



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 24. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts, gūti ienākumi – Divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu – Kompetences nodokļu jomā sadalījums – Dzīvesvietas valsts nodokļu ieturēšanas kompetence – Piesaistes faktori

Lieta C-602/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, 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*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *B. Sauvage* un *K. Lejeune* vārdā – *M. Gustin, avocat*,
- Beļģijas valdības vārdā – *P. Cottin* un *J.-C. Halleux*, kā arī *C. Pochet*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *L. Zettergren* un *A. Alriksson*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *C. Perrin*, pārstāves,

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 45. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību *Benoît Sauvage* un *Kristel Lejeune* prasībā pret Beļģijas nodokļu administrāciju par tās lēmumu aplikt ar nodokli daļu no atalgojuma, kas saistībā ar *B. Sauvage* algotu darbu Luksemburgā gūts par dienām, kurās *B. Sauvage* algoto darbu faktiski veica ārpus Luksemburgas teritorijas.

Atbilstošās tiesību normas

Beļģijas un Luksemburgas konvencija

- 3 Beļģijas Karalistes un Luksemburgas Lielhercogistes Konvencijas par ienākuma un kapitāla nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un vairāku citu jautājumu regulējumu šo nodokļu jomā, kas kopā ar tās Noslēguma protokolu ir parakstīta Luksemburgā 1970. gada 17. septembrī, šo dokumentu redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Briselē 2002. gada 11. decembrī parakstīto Papildvienošanos (turpmāk tekstā – “Beļģijas un Luksemburgas konvencija”), 15. panta 1. un 3. punktā ir paredzēts:

“1. Ciktāl 16., 18., 19. un 20. pantā nav noteikts citādi, darba algas, darba samaksas un citi līdzīgi atalgojumi, ko vienas līgumslēdzējas valsts rezidents saņem par algotu darbu, ir apliekami ar nodokli tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts otrā līgumslēdzējā valstī. Ja darbs tiek veikts otrā valstī, par to saņemtais atalgojums ir apliekams ar nodokli šajā otrajā valstī.

[..]

3. Atkāpjoties no 1. un 2. punkta un ievērojot 1. punktā minēto atrunu, atalgojumu par algotu darbu, kas tiek veikts uz starptautiskajā satiksmē izmantota jūras vai gaisa kuģa vai dzelzceļa transportlīdzekļi vai autotransporta līdzekļi, uz iekšzemes kuģošanai starptautiskajā satiksmē izmantota kuģošanas līdzekļa, uzskata par saistītu ar darbību, kas veikta tajā līgumslēdzējā valstī, kurā atrodas uzņēmuma faktiskās vadības centrs, un tā ir apliekama ar nodokļiem šajā valstī.”
- 4 Šīs konvencijas 23. panta 2. punkta 1. apakšpunkts, kurā ir noteikts, kā ir novēršama Beļģijas rezidentu Luksemburgā saņemto darba algu dubulta aplikšana ar nodokli, ir formulēts šādi:

“Luksemburgā gūtie ienākumi – izņemot 2. un 3. apakšpunktā minētos ienākumus – un Luksemburgā esošais īpašums, kas šajā valstī ir apliekami ar nodokli saskaņā ar iepriekšējiem pantiem, ir atbrīvoti no nodokļiem Beļģijā. Šis atbrīvojums neierobežo Beļģijas tiesības, nosakot savas nodokļu likmes, ņemot vērā šādi no nodokļa atbrīvotos ienākumus un īpašumu”.

- 5 Šīs konvencijas noslēguma protokola 8. punktā ir teikts:

“[Konvencijas] 15. panta 1. un 2. punkta izpratnē algots darbs tiek veikts otrā līgumslēdzējā valstī, ja darbība, kuras dēļ tiek maksāta darba alga, darba samaksa un cits atalgojums, tiek faktiski veikta šajā otrajā valstī, proti, ja darbinieks fiziski atrodas šajā otrajā valstī, lai veiktu šo darbību.”

Beļģijas tiesības

- 6 *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss) 3. pantā ir paredzēts:

“Karalistes iedzīvotāji maksā fizisko personu ienākuma nodokli.”

- 7 Šā kodeksa 5. pantā ir noteikts:

“Karalistes iedzīvotāji maksā fizisko personu ienākuma nodokli par visiem saviem šajā kodeksā paredzētajiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pat tad, ja daži no šiem ienākumiem rodas vai tiek saņemti ārvalstīs.”

