

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2016. gada 26. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 21. un 45. pants – Personu un darba ??m?ju br?va p?rvietošan?s un uztur?šan?s br?v?ba – Ien?kuma nodoklis – Vecuma pensija – Nodok?u atlaide pension?riem – Pieš?iršanas nosac?jumi – R?c?b? esoša valsts nodok?u administr?cijas izdota nodok?u ietur?šanas apliec?ba

Lieta C?300/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal administratif* (Administrat?v? tiesa, Luksemburga) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 16. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 19. j?nij?, tiesved?b?

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

pret

Directeur de l'administration des contributions directes.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*] un E. Levits (referents),

?ener?ladvok?ts M. Kampos San?ess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

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

– Luksemburgas vald?bas v?rd? – *D. Holderer*, p?rst?ve,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *C. Soulay*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 16. febru?ra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 45. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Charles Kohll* un *Sylvie Kohll-Schlesser*, pension?riem ar dz?vesvietu Luksemburg?, un *administration des contributions directes* [Tiešo nodok?u p?rvaldes] direktoru saist?b? ar to, ka p?d?jais min?tais atteic?s pieš?irt *C. Kohll* nodok?u atlaidi par 2009.–2011. taks?cijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Luksemburgas tiesības

3 Saskaņā ar 1967. gada 4. decembra grozītā Likuma par ienākuma nodokli (*Mémorial A* 1967, 1228. lpp.; turpmāk tekstā – “LIN”), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, 96. panta 1. punktu:

“Par ienākumiem no pensijas vai māža rentes tiek uzskatīti:

- 1) vecuma pensija un apgādnieka zaudējuma pensija, kas saņemta, pamatojoties uz agrāk veiktu algotu nodarbošanos, un citi pabalsti un priekšrocības, pat ja tie nav periodiski vai ir brīvprātīgi, ja tie ir saņemti, balstoties uz šādu pašu pamatu;
- 2) māža rentes, pensijas un citi periodiski pabalstu maksājumi un papildpabalsti, kurus maksā autonomš pensiju fonds, kura finansējumu pilnībā vai daļēji veido apdrošināto personu iemaksas, kā arī 96.a pantā noteiktais ģimenes valsts pabalsts un māža rentes;

[..].”

4 Saskaņā ar LIN 139.b pantu, kas šajā likumā ieviests ar 2008. gada 19. decembra likuma (*Mémorial A* 2008, 2622. lpp.) 1. panta 24. punktu:

“(1) Nodokļu atlaide pensionāriem (NAP) tiek piešķirta visiem nodokļu maksātājiem, kuriem 96. panta [1. punkta] 1. un 2. [apakšpunkta] izpratnē ir ienākumi no pensijām vai māža rentēm, kurus Luksemburgai ir tiesības aplikēt ar nodokļiem, un kuriem ir nodokļu ieturēšanas apliecība. Nodokļu atlaide tiek aprēķināta tikai vienu reizi un attiecībā uz visām nodokļu maksātāju piešķirtajām pensijām un māža rentēm.

(2) Nodokļu atlaide pensionāriem tiek noteikta EUR 300 gadā. Ikmēneša summa ir EUR 25. Nodokļu atlaide pensionāriem ir ierobežota ar laikposmu, kurā nodokļu maksātājs gūst ienākumus no pensijas vai māža rentes [1. punkta] izpratnē un atbilstoši tajā paredzētajiem nosacījumiem. To izmaksā pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs tajā taksācijas gadā, uz kuru atlaide attiecas, ievērojot noteikumus, kas ir jānosaka 4. [punktā] norādītajos Lielhercogistes noteikumos. Ienākumiem, kas nesasniedz attiecīgi vismaz EUR 300 gadā vai EUR 25 mēnesī, nodokļu atlaide pensionāriem netiek piešķirta. Nodokļu atlaide pensionāriem tiek piešķirta un atmaksāta pensionāram vienīgi tad, ja pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs nodokli ietur no algas, pamatojoties uz nodokļu ieturēšanas apliecību.

(3) Pensiju fonds vai pensijas maksātājs, kas ir piešķirījis nodokļu atlaidi pensionāriem un nodokļu atlaidi ģimenēm, kurās ir tikai viens no vecākiem, var kompensēt piešķirtās atlaides ar pozitīviem nodokļu ieturējumiem vai vajadzības gadījumā pieprasīt atmaksāt iepriekš piešķirtās nodokļu atlaides, ievērojot noteikumus, kas ir jānosaka 4. [punktā] minētajos Lielhercogistes noteikumos.

(4) Šis panta piemērošanas kārtību var precizēt ar Lielhercogistes noteikumiem.”

5 Atbilstoši LIN 143. panta 1. punktam:

“Katram darbiniekam, atskaitot izņēmumus, kas ir jāparedz Lielhercogistes noteikumos, tiek sagatavota nodokļu ieturēšanas apliecība, kurā ir iekļautas norādes, kas ir nepieciešamas ieturēšanas tarifa piemērošanai, un kurā paredzēts, ka:

- a) Tiešo nodokļu pārvērde iekšējās pašus norādījumus, kas ir jāieviešo, nosakot nodokli;
- b) darba devējs iekšējā noteikto atalgojumu, atskaitot nodokļus un pieširtus nodokļu atlaides.

[..]”

6 LIN 144. pantā ir paredzēts:

“136.–143. panta noteikumi pēc analoģijas ir piemērojami 96. panta [1. punkta] 1. un 2. apakšpunktā norādītajām pensijām un mēža rentes maksājumiem. Pielgošanas pasākumi tiek noteikti ar Lielhercogistes noteikumiem.”

7 Saskaņā ar 2008. gada 19. decembra Lielhercogistes noteikumu, ar kuriem paredz nodokļu atlaides pensionāriem piešķiršanas piemērošanas noteikumus (*Mémorial A 2008, 2645. lpp.*), 1. panta 1. punktu:

“Nodokļu atlaide pensionāriem (NAP) aprēķina pensiju fonds vai cits pensijas maksātājs pensionāriem, kuru rēķinā ir nodokļu ieturēšanas apliecbā, kurā ir NAP norāde. Ja nodokļu atlaide nav iekāuta nodokļu apliecbā vai ja pensionāram nav nodokļu apliecbas, pensiju fondam vai citam pensijas maksātājam nav tiesību piešķirt nodokļu atlaide.

[..]”

Luksemburgas Lielhercogistes un Nīderlandes Karalistes Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu

8 Luksemburgas Lielhercogistes un Nīderlandes Karalistes Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem, kas parakstīta Hāgā 1968. gada 8. maijā, redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktu rašanās laikā (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu”), 19. pantā ir paredzēts, ka, neietekmējot šīs konvencijas 20. panta 1. punktu, pensijas un citas līdzīgās atlīdzības, kas tiek izmaksātas kādas valsts rezidentam, pamatojoties uz agrāku algotu darbu, ir aplikamas ar nodokļiem tikai šajā valstī.

9 Saskaņā ar minētās konvencijas 20. panta 1. punktu atlīdzība, tai skaitā pensijas, ko kāda līdzīgā valsts, tās politiskās apakšstrukturās, vietējās pašvaldības vai citas publisko tiesību juridiskās personas maksā fiziskai personai vai nu tieši, vai no to izveidotajiem fondiem par šīs valsts, apakšstrukturās, pašvaldības vai citas publisko tiesību juridiskās personas labā veiktu darbu, īstenojot publiska rakstura funkcijas, ir aplikama ar nodokli šajā valstī.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

10 *C. Kohll* un viņa sieva *S. Kohll-Schlesser*, kuriem abiem ir Luksemburgas pilsonība, pastāvīgi dzīvo Luksemburgā. *C. Kohll* saņem divas Nīderlandes pensijas attiecīgi no *Shell International BV* un *Sociale Verzekeringsbank* (sociālās apdrošināšanas aģentūra). *S. Kohll-Schlesser* arī saņem pensiju no pēdējās minētās.

11 2013. gada 20. februārī *C. Kohll* iesniedza sūdzību par ienākuma nodokļa aprēķinu, kas veikts 2009.–2011. gadā, pamatojoties uz to, ka Luksemburgas nodokļu administrācija viņam nav piešķirusi LIN 139.b pantā paredzēto nodokļu atlaidei pensionāriem (turpmāk tekstā – “nodokļu atlaide”).

12 Ar 2013. gada 23. septembra lēmumu *administration des contributions directes* direktors C. Kohll sādzu, pirmkārt, ciktāl tās attiecas uz 2009. gada gājumiem ienākumiem, noraidīja k? novēlotu un tādējādi nepieņēmu, k? ar, otrkārt, ciktāl tās attiecas uz 2010. un 2011. gada gājumiem ienākumiem, apstiprināja, ka C. Kohll nav tiesību saņemt nodokļu atlaidi, un noteica viņam ienākuma nodokļa uzdevumu par šiem gadiem.

13 2013. gada 10. decembrī C. Kohll un S. Kohll-Schlesser c?la prasību iesniedz?ties? – *tribunal administratif* (Administratīvā tiesa, Luksemburga), l?dzot atcelt šo *administration des contributions directes* direktora lēmumu.

14 Š? tiesa uzskata, ka S. Kohll-Schlesser prasība, t? k? viņa iepriekš pati sav? v?rd? nav iesniegusi s?kotn?jo sādzu *administration des contributions directes* direktoram, nav pieņēma, savukārt C. Kohll prasību t? atz?st par pieņēmu. C. Kohll galvenokārt apstr?d LIN 139.b panta atbilstību LESD 45. panta nor?d?tajam darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s principam.

15 Iesniedz?tiesa preciz?, ka nodokļu atlaide tiek pieš?irta visiem nodokļu maks?t?jiem, kuri saņem ienākumus no pensij?m vai m?ža rent?m LIN 96. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratn?, ar nosac?jumu, ka Luksemburgas Lielhercogistei ir ties?bas uzlikt nodokli un ka nodokļu maks?t?ja r?c?b? ir nodokļu ietur?šanas apliec?ba.

16 Š? tiesa uzskata, ka, lai gan t?s izskat?šanai nodotaj? liet? apl?kot?s pensijas tiek apliktas ar nodokli Luksemburg?, nav šaubu par to, ka C. Kohll nav izsniegta nodokļu ietur?šanas apliec?ba par pensij?m, par kur?m viņš nor?da uz ties?b?m saņemt nodokļu atlaidi.

17 Šaj? zi?? iesniedz?tiesa nor?da, ka LIN 139.b pants tādējādi var rad?t netiešu diskrimin?ciju, ciktāl šaj? ties?bu norm? k? nosac?jums nodokļu atlaides pieš?iršanai ir paredz?ts, ka potenciāl? atlaides sa??m?ja r?c?b? ir j?b?t nodokļu ietur?šanas apliec?bai. Tom?r š? nodokļu atlaide netiek pieš?irta person?m, kuras saņem algu vai pensiju, kas nav apliktas ar nodokli to izcelsmes viet?, k? tas ir ?rvalst?s sa?emtu pensiju gad?jum?.

18 Šajos apst?k?os *tribunal administratif* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s princips, kas konkr?ti ir paredz?ts LESD 45. pant?, nepie?auj LIN 139.b panta 1. punkta noteikumus, ciktāl taj? paredz?t? nodokļu atlaide tiek attiecin?ta tikai uz person?m, kur?m ir nodokļu ietur?šanas apliec?ba?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

19 Uzdodot savu jaut?jumu, iesniedz?tiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 45. pants ir j?interpret? tādējādi, ka tam ir pretrun? pamatliet? apl?kotais valsts nodokļu tiesiskais regul?jums, ar kuru ties?bas saņemt nodokļu atlaidi pension?riem tiek pieš?irtas tikai tiem nodokļu maks?t?jiem, kuru r?c?b? ir nodokļu iekas?šanas apliec?ba.

Par apl?koto br?v?bu

20 Vispirms ir j?izv?rt?, vai uz LESD 45. pantu, kura interpret?ciju l?dz iesniedz?tiesa, var atsaukties pamatliet? apl?kotaj? situ?cij?, kas attiecas uz dal?bvalsts piem?rotu nodokļu rež?mu vecuma pensij?m, kuras min?t?s dal?bvalsts rezidentam izmaks? cit? dal?bvalst? re?istr?ts pensijas maks?t?js.

21 Luksemburgas vald?bai ir šaubas par š?s ties?bu normas piem?rojam?bu pamatliet?, un

Eiropas Komisija uzskata, ka minētā tiesību norma būtu piemērojama tikai tad, ja *C. Kohll* būtu kļuvis par Luksemburgas rezidentu pirms viņa pensionēšanās, lai šajā dalībvalstī meklētu darbu vai strādātu. Faktiski LESD 45. pants *C. Kohll* situācijai nebūtu piemērojams tad, ja viņš būtu apmeties uz dzīvi Luksemburgā tad, kad viņam jau bija pensionāra statuss, un bez nolūka tajā veikt profesionālo darbību.

22 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ikviens Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Pirmkārt, attiecībā uz pensiju, kuru *C. Kohll* izmaksā *Shell International*, nav šaubu, ka tā tiek maksāta saistībā ar algotu darbu, kuru attiecīgā persona iepriekš ir veikusi dalībvalstī (šajā gadījumā – Nīderlandē), kas nav viņas pilsonības valsts un kurā viņa nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā.

24 Veicot profesionālo darbību citā dalībvalstī, *C. Kohll* ir izmantojis LESD 45. panta paredzētās tiesības uz brīvu pārvietošanos.

25 Tiesa ir nospriedusi, ka tas, ka persona vairs nav darba attiecībā, tai neliedz atsevišķu tiesību, kas ir saistītas ar darba ņēmēja statusu, nodrošināšanu un ka vecuma pensija, kuras piešķiršana ir atkarīga no tā, ka iepriekš ir pastāvējušas darba attiecības, kas ir beigušās, ietilpst šajā tiesību kategorijā. Faktiski tiesības uz pensiju ir cieši saistītas ar darba ņēmēja objektīvo statusu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 15. jūnijs, *Sehrer*, C-302/98, EU:C:2000:322, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tādējādi tādā nodokļu maksātāja, kāds ir *C. Kohll*, kurš saņem pensiju, kas viņam tiek izmaksāta par algoto darbu, kuru viņš veica dalībvalstī, kas nav viņa pilsonības valsts un kurā viņš nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, situācija atšķiras no tādās personas situācijas, kura visu savu profesionālo karjeru ir veikusi dalībvalstī, kas ir tās pilsonības valsts, un savas tiesības uzturēt citā dalībvalstī ir izmantojusi tikai pēc pensionēšanās, un tādējādi nevar atsaukties uz LESD 45. panta nodrošināto brīvo pārvietošanos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 9. novembris, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16. punkts).

27 Šis apsvērums turklāt nav pretrunā 2015. gada 19. novembra spriedumam (*Hirvonen*, C-632/13, EU:C:2015:765), kurā Tiesa šo sprieduma 21. punktā nosprieda, ka pensionāta persona, kura pamet dalībvalsti, kurā tā ir veikusi visu savu profesionālo darbību, lai apmestos uz dzīvi citā dalībvalstī, ja viņas situācijai nav piemērojama LESD 45. panta garantētā brīvā pārvietošanās, var atsaukties uz tiesībām uz brīvu pārvietošanos kā Savienības pilsonis saskaņā ar LESD 21. pantu.

28 Tādējādi tādās dalībvalsts pilsonis un rezidents, kāds ir *C. Kohll*, var atsaukties uz LESD 45. pantu, ciktāl tas attiecas uz vecuma pensiju, kas tiek izmaksāta par viņa iepriekš veikto algoto darbu dalībvalstī, kas nav viņa pilsonības valsts un kurā viņš arī nedzīvo pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, neatkarīgi no tā, vai pēc tam, kad viņš ir strādājis šajā citā dalībvalstī, viņš ir apmeties uz dzīvi savā izcelsmes dalībvalstī, lai tajā meklētu darbu vai strādātu.

29 Otrkārt, attiecībā uz pensiju, kuru *C. Kohll* izmaksā sociālās apdrošināšanas aģentūra, no Tiesas iesniegtajiem lietām izriet, ka pamatlietas puses iebilst pret juridisko pamatu, uz kuru pamatojoties, šī pensija tiek piešķirta attiecīgajai personai, un Luksemburgas Lielhercogistes tiesbūmā to aplikt ar nodokli, ņemot vērā Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu 20. panta 1. punktu.

30 Iesniedzējtiesa, precizējot, ka šī pensija tiek piešķirta visām personām, kas ir dzimušas Nīderlandē, neatkarīgi no tās, vai šī persona tur ir veikusi algotu darbu, tomēr uzskata, ka tai ir piemērojams Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu 19. pants, lai gan šī tiesību norma attiecas uz pensijām, kas tiek izmaksātas par algotu darbu.

31 Iesniedzējtiesai ir jānosaka juridiskais pamats, uz kuru balstoties, sociālās apdrošināšanas aģentūra šo pensiju izmaksā *C. Kohll*, un it īpaši jāpārbauda, vai šī pensija, kaut arī tā *a priori* tiek izmaksāta visiem Nīderlandes rezidentiem, šajā gadījumā *C. Kohll* tomēr ir izmaksāta tādā, ka viņš ir veicis algotu darbu Nīderlandē, kā arī, vai minētās pensijas summa ir atkarīga no attiecīgās personas algota darbinieka statusa. Apstipriņošas atbildes gadījumā uz LESD 45. pantu varētu atsaukties pamattiesvedībā apskatītajā strīdā tādā pašā iemesla dēļ, kas tika precizēti šī sprieduma 23.–28. punktā.

32 Turpretī, ja būtu jākonstatē, ka sociālās apdrošināšanas aģentūrai noteiktais pienākums izmaksāt pensiju *C. Kohll* un tās apmērs ir atkarīgs nevis no attiecīgās personas darba ņēmēja statusa, bet gan no fakta, ka šī persona ir pastāvīgi dzimusi Nīderlandē, varētu atsaukties uz LESD 21. pantu, kurā vispārīgi paredzētas tiesības ikvienam Savienības pilsonim brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā.

33 Tādējādi, tā kā pamatlietā var tikt piemērots gan LESD 21. pants, gan LESD 45. pants, ir jāinterpretē abas šīs tiesību normas.

34 Šajā ziņā apstāklim, ka prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa ir norādījusi tikai uz LESD 45. pantu, nav pretrunā tas, ka Tiesa veic arī LESD 21. panta interpretāciju.

35 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru, lai prejudiciālu jautājumu uzdevušajai tiesai varētu sniegt lietderīgu atbildi, Tiesai var nākties ņemt vērā Savienības tiesību normas, uz kurām valsts tiesa savu prejudiciālo jautājumu izklāstā nav atsaukusies (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par ierobežojuma esamību

36 Pirmkārt, runājot par LESD 45. pantu, ir jāatgādina, ka, lai arī saskaņā ar tās tekstu noteikumi par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir paredzēti, lai it īpaši nodrošintu tādā pašā attieksmi kā pret uzņemto valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij likt šķēršļus tās pilsoņu brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī (spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā saskaņā ar valsts tiesbūmā nodokļu atlaide tiek piešķirta tiem nodokļu maksātājiem, kuri gūst ienākumus no vecuma pensijas, kas ir apliekama ar nodokli Luksemburgā, kuras apmērs sasniedz vismaz EUR 300 gadā vai EUR 25 mēnesī, un kuru rēķinā ir nodokļu ieturēšanas apliecība.

38 Kā precīzi iesniedzējtiesa, vecuma pensijas saņēmējam nodokļu ieturēšanas apliecība netiek izsniegta, ja no šīs pensijas, kaut arī tā ir apliekama ar nodokli Luksemburgā, tomēr netiek veikti ieturējumi to izcelsmes vietā šajā dalībvalstī, it īpaši tādā, ka minētās pensijas maksātājs

ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?.

39 No t? izriet, ka nodok?u priekšroc?bas, ko veido nodok?u atlaide, netiek pieš?irtas Luksemburg? rezid?jošiem nodok?u maks?t?jiem, kuru pensiju, kas ir apliekamas ar nodokli šaj? dal?bvalst?, izcelsme ir cit? dal?bvalst?.

40 Radot atš?ir?gu attieksmi starp Luksemburg? rezid?jošiem nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no dal?bvalsts, kur? ir to sa?emt?s vecuma pensijas, kas ir apliekama ar nodokli Luksemburg?, izcelsme, un atsakot nodok?u atlaides priekšroc?bas tiem nodok?u maks?t?jiem, kuru pensijas maks?t?js ir re?istr?ts citas dal?bvalsts teritorij?, pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums var attur?t darba ??m?jus no darba mekl?šanas vai pied?v?juma str?d?t pie?emšanas dal?bvalst?, kas nav Luksemburgas Lielhercogiste.

41 T?d?j?di š?ds tiesiskais regul?jums ir darba ??m?ju br?vas p?vietošan?s ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 45. pantu.

42 Otrk?rt, attiec?b? uz LESD 21. pantu no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas noteiktiem valsts pilso?iem ir nelabv?l?gs tikai t?d??, ka vi?i ir izmantojuši savas ties?bas br?vi p?vietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?, ir LESD 21. panta 1. punkt? atz?to ikviena Savien?bas pilso?a br?v?bu ierobežojums (spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Faktiski L?gum? saist?b? ar Savien?bas pilso?u br?vu p?vietošanas pied?v?t?s iesp?jas nevar?tu tikt efekt?vi izmantotas, ja dal?bvalsts pilsonim var?tu tikt liegts t?s izmantot t?du š??rš?u d??, kurus vi?a dz?vošanai cit? dal?bvalst? rada vi?a izcelsmes valsts tiesiskais regul?jums, sodot vi?u par šo ties?bu izmantošanu (spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? gad?jum?, cikt?l nodok?u priekšroc?bas, ko veido nodok?u atlaide, tiek atteiktas Luksemburgas nodok?u maks?t?jam, kurš ir ?stenojis savu br?v?bu p?vietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?, kas nav t? pilson?bas dal?bvalsts, un kurš, pamatojoties uz savu uztur?šanas šaj? cit? dal?bvalst?, sa?em pensiju, kuru izmaks? šaj? p?d?j? min?taj? valst? re?istr?ts maks?t?js, šis Luksemburgas nodok?u maks?t?js ir slikt?k? situ?cij?, sal?dzinot ar nodok?u maks?t?jiem, kuri nav ?stenojuši savu br?v?bu p?vietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?. Pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums, ar kuru tiek rad?ta š?da atš?ir?ga attieksme, var attur?t nodok?u maks?t?ju no š?s br?v?bas ?stenošanas un t?d?j?di ir LESD 21. pant? atz?to br?v?bu ierobežojums.

Par attaisnojuma esam?bu

45 Š?di ierobežojumi ir pie?aujami tikai tad, ja tie attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? ja tos pamato k?ds prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums (it ?paši skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 26. punkts).

46 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai apl?kot?s situ?cijas ir objekt?vi sal?dzin?mas, ir j?atg?dina, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?jo situ?ciju ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar konkr?taj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts, un 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts).

47 Šaj? zi?? Luksemburgas vald?ba apgalvo, ka nodok?u atlaide tika ieviesta, lai ?stenotu selekt?vu nodok?u politiku to personu interes?s, kas pieder pie neaizsarg?t?kajiem soci?lajiem sl??iem, t?m ?aujot š?du nodok?u priekšroc?bu d?? g?t liel?kus ien?kumus.

48 ?emot v?r? š?du m?r?i, nav teikts, ka rezid?jošs nodok?u maks?t?js, kurš sa?em vecuma pensiju ar izcelsmi cit? dal?bvalst?, ir atš?ir?g? situ?cij? nek? rezid?jošs nodok?u maks?t?js, kurš sa?em š?du pensiju no maks?t?ja, kurš ir re?istr?ts t? dz?vesvietas valst?, jo abi šie nodok?u maks?t?ji var b?t pieder?gi neaizsarg?t?kajiem soci?lajiem sl??iem.

49 Ierobežojumu t?nad var pamatot tikai prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t š?d? gad?jum? šim ierobežojumam ir j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Šaj? zi?? Luksemburgas vald?ba nor?da, ka nodok?u atlaides sist?mu pamato nepieciešam?ba aizsarg?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu, paredzot pieš?irt t?du nodok?u atlaidi, kas b?tu pieš?irama un atmaks?jama efekt?vi, taisn?gi un droši, neradot nesam?r?gu administrat?vo slogu.

51 Š? vald?ba uzskata, pirmk?rt, ka š? nodok?u atlaides sist?ma ir vien?g? iesp?jam? sist?ma, kuru var izmantot praks?, neradot nesam?r?gu administrat?vo ietekmi uz valsts instit?cij?m, attiec?go ien?kumu maks?t?jiem, k? ar? ieinteres?tajiem dal?bniekiem. Faktiski tikai valsts iest?d?m, kas atbild par pensiju izmaksu un ien?kuma nodok?a iemaksu Valsts kas?, pirmk?rt, esot jaun?k? inform?cija, kas ?auj pieš?irt nodok?u atlaidi efekt?vi, taisn?gi un piem?roti, un, otrk?rt, t?m ir vislab?k?s iesp?jas tieši un efekt?vi šo nodok?u atlaidi pieš?irt vai atg?t no attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem.

52 Otrk?rt, min?t? sist?ma esot nepieciešama, lai aizsarg?tu valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu kopum?, un Luksemburgas tiesiskaj? regul?jum? past?vot saikne starp nodok?a – šaj? gad?jum? ien?kumu no pensij?m nodok?a LIN 96. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratn? – iekas?šanas sist?mu un nodok?u atlaidi.

53 Pirmk?rt, attiec?b? uz administrat?va un praktiska rakstura apsv?rumiem, uz kuriem atsaucas Luksemburgas vald?ba, ir j?atg?dina, ka Tiesa faktiski jau ir noteikusi, ka dal?bvalst?m nevar tikt liegta iesp?ja ?stenot likum?gus m?r?us, ieviešot noteikumus, kuru izpildi kompetent?s iest?des var viegli uzraudz?t un kontrol?t (spriedums, 2015. gada 24. febru?ris, *Sopora*, C?512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

54 Tom?r ir j?nor?da, ka pamatliet? netiek apstr?d?ta nedz sist?ma, kuras pamat? ir ien?kumu aplikšana ar nodokli to izcelsmes viet?, nedz nodok?a ietur?šanas apliec?bas izsniegšanas atbilst?ba un praktiskums, bet gan absol?ts atteikums pieš?irt nodok?u priekšroc?bas, ja attiec?gais nodok?u maks?t?js nesp?j uzr?d?t š?du apliec?bu, lai ar? viš? atbilst citiem nosac?jumiem min?t?s priekšroc?bas sa?emšanai.

55 *A priori* nevar?tu tikt izsl?gts, ka nodok?u maks?t?js var?tu iesniegt atbilstošos apliecinošos dokumentus, kas dal?bvalsts, kur? tiek uzlikts nodoklis, nodok?u iest?d?m ?autu skaidri un prec?zi p?rbaud?t ien?kumu no pensijas, kuras izcelsme ir cit? dal?bvalst?, patiesumu un to veidu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janv?ris, *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 53. punkts).

56 Nekas netrauc?tu attiec?gaj?m nodok?u iest?d?m piepras?t šim nodok?u maks?t?jam iesniegt pier?d?jumus, kurus t?s uzskata par nepieciešamiem, lai izv?rt?tu, vai ir izpild?ti

attiecīgajā tiesiskajā regulājumā paredzētie nosacījumi minētās priekšrocības piešķiršanai un vai pieprasītā priekšrocība attiecīgi ir vai nav jāpiešķir (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts).

57 Šajā ziņā Luksemburgas valdība nav sniegusi norādes par iemesliem, kas traucētu pamatoties uz informāciju, kuru iesniedzis nodokļu maksātājs, kurš lūdz piešķirt nodokļu atlaidi.

58 Turklāt, kā norāda ģenerālvokāts savu secinājumu 68. punktā, Luksemburgas valdība, lai gan norādot uz apgalvoto administratīvo slogu un tās nesamērīgumu, tomēr nenorāda uz precīzu to raksturu.

59 Katrā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka praktiskas grūtības vien nevar attaisnot Līgumā paredzētās pamatbrīvības stenošanas ierobežojumu (spriedums, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman un Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Otrkārt, lai gan nepieciešamība aizsargāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežojumu, tomēr, lai šādā pamatojumā balstītu argumentu varētu apstiprināt, Tiesa pieprasa, lai pastāvītu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman un Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 54. un 55. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

61 Šajā gadījumā Luksemburgas valdība nenorāda uz tiešas saiknes starp nodokļu atlaidi un noteiktu nodokļu iekasēšanu pastāvīgu, jo pensijas, kuru izcelsme ir citā dalībvalstī, tātad kā Luksemburgas izcelsmes pensijas, ir apliekamas ar nodokli Luksemburgā, bet gan pamatojas uz to, ka pastāv saikne starp nodokļu atlaidi un nodokļu uzlikšanas metodi, proti, nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā, kas piemērojams tikai tām pensijām, kuru maksātājs ir reģistrēts Luksemburgā. Tādējādi pamatlietā aplūkoto nodokļu priekšrocību nekompensē noteikta nodokļa iekasēšana šā sprieduma iepriekšējā punktā minētās judikatūras izpratnē.

62 Tādējādi ir jākonstatē, ka ierobežojumi, kas izriet no pamatlietā aplūkotā valsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas, kuri LESD 21. un 45. pantā principā ir aizliegti, nevar tikt pamatoti ar Luksemburgas valdības norādītajiem pamatiem.

63 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 21. un 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts nodokļu tiesiskais regulējums, ar kuru tiesības saņemt nodokļu atlaidi pensionāriem tiek piešķirtas tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuru rēķinā ir nodokļu iekasēšanas apliecība.

Tiesāšanās izdevumi

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitāļā) nospriež:

LESD 21. un 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā pamatlietā aplūkots valsts nodokļu tiesiskais regulējums, ar kuru tiesības saņemt nodokļu atlaidi pensionāriem tiek piešķirtas tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuru rēķinā ir nodokļu iekasšanas apliecība.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.