



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2018. gada 6. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Ienākuma nodoklis – Aroda pensiju shēmā un privātā pensiju apdrošināšanas shēmā veiktu iemaksu atskaitāmība – Nepiemērošana nerezidentiem

Lieta C-480/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Kēlnes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 3. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 9. augustā, tiesvedībā

Frank Montag

pret

Finanzamt Köln-Mitte.

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: astotās palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], kas pilda desmitās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši E. Levits (referents) un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

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

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 12. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *F. Montag* vārdā – *S. Eilers* un *S. Lehmann, Rechtsanwälte*,
- *Finanzamt Köln-Mitte* vārdā – *M. Plützer*, pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels*, *M. Wasmeier* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 49. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Frank Montag* un *Finanzamt Köln-Mitte* (Ķelnes-Mites Finanšu pārvalde, Vācija) par atteikumu aroda pensiju shēmā un privātā pensiju apdrošināšanas shēmā veiktas iemaksas ņemt vērā kā ārkārtas 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 mītnes valsts profesionālo nosaukumu uzņēmējā dalībvalstī, lai viņš saglabātu savu advokāta statusu un lai uz viņu būtu attiecināma šī direktīva, ir jāpaliek reģistrētam kompetentajā iestādē savā mītnes 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 ieguvis savu profesionālo kvalifikāciju, reģistrējas minētās valsts kompetentajā iestādē.

2. Uzņēmējas dalībvalsts kompetentā iestāde reģistrē advokātu, kad viņš ir uzrādījis sertifikātu, kurš apliecina viņa reģistrāciju savas mītnes valsts kompetentajā iestādē. Tā var prasīt, lai mītnes valsts kompetentās iestādes izsniegtais sertifikāts nebūtu vecāks par trim gadiem [mēnešiem]. Tā informē mītnes 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 (*BGBl.* 2007 I, 3150. lpp.) (turpmāk tekstā – “2008. gada *ESTG*”), 1. pantā ir paredzēts:

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

[..]

(3) Pēc tādu fizisku personu lūguma, kam nav ne dzīvesvietas, ne pastāvīgās uzturēšanās 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 kalendārajā 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 uzturēšanās 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 *ESiG* 10. pantā “Ārkārtas izdevumi” ir noteikts:

“(1) Ja izmaksas nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi vai ja tās netiek uzskatītas par ekspluatācijas izdevumiem vai ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem, šādas izmaksas ir ārkārtas izdevumi:

[..]

2. a) iemaksas [..] aroda pensiju shēmā, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir līdzīgi tiem, ko nodrošina likumā paredzētās pensiju apdrošināšanas shēmas;
- b) iemaksas, ko nodokļa maksātājs ir veicis, lai izveidotu pats savu fondēto pensiju [..]

[..]

(3) 1. punkta 2. apakšpunkta otrajā teikumā paredzētās pensiju apdrošināšanas izmaksas tiek ņemtas vērā līdz 20 000 EUR apmēram [..].”

- 7 2008. gada *ESiG* 50. panta “Īpaši noteikumi par daļējiem nodokļu maksātājiem” 1. punktā ir noteikts:

“Personas, kuras maksā nodokļus tikai daļēji, ekspluatācijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus (9. pants) var atskaitīt tikai tādā apmērā, kādā tie ir ekonomiski saistīti ar valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem. [..] 10. [..] pantu [..] nepiemēro. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 8 2008. gadā prasītājs pamatlietā, Vācijas pilsonis, dzīvoja Beļģijā, kur viņš veica savu profesionālo darbību kā advokāts starptautiskā advokātu birojā, kura juridiskā forma bija *Limited Liability Partnership (LLP)*, saskaņā ar Anglijas tiesībām dibināta personālsabiedrība), un tajā viņam piederēja kapitāldaļas sabiedrību tiesību izpratnē.
- 9 Prasītājs pamatlietā no savas darbības kā “Equity Partner” guva ienākumus, kas ir attiecināti uz dažādām valstīm atbilstoši noteikšanas un sadales procedūrai, par kuru pamatlietas pusēm nav strīda. No pasaulē gūtajiem neto ienākumiem, kas ir attiecināti uz prasītāju pamatlietā atbilstoši viņa kapitāla daļai *LLP* un viņa darbībai tajā, aptuveni 54 % tika gūti Vācijā, aptuveni 6,3 % no tiem tika gūti Beļģijā un pārējie tika gūti citās valstīs. 2008. gadā prasītājs pamatlietā turklāt guva arī citus ienākumus. Iesniedzējtiesa norāda, ka prasītājs pamatlietā nevar tikt uzskatīts par nodokļa maksātāju, kas pilnā apmērā maksā ienākuma nodokli Vācijā atbilstoši 2008. gada *ESiG* 1. panta 3. punktam, pirmkārt, tāpēc, ka visiem viņa ienākumiem vismaz 90 % apmērā netiek piemērots ienākuma nodoklis Vācijā, un, otrkārt, ņemot vērā to viņa ienākumu apmēru, par ko Vācijā nav jāmaksā nodoklis.
- 10 2008. gadā prasītājs pamatlietā kā “Eiropas advokāts” bija reģistrēts *ordre français du barreau de Bruxelles* (Briseles Franciski runājošo advokātu kolēģija, Beļģija) E sarakstā un viņa profesionālais nosaukums bija “Briselē praktizējošs *Rechtsanwalt* (Ķelne)”. Lai varētu praktizēt šajā statusā, prasītājam pamatlietā bija jābūt reģistrētam *Rechtsanwaltskammer Köln* (Ķelnes Advokātu kolēģija, Vācija) un tādēļ noteikti bija jābūt *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Ziemeļreinas-Vestfālenes Advokātu pensiju apdrošināšanas iestāde, Vācija, turpmāk tekstā – “Advokātu pensiju apdrošināšanas iestāde”) biedram. Saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem par valsts obligāto pensiju shēmu gadījumā, ja pastāv dalība aroda pensiju shēmā, darbinieki un pašnodarbinātie ir atbrīvoti no esošā pienākuma piedalīties Vācijas valsts obligātajā pensiju shēmā.

- 11 2008. gadā prasītājs pamatlietā Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei samaksāja iemaksas 16 453,32 EUR apmērā, kas ir maksimālā iemaksu summa, kāda var tikt iemaksāta. Šo summu veidoja obligātās iemaksas 12 656,40 EUR un brīvprātīgi veiktie papildu maksājumi 3796,92 EUR apmērā. Turklāt prasītājs pamatlietā Vācijā veica iemaksas privātā pensiju apdrošināšanas shēmā 3696 EUR apmērā.
- 12 Beļģijā prasītājs pamatlietā maksāja ienākuma nodokli pilnā apmērā. Saskaņā ar viņa norādēm, ko atkārtoti ir norādījusi iesniedzējtiesa, 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 lūdza, lai Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, kā arī privātam pensiju apdrošināšanas fondam Vācijā samaksātās iemaksas tiktu atskaitītas no ienākumiem kā avansā radušies ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi atbilstoši 2008. gada *ESTG* 22. panta 1. punkta trešajam teikumam vai, pakārtoti, kā ārkārtas izdevumi saskaņā ar šī 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 “ārkārtas izdevumu” kategoriju, kas ir paredzēta 2008. gada *ESTG* 10. pantā. Ārkārtas izdevumu 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 šī 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, viņš vērsās *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija). Ņemot vērā Tiesā uzsākto prejudiciāla nolēmuma tiesvedību lietā, kurā tika taisīts 2015. gada 24. februāra spriedums *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109), un tiesvedību, kas bija uzsākta *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa, Vācija), tiesvedība minētajā tiesā tika apturēta līdz 2016. gada jūlijam.
- 16 Tā kā *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa) būtībā uzskatīja, ka Vācijas likumdevēja veiktā pensiju apdrošināšanas iemaksu kā ārkārtas izdevumu kvalifikācija no konstitucionālā viedokļa nav kritizējama, prasītājs pamatlietā šobrīd lūdz, lai viņa pensiju apdrošināšanas iemaksas kā ārkārtas izdevumi saskaņā ar 2008. gada *ESTG* 10. panta 1. punkta 2. apakšpunktu tiktu atskaitīti tādā apmērā, kāds ir paredzēts šī panta 3. punktā, un lai šī likuma 50. panta 1. punkta trešais teikums, ar ko šāda atskaitīšana ir izslēgta saistībā ar nodokļu maksātājiem nerezidentiem, netiktu piemērots, jo tas būtu pretrunā Savienības tiesībām.
- 17 Iesniedzējtiesa 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 šī tiesa jautā, vai pamatlietā aplūkotās pensiju apdrošināšanas iemaksas Savienības tiesībās ir kvalificējamas kā izdevumi, kas ir saistīti ar nodokļu maksātāja personīgo situāciju vai ģimenes stāvokli, vai arī kā izdevumi, kuri ir saistīti ar Vācijā gūtajiem ienākumiem.
- 19 Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai LESD 49. pants saistībā ar tā 54. pantu pieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja nerezidenta obligātās iemaksas aroda pensiju shēmā (kuras pamatojas uz viņa līdzdalību dalībvalsts advokātu kolēģijā, un šī līdzdalība saskaņā ar aroda tiesību aktiem ir obligāta, lai viņš varētu praktizēt vairākās dalībvalstīs) nesamazina ienākumus ierobežota nodokļa