- 8 Minētā kodeksa 155. pantā ir noteikts:

“Ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā nodokļa aprēķinā, taču nodoklis tiek samazināts proporcionāli no nodokļa atbrīvoto ienākumu daļai ienākumu kopsummā [..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 9 *B. Sauvage* un *K. Lejeune* dzīvo Beļģijā, kur viņi maksā fizisko personu ienākuma nodokli par ienākumiem, ko tie gūst visā pasaulē. *B. Sauvage* strādā algotu darbu kādā sabiedrībā, kuras juridiskā adrese ir Luksemburgā. Savu konsultanta darba pienākumu izpildei viņam ir jānododas īslaicīgos komandējumos un sava darba devēja vārdā jāpiedalās sanāsmēs ārpus šīs nupat minētās valsts.
- 10 Par 2007.–2009. taksācijas gadu *B. Sauvage* deklarēja savas darba algas kā ienākumus, kas ar nodokli apliekami Beļģijā, taču arīžan visus šos ienākumus deklarēja kā no nodokļa atbrīvotus ienākumus – pakārtoti progresivitātes atrunai.
- 11 Veikusi pārbaudi attiecībā uz *B. Sauvage* algotā darba veikšanas vietu, Beļģijas nodokļu administrācija koriģēja nodokļa bāzi saistībā ar šiem trīs taksācijas gadiem. Tā uzskatīja, ka saskaņā ar Beļģijas un Luksemburgas konvencijas 15. panta 1. punktu atalgojuma daļa par *B. Sauvage* Luksemburgā strādāto algoto darbu attiecībā uz dienām, kurās *B. Sauvage* savu algoto darbu faktiski strādājis ārpus Luksemburgas teritorijas, ir apliekama ar nodokli Beļģijā.
- 12 *B. Sauvage* un *K. Lejeune* par lēmumiem, ko šī administrācija pieņēmusi attiecībā uz viņiem, iesniedza sūdzības. Tā kā minētā administrācija šīs sūdzības noraidīja, ieinteresētās personas cēla prasību *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija), kurā viņi apstrīd, kā šī administrācija interpretē šīs konvencijas 15. panta 1. punktu.
- 13 Šajā tiesā *B. Sauvage* un *K. Lejeune* galvenokārt norāda, ka šis 15. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka īslaicīgi un neregulāri braucieni neliedz ienākuma gūšanas vietas valstij īstenot savu ekskluzīvo kompetenci nodokļu jomā, jo attiecīgā darbība tika veikta pārsvarā šajā valstī, savukārt darba pienākumi, kas veikti ārpus minētās valsts, ir daļa no Luksemburgā strādātā algotā darba. Pakārtoti *B. Sauvage* un *K. Lejeune* atsauca uz to, ka esot pārkāptas LESD garantētās darba ņēmēju pārvietošanās brīvība un pakalpojumu sniegšanas brīvība.
- 14 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka attiecīgais nodokļu režīms tos Beļģijas rezidentus, kuri ir tādā situācijā kā *B. Sauvage*, attur pieņemt ar ārvalstu komandējumiem saistīta darba piedāvājumus kādā citā dalībvalstī, atskaitot Beļģijas Karalisti. Turpretim Beļģijas un Luksemburgas konvencijas 15. panta 3. punktā 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 ļauts ierobežot proporcionāli Luksemburgas teritorijā veiktajam darbam, gan tādējādi, ka tajā ir ļauts piešķirt 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 apstrīdēts, ka viņš tur regulāri ierodas, kā tas izriet no elastīga vērtējuma, ko, pamatojoties uz objektīviem un pārbaudāmiem faktiem, veikusi tiesa, gan tādējādi, ka tajā tiesām 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 vispārējam tiesiskās drošības principam tāpēc, ka tajā nav paredzēta stabila un droša kārtība, kādā no nodokļa ir atbrīvojams 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 divkārši 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. Šī valdība uzskata, ka Tiesa turpretim var sniegt valstu tiesām Savienības tiesību interpretācijai vajadzīgos norādījumus, kas tām ļaus atrisināt tām izskatīt lūgtās 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 pārkāpusi dalībvalstu noslēgto divpusējo konvenciju, kas paredzētas, lai novērstu vai mazinātu no valstu nodokļu sistēmu līdzaspastāvēšanas izrietošās negatīvās sekas, noteikumus. Tiesai nav arī jāaplūko saikne starp valsts pasākumu un tādas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu 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 novēršanu, ir daļa no lietā piemērojamā juridiskā ietvara un to kā tādu 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 tādu ir norādījusi iesniedzējtiesa. Tāpēc šis režīms ir jāņem vērā, lai Savienības tiesības varētu interpretēt šai tiesai noderīgi.
- 20 Runājot par nodokļu režīmu, kas izriet no Beļģijas un Luksemburgas konvencijas, ir jānorāda, ka uzdotais jautājums ir balstīts uz premisu, ka saskaņā ar šo konvenciju ienākumu, ko Beļģijas rezidents Luksemburgā gūst saistībā ar algotu darbu Luksemburgā, atbrīvojums no Beļģijas nodokļa ir pakārtots

nosacījumam, ka šis rezidents šajā dalībvalstī atrodas fiziski. Tādējādi gadījumā, ja darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski tiek veikta ārpus minētās valsts, ar to saistītos ienākumus aplikt pienākas Beļģijas Karalistei.

