie ienākumi tiek aplikti ar nodokli tikai šajā dalībvalstī, tā nevar apgalvot, ka neērtības, kas izriet no atteikuma atskaitīt tādas iemaksas kā pamatlietā, tiek kompensētas ar šo ienākumu neaplikšanu ar nodokli Vācijā. Ar šādu argumentu faktiski tiktu apstrīdēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, kam Francijas un Vācijas konvencijā ir brīvi piekritusi Vācijas Federatīvā Republika.

79 Atteikums piešķirt nodokļu maksātājam rezidentam priekšrocības, kas izriet no tā personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā tādu veselības un vecuma apdrošināšanas papildu iemaksu kā īpašie izdevumi pamatlietā atskaitījumu veidā, tādējādi nevar tikt attaisnots nedz ar apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu ieturēšanas kompetences līdzsvarotu sadalījumu, nedz ar nodokļu saskaņotības saglabāšanu.

80 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru šajā dalībvalstī dzīvojošs un citas dalībvalsts civildienestā nodarbināts nodokļu maksātājs nevar no ienākuma nodokļa bāzes savā dzīvesvietas dalībvalstī atskaitīt vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksas, kas ir ieturētas no tā darba samaksas nodarbinātības dalībvalstī, pretēji salīdzināmām iemaksām, kas ir iemaksātas tā dzīvesvietas dalībvalsts sociālās apdrošināšanas sistēmā, ja, piemērojot starp abām šīm dalībvalstīm noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ņēmēja dzīvesvietas dalībvalstī un tajā ir vienkārši palielināta citiem ienākumiem piemērojamā nodokļa likme.

## Par tiesāšanās izdevumiem

81 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 (desmitā palāta) nospriež:

**LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru šajā dalībvalstī dzīvojošs un citas dalībvalsts civildienestā nodarbināts nodokļu maksātājs nevar no ienākuma nodokļa bāzes savā dzīvesvietas dalībvalstī atskaitīt vecuma un veselības apdrošināšanas iemaksas, kas ir ieturētas no tā darba samaksas nodarbinātības dalībvalstī, pretēji salīdzināmām iemaksām, kas ir iemaksātas tā dzīvesvietas dalībvalsts sociālās apdrošināšanas sistēmā, ja, piemērojot starp abām šīm dalībvalstīm noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, darba samaksa nav apliekama ar nodokli darba ņēmēja dzīvesvietas dalībvalstī un tajā ir vienkārši palielināta citiem ienākumiem piemērojamā nodokļa likme.**

[Paraksti]