

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2018. gada 6. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Tiešie nodok?i – Ien?kuma nodoklis – Aroda pensiju sh?m? un priv?t? pensiju apdrošin?šanas sh?m? veiktu iemaksu atskait?m?ba – Nepiem?rošana nerezidentiem

Lieta C?480/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (?elnes Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 3. august? un kas Ties? re?istr?ts 2017. gada 9. august?, tiesved?b?

Frank Montag

pret

Finanzamt Köln?Mitte.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: astot?s pal?tas priekšs?d?t?js F. Biltšens [*F. Biltgen*], kas pilda desmit?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši E. Levits (referents) un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

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

sekret?re: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2018. gada 12. j?lija tiesas s?di,

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

- *F. Montag* v?rd? – *S. Eilers* un *S. Lehmann*, *Rechtsanwälte*,
- *Finanzamt Köln?Mitte* v?rd? – *M. Plützer*, p?rst?vis,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *R. Kanitz*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels*, *M. Wasmeier* un *B.?R. Killmann*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *FrankMontag* un *Finanzamt Köln-Mitte* (Vācijas Finanšu pārvalde, Vācija) par atteikumu aroda pensiju šim un privāto pensiju apdrošināšanas šim veiktas iemaksas vērtē kā rakstas izdevumus, lai samazinātu nodokli atbilstoši ierobežotām nodokļu saistībām Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 98/5/EK (1998. gada 16. februāris) par pasākumiem, lai atvieglotu advokāta profesijas pastāvīgu praktizēšanu dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā iegūta kvalifikācija (OV 1998, L 77, 36. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2006/100/EK (2006. gada 20. novembris) (OV 2006, L 363, 141. lpp.), (turpmāk tekstā – “Direktīva 98/5”) 12. apsvērumā ir paredzēts, ka advokātam, kurš ir reģistrēts ar savas mātnes valsts profesionālo nosaukumu uzņēmējā dalībvalstī, lai viņš saglabātu savu advokāta statusu un lai uz viņu būtu attiecināma šīs direktīva, ir jāpaliek reģistrātam kompetentajā iestādē savas mātnes dalībvalstī.

4 Direktīvas 98/5 3. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“1. Advokāts, kurš vēlas praktizēt dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā viņš iegūvis savu profesionālo kvalifikāciju, reģistrācijas minētās valsts kompetentajā iestādē.

2. Uzņēmējais dalībvalsts kompetentā iestādē reģistrē advokātu, kad viņš ir uzrādījis sertifikātu, kurš apliecina viņa reģistrāciju savas mātnes valsts kompetentajā iestādē. Tā var prasīt, lai mātnes valsts kompetentās iestādes izsniegtais sertifikāts nebūtu vecāks par trim gadiem [mēnešiem]. Tā informē mātnes valsts kompetento iestādi par reģistrāciju.”

Vācijas tiesības

5 2007. gada 20. decembra *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli), redakcijā, kas izriet no 2008. gada Nodokļu likuma (*BGBI.* 2007 I, 3150. lpp.) (turpmāk tekstā – “2008. gada *EStG*”), 1. pantā ir paredzēts:

“(1) Fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturšanās vieta ir Vācijā, maksā ienākuma nodokli pilnā apmērā. [..]

[..]

(3) Pēc tūdu fizisku personu līguma, kam nav ne dzīvesvietas, ne pastāvīgās uzturšanās vietas Vācijā, ja tās gūst ienākumus valstī 49. panta izpratnē, tās arī ir ienākuma nodokļa maksātājas pilnā apmērā. Šis noteikums ir piemērojams tikai tad, ja kalendrajā gadā par vismaz 90 % no viņu ienākumiem ir jāmaksā ienākuma nodoklis Vācijā vai ja viņu ienākumi, par kuriem nav jāmaksā ienākuma nodoklis Vācijā, nepārsniedz ar nodokli neapliekamo minimumu saskaņā ar 32.a panta 1. punkta otrā teikuma 1. punktu; [..]

(4) Fiziskas personas, kam nav ne dzīvesvietas, ne pastāvīgās uzturšanās vietas Vācijā, neskarot 2. un 3. punktu un 1.a pantu, ja tās gūst ienākumus šajā valstī 49. panta izpratnē, var būt ienākuma nodokļa maksātājas ierobežotā apmērā.”

6 2008. gada *EStG* 10. pantā “rakstas izdevumi” ir noteikts:

“(1) Ja izmaksas nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi

vai ja t?s netiek uzskat?tas par ekspluat?cijas izdevumiem vai ar saimniecisko darb?bu saist?tiem izdevumiem, š?das izmaksas ir ?rk?rtas izdevumi:

[..]

2. a) iemaksas [..] aroda pensiju sh?m?, kas sniedz pakalpojumu, kuri ir l?dz?gi tiem, ko nodrošina likum? paredz?t?s pensiju apdrošin?šanas sh?mas;

b) iemaksas, ko nodok?a maks?t?js ir veicis, lai izveidotu pats savu fond?to pensiju [..]

[..]

(3) 1. punkta 2. apakšpunkta otraj? teikum? paredz?t?s pensiju apdrošin?šanas izmaksas tiek ?emtas v?r? l?dz 20 000 EUR apm?ram [..].”

7 2008. gada *EStG* 50. panta “?paši noteikumi par da??jiem nodok?u maks?t?jiem” 1. punkt? ir noteikts:

“Personas, kuras maks? nodok?us tikai da??ji, ekspluat?cijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai ar saimniecisko darb?bu saist?tus izdevumus (9. pants) var atskait?t tikai t?d? apm?r?, k?d? tie ir ekonomiski saist?ti ar valsts teritorij? g?tajiem ien?kumiem. [..] 10. [..] pantu [..] nepiem?ro. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

8 2008. gad? pras?t?js pamatliet?, V?cijas pilsonis, dz?voja Be??ij?, kur vi?š veica savu profesion?lo darb?bu k? advok?ts starptautisk? advok?tu biroj?, kura juridisk? forma bija *Limited Liability Partnership (LLP)*, saska?? ar Anglijas ties?b?m dibin?ta person?lsabiedr?ba), un taj? vi?am pieder?ja kapit?lda?as sabiedr?bu ties?bu izpratn?.

9 Pras?t?js pamatliet? no savas darb?bas k? “Equity Partner” guva ien?kumus, kas ir attiecin?ti uz da??d?m valst?m atbilstoši noteikšanas un sadales proced?rai, par kuru pamatlietas pus?m nav str?da. No pasaul? g?tajiem neto ien?kumiem, kas ir attiecin?ti uz pras?t?ju pamatliet? atbilstoši vi?a kapit?la da?ai *LLP* un vi?a darb?bai taj?, aptuveni 54 % tika g?ti V?cij?, aptuveni 6,3 % no tiem tika g?ti Be??ij? un p?r?jie tika g?ti cit?s valst?s. 2008. gad? pras?t?js pamatliet? turkl?t guva ar? citus ien?kumus. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka pras?t?js pamatliet? nevar tikt uzskat?ts par nodok?a maks?t?ju, kas piln? apm?r? maks? ien?kuma nodokli V?cij? atbilstoši 2008. gada *EStG* 1. panta 3. punktam, pirmk?rt, t?p?c, ka visiem vi?a ien?kumiem vismaz 90 % apm?r? netiek piem?rots ien?kuma nodoklis V?cij?, un, otrk?rt, ?emot v?r? to vi?a ien?kumu apm?ru, par ko V?cij? nav j?maks? nodoklis.

10 2008. gad? pras?t?js pamatliet? k? “Eiropas advok?ts” bija re?istr?ts *ordre fran?ais du barreau de Bruxelles* (Briseles Franciski run?jošo advok?tu kol??ija, Be??ija) E sarakst? un vi?a profesion?lais nosaukums bija “Brisel? praktiz?jošs *Rechtsanwalt* (?elne)”. Lai var?tu praktiz?t šaj? status?, pras?t?jam pamatliet? bija j?b?t re?istr?tam *Rechtsanwaltskammer Köln* (?elnes Advok?tu kol??ija, V?cija) un t?d?? noteikti bija j?b?t *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Zieme?reinas-Vestf?lenes Advok?tu pensiju apdrošin?šanas iest?de, V?cija, turpm?k tekst? – “Advok?tu pensiju apdrošin?šanas iest?de”) biedram. Saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem par valsts oblig?to pensiju sh?mu gad?jum?, ja past?v dal?ba aroda pensiju sh?m?, darbinieki un pašnodarbin?tie ir atbr?voti no esoš? pien?kuma piedal?ties V?cijas valsts oblig?taj? pensiju sh?m?.

11 2008. gad? pras?t?js pamatliet? Advok?tu pensiju apdrošin?šanas iest?dei samaks?ja iemaksas 16 453,32 EUR apm?r?, kas ir maksim?l? iemaksu summa, k?da var tikt iemaks?ta. Šo

summu veidoja obligāts iemaksas 12 656,40 EUR un brīvprātīgi veiktie papildu maksājumi 3796,92 EUR apmērā. Turklāt prasītājs pamatlietā Vācijā veica iemaksas privāto pensiju apdrošināšanas shēmā 3696 EUR apmērā.

12 Beļģijā prasītājs pamatlietā maksāja ienākuma nodokli pilnā apmērā. Saskaņā ar viņa norādīto, ko atkaroti ir norādījuši iesniedzētājs, maksājumi, kuri tika veikti Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei Vācijā, nesamazina Beļģijā samaksāto nodokli. Savukārt, nosakot nodokļa bāzi Beļģijā, obligātie maksājumi Beļģijas obligātajā sociālā nodrošinājuma shēmā var tikt atskaitīti.

13 Saistībā ar ienākuma nodokli par 2008. gadu prasītājs pamatlietā atbildētājam pamatlietā iesniedza nodokļu deklarāciju kā nodokļu maksātājs, kam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, un lūdz, lai Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, kā arī privātam pensiju apdrošināšanas fondam Vācijā samaksātais iemaksas tiktu atskaitītas no ienākumiem kā avansradušies ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi atbilstoši 2008. gada *ESTG* 22. panta 1. punkta trešajam teikumam vai, pakārtoti, kā turpmākie izdevumi saskaņā ar šo likuma 10. panta 1. punkta 2. apakšpunktu.

14 Nosakot ienākuma nodokļa bāzi, atbildētāja pamatlietā atteicās ņemt vērā minētās iemaksas, lai samazinātu nodokli, jo tās esot saistītas ar "turpmākie izdevumi" kategoriju, kas ir paredzēta 2008. gada *ESTG* 10. pantā. Turpmākie izdevumi atskaitīšana esot izslēgta ierobežota nodokļu maksāšanas pienākuma gadījumā 2008. gada *ESTG* 50. panta 1. punkta trešā teikuma dēļ. Atbildētāja pamatlietā uzskata, ka šie izdevumi turklāt nevar tikt atskaitīti kā šo likuma 9. pantā paredzētie ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi vai kā minētā likuma 4. panta 4. punktā paredzētās ekspluatācijas izmaksas.

15 Tā kā sūdzība, ko prasītājs pamatlietā iesniedza par minēto atteikumu, tika noraidīta, višvārsis *Finanzgericht Köln* (Vācijas Finanšu tiesa, Vācija). Ņemot vērā Tiesu uzskatu prejudiciāla nolikuma tiesvedībā lietā, kurā tika taisīts 2015. gada 24. februāra spriedums *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109), un tiesvedībā, kas bija uzskatīta *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa, Vācija), tiesvedībā minētajā tiesā tika apturēta lūdz 2016. gada jūlijam.

16 Tā kā *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa) būtībā uzskatīja, ka Vācijas likumdevēja veikta pensiju apdrošināšanas iemaksu kā turpmākie izdevumi kvalifikācija no konstitucionālā viedokļa nav kritizējama, prasītājs pamatlietā šobrīd lūdz, lai viņa pensiju apdrošināšanas iemaksas kā turpmākie izdevumi saskaņā ar 2008. gada *ESTG* 10. panta 1. punkta 2. apakšpunktu tiktu atskaitīti tādā apmērā, kāds ir paredzēts šo panta 3. punktā, un lai šo likuma 50. panta 1. punkta trešais teikums, ar ko šāda atskaitīšana ir izslēgta saistībā ar nodokļu maksājumiem nerezidentiem, netiktu piemērots, jo tas būtu pretrunā Savienības tiesībām.

17 Iesniedzētājs norāda, ka, lai gan prasītājs pamatlietā lielāko daļu savu ienākumu gūst Vācijā, Beļģijā viņam ir pietiekami ienākumi, lai tajā varētu tikt ņemta vērā viņa personiskā situācija.

18 Tomēr šo tiesa jautā, vai pamatlietā aplūkots pensiju apdrošināšanas iemaksas Savienības tiesībās ir kvalificējamās kā izdevumi, kas ir saistīti ar nodokļu maksātāja personīgo situāciju vai īpašības, vai arī kā izdevumi, kuri ir saistīti ar Vācijas gūtajiem ienākumiem.

19 Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Vācijas Finanšu tiesa) nolikma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai LESD 49. pants saistībā ar tās 54. pantu pieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja nerezidenta obligātais iemaksas aroda pensiju shēmā (kuras

pamatojas uz vieta l'dzda?bu da?bvalsts advok?tu kol??ij?, un š? l'dzda?ba saska?? ar aroda ties?bu aktiem ir oblig?ta, lai vi?š var?tu praktiz?t vair?k?s da?bvalst?s) nesamazina ien?kumus ierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum?, bet nodok?a maks?t?jiem rezidentiem, kuriem ir neierobežots nodok?a maks?šanas pien?kums, tiek pieš?irts saska?? ar valsts ties?b?m ierobežota apjoma atskait?jums no ien?kumiem?

2) Vai LESD 49. pants saist?b? ar t? 54. pantu pie?auj pirmaj? jaut?jum? raksturoto tiesisko regul?jumu, ja nodok?a maks?t?js papildus sav?m oblig?taj?m iemaks?m veic citas – br?vpr?t?gas – papildu iemaksas aroda pensiju sh?mai un da?bvalsts par to summu nesamazina ien?kumus, lai gan v?l?k izmaks?jam?s pensijas šaj? da?bvalst? saska?? ar valsts ties?b?m, iesp?jams, tiks apliktas ar nodokli ar? saist?b? ar ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu?

3) Vai LESD 49. pants saist?b? ar t? 54. pantu pie?auj pirmaj? jaut?jum? raksturoto tiesisko regul?jumu, ja nodok?a maks?t?js neatkar?gi no savas advok?ta licences un iemaks?m aroda pensiju sh?m? veic iemaksas saska?? ar br?vpr?t?gi nosl?gtu priv?t?s pensiju apdrošin?šanas l?gumu un da?bvalsts par to summu nesamazina ien?kumus, lai gan v?l?k izmaks?jam?s pensijas šaj? da?bvalst? saska?? ar valsts ties?b?m, iesp?jams, tiks apliktas ar nodokli ar? ierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

20 Uzdodot jaut?jumus, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 49. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du da?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?js nerezidents, kas šaj? da?bvalst? maks? ien?kuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodok?a maks?šanas pien?kumam, no ien?kuma nodok?a b?zes nevar atskait?t aroda pensiju sh?m? samaks?to oblig?to un papildu iemaksu summu, k? ar? priv?t? pensiju apdrošin?šanas sh?m? samaks?to iemaksu summu, lai gan nodok?a maks?t?js rezidents, kurš maks? ien?kuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodok?a maks?šanas pien?kumam, š?das iemaksas var atskait?t no ien?kuma nodok?a b?zes, iev?rojot valsts ties?b?s paredz?t?s robežas.

Par LESD 49. panta ierobežojumu

21 LESD 49. pant? ir paredz?ta br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu atcelšana. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai gan atbilstoši LESD noteikumu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu redakcijai to m?r?is b?tu uz??m?j? da?bvalst? nodrošin?t t?du pašu attieksmi k? sav? valst?, tie ar? nepie?auj, ka izcelsmes da?bvalsts k?dam no saviem pilso?iem vai atbilstoši t?s ties?bu aktiem dibin?tai sabiedr?bai cit? da?bvalst? rad?tu š??r?š?us veikt uz??m?jdarb?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2000. gada 13. apr?lis, *Baars*, C?251/98, EU:C:2000:205, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra; 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, EU:C:2004:138, 42. punkts, k? ar? 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumiem ir j?uzskata ar? visi pas?kumi, kas aizliedz, kav? vai padara maz?k pievilc?gu š?s br?v?bas izmantošanu (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Šaj? gad?jum? saska?? ar pamatliet? apl?kotajiem valsts ties?bu aktiem vecuma pensiju apdrošin?šanas izmaksas, kas šajos ties?bu aktos ir kvalific?tas k? ?rk?rtas izdevumi, zin?m? m?r? var tikt atskait?tas no t?da nodok?u maks?t?ja rezidenta kop?j?s ien?kumu summas, kurš ien?kuma nodokli maks? piln? apm?r?. Š?da atskait?šana ?auj samazin?t min?t? nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekamos ien?kumus un t?d?j?di veido nodok?u priekšroc?bu.

24 Savuk?rt nodok?u maks?t?ji nerezidenti, kam ir ierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums, nevar veikt š?du atskait?šanu V?cij? un t?d?j?di nevar sa?emt šo nodok?u priekšroc?bu.

25 T? k? nodok?u rež?ms, kas t?d?j?di ir paredz?ts nerezidentiem, ir maz?k labv?l?gs, tas var attur?t nodok?a maks?t?ju rezidentu veikt uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kas nav V?cijas Federat?v? Republika, un t?d?j?di veido ierobežojumu, kurš princip? ir aizliegts ar L?guma noteikumiem par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

26 No Tiesas judikat?ras izriet, ka š?ds ierobežojums ir pie?aujams tikai tad, ja tas attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? ja tas ir pamatots ar k?du prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu (spriedums, 2014. gada 17. j?lijs, *Nordea BankDanmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts). Turkl?t p?d?j? min?t? gad?jum? šim š??rslim ir j?b?t piem?rotam t? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs š? m?r?a sasniegšanai (spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding*, C?504/16 un C?613/16, EU:C:2017:1009, 91. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

Par sal?dzin?m?bu

27 Saska?? ar past?v?go judikat?ru tiešo nodok?u jom? rezidentu un nerezidentu situ?cija parasti nav sal?dzin?ma, jo ien?kumi, ko nerezidents g?st vienas dal?bvalsts teritorij?, vairum? gad?jum? ir tikai da?a no kop?jiem ien?kumiem, kuri ir koncentr?ti vi?a dz?vesviet?, un personisk? nerezidenta nodok?u maks?šanas kapacit?te, iev?rojot vi?a kop?jos ien?kumus, k? ar? personisko situ?ciju un ?imenes st?vokli, visviegl?k ir nov?rt?jama viet?, kur atrodas vi?a personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiec?g?s personas past?v?gajai dz?vesvietai (skat. it ?paši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 37. punkts, un 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 25. punkts).

28 T?d?j?di tas, ka dal?bvalsts atsaka nerezidentam noteiktu nodok?u priekšroc?bu, ko t? pieš?ir rezidentiem, ?emot v?r? objekt?v?s atš?ir?bas starp rezidenta un nerezidenta situ?cij?m gan saist?b? ar ien?kumu avotu, gan saist?b? ar personisko nodok?u maks?tsp?ju vai personiskajiem apst?k?jiem un ?imenes st?vokli, princip? nav uzskat?ms par diskrimin?ciju (skat. it ?paši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 38. punkts, un 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 26. punkts).

29 Cit?di tom?r ir, pirmk?rt, gad?jum?, kad nerezidents nesa?em b?tiskus ien?kumus savas dz?vesvietas dal?bvalst? un liel?ko da?u savu ar nodokli apliekamo ien?kumu g?st no darb?bas, kas tiek veikta cit? attiec?g? dal?bvalst? (spriedums, 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 27. punkts), l?dz ar to dz?vesvietas dal?bvalsts nesp?j vi?am pieš?irt priekšroc?bas, kuras izriet no vi?a personisk?s situ?cijas un ?imenes st?vok?a ?emšanas v?r? (skat. it ?paši spriedumus, 1995. gada 14. febru?ris, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 36. punkts; 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C?527/06, EU:C:2008:566, 61. punkts, un 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 25. punkts).

30 Otrk?rt, Tiesa ir ar? atzinusi, ka attiec?b? uz t?diem izdevumiem, kuri ir tieši saist?ti ar

darb?bu, kas ir rad?jusi ar nodokli apliekamus ien?kumus k?d? dal?bvalst?, t?s rezidenti un nerezidenti ir nost?d?ti sal?dzin?m? situ?cij? (skat. it ?paši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).

31 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas apsv?rumiem izriet, ka, lai gan pras?t?js pamatliet? liel?ko savu ien?kumu da?u g?st V?cij?, Be??ij? vi?am ir pietiekami ien?kumi, lai taj? var?tu tikt ?emta v?r? vi?a personisk? situ?cija un ?imenes st?voklis.

32 L?dz ar to, run?jot par pensiju apdrošin?šanas iemaksu V?cij? ?emšanu v?r? t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, t?ds nerezidents k? pras?t?js pamatliet? ir situ?cij?, kas ir l?dz?ga tai, k?d? ir rezidents, tikai tad, ja, neraugoties uz to k? ?rk?rtas izdevumu kvalifik?ciju valsts ties?b?s, min?t?s pensiju apdrošin?šanas iemaksas var tikt uzskat?tas par izdevumiem, kuri ir tieši saist?ti ar darb?bu, kas ir rad?jusi ar nodokli apliekamus ien?kumus V?cij? š? sprieduma 30. punkt? atg?din?t?s judikat?ras izpratn? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 31. punkts).

33 Saska?? ar Tiesas judikat?ru tieša saikne ar darb?bu, kas ir rad?jusi ar nodokli apliekamus ien?kumus, ir izdevumiem, kurus ir rad?jusi š? darb?ba un kuri t?d?j?di ir vajadz?gi t?s veikšanai (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2003. gada 12. j?nijs, *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 9. un 27. punkts; 2007. gada 15. febru?ris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 25. punkts, k? ar? 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 30. punkts).

34 J?atg?dina, ka valsts tiesai, kurai vien?gajai ir kompetence izv?rt?t pamatlietas apst?k?us un interpret?t valsts ties?bu aktus, beig?s b?s j?nosaka, vai tas t? ir. Tom?r prejudici?la nol?muma tiesved?b? Tiesas, kam ir j?sniedz valsts tiesai lietder?gas atbildes, kompetenc? ir sniegt nor?des, kas izriet no pamatlietas materi?liem, k? ar? no tai sniegtajiem apsv?rumiem un kas var ?aut iesniedz?jtiesai pie?emt l?mumu (skat. it ?paši spriedumus, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó*, C?191/12, EU:C:2013:315, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 32. punkts).

35 Šaj? gad?jum?, run?jot, pirmk?rt, par oblig?taj?m iemaks?m, kas ir samaks?tas Advok?tu pensiju apdrošin?šanas iest?dei, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pras?t?ja pamatliet? dal?ba šaj? iest?d? bija oblig?ta un vi?am š?s iemaksas bija j?veic t?p?c, ka vi?š bija re?istr?ts ?elnes advok?tu kol??ij?.

36 K? tas izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, š? re?istr?cija ir oblig?ta, lai pras?t?js pamatliet? var?tu darboties *Rechtsanwalt* status? gan V?cij?, kur vi?š g?st lielu da?u no saviem ar saimniecisko darb?bu saist?tajiem ien?kumiem un kur šie ien?kumi tiek aplikti ar nodokli ierobežot? apm?r?, gan saska?? ar Direkt?vas 98/5 3. pantu Be??ij?, t.i., dal?bvalst?, kur vi?š ir re?istr?ts un kur atrodas vi?a dz?vesvieta.

37 T?d?j?di ir j?uzskata, ka izdevumi, kas ir saist?ti ar oblig?taj?m iemaks?m, kuras ir samaks?tas Advok?tu pensiju apdrošin?šanas iest?dei, rad?s t?p?c, ka re?istr?cija advok?tu kol??ij? bija vajadz?ga, lai veiktu darb?bu, kas rad?ja ar nodokli apliekamus ien?kumus. Šie izdevumi ir j?uzskata par t?diem, ko ir rad?jusi š? darb?ba, un t?d?j?di par t?diem, kuri ir vajadz?gi t?s veikšanai.

38 Šis v?rt?jums nevar tikt atsp?kots ar argumentiem, ko šaj? zi?? ir paudusi atbild?t?ja pamatliet?, k? ar? V?cijas vald?ba.

39 Vispirms apst?klis, uz kuru atsaucas gan atbild?t?ja pamatliet?, gan V?cijas vald?ba un

saskaņā ar kuru atbilstoši statītiem, kas reglamentē Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādes darbību, pastāv iespēja ar zināmiem nosacījumiem tikt atbrīvotam no obligāts dalības šajā iestādē, ko prasītājs pamatliet nebija centies darīt, neatspēko to, ka pastāv tieša saikne starp izdevumiem un darbību, kura radīja ienākumus.

40 Pirmkārt, tas, ka prasītājam pamatliet, lai izvairītos no iemaksu veikšanas minētajā iestādē, esot bijuši jāveic konkrēti pasākumi – ar nosacījumu, ka tas bija iespējams, – un to prasītājs pamatliet ir apstrādājis Tiesa, drēzāk pierāda, ka pamatliet aplūkoto advokāta darbība parasti rada šāda veida izdevumus.

41 Otrkārt, apstāklis, ka prasītājs pamatliet, iespējams, būtu varējis izvairīties no minētajiem izdevumiem, nevar ietekmēt to kvalifikāciju. Tiesas saiknes esamība šo sprieduma 33. punktā atgādātās judikatūras izpratnē neprasa, lai izdevumi būtu nenovēršami. Tādējādi tieša saikne ir atzīta attiecībā uz nodokļu konsultācijas izdevumiem, kas ir radušies, lai sagatavotu nodokļu deklarāciju, jo pienākums sagatavot šādu deklarāciju izriet no ienākumu gēšanas attiecīgajā dalībvalstī (spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 22. punkts).

42 Tiesas saiknes esamība šo sprieduma 33. punktā atgādātās judikatūras izpratnē izriet no tā, ka izdevumi nav nodalāmi no darbības, kas rada ar nodokli apliekamus ienākumus (spriedumi, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 43. punkts, un 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 36. punkts). Kā tas ir norādīts šo sprieduma 37. punktā, iemaksu veikšana Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādē ir vajadzīga saistībā ar piederību advokātu kolēģijai, kas pati ir vajadzīga tās darbības veikšanai, kura ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus.

43 Tāpat apstāklis, ko ir minējusi atbildētāja pamatliet, kā arī Vācijas vadība, ka pamatliet aplūkoto iemaksu galvenais mērķis esot bijis nevis advokāta darbība Vācijā, bet gan tiesību iegūšana, lai nodrošinātu iztikas līdzekļu vecumā, kas pierāda to saistību ar nodokļu maksātāja personisko situāciju un īimenes stāvokli, neizraisa atširgu kvalifikāciju ar attiecībā uz saikni, kāda pastāv starp izdevumiem, kuri ir radušies, un pamatliet aplūkotajiem ienākumiem, ja minētie izdevumi objektīvi ir vajadzīgi šo ienākumu gēšanai.

44 Visbeidzot pamatliet aplūkoto situācija atširas no situācijas, kas tika aplūkota lietā, kurā ir taisīts 2017. gada 22. jūnija spriedums *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488), un apsvērumi, kurus minētajā spriedumā ir paudusi Tiesa saistībā ar atteikumu nodokļu maksātājam rezidentam pieširt priekšrocības, kas izriet no viņa personiskās situācijas un īimenes stāvokļa ēmšanas vērē veselības apdrošināšanas un vecuma apdrošināšanas papildu iemaksu, kuras samaksātas viņa nodarbinātības dalībvalstī, atskaitījumu formā, nevar tikt attiecināti uz problemātiku, kas ir saistīta ar obligāto iemaksu aroda pensiju shēmā ēmšanu vērē dalībvalstī, kur tiek veikta darbība. Lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, problemātika saistībā ar tiešu saikni starp izdevumiem pensiju apdrošināšanas iemaksu formā un darbību, kas ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus, nebija jāaplūko.

45 Tādējādi ir jākonstatē, ka obligāts iemaksas, kas ir veiktas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādē, ir tieši saistītas ar darbību, kura ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus Vācijā.

46 Tomēr ir svarīgi šajā ziņā atgādāt, kā tas ir norādīts šo sprieduma 36. punktā, ka reģistrācija ēlnes advokātu kolēģijā bija vajadzīga, lai prasītājs pamatliet *Rechtsanwalt* statusā varētu praktizēt ne tikai Vācijā, bet arī Beļģijā. Turklāt no līguma sniegtā prejudiciālā nolūmumu izriet, ka prasītājs pamatliet praktizēja arī citās valstīs, lai gan nav precizēts, vai runa ir par citām dalībvalstīm un vai praktizēšana notika *Rechtsanwalt* statusā.

47 Tādējādi obligātie iemaksas, kas tika veiktas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, ir tieši saistītas ar darbu, kura radīja ar nodokli apliekamus ienākumus Beļģijā un, iespējams, citās dalībvalstīs.

48 Atšķirībā no tādā nodokļu maksātāja rezidenta ienākumiem, kam Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, nodokļu maksātājam nerezidentam šajā dalībvalstī ir tikai ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, kurš attiecas uz minētajā valstī gūtajiem ienākumiem.

49 No tā izriet, ka saistībā ar obligātajām iemaksām, kas ir veiktas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, tādā nodokļu maksātāja nerezidenta kā prasītājs pamatlietā situācijā būtu jāuzskata par salīdzināmu ar situāciju, kādā ir nodokļu maksātājs rezidents saistībā ar veikto iemaksu daļu, kas proporcionāli atbilst daļai, kuru Vācijā ar nodokli apliekamie ienākumi veido kopējās ienākumos, ko ir radījuši attiecīgā darbībā.

50 Tādējādi uz atšķirību starp nodokļu maksātāju rezidentu situāciju un nodokļu maksātāju nerezidentu situāciju nav pamata atsaukties tādā ierobežojuma kā pamatlietā aplūkotais ietvaros, kas izriet no atteikuma Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei samaksātās obligātie iemaksas ņemt vērā proporcionāli tai ienākumu daļai, par kuru ir jāmaksā nodoklis Vācijā.

51 Otrkārt, runājot par brīvprātīgām iemaksām Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka šie izdevumi ir atkarīgi no prasītāja pamatlietā brīvprātīgā līguma savas tiesības uz pensiju palielināt maksimālās atautās iemaksu summas apmēru.

52 Šajā ziņā, lai gan minētie izdevumi tiešām izriet ar no piederības advokātu kolēģijai, atšķirībā no obligātajām iemaksām šie izdevumi šādas piederības dēļ nav padarīti par vajadzīgiem. Tādējādi tie nav vajadzīgi ne advokāta darbības veikšanai Vācijā, ne arī ar nodokli apliekamu ienākumu gūšanai Vācijā.

53 Līdz ar to, runājot par papildu iemaksām Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, tās nodokļu maksātājs nerezidents kā prasītājs pamatlietā nav situācijā, kas būtu salīdzināma ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju.

54 Šāds apsvērumš nevar tikt atspēkots ar argumentu, ka pensijas, ko maksās Advokātu pensiju apdrošināšanas iestāde, attiecīgā brīdī tiks apliktas ar nodokli Vācijā. Abstrahējoties no šādas nodokļu uzlikšanas nēkotnē nenoteiktā rakstura, pietiek atgādināt, ka pamatlīta attiecas uz nodokļa uzlikšanu ienākumiem, kurus ir radījuši prasītāja pamatlietā veiktā advokāta darbībā Vācijā, un ka, lai tos varētu ņemt vērā saistībā ar šo nodokļu uzlikšanu, izdevumiem ir jābūt tieši saistītiem ar darbu, kas ir radījuši šos ienākumus. Iespējamajai saiknei ar citiem ienākumiem nēkotnē nav nozīmes, pārbaudot šādas tiešas saiknes esamību.

55 Treškārt, runājot par summām, kas ir samaksātas atbilstoši privāts pensiju apdrošināšanas shēmā, tāpat kā to dara iesniedzējtiesa, ir jāuzskata, ka tieša saikne starp šiem izdevumiem un advokāta darbu, kas ir radījuši ar nodokli apliekamus ienākumus, nav saskaņā.

56 Tādu iemeslu dēļ, kas ir analogi šā sprieduma 54. punktā norādītajiem, iespējamai saiknei ar citiem ienākumiem nēkotnē nav nozīmes, novērtējot, vai pastāv tieša saikne starp summām, kuras ir samaksātas privāts pensiju apdrošināšanas shēmā, un ienākumiem, ko Vācijā ir radījuši prasītāja pamatlietā darbībā.

57 Tādējādi ir jākonstatē, ka saistībā ar summām, kas ir samaksātas privāts pensiju

apdrošināšanas shēmā, tādēļ nodokļu maksātājs nerezidents kā prasītājs pamatlietā nav situējies, kura ir salīdzināma ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju.

58 Līdz ar to uz atšķirību starp nodokļu maksātāju rezidentu situāciju un nodokļu maksātāju nerezidentu situāciju ir pamats atsaukties tādā ierobežojuma gadījumā kā pamatlietā aplūkots, kas izriet no atteikuma ņemt vērā papildu iemaksas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei un summas, kuras ir samaksātas privātajā pensiju apdrošināšanas shēmā.

Par pamatojumu

59 Vai ir jāpārbauda, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no atteikuma obligātas iemaksas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei ņemt vērā proporcionāli tai ienākumu daļai, par kuru ir jāmaksā nodoklis Vācijā, var būt pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

60 Šajā ziņā atbildēja pamatlietā norāda, ka atteikums ņemt vērā šīs iemaksas esot pamatots ar apsvērumiem, kas ir saistīti ar risku, ka tiks atskaitītas arī daļbvalstīs, kuras nav Vācijas Federatīvā Republika, un līdz ar to nodokļu maksātājam tiktu piešķirta nepamatota vairākkārtēja priekšrocība. Atbildēja pamatlietā uzskata, ka nodokļu maksātājam būtu jāpierāda, ka minētās iemaksas nav radjušas papildu nodokļu priekšrocības minētajā nodokļu maksātāja dzīvesvietas daļbvalstī.

61 Atsaucoties uz šo risku, bet nesniedzot citus precizējumus, atbildēja pamatlietā nesniedz Tiesai iespēju izvērtēt šo argumenta piemērojamību, jo nav ticis apgalvots, ka tajā laikā spēkā esošās Padomes Direktīvas 77/799/EEK (1977. gada 19. decembris) par daļbvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV 1977, L 336, 15. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2006/98/EK (2006. gada 20. novembris) (OV L 363, 129. lpp.), noteikumu īstenošana nebūtu nevusi novērst minēto risku (skat. arī spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 52. punkts).

62 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

– LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādai daļbvalstī tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā daļbvalstī maksā ienākuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, nevar no ienākuma nodokļa bāzes atskaitīt to obligāto iemaksu summu, kuras ir samaksātas aroda pensiju shēmā, proporcionāli tai ienākumu daļai, kas šajā daļbvalstī ir apliekama ar nodokli, ja tai ir tieša saikne ar darbību, kura ir radījusi šos ienākumus, lai gan nodokļu maksātājs rezidents, kas maksā ienākuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, šādas iemaksas var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes, ievērojot valsts tiesību noteiktās robežas, un

– LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādai daļbvalstī tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā daļbvalstī maksā ienākuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, nevar no ienākuma nodokļa bāzes atskaitīt to papildu iemaksu summu, kuras ir samaksātas aroda pensiju shēmā, kā arī to iemaksu summu, kas ir samaksātas privātajā pensiju apdrošināšanas shēmā, lai gan nodokļu maksātājs rezidents, kurš maksā ienākuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, šādas iemaksas, ievērojot valsts tiesību paredzētās robežas, var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādā gadījumā tiesisko regulējumu kā pamatlītas aplenkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā gadījumā maksā ienākuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, nevar no ienākuma nodokļa bāzes atskaitīt to obligāto iemaksu summu, kuras ir samaksātas aroda pensiju shēmā, proporcionāli tai ienākumu daļai, kas šajā gadījumā ir apliekama ar nodokli, ja tai ir tieša saikne ar darbību, kura ir radījusi šos ienākumus, lai gan nodokļu maksātājs rezidents, kas maksā ienākuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, šādas iemaksas var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes, ievērojot valsts tiesību noteiktās robežas.

LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādā gadījumā tiesisko regulējumu kā pamatlītas aplenkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā gadījumā maksā ienākuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, nevar no ienākuma nodokļa bāzes atskaitīt to papildu iemaksu summu, kuras ir samaksātas aroda pensiju shēmā, kā arī to iemaksu summu, kas ir samaksātas privātā pensiju apdrošināšanas shēmā, lai gan nodokļu maksātājs rezidents, kurš maksā ienākuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, šādas iemaksas, ievērojot valsts tiesību paredzētās robežas, var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.