

62011CJ0168_LV

Puses

Sprieduma pamatojums

Rezolutīvā daļa

Puses

Lieta C-168/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Bundesfinanzhof (Vācijas) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 9. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 6. aprīlī, tiesvedībā

Manfred Beker ,

Christa Beker

pret

Finanzamt Heilbronn .

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: A. Ross [A. Rosas] (referents), kas pilda otrās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši U. Lehmuß [U. Lõhmus], A. O'Keefe [A. Ó Caoimh], A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

ģenerālvokāts P. Mengocci [P. Mengozzi],

sekretāre K. Štranca-Slaviņeka [K. Sztranc-Szawiczek], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesū un 2012. gada 26. aprīlī tiesas sēdē,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– M. Beker un C. Beker vērā – M. Beker , Rechtsanwalt ,

– Finanzamt Heilbronn [Heilbronnas Finanšu pārvaldes] vērā – W. Steinacher un M. Ritter von Rittershain , pārstāvji,

– Vācijas valdības vērā – T. Henze un K. Petersen , pārstāvji,

– Francijas valdības vērā – J.-S. Pilczer , pārstāvis,

– Zviedrijas valdības vērā – A. Falk , pārstāve,

– Eiropas Komisijas vērā – R. Lyal un W. Mölls , pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 12. jūlijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Sprieduma pamatojums

1. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. panta interpretāciju.

2. Šis līgums tika iesniegts strīdā starp M. Beker un C. Beker un Finanzamt Heilbronn par to, ka, piemērojot divpusējas konvencijas par dubults nodokļu uzlikšanas novēršanu, tiek noteikta maksimālā ienākumu gūšanas vieta, t.i., valsts, ieturētā ienākuma nodokļa summa, kas ir ieskaitāma ienākuma nodoklī, kurš atbilstoši likmei jāmaksā par pilnā apmēru ar nodokli apliekamajiem ienākumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu

3. Tas, vai Vācijas Federatīvā Republika ir tiesīga iekasēt nodokļus par valsts gūtiem ienākumiem un, apstiprinot atbildes gadījumā, vai šajā ziņā ir jāņem vērā ienākumu gūšanas vieta, t.i., valsts, ieturtais nodoklis, saistībā ar strīdu pamatlietā ir reglamentēts konvencijās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgtas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Francijas Republiku (1959. gada 21. jūlija konvencija ar grozījumiem), Luksemburgas Lielhercogisti (1958. gada 23. augusta konvencija ar grozījumiem), Nīderlandes Karalisti (1959. gada 16. jūnija konvencija), Šveices Konfederāciju (1971. gada 11. augusta konvencija), Amerikas Savienotajām Valstīm (1989. gada 29. augusta konvencija ar grozījumiem) un Japānu (1966. gada 22. aprīļa konvencija).

4. Ja nodokļu maksātājs, kas pilnā apmērā maksā ienākuma nodokli Vācijā, gūst ienākumus no kapitāla citā valstī, šā pārdējā minētā valsts ietur nodokli ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar šā m konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu. Saskaņā ar minētajām konvencijām ienākumu gūšanas vieta iekasētais nodoklis ir ieskaitāms ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā Vācijā. Runājot par šīs ieskaitāšanas kārtību, konvencijās, ko Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi ar Francijas Republiku, Šveices Konfederāciju, Amerikas Savienotajām Valstīm un Japānu, ir atsauce uz Vācijas nodokļu tiesību m.

Vācijas tiesības

5. Saskaņā ar 2006. gada 13. decembra Likuma par ienākuma nodokli (Einkommensteuergesetz), redakcijā, kas izriet no ikgadējā nodokļu likuma 2007. gadam (Jahressteuergesetz 2007) (BGBl . 2006 I, 2878. lpp.; turpmāk tekstā – “ EStG ”), kas ir piemērojams 2007. gadā, 1. pantu fiziskas personas, kas dzīvo Vācijā, šajā daļā bvalstā nodokli maksā pilnā apmērā.

6. EStG 2. pants ir noteikts:

“(1) Ienākuma nodokli iekasē par:

[..]

5. ienākumiem no kapitāla;

[..]

ko nodokļa maksātājs gūst laikposmā, kurā tam pilnā apmērā ir jāmaksā ienākuma nodoklis, vai kā ienākumus, kas valsts teritorijā gūti laikposmā, kurā tam ierobežotā apmērā ir jāmaksā ienākuma nodoklis. Kategorija, kurā ietilpst dažādi ienākumi, tiek noteikta saskaņā ar 13.–24. pantu.