maksāšanas pienākuma gadījumā, bet nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuriem ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, tiek piešķirts saskaņā ar valsts tiesībām ierobežota apjoma atskaitījums no ienākumiem?

- 2) Vai LESD 49. pants saistībā ar tā 54. pantu pieļauj pirmajā jautājumā raksturoto tiesisko regulējumu, ja nodokļa maksātājs papildus savām obligātajām iemaksām veic citas – brīvprātīgas – papildu iemaksas aroda pensiju shēmai un dalībvalsts par to summu nesamazina ienākumus, lai gan vēlāk izmaksājamās pensijas šajā dalībvalstī saskaņā ar valsts tiesībām, iespējams, tiks apliktas ar nodokli arī saistībā ar ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu?
- 3) Vai LESD 49. pants saistībā ar tā 54. pantu pieļauj pirmajā jautājumā raksturoto tiesisko regulējumu, ja nodokļa maksātājs neatkarīgi no savas advokāta licences un iemaksām aroda pensiju shēmā veic iemaksas saskaņā ar brīvprātīgi noslēgtu privātās pensiju apdrošināšanas līgumu un dalībvalsts par to summu nesamazina ienākumus, lai gan vēlāk izmaksājamās pensijas šajā dalībvalstī saskaņā ar valsts tiesībām, iespējams, tiks apliktas ar nodokli arī ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Uzdodot jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā dalībvalstī maksā ienākuma nodokli atbilstoši ierobežotam nodokļa maksāšanas pienākumam, no ienākuma nodokļa bāzes nevar atskaitīt aroda pensiju shēmā samaksāto obligāto un papildu iemaksu summu, kā arī privātā pensiju apdrošināšanas shēmā samaksāto iemaksu summu, lai gan nodokļa maksātājs rezidents, kurš maksā ienākuma nodokli atbilstoši neierobežotam nodokļa maksāšanas pienākumam, šādas iemaksas var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes, ievērojot valsts tiesībās paredzētās robežas.

Par LESD 49. panta ierobežojumu

- 21 LESD 49. pantā ir paredzēta brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu atcelšana. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan atbilstoši LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību redakcijai to mērķis būtu uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā savā valstī, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai atbilstoši tās tiesību aktiem dibinātai sabiedrībai citā dalībvalstī radītu šķēršļus veikt uzņēmējdarbību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 13. aprīlis, *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, 28. punkts un tajā minētā judikatūra; 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 42. punkts, kā arī 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir jāuzskata arī visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem vecuma pensiju apdrošināšanas izmaksas, kas šajos tiesību aktos ir kvalificētas kā ārkārtas izdevumi, zināmā mērā var tikt atskaitītas no tāda nodokļu maksātāja rezidenta kopējās ienākumu summas, kurš ienākuma nodokli maksā pilnā apmērā. Šāda atskaitīšana ļauj samazināt minētā nodokļu maksātāja ar nodokli aplikamos ienākumus un tādējādi veido nodokļu priekšrocību.
- 24 Savukārt nodokļu maksātāji nerezidenti, kam ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, nevar veikt šādu atskaitīšanu Vācijā un tādējādi nevar saņemt šo nodokļu priekšrocību.

