

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 24. oktobrī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts, gēti ienākumi – Divpusēja konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu – Kompetences nodokļu jomā sadalījums – Dzīvesvietas valsts nodokļu ieturēšanas kompetence – Piesaistes faktori

Lieta C-602/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2017. gada 3. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 19. oktobrī, tiesvedībā

*Benoît Sauvage,*

*Kristel Lejeune*

pret

*État belge.*

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus, A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], tiesneši K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents) un S. Rodins [S. Rodin],

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [M. Campos Sánchez-Bordona],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemotvērīgā rakstveida procesū,

ģemotvērīgā apsvērumus, ko sniedza:

- B. Sauvage un K. Lejeune vārdā – M. Gustin, avocat,
- Beļģijas valdģbas vārdā – P. Cottin un J.-C. Halleux, kā arī C. Pochet, pģrstģvģji,
- Vģcijas valdģbas vārdā – T. Henze un R. Kanitz, pģrstģvģji,
- Zģiedrijas valdģbas vārdā – A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren un A. Alriksson, pģrstģves,
- Eiropas Komisģjas vārdā – N. Gossement un C. Perrin, pģrstģves,

Ēmot v?r? p?c Ēener?ladvok?ta uzklauš?šanas pieĒemto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 45. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu *Benoît Sauvage* un *Kristel Lejeune* pras?b? pret Be??ijas nodok?u administr?ciju par t?s l?mumu aplik?t ar nodokli da?u no atalgojuma, kas saist?b? ar *B. Sauvage* algotu darbu Luksemburg? g?ts par dien?m, kur?s *B. Sauvage* algoto darbu faktiski veica ?rpus Luksemburgas teritorijas.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas**

#### **Be??ijas un Luksemburgas konvencija**

3 Be??ijas Karalistes un Luksemburgas Lielhercogistes Konvencijas par ien?kuma un kapit?la nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu un vair?ku citu jaut?jumu regul?jumu šo nodok?u jom?, kas kop? ar t?s Nosl?guma protokolu ir parakst?ta Luksemburg? 1970. gada 17. septembr?, šo dokumentu redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Brisel? 2002. gada 11. decembr? parakst?to Papildvienošanas (turpm?k tekst? – “Be??ijas un Luksemburgas konvencija”), 15. panta 1. un 3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Cikt?l 16., 18., 19. un 20. pant? nav noteikts cit?di, darba algas, darba samaksas un citi l?dz?gi atalgojumi, ko vienas l?gumsl?dz?jas valsts rezidents sa?em par algotu darbu, ir apliekami ar nodokli tikai šaj? valst?, ja vien darbs netiek veikts otr? l?gumsl?dz?j? valst?. Ja darbs tiek veikts otr? valst?, par to sa?emtais atalgojums ir apliekams ar nodokli šaj? otraj? valst?.

[..]

3. Atk?pjoties no 1. un 2. punkta un iev?rojot 1. punkt? min?to atrunu, atalgojumu par algotu darbu, kas tiek veikts uz starptautiskaj? satiksm? izmantota j?ras vai gaisa ku?a vai dzelzce?a transportl?dzekl? vai autotransporta l?dzekl?, uz iekšzemes ku?ošanai starptautiskaj? satiksm? izmantota ku?ošanas l?dzek?a, uzskata par saist?tu ar darb?bu, kas veikta taj? l?gumsl?dz?j? valst?, kur? atrodas uz??muma faktisk?s vad?bas centrs, un t? ir apliekama ar nodok?iem šaj? valst?.”

4 Š?s konvencijas 23. panta 2. punkta 1. apakšpunkts, kur? ir noteikts, k? ir nov?ršama Be??ijas rezidentu Luksemburg? sa?emto darba algu dubulta aplikšana ar nodokli, ir formul?ts š?di:

“Luksemburg? g?tie ien?kumi – izĒemot 2.° un 3.° apakšpunkt? min?tos ien?kumus – un Luksemburg? esošais ?pašums, kas šaj? valst? ir apliekami ar nodokli saska?? ar iepriekš?jiem pantiem, ir atbr?voti no nodok?iem Be??ij?. Šis atbr?vojums neierobežo Be??ijas ties?bas, nosakot savas nodok?u likmes, Ēemt v?r? š?di no nodok?a atbr?votos ien?kumus un ?pašumu”.