(2) Ienākumi ir:

1. peļņa, kas gūta no lauksaimniecības un mežkopības, rūpnieciskās darbības, komercdarbības un amatniecības darbības, kā arī pašnodarbinātās personas statusā (4.–7.k pants);

2. iemūmumu pārpalikums pēc uzņēmējdarbības izmaksu segšanas citu ienākumu kategoriju gadījumā (8.–9.a pants).

(3) Ienākumu summa [Summe der Einkünfte], atskaitot proporcionālu nodokļa samazinājumu vecāka gadagājuma personām, kas ir pensijas [Altersentlastungsbetrag], no nodokļa atbrīvoto summu vienotajiem vecākiem un 13. panta 3. punktā paredzēto samazinājumu, veido kopājo ienākumu summu [Gesamtbetrag der Einkünfte].

(4) Kopējā ienākumu summa, atskaitot pašos izdevumus un rakstas izdevumus, veido ienākumus [Einkommen].

(5) Ienākumi, atskaitot 32. panta 6. punktā paredzētos iepriekš noteiktos nodokļa samazinājumus un citas summas, kas ir atskaitāmas no ienākumiem, veido arī nodokli apliekamos ienākumus [zu versteuerndes Einkommen]; tie veido ienākuma nodokļa aprēķinā bāzi atbilstoši nodokļa likmei. Kaut arī citos likumos ir paredzēts arī nodokli apliekamo ienākumu jēdziens, atbilstoši šiem likumiem visos 32. pantā paredzētajos gadījumos ir jāņem vērā ienākumi, atskaitot 32. panta 6. punktā paredzētos iepriekš noteiktos nodokļa samazinājumus [..].”

7. EStG 34.c panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja runa ir par nodokļa maksātājiem, kas maksā nodokli pilnā apmērā un kas par valsts gūtiem ienākumiem šo ienākumu gūšanas valsts maksā nodokli, kurš atbilst Vācijas ienākuma nodoklim, valsts noteiktais un samaksātais nodoklis, no kura ir atskaitāts samazinājums, uz kuru bija iegūtas tiesības, tiek ieskaitīts Vācijas ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par šajā valstī gūtajiem ienākumiem. Vācijas ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par šiem valsts gūtajiem ienākumiem, ir jānosaka tādā veidā, lai Vācijas ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par ar nodokli apliekamajiem ienākumiem [zu versteuerndes Einkommen], tostarp valsts gūtajiem ienākumiem, atbilstoši 32.a, 32.b, 32.c, 34. un 34.b pantam tiktu sadalīts atkarībā no proporcijas starp šiem valsts gūtajiem ienākumiem un ienākumu summu [Summe der Einkünfte]. Valsts gūto ienākumu aprēķinā nav jāņem vērā valsts gūtie ienākumi, kas to gūšanas valstī nav aplikti ar nodokļiem atbilstoši tās tiesību aktiem. [..] valsts nodokli ir ieskaitāmi tikai tie, ciktie tie attiecas uz ienākumiem, kas ir gūti taksācijas periodā.”

8. EStG 34.c panta 2. punktā ir paredzēts:

“Pēc nodokļa maksātāja lūguma valsts nodoklis ir drīzāk nevis jāieskaita (1. punkts), bet jāatskaita, nosakot ienākumus, ciktie tas attiecas uz valsts gūtajiem ienākumiem, kas nav atbrīvoti no nodokļa.”

