

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2013. gada 12. decembr? (\*)

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Vienl?dz?ga attieksme – Ien?kuma nodoklis – Ties?bu akti, kas v?rsti uz dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu – Cit? dal?bvalst?, kas nav dz?vesvietas valsts, g?ti ien?kumi – Progres?va atbr?vojuma metode dz?vesvietas valst? – ?imenes un person?g?s situ?cijas da??ja ?emšana v?r? – Noteiktu nodok?u priekšroc?bu, kas saist?tas ar darba ??m?ja person?go un ?imenes situ?ciju, zaud?šana

Lieta C?303/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal de première instance de Liège* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 31. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 21. j?nij?, tiesved?b?

**Guido Imfeld,**

**Nathalie Garcet**

pret

**État belge.**

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), D. Šv?bi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekret?rs V. Tur? [*V. Tourrès*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 22. apr??a tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *G. Imfeld* un *N. Garcet* v?rd? – *M. Levaux* un *M. Gustin*, advok?ti,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – *M. Jacobs* un *J.?C. Halleux*, p?rst?vji,
- Igaunijas vald?bas v?rd? – *M. Linntam*, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *F. Dintilhac* un *W. Mölls*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2013. gada 13. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 49. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *G. Imfeld* un *N. Garcet*, Be??ij? dz?vojošu p?ri, par to, ka, apr??inot vi?u kop?jo nodokli Be??ij?, tika ?emti v?r? *G. Imfeld* cit? dal?bvalst? g?tie ien?kumi, kas ir atbr?voti no nodok?a Be??ij?, bet ir b?ze nodok?u priekšroc?bu pieš?iršanai saist?b? ar person?go un ?imenes situ?ciju, k?d?? vi?š zaud?ja da?u no priekšroc?b?m, uz kur?m vi?am b?tu bijušas ties?bas, ja [šie ie??mumi] neb?tu tikuši ?emti v?r?.

### Atbilstoš?s ties?bu normas

#### 1967. gada konvencija

3 Be??ijas Karalistes un V?cijas Federat?v?s Republikas Konvencijas par dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu un atseviš?u citu jaut?jumu ien?kuma un ?pašuma nodok?u, tostarp patentmaksu un zemes nodok?u, jom?s regul?jumu, kas parakst?ta Brisel? 1967. gada 11. apr?l? (*Moniteur belge*, 30.7.1969.; turpm?k tekst? – “1967. gada konvencija”), 14. pant? ar nosaukumu “Br?v?s profesijas” ir noteikts:

“1. L?gumsl?dz?jas valsts rezidenta ien?kumus, kas g?ti, str?d?jot br?vaj? profesij? vai veicot citu l?dz?gu darb?bu pašnodarbin?tas personas status?, apliek ar nodok?iem tikai šaj? valst?, iz?emot, ja š? persona savas darb?bas vajadz?b?m parasti izmanto past?v?go b?zi otr? valst?. Ja izmanto š?du past?v?go b?zi, ien?kumus var aplikt ar nodok?iem ar? otr? valst?, bet tikai, cikt?l tos uzliek par darb?b?m, kas ir veiktas šaj? past?v?gaj? b?z?.

2. Termins “br?v?s profesijas” it ?paši ietver pašnodarbin?tas personas darb?bas [..], ?rsta, jurista, inženiera, arhitekta, zob?rsta un gr?matveža darb?bu.”

4 1967. gada konvencijas 23. pant?, it ?paši t? 2. punkta 1. apakšpunkt?, ir paredz?ts, ka V?cij? g?ti ien?kumi, kas atbilstoši min?tajai konvencijai ir apliekami ar nodokli šaj? valst?, tiek atbr?voti no nodok?a Be??ij?. Šaj? paš? ties?bu norm? tom?r ir preciz?ts, ka šis atbr?vojums neierobežo Be??ijas Karalistes ties?bas, nosakot nodok?u likmes, ?emt v?r? t?d?j?di atbr?votos ien?kumus.

#### Be??ijas ties?bas

5 Atbilstoši *Code des impôts sur le revenu de 1992* [1992. gada Likums par ien?kuma nodokli] (*Moniteur belge*, 30.7.1992.), redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik? (turpm?k tekst? – “1992. gada CIR”), 126. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Lai ar? k?das neb?tu laul?to mantisk?s attiec?bas, laul?to ien?kumi, kas nav ien?kumi no profesion?l?s darb?bas, tiek pieskait?ti t? laul?t? profesion?lajiem ien?kumiem, kam tie ir visliel?kie.

2. Lemaksa tiek noteikta abiem laul?tajiem kop?.”

6 1992. gada CIR 131. pant? katram nodok?a maks?t?jam ir noteikta ien?kumu da?a, kas ir atbr?vota nodok?a. Saska?? ar 1992. gada CIR 132. pantu š? atbr?vot? da?a tiek palielin?ta, ja nodok?a maks?t?ja apg?d?b? ir personas.

7 Ja nodoklis tiek noteikts abiem laul?tajiem, šis palielin?jums atbilstoši 1992. gada CIR 134. panta 1. punkta otrajai da?ai tiek prim?ri pievienots t? laul?t?, kam ir liel?kie ien?kumi, profesion?lo ien?kumu da?ai. 1992. gada CIR 134. panta 1. punkt? t?d?j?di ir paredz?ts:

“Ien?kumu da?u, kas ir atbr?vota no nodok?a, apr??ina katram nodok?a maks?t?jam, un taj? ietver kop?jo pamatsummu, kuru var palielin?t, un 132. un 133. pant? paredz?tos papildu atbr?vojumus.

Ja nosaka kop?gu nodok?a b?zi, 132. pant? paredz?tos papildu atbr?vojumus piem?ro tam nodok?a maks?t?jam, kam ir visliel?kie ar nodokli apliekamie ien?kumi. [..]”

8 1992. gada *CIR* 155. pant? ir noteikts:

“Ien?kumi, kas ir atbr?voti no nodok?iem saska?? ar starptautiskaj?m konvencij?m par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu, tiek ?emti v?r?, nosakot nodokli, ta?u tas tiek samazin?ts proporcioni tai kop?jo ien?kumu da?ai, kas ir atbr?vota no nodok?iem.

T?da pati proced?ra attiecas uz:

– ien?kumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar citiem starptautiskajiem l?gumiem vai nol?gumiem par atbr?vojumu no ien?kuma nodok?a, ar nosac?jumu, ka tajos ir paredz?ta progresivit?tes klauzula;

[..]

Ja tiek noteikta kop?ga nodok?a b?ze, samazin?jumu vienam nodok?u maks?t?jam apr??ina attiec?b? uz visiem t? neto ien?kumiem.”

9 Turkl?t p?c 2002. gada 12. decembra sprieduma liet? C?385/00 *de Groot (Recueil, I?11819. lpp.)* Be??ijas Karaliste 2008. gada 12. mart? pie??ma Apk?rtrakstu Nr. Ci.RH.331/575.420, kur? papildus 1992. gada *CIR* paredz?tajam samazin?jumam bija paredz?ti nodok?u atvieglojumi ien?kumiem, kas atbr?voti atbilstoši konvencijai (turpm?k tekst? – “2008. gada apk?rtraksts”).

10 Šaj? apk?rtrakst? ir noteikts:

“1. Be??ijas nodok?u sist?m? nodok?u priekšroc?bas, kas saist?tas ar nodok?u maks?t?ja person?go un ?imenes situ?ciju, [..] tiek piem?rotas gan Be??ij? g?tiem ien?kumiem, gan ?rzemes g?tiem ien?kumiem. Ja attiec?g? ?imenes vai person?g? situ?cija nav ?emta v?r? ?rzem?s, da?a no š?m priekšroc?b?m tiek zaud?ta.

N?derland? tiek piem?rota progres?va atbr?vojuma metode, kas ir analoga tai, kas tiek izmantota Be??ij?. [Iepriekš min?taj?] spriedum? [liet? *de Groof*] Tiesa tom?r ir nospriedusi, ka šis r?c?bas veids ir pretrun? [Eiropas Savien?bas] tiesiskajam regul?jumam par personu br?vu p?rvietošanos.

Eiropas Komisija l?dza Be??ijai Be??ijas nodok?u ties?bu normas par progres?va atbr?vojuma metodes [..] piem?rošanu saska?ot ar [EKL] 18., 39., 43. un 56. pant? [..] noteiktajiem pien?kumiem.

Tika atrasts š?ds risin?jums: gad?jum?, kad nodok?u maks?t?ja person?g? un ?imenes situ?cija nav ?emta v?r? ?rzem?s, attiec?b? uz ien?kumiem, kas g?ti ?rzem?s, tiek pieš?irts nodok?a samazin?jums papildus [1992. gada] *CIR* 155. pant? paredz?tajam samazin?jumam.

[..]

3. Papildu samazin?jumu attiec?b? uz ien?kumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar konvenciju, var pieš?irt tikai tad, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

– nodok?a maks?t?js ien?kumus, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar konvenciju, ir guvis

vien? vai vair?k?s [Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ)] dal?bvalst?s;

– nodok?a maks?t?ja person?g? vai ?imenes situ?cija nav ?emta v?r?, apr??inot nodokli, kas attiec?gaj?s valst?s ir j?maks? par ien?kumiem, kuri ir atbr?voti no nodok?iem Be??ij?;

– nodok?a maks?t?js nav var?jis Be??ij? piln?b? izmantot nodok?u priekšroc?bas, kas ir saist?tas ar vi?a person?go vai ?imenes situ?ciju;

– nodoklis, kas ir j?maks? Be??ij? un kam ir pieskait?ts nodoklis, kurš ir j?maks? ?rvalst?s, ir liel?ks nek? nodoklis, kas b?tu bijis j?maks?, ja ien?kumi b?tu g?ti tikai Be??ij? un ja ar tiem saist?tie nodok?i b?tu j?maks? Be??ij?.

4. Nodok?a maks?t?jam, kas l?dz pieš?irt papildu samazin?jumu, ir j?iesniedz pier?d?jumi par to, ka vi?š ir izpild?jis attiec?gos nosac?jumus.”

## **Pamatlietas**

11 *G. Imfeld*, V?cijas pilsonis, un *N. Garcet*, Be??ijas pilsoņe, ir prec?jušies, vi?iem ir divi b?rni, un vi?i dz?vo Be??ij?. Lai gan, piem?rojot valsts ties?bu normas, princip? laul?tajiem nodok?i tiek noteikti kop?, attiec?b? uz 2003. un 2004. nodok?u gadu vi?i savas nodok?u deklar?cijas Be??ij? iesniedza atseviš?i, nenor?dot, ka vi?i ir prec?jušies.

12 *G. Imfeld*, kurš str?d? k? advok?ts V?cij?, kur vi?š g?st visus savus ien?kumus, nenor?d?ja nek?dus ar nodokli apliekamus ien?kumus Be??ij?, k? ar? nevienu apg?d?b? esošu personu. Savuk?rt *N. Garcet*, kura str?d? Be??ij?, deklar?ja hipotek?ros procentus un apg?d?b? esošus divus b?rnus, k? ar? izdevumus par b?rnu apr?pi.

13 Saist?b? ar min?taj?m deklar?cij?m iesniedz?jties? notiek tr?s tiesved?bas, kas ir l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamat?.

*Tiesved?bas, kas attiecas uz 2003. nodok?u gadu*

14 2004. gada 5. apr?l? Be??ijas nodok?u administr?cija vispirms attiec?b? uz 2003. nodok?u gadu konstat?ja iemaksas tikai *N. Garcet* v?rd?.

15 Tom?r 2004. gada 16. novembr? min?t? administr?cija konstat?ja, ka *N. Garcet* nevar tikt uzskat?ta par neprec?tu, un t?d?? izdeva pazi?ojumu par labojumiem, kur? pazi?oja par nodok?a kop?gu uzlikšanu pras?t?jiem pamatliet? un jaunas iemaksas noteikšanu, pamatojoties uz *N. Garcet* deklar?tajiem ien?kumiem un ien?kumiem, ko *G. Imfeld* k? pašnodarbin?tais ir guvis V?cij?.

16 Ar 2004. gada 9. decembra v?stuli pras?t?ji pamatliet? nor?d?ja, ka vi?i nepiekr?t t?d?j?di pazi?otajam nodok?a apm?ram, apstr?dot vi?iem kop?gi veikto nodok?u apr??inu un prasot to apr??in?t atseviš?i, lai nodrošin?tu br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, k? ar? *G. Imfeld* V?cij? g?to ien?kumu faktisku un piln?gu atbr?vošanu no nodok?a.

17 2004. gada 13. decembr? nodok?u administr?cija pazi?oja pras?t?jiem pamatliet? l?mumu par nodok?a noteikšanu, nor?dot, ka ien?kumu, ko *G. Imfeld* ir guvis V?cij?, atbr?vojums b?s piln?gs, bet ka, nosakot kop?jos nodok?us, ir j??em v?r? b?rnu apr?pes izdevumi, no nodok?a atbr?vot? ien?kumu da?a un ien?kumu samazin?jums p?rvietošan?s d??.

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

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

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

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

*Lieta, kas attiecas uz 2004. nodokļu gadu*

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

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

*G. Imfeld Vācijā gūto ienākumu nodokļu režīms*

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

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

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

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

**Iesniedzējtiesas veiktā analīze un prejudiciālo jautājuma analīze**

28 Iesniedzējtiesa norāda, ka *G. Imfeld* un *N. Garcet* kopīga aplikšana ar nodokli atbilst

likumam. Laul?tajiem nodoklis, k? tas ir paredz?ts 1992. gada CIR 126. panta 1. punkt?, tika uzlikts kop?gi, un pras?t?ju pamatliet? iemaksa tika noteikta abiem kop?. Piem?rojot 1992. gada CIR 134. panta 1. punkta otro da?u, ien?kumu da?a, kas atbr?vota no nodok?a par apg?d?b? esošiem b?rniem, tika “priorit?ri palielin?ta t? no laul?tajiem ien?kumiem, kam ir visliel?kie ien?kumi no profesion?l?s darb?bas”, šaj? gad?jum? – G. Imfeld ien?kumiem.

29 Š? tiesa jaut?, vai Savien?bas ties?b?m atbilst Be??ijas nodok?a apr??in?šanas metode. Šaj? zi?? t? apgalvo, ka progres?va atbr?vojuma metode liek t?diem nodok?u maks?t?jiem, k?di ir pras?t?ji pamatliet?, zaud?t da?u no nodok?a atbr?vot?s da?as, uz ko tiem ir ties?bas, pamatojoties uz savu person?go vai ?imenes situ?ciju, jo t? priorit?ri tiek pieš?irta t? laul?t? ien?kumiem, kura ien?kumi ir visliel?kie, pat tad, ja šie ien?kumi ir atbr?voti no nodok?a atbilstoši starptautiskai konvencijai par dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu. Šaj? zi?? ar 1992. gada CIR 155. panta un 134. panta 1. punkta kop?gu piem?rošanu t?d? p?rrobežu situ?cij?, k?da ir pras?t?jiem pamatliet?, vi?upr?t, tiekot p?rk?ptas Savien?bas ties?bas.

30 Š?dos apst?k?os, apvienojot daž?d?s lietas, ko taj? iesnieguši pras?t?ji pamatliet?, *Tribunal de première instance de Liège* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [EKL] 39. pants pie?auj t?das Be??ijas ties?bu normas nodok?u jom?, k?das ir ietvertas [CIR 1992] 155. pant? un [134. panta 1. punkta otraj? da??] un saska?? ar kur?m neatkar?gi no t?, vai tiek piem?rots [2008. gada apk?rtraksts], pras?t?ja V?cij? g?tie ien?kumi, kas ir atbr?voti no nodok?iem atbilstoši [1967. gada konvencijas] [14.] pantam, tiek ietverti Be??ijas nodok?a apr??in? un tiek izmantoti par apr??ina b?zi [CIR 1992] paredz?to nodok?u atvieglojumu pieš?iršanai, un šie atvieglojumi, piem?ram, t? ien?kumu da?a, kas ir atbr?vota no nodok?iem pras?t?ja ?imenes st?vok?a d??, tiek samazin?ti vai pieš?irti maz?k? apm?r? nek? tad, ja abi pras?t?ji ien?kumus b?tu guvuši Be??ij? un ja dr?z?k pras?t?ja, nevis pras?t?js b?tu guvusi liel?kus ien?kumus, kaut gan V?cij? g?tie pras?t?ja ien?kumi tiek aplikti ar nodok?iem k? neprec?tai personai un t?d?j?di nevar tikt sa?emtas visas nodok?u priekšroc?bas, kas saist?tas ar vi?a person?go un ?imenes situ?ciju, kuru V?cijas nodok?u iest?des ?em v?r? tikai da??ji?”

## Par prejudici?lo jaut?jumu

### *levada apsv?rumi*

31 Iesniedz?jtiesa b?t?b? l?dz Tiesu lemt par dal?bvalsts, šaj? gad?jum? – Be??ijas Karalistes, šaj? dal?bvalst? dz?vojošam p?rim –, kura viens loceklis g?st ien?kumus šaj? valst?, bet otrs darbojas k? pašnodarbin?tais cit? dal?bvalst?, šaj? gad?jum? – V?cijas Federat?vaj? Republik?, kur vi?? g?st visus savus ien?kumus, kas ir p?ra ien?kumu galven? da?a un kam nodoklis tiek uzlikts V?cij?, un kas, piem?rojot starptautisko konvenciju par dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu, ir atbr?vots no nodok?a Be??ij?, – noteikta nodok?u rež?ma sader?bu ar Savien?bas ties?b?m.

32 J?preciz?, ka, t? k? pamatliet?s tiek apl?kotas divas nodok?u priekšroc?bas, kas saist?tas ar nodok?u maks?t?ju person?go ?imenes situ?ciju, proti, b?rnu apr?pes izdevumu atskait?šanu un papildu no nodok?a atbr?vot?s da?as pieš?iršanu par apg?d?b? esošiem b?rniem, iesniedz?jtiesa ar savu jaut?jumu it ?paši jaut? par “da?u, kas atbr?vota no nodok?a pras?t?ja ?imenes situ?cijas d??”, atsaucoties uz 1992. gada CIR 134. panta 1. punkta otraj? da?? noteiktajiem apr??in?šanas noteikumiem.

33 Ar šiem v?rdiem iesniedz?jtiesa apz?m? nodok?u priekšroc?bu, ko veido 1992. gada CIR 132. pant? paredz?t?s ien?kumu “da?as, kas atbr?vota no nodok?a par apg?d?b? esošiem b?rniem, palielin?jums”. T? nor?da, ka atbilstoši Be??ijas ties?b?m nodok?u priekšroc?ba tiek

pieširta pirm kopu un ka 1992. gada CIR 134. pantu noteikto aprīinšanas noteikumu d??, saska?? ar kuriem min??tais palielin??jums tiek aprīin??ts, to pievienojot t? no laul??tajiem ar nodokli apliekamajiem ien??kumiem, kam tie ir visliel??kie, t??d? situ??cij?, k??da ir pras??t??jiem pamatliet?, t? tiek samazin??ta vai pieširta maz??k? apm??r?, nek? tas b??tu tad, ja abi laul??tie g??tu ien??kumus Be??ij? vai ja liel??kos ien??kumus b??tu guvusi *N. Garcet*, nevis *G. Imfeld*.

34 L??dz ar to b??rnu apr??pes izdevumu atskait??m??ba nav viena no iesniedz??jtiesas nor??d??taj??m priekšroc??b??m šaj? liet?. K? to tiesas s??d? ir apstiprin??jusi Be??ijas vald??ba, b??rnu apr??pes izdevumu atskait??juma aprīinam ir piem??rojami atš??ir??gi noteikumi, jo š??ds atskait??jums, proporcion??li sadalot, tiek pievienots katra laul??t? ien??kumiem. T? piebilda, ka šaj? gad??jum? atbr??vojums par b??rnu apr??pes izdevumiem tika pieširts *N. Garcet* ien??kumiem k? p??ra kop??go ien??kumu da??ai.

*Par br??v??bu, kas piem??rojama pras??t??ju pamatliet? situ??cij?*

35 Šaj? jaut??jum? iesniedz??jtiesa, l??mum? par prejudici??la jaut??juma uzdošanu sniegtajos paskaidrojumos vair??kk??rt atsaucoties uz br??v??bu veikt uz??m??jdarb??bu, atsaucas uz EKL 39. pantu, kas šobr??d atbilst LESD 45. pantam par darba ??m??ju br??vu p??rvietošanos.

36 *G. Imfeld*, kurš ir V??cijas pilsonis un dz??vo Be??ij?, str??d? V??cij? k? advok??ts un ir pašnodarbin??ts. Turkl??t iesniedz??jtiesas skaidri cit??t? 1967. gada konvencija, kas ir piem??rojama pamatliet?, attiecas uz br??vaj??m profesij??m un t??m l??dzv??rt??g??m pašnodarbin??tu personu darb??b??m.

37 L??dz ar to *G. Imfeld* situ??cija neattiecas uz darba ??m??ju br??vu p??rvietošanos, bet gan uz br??v??bu veikt uz??m??jdarb??bu, kas attiec??b? uz Savien??bas pilso??iem ietver piek??uvi nealgotam darbam un t? veikšanu (it ??paši skat. 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C??9/02 *de Lasteyrie du Saillant, Recueil*, l??2409. lpp., 40. punkts).

38 K? Tiesa atk??rtoti ir nospriedusi, lai ar? iesniedz??jtiesa savu l??gumu sniegt prejudici??lu nol??mumu ir attiecin??jusi tikai uz darba ??m??ju p??rvietošan??s br??v??bas interpret??ciju, šis apst??klis nav š??rslis, lai Tiesa valsts tiesai sniegtu visus Savien??bas ties??bu interpret??cijas elementus, kas tai var b??t noder??gi, izlemjot t??s izties??jamo lietu, neatkar??gi no t??, vai š? tiesa tos sav? jaut??jum? ir min??jusi (šaj? zi?? skat. 2006. gada 21. febru??ra spriedumu liet? C??152/03 *Ritter-Coulais*, Kr??jums, l??1711. lpp., 29. punkts, un 2009. gada 23. aprī??a spriedumu liet? C??544/07 *Rüffler*, Kr??jums, l??3389. lpp., 57. punkts).

39 T??tad jaut??jums ir j??saprot t?, ka tas attiecas uz EKL 43. pantu, kas šobr??d atbilst LESD 49. pantam.

*Par jaut??jumu*

40 Ar šo jaut??jumu iesniedz??jtiesa b??t??b? jaut?, vai LESD 49. pants ir j??interpret? t??d??j??di, ka tas liedz piem??rot t??du dal??bvalsts nodok??u tiesisko regul??jumu, k??ds ir pamatliet?, k? rezult??t? pirm, kas dz??vo šaj? valst? un vienlaikus g??st ien??kumus gan min??taj? valst?, gan cit? dal??bvalst?, kur? viena no laul??tajiem profesion??lajiem ien??kumiem tiek atseviš??i uzlikts nodoklis un kur? viš? nevar izmantot visas nodok??u priekšroc??bas, kas saist??tas ar vi??a person??go un ??imenes situ??ciju, tiek liegta iesp??ja sa??emt noteiktas nodok??u priekšroc??bas aprīin??šanas noteikumu d???, kaut ar? šim pirm uz to b??tu ties??bas, ja min??tie laul??tie visus vai liel??ko ien??kumu da??u g??tu vi??u dz??vesvietas dal??bvalst?.

Par ierobežojuma br??v??bai veikt uz??m??jdarb??bu esam??bu

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

42 Tomēr šis nodokļu ieturšanas kompetenču sadale dalībvalstīm neapjauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajam aprites brīvībam. Runājot par divpusējās konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (iepriekš minētie spriedumi liet. *de Groot*, 94. punkts, un liet. *Renneberg*, 50. un 51. punkts, kā arī liet. *Beker*, 33. un 34. punkts).

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

44 Pienākums ņemt vērā personāgo un ģimenes situāciju dalībvalstij, kurā ir gēti ienākumi, ir tikai tad, ja nodokļa maksātājs gandrīz visus vai visus savus ar nodokli aplikamos līdzekļus gēst šajā dalībvalstī un ja viņš negēst būtiskus ienākumus savas dzīviesvietas valstī, līdz ar to tādā viņam nevar piešķirt priekšrocības, kas izriet no tās, ka tiek ņemta vērā viņa personāgo un ģimenes situācija (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Schumacker*, 36. punkts; liet. *Gschwind*, 27. punkts; liet. *Zurstrassen*, 21.–23. punkts, un liet. *de Groot*, 89. punkts).

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

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

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



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

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

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

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

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

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

54 Tātad Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā nav ērtas vērā tādās pārobežu situācijās, kādas ir pamatlietā, un tātad nav ērts samazināt negatīvās sekas, kādas var rasties, īstenojot Savienības pilsoņiem Līguma garantētās brīvības.

55 Komisija rakstveida atbildē ir uzsvērusi, ka noteikums par to, ka no nodokļa atbrīvotība daļas par apgādājamajiem esošu bērnu tiek palielināta tam no pāra, kam ir vislielākie ienākumi, ir paredzēts, lai būtu palielinātu priekšrocību iedarbību pirm kopumā, tostarp laulātajam, kam ir mazāki ienākumi. Tā kā nodokļa likme ir progresīva, [neapliekamās daļas] palielināšana laulātajam, kam ir vislielākie ienākumi, ir labvēlīga kā pirmā nekā sadalīšana vienādās daļās vai proporcionāli. Paradoksāli, ka, piemērojot to pārobežu situācijā, kādas ir pamatlietā, minētais noteikums noteiktos apstākļos rada tieši pretēju iedarbību, šajā gadījumā tāpēc, ka laulātais, kam ir vislielākie ienākumi, visus ienākumus gūst citā dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste.

56 Pret?ji tam, ko apgalvo Be??ijas vald?ba, t?d?j?di konstat?tais br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums nav oblig?tas valsts ties?bu normu, kas tiek apl?kotas pamatliet?, atš?ir?bu sekas.

57 P?rim, ko veido pras?t?ji pamatliet?, t?d?j?di ir liegta da?a no rezid?jošiem p?riem paredz?tajiem atbr?vojumiem t?p?c, ka tas, proti, viens no abiem, izmanto br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, k? ar? Be??ijas nodok?u tiesiskaj? regul?jum? paredz?to noteikumu par no nodok?a atbr?vot?s ien?kumu da?as par apg?d?b? esošu b?rnu palielin?šanu d?? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *de Groot*, 87. punkts).

58 Be??ijas vald?ba vairs nevar apgalvot, ka t?s nodok?u tiesiskais regul?jums nerada š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, jo tas, ka *G. Imfeld* izmantoja savu br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, neesot pasliktin?jis vi?am piem?roto nodok?a rež?mu, t?p?c ka, pirmk?rt, V?cij? vi?am neesot bijis j?maks? liel?ks nodoklis, nek? tas b?tu j?maks? Be??ij?, un, otrk?rt, vi?a person?g? un ?imenes situ?cija esot ?emta v?r? V?cij?, t?p?c Be??ijas Karaliste esot piln?gi atbr?vota no jebk?d?m saist?b?m šaj? zi??.

59 Protams, k? izriet no pamatlietas pamat? esošo faktu izkl?sta, *G. Imfeld* šaj? gad?jum? var?ja g?t labumu no t?, ka vi?a person?g? un ?imenes situ?cija tika da??ji ?emta v?r? V?cij?, pieš?irot vi?am atbr?vojumu par apg?d?b? esošiem b?rniem ("Freibetrag für Kinder").

60 Tom?r nevar tikt uzskat?ts, ka š?s nodok?u priekšroc?bas pieš?iršana V?cij? var zin?m? m?r? kompens?t to, ka pras?t?ji pamatliet? ir zaud?juši Be??ij? paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas.

61 Dal?bvalsts, lai nepild?tu savas L?gumu? paredz?t?s saist?bas, it ?paši noteikumus par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, nedr?kst atsaukties uz to, ka cita dal?bvalsts, šaj? gad?jum? – dal?bvalsts, kur? pras?t?js pamatliet? str?d? un sa?em visus savus ien?kumus, ir vienpus?ji pieš??rusi priekšroc?bas (šaj? zi?? it ?paši skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp., 78. punkts; k? ar? 2008. gada 11. septembra spriedumus liet? C?11/07 *Eckelkamp* u.c., Kr?jums, I?6845. lpp., 69. punkts, un liet? C?43/07 *Arens-Sikken*, Kr?jums, I?6887. lpp., 66. punkts).

62 Be??ijas nodok?u tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?tas nodok?u priekšroc?bas p?riem, proti, "papildu atbr?vojums par apg?d?jamiem b?rniem", ko piem?ro t? ?imenes locek?a ien?kumiem, kurš sa?em visliel?kos ien?kumus, piln?gi ne?emot v?r?, ka šis p?d?jais, izmantojot l?gumu? paredz?t?s br?v?bas, var individu?li neg?t ien?kumus Be??ij?, k? rezult?t? p?ris t?l?t?ji un autom?tiski zaud? jebk?du iesp?ju izmantot min?t?s priekšroc?bas. Neatkar?gi no t?, k?ds ir nodok?u rež?ms attiec?b? uz *G. Imfeld* V?cij?, š?s zaud?šanas autom?tiskums apdraud br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

63 T?p?c, lai pier?d?tu, ka nav ierobežota br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, Be??ijas Karaliste nevar atsaukties uz to, ka šaj? liet? *G. Imfeld* person?g? un ?imenes situ?cija tikusi da??ji ?emta v?r? V?cij?, apliekot vi?a ien?kumus individu?li, un ka š? iemesla d?? vi?š var?ja sa?emt nodok?u priekšroc?bas.

Par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu attaisnojumiem

64 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?ds pas?kums, kurš var ierobežot LESD 49. pant? garant?to br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, var b?t pie?aujams tikai tad, ja tam ir le?it?ms, ar L?gumu sader?gs m?r?is un tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. 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. iepriekš min?to spriedumu liet? *de Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I?10837. lpp., 35. punkts, k? ar? 2010. gada 21. janv?ra spriedumu liet? C?311/08 *SGL*, Kr?jums, I?487. lpp., 56. punkts).

65 Be??ijas vald?ba apgalvo, ka, pat pie?emot, ka apl?kotais nodok?u tiesiskais regul?jums ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, to katr? zi?? pamatojot nepieciešam?ba nodrošin?tu sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

66 It ?paši š? vald?ba no iepriekš min?tajiem spriedumiem liet? *Schumacker* un liet? *de Groot* secina, ka past?v t?da saist?ba starp nodok?a uzlikšanu ien?kumiem un nodok?u maks?t?ju person?g?s un ?imenes situ?cijas ?emšanu v?r?, ka š? situ?cija ir j??em v?r? dz?vesvietas valst? tikai tad, ja šaj? valst? ir ar nodokli apliekami ien?kumi. Be??ijas vald?ba uzsver, ka 1967. gada konvencij? ir paredz?ts, ka nodarbin?t?bas valst? g?tie ien?kumi ir atbr?voti [no nodok?a] dz?vesvietas valst?. Atbilstoši atbr?vojumu sist?mai nodok?u b?ze b?tu j?samazina l?dz nullei un j?liedz veikt samazin?jumus neatkar?gi no t?, vai tie ir vai nav saist?ti ar person?go un ?imenes situ?ciju.

67 Be??ijas vald?ba uzskata, ka, p?rnesot nodok?u maks?t?jam nodok?u priekšroc?bas, kas saist?tas ar person?go un ?imenes situ?ciju, netiktu iev?rots nodok?a neuzlikšanas princips un tas p?rsniegtu to, kas ir pras?ts Savien?bas ties?b?s atbilstoši Tiesas interpret?cijai iepriekš min?taj? spriedum? liet? *de Groot*, no kura izrietot tikai, ka priekšroc?b?m ir j?tieks pieš?irt?m piln? apm?r? un piln?b? j?tieks piem?rot?m ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem. Priekšroc?bu p?rnešana laul?tajam liegtu Be??ijas Karalistei ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? attiec?b? uz š? laul?t? darb?bu t?s teritorij?.

68 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka, protams, nodok?u uzlikšanas kompetences sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana var b?t prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas var attaisnot p?rvietošan?s br?v?bas Savien?b? ?stenošanas ierobežojumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Beker*, 56. punkts).

69 Tom?r Tiesa jau ir nospriedusi, ka š?du attaisnojumu nevar min?t nodok?u maks?t?ja dz?vesvietas dal?bvalsts, lai atbr?votos no t?s atbild?bas princip? pieš?irt min?tajam nodok?u maks?t?jam person?ga vai ?imenes rakstura atvieglojumus, kas vi?am pien?kas, ja vien š? valsts nosac?ti nav atbr?vojusies no sava pien?kuma uz?emties visu pien?kumu ?emt v?r? nodok?u maks?t?ju, kas dz?vo t?s teritorij? un da??ji veic savu saimniecisko darb?bu cit? dal?bvalst?, personisko un ?imenes situ?ciju, lai gan, pat ne?emot v?r? konvenciju, ir skaidrs, ka viena vai vair?kas nodarbin?t?bas valstis ien?kumiem, ko t?s apliek ar nodokli, pieš?ir priekšroc?bas, kas saist?tas ar nodok?a maks?t?ju, kas nedz?vo šo valstu teritorij?, bet kas taj? g?st ar nodokli apliekamus ien?kumus, person?go un ?imenes situ?ciju (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *de Groot*, 99. un 100. punkts, k? ar? liet? *Beker*, 56. punkts).

70 Š?dos apst?k?os Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *de Groot* 101. punkt? ir preciz?jusi, ka meh?nismiem, kas izmantoti, lai likvid?tu nodok?u dubultu uzlikšanu, vai valsts nodok?u sist?m?m, kuru rezult?t? t? tiek likvid?ta vai samazin?ta, tom?r attiec?go valstu nodok?a maks?t?jiem ir j?nodrošina, ka kopum? attiec?gi tiks ?emta v?r? vi?u person?g? un ?imenes situ?cija neatkar?gi no veida, k?d? attiec?g?s dal?bvalstis ir sadal?jušas šo pien?kumu sav? starp?, lai nerad?tu nevienl?dz?gu attieksmi, kas nav sader?ga ar L?guma noteikumiem par darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas un kas nek?di neizriet no atš?ir?b?m, kuras past?v valsts nodok?u ties?bu aktos.

71 Šie apsv?rumi ir attiecin?mi ar? uz p?ra, ko veido pras?t?ji pamatliet?, situ?ciju.

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

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

74 Turklāt Beļģijas Karaliste šajā ziņā uzsvēra, ka 2008. gada apstraksts, kas ir mehānisms šīs savstarpējās atbilstības noteikšanai, nav piemērojams *G. Imfeld* situācijā.

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

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

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

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

79 Turpretim attiecīgās dalībvalstis likumāgi var ņemt vērā nodokļu priekšrocības, ko, iespējams, ir pieņēmusi cita nodokļu uzliekošā dalībvalsts, ņemot vērā, kā tas izriet no šīs sprieduma 70. punkta, ka – neatkarīgi no tā, kādā veidā šīs dalībvalstis ir sadalījušās savā starpā šo pienākumu, – tās nodokļu maksātājiem tiek nodrošināts, ka kopumā tiek ņemta vērā visa viņu personāgo un īmenes situācija.

80 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādā, ka tas

liedz piemērot tēdu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatliet, kā rezultātā pirm, kas dzīvo šajā valstī un vienlaikus gūst ienākumus gan minētajā valstī, gan citā dalībvalstī, tiek liegta iespēja saņemt noteiktas nodokļu priekšrocības to aprēķināšanas noteikumu dēļ, kaut arī šim pirm uz to būtu tiesības, ja laulātais, kam ir vislielākie ienākumi, negūtu visus ienākumus citā dalībvalstī.

### **Par tiesīšanu izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – franču.