5 Š?s konvencijas nosl?guma protokola 8. punkt? ir teikts:

“[Konvencijas] 15. panta 1. un 2. punkta izpratn? algots darbs tiek veikts otr? l?gumsl?dz?j? valst?, ja darb?ba, kuras d?? tiek maks?ta darba alga, darba samaksa un cits atalgojums, tiek faktiski veikta šaj? otraj? valst?, proti, ja darbinieks fiziski atrodas šaj? otraj? valst?, lai veiktu šo

darb?bu.”

## Be??ijas ties?bas

6 *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada ien?kuma nodok?a kodekss) 3. pant? ir paredz?ts:

“Karalistes iedz?vot?ji maks? fizisko personu ien?kuma nodokli.”

7 Š? kodeksa 5. pant? ir noteikts:

“Karalistes iedz?vot?ji maks? fizisko personu ien?kuma nodokli par visiem saviem šaj? kodeks? paredz?tajiem ar nodokli aplikamajiem ien?kumiem pat tad, ja daži no šiem ien?kumiem rodas vai tiek sa?emti ?rvalst?s.”

8 Min?t? kodeksa 155. pant? ir noteikts:

“Ien?kumi, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar starptautiskaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, tiek ?emti v?r? nodok?a apr??in?, ta?u nodoklis tiek samazin?ts proporcionali no nodok?a atbr?voto ien?kumu da?ai ien?kumu kopsumm? [..].”

## Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

9 *B. Sauvage* un *K. Lejeune* dz?vo Be??ij?, kur vi?i maks? fizisko personu ien?kuma nodokli par ien?kumiem, ko tie g?st vis? pasaul?. *B. Sauvage* str?d? algotu darbu k?d? sabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir Luksemburg?. Savu konsultanta darba pien?kumu izpildei vi?am ir j?dodas ?slaic?gos komand?jumos un sava darba dev?ja v?rd? j?piedal?s san?ksm?s ?rpus š?s nupat min?t?s valsts.

10 Par 2007.–2009. taks?cijas gadu *B. Sauvage* deklar?ja savas darba algas k? ien?kumus, kas ar nodokli aplikami Be??ij?, ta?u ar?dzan visus šos ien?kumus deklar?ja k? no nodok?a atbr?votus ien?kumus – pak?rtoti progresivit?tes atrunai.

11 Veikusi p?rbaudi attiec?b? uz *B. Sauvage* algot? darba veikšanas vietu, Be??ijas nodok?u administr?cija kori??ja nodok?a b?zi saist?b? ar šiem tr?s taks?cijas gadiem. T? uzskat?ja, ka saska?? ar Be??ijas un Luksemburgas konvencijas 15. panta 1. punktu atalgojuma da?a par *B. Sauvage* Luksemburg? str?d?to algoto darbu attiec?b? uz dien?m, kur?s *B. Sauvage* savu algoto darbu faktiski str?d?jis ?rpus Luksemburgas teritorijas, ir aplikama ar nodokli Be??ij?.

12 *B. Sauvage* un *K. Lejeune* par l?mumiem, ko š? administr?cija pie??musi attiec?b? uz vi?iem, iesniedza s?dz?bas. T? k? min?t? administr?cija š?s s?dz?bas noraid?ja, ieinteres?t?s personas c?la pras?bu *tribunal de première instance de Liège* (Lj?žas pirm?s instances tiesa, Be??ija), kur? vi?i apstr?d, k? š? administr?cija interpret? š?s konvencijas 15. panta 1. punktu.

13 Šaj? ties? *B. Sauvage* un *K. Lejeune* galvenok?rt nor?da, ka šis 15. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?slaic?gi un neregul?ri braucieni neliedz ien?kuma g?šanas vietas valstij ?stenot savu ekskluz?vo kompetenci nodok?u jom?, jo attiec?g? darb?ba tika veikta p?rsvar? šaj? valst?, savuk?rt darba pien?kumi, kas veikti ?rpus min?t?s valsts, ir da?a no Luksemburg? str?d?t? algot? darba. Pak?rtoti *B. Sauvage* un *K. Lejeune* atsaucas uz to, ka esot p?rk?ptas LESD garant?t?s darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?ba un pakalpojumu sniegšanas br?v?ba.