Pamatlietas rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

9. Kāpēc, prasītāji pamatlietā Vācijā tika aplikti ar kopīgu ienākuma nodokli. Šajā ziņā viņi tika aplikti ar nodokli par visiem viņu gūtajiem ienākumiem pasaules mērogā. Strādīgajiem taksācijas gadā, proti, 2007. gadā, papildus saviem Vācijā gūtajiem ienākumiem viņi saņēma ienākumus no kapitāla, t.i., no to mazākuma daļēm dažādu kapitālsabiedrību, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, proti, Francijas Republikā, Luksemburgas Lielhercogistē un Nīderlandes Karalistē, vai trešajās valstīs, proti, Šveices Konfederācijā, Amerikas Savienotajās Valstīs un Japānā. Atbilstoši šīm mazākuma daļēm minētie prasītāji saņēma dividendes kopumā EUR 24 111,29 apmērā, par ko dažādu to gūšanas valsts tika samaksāti 17 valstu nodokļi kopumā EUR 2853,02 apmērā.
10. Saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgtas starp Vācijas Federatīvo Republiku un valstīm, kurās ir izmaksētas šīs dividendes, šā dalībvalsts kļūst prasītāju pamatlietā dzīvesvietas valsts drīkst iekasēt nodokli par 17 valsts saņemtajām dividendēm. Lai novērstu juridisko dubulto nodokļu uzlikšanu šīm dividendēm, 17 valsts, t.i., ienākumu gūšanas vietā, iekasētais nodoklis tiek ieskaitīts ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā atbilstoši likmei, nepārsniedzot Vācijas nodokli, kāds ir jāmaksā par attiecīgajiem ienākumiem.
11. EStG 34.c panta 1. punkta otrajā teikumā (turpmāk tekstā – “strādīgais tiesiskais regulējums”) ir paredzēta maksimālā ienākumu gūšanas vietā, t.i., 17 valsts, iekasētā nodokļa summa, kādu var ieskaitīt ienākuma nodoklī, kas atbilstoši likmei nodokļa maksātājam ir jāmaksā par ienākumiem, kuri ir apliekami ar nodokli neierobežotā apmērā. Šī maksimālā summa tiek aprēķināta, reizinot nodokļa summu, kas ir jāmaksā atbilstoši likmei, ar attiecību starp 17 valsts gūtajiem ienākumiem un kopīgo ienākumu summu. Tomēr šajā pētījumā minētajā summā nav ņemti vērā pašie izdevumi un rakstas izdevumi kā izdevumi, kas ir saistīti ar ikdienas vajadzībām vai personīgo situāciju, kaut gan minētie izdevumi tiek ņemti vērā, aprēķinot ienākuma nodokli, kas ir jāmaksā atbilstoši nodokļa likmei.
12. Ienākuma nodokļa summa, kas ir jāmaksā par 17 valsts gūtajiem ienākumiem (maksimālā ieskaitāmā 17 valstu nodokļa summa), tādējādi saskaņā ar strādīgo tiesisko regulējumu tiek aprēķināta, reizinot ienākuma nodokļa summu, kas ir jāmaksā atbilstoši likmei, ar attiecību (proporciju) starp 17 valsts gūto ienākumu summu un kopīgo nodokļa maksātāja ienākumu summu, šādi:
- >image>3
13. Šajā gadījumā Finanzamt Heilbronn aprēķināja, ka maksimālā ieskaitāmā ienākumu gūšanas vietā, t.i., 17 valsts, iekasēto nodokļu summa ir EUR 1282, līdz ar to tā šo summu ieskaitīja ienākuma nodoklī, kas atbilstoši likmei ir jāmaksā prasītājiem pamatlietā.
14. Prasītāji pamatlietā Finanzgericht Baden-Württemberg [Badenes-Virtembergas Finanšu pārraudzības] līdzīgā gadījumā grozīja viējiem nosūtīto paziņojumu par nodokļiem un samazināja viēju ienākuma nodokli strādīgajiem gadā par EUR 1200, jo Vācijas iestādes, aprēķinot maksimālo ieskaitāmo nodokļa summu, esot pamatojušās uz ienākumu summu, pirms tika ņemti vērā vispārīgie atskaitījumi, kas atbilst pašajiem izdevumiem un rakstas izdevumiem, piemēram, izdevumiem, kas ir saistīti ar ikdienas vajadzībām vai personīgo vai ģimenes situāciju.
15. Tā kā par šo paziņojumu par nodokļiem iesniegtā prasība tika noraidīta, prasītāji pamatlietā iesniedza “Re vision” [kārtības] prasību Bundesfinanzhof [Federeļajam Finanšu tiesam].
16. Tā kā Bundesfinanzhof bija šaubas par strādīgajiem tiesiskajiem regulējumu paredzētās

maksimālais ieskaits nodokļa summas aprēķināšanas metodes atbilstību Savienības tiesībām, tādēļ jānosaka tiesvedība un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai ar [LESD 63.] pantu ir aizliegts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kā tas paredzēts divpusējās konvencijas par nodokļu dubultu uzlikšanas novēršanu, personām, kurām nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā un kurām par valsts gētiem ienākumiem šo ienākumu izcelsmes valstī piemēro nodokļu, kas atbilst Vācijas ienākuma nodoklim, minēto valstu nodokli ieskaita Vācijas ienākuma nodokli, ar ko ir aplikti šajā valstī gētie ienākumi, tādēļ veidā, kā Vācijas ienākuma nodokli, kuru aprēķināšanā pamatojoties uz ar nodokli apliekamiem ienākumiem – tostarp valsts gētiem ienākumiem –, dala ar attiecību starp šiem valsts gētajiem ienākumiem un ienākumu summu, tādēļ neņemot vērā tādus pašus un raksturīgus izdevumus kā ar ikdienas vajadzībām saistītie izdevumi vai ar personu vai īmenes situāciju saistītie izdevumi?”

Par prejudiciālo jautājumu

17. Uzdotot savu jautājumu, iesniedzītāja būtībā jautā, vai LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru atbilstoši režīmam, kura mērķis ir ierobežot dubulto nodokļu uzlikšanu, ja personas, kam nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā, par valsts gētajiem ienākumiem šo ienākumu gēšanas valstī maksā nodokli, kas ir līdzvērtīgs ienākuma nodoklim, kurš ir iekasēts minētajā dalībvalstī, minēto valstu nodokļa ieskaitēšana ienākuma nodoklī šajā dalībvalstī tiek veikta, reizinot nodokli, kas ir jāmaksā par ar nodokli apliekamajiem ienākumiem šajā pašā dalībvalstī, ieskaitot valsts gētos ienākumus, ar attiecību starp minētajiem valsts gētajiem ienākumiem un ienākumu summu, un šajā pārdēvētajā summā nav ņemti vērā tādēļ pašie un raksturīgie izdevumi kā izdevumi, kas ir saistīti ar ikdienas vajadzībām vai personu vai īmenes situāciju.

Ievada apsvērumi

18. Prasītāji pamatlietā norāda, ka iesniedzītīstas lūgumā ir nobēde no to lūguma priekšmeta, kas attiecas uz ienākumu gēšanas vietu, t.i., valsts, ieturētā nodokļa ieskaitēšanu Vācijas ienākuma nodoklī, ciktāl tas palielinās, jo tiek ņemti vērā valsts gētie ienākumi. Iesniedzītīstas lūgumā nav pārņemts viss viņu lūgums, jo tajā nav paredzēti pirmās nodokļa daļas atskaitījumi un likmes samazinājumi, ko saņem visi nodokļa maksātāji, bet ir paredzēti tikai “tādēļ pašie un raksturīgie izdevumi kā ar ikdienas vajadzībām saistītie izdevumi vai izdevumi, kas ir saistīti ar personu vai īmenes situāciju”. Ja Tiesai būtu tikai apstiprināši jāatbild uz prejudiciālo jautājumu un ja tiesvedība šādā veidā tiku ierobežota, tās daļas aprēķināšanā, kas veido valsts gētos ienākumus, saskaņā ar Finanzamt Heilbronn pieeju neattiektos uz ienākumu summu, bet uz summu, kas ir aprēķināta no ienākumiem, kuri ir apliekami ar nodokli.

19. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskajos regulējumā un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesas atteikums lemt par valsts tiesas lūgumu sniegt prejudiciālo nolikumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai ar ja Tiesas rēģēbā nav tādā vajadzīgā faktiskā un tiesiskā apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it pašā skat. 2010. gada 22. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-188/10 un C-189/10 Melki un Abdeli, Krājums, I-5667. lpp., 27. punkts, kā arī 2012. gada 28. februāra spriedumu lietā C-41/11 Inter-Environnement Wallonie un Terre wallonne, 35. punkts).

20. Šajā gadījumā nav skaidri redzams, ka iesniedzītīstas uzdotais jautājums atbilst vienam no

šiem gadījumiem. Tieši pretī, ir jānorāda, kā tas izriet no ģenerālvokļa secinājumu 20. punkta, ka iesniedzējtiesa lūmuma uzdot prejudiciālu jautājumu nobeiguma daļā norāda, ka lūgums, ko tai ir iesnieguši prasītāji pamatlietā, skaidri paredz tikai starpību, kas ir iegūta, atskaitot izmaksas, kuras ir saistītas ar ikdienas vajadzībām un kuras saistītas ar nodokļiem ir atskaitītas, nosakot maksimālo atskaitāmo nodokļu summu, un ka saskaņā ar valsts procesuālajiem noteikumiem tā nevar lemt ultra petita .

21. Šajos apstākļos nav arī jāpārformulā prejudiciālais jautājums.

Par attiecīgo brīvību

22. Ieinteresētās personas, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesā, piekrīt, ka ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkoto brīvību ir kapitāla brīva aprīte, kas ir paredzēta LESD 63. pantā.

23. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dividendēm piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvu aprīti piemērošanas jomā (2011. gada 10. februāra spriedums apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen , Krājums, I-305. lpp., 33. punkts, kā arī 2012. gada 13. novembra spriedums lietā C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation , 89. punkts).

24. Lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprītes brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (iepriekš minētais spriedums lietā Test Claimants in the FII Group Litigation , 90. punkts un tajā minētā judikatūra).

25. LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesiskais regulējums, ko ir paredzēts piemērot tikai kapitāla daļēm, kuras ļauj zināmā mērā ietekmēt sabiedrības lūmumus un noteikt tās darbību (iepriekš minētais spriedums lietā Test Claimants in the FII Group Litigation , 91. punkts un tajā minētā judikatūra).

26. Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļēm, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu aprīti (iepriekš minētais spriedums lietā Test Claimants in the FII Group Litigation , 92. punkts un tajā minētā judikatūra).

27. Šajā gadījumā strīdīgais tiesiskais regulējums ir piemērojams neatkarīgi no sabiedrībā piederošās kapitāla daļas lieluma. Tā kā šis tiesiskais regulējums attiecas uz dividendēm, kas ir izmaksātas dalībvalstī, minētā tiesiskā regulējuma priekšmets neļauj noteikt, vai uz to galvenokārt attiecas LESD 49. pants, vai LESD 63. pants (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Test Claimants in the FII Group Litigation , 93. punkts).

28. Šādos apstākļos Tiesa ņem vērā šīs lietas faktiskos apstākļus, lai noteiktu, vai uz pamatlietā aplūkoto situāciju attiecas viena vai otra minētā tiesību norma (iepriekš minētais spriedums lietā Test Claimants in the FII Group Litigation , 94. punkts un tajā minētā judikatūra).

29. Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka pamatlietā ir saistīta ar nodokļu uzlikšanu dividendēm Vācijā, ko ir saņēmušas fiziskas personas, kuras dzīvo šajā dalībvalstī, un kas ir izmaksātas par kapitāla daļēm, kuras tām pieder kapitālsabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir vai nu citā dalībvalstī, vai arī trešajā valstī, un kas ir mazāk nekā 10 % no šo pārdājo minēto sabiedrību kapitāla. Šāda apmēra kapitāla daļas nesniedz iespēju zināmā mērā ietekmēt attiecīgo sabiedrību lūmumus un noteikt to darbību.

30. Tiesa arī ir atzinusi, ka valsts tiesiskais regulējums, kas attiecas uz trešajā valstī izmaksāto

dividenžu aplīkšanu ar nodokšiem un kas ir piemērojams ne tikai situācijām, kurās mēs piedrība būtiski ietekmē sabiedrību, kas izmaksē dividendes, ir jānovērtē, ņemot vērā LESD 63. pantu (iepriekš minētais spriedums lietā Test Claimants in the FII Group Litigation, 99. punkts).

31. No iepriekš izklāstītā izriet, ka tās tiesiskais regulējums kā strādīgais tiesiskais regulējums ir jāpārbauda, ņemot vērā tikai kapitāla brīvu apriti, kas ir paredzēta LESD 63. pantā un uz ko ir atsauce iesniedzējtiesas uzdotajā jautājumā.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

32. Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav Eiropas Savienības vienmērīgā vai saskaņotā pasākuma, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplīkšanai ar nodokšiem, lai attiecīgajā gadījumā noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējas konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga nodokļu ieturēšanas kompetences sadale (it īpaši skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 Saint-Gobain ZN, Recueil, I-6161. lpp., 57. punkts; 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 de Groot, Recueil, I-11819. lpp., 93. punkts; 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 Bouanich, Krājums, I-923. lpp., 49. punkts, un 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-527/06 Renneberg, Krājums, I-7735. lpp., 48. punkts).

33. Tomēr šis nodokļu ieturēšanas kompetenču sadale dalībvalstīm neapņemas piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām aprites brīvībām (iepriekš minētais spriedums lietā Renneberg, 50. punkts).

34. Runājot par divpusējas konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (iepriekš minētie spriedumi lietā de Groot, 94. punkts, un lietā Renneberg, 51. punkts).

35. No Tiesas pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka tādā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs (2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-370/05 Festersen, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 A, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums apvienotajā lietā Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen, 50. punkts).

36. Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka maksimālās ieskaitāmas ienākumu gūšanas vietas, t.i., ņemot vērā, iekasētā nodokļa summas aprēķināšanai metodē, kas ir paredzēta strādīgajam tiesiskajam regulējumam, nav pilnībā ņemti vērā izdevumi, kas ir saistīti ar nodokļa maksājuma ikdienas vajadzībām un ar personālo un ģimenes situāciju.

37. Minēto maksimālo ieskaitāmo summu saskaņā ar strādīgo tiesisko regulējumu nosaka, piemērojot formulu, atbilstoši kurai reizina ienākuma nodokli, kas ir jāmaksā atbilstoši likmei un kas veido nodokli, kurš nodokļa maksājuma būtību bijis jāmaksā, ja visi vieta ienākumi būtībā gūti Vācijā, ar attiecību, kuras skaitītāji ir ņemti vērā gūto ienākumu summa un saucējā – ienākumu summa.

38. Kopumā ar nodokli apliekamie ienākumi, pamatojoties uz kuriem tiek aprēķināts ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā atbilstoši likmei, un kuri veido šīs formulas pirmo daļu, tiek noteikti, ienākumu summai neatkarīgi no to gūšanas vietas piemērojot visus Vācijas tiesiskajam regulējumam atļautos atskaitījumus, it īpaši atskaitot izdevumus, kas ir saistīti ar nodokļa maksājuma ikdienas vajadzībām un personālo un ģimenes situāciju. Savukārt minētos izdevumus neatskaita no

ien?kumu summas, kas ir ietverta da?skait?a, kurš veido min?t?s formulas otro da?u, sauc?j?.

39. Šaj? zi?? vispirms ir j?nor?da, ka tas, ka š?s pašas formulas otraj? da?? ietvert? da?skait?a sauc?j? ar nodokli apliekamo ien?kumu viet? ir izmantota ien?kumu summa, samazina maksim?l?s ieskait?m?s summas v?rt?bu, uz ko nodok?a maks?t?js var pretend?t.

40. K? ?ener?ladvok?ts to ir nor?d?jis secin?jumu 34. un 35. punkt?, lo?ika, ar ko ir pamatots str?d?gais tiesiskais regul?jums, š?iet, ir t?da, ka nodok?a maks?t?js rezidents sa?em visus person?ga rakstura vai ar ?imenes st?vokli saist?tus atskait?jumus, ja visi vi?a ien?kumi ir g?ti V?cij?, bet t? tas nav gad?jum?, ja da?a no vi?a ien?kumiem ir g?ta ?rvalst?s.

41. L?dz?gi k? tiesiskaj? regul?jum?, kas tika apl?kots iepriekš min?taj? spriedum? liet? de Groot , ja dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum?, piem?ram, str?d?gaj? tiesiskaj? regul?jum?, ir ?emti v?r? atskait?jumi, kuri atbilst ?pašajiem un ?rk?rtas izdevumiem k? izdevumiem, kas ir saist?ti ar ikdienas vajadz?b?m vai person?go vai ?imenes situ?ciju, lai apr??in?tu nodok?a teor?tisko summu, kura ir j?maks? par visiem nodok?a maks?t?ja ien?kumiem, š?ds tiesiskais regul?jums praks? tom?r izraisa situ?ciju, ka nodok?a maks?t?ji, kas ir min?t?s dal?bvalsts rezidenti un kas da?u no saviem ien?kumiem ir guvuši ?rvalst?s, sa?em atskait?jumus, kuri atbilst min?tajiem ?pašajiem un ?rk?rtas izdevumiem, tikai t?d? apm?r?, kas atbilst vi?u ien?kumiem, kas ir g?ti vi?u dz?vesvietas dal?bvalst?.

42. T?d?j?di da?u no min?tajiem atskait?jumiem š? p?d?j? min?t? dal?bvalsts ne?em v?r?, lai apr??in?tu šo nodok?a maks?t?ju ien?kuma nodokli.

43. No iepriekš min?t? sprieduma liet? de Groot 90. punkta izriet, ka dz?vesvietas valstij princip? ir j?pieš?ir nodok?a maks?t?jam visas nodok?u priekšroc?bas, kas ir saist?tas ar vi?a person?go un ?imenes situ?ciju, jo š? valsts vislab?k var nov?rt?t nodok?a maks?t?ja person?go maks?sp?ju, cik?l p?d?jam min?tajam taj? ir personisko un mantisko interešu centrs.

44. No min?t? sprieduma ar? izriet, ka pien?kums ?emt v?r? person?go un ?imenes situ?ciju dal?bvalstij, kur? ir g?ti ien?kumi, ir tikai tad, ja nodok?a maks?t?js gandr?z visus vai visus savus ar nodokli apliekamos l?dzek?us sa?em šaj? dal?bvalst? un ja viš nesa?em b?tiskus ien?kumus savas dz?vesvietas valst?, l?dz ar to t? vi?am nevar pieš?irt priekšroc?bas, kas izriet no t?, ka tiek ?emta v?r? vi?a person?g? un ?imenes situ?cija (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? de Groot , 89. punkts).

45. Šaj? spriedum? min?tie principi, š?iet, piln?b? ir attiecin?mi uz šo gad?jumu, kaut ar? min?tais spriedums attiecas uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas, un faktiem, kas ir apl?koti str?d?, par kuru tika tais?ts min?tais spriedums, piem?t zin?mas atš?ir?bas sal?dzin?jum? ar pras?t?ju pamatliet? situ?ciju.

46. J?piebilst, k? ?ener?ladvok?ts to ir nor?d?jis secin?jumu 44. punkt?, ka tam, ka, lai samazin?tu nodok?u dubulto uzlikšanu, tiesiskaj? regul?jum?, kas tika apl?kots iepriekš min?taj? spriedum? liet? de Groot , atš?ir?b? no str?d?g? tiesisk? regul?juma bija paredz?ta nevis ieskait?šanas sist?ma, bet gan atbr?vojumu sist?ma, šaj? zi?? nav noz?mes.

47. Apst?k?us, uz kuriem Tiesa ir v?rsusi savu anal?zi min?taj? spriedum?, veidoja formula, kas bija izmantota attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum?, lai apr??in?tu atbr?vojuma no nodok?a apm?ru, k?ds ir j?pieš?ir nodok?a maks?t?jam rezidentam par ien?kumiem, kas ir g?ti un aplikti ar nodokli daž?d?s valst?s, kur?s viš ir bijis nodarbin?ts, k? ar? konkr?ts š?s formulas rezult?ts. Šis rezult?ts t?pat k? šaj? pamatliet? bija t?ds, ka nodok?a maks?t?js sa??ma samazin?jumus, kas ir saist?ti ar vi?a ?imenes vai person?go situ?ciju, tikai proporcion?li ien?kumiem, kurus viš bija guvis savas dz?vesvietas dal?bvalst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? de Groot ,

91. punkts).

48. Šaj? zi?? ir j?piebilst, ka metode, kas tika izmantota tiesiskaj? regul?jum?, kurš apl?kots min?taj? spriedum?, lai ierobežotu nodok?u dubulto uzlikšanu, š?iet, ir viens atbr?vojumu no nodok?iem metodes variants, kas ir izstr?d?ts t?d? veid?, lai praks? atbilstu ieskait?šanas sist?mai (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? de Groot , 21.–23. punkts).

49. Visbeidzot, nevar piekrist V?cijas vald?bas argumentam, ka b?t?b? str?d?gais tiesiskais regul?jums neesot pretrun? kapit?la br?vai apritei, cikt?l visi person?ga rakstura vai ar ?imenes st?vokli saist?ti atskait?jumi ir tikuši ?emti v?r?, apr??inot ien?kuma nodok?a summu, kas ir j?maks? atbilstoši likmei un kas veido pirmo formulas da?u, kura ir izmantota, lai noteiktu maksim?lo ieskait?mo ien?kumu g?šanas viet?, t.i., ?rvalst?s, iekas?jam? nodok?a summu.

50. J?nor?da, ka tiesiskais regul?jums, kas ir apl?kots iepriekš min?taj? spriedum? liet? de Groot , ar? bija saist?ts ar to, ka samazin?jumi, kas ir saist?ti ar nodok?a maks?t?ja ?imenes vai person?go situ?ciju, tika ?emti v?r?, apr??inot nodok?a, kas ir j?maks? par visiem vi?a ien?kumiem, teor?tisko summu, kura veidoja pirmo da?u formul?, kas min?taj? tiesiskaj? regul?jum? bija paredz?ta, lai apr??in?tu atbr?vojuma no nodok?a, kas pieš?irams nodok?a maks?t?jam, apm?ru. P?c analo?ijas ar to, kas ir paredz?ts str?d?gaj? tiesiskaj? regul?jum?, da?skait?a, kas veido otro min?t?s formulas da?u, piem?rošana tom?r rad?ja situ?ciju, ka samazin?jumus, kas ir saist?ti ar nodok?a maks?t?ja ?imenes un person?go situ?ciju, vi?am piem?roja tikai proporcion?li ien?kumiem, kas g?ti vi?a dz?vesvietas dal?bvalst?.

51. No visiem iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem izriet, ka t?d? situ?cij?, k?da ir apl?kota pamatlit?, nodok?a maks?t?ji, kas ir dal?bvalsts rezidenti un kas da?u no saviem ien?kumiem ir guvuši ?rvalst?s, ir nost?d?ti nelabv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar nodok?a maks?t?jiem, kuri ir š?s pašas dal?bvalsts rezidenti un kuri visus savus ien?kumus ir guvuši šaj? dal?bvalst?, un kuri l?dz ar to sa?em visus atskait?jumus, kas atbilst ?pašajiem un ?rk?rtas izdevumiem k? izdevumiem, kuri ir saist?ti ar ikdienas vajadz?b?m vai person?go vai ?imenes situ?ciju.

52. T?d?j?di š?da atš?ir?ga attieksme var attur?t personas, kas vien? dal?bvalst? maks? nodokli piln? apm?r?, ieguld?t savu kapit?lu sabiedr?b?s, kuru juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?.

53. No t? izriet, ka t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums k? str?d?gais tiesiskais regul?jums veido kapit?la br?vas aprites ierobežojumu LESD 63. panta noz?m?.

Par kapit?la br?vas aprites ierobežojuma pamatojumu

54. Pak?rtoti, V?cijas vald?ba, lai pamatotu kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, pauž apsv?rumus, kas ir saist?ti ar nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma saglab?šanu starp dal?bvalst?m.

55. Lai ieskait?tu ?rvalst?s ietur?to nodokli, šis princips paredz, ka izmaksas vai izdevumus ir iesp?jams atskait?t tikai tad, ja tie ir tieši saist?ti ar nodok?u ie??mumiem, uz kuriem attiecas dal?bvalsts nodok?u ietur?šanas kompetence atbilstoši kompeten?u sadal?jumam starp valst?m, kas ir paredz?ts konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu. T?d?j?di dz?vesvietas valstij nav pien?kuma kompens?t tr?kumus, kas ir saist?ti ar to, ka nav ?emta v?r? nodok?a maks?t?ja person?g? situ?cija, ?rvalst?s g?tos ien?kumus apliekot ar nodokli šo nodok?u g?šanas valst?.

56. Kaut ar? nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana, protams, var b?t prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas ?auj pamatot ierobežojumu br?vai

kuru atbilstoši režīmam, kura mērķis ir ierobežot nodokļu dubulto uzlikšanu, ja personas, kam nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā, par valsts gājumiem ienākumiem šo ienākumu gūšanas valsts samaksā nodokli, kas ir līdzvērtīgs ienākuma nodoklim, kuru ir iekasējusi minētā dalībvalsts, minētā valsts nodokļa ieskaitīšana ienākuma nodokļa summā šajā dalībvalstī notiek, reizinot nodokļa summu, kas ir jāmaksā par ienākumiem, kuri ar nodokli ir apliekami šajā pašā dalībvalstī, ieskaitot valsts gūtos ienākumus, ar attiecību starp minētajiem valsts gājumiem ienākumiem un ienākumu summu, kurā nav ņemti vērā pašie un raksturīgie izdevumi kā izdevumi, kas ir saistīti ar ikdienas vajadzībām vai personāgo vai īpašības situāciju.

Par tiesīšanu izdevumiem

64. Attiecībā uz pamatlīetas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Rezolutīvā daļa

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru atbilstoši režīmam, kura mērķis ir ierobežot nodokļu dubulto uzlikšanu, ja personas, kam nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā, par valsts gājumiem ienākumiem šo ienākumu gūšanas valsts samaksā nodokli, kas ir līdzvērtīgs ienākuma nodoklim, kuru ir iekasējusi minētā dalībvalsts, minētā valsts nodokļa ieskaitīšana ienākuma nodokļa summā šajā dalībvalstī notiek, reizinot nodokļa summu, kas ir jāmaksā par ienākumiem, kuri ar nodokli ir apliekami šajā pašā dalībvalstī, ieskaitot valsts gūtos ienākumus, ar attiecību starp minētajiem valsts gājumiem ienākumiem un ienākumu summu, kurā nav ņemti vērā pašie un raksturīgie izdevumi kā izdevumi, kas ir saistīti ar ikdienas vajadzībām vai personāgo vai īpašības situāciju.