- 25 Tā kā nodokļu režīms, kas tādējādi ir paredzēts nerezidentiem, ir mazāk labvēlīgs, tas var atturēt nodokļa maksātāju rezidentu veikt uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, un tādējādi veido ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 26 No Tiesas judikatūras izriet, ka šāds ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir pamatots ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts). Turklāt pēdējā minētā gadījumā šim šķērslim ir jābūt piemērotam tā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding*, C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 91. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

Par salīdzināmību

- 27 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācija parasti nav salīdzināma, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas dalībvalsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kuri ir koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas pastāvīgajai dzīvesvietai (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 37. punkts, un 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 25. punkts).
- 28 Tādējādi tas, ka dalībvalsts atsaka nerezidentam noteiktu nodokļu priekšrocību, ko tā piešķir rezidentiem, ņemot vērā objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta situācijām gan saistībā ar ienākumu avotu, gan saistībā ar personisko nodokļu maksātspēju vai personiskajiem apstākļiem un ģimenes stāvokli, principā nav uzskatāms par diskrimināciju (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 38. punkts, un 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 26. punkts).
- 29 Citādi tomēr ir, pirmkārt, gadījumā, kad nerezidents nesaņem būtiskus ienākumus savas dzīvesvietas dalībvalstī un lielāko daļu savu ar nodokli apliekamo ienākumu gūst no darbības, kas tiek veikta citā attiecīgā dalībvalstī (spriedums, 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 27. punkts), līdz ar to dzīvesvietas dalībvalsts nespēj viņam piešķirt priekšrocības, kuras izriet no viņa personiskās situācijas un ģimenes stāvokļa ņemšanas vērā (skat. it īpaši spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *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. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25. punkts).
- 30 Otrkārt, Tiesa ir arī atzinusi, ka attiecībā uz tādiem izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus kādā dalībvalstī, tās rezidenti un nerezidenti ir nostādīti salīdzināmā situācijā (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).
- 31 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas apsvērumiem izriet, ka, lai gan prasītājs pamatlietā lielāko savu ienākumu daļu gūst Vācijā, Beļģijā viņam ir pietiekami ienākumi, lai tajā varētu tikt ņemta vērā viņa personiskā situācija un ģimenes stāvoklis.
- 32 Līdz ar to, runājot par pensiju apdrošināšanas iemaksu Vācijā ņemšanu vērā tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, tāds nerezidents kā prasītājs pamatlietā ir situācijā, kas ir līdzīga tai, kādā ir rezidents, tikai tad, ja, neraugoties uz to kā ārkārtas izdevumu kvalifikāciju valsts tiesībās, minētās

pensiju apdrošināšanas iemaksas var tikt uzskatītas par izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus Vācijā šī sprieduma 30. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē (pēc analogijas skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 31. punkts).

- 33 Saskaņā ar Tiesas judikatūru tieša saikne ar darbību, kas ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus, ir izdevumiem, kurus ir radījusi šī darbība un kuri tādējādi ir vajadzīgi tās veikšanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 9. un 27. punkts; 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25. punkts, kā arī 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 30. punkts).
- 34 Jāatgādina, ka valsts tiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt pamatlietas apstākļus un interpretēt valsts tiesību aktus, beigās būs jānosaka, vai tas tā ir. Tomēr prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā Tiesas, kam ir jāsniedz valsts tiesai lietderīgas atbildes, kompetencē ir sniegt norādes, kas izriet no pamatlietas materiāliem, kā arī no tai sniegtajiem apsvērumiem un kas var ļaut iesniedzējtiesai pieņemt lēmumu (skat. it īpaši spriedumus, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32. punkts).
- 35 Šajā gadījumā, runājot, pirmkārt, par obligātajām iemaksām, kas ir samaksātas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prasītāja pamatlietā dalība šajā iestādē bija obligāta un viņam šīs iemaksas bija jāveic tāpēc, ka viņš bija reģistrēts Ūlandes advokātu kolēģijā.
- 36 Kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šī reģistrācija ir obligāta, lai prasītājs pamatlietā varētu darboties *Rechtsanwalt* statusā gan Vācijā, kur viņš gūst lielu daļu no saviem ar saimniecisko darbību saistītajiem ienākumiem un kur šie ienākumi tiek aplikti ar nodokli ierobežotā apmērā, gan saskaņā ar Direktīvas 98/5 3. pantu Beļģijā, t.i., dalībvalstī, kur viņš ir reģistrēts un kur atrodas viņa dzīvesvieta.
- 37 Tādējādi ir jāuzskata, ka izdevumi, kas ir saistīti ar obligātajām iemaksām, kuras ir samaksātas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, radās tāpēc, ka reģistrācija advokātu kolēģijā bija vajadzīga, lai veiktu darbību, kas radīja ar nodokli apliekamus ienākumus. Šie izdevumi ir jāuzskata par tādiem, ko ir radījusi šī darbība, un tādējādi par tādiem, kuri ir vajadzīgi tās veikšanai.
- 38 Šis vērtējums nevar tikt atspēkots ar argumentiem, ko šajā ziņā ir paudusi atbildētāja pamatlietā, kā arī Vācijas valdība.
- 39 Vispirms apstāklis, uz kuru atsaucas gan atbildētāja pamatlietā, gan Vācijas valdība un saskaņā ar kuru atbilstoši statūtiem, kas reglamentē Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādes darbību, pastāv iespēja ar zināmiem nosacījumiem tikt atbrīvotam no obligātās dalības šajā iestādē, ko prasītājs pamatlietā nebija centies darīt, neatspēko to, ka pastāv tieša saikne starp izdevumiem un darbību, kura radīja ienākumus.
- 40 Pirmkārt, tas, ka prasītājam pamatlietā, lai izvairītos no iemaksu veikšanas minētajā iestādē, esot bijuši jāveic konkrēti pasākumi – ar nosacījumu, ka tas bija iespējams, – un to prasītājs pamatlietā ir apstrīdējis Tiesā, drīzāk pierāda, ka pamatlietā aplūkotā advokāta darbība parasti rada šāda veida izdevumus.
- 41 Otrkārt, apstāklis, ka prasītājs pamatlietā, iespējams, būtu varējis izvairīties no minētajiem izdevumiem, nevar ietekmēt to kvalifikāciju. Tiešas saiknes esamība šī sprieduma 33. punktā atgādinātās 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 gūšanas attiecīgajā dalībvalstī (spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 22. punkts).

