



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 28. februārī*

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

Lieta C-544/11

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

Helga Petersen,

Peter Petersen

pret

Finanzamt Ludwigshafen.

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 29. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *H. Petersen* k-dzes un *P. Petersen* k-ga vārdā — *R. Sturm, Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — *W. Mölls* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 56. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Petersen* k-dzi un *Petersen* k-gu un *Finanzamt Ludwigshafen* [Ludvigshāfenes Finanšu pārvaldi] par šīs iestādes atteikumu piešķirt atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem, ko *Petersen* k-gs guvis Beninā, piedaloties Dānijas Starptautiskās attīstības aģentūras finansētā projektā saistībā ar palīdzību attīstības jomā.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Likuma par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz*) tā redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (*BGBI.* 2002 I, 4215. lpp.), 1. panta 1. punktā ir noteikts, ka fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta ir Vācijas teritorijā, ir pilnībā apliekamas ar ienākuma nodokli.
- 4 Minētā likuma 34.c panta 1. un 5. punktā ir noteikts:

“(1) Ja personas, kuras maksā nodokli pilnā apmērā, par ārvalstī gūtiem ienākumiem maksā nodokli valstī, kurā minētie ienākumi ir radušies, un tas tiek pielīdzināts Vācijas ienākuma nodoklim atbilstošam nodoklim, uzliktais, samaksātais un par attiecīgu summu, kas atbilst tiesībām uz samazinājumu, samazinātais ārvalsts nodoklis ir jāatskaita no Vācijas ienākuma nodokļa, kas tām maksājams par šajā valstī gūtajiem ienākumiem.

[..]

(5) *Länder* [Federālo zemju] augstās finanšu iestādes vai to pilnvarotās finanšu iestādes ar Federālās Finanšu ministrijas atļauju var daļēji vai pilnībā atbrīvot no nodokļa, ar kuru ir apliekami ārvalstīs gūtie ienākumi, vai noteikt vienotas likmes summu, ja tas ir lietderīgi ekonomisku iemeslu dēļ vai ja šā panta 1. punkta piemērošana izrādās sevišķi grūta.”

- 5 Vācijas Federālā Finanšu ministrija 1983. gada 31. oktobrī pieņēma *Länder* augstajām iestādēm sagatavotu Instrukciju par nodokļu režīmu darba ņēmēju ienākumiem no darba ārvalstīs (*BStBl.* 1983 I, 470. lpp.; turpmāk tekstā – “Finanšu ministrijas instrukcija”), kurā ir paredzēts, ka ienākumi no darba, ko darba ņēmējs, kura darba devēja juridiskā adrese ir Vācijas teritorijā, pastāvošu darba attiecību kontekstā gūst no citā valstī veikta darba un uz kuriem attiecas šis režīms, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.
- 6 Saskaņā ar šīs instrukcijas I sadaļas pirmās daļas 4. punktu tādu darbību kategorijā, uz kurām attiecas šis režīms, ietilpst it īpaši darbības, kas norisinās Vācijas teritorijā reģistrētu piegādātāju, ražotāju vai pakalpojumu sniedzēju labā, attīstības jomā sniedzot Vācijas oficiālo palīdzību, kurā ietilpst palīdzība tehniskās vai finansiālās sadarbības jomā.
- 7 Finanšu ministrijas instrukcijas II sadaļas pirmajā daļā ir paredzēts, ka darbībai ir jābūt nepārtraukti veiktai vismaz trīs mēnešus valstīs, ar kurām Vācijas Federatīvā Republika nav parakstījusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tajā skaitā par ienākumiem no algota darba.