- 21 Tāpēc ir jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izrietošs dalībvalsts nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkotais, 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 dalībvalstī.
- 22 Pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka, tā kā nav vienādošanas vai saskaņošanas pasākumu, ar kuriem dubulto aplikšanu paredzēts novērst Eiropas Savienības mērogā, kritēriju ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem noteikšana, lai, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt piesaistes faktorus, atbilstoši kuriem var tikt veikta kompetences sadale nodokļu jomā (spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Ir visnotaļ saprātīgi, ka tālab dalībvalstis ievēro kritērijus, kādi tiek izmantoti starptautiskajā praksē nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 31. punkts, un 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 24 Tomēr šā sprieduma 22. punktā minētā kompetences sadale nodokļu jomā dalībvalstīm neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām aprītes un pārvietošanās brīvībām. Proti, izmantojot divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu šādi sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenci, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības tiesībās noteiktais, konkrēti – vienlīdzīgas attieksmes princips (spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 94. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 25 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka tieši tālab, lai novērstu, ka viens un tas pats ienākums no Luksemburgā strādāta algota darba ar nodokli tiek aplikts gan darbinieka dzīvesvietas valstī, t.i., Beļģijas Karalistē, gan šo ienākumu gūšanas vietas valstī, t.i., Luksemburgas Lielhercogistē, Beļģijas un Luksemburgas konvencijas 15. pantā, principā pārņemot Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) ienākuma un īpašuma nodokļu paraugkonvencijas normas, ir veikta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadale attiecībā uz minēto ienākumu starp šīm abām līgumslēdzējām valstīm.
- 26 Šajā ziņā ir jākonstatē, pirmkārt, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka attieksme pret ienākumiem, ko Beļģijas rezidents gūst no Luksemburgā strādāta algota darba, ja darbība, kuras dēļ šie ienākumi tiek maksāti, faktiski tiek veikta ārpus Luksemburgas, nav atšķirīga no attieksmes pret ienākumiem, kas gūti, strādājot algotu darbu Beļģijā. Tādējādi ir redzams, ka apgalvotais neizdevīgākais stāvoklis ir saistīts gan ar Beļģijas un Luksemburgas konvenciju noslēgušo valstu izvēlēto piesaistes faktoru, pēc kā nosakāma to kompetence ar nodokļiem aplikt attiecīgos ienākumus no algotā darba, gan ar labvēlīgāku nodokļu režīmu, kas Luksemburgā piemērojams ar nodokli aplikamajiem ienākumiem no algota darba, nevis ar to, ka Beļģijas Karalistē attieksme nodokļu ziņā pret šiem ienākumiem būtu nelabvēlīgāka.
- 27 No vienas puses, ņemot vērā, ka dalībvalstis – kā izklāstīts šā sprieduma 22. punktā – 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 algotā darbinieka fizisku klātbūtni šīs valsts teritorijā, nerada diskrimināciju vai atšķirīgu attieksmi, kas ir aizliegta saskaņā ar noteikumiem par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 12. maijs, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. punkts).

- 28 No otras puses, konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu mērķis ir izvairīties, ka vieni un tie paši ienākumi ar nodokli tiek aplikti abās tās līgumslēdzējās pusēs, nevis garantēt, ka nodokļi, kas jāmaksā vienas līgumslēdzējas puses nodokļu maksātājam, nav lielāki par nodokļiem, kādi tam būtu jāmaksā otrajā līgumslēdzējā 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 starpā esošajām 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 aplik pilnībā, savukārt ienākumus, ko gūst pirmais no šiem rezidentiem, šī valsts ar nodokli aplik 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 pēdējā 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. punktā – kā 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 faktiskās 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, – kā izriet no šā sprieduma 22. punkta – tā kā nav vienādošanas vai saskaņošanas pasākuma, ar kuru dubulto aplikšanu paredzēts novērst Savienības mērogā, šī izvēle ir attiecīgo dalībvalstu ziņā un turklāt atbilst starptautiskajai nodokļu ieturēšanas praksei. No otras puses, rezidents, kas strādā algotu darbu, kam ir raksturīga intensīva mobilitāte starptautiskā mērogā, ņemot vērā pašu šīs darbības raksturu, tik un tā 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, pirmām kārtām, 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 attiecīgajā nodokļu režīmā paredzētie nodokļu priekšrocības piešķiršanas nosacījumi un līdz ar to – vai ir vai nav jāpiešķir šī 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 Otrām kārtām, tā 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 sistēmām raksturīga iezīme.
- 37 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir atbildams, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izrietošs dalībvalsts nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkotais, 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 tiesāšanās izdevumiem

- 38 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 (sestā palāta) nospriež:

LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu izrietošs dalībvalsts nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkotais, 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]