- 42 Tiesas saiknes esamība šī sprieduma 33. punktā atgādinātās 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 šī sprieduma 37. punktā, iemaksu veikšana Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei ir vajadzīga saistībā ar piederību advokātu kolēģijai, kas pati ir vajadzīga tās darbības veikšanai, kura ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus.
- 43 Tāpat apstākļi, ko ir minējusi atbildētāja pamatlietā, kā arī Vācijas vadība, ka pamatlietā aplūkoto iemaksu galvenais mērķis esot bijis nevis advokāta darbība Vācijā, bet gan tiesību iegūšana, lai nodrošinātu iztikas līdzekļus vecumā, kas pierāda to saistību ar nodokļu maksātāja personisko situāciju un ģimenes stāvokli, neizraisa atšķirīgu kvalifikāciju arī attiecībā uz saikni, kāda pastāv starp izdevumiem, kuri ir radušies, un pamatlietā aplūkotajiem ienākumiem, ja minētie izdevumi objektīvi ir vajadzīgi šo ienākumu gūšanai.
- 44 Visbeidzot pamatlietā aplūkotā situācija atšķiras 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 piešķirt priekšrocības, kas izriet no viņa personiskās situācijas un ģimenes stāvokļa ņemšanas vērā 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 ņemšanu vērā 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 obligātās iemaksas, kas ir veiktas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, ir tieši saistītas ar darbību, kura ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus Vācijā.
- 46 Tomēr ir svarīgi šajā ziņā atgādināt, kā tas ir norādīts šī sprieduma 36. punktā, ka reģistrācija Ķelnes advokātu kolēģijā bija vajadzīga, lai prasītājs pamatlietā *Rechtsanwalt* statusā varētu praktizēt ne tikai Vācijā, bet arī Beļģijā. Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prasītājs pamatlietā praktizēja arī citās valstīs, lai gan nav precizēts, vai runa ir par citām dalībvalstīm un vai praktizēšana notika *Rechtsanwalt* statusā.
- 47 Tādējādi obligātās iemaksas, kas tika veiktas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, ir tieši saistītas arī ar darbību, kura radīja ar nodokli apliekamus ienākumus Beļģijā un, iespējams, citās dalībvalstīs.
- 48 Atšķirībā no tāda 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, tāda nodokļu maksātāja nerezidenta kā prasītājs pamatlietā situācija 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 kopējos ienākumos, ko ir radījusi attiecīgā darbība.
- 50 Tādējādi uz atšķirību starp nodokļu maksātāju rezidentu situāciju un nodokļu maksātāju nerezidentu situāciju nav pamata atsaukties tāda ierobežojuma kā pamatlietā aplūkotais ietvaros, kas izriet no atteikuma Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei samaksātās obligātās iemaksas ņemt vērā proporcionāli tai ienākumu daļai, par kuru ir jāmaksā nodoklis Vācijā.
- 51 Otrkārt, runājot par brīvprātīgām iemaksām Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šie izdevumi ir atkarīgi no prasītāja pamatlietā brīvprātīga lēmuma savas tiesības uz pensiju palielināt maksimālās atļautās iemaksu summas apmērā.