- 8 Tomēr saskaņā ar Finanšu ministrijas instrukcijas IV sadaļu, progresīvi piemērojot nodokli, tiek ņemti vērā ienākumi no algota darba, uz kuriem attiecas atbrīvojums. Saskaņā ar šo noteikumu ar nodokļiem apliekamajiem ienākumiem piemērotā nodokļa likme ir tā, kura būtu jāpiemēro, ja nodokļa aprēķinā būtu ietverti no algota darba gūtie ienākumi, uz kuriem attiecas atbrīvojums.
- 9 Finanšu ministrijas instrukcijas VI sadaļas, kas attiecas uz procedūras noteikumiem, 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts, ka atteikšanās no nodokļa iekasēšanas, izmantojot ienākumu gūšanas vietā veicamu nodokļa ieturēšanas procedūru, kuras rezultātā tiek izdota apliecība par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma, darba devējam vai darbaņēmējam ir jāpieprasa nodokļu iestādē, kuras teritorijā atrodas darba devēja uzņēmums. Saskaņā ar šo pašu daļu nav jāpierāda, ka Vācijas ienākuma nodoklim līdzvērtīgs nodoklis tiek iekasēts no ienākuma no algota darba citā valstī, kurā darbība tiek veikta. Šīs instrukcijas VI sadaļas 1. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka gadījumā, ja ir ticami norādīts, ka minētās instrukcijas I un II sadaļas nosacījumi ir izpildīti, apliecība par atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma var tikt izsniegta, kamēr vien darba devējam ir iespējams grozīt ienākuma gūšanas vietā ieturēto nodokli. Saskaņā ar šīs pašas instrukcijas VI sadaļas 2. punktu, ja atteikšanās no nodokļa iekasēšanas ienākuma gūšanas vietā vēl nav notikusi, darbaņēmējam atteikšanās no šā nodokļa iekasēšanas ir jāpieprasa savas dzīvesvietas nodokļu iestādē.
- 10 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un īpašuma nodokļa, kā arī mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa jomā un par palīdzību nodokļu lietās (*BGBI.* 1996 II, 2565. lpp.) 15. pantā būtībā ir noteikts, ka ienākumi, ko darbaņēmēji, kas dzīvo kādā no līgumslēdzējām valstīm, gūst no algota darba, ir apliekami ar nodokli vienīgi dzīvesvietas valstī, ja vien darbs netiek veikts citā valstī. Šajā gadījumā darba samaksa ir apliekama ar nodokli minētajā citā valstī.
- 11 Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Beninas Republiku nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 12 Prasītāji pamatlietā ir laulātie *Petersen*, kuru īpašumā kopš 1991. gada novembra ir dzīvoklis, kas atrodas Ludvigshāfenē [*Ludwigshafen*] (Vācija), kur viņiem no 1992. gada 1. februāra kopā ar meitu ir reģistrēta dzīvesvieta. *Petersen* k-ga, kurš ir Dānijas pilsonis, īpašumā kopš 1984. gada ir vasarnīca, kas atrodas Helsingē [*Helsinge*] (Dānija).
- 13 *Petersen* k-gs kā algots darbinieks bija nodarbināts Glostrupā [*Glostrup*] (Dānija) reģistrētajā uzņēmumā *Hoffmann A/S*. Saistībā ar šo darbu viņš no 2002. gada 15. janvāra sadarbības nolūkā tika nosūtīts piedalīties Dānijas Starptautiskās attīstības aģentūras finansētu attīstības palīdzības projektā Beninā uz trīs gadiem. Šis darbs ietilpa palīdzības attīstības jomā projektā. *Petersen* k-ga ienākumi no šā darba 2003. gadā sasniedza DDK 449 200, t.i., EUR 60 200.
- 14 *Petersen* k-ga darba devējs 2002. gada janvārī Helsinges nodokļu administrācijā iesniedza pieprasījumu atbrīvot no nodokļa ienākumus, ko viņš guvis laikposmā, kurā viņš bija norīkots darbā Beninā. Šī administrācija norādīja, ka, sākot no 2002. gada 15. janvāra, nodoklis netiksot atvilktis no šiem ienākumiem.
- 15 Attiecībā uz 2003. gadu laulātie *Petersen* Vācijas nodokļu administrācijai lūdza piemērot ienākuma nodokļa uzlikšanas kopējo režīmu un norādīja, ka viņu dzīvesvieta ir Ludvigshāfenē. Viņi uzsvēra, ka *Petersen* k-ga ienākumi, kas gūti no Beninā veiktā darba un kurus ir maksājis Dānijas darba devējs, neesot apliekami ar ienākuma nodokli Vācijā un ka, ņemot vērā 1995. gada 22. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Dānijas Karalisti 15. pantu, vienīgi Dānijas Karaliste ir kompetenta attiecībā uz šo ienākumu aplikšanu ar nodokli.

