TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 18. jūlijā *

Lieta C-182/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Cour administrative* (Luksemburga) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 6. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 10. aprīlī, tiesvedībā

État du Grand-Duché de Luxembourg

pret

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*], A. Ticano [*A. Tizzano*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits (referents),

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Luksemburgas Lielhercogistes vārdā — K. Šilcs [*C. Schiltz*], pārstāvis,

— Lākebrinka [*Lakebrink*] un Petersas-Lākebrinkas [*Peters-Lakebrink*] vārdā — M. Kleirs [*M. Kleyr*], *avocat*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Mola [*M. de Mol*], pārstāves,

— Zviedrijas valdības vārdā — K. Vistranda [*K. Wistrand*], pārstāve,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kepēns [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 29. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 39. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts sakarā ar tiesvedību starp Luksemburgas Lielhercogisti un Lākebrinku un Petersu-Lākebrinku (turpmāk tekstā kopā — "laulātie Lākebrinki") saistībā ar ienākuma nodokli par 2002. gadu, ar ko viņi tika aplikti Luksemburgā.

Atbilstošās tiesību normas, pamata prāva un prejudiciālais jautājums

3 Laulātie Lākebrinki [*Lakebrink*], kas ir Vācijas pilsoņi un rezidenti, abi strādā algotu darbu vienīgi Luksemburgā. Viņi lūdza, lai par 2002. gadu šajā dalībvalstī viņus kopīgi apliek ar nodokli, pamatojoties uz grozītā 1967. gada 4. decembra Likuma par ienākuma nodokli (turpmāk tekstā — "LIN") 157.b pantu.

4 Savā Luksemburgas nodokļu administrācijai adresētajā nodokļu deklarācijā laulātie Lākebrinki norādīja negatīvus īres ienākumus EUR 26 080 apmērā, kas attiecās uz diviem nekustamajiem īpašumiem, kuri viņiem pieder Vācijā un kuros viņi paši nedzīvo. Viņi lūdza, lai šie īres zaudējumi tiek ņemti vērā, nosakot nodokļa likmi, kāda tiek piemērota rezidentiem.

5 Minētie negatīvie īres ienākumi bija pienācīgi konstatēti *Finanzamt Trier* [Trīres Finanšu pārvaldes] (Vācija) 2003. gada 30. jūlija paziņojumā par aplikšanu ar nodokli par 2002. gadu. No šī paziņojuma par aplikšanu ar nodokli izriet, ka laulātie Lākebrinki nebija guvuši Vācijā ar nodokli apliekamus ienākumus. Tādējādi viņi tur nemaksāja nodokļus.

6 Pēc viņu lūguma laulātie Lākebrinki tika kopīgi aplikti ar nodokli Luksemburgā. Atbilstoši LIN 157.b pantam tika aprēķināta nodokļa likme, kas viņiem būtu piemērojama tad, ja viņi būtu šīs dalībvalsts rezidenti. Tomēr, nosakot šo likmi, nebija tikuši ņemti vērā negatīvie īres ienākumi no viņu nekustamajiem īpašumiem Vācijā.

7 LIN 157.b pantā ir noteikts, ka, atkāpjoties no rezidentiem nodokļu maksātājiem piemērojamās aplikšanas ar nodokli sistēmas, kurā visiem ienākumiem, kurus ar nodokli ir tiesīgas aplikt citas valstis, aprēķinot aplikšanas ar nodokli likmi, tiek piemērots progresivitātes likums, nodokļu maksātājiem nerezidentiem piemērojamā aplikšanas ar nodokli sistēma paredz, ka atbilstoši LIN 134. pantam papildus Luksemburgā gūtajiem ienākumiem progresivitātes klauzula tiek piemērota tikai šo nodokļu maksātāju no darba ārvalstīs gūtajiem ienākumiem.

8 Atbilstoši 1958. gada 23. augustā starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un noteikumu paredzēšanu par savstarpējo administratīvo un tiesisko palīdzību ienākuma un īpašuma nodokļu jomā, kā arī uzņēmējdarbības un nekustamā īpašuma nodokļu jomā 4. pantam ienākumi no nekustamo īpašumu īres ir apliekami ar nodokli tajā valstī, kurā nekustamie īpašumi atrodas, šajā gadījumā Vācijas Federatīvajā Republikā.

9 Laulātie Lākebrinki iesniedza sūdzību par Luksemburgas nodokļu administrācijas sastādīto paziņojumu par aplikšanu ar nodokli. Uz šo sūdzību netika saņemta atbilde. Viņu prasību labot šo paziņojumu Luksemburgas *Tribunal administratif* [Pirmās instances administratīvā tiesa] atzina par pamatotu.

10 Luksemburgas Lielhercogiste par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Cour administrative* [Administratīvajā tiesā]. Šī tiesa it īpaši šaubās, vai LIN 157.b panta piemērošana, ciktāl tas ietver atteikumu ņemt vērā negatīvos ienākumus no laulāto Lākebrinku nekustamajiem īpašumiem Vācijā, nosakot nodokļa likmi, kas piemērojama viņu ienākumiem, kas gūti Luksemburgā, nav ar EKL 39. pantu aizliegta netieša diskriminācija.