14 Iesniedz?jtiesa b?t?b? nor?da, ka attiec?gais nodok?u rež?ms tos Be??ijas rezidentus, kuri ir t?d? situ?cij? k? *B. Sauvage*, attur pie?emt ar ?rvalstu komand?jumiem saist?ta darba pied?v?jumus k?d? cit? dal?bvalst?, atskaitot Be??ijas Karalisti. Turpretim Be??ijas un

Luksemburgas konvencijas 15. panta 3. punkts esot paredzēts, ka gadījumā, kad kāds Beļģijas rezidents strādā algotu darbu transportlīdzeklī, ko starptautiskajā satiksmē izmanto uzņēmums, kura faktiskās vadības centrs atrodas Luksemburgā, visi viņa ar šo algoto darbu saistītie ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā pat tad, ja darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski tiek veikta ārpus Luksemburgas.

15 Šādos apstākļos *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Beļģijas un Luksemburgas konvencijas] 15. panta 1. punkts – to interpretējot gan tādējādi, ka tajā ienākumu gūšanas vietas valsts tiesības ar nodokli aplikt atalgojumu, ko saņem pie Luksemburgas darba devēja nodarbināts Beļģijā dzīvojošs darbinieks, ir ļauns ierobežot proporcionāli Luksemburgas teritorijā veiktajam darbam, gan tādējādi, ka tajā ir ļauns pieširt dzīvesvietas valstij kompetenci ar nodokli aplikt pārējo atalgojumu, kas saņemts par ārpus Luksemburgas teritorijas veikto darbu, gan tādējādi, ka tajā ir prasīts, lai darbinieks pastāvīgi un ikdienā fiziski atrastos darba devēja juridiskajā adresē, lai gan netiek apstrādāts, ka viņš tur regulāri ierodas, kā tas izriet no elastīgā vārtējuma, ko, pamatojoties uz objektīviem un pārbaudāmiem faktiem, veikusi tiesa, gan tādējādi, ka tajā tiesm ir prasīts izvērtēt katrā no šīm valstīm no dienas dienā veikto darba pienākumu esamību un apjomu, lai aprēķinātu tiem atbilstošo proporciju no 220 darba dienām, – ir pretrunā [LESD] 45. pantam tāpēc, ka ar to tiek radīti no pārrobežu darbības atturoši fiskālas iedabas šķēršļi, un vispārīgām tiesiskās drošības principam tāpēc, ka tajā nav paredzēta stabila un droša kārtība, kādā no nodokļa ir atbrīvotajiem viss atalgojums, ko Beļģijas rezidents saņem atbilstoši līgumam ar darba devēju, kura faktiskās vadības centrs atrodas Luksemburgas Lielhercogistē, un šis iedzīvotājs ir pakļauts riskam, ka ar nodokli tiks divkārti aplikti visi viņa ienākumi vai daļa no tiem, kā arī neprognozējamam nodokļu režīmam bez jebkādas tiesiskās drošības?”

### Par prejudiciālo jautājumu

16 Ievadam ir jānorāda, ka Beļģijas valdība apgalvo, ka Tiesas kompetencē nav atbildēt uz jautājumiem par valsts tiesību vai starptautisko nolīgumu tiesību saderīgumu ar Savienības tiesībām. Šā valdība uzskata, ka Tiesa turpretim var sniegt valstu tiesm Savienības tiesību interpretācijai vajadzīgos norādījumus, kas tām ļaus atrisināt tām izskatīt līgts juridiskās problēmas.

17 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka, lai arī Tiesas kompetencē saskaņā ar LESD 267. pantu patiešām nav lemt par to, vai kāda līgumslēdzēja valsts iespējami ir pārķepusi dalībvalstu noslgtto divpusējo konvenciju, kas paredzētas, lai novērstu vai mazinātu no valstu nodokļu sistēmā līgdzspastvūšanas izrietošās negatīvās sekas, noteikumus. Tiesai nav arī jāaplūko saikne starp valsts pasākumu un tādās konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēšanu noteikumiem, kāda ir divpusējā nodokļu konvencija pamatlietā, jo šis jautājums nav saistīts ar Savienības tiesību interpretāciju (spriedums, 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, 22. punkts).