- 16 Pakārtoti, laulātie *Petersen* lūdza atbrīvot no nodokļa minētos ienākumus, apgalvojot, ka salīdzināmos apstākļos no algota darba gūti ienākumi, valsts teritorijā reģistrēta darba devēja labā piedaloties ar palīdzību attīstības jomā saistītā projektā, saskaņā ar Finanšu ministrijas instrukciju esot atbrīvoti no ienākuma nodokļa.
- 17 Savā paziņojumā par nodokļa uzlikšanu par 2003. gadu *Finanzamt Ludwigshafen* noteica pienākumu samaksāt ienākuma nodokli par visiem *Petersen* k-ga ienākumiem un aprēķināja šā nodokļa summu EUR 29 718 apmērā.
- 18 Prasītāju pamatlietā iesniegtā sūdzība par šo nodokļa paziņojumu tika noraidīta, un prasītāji cēla prasību *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* [Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesā].
- 19 Šī tiesa, pirmkārt, norāda, ka saskaņā ar tās faktu vērtējumu, kā arī ar piemērojamo tiesību aktu juridisko vērtējumu *Petersen* k-ga saņemtie ienākumi, par kuriem ir strīds, principā ir apliekami ar ienākuma nodokli Vācijā.
- 20 Otrkārt, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* norāda, ka *Petersen* k-gs nevar pieprasīt Finanšu ministrijas instrukcijā paredzēto nodokļu priekšrocību, jo viņa darba devējs nav “rezidents” šīs instrukcijas izpratnē, un ka prasītāja pamatlietā un viņa darba devēja darbības neietilpst Vācijas oficiālās palīdzības attīstības jomā, tāpēc viņš ir pakļauts lielākam nodokļu slogam nekā tas būtu algotam darbiniekam rezidentam, kas darba devēja rezidenta labā veic tādu pašu darbu.
- 21 Visbeidzot, *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* uzskata, ka uz prasītāja pamatlietā darba devēja darbībām ir attiecināms LESD 56. pants un ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā varētu radīt nepamatotu ierobežojumu citā dalībvalstī reģistrēta darba devēja pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Faktiski lielāks nodokļu slogs, kam ir pakļauts darbinieks, situācijā, kādā ir prasītājs pamatlietā, padara šīs darbības viņam ekonomiski nepievilcīgākas salīdzinājumā ar darbībām, ko veic Vācijā dzīvojoši darbinieki, kas ir noslēguši darba līgumus, kuri ir līdzīgi Vācijā reģistrētu uzņēmumu noslēgtiem darba līgumiem, un kas darbojas palīdzības attīstības jomā. Nodokļu priekšrocību neesamību citas dalībvalsts darba devējs varētu kompensēt tikai tādejādi, ka tiktu maksāta augstāka bruto darba samaksa, kādēļ šis darba devējs sliektos pieņemt darbā darbiniekus, kas dzīvo valstī, kurā atrodas šis darba devējs un kuriem tajā piemēro nodokli, un tas tādejādi ietekmētu viņa iespējas pieņemt darbā kvalificētus darbiniekus citā dalībvalstī. Darbinieki, kuriem ir tāda pati kvalifikācija, centīsies nodibināt darba attiecības tikai savā dzīvesvietas dalībvalstī.
- 22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

Par konkrēto pārvietošanās brīvību

- 23 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru sadarbības ar valstu tiesām procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izspriest strīdu, kurš iesniegts izskatīšanai šajā tiesā, un šajā nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums (skat. it īpaši

2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-286/05 *Haug*, Krājums, I-4121. lpp., 17. punkts; 2008. gada 11. marta spriedumu lietā C-420/06 *Jager*, Krājums, I-1315. lpp., 46. punkts, un 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, Krājums, I-13023. lpp., 18. punkts).

- 24 Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz tās iesniegto prejudiciālo jautājumu, Tiesai var būt jāņem vērā tādas Savienības tiesību normas, uz kādām valsts tiesa savos prejudiciālajos jautājumos nav atsaukusies (skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā C-60/03 *Wolff & Muller*, Krājums, I-9553. lpp., 24. punkts; 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-153/03 *Weide*, Krājums, I-6017. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 26. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, 19. punkts).
- 25 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, kurš ir šīs dalībvalsts iedzīvotājs un kurš ir nodokļa maksātājs pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devējs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti no šā nodokļa, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.
- 26 Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija tomēr uzskata, ka pamatlieta nevar tikt izskatīta, ņemot vērā LESD 56. pantu. Tā Komisija norāda, ka valsts tiesību norma, kuras mērķis ir atbrīvojuma attiecināšana tikai uz nodokļu maksātājiem, kuri ir nodarbināti attiecīgajā dalībvalstī reģistrēta darba devēja uzņēmumā, ir jāpārbauda, ņemot vērā darba ņēmēju brīvu pārvietošanos. Savukārt Vācijas valdība uzskata, ka arī darba ņēmēju brīvas pārvietošanās aspektam nav nozīmes tiktāl, ciktāl prasītājs pamatlietā darbu, par kuru lietā ir strīds, ir veicis trešajā valstī.
- 27 Tāpēc vispirms ir jānosaka, vai un attiecīgā gadījumā kādā mērā valsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, var skart pakalpojumu sniegšanas brīvības izmantošanu un darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.
- 28 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra no LESD garantētajām brīvībām, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (skat. 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman un Dijkman-Lavaleije*, Krājums, I-6649. lpp., 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 29 Pamatlietā valsts tiesiskā regulējuma priekšmets ir ar konkrētiem nosacījumiem piešķirt nodokļu priekšrocību attiecībā uz darba samaksu, ko darba ņēmējs saņem no sava darba devēja. Finanšu ministrijas instrukcijas ievadā ir precizēts, ka ienākumiem, ko Vācijas teritorijā reģistrēta darba devēja darbinieki gūst no algota darba saistībā ar citā dalībvalstī veiktu darbību, piemēro ar minēto instrukciju izveidotā režīma atvieglojumus, un tie ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.
- 30 Ir jāatgādina, ka, pirmkārt, par “darba ņēmēju” LESD 45. panta izpratnē ir jāuzskata visas personas, kas veic reālas un faktiskas darbības, izņemot tik nebūtiskas darbības, ka tās tiešām var uzskatīt par visnotaļ ierobežotām un palīgdarbībām. Darba tiesisko attiecību būtiska pazīme saskaņā ar Tiesas judikatūru ir tā, ka persona noteiktu laikposmu veic darbu citas personas labā un tās vadībā, par to saņemot atlīdzību (skat. it īpaši 1986. gada 3. jūlija spriedumu lietā 66/85 *Lawrie-Blum, Recueil*, 2121. lpp., 17. punkts; 2004. gada 23. marta spriedumu lietā C-138/02 *Collins, Recueil*, I-2703. lpp., 26. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02 *Trojani*, Krājums, I-7573. lpp., 15. punkts).
- 31 Otrkārt, ir jāatgādina, ka LESD 57. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka pakalpojumus uzskata par “pakalpojumiem” Līgumu nozīmē, ja tos parasti sniedz par atlīdzību, ciktāl uz tiem neattiecas noteikumi par preču, kapitāla un personu brīvu apriti. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka

noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību attiecas uz darbībām, ko veikuši neatkarīgi pakalpojumu sniedzēji (šajā ziņā skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-398/95 *SETTG* (*Recueil*, I-3091. lpp., 7. punkts).

- 32 No tā izriet, ka tiesiskais regulējums, ar kuru ir paredzēta nodokļa uzlikšana algotam darbiniekam, kas veic darbu darba devēja labā un tā vadībā, preti saņemot darba samaksu, un kas tātad atrodas algota darba tiesiskās attiecībās, kurām ir raksturīgs pakļautības elements un atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem, tādās kā attiecības, kas ir aplūkotas pamatlietā – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesas pārbaude to liecina –, ietilpst Līguma noteikumu par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos jomā.
- 33 Pieņemot, ka šādam regulējumam ir citā valstī reģistrētu darba devēju pakalpojumu sniegšanas brīvību ierobežojošas sekas, ko ir minējusi iesniedzējtiesa vai prasītāji pamatlietā, un tas, salīdzinot ar citā dalībvalstī reģistrētiem darba devējiem, ir Vācijas teritorijā reģistrētiem darba devējiem labvēlīgāks attiecībā uz tāda kvalificēta personāla pieņemšanu darbā, kurš saistībā ar palīdzības projektiem attīstības jomā var tikt norīkots darbā citā dalībvalstī, šādas sekas nenovēršami izriet no iespējama darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojuma un līdz ar to nepamatotu autonomu pārbaudi atbilstoši LESD 56. pantam.

Par LESD 45. panta piemērojamību

- 34 Ir jāatgādina, ka jebkurš Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (šajā ziņā skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot*, *Recueil*, I-11819. lpp., 76. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādi pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (1992. gada 7. jūlija spriedums lietā C-370/90 *Singh*, *Recueil*, I-4265. lpp., 16. punkts; 1999. gada 26. janvāra spriedums lietā C-18/95 *Terhoeve*, *Recueil*, I-345. lpp., 37. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *de Groot*, 77. punkts).
- 36 Pat ja saskaņā ar to tekstu noteikumi par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir paredzēti, lai it īpaši nodrošinātu tādu pašu attieksmi kā pret uzņemošās valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes valstij likt šķēršļus tās pilsoņu brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Terhoeve*, 27.–29. punkts, un lietā *de Groot*, 79. punkts).
- 37 Pēc analogijas noteikumiem par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir pretrunā arī tas, ka nodokļu maksātāja, kurš ir Savienības pilsonis, dzīvesvietas dalībvalsts liek šķēršļus brīvībai stāties darbā un strādāt citā dalībvalstī, pat gadījumā, ja minētā dalībvalsts ir šā pilsoņa valstspiederības valsts.
- 38 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka pamatlietā nevar atsaukties uz LESD 45. pantu, ciktāl prasītājs pamatlietā darbu, par ko ir strīds, ir veicis trešajā valstī, un ka nav pietiekamas saiknes starp abu lietā aplūkoto dalībvalstu teritorijām. Piemērojot Savienības tiesības, darbinieks, kas veic darbu, sniedzot palīdzību attīstības jomā, kura ir paredzēta vienīgi trešajā valstī, nevarot tikt uzskatīts par tādu, kas tajā pašā laikā galvenokārt veic pārrobežu darbību Savienībā.
- 39 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja precizēt, ka gadījumā, ja lieta attiecas uz dalībvalsts pilsoni, kuru kā algotu darbinieku nodarbina citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, tad uz šādu lietu principā attiecas Savienības tiesību normas par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos (šajā ziņā skat. 1984. gada 12. jūlija spriedumu lietā 237/83 *Prodest*, *Recueil*, 3153. lpp., 5. punkts).

- 40 Tiesa arī ir nospriedusi, ka Savienības tiesību normas attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir jāievēro, vērtējot jebkuru tiesisko saikni, ciktāl šī saikne savas rašanās vietas dēļ vai tās izraisītās iedarbības vietas dēļ var tikt noteikta Savienības teritorijā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Prodest*, 6. punkts).
- 41 Savienības tiesību normas var piemērot profesionālajām darbībām ārpus Savienības teritorijas, ja darba attiecībām saglabājas pietiekami cieša saikne ar šo teritoriju (šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Prodest*, 6. punkts; 1989. gada 27. septembra spriedumu lietā 9/88 *Lopes da Veiga*, *Recueil*, 2989. lpp., 15. punkts, un 1994. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-60/93 *Aldewereld*, *Recueil*, I-2991. lpp., 14. punkts). Ar šo principu ir jāsaprot arī gadījumi, kad darba attiecības ir pietiekami saistītas ar dalībvalsts tiesībām un tādējādi arī ar atbilstošajām Savienības tiesību normām (1996. gada 30. aprīļa spriedums lietā C-214/94, *Recueil*, I-2253. lpp., 15. punkts).
- 42 Gadījumā, kāds ir pamatlietā, šāda saikne izriet no apstākļa, ka Savienības pilsoni, kas dzīvo dalībvalstī, darbā ir pieņēmis citā dalībvalstī reģistrēts uzņēmums, kura labā viņš veic savu darbu. Turklāt saskaņā ar prasītāja pamatlietā apgalvojumu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, darba līgums ar viņa darba devēju, kura juridiskā adrese ir Dānijā, esot noslēgts saskaņā ar Dānijas tiesībām. Turklāt, kā to norāda Vācijas valdība, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, *Petersen* k-gs ir Dānijā sociāli apdrošināts, un bankas konts, kurā tiek ieskaitīta darba samaksa, atrodas šajā dalībvalstī.
- 43 Apstākļi, ka prasītājs pamatlietā savu darbu ir veicis, sniedzot palīdzību attīstības jomā, kura ir paredzēta vienīgi trešajā valstī, nevar likt apstrīdēt elementus, ko ietver iepriekšējā punktā minētā saikne ar Savienības tiesībām un kuri ir pietiekami, lai prasītājam pamatlietā ļautu atsaukties uz LESD 45. pantu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.

Par ierobežojuma esamību

- 44 Pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā paredzētā iespēja nodokļu maksātājam saņemt atbrīvojumu no ienākuma nodokļa ir nodokļu priekšrocība.
- 45 Minētā priekšrocība tiek piešķirta tikai tad, ja nodokļu maksātāju, kas dzīvo Vācijā, nodarbina šajā dalībvalstī reģistrēts darba devējs, un tā netiek piešķirta, ja minēto nodokļu maksātāju nodarbina citā dalībvalstī reģistrēts darba devējs.
- 46 Radot atšķirīgu attieksmi pret algotu darbinieku ienākumiem atkarībā no dalībvalsts, kurā darba devējs ir reģistrēts, pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums var atturēt minētos darba ņēmējus pieņemt tāda darba devēja darba piedāvājumu, kurš ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā, un tādējādi ir principā ar LESD 45. pantu aizliegts darba ņēmēju pārvietošanās brīvības ierobežojums.
- 47 Pasākums, kas ierobežo darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, ir pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms ar Līgumu saderīgs mērķis, ko var pamatot primāri vispārējo interešu iemesli. Tomēr arī tādā gadījumā šāda pasākuma piemērošanai ir jābūt piemērotai, lai īstenotu attiecīgo mērķi, un tā nevar pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo (skat. 2010. gada 16. marta spriedumu lietā C-325/08 *Olympique Lyonnais*, Krājums, I-2177. lpp. 38. lpp., un 2012. gada 8. novembra spriedumu lietā C-461/11 *Radziejewski*, 33. punkts).
- 48 Vācijas valdība norāda, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums esot pamatots, pirmkārt, ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.
- 49 Šī valdība uzskata, ka, pirmkārt, ja darbība tiek veikta tādas struktūras labā, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, Vācijas nodokļu administrācijai varētu būt grūti pārbaudīt, vai ir izpildīti nosacījumi iespējama atbrīvošanai no nodokļa, jo tā atšķirībā no situācijām, kādās ir struktūras, kuru juridiskā

adrese ir Vācijā un kuras darbojas, sniedzot Vācijas oficiālo palīdzību attīstības jomā, nevarētu tieši sazināties ar valsts iestādēm, kuras pārvalda palīdzību attīstības jomā. Otrkārt, nav iespējams atsaukties uz sekundāro tiesību aktu noteikumiem par administratīvo palīdzību finanšu jomā, ja runa ir par trešajās valstīs veicamām kontrolēm.

- 50 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nepieciešamība garantēt nodokļu kontroles efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvēruma, ar kuru var pamatot Līgumā garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu (skat. it īpaši 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 55. punkts), un 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 *SIAT*, 36. punkts).
- 51 Tomēr dalībvalsts nevar atsaukties uz neiespējamību lūgt citas dalībvalsts sadarbību izmeklēšanas veikšanai vai informācijas savākšanai, lai pamatotu atteikumu piešķirt nodokļu priekšrocību. Nekas nekavē attiecīgās nodokļu iestādes pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un, attiecīgā gadījumā, atteikt atbrīvojumu no nodokļa, ja šie pierādījumi netiek sniegti (skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts).
- 52 Nevar tikt *a priori* izslēgts, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai dalībvalsts nodokļu iekasēšanas iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai tas ir izpildījis nosacījumus attiecīgās nodokļa priekšrocības saņemšanai (šajā ziņā skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter u.c., Recueil*, I-4809. lpp., 20. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Krājums, I-2057. lpp., 25. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *ELISA*, 96. punkts, kā arī lietā *A*, 59. punkts).
- 53 Pamatlietā no Finanšu ministrijas instrukcijas, it īpaši no tās VI sadaļas, kurā ir ietverti procedūras noteikumi, izriet, ka, lai saņemtu pamatlietā aplūkoto nodokļu priekšrocību, nodokļa maksātājam ir jāiesniedz kompetentajai administrācijai attiecīgi dokumenti, ar kuriem tiek pierādīts, ka nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai ir izpildīti. Darba ņēmēja pienākums ir pierādīt, ka darba devējs ir reģistrēts Vācijā, ka šis darba devējs veic darbības, sniedzot palīdzību attīstības jomā, un ka šim darbiniekam pašam ir darba līgums, kura priekšmets ir darbs nepārtraukti vismaz trīs mēnešus valstī, ar kuru Vācijas Federatīvā Republika nav parakstījusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.
- 54 Pretēji Vācijas valdības minētajam šķiet, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu nav jāveic pārbaudes iestādēs, kuras pārvalda palīdzību attīstības jomā – vai tā būtu Vācijas iestāde, vai kādas citas dalībvalsts iestāde, un kas, iespējams, radītu grūtības Vācijas nodokļu iestādēm.
- 55 Protams, Tiesa ir nospriedusi, ka gadījumos, kad dalībvalsts tiesību aktos nodokļu priekšrocība ir padarīta atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var pamatot atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no minētās valsts iegūt šo informāciju (spriedums iepriekš minētajā lietā *A*, 63. punkts, un 2009. gada 27. janvāra spriedums lietā C-318/07 *Persche*, Krājums, I-359. lpp., 70. punkts). Sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas ieviesta ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kā arī ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvo sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV L 64, 1. lpp.), nepastāv attiecībās ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (Tiesas 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-48/11 *A*, 35. punkts).
- 56 Tomēr no Finanšu ministrijas instrukcijas izriet, ka nav jāpierāda, ka trešajā valstī veikta darbība šajā valstī ir pakļauta nodoklim, kas ir salīdzināms ar Vācijas ienākuma nodokli.

- 57 Līdz ar to pamatlietā aplūkotais regulējums, šķiet, nodokļu priekšrocības saņemšanu nepadara atkarīgu no tā, vai tiek izpildīti nosacījumi, kuru ievērošanu ir iespējams pārbaudīt, vienīgi iegūstot informāciju no trešo valstu kompetentajām iestādēm.
- 58 No tā izriet, ka pamatlietā aplūkotais ierobežojums nevar tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.
- 59 Otrkārt, Vācijas valdība norāda, ka ar pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu priekšrocību tiek īstenoti attīstības politikas mērķi, proti, organizācijām, kas sniedz palīdzību attīstības jomā, dodot iespēju gūt priekšrocības no zemākām algu izmaksām. Minētā valdība uzskata, ka dalībvalstīm esot jāsauglabā brīvība mērķtiecīgi, izmantojot nodokļu priekšrocības un atkarībā no savām prioritātēm, sekmēt darbības, kuras ietilpst katras dalībvalsts oficiālās sadarbības kontekstā attīstības jomā. Ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu izveidotie nodokļu stimuli esot nepieciešami minēto mērķu īstenošanai, un Vācijas Federatīvās Republikas valdības rīcībā neesot pietiekamu līdzekļu, lai pildītu savas saistības, ja tai būtu jāveicina arī tādu organizāciju darbības, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs.
- 60 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka vienīgi nosacījums par uzņēmuma reģistrāciju valsts teritorijā ir Tiesai iesniegtā iesniedzējtiesas jautājuma priekšmets.
- 61 Ar saviem argumentiem par attīstības jomā izvirzīto Vācijas politisko mērķu īstenošanu Vācijas valdība nesniedz skaidrojumu par iemesliem, kādēļ vienīgi Vācijas teritorijā reģistrēti uzņēmumi var tikt uzskatīti par spējīgiem veikt minēto mērķu sasniegšanai vērstas darbības.
- 62 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi, ko algotā darbā guvis nodokļu maksātājs, šis dalībvalsts iedzīvotājs, kurš maksā nodokļus pilnā apmērā, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ja darba devējs ir reģistrēts minētajā dalībvalstī, bet nav atbrīvoti, ja tas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 63 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]