11 Šādos apstākļos *Cour administrative* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 39. pants ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds Luksemburgā ir noteikts ar LIN 157.b pantu, saskaņā ar kuru Kopienu pilsonis, kas nav Luksemburgas rezidents un kas Luksemburgā gūst ienākumus, strādājot [algotu] darbu, — ja šie ienākumi veido viņa ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu — saistībā ar tās nodokļa likmes apmēra aprēķināšanu, kas piemērojama viņa Luksemburgā gūtajiem ienākumiem, nevar atsaukties uz saviem negatīvajiem īres ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem, kuros viņš pats nedzīvo un kuri atrodas citā dalībvalstī — šajā gadījumā Vācijā?"

Par prejudiciālo jautājumu

12 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai EKL 39. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamata prāvā, saskaņā ar kuru Kopienu pilsonis, kurš nav tās dalībvalsts rezidents, kurā viņš gūst galveno daļu no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, saistībā ar šiem ienākumiem piemērojamās nodokļa likmes aprēķināšanu nevar atsaukties uz saviem negatīvajiem īres ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem, kuros viņš pats nedzīvo un kuri atrodas citā dalībvalstī, kamēr pirmās valsts rezidents uz šādiem negatīviem īres ienākumiem var atsaukties.

13 Ar pamata lietā apskatītajiem tiesību aktiem tiek iedibināta atšķirīga nodokļu sistēma atkarībā no tā, vai darba ņēmējs, kurš Luksemburgā gūst galveno daļu no saviem ar nodokli apliekamiem ienākumiem, ir vai nav tās rezidents.

14 Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka, kaut arī tiešie nodokļi kā tādi neietilpst Eiropas Kopienu kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker, Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts, un 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 30. punkts).

15 Turpinājumā jāatgādina, ka jebkurš Kopienu pilsonis neatkarīgi no viņa dzīvesvietas un pilsonības, kurš veic profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā (skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais*, Krājums, I-1711. lpp., 31. punkts).

16 No tā izriet, ka laulāto Lākebrinku, kuri strādā citā dalībvalstī, kas nav viņu dzīvesvietas dalībvalsts, situācija ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā.

17 Visbeidzot, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu EK līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir Kopienu pilsoņiem atvieglot jebkāda veida profesionālo darbību veikšanu Kopienas teritorijā un ka tie nepieļauj pasākumus, kas var būt nelabvēlīgi šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisku darbību citas dalībvalsts teritorijā (skat. 2000. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-302/98 *Sehrer, Recueil*, I-4585. lpp., 32. punkts, kā arī 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling, Recueil*, I-13389. lpp., 24. punkts).

18 Laulātajiem Lākebrinkiem, kuri, dzīvodami Vācijā, strādāja Luksemburgā, atšķirībā no personām, kuras strādāja un dzīvoja Luksemburgā, atbilstoši Luksemburgas tiesību aktiem nebija tiesību pieprasīt, lai, aprēķinot viņu Luksemburgā gūtajiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā to īres ienākumu zaudējumi, kas saistīti ar viņu nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas Vācijā.

19 Tādējādi pamata prāvā apskatītajā tiesiskajā regulējumā noteiktā attieksme pret tādiem darba ņēmējiem nerezidentiem ka laulātie Lākebrinki ir mazāk labvēlīga nekā attieksme pret darba ņēmējiem rezidentiem.

20 Savukārt Luksemburgas un Nīderlandes valdības apgalvo, ka, tā kā šis tiesiskais regulējums neņem vērā nekādus ārvalstīs gūtus ienākumus, ne negatīvus, ne pozitīvus, kas nav gūti no profesionālas darbības, ar to nodokļu maksātājiem nerezidentiem tiek radīta nodokļu sistēma, kas tiem kopumā ir izdevīgāka salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem piemērojamo sistēmu.

21 Šāds minētā tiesiskā regulējuma ietekmes kopnovērtējums nevar tikt pieņemts, jo tas būtu līdzvērtīgs EKL 39. pantā noteiktā aizlieguma jēgas atņemšanai.

22 Lai gan tāds tiesiskais regulējums kā pamata prāvā var piešķirt nodokļu priekšrocības nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kas atsaucas uz pozitīvajiem vai vismaz pārsvarā pozitīvajiem ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, kas nav ienākumi no profesionālas darbības, tas ir citādi attiecībā uz tādiem nodokļu maksātājiem nerezidentiem kā laulātie Lākebrinki, kuriem ir tikai negatīvi ārvalstīs gūtie ienākumi, kas nav ienākumi no profesionālas darbības.

23 Kā ģenerāladvokāts to atzīmē savu secinājumu 29. punktā, apstākli, ka tādā situācijā kā pamata prāvā attiecīgais tiesiskais regulējums ir nelabvēlīgs nerezidentiem, nevar kompensēt tas, ka citās situācijās šis pats tiesiskais regulējums pret nerezidentiem neveido citādu attieksmi kā pret rezidentiem.

24 Šajā kontekstā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pamatbrīvībai pretrunā esošu nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā nevar pamatot ar citu nodokļu priekšrocību pastāvēšanu, pat ja tādas pastāvētu (skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot*, *Recueil*, I-11819. lpp., 97. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt jāatzīmē, ka, ja viņiem nav dzīvesvietas valstī ar nodokli apliekamu ienākumu, tādiem darba ņēmējiem kā laulātie Lākebrinki nav iespējas pieprasīt ņemt vērā to īres ienākumu zaudējumus, kas saistīti ar viņu nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas šajā valstī, un tādējādi viņiem ir liegta jebkura iespēja atsaukties uz viņu negatīvajiem īres ienākumiem, nosakot visiem viņu ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi.

26 Šādos apstākļos jāpārliecinās par to, vai tādu darba ņēmēju, kas nav Luksemburgas rezidenti, kā laulātie Lākebrinki, nelabvēlīgā situācija nodokļu jomā var veidot ar EKL 39. pantu aizliegtu netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ.

27 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 30. punkts; 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland, Recueil*, I-2651. lpp., 26. punkts, un 2007. gada 22. marta spriedums lietā C-383/05 *Talotta*, Krājums, I-2555. lpp., 18. punkts).

28 Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31. punkts).

29 Tādējādi apstāklis, ka dalībvalsts nepiešķir nodokļu maksātājam nerezidentam dažas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir nodokļu maksātājam rezidentam, pamatā nav diskriminējošs, jo šīs abas nodokļu maksātāju kategorijas nav salīdzināmas.

30 Atbilstoši iedibinātajai judikatūrai tas tomēr ir citādi gadījumā, kad nerezidentam valstī, kurā viņš dzīvo, nav nekādu ievērojamu ienākumu, un galvenā daļa viņa ar nodokli apliekamo ienākumu būtībā gūta no darbības, ko viņš veic valstī, kurā viņš

strādā, tā ka valsts, kurā viņš dzīvo, nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personisko situāciju un ģimenes stāvokli (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. punkts).

31 Atbilstoši šai pašai judikatūrai attiecībā uz tādu nerezidentu gadījumu, kas citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš dzīvo, gūst galveno daļu no saviem ienākumiem un gandrīz visus no saviem ģimenes ienākumiem, diskriminācija pastāv tajā apstāklī, ka netiek ņemta vērā viņa personiskā situācija un ģimenes stāvoklis ne valstī, kurā viņš dzīvo, ne arī valstī, kurā viņš strādā (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 38. punkts).

32 Šī judikatūra ir piemērojama tādai situācijai, kāda ir pamata prāvā.

33 Pirmkārt, šī sprieduma 31. punktā minētā diskriminācija *a fortiori* skar tādus darba ņēmējus nerezidentus kā laulātie Lākebrinki, kuri, kā uzsvērts šī sprieduma 25. punktā, viņu dzīvesvietas valstī negūst nekādus ienākumus un visus savus ģimenes ienākumus gūst no darbības, kas tiek veikta darba vietas valstī.

34 Otrkārt, iemesls, uz ko balstīta Tiesas konstatētā diskriminācija iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker*, kas ir atgādināts šā sprieduma 31. punktā, attiecas, kā ģenerāladvokāts to atzīmēja savu secinājumu 36. punktā, uz visām nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nerezidenta spēju maksāt nodokli un kuras netiek ņemtas vērā ne dzīvesvietas, ne darba vietas valstī (skat. arī ģenerāladvokāta Ležē

[*Léger*] secinājumus lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Ritter-Coulais*, 97.–99. punkts), kamēr spēja maksāt nodokli var tikt uzskatīta par daļu no nerezidenta personiskās situācijas iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* izpratnē.

35 Tādējādi dalībvalsts nodokļu administrācijas atteikums ņemt vērā negatīvos īres ienākumus no nodokļu maksātājam piederošā nekustamā īpašuma ārvalstīs ir ar EKL 39. pantu aizliegta diskriminācija.

36 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka EKL 39. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj Kopienu pilsonim, kurš nav tās dalībvalsts rezidents, kurā tas gūst viņa ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu, pieprasīt, lai, aprēķinot šiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā negatīvie īres ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas citā dalībvalstī un kuros viņš pats nedzīvo, kamēr pirmās valsts rezidents var pieprasīt, lai šie negatīvie īres ienākumi tiktu ņemti vērā.

Par tiesāšanās izdevumiem

37 Attiecībā uz pamata 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:

EKL 39. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj Kopienu pilsonim, kurš nav tās dalībvalsts rezidents, kurā tas gūst viņa ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu, pieprasīt, lai, aprēķinot šiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā negatīvie īres ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas citā dalībvalstī un kuros viņš pats nedzīvo, kamēr pirmās valsts rezidents var pieprasīt, lai šie negatīvie īres ienākumi tiktu ņemti vērā.

[Paraksti]