18 Tomēr, ja nodokļu režīms, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēšanu, ir daļa no lietā piemērojamā juridiskā ietvara un to kā tādū ir norādījusi valsts tiesa, Tiesai tas ir jāņem vērā, lai sniegtu Savienības tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai (spriedums, 2006. gada 19. janvāris, *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 51. punkts).

19 Šajā gadījumā no Beļģijas un Luksemburgas konvencijas izrietošais nodokļu režīms ir daļa no pamatlietā piemērojamā juridiskā ietvara un to kā tādū ir norādījusi iesniedzējtiesa. Tāpēc šis režīms ir jāņem vērā, lai Savienības tiesības varētu interpretēt šai tiesai noderīgi.

20 Run?jot par nodok?u re?mu, kas izriet no Be??ijas un Luksemburgas konvencijas, ir j?nor?da, ka uzdotais jaut?jums ir balst?ts uz premisu, ka saska?? ar šo konvenciju ien?kumu, ko Be??ijas rezidents Luksemburg? g?st saist?b? ar algotu darbu Luksemburg?, atbr?vojums no Be??ijas nodok?a ir pak?rtots nosac?jumam, ka šis rezidents šaj? dal?bvalst? atrodas fiziski. T?d?j?di gad?jum?, ja darb?ba, kuras d?? šie ien?kumi tiek maks?ti, faktiski tiek veikta ?rpus min?t?s valsts, ar to saist?tos ien?kumus aplikt pien?kas Be??ijas Karalistei.

21 T?p?c ir j?uzskata, ka ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds no konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu izrietošs dal?bvalsts nodok?u re?ms k? pamatliet? apl?kotais, kur? ien?kumu, ko rezidents k?d? cit? dal?bvalst? g?st saist?b? ar šaj? cit? valst? str?d?tu algotu darbu, atbr?vojums no nodok?a ir pak?rtots nosac?jumam, ka darb?ba, kuras d?? šie ien?kumi tiek maks?ti, faktiski tiek veikta min?taj? dal?bvalst?.

22 Past?v?g?s judikat?ras atzi?a ir t?da, ka, t? k? nav vien?došanas vai saska?ošanas pas?kumu, ar kuriem dubulto aplikšanu paredz?ts nov?rst Eiropas Savien?bas m?rog?, krit?riju ien?kumu un kapit?la aplikšanai ar nodok?iem noteikšana, lai, vajadz?bas gad?jum? nosl?dzot konvenciju, nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu, ir dal?bvalstu kompetenc?. Šaj? kontekst? dal?bvalstis divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu var br?vi noteikt piesaistes faktoros, atbilstoši kuriem var tikt veikta kompetences sadale nodok?u jom? (spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Ir visnota? sapr?t?gi, ka t?lab dal?bvalstis iev?ro krit?rijus, k?di tiek izmantoti starptautiskaj? praks? nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 31. punkts, un 2009. gada 16. j?lijs, *Damseaux*, C?128/08, EU:C:2009:471, 30. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

24 Tom?r š? sprieduma 22. punkt? min?t? kompetences sadale nodok?u jom? dal?bvalst?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? LESD garant?taj?m apriteis un p?rvietošan?s br?v?b?m. Proti, izmantojot divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu š?di sadal?to nodok?u ietur?šanas kompetenci, dal?bvalst?m ir j?iev?ro Savien?bas ties?b?s noteiktais, konkr?ti – vienl?dz?gas attieksmes princips (spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C?385/00, EU:C:2002:750, 94. punkts, k? ar? 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 42. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

25 Šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka tieši t?lab, lai nov?rstu, ka viens un tas pats ien?kums no Luksemburg? str?d?ta algota darba ar nodokli tiek aplikts gan darbinieka dz?vesvietas valst?, t.i., Be??ijas Karalist?, gan šo ien?kumu g?šanas vietas valst?, t.i., Luksemburgas Lielhercogist?, Be??ijas un Luksemburgas konvencijas 15. pant?, princip? p?r?mot Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas (ESAO) ien?kuma un ?pašuma nodok?u paraugkonvencijas normas, ir veikta nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadale attiec?b? uz min?to ien?kumu starp š?m ab?m l?gumsl?dz?j?m valst?m.