- 52 Šajā ziņā, lai gan minētie izdevumi tiešām izriet arī 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, tāds nodokļu maksātājs nerezidents kā prasītājs pamatlietā nav situācijā, kas būtu salīdzināma ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju.
- 54 Šāds apsvērumus 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 nākotnē nenoteiktā rakstura, pietiek atgādināt, ka pamatlieta attiecas uz nodokļa uzlikšanu ienākumiem, kurus ir radījusi prasītāja pamatlietā veiktā advokāta darbība Vācijā, un ka, lai tos varētu ņemt vērā saistībā ar šo nodokļu uzlikšanu, izdevumiem ir jābūt tieši saistītiem ar darbību, kas ir radījusi šos ienākumus. Iespējamajai saiknei ar citiem ienākumiem nākotnē nav nozīmes, pārbaudot šādas tiešas saiknes esamību.
- 55 Treškārt, runājot par summām, kas ir samaksātas atbilstoši privātās pensiju apdrošināšanas shēmai, tāpat kā to dara iesniedzējtiesa, ir jāuzskata, ka tieša saikne starp šiem izdevumiem un advokāta darbību, kas ir radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus, nav saskatāma.
- 56 Tādu iemeslu dēļ, kas ir analogi šī sprieduma 54. punktā norādītajiem, iespējamai saiknei ar citiem ienākumiem nākotnē nav nozīmes, novērtējot, vai pastāv tieša saikne starp summām, kuras ir samaksātas privātā pensiju apdrošināšanas shēmā, un ienākumiem, ko Vācijā ir radījusi prasītāja pamatlietā darbība.
- 57 Tādējādi ir jākonstatē, ka saistībā ar summām, kas ir samaksātas privātā pensiju apdrošināšanas shēmā, tāds nodokļu maksātājs nerezidents kā prasītājs pamatlietā nav situācijā, 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 tāda ierobežojuma gadījumā kā pamatlietā aplūkotais, kas izriet no atteikuma ņemt vērā papildu iemaksas Advokātu pensiju apdrošināšanas iestādei un summas, kuras ir samaksātas privātā pensiju apdrošināšanas shēmā.

Par pamatojumu

- 59 Vēl ir jāpārbauda, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no atteikuma obligātās 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 atbildētāja pamatlietā norāda, ka atteikums ņemt vērā šīs iemaksas esot pamatots ar apsvērumiem, kas ir saistīti ar risku, ka tās tiks atskaitītas arī dalībvalstīs, kuras nav Vācijas Federatīvā Republika, un līdz ar to nodokļu maksātājam tiktu piešķirta nepamatota vairākkārtēja priekšrocība. Atbildētāja pamatlietā uzskata, ka nodokļu maksātājam būtu jāpierāda, ka minētās iemaksas nav radījušas papildu nodokļu priekšrocības minētā nodokļu maksātāja dzīvesvietas dalībvalstī.
- 61 Atsaucoties uz šo risku, bet nesniedzot citus precizējumus, atbildētāja pamatlietā nesniedz Tiesai iespēju izvērtēt šī argumenta piemērojamību, jo nav ticis apgalvots, ka tajā laikā spēkā esošās Padomes Direktīvas 77/799/EEK (1977. gada 19. decembris) par dalībvalstu 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 ļāvusi 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 tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā dalībvalstī 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 dalībvalstī 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 tiesībās noteiktās robežas, un
- LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā dalībvalstī 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 tiesībās paredzētās robežas, var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes.

Par tiesāšanās izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā dalībvalstī 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 dalībvalstī 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 tiesībās noteiktās robežas.

LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs nerezidents, kas šajā dalībvalstī 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 tiesībās paredzētās robežas, var atskaitīt no ienākuma nodokļa bāzes.

[Paraksti]