

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 28. februārī (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Darba ņēmēju brīvība pārvietošanās – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas pieļauj atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem, kuri gūti no citā dalībvalstī veikta darba, sniedzot palīdzību attīstības jomā – Nosacījumi – Darba devēja uzņēmums valsts teritorijā – Atteikums, ja darba devējs ir reģistrēts citā dalībvalstī

Lieta C-544/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 18. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Helga Petersen,

Peter Petersen

pret

Finanzamt Ludwigshafen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kassel*],

ģenerālvokāts N. Jāsķinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ģemotvārī rakstveida procesū un 2012. gada 29. novembra tiesas sēdē,

ģemotvārī apsvērumus, ko sniedza:

- *H. Petersen* k-dzes un *P. Petersen* k-ga vārdā – *R. Sturm, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *W. Roels*, pārstāvji,

ģemotvārī pāc ģenerālvokāta uzķlausģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģmumu ir par LESD 56. panta interpretģciju.

2 Šis lģgums ir iesnieģts tiesvedģbģ starp *Petersen* k-dzi un *Petersen* k-gu un *Finanzamt Ludwigshafen*

[Ludvigshofenes Finanšu p?rvaldij] par š?s iest?des atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a par ien?kumiem, ko *Petersen* k-gs guvis Benin?, piedaloties D?nijas Starptautisk?s att?st?bas a?ent?ras finans?t? projekt? saist?b? ar pal?dz?bu att?st?bas jom?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 Likuma par ien?kumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*) t? redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem (*BGBI.* 2002 I, 4215. lpp.), 1. panta 1. punkt? ir noteikts, ka fiziskas personas, kuru dz?vesvieta vai past?v?g? uztur?šan?s vieta ir V?cijas teritorij?, ir piln?b? apliekamas ar ien?kuma nodokli.

4 Min?t? likuma 34.c panta 1. un 5. punkt? ir noteikts:

“(1) Ja personas, kuras maks? nodokli piln? apm?r?, par ?rvalst? g?tiem ien?kumiem maks? nodokli valst?, kur? min?tie ien?kumi ir radušies, un tas tiek piel?dzin?ts V?cijas ien?kuma nodoklim atbilstošam nodoklim, uzliktais, samaks?tais un par attiec?gu summu, kas atbilst ties?b?m uz samazin?jumu, samazin?tais ?rvalsts nodoklis ir j?atskaita no V?cijas ien?kuma nodok?a, kas t?m maks?jams par šaj? valst? g?tajiem ien?kumiem.

[..]

(5) *Länder* [Feder?lo zemju] augst?s finanšu iest?des vai to pilnvarot?s finanšu iest?des ar Feder?l?s Finanšu ministrijas at?auju var da??ji vai piln?b? atbr?vot no nodok?a, ar kuru ir apliekami ?rvalst?s g?tie ien?kumi, vai noteikt vienas likmes summu, ja tas ir lietder?gi ekonomisku iemeslu d?? vai ja š? panta 1. punkta piem?rošana izr?d?s seviš?i gr?ta.”

5 V?cijas Feder?l? Finanšu ministrija 1983. gada 31. oktobr? pie??ma *Länder* augstaj?m iest?d?m sagatavotu Instrukciju par nodok?u rež?mu darba ??m?ju ien?kumiem no darba ?rvalst?s (*BStBl.* 1983 I, 470. lpp.; turpm?k tekst? – “Finanšu ministrijas instrukcija”), kur? ir paredz?ts, ka ien?kumi no darba, ko darba ??m?js, kura darba dev?ja juridisk? adrese ir V?cijas teritorij?, past?vošu darba attiec?bu kontekst? g?st no cit? valst? veikta darba un uz kuriem attiecas šis rež?ms, ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a.

6 Saska?? ar š?s instrukcijas I sada?as pirm?s da?as 4. punktu t?du darb?bu kategorij?, uz kur?m attiecas šis rež?ms, ietilpst it ?paši darb?bas, kas norisin?s V?cijas teritorij? re?istr?tu pieg?d?t?ju, ražot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju lab?, att?st?bas jom? sniedzot V?cijas ofici?lo pal?dz?bu, kur? ietilpst pal?dz?ba tehnisk?s vai finansi?l?s sadarb?bas jom?.