26 Šaj? zi?? ir j?konstat?, pirmk?rt, ka no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka attieksme pret ien?kumiem, ko Be??ijas rezidents g?st no Luksemburg? str?d?ta algota darba, ja darb?ba, kuras d?? šie ien?kumi tiek maks?ti, faktiski tiek veikta ?rpus Luksemburgas, nav atš?ir?ga no attieksmes pret ien?kumiem, kas g?ti, str?d?jot algotu darbu Be??ij?. T?d?j?di ir redzams, ka apgalvotais neizdev?g?kais st?voklis ir saist?ts gan ar Be??ijas un Luksemburgas konvenciju nosl?gušo valstu izv?l?to piesaistes faktoru, p?c k? nosak?ma to kompetence ar nodok?iem aplikt attiec?gos ien?kumus no algot? darba, gan ar labv?l?g?ku nodok?u re?mu, kas Luksemburg? piem?rojams ar nodokli aplikamajiem ien?kumiem no algota darba, nevis ar to, ka

Beļģijas Karalistē attieksme nodokļu ziņā pret šiem ienākumiem būtu nelabvēlīga.

27 No vienas puses, ņemot vērā, ka dalībvalstis – kuras izklāstāts šis sprieduma 22. punkts – var brīvi noteikt piesaistes faktorus, pēc kuriem veicama to nodokļu ieturēšanas kompetences sadale, tas vien, ka ienākuma gūšanas vietas valsts kompetenci nodokļu jomā ir nolēmts pakārtot nosacījumam par algotu darbinieka fizisku klātbūtni šīs valsts teritorijā, nerada diskrimināciju vai atšķirīgu attieksmi, kas ir aizliegta saskaņā ar noteikumiem par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. punkts).

28 No otras puses, konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu mērķis ir izvairīties, ka vieni un tie paši ienākumi ar nodokli tiek aplikti abās tās līgumslēdzēju pusēs, nevis garantēt, ka nodokļi, kas jāmaksā vienas līgumslēdzēju puses nodokļu maksātājam, nav lielāki par nodokļiem, kādi tam būtu jāmaksā otrajā līgumslēdzēju pusē (spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpēc mazāk labvēlīgs nodokļa režīms, kas izriet no kompetences sadales nodokļu jomā starp Beļģijas Karalisti kā nodokļu maksātāja rezidences valsti un Luksemburgas Lielhercogisti kā attiecīgo no algota darba gūto ienākumu gūšanas vietas valsti un abu šo valstu nodokļu režīmu starp esošajam atšķirībām, nevar tikt uzskatīts par diskrimināciju vai atšķirīgu attieksmi, kas ir aizliegta attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

29 Otrkārt, nav uzskatāms arīdzan, ka tāpēc, ka Beļģijā ar nodokli tiek aplikti ienākumi, ko par algotu darbu Luksemburgā saņem Beļģijas rezidents attiecībā uz dienām, kurās darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski ir veikta ārpus Luksemburgas teritorijas, attieksme pret šo rezidentu būtu mazāk labvēlīga par attieksmi pret algotu darbu Beļģijā strādājošu Beļģijas rezidentu, kurš ik pa laikam vai regulāri savu darbību faktiski veic ārpus šīs nupat minētās valsts, jo ienākumus, ko no algota darba gūst otrs no šiem rezidentiem, Beļģija ar nodokli apliek pilnībā, savukārt ienākumus, ko gūst pirmais no šiem rezidentiem, šī valsts ar nodokli apliek tikai tik lielā mērā, cik lielā mērā darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski ir veikta ārpus Luksemburgas.

30 Treškārt, nevar arīdzan apgalvot, ka attieksme pret Luksemburgā algotu darbu strādājošu Beļģijas rezidentu, kurš ik pa laikam vai regulāri šo darbību veic ārpus šīs valsts, ir mazāk labvēlīga nekā attieksme pret Beļģijas rezidentu, kurš arī strādā algotu darbu Luksemburgā, taču kuram ir obligāti jābūt klātesošam šajā pārdēļ minētajā valstī, un kurš līdz ar to savu algoto darbu strādā tikai šīs valsts teritorijā. Proti, gan vienam, gan otram no tiem ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, kas gan Beļģijas un Luksemburgas konvencijā, gan Beļģijas valsts tiesību aktos paredzēts ienākumiem no algota darba attiecībā uz dienām, kurās viņu algotais darbs faktiski ir veikts Luksemburgā.

31 Savukārt Beļģijas un Luksemburgas konvencijas 15. panta 3. punkts – kuras izklāsta iesniedzējtiesa – ir paredzēts, ka Beļģijā no nodokļa tiek atbrīvoti ienākumi, ko algotu darbu Luksemburgā strādājošs Beļģijas rezidents gūst, strādājot transportlīdzeklī, ko starptautiskajā satiksmē izmanto uzņēmums, kura faktiskais vadības centrs atrodas Luksemburgā, pat tad, ja darbība, kuras dēļ tiek maksāti attiecīgie ienākumi, faktiski nav veikta šajā valstī. Turpretim Beļģijas rezidentam, kurš ir tādā situācijā kā *B. Sauvage*, Beļģijā ir jāmaksā nodoklis, ja darbība, kuras dēļ tiek maksāti attiecīgie ienākumi, faktiski nav veikta Luksemburgā.

32 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka atšķirīgu piesaistes faktoru izvēle atkarībā no tā, vai algotajam darbam ir vai nav raksturīga intensīva mobilitāte starptautiskā mērogā, nav uzskatāma par diskrimināciju jeb atšķirīgu attieksmi, kas ir aizliegta attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos. Proti, no vienas puses, – kuras izriet no šī sprieduma 22. punkta – tā kā nav vienadošanas vai saskaņošanas pasākuma, ar kuru dubulto aplikšanu paredzēts novērst

Savienības mērogā, šā izvēle ir attiecīgo dalībvalstu ziņā un turklāt atbilst starptautiskajai nodokļu ieturšanas praksei. No otras puses, rezidents, kas strādā algotu darbu, kam ir raksturīga intensīva mobilitāte starptautiskā mērogā, ņemot vērā pašu šīs darbības raksturu, tik un tātad nav situācijā, kas būtu objektīvi salīdzināma ar to, kurā ir rezidents, kura situācija ir tāda pati kā *B. Sauvage* gadījumā.

33 Visbeidzot, tas vien, ka tiesības uz nodokļu priekšrocību ir pakārtotas nosacījumam, ka nodokļu maksātājs pierāda, ka vai nu ir izpildīti nosacījumi šo tiesību iegūšanai vai ka pastāv zināma neskaidrība jautājumā par nodokļa apmēra noteikšanu taksācijas gada sākumā, pats par sevi vien nav ierobežojums Savienības tiesību izpratnē.

34 Proti, pirmkārt, dalībvalstu nodokļu autonomijas principa būtība ir tāda, ka tieši valstis nosaka, kādi pierādījumi ir jāsniedz, kā arī materiāltiesiskos un formālos nosacījumus, kuri jāievēro, lai varētu gūt labumu no nodokļu priekšrocības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 30. jūnijs, *Meilicke* u.c., C-262/09, EU:C:2011:438, 37. punkts, kā arī 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, 47. punkts).

35 Tādējādi dalībvalstu nodokļu administrācijas ir tiesīgas no nodokļu maksātāja pieprasīt pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi piemērotu nodokli un izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajiem nodokļu režīma paredzētie nodokļu priekšrocības piešķiršanas nosacījumi un līdz ar to – vai ir vai nav jāpiešķir šā priekšrocība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 30. jūnijs, *Meilicke* u.c., C-262/09, EU:C:2011:438, 45. punkts, kā arī 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, 52. punkts).

36 Otrkārt, tādā kā taksācijas gada bilance principā var tikt aprēķināta tikai attiecīgā taksācijas gada beigās, tas, ka taksācijas gada galīgais nodokļu apmērs attiecīgā gada sākumā nav droši paredzams, ir nodokļu sistēmā raksturīga iezīme.

37 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir atbildams, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izrietošs dalībvalsts nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkots, kurā ienākumu, ko rezidents kādā citā dalībvalstī gūst saistībā ar šajā citā valstī strādātu algotu darbu, atbrīvojums no nodokļa ir pakārtots nosacījumam, ka darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski tiek veikta minētajā valstī.

### **Par tiesības izdevumiem**

38 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātad lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

**LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izrietošs dalībvalsts nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkots, kurā ienākumu, ko rezidents kādā citā dalībvalstī gūst saistībā ar šajā citā valstī strādātu algotu darbu, atbrīvojums no nodokļa ir pakārtots nosacījumam, ka darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski tiek veikta minētajā valstī.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – franču.