ĢENERĀLADVOKĀTES Kristīnes Štiksas-Haklas [*CHRISTINE STIX-HACKL*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 12. maijā [1]

I — Ievada piezīmes

1. Šī ir viena no vairākām lietām, no kurām daļa vēl joprojām tiek izskatīta un kuras ir par Kopienu tiesību ierobežojumiem dalībvalstu nodokļu suverenitātes jomā [2].

2. Šajā lietā iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai kapitāla brīva aprite aizliedz valsts noteikumu, saskaņā ar kuru nerezidentiem tiek liegts nodokļu atbrīvojums par sociālās apdrošināšanas iemaksām, ja viņiem attiecīgajā dalībvalstī nav nekādu ienākumu, saistībā ar kuriem ir veicamas sociālās apdrošināšanas iemaksas.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesiskais regulējums*

3. Atbilstoši EKL 56. pantam (iepriekš — EK līguma 73.b pants) ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā, tomēr neskarot dalībvalstu nodokļu jomu regulējošās tiesību normas, kas nosaka atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no viņu dzīvesvietas vai ieguldījumu vietas [EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Skat. it īpaši ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] 2004. gada 26. oktobra secinājumus lietā C-376/03 *D* (2005. gada 5. jūlija spriedums, Krājums, I-5821., I-5823. lpp.); tāpat skat. arī spriedumus lietās: C-152/03 *Ritter-Coulais* (ar ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] 2005. gada 1. marta secinājumiem, 2006. gada 21. februāra spriedums, Krājums, I-1711. lpp.), C-403/03 *Schempp* (ar ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2005. gada 27. janvāra secinājumiem, 2005. gada 12. jūlija spriedums, Krājums, I-6421., I-6424. lpp.), C-446/03 *Marks & Spencer* (ar ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] 2005. gada 7. aprīļa secinājumiem, 2005. gada 13. decembra spriedums, Krājums, I-10837. lpp.), C-513/03 *Van Hilten — Van der Heijden* (2006. gada 23. februāra spriedums, Krājums, I-1957. lpp.) un C-8/04 *Bujura* (2005. gada 15. decembra rīkojums, Krājumā vēl nav publicēts). Spriedums lietā C-8/04 tāpat attiecas uz nerezidentu ienākumu no uzkrājumiem un ieguldījumiem Nīderlandē aplikšanu ar ienākuma nodokli, lai gan — atšķirībā no šīs lietas — jautājums drīzāk bija par to, vai dalībvalstij konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu dēļ ir Kopienu tiesībās noteikts pienākums novērst nevienlīdzīgu attieksmi pret nerezidentiem, kas atrodas līdzīgā situācijā. Skat. arī ģenerāladvokāta Ležē 2005. gada 14. aprīļa secinājumus lietā C-253/03 *CLT-UFA* (2006. gada 23. februāra spriedums, Krājums, I-1831. lpp.), kā arī spriedumus, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, lietās C-265/04 *Bouanich* (2006. gada 19. janvāra spriedums, Krājums, I-923. lpp.), C-292/04 *Meilicke*, kas joprojām tiek izskatīta, un C-346/04 *Conijn* (2006. gada 6. jūlija spriedums, Krājums, I-0000. lpp.). Visbeidzot, skat. spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (2006. gada 3. oktobra spriedums, Krājums, I-9461. lpp.), kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību.

(iepriekš — EK līguma 73.d pants)]. Tomēr šī atruna neļauj pieņemt tādus noteikumus, kas rada patvaļīgu diskrimināciju vai rada slēptu kapitāla un maksājumu brīvas aprites ierobežojumu (EKL 58. panta 3. punkts).

4. Savukārt EKL 293. panta (iepriekš — EK līguma 220. pants) otrais ievilkums ļauj dalībvalstīm sarunu ceļā nodrošināt, lai Kopienā tiktu novērsta nodokļu dubulta uzlikšana tās pilsoņiem.

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

5. Saskaņā ar *Wet op de inkomstenbelasting 2001* (2001. gada Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — "*Wet IB 2001*") 2.1. panta 1. daļu par nodokļu maksātāju uzskata jebkuru fizisku personu, kuras dzīvesvieta ir Nīderlandē (rezidents), vai citu fizisku personu, kuras dzīvesvieta nav Nīderlandē, bet kura Nīderlandē gūst ienākumus (nerezidents).

6. *Wet IB 2001* 2.3. pants paredz, ka ienākuma nodoklis tiek uzlikts šādiem ienākumiem, kurus kalendārā gada laikā ir guvis nodokļu maksātājs:

a) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir iegūti no darba vai namīpašuma;

b) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir iegūti no būtiskas līdzdalības uzņēmumā, un

c) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir iegūti no uzkrājumiem un ieguldījumiem.

7. Atbilstoši *Wet IB 2001* 5.2. pantam ienākumi no uzkrājumiem un ieguldījumiem ir noteikti 4 % apmērā (likumīgie procenti) no vidējās kapitāla vērtības, atskaitot pastāvošos parādus attiecīgā kalendārā gada sākumā un beigās, ciktāl šī vidējā vērtība pārsniedz ar nodokli neapliekamo apmēru. Ar nodokli neapliekamā kapitāla, kas attiecīgajā pamata prāvā atbilstoši *Wet IB 2001* 5.5. pantam tika noteikts EUR 17 600 apmērā, mērķis ir novērst nodokļu uzlikšanu nelielu uzkrājumu veidotāju ienākumiem no uzkrājumiem un ieguldījumiem.

8. Nodokļu maksātājs rezidents principā tiek uzskatīts par apdrošināto personu un sociālās apdrošināšanas iemaksu veicēju Nīderlandē. Tas pats attiecas uz nerezidentiem, kam ir uzlikts ienākuma nodoklis, pamatojoties uz to, ka viņi veic algotu darbu Nīderlandē. Saskaņā ar *Wet financiering volksverzekeringen* (Likums par sociālās ap-

drošināšanas iemaksu finansēšanu, turpmāk tekstā — "*WFV*") 6. pantu apdrošinātajai personai principā ir jāveic apdrošināšanas iemaksas. Šīs iemaksas tiek aprēķinātas atbilstoši ienākumiem no attiecīgā apdrošinātā algota darba un namīpašuma. Veicamās sociālās apdrošināšanas iemaksas ir tās, kas ir jāmaksā pēc noteiktu iemaksu samazinājuma izdarīšanas.

9. Nodokļu maksātājiem rezidentiem ir tiesības uz ar nodokļiem neapliekamu kapitālu, kā arī uz dažādiem ienākuma nodokļu samazinājumiem. Ciktāl tiem ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, tiem ir tiesības arī uz nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām (vispārīga vecuma pensijas apdrošināšana, apdrošināšana apgādnieka zaudējuma gadījumam un vispārīga apdrošināšana īpašu medicīnas izdevumu segšanai), ko kompensē galvenokārt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām.

10. Nodokļi un iemaksas tiek atskaitīti kopā. Nodokļu maksātāju III kategorijas ienākumi tiek aplikti ar apvienoto ienākuma nodokli. Šai summai tiek piemērota apvienotā nodokļu likme un apvienotais nodokļu samazinājums (*Wet IB 2001* 8.1. pants). Atbilstoši *Wet IB 2001* 8.1. panta d) apakšpunktam apvienoto nodokļu samazinājumu veido ienākuma nodokļa samazinājums un sociālās apdrošināšanas iemaksu samazinājuma kopsumma. Saskaņā ar *Wet IB 2001* 8.3. pantu ienākuma nodokļa samazinājums ir daļa no vispārīgā nodokļu samazinājuma, kas attiecas uz vispārīgajiem nodokļu samazinājumiem, tāpat kā pirmā progresīvā nodokļu likme attiecas uz apvienoto nodokļu likmi. Nodokļu samazinājums par sociālās apdrošināšanas iemaksām ietver vispārīgā nodokļu samazinājuma daļu, kas attiecas uz vispārīgajiem nodokļu samazinājumiem tādā pašā veidā kā sociālās apdrošināšanas iemaksu procentu likmes, kas noteiktas atbilstoši *WFV*, — uz apvienoto nodokļu likmi (*Wet IB 2001* 8.4., 8.5. un 8.6. pants, kas skatāms kopā ar *WFV* 10. panta 2. un 11. punktu).

11. Tomēr *Wet IB 2001* 2.7 panta 2. punkts paredz:

"Ja nodokļu maksātājam ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas un atbilstoši [*WFV*] 10. panta 4. punktam aprēķinātais šo iemaksu samazinājums nav pilnībā kompensējams no veicamajām iemaksām, kas aprēķinātas atbilstoši [*WFV*] 10. panta 1. un 2. punktam, ienākuma nodokļa apmērs ir atskaitāms no ar nodokļiem neapliekamās daļas — pēc tam, kad tiek piemēroti noteikumi par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu."

12. No tā izriet, ka nodokļu maksātājs rezidents, kas neveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, piemēram, tāpēc, ka viņš negūst nekādus ienākumus no algota darba un

namīpašuma, bet gūst tos tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, saņem ne tikai ienākuma nodokļa samazinājumu, bet arī nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām.

13. Aprēķinot ar nodokli apliekamos ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, nodokļu maksātājiem nerezidentiem — atšķirībā no nodokļu maksātājiem rezidentiem — atbilstoši *Wet IB 2001* 7. nodaļai nav tiesību uz ar nodokļiem neapliekamu kapitālu *Wet IB 2001* 5.5. panta izpratnē. Saskaņā ar *Wet IB 2001* 7. nodaļu nodokļu maksātājiem nerezidentiem nav arī tiesību uz vispārīgo nodokļu samazinājumu *Wet IB 2001* 8.2. panta izpratnē.

14. Nodokļu maksātājiem nerezidentiem tikai tad ir tiesības uz nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām, ja viņi ir apdrošināti Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmā, savukārt priekšnosacījums ir tāds, ka viņi saņem ienākumus no darba Nīderlandē un tāpēc tur veic sociālās apdrošināšanas iemaksas.

15. Saskaņā ar *Wet IB 2001* 2.5. pantu nodokļu maksātāji nerezidenti ar dažiem nosacījumiem var izvēlēties, lai uz viņiem attiecinātu *Wet IB 2001* noteikumus, kas attiecas uz nodokļu maksātājiem rezidentiem. Ja nodokļu maksātājs nerezidents izmanto šo "izvēles režīmu", viņam principā ir tiesības uz to, lai īpašumu neapliek ar nodokļiem, un uz visiem nodokļu samazinājumiem, ciktāl viņš atbilst attiecīgajiem nosacījumiem.

C — Nīderlandes un Beļģijas līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

16. Saskaņā ar šo 1970. gada 19. oktobra divpusējo līgumu [3] nekustamais īpašums tiek aplikts ar nodokļiem valstī, kurā tas atrodas (*DBA* 23. panta 1. punkts).

17. Atbilstoši *DBA* 25. panta 3. punktam "vienas valsts fiziskām personām [..] šīs valsts rezidentiem ir tiesības otrā valstī uz personiskām atlaidēm, samazinājumu vai nodokļu samazinājumu, kādus tā piemēro saviem rezidentiem sakarā ar to personisko stāvokli vai ģimenes izdevumiem".

3 — *Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing*, *Trb.* 1970, 192. lpp. [Konvencija, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalistes un Beļģijas Karalistes valdību, par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma un kapitāla nodokļu jomā un par citu jautājumu regulējumu nodokļu jomā (turpmāk tekstā — "*DBA*")].

18. Beļģijā dzīvojošajiem ārvalstu nodokļu maksātājiem, kuri nav izvēlējušies "izvēles režīmu", saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu ir tiesības izmantot *DBA* priekšrocības. *DBA* 25. panta 3. punkta konkrētas sekas ir izskaidrotas *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts finanšu sekretārs) 2002. gada 21. februāra lēmumā [4].

III — Fakti un process

19. Blankerts [*Blanckaert*] ir Beļģijas pilsonis, kas dzīvo Beļģijā. Viņam kopā ar sievu pieder vasarnīca, kas atrodas Retrašmanā [*Retranchement*] Nīderlandē. Viņš nesaņem ienākumus ne no darba, ne namīpašuma Nīderlandē, ne arī no būtiskas dalības kādā no Nīderlandes sabiedrībām. Tomēr, tā kā viņam pieder vasarnīca, viņš iegūst ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem Nīderlandē.

20. Blankerts nav apdrošināts Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmā, un līdz ar to viņam nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Nīderlandē.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

21. Blankerts Nīderlandē saņem mazāk kā 90 % no savas ģimenes ienākumiem. Viņš nav izmantojis "izvēles režīmu" atbilstoši *Wet IB 2001* 2.5. pantam.

22. 2001. gadā Nīderlandes nodokļu pārvalde pieprasīja Blankertam samaksāt ienākuma nodokli par ar nodokli apliekamajiem ienākumiem no uzkrājumiem un ieguldījumiem EUR 1610 apmērā. Maksājamā summa bija EUR 339. Atbilstoši Beļģijas–Nīderlandes *DBA* noteikumiem, aprēķinot Blankerta ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, tika ņemts vērā ar nodokli neapliekamais kapitāls. Blankertam tika piešķirts vispārīgais ienākuma nodokļa samazinājums EUR 144 apmērā. Blankertam savukārt netika piešķirts nodokļu samazinājums par sociālās apdrošināšanas iemaksām.

23. Tomēr Blankerts pieprasīja visu vispārīgā nodokļu samazinājuma summu EUR 1576 apmērā, tātad — ieskaitot nodokļu samazinājumu vispārīgajai vecuma pensijas apdrošināšanai, apdrošināšanai apgādnieka zaudējuma gadījumam un vispārīgajai apdrošināšanai īpašu medicīnas izdevumu segšanai.

24. Blankerts apstrīdēja attiecīgo nodokļu aprēķinu, ko kompetentā nodokļu pārvalde tomēr atstāja spēkā. Viņš cēla prasību par šo lēmumu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* [Hertogenbosas Apelācijas tiesa].

25. Ar 2003. gada 4. decembra lēmumu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1. Vai nodokļu maksātājam nerezidentam, kura pastāvīgā dzīvesvieta atrodas citā dalībvalstī un kurš Nīderlandē negūst ienākumus no darba, bet tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, un tāpēc viņam nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Nīderlandē un viņš tās arī neveic, nosakot ar nodokli apliekamos ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, ir tiesības, pamatojoties uz Kopienu tiesībām, uz to, lai Nīderlande viņam piešķirtu nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām (nodokļa samazinājums sakarā ar vecuma pensijas vispārējo apdrošināšanu, apdrošināšanu apgādnieka zaudējuma gadījumā un vispārējo apdrošināšanu īpašu medicīnas izdevumu segšanai), ja, nosakot ar nodokli apliekamos ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, nodokļu maksātājam rezidentam ir tiesības uz šādu nodokļa samazinājumu, jo viņš ir Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieks un šajā sakarā viņam ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, pat ja viņš negūst ienākumus no darba Nīderlandē, bet tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, un tāpēc viņam nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Nīderlandē?

2. Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, ka nodokļu maksātājs nerezidents gūst mazāk par 90 % no ģimenes ienākumiem Nīderlandē?

Precīzāk:

— Vai "*Schumacker* tests" ir piemērojams rezidentiem un nerezidentiem tikai attiecībā uz subjektīviem un personiska rakstura nodokļu aspektiem, kā piemēram, tiesībām atskaitīt personiskos vai ģimenes izdevumus, vai arī tas ir piemērojams arī objektīviem vai nepersoniska rakstura nodokļu aspektiem, kā piemēram, nodokļu likmei?

— Vai dalībvalstis var izmantot kvantitatīvu noteikumu (piemēram, 90 % noteikumu), lai nolemtu, vai attieksme pret nerezidentiem ir tāda pati kā pret rezidentiem, neskatoties uz to, ka šis noteikums nenodrošina, ka tiek novērsta visa veida diskriminācija?

3. Vai izvēles režīms, ko paredz *Wet IB 2001* 2.5. pants, ir efektīvs procesuāls līdzeklis, kas nodrošina, ka attiecīgā persona var izmantot EK līgumā garantētās tiesības un ka tiek novērsta visa veida diskriminācija?

Apstiprinošas atbildes gadījumā — vai šis režīms ir efektīvs līdzeklis, ja attiecīgā persona gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, kaut arī, kā ir minēts [..], tā nevar izmantot izvēles režīmu?"

IV — Par prejudiciālajiem jautājumiem

26. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* kopumā ir uzdevusi trīs prejudiciālos jautājumus. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, kādā mērā atbilstoši Eiropas Kopienu tiesībām pastāvošajos apstākļos ir pieļaujams pamata prāvā nodalīt sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībniekus no pārējiem, apliekot ar nodokļiem ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, attiecībā uz nodokļu samazinājuma piešķiršanu par sociālās apdrošināšanas iemaksām. Šā jautājuma cēlonis ir tas, ka sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieki, izņemot tā saucamos robežstrādniekus, parasti ir rezidenti, kamēr nerezidenti reti ietilpst attiecīgajā valsts sociālā nodrošinājuma sistēmā.

27. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, kas ir tā saucamais *"Schumacker* tests"[5] — ciktāl nodokļu maksātāja nerezidenta un nodokļu maksātāja rezidenta situācijas ir līdzīgas. Trešais prejudiciālais jautājums ir par valsts tiesībās paredzēto iespēju nodokļu maksātājiem nerezidentiem izvēlēties, lai nodokļu jomā viņi tiktu pielīdzināti rezidentiem.

A — *Lietas dalībnieku galvenie argumenti*

28. Attiecībā uz pirmo prejudiciālo jautājumu visi lietas dalībnieki, izņemot Blankertu, apgalvo, ka Kopienu tiesības neaizliedz attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas ir Beļģijas rezidents un kas Nīderlandē gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, un kam tādējādi nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Nīderlandē, nav tiesību uz nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām, kaut arī nodokļu maksātājam, kurš ir Nīderlandes rezidents un kurš Nīderlandē gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, ir tiesības uz minēto samazinājumu.

29. Nīderlandes un Vācijas valdības, kā arī Komisija būtībā apgalvo, ka minētais samazinājums attiecas uz sociālās apdrošināšanas tiesībām. Pastāv objektīva atšķirība starp

5 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.).

situāciju, kādā atrodas nodokļu maksātājs nerezidents, kas gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem — kā, piemēram, Blankerts, kas nav Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieks un attiecīgi neveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, — un situāciju, kādā atrodas nodokļu maksātājs rezidents, kas gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, bet ir pakļauts Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmai un tādēļ faktiski veic sociālās apdrošināšanas iemaksas. Pamatojoties uz šiem atšķirīgajiem apstākļiem, atšķirīgā attieksme ir attaisnota.

30. Nīderlandes valdība piebilst, ka tiesības uz sociālā apdrošināšanas iemaksu samazinājumu vai uz nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām nav atkarīgas no tā, kuras valsts rezidents ir attiecīgā persona. Šīs tiesības drīzāk ir atkarīgas no tā, vai attiecīgā persona — rezidents vai nerezidents — ir valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībniece. Tādējādi nerezidents var kompensēt neizmantoto nodokļu samazinājuma daļu, kas attiecas uz sociālo apdrošināšanu, ar ienākuma nodokļa parādu, ja viņš, piemēram, darba tiesisko attiecību Nīderlandē dēļ — ir Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieks un ja tādējādi viņam ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas. Turpretī rezidents nevar izmantot kompensācijas tiesības, ja viņš nav valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieks, it īpaši pamatojoties uz Padomes regulas (EEK) Nr. 1408/71 [6] noteikumiem.

31. Tomēr tiesas sēdē Blankerts apliecināja, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi pret nerezidentiem un rezidentiem, jo attiecībā uz Nīderlandē tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem gūtajiem ienākumiem tiesības uz nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām ir tikai rezidentiem kā sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībniekiem.

32. Attiecībā uz otro prejudiciālo jautājumu Nīderlandes un Vācijas valdības pakārtoti apgalvo, ka attiecīgais tiesiskais regulējums rada subjektīva jeb personiska rakstura nodokļu priekšrocības. Tādēļ pamata prāvā šīs nodokļu priekšrocības nevar tikt piemērotas, jo Blankerts negūst visus vai gandrīz visus ienākumus Nīderlandē. Tiesa esot atļāvusi dalībvalstīm noteikt kvantitatīvu noteikumu (kā 90 % noteikumu), lai nodalītu, no vienas puses, rezidentu un, no otras puses, nerezidentu atšķirīgās situācijas.

33. Blankerts uzskata, ka šāds kvantitatīvais noteikums nav piemērojams, jo tā piemērošana apstiprinātu diskrimināciju, kas pret viņu esot vērsta.

6 — Padomes 1971. gada 14. jūnija regula (EEK) Nr. 1408/71 par sociālā nodrošinājuma sistēmu piemērošanu darbiniekiem un viņu ģimenēm, kas pārvietojas Kopienā (OV L 149, 2. lpp.), ko groza un papildina Padomes 1996. gada 2. decembra regula (EK) Nr. 118/97 (OV 1997, L 28, 1. lpp.).

34. Attiecībā uz trešo prejudiciālo jautājumu Nīderlandes un Vācijas valdības uzskata, ka, tā kā Blankerts nav izvēlējies, lai viņam piemērotu tādu regulējumu kā pret rezidentiem, jautājums ir tikai teorētisks.

B — *Vērtējums*

35. Vispirms ir jāizvērtē, vai iesniedzējtiesa ir pienācīgi norādījusi Kopienu tiesību normas, kuru interpretāciju tā lūdz. Turpinājumā ir jāizvērtē šīs lietas galvenais jautājums, proti, kādā mērā Kopienu tiesībās garantētā kapitāla brīvā aprite aizliedz atšķirīgu attieksmi pret sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībniekiem un pārējām personām, piešķirot nodokļu samazinājumu.

1) Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību un piemērojamo Kopienu tiesisko regulējumu

36. Savos prejudiciālajos jautājumos iesniedzējtiesa neatsaucas ne uz vienu konkrētu Kopienu tiesību normu. Šajā sakarā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu neatbilst prasībām, ko nosaka judikatūra, saskaņā ar kuru iesniedzējtiesai ir jānorāda Kopienu tiesību normas, kuru interpretāciju tā lūdz [7].

37. Tomēr šīs prasības nav absolūtas; daudz svarīgāk ir, vai iesniedzējtiesa rada Tiesai situāciju, kurā tā var sniegt lietderīgu atbildi [8]. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "EKL 234. panta radītās sadarbības starp Tiesu un valsts tiesām ietvaros tikai valsts tiesai, kas izskata attiecīgo lietu un kam ir jāuzņemas atbildība par taisīto spriedumu, ir jānosaka, ņemot vērā attiecīgās lietas apstākļus, gan tas, vai sprieduma taisīšanai ir vajadzīgs prejudiciālais nolēmums, gan arī tas, cik nozīmīgi ir Tiesai iesniegtie jautājumi. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi ir par Kopienu tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jāpieņem nolēmums" [9].

38. Turklāt Tiesa var uzskatīt par vajadzīgu, "lai varētu sniegt valsts tiesai lietderīgu atbildi uz Tiesai uzdoto prejudiciālo jautājumu, [..] ņemt vērā Kopienu tiesību normas,

7 — Skat., piemēram, 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-399/98 *Ordine degli Architetti* u.c. (*Recueil*, I-5409. lpp., 105. punkts).

8 — Skat. tikai 2003. gada 25. februāra rīkojumu lietā C-445/01 *Simoncello* un *Boerio* (*Recueil*, I-1807. lpp., 22., 23. un 30. punkts).

9 — Skat. it īpaši 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman* (*Recueil*, I-4921. lpp., 59. punkts), 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra* (*Recueil*, I-2099. lpp., 38. punkts), 2002. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-390/99 *Canal Satélite Digital* (*Recueil*, I-607. lpp., 18. punkts) un 2002. gada 10. decembra spriedumu lietā C-153/00 *der Weduwe* (*Recueil*, I-11319. lpp., 31. punkts).

ko iesniedzējtiesa nav minējusi savā jautājumā" [10].

39. Lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu pamatojumā tiek minētas Līguma normas par kapitāla brīvu apriti (EKL 56. un turpmākie panti). Iesniedzējtiesa atsaucas arī uz to, ciktāl šīs normas var aizliegt attiecīgās valsts tiesību normas. Šādā veidā iesniedzējtiesa ir norādījusi arī iemeslus to attiecīgo Kopienu normu izvēlei, kuru interpretāciju tā lūdz, un norādījusi saistību starp šīm tiesību normām un valsts tiesību normām, kas piemērojamas lietā, kuru tā izskata. Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

40. Kapitāla brīvas aprites princips, uz ko atsaucas iesniedzējtiesa, arī šķiet atbilstošs. Šajā sakarā pietiek konstatēt, ka nerezidenta ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir minēti Padomes 1988. gada 24. jūnija direktīvas 88/361/EEK [11] I pielikuma II sadaļas A punktā. Kaut arī šī direktīva pamata prāvā nav piemērojama *ratione temporis*, tās pielikums tomēr tiek regulāri minēts Tiesas judikatūrā, lai norobežotu kapitāla brīvas aprites piemērojamību — arī atbilstoši EKL 56. un turpmāko pantu jaunajai redakcijai [12].

41. Ņemot vērā šos apstākļus, nešķiet, ka ir obligāti jāizvērtē Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. un turpmākie panti), kā to ierosināja Komisija.

2) Par kapitāla brīvu apriti

a) Par kapitāla brīvas aprites saistību ar citām pamatbrīvībām

42. Kapitāla brīva aprite (EKL 56. un turpmākie panti) atšķiras no citām pamatbrīvībām vismaz savā formulējumā, ciktāl atbilstoši EKL 56. panta formulējumam kapitāla brīva aprite paredz vispārīgu ierobežojumu aizliegumu. Tomēr šo aizliegumu it īpaši

10 — Skat. it īpaši 1986. gada 20. marta spriedumu lietā 35/85 *Tissier* (*Recueil*, 1207. lpp., 9. punkts), 1990. gada 27. marta spriedumu lietā C-315/88 *Bagli Pennacchiotti* (*Recueil*, I-1323. lpp., 10. punkts), 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-107/98 *Teckal* (*Recueil*, I-8121. lpp., 39. punkts) un 2002. gada 7. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-228/01 un C-289/01 *Bourrasse* un *Perchicot* (*Recueil*, I-10213. lpp., 33. punkts).

11 — Padomes 1988. gada 24. jūnija direktīva par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

12 — Skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts): "[..] ciktāl EK līguma 73.b pants [jaunajā redakcijā — EKL 56. pants] galvenokārt pārņem Direktīvas 88/361 1. panta saturu un, kaut arī šī direktīva tika pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu, kas laika gaitā tika nomainīts pret EK līguma 73.b un turpmākajiem pantiem, kapitāla aprites nomenklatūrai, kas ir šīs direktīvas pielikumā, joprojām ir tikai orientējoša nozīme kapitāla aprites definēšanai, kāda tā bija, pirms šis tiesību normas stājās spēkā, ņemot vērā, ka atbilstoši nomenklatūras ievadam tās ietvertais saraksts nav visaptverošs".

ierobežo EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kurā būtībā ir skaidri noteikts, ka aizliegums atbilstoši EKL 56. pantam neietekmē dalībvalstu tiesības piemērot nodokļu tiesību aktus, kuros ir noteikta atšķirība starp nodokļu maksātājiem, kam ir atšķirīgas dzīvesvietas vai ieguldījumu vietas [13]. Turklāt EKL 58. panta 3. punkts skaidro, ka atšķirības, ko dalībvalstis drīkst noteikt starp nodokļu maksātājiem, ņemot vērā to dzīvesvietas vai ieguldījumu vietas, nedrīkst izraisīt patvaļīgu diskrimināciju vai slēptus kapitāla brīvas aprites ierobežojumus [14].

43. Tomēr tikai 2004. gada 7. septembra spriedumā lietā *Manninen* [15] Tiesai radās izdevība pārbaudīt dalībvalstu likumdošanas kompetenci tiešo nodokļu jomā, ņemot vērā EKL 56. un 58. pantu. Viena no galvenajām atziņām, kas izteiktas šajā spriedumā, ir, ka EKL 58. pants ļauj pieņemt tādu tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kas nošķir nodokļu maksātājus atkarībā no to ieguldījumu vietas, tikai tad, ja tādējādi noteiktā atšķirība ir pamatota ar objektīvu atšķirību vai ja atšķirības noteikšana līdzīgām situācijām ir pamatota ar pārākām vispārējām interesēm [16]. Šāds attaisnojums paredz, ka atšķirīgā attieksme nepārsniedz attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķa sasniegšanai nepieciešamo [17].

44. No iepriekš minētā izriet, ka EKL 56. pants principā neaizliedz kapitāla brīvas aprites ierobežojumus, un tie drīzāk ir jāizvērtē, ņemot vērā diskriminācijas aizliegumu, kas izriet no EKL 58. panta un atbilstoši kuram attiecīgajā gadījumā diskriminācija var tikt attaisnota, ņemot vērā samērīguma principu, pārāku vispārējo interešu dēļ.

45. Tādējādi teorētiski valsts kapitāla brīvā aprite tikai no pirmā acu uzmetiena atšķiras no citām pamatbrīvībām, un tādēļ ir jāizmanto judikatūra par šīm citām pamatbrīvībām tiešo nodokļu jomā [18]. Līdz ar to ir jāizvērtē šī judikatūra.

13 — EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunkts ietver līdzīgu atrunu attiecībā uz pilnvarām uzlikt sodu — it īpaši par nodokļu tiesību pārkāpumu, lai saglabātu sabiedrisko kārtību vai sabiedrisko drošību un lai iegūtu informāciju par kapitāla apriti.

14 — Tiesa to atgādina vismaz saistībā ar EK līguma 73.d panta 3. punkta iepriekšējo redakciju — 2000. gada 6. jūnija spriedumā lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 44. punkts).

15 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.).

16 — Turpat, 28. un turpmākie punkti.

17 — Turpat, 29. punkts.

18 — Šādu secinājumu izdara arī ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo 2. zemsvītras piezīmē minētajos secinājumos, 53. un turpmākie punkti.

b) Tiesas judikatūra par Kopienu tiesību ierobežojumiem dalībvalstu likumdošanas kompetencei tiešo nodokļu jomā

46. Tiesas judikatūra par Kopienu tiesību ierobežojumiem dalībvalstu likumdošanas kompetencei tiešo nodokļu jomā galvenokārt ir izveidojusies valstu tiesisko regulējumu dēļ, kuros ir noteikta atšķirība vai nu starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem [19], vai arī atkarībā no apliekamo ienākumu izcelsmes [20].

47. Tiesa izvērtēja valstu tiesiskos regulējumus, ņemot vērā pārvietošanās brīvību [21], brīvību veikt uzņēmējdarbību [22] un pakalpojumu sniegšanas brīvību [23].

48. Kaut arī saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiešo nodokļu joma kā tāda neietilpst Kopienas kompetencē, dalībvalstīm tomēr ir jāizmanto šajā jomā noteiktās pilnvaras, ievērojot Kopienu tiesības [24]. Pamatbrīvības aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kas, piemērojot citus atšķirības kritērijus, faktiski rada tādu pašu rezultātu [25].

49. Tādējādi šīs pamatbrīvības ietver diskriminācijas aizliegumu, saskaņā ar kuru ir jānovērš, ka līdzīgos apstākļos varētu neattaisnoti tikt izmantoti atšķirīgi noteikumi vai atšķirīgos apstākļos — vienādi noteikumi [26].

50. Attiecībā uz iespējamo atšķirīgo attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem valstu nodokļu tiesībās Tiesa ir uzsvērusi, ka pastāv risks, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas sniedz zināmas nodokļu priekšrocības rezidentiem, galvenokārt kaitē

19 — 1990. gada 8. maija spriedums lietā C-175/88 *Biehl* (*Recueil*, I-1779. lpp.), 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.), 1995. gada 26. oktobra spriedums lietā C-151/94 Komisija/Luksemburga (*Recueil*, I-3685. lpp.), 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp.), 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp.), 2000. gada 16. maija spriedums lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp.), 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp.), 2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling* (*Recueil*, I-13389. lpp.) un 2004. gada 1. jūlija spriedums lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp.).

20 — Spriedums lietā *Verkooijen* (minēts 14. zemsvītras piezīmē), kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp.), 2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-42/02 *Lindman* (*Recueil*, I-13519. lpp.), 2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp.), 2004. gada 15. jūlija spriedumi lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp.) un lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus* (Krājums, I-7379. lpp.).

21 — Skat., piemēram, spriedumu lietā C-279/93 (minēts 5. zemsvītras piezīmē), kā arī spriedumus lietās *Wielockx*, *Asscher*, *Gschwind*, *Zurstrassen*, *Schilling* un *Fleck-Schilling*, *Wallentin* (visi minēti 19. zemsvītras piezīmē).

22 — Skat., piemēram, 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp.).

23 — Skat., piemēram, spriedumus lietās *Gerritse* (minēts 19. zemsvītras piezīmē), *Skandia* un *Ramstedt* (minēti 20. zemsvītras piezīmē), kā arī spriedumu lietā *Lindman* (minēts 20. zemsvītras piezīmē).

24 — Daudzu citu spriedumu starpā skat. 1991. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-246/89 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4585. lpp., 12. punkts) un spriedumu lietā *Schilling* un *Fleck-Schilling* (minēts 19. zemsvītras piezīmē), 22. punkts.

25 — Skat. it īpaši 1974. gada 12. februāra spriedumu lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts) un 1991. gada 21. novembra spriedumu lietā C-27/91 *Le Manoir* (*Recueil*, I-5531. lpp., 10. punkts).

26 — Skat. kaut vai tikai spriedumu lietā *Schumacker* (minēts 5. zemsvītras piezīmē), 30. punkts.

citas dalībvalsts pilsoņiem, jo nerezidenti visbiežāk ir ārvalstnieki, un tādēļ tāda veida tiesību normas var radīt netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ [27].

51. Tomēr tiešo nodokļu jomā attiecīgās valsts rezidentu situācija parasti nav līdzīga nerezidentu situācijai, jo to mērķi ir atšķirīgi tiklab saistībā ar ienākumu avotu, kā ar nodokļu maksātspēju vai personisko un ģimenes stāvokli [28].

52. Šajā sakarā izšķirošs ir tas, vai var tikt ņemti vērā nodokļu uzlikšanas subjektīvie kritēriji, kā, piemēram, nodokļu maksātāja personiskie apstākļi un ģimenes stāvoklis dzīvesvietas valstī vai valstī, kurā viņš strādā, ciktāl tie atšķiras, it īpaši uzliekot ienākuma nodokli valstī, kurā ir darba tiesiskās attiecības.

53. Piemēram, spriedumā lietā *Schumacker* Tiesa nosprieda, ka rezidents un nerezidents neatrodas objektīvi atšķirīgās situācijās, ja nerezidentam savā dzīvesvietas valstī nav vērā ņemamu ienākumu un ar nodokļiem apliekamus ienākumus viņš būtībā gūst valstī, kurā viņš strādā. Šādā gadījumā dzīvesvietas valsts vairs nevar piešķirt samazinājumu, ņemot vērā viņa personiskos apstākļus un ģimenes stāvokli. Tādas nevienlīdzīgas attieksmes dēļ tiktu diskriminēti nerezidenti, jo viņu personiskie apstākļi un ģimenes stāvoklis netiktu ņemts vērā ne dzīvesvietas valstī, ne arī valstī, kurā viņi strādā.

54. Citādāka situācija ir gadījumos, kuros ar nodokļiem apliekamie ienākumi lielā mērā netiek gūti tieši valstī, kurā strādā. Tiesa šajā sakarā nesen nosprieda, ka "rezidenti un nerezidenti tiešo nodokļu jomā valstī parasti [neatrodas] līdzīgā situācijā, jo ienākumi, ko nerezidenti gūst valsts teritorijā, bieži vien ir tikai daļa no viņu kopējiem ienākumiem, kuri tiek centralizēti dzīvesvietas valstī, un ka nerezidenta personiskā nodokļu maksātspēja, kas rodas tādēļ, ka tiek ņemti vērā viņa kopējie ienākumi, kā arī viņa personiskie apstākļi un ģimenes stāvoklis, var vienkāršāk tikt izvērtēti vietā, kurā atrodas viņa personisko un īpašuma interešu centrs; šī vieta parasti ir viņa uzturēšanās vieta" [29]. Tādējādi tas, ka "dalībvalsts atsaka nerezidentam noteiktu nodokļu samazinājumu, kas piešķirams rezidentiem [..], ņemot vērā objektīvās

27 — Skat. tostarp spriedumu lietā *Schumacker* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē), 28. punkts; spriedumu lietā *Asscher* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē), 38. punkts, un spriedumu lietā *Zurstrassen* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē), 19. un 20. punkts.

28 — Spriedums lietā *Schumacker* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē), 31. un turpmākie punkti; skat. arī 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 90. un turpmākie punkti).

29 — Skat. tostarp spriedumu lietā *Wallentin* (iepriekš minēts 19. zemsvītras piezīmē), 15. punkts un tajā minētā judikatūra.

atšķirības starp rezidenta un nerezidenta situācijām vēlreiz saistībā ar ienākumu avotu un personisko nodokļu maksātspēju, kā arī personiskajiem apstākļiem un ģimenes stāvokli, principā nav uzskatāms par diskrimināciju" [30].

55. Līdz ar to, ciktāl nerezidentu un rezidentu situācijas ir līdzīgas, rodas jautājums, cik lielā mērā atšķirīgā attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem objektīvi var tikt pamatota, jo šāda atšķirīga attieksme var tikt uzskatīta par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ — pamatojoties uz pieņēmumu, ka dalībvalsts pilsoņi parasti ir nodokļu maksātāji rezidenti.

c) Par prasītāja netiešu diskrimināciju pamata prāvā

56. Pamata prāvā varētu pastāvēt prasītāja netieša diskriminācija, ciktāl viņš kā nerezidents nesaņem attiecīgo nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām, jo viņš kā nerezidents negūst ienākumus no darba Nīderlandē, kur viņš nav pakļauts sociālā nodrošinājuma sistēmai [31], kamēr rezidents — neņemot vērā viņa ienākumu veidu [32] — principā ir sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieks un attiecīgi var saņemt šo nodokļu samazinājumu. Tomēr šī atšķirīgā attieksme — atšķirībā no *Schumacker* lietas — nav tieši saistīta ar nodokļu maksātāja dzīvesvietu.

57. Katrā ziņā attiecīgais valsts tiesiskais regulējums tieši neattiecas uz nodokļu maksātāja dzīvesvietu. Iespēja samazināt ienākuma nodokli atbilstoši *Wet IB 2001* 2.7. panta 2. punkta noteikumiem — t.i., tādos gadījumos, kuros nodokļu samazinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām nav varēts pilnībā kompensēt ar sociālās apdrošināšanas iemaksām, — atbilstoši šā noteikuma tekstam ir atkarīga no tā, vai arī nodokļu maksātājam ir jābūt obligāti pakļautam sociālā nodrošinājuma sistēmai. Tas savukārt ir atkarīgs vai nu no tā, ka personas dzīvesvieta atrodas Nīderlandē, vai no tā, ka viņš gūst ienākumus no darba Nīderlandes teritorijā. No tā tomēr izriet, ka arī nerezi-

30 — Iepriekš minētā sprieduma 16. punkts un tajā minētā judikatūra; tomēr nevar izslēgt diskrimināciju īpašos atsevišķā gadījuma apstākļos.

31 — Par sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieku ir obligāti jābūt personai, kurai Nīderlandē ir dzīvesvieta vai kura tur saņem ienākumus no algota darba (skat. *Algemene Ouderdomswet* [Likums par vecuma pensijas vispārīgo sistēmu] 6. pantu; *Algemene Nabestaandenwet* [Likums par apdrošināšanu apgādnieka zaudējuma gadījumā] 3. pantu un *Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten* [Likums par īpašu medicīnas izdevumu segšanas vispārējo sistēmu] 5. pantu).

32 — Pamatojoties uz 31. zemsvītras piezīmē minēto tiesisko regulējumu, rezidentam ir jābūt obligāti pakļautam sociālā nodrošinājuma sistēmai, neņemot vērā iespējamos ienākumus no algota darba. Saskaņā ar *Wet financiering volksverzekeringen* 6. pantu apdrošinātajam principā ir jāveic iemaksas — kaut arī atbilstoši šā likuma 8. pantam tiek ņemti vērā tikai ienākumi no algota darba un namīpašuma. Tādējādi nodokļu maksātājs rezidents principā ir apdrošināts sociālā nodrošinājuma sistēmā; tomēr, ja viņš negūst ienākumus no algota darba, viņam nav jāveic iemaksas.

dents var saņemt nodokļu samazinājumu, t.i., atbilstoši *Wet IB 2001* 2.7. panta 2. punktam, kas nenosaka tieši atšķirību atkarībā no dzīvesvietas, un it īpaši