7 Finanšu ministrijas instrukcijas II sada?as pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka darb?bai ir j?b?t nep?rtraukti veiktai vismaz tr?s m?nešus valst?s, ar kur?m V?cijas Federat?v? Republika nav parakst?jusi konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, taj? skait? par ien?kumiem no algota darba.

8 Tom?r saska?? ar Finanšu ministrijas instrukcijas IV sada?u, progres?vi piem?rojot nodokli, tiek ?emti v?r? ien?kumi no algota darba, uz kuriem attiecas atbr?vojums. Saska?? ar šo noteikumu ar nodok?iem apliekamajiem ien?kumiem piem?rot? nodok?a likme ir t?, kura b?tu j?piem?ro, ja nodok?a apr??in? b?tu ietverti no algota darba g?tie ien?kumi, uz kuriem attiecas atbr?vojums.

9 Finanšu ministrijas instrukcijas VI sada?as, kas attiecas uz proced?ras noteikumiem, 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka atteikšan?s no nodok?a iekas?šanas, izmantojot ien?kumu g?šanas viet? veicamu nodok?a ietur?šanas proced?ru, kuras rezult?t? tiek izdota apliec?ba par atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma, darba dev?jam vai darba ??m?jam ir j?pieprasa nodok?u

iestād?, kuras teritorij? atrodas darba devēja uzņēmums. Saskaņā ar šo pašu daļu nav jāpierāda, ka Vācijas iekšējā nodokļu sistēma nodoklis tiek iekasēts no iekšējā no algota darba citā valstī, kur darba tiek veikta. Šīs instrukcijas VI sadaļas 1. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka gadījumā, ja ir ticami norādīts, ka minētās instrukcijas I un II sadaļas nosacījumi ir izpildīti, apliecība par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma var tikt izsniegta, kamēr vien darba devējam ir iespējams grozīt iekšējās gāšanas vietas ieturēto nodokli. Saskaņā ar šīs paša instrukcijas VI sadaļas 2. punktu, ja atteikšanās no nodokļa iekasēšanas iekšējās gāšanas vietas vietā nav notikusi, darba ņēmējam atteikšanās no šī nodokļa iekasēšanas ir jāpieprasa savas dzīvesvietas nodokļu iestādē.

10 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu iekšējā nodokļa un pašuma nodokļa, kārtojamā nodokļa un dāvinājuma nodokļa jomā un par palīdzību nodokļu lietās (BGBl. 1996 II, 2565. lpp.) 15. pantā b) t) ir noteikts, ka iekšēji, ko darba ņēmēji, kas dzīvo kādā no līgumslēdzējuma valstīm, gūst no algota darba, ir apliekami ar nodokli vienīgi dzīvesvietas valstī, ja vien darbs netiek veikts citā valstī. Šajā gadījumā darba samaksa ir apliekama ar nodokli minētajā citā valstī.

11 Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Beninas Republiku nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 Prasītāji pamatlietā ir laulātie *Petersen*, kuru pašumam kopš 1991. gada novembra ir dzīvoklis, kas atrodas Ludvigshafenā [Ludwigshafen] (Vācija), kur viņiem no 1992. gada 1. februāra kopā ar meitu ir reģistrēta dzīvesvieta. *Petersen* k-ga, kurš ir Dānijas pilsonis, pašumam kopš 1984. gada ir vasarnāca, kas atrodas Helsingā [Helsingø] (Dānija).

13 *Petersen* k-gs kā algots darbinieks bija nodarbināts Glostrupā [Glostrup] (Dānija) reģistrētajā uzņēmumā *Hoffmann A/S*. Saistībā ar šo darbu viņš no 2002. gada 15. janvāra sadarbības nolūkā tika nosūtīts piedalīties Dānijas Starptautiskās attāstības aģentūras finansētā attāstības palīdzības projektā Beninā uz trīs gadiem. Šis darbs ietilpa palīdzības attāstības jomā projektā. *Petersen* k-ga iekšēji no šī darba 2003. gadā saņiedza DDK 449 200, t.i., EUR 60 200.

14 *Petersen* k-ga darba devējs 2002. gada janvārī Helsinges nodokļu administrācijā iesniedza pieprasījumu atbrīvot no nodokļa iekšējumus, ko viņš guvis laikposmā, kurā viņš bija nokāts darbā Beninā. Šī administrācija norādīja, ka, sēkot no 2002. gada 15. janvāra, nodoklis netikšot atvilkts no šiem iekšējiem.

15 Attiecībā uz 2003. gadu laulātie *Petersen* Vācijas nodokļu administrācijai lūdzā piemērot iekšējā nodokļa uzlikšanas kopējo režīmu un norādīja, ka viņu dzīvesvieta ir Ludvigshafenā. Viņi uzsvēra, ka *Petersen* k-ga iekšēji, kas gūti no Beninā veiktā darba un kurus ir maksājis Dānijas darba devējs, neesot apliekami ar iekšējā nodokli Vācijā un ka, ņemot vērā 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti 15. pantu, vienīgi Dānijas Karaliste ir kompetenta attiecībā uz šo iekšējo aplikšanu ar nodokli.

16 Pakārtoti, laulātie *Petersen* lūdzā atbrīvot no nodokļa minētos iekšējumus, apgalvojot, ka salīdzināmos apstākļos no algota darba gūti iekšēji, valsts teritorijā reģistrēta darba devēja labā piedaloties ar palīdzību attāstības jomā saistītā projektā, saskaņā ar Finanšu ministrijas instrukciju esot atbrīvoti no iekšējā nodokļa.

17 Savā paziņojumā par nodokļa uzlikšanu par 2003. gadu *Finanzamt Ludwigshafen* noteica pienākumu samaksāt iekšējo nodokli par visiem *Petersen* k-ga iekšējiem un aprēķināja šo

nodokļa summu EUR 29 718 apmērā.

18 Prasītāju pamatlietā iesniegtā sūdzība par šo nodokļa paziņojumu tika noraidīta, un prasītāji cēla prasību *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* [Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesā].

19 Šī tiesa, pirmkārt, norāda, ka saskaņā ar tās faktu vērtējumu, kā arī ar piemērojamo tiesību aktu juridisko vērtējumu *Petersen* k-ga saņemtie ienākumi, par kuriem ir strīds, principā ir apliekami ar ienākuma nodokli Vācijā.

20 Otrkārt, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* norāda, ka *Petersen* k-gs nevar pieprasīt Finanšu ministrijas instrukcijā paredzēto nodokļu priekšrocību, jo viņa darba devēja nav "rezidents" šīs instrukcijas izpratnē, un ka prasītāja pamatlietā un viņa darba devēja darbības neietilpst Vācijas oficiālās palīdzības attiecības jomā, tāpēc viņš ir pakauts lielākam nodokļu slogam nekā tas būtu algotam darbiniekam rezidentam, kas darba devēja rezidenta labā veic tūdu pašu darbu.

21 Visbeidzot, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* uzskata, ka uz prasītāja pamatlietā darba devēja darbības mērķi ir attiecināms LESD 56. pants un ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā varētu radīt nepamatotu ierobežojumu citā dalībvalstī reālistiskā darba devēja pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Faktiski lielāks nodokļu slogs, kam ir pakauts darbinieks, situācijā, kādā ir prasītājs pamatlietā, padara šīs darbības viņam ekonomiski nepievilcīgas salīdzinājumā ar darbības mērķi, ko veic Vācijā dzīvojoši darbinieki, kas ir noslīguši darba līgumus, kuri ir līdzīgi Vācijā reālistiskā uzņēmumu noslīgtiem darba līgumiem, un kas darbojas palīdzības attiecības jomā. Nodokļu priekšrocību neesamību citās dalībvalstīs darba devējs varētu kompensēt tikai tādējādi, ka tiktu maksāta augstāka bruto darba samaksa, kādā šis darba devējs sliktos pieņemt darbā darbiniekus, kas dzīvo valstī, kurā atrodas šis darba devējs un kuriem tajā piemēro nodokli, un tas tādējādi ietekmētu viņa iespējas pieņemt darbā kvalificētus darbiniekus citā dalībvalstī. Darbinieki, kuriem ir tādā pati kvalifikācija, centīsies nodibināt darba attiecības tikai savā dzīvesvietas dalībvalstī.

22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai tiesību norma, ar kuru personas, kas tiek aplikta ar nodokli dalībvalstī, ienākumu no algota darba atbrīvojums no nodokļa tiek pakauts nosacījumam, ka darba devēja juridiskā adrese ir šīs valsts teritorijā, bet neparedz šādu atbrīvojumu no nodokļa, ja darba devēja juridiskā adrese ir citas [...] dalībvalsts teritorijā, ir saderīga ar EKL 49. pantu [...]"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

Par konkrēto pārvietošanās brīvību

23 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru sadarbības ar valstu tiesību procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izspriest strīdu, kurš iesniegts izskatīšanai šajā tiesā, un šajā nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums (skat. it īpaši 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-286/05 *Haug*, Krājums, I-4121. lpp., 17. punkts; 2008. gada 11. marta spriedumu lietā C-420/06 *Jager*, Krājums, I-1315. lpp., 46. punkts, un 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, Krājums, I-13023. lpp., 18. punkts).

24 Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz tās iesniegto prejudiciālo jautājumu, Tiesai var būt jāņem vērā tādās Savienības tiesību normas, uz

k?d?m valsts tiesa savos prejudici?lajos jaut?jumos nav atsaukusies (skat. it ?paši 2004. gada 12. oktobra spriedumu liet? C-60/03 *Wolff & Muller*, Kr?jums, I-9553. lpp., 24. punkts; 2005. gada 7. j?lija spriedumu liet? C-153/03 *Weide*, Kr?jums, I-6017. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, Kr?jums, I-1957. lpp., 26. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, 19. punkts).

25 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai LESD 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ien?kumi, ko algot? darb? guvis nodok?u maks?t?js, kurš ir š?s dal?bvalsts iedz?vot?js un kurš ir nodok?a maks?t?js piln? apm?r?, ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a, ja darba dev?js ir re?istr?ts min?taj? dal?bvalst?, bet nav atbr?voti no š? nodok?a, ja tas ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?.

26 V?cijas vald?ba, k? ar? Eiropas Komisija tom?r uzskata, ka pamatlieta nevar tikt izskat?ta, ?emot v?r? LESD 56. pantu. T? Komisija nor?da, ka valsts ties?bu norma, kuras m?r?is ir atbr?vojuma attiecin?šana tikai uz nodok?u maks?t?jiem, kuri ir nodarbin?ti attiec?gaj? dal?bvalst? re?istr?ta darba dev?ja uz??mum?, ir j?p?rbauda, ?emot v?r? darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas. Savuk?rt V?cijas vald?ba uzskata, ka ar? darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s aspektam nav noz?mes tikt?l, cikt?l pras?t?js pamatliet? darbu, par kuru liet? ir str?ds, ir veicis trešaj? valst?.

27 T?p?c vispirms ir j?nosaka, vai un attiec?g? gad?jum? k?d? m?r? valsts ties?bu akti, k?di tiek apl?koti pamatliet?, var skart pakalpojumu sniegšanas br?v?bas izmantošanu un darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas.

28 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regul?jumu attiecas viena vai otra no LESD garant?taj?m br?v?b?m, ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu priekšmets (skat. 2010. gada 1. j?lija spriedumu liet? C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije*, Kr?jums, I-6649. lpp., 26. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

29 Pamatliet? valsts tiesisk? regul?juma priekšmets ir ar konkr?tiem nosac?jumiem pieš?irt nodok?u priekšroc?bu attiec?b? uz darba samaksu, ko darba ??m?js sa?em no sava darba dev?ja. Finanšu ministrijas instrukcijas ievad? ir preciz?ts, ka ien?kumiem, ko V?cijas teritorij? re?istr?ta darba dev?ja darbinieki g?st no algota darba saist?b? ar cit? dal?bvalst? veiktu darb?bu, piem?ro ar min?to instrukciju izveidot? rež?ma atvieglojumus, un tie ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a.

30 Ir j?atg?dina, ka, pirmk?rt, par “darba ??m?ju” LESD 45. panta izpratn? ir j?uzskata visas personas, kas veic re?las un faktiskas darb?bas, iz?emot tik neb?tiskas darb?bas, ka t?s tieš?m var uzskat?t par visnota? ierobežot?m un pal?gdarb?b?m. Darba tiesisko attiec?bu b?tiska paz?me saska?? ar Tiesas judikat?ru ir t?, ka persona noteiktu laikposmu veic darbu citas personas lab? un t?s vad?b?, par to sa?emot atl?dz?bu (skat. it ?paši 1986. gada 3. j?lija spriedumu liet? 66/85 *Lawrie-Blum*, *Recueil*, 2121. lpp., 17. punkts; 2004. gada 23. marta spriedumu liet? C-138/02 *Collins*, *Recueil*, I-2703. lpp., 26. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C-456/02 *Trojani*, Kr?jums, I-7573. lpp., 15. punkts).

31 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka LESD 57. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka pakalpojumus uzskata par “pakalpojumiem” L?gumu noz?m?, ja tos parasti sniedz par atl?dz?bu, cikt?l uz tiem neattiecas noteikumi par pre?u, kapit?la un personu br?vu apriti. Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka noteikumi par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu attiecas uz darb?b?m, ko veikuši neatkar?gi pakalpojumu sniedz?ji (šaj? zi?? skat. 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C-398/95 *SETTG* (*Recueil*, I-3091. lpp., 7. punkts).

32 No t? izriet, ka tiesiskais regul?jums, ar kuru ir paredz?ta nodok?a uzlikšana algotam

darbiniekam, kas veic darbu darba devēja labā un tādēļ, pret saņemot darba samaksu, un kas tādā atrodas algota darba tiesiskās attiecībās, kurām ir raksturīgs pakārtības elements un atbildība par sniegtajiem pakalpojumiem, tādēļ kā attiecības, kas ir aplūkotas pamatlietā – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesas pārbaude to liecina –, ietilpst Līguma noteikumu par darba ņēmēju brīvību pārvietošanas jomā.

33 Pieņemot, ka šādam regulējumam ir citā valstī reģistrētu darba devēju pakalpojumu sniegšanas brīvību ierobežojošas sekas, ko ir minējusi iesniedzējtiesa vai prasītāji pamatlietā, un tas, salīdzinot ar citā dalībvalstī reģistrētiem darba devējiem, ir Vācijas teritorijā reģistrētiem darba devējiem labvēlīgāks attiecībā uz tādā kvalificēta personāla pieņemšanu darbā, kurš saistībā ar palīdzības projektiem attīstības jomā var tikt norīkots darbā citā dalībvalstī, šādas sekas nenovērtami izriet no iespējama darba ņēmēju brīvības pārvietošanas ierobežojuma un līdz ar to nepamatotu autonomu pārbaudi atbilstoši LESD 56. pantam.

Par LESD 45. panta piemērojamību

34 Ir jāatgādina, ka jebkurš Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanas un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot, Recueil*, I-11819. lpp., 76. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu Līguma noteikumu par personu brīvību pārvietošanas mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālo darbības veikšanu visās tās teritorijās, un ar tiem ir aizliegti tādā pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citā dalībvalsts teritorijā (1992. gada 7. jūlija spriedums lietā C-370/90 *Singh, Recueil*, I-4265. lpp., 16. punkts; 1999. gada 26. janvāra spriedums lietā C-18/95 *Terhoeve, Recueil*, I-345. lpp., 37. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *de Groot*, 77. punkts).

36 Pat ja saskaņā ar to tekstu noteikumi par darba ņēmēju brīvību pārvietošanas ir paredzēti, lai it paši nodrošinātu tādā pašu attieksmi kā pret uzņemto valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes valstij likt šķēršļus tās pilsoņu brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Terhoeve*, 27.–29. punkts, un lietā *de Groot*, 79. punkts).

37 Pēc analoģijas noteikumiem par darba ņēmēju brīvību pārvietošanas ir pretrunā ar to, ka nodokļu maksātāja, kurš ir Savienības pilsonis, dzīvesvietas dalībvalsts tiek šķēršļus brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī, pat gadījumā, ja minētā dalībvalsts ir šā pilsoņa valstspiederības valsts.

38 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka pamatlietā nevar atsaukties uz LESD 45. pantu, ciktāl prasītājs pamatlietā darbu, par ko ir strīds, ir veicis trešajā valstī, un ka nav pietiekamas saiknes starp abu lietā aplūkoto dalībvalstu teritorijām. Piemērojot Savienības tiesības, darbinieks, kas veic darbu, sniedzot palīdzību attīstības jomā, kura ir paredzēta vienīgi trešajā valstī, nevarot tikt uzskatīts par tādā, kas tajā pašā laikā galvenokārt veic pārrobežu darbību Savienībā.

39 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja precizēt, ka gadījumā, ja lieta attiecas uz dalībvalsts pilsoni, kuru kā algotu darbinieku nodarbina citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, tad uz šādu lietu principā attiecas Savienības tiesību normas par darba ņēmēju brīvību pārvietošanas (šajā ziņā skat. 1984. gada 12. jūlija spriedumu lietā 237/83 *Prodest, Recueil*, 3153. lpp., 5. punkts).

40 Tiesa ar? ir nospriedusi, ka Savien?bas ties?bu normas attiec?b? uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas ir j?iev?ro, v?rt?jot jebkuru tiesisko saikni, cikt?l š? saikne savas rašan?s vietas d?? vai t?s izrais?t?s iedarb?bas vietas d?? var tikt noteikta Savien?bas teritorij? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Prodest*, 6. punkts).

41 Savien?bas ties?bu normas var piem?rot profesion?laj?m darb?b?m ?rpus Savien?bas teritorijas, ja darba attiec?b?m saglab?jas pietiekami cieša saikne ar šo teritoriju (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Prodest*, 6. punkts; 1989. gada 27. septembra spriedumu liet? 9/88 *Lopes da Veiga*, *Recueil*, 2989. lpp., 15. punkts, un 1994. gada 29. j?nija spriedumu liet? C-60/93 *Aldewereld*, *Recueil*, I-2991. lpp., 14. punkts). Ar šo principu ir j?saprot ar? gad?jumi, kad darba attiec?bas ir pietiekami saist?tas ar dal?bvalsts ties?b?m un t?d?j?di ar? ar atbilstošaj?m Savien?bas ties?bu norm?m (1996. gada 30. apr??a spriedums liet? C-214/94, *Recueil*, I-2253. lpp., 15. punkts).

42 Gad?jum?, k?ds ir pamatliet?, š?da saikne izriet no apst?k?a, ka Savien?bas pilsoni, kas dz?vo dal?bvalst?, darb? ir pie??mis cit? dal?bvalst? re?istr?ts uz??mums, kura lab? viš? veic savu darbu. Turkl?t saska?? ar pras?t?ja pamatliet? apgalvojumu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, darba l?gums ar vi?a darba dev?ju, kura juridisk? adrese ir D?nij?, esot nosl?gts saska?? ar D?nijas ties?b?m. Turkl?t, k? to nor?da V?cijas vald?ba, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, *Petersen* k-gs ir D?nij? soci?li apdrošin?ts, un bankas konts, kur? tiek ieskait?ta darba samaksa, atrodas šaj? dal?bvalst?.

43 Apst?klis, ka pras?t?js pamatliet? savu darbu ir veicis, sniedzot pal?dz?bu att?st?bas jom?, kura ir paredz?ta vien?gi trešaj? valst?, nevar likt apstr?d?t elementus, ko ietver iepriekš?j? punkt? min?t? saikne ar Savien?bas ties?b?m un kuri ir pietiekami, lai pras?t?jam pamatliet? ?autu atsaukties uz LESD 45. pantu t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?.

Par ierobežojuma esam?bu

44 Pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? iesp?ja nodok?u maks?t?jam sa?emt atbr?vojumu no ien?kuma nodok?a ir nodok?u priekšroc?ba.

45 Min?t? priekšroc?ba tiek pieš?irta tikai tad, ja nodok?u maks?t?ju, kas dz?vo V?cij?, nodarbina šaj? dal?bvalst? re?istr?ts darba dev?js, un t? netiek pieš?irta, ja min?to nodok?u maks?t?ju nodarbina cit? dal?bvalst? re?istr?ts darba dev?js.

46 Radot atš?ir?gu attieksmi pret algotu darbinieku ien?kumiem atkar?b? no dal?bvalsts, kur? darba dev?js ir re?istr?ts, pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums var attur?t min?tos darba ??m?jus pie?emt t?da darba dev?ja darba pied?v?jumu, kurš ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?, nevis V?cijas Federat?vaj? Republik?, un t?d?j?di ir princip? ar LESD 45. pantu aizliegts darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bas ierobežojums.

47 Pas?kums, kas ierobežo darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu, ir pie?aujams tikai tad, ja tam ir le?it?ms ar L?gumu sader?gs m?r?is, ko var pamatot prim?ri visp?r?jo interešu iemesli. Tom?r ar? t?d? gad?jum? š?da pas?kuma piem?rošanai ir j?b?t piem?rotai, lai ?stenotu attiec?go m?r?i, un t? nevar p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (skat. 2010. gada 16. marta spriedumu liet? C-325/08 *Olympique Lyonnais*, Kr?jums, I-2177. lpp. 38. lpp., un 2012. gada 8. novembra spriedumu liet? C-461/11 *Radziejewski*, 33. punkts).

48 V?cijas vald?ba nor?da, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums esot pamatots, pirmk?rt, ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti.

49 Šī valdība uzskata, ka, pirmkārt, ja darbība tiek veikta tādās struktūras labā, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, Vācijas nodokļu administrācijai varētu būt grūti pārbaudīt, vai ir izpildīti nosacījumi iespējami atbrīvošanai no nodokļa, jo tātad šī ir situācija, kādās ir struktūras, kuru juridiskā adrese ir Vācijā un kuras darbojas, sniedzot Vācijas oficiālo palīdzību attāstības jomā, nevarētu tieši sazināties ar valsts iestādi, kuras pārvalda palīdzību attāstības jomā. Otrkārt, nav iespējams atsaukties uz sekundāro tiesību aktu noteikumiem par administratīvo palīdzību finanšu jomā, ja runa ir par trešajās valsts veicamām kontrolēm.

50 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešamība garantēt nodokļu kontroles efektivitāti ir primārs vispārējais interešu apsvērumš, ar kuru var pamatot Līguma garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu (skat. it īpaši 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 A (Krājums, I-11531. lpp., 55. punkts), un 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 SIAT, 36. punkts).

51 Tomēr dalībvalsts nevar atsaukties uz neiespējamību lūgt citas dalībvalsts sadarbību izmeklēšanas veikšanai vai informācijas savākšanai, lai pamatotu atteikumu piešķirt nodokļu priekšrocību. Nekas nekavējoties attiecīgās nodokļu iestādes pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tas uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgās nodokļus, un, attiecīgā gadījumā, atteikt atbrīvojumu no nodokļa, ja šie pierādījumi netiek sniegti (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 ELISA, Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts).

52 Nevar tikt *a priori* izslēgtš, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai dalībvalsts nodokļu iekasēšanas iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai tas ir izpildījis nosacījumus attiecīgās nodokļa priekšrocības saņemšanai (šajā ziņā skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 Baxter u.c., Recueil, I-4809. lpp., 20. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 Laboratoires Fournier, Krājums, I-2057. lpp., 25. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā ELISA, 96. punkts, kā arī lietā A, 59. punkts).

53 Pamatlietā no Finanšu ministrijas instrukcijas, it īpaši no tās VI sadaļas, kurā ir ietverti procedūras noteikumi, izriet, ka, lai saņemtu pamatlietā aplūkoto nodokļu priekšrocību, nodokļa maksātājam ir jāiesniedz kompetentajai administrācijai attiecīgi dokumenti, ar kuriem tiek pierādīts, ka nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai ir izpildīti. Darba ņēmēja pienākums ir pierādīt, ka darba devējs ir reģistrēts Vācijā, ka šis darba devējs veic darbības, sniedzot palīdzību attāstības jomā, un ka šim darbiniekam pašam ir darba līgums, kura priekšmets ir darbs nepārtraukti vismaz trīs mēnešus valstī, ar kuru Vācijas Federatīvā Republika nav parakstījusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu.

54 Pretēji Vācijas valdības ministriem šķiet, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu nav jāveic pārbaudes iestādes, kuras pārvalda palīdzību attāstības jomā – vai tātad būtu Vācijas iestāde, vai kādas citas dalībvalsts iestāde, un kas, iespējams, radītu grūtības Vācijas nodokļu iestādei.

55 Protams, Tiesa ir nospriedusi, ka gadījumos, kad dalībvalsts tiesību aktos nodokļu priekšrocība ir padarīta atkarīga no nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var pamatoti atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādā gadījumā, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no minētās valsts iegūt šo informāciju (spriedums iepriekš minētajā lietā A, 63. punkts, un 2009. gada 27. janvāra spriedums lietā C-318/07 Persche, Krājums, I-359. lpp., 70. punkts). Sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas ieviesta ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kā arī ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu

sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK] (OV L 64, 1. lpp.), nepastāv attiecībā šīs ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šīs valsts nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (Tiesas 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-48/11 A, 35. punkts).

56 Tomēr no Finanšu ministrijas instrukcijas izriet, ka nav jāpierāda, ka trešajai valstī veikta darbība šajā valstī ir pakāauta nodoklim, kas ir salīdzināms ar Vācijas ienākuma nodokli.

57 Līdz ar to pamatlietā aplūkots regulējums, šī iet, nodokļu priekšrocības saņemšanu nepadara atkarīgu no tā, vai tiek izpildīti nosacījumi, kuru ieviešanai ir iespējams pārbaudīt, vienīgi iegūstot informāciju no trešo valstu kompetentajām iestādēm.

58 No tā izriet, ka pamatlietā aplūkots ierobežojums nevar tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

59 Otrkārt, Vācijas valdība norāda, ka ar pamatlietā aplūkotajai valsts tiesiskajam regulējumam paredzēto nodokļu priekšrocību tiek īstenoti attīstības politikas mērķi, proti, organizācijām, kas sniedz palīdzību attīstības jomā, dodot iespēju gūt priekšrocības no zemākām algu izmaksām. Minētā valdība uzskata, ka dalībvalstīm esot jā saglabā brīvība mērķtiecīgi, izmantojot nodokļu priekšrocības un atkarībā no savām prioritātēm, sekmēt darbības, kuras ietilpst katras dalībvalsts oficiālās sadarbības kontekstā attīstības jomā. Ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu izveidotie nodokļu stimuli esot nepieciešami minēto mērķu īstenošanai, un Vācijas Federatīvās Republikas valdības rīcībā neesot pietiekamu līdzekļu, lai pildītu savas saistības, ja tai būtu jāveicina arī tādā organizāciju darbības, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs.

60 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka vienīgi nosacījums par uzņēmuma reģistrāciju valsts teritorijā ir Tiesai iesniegtā iesniedzējtiesas jautājuma priekšmets.

61 Ar saviem argumentiem par attīstības jomā izvirzīto Vācijas politisko mērķu īstenošanu Vācijas valdība nesniedz skaidrojumu par iemesliem, kādēļ vienīgi Vācijas teritorijā reģistrācija uzņēmumiem var tikt uzskatīti par spējīgiem veikt minēto mērķu sasniegšanai vērstas darbības.

62 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, šīs dalībvalsts iedzīvotājs, kurš maksā nodokļu pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devotājs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

63 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, šīs dalībvalsts iedzīvotājs, kurš maksā nodokļu pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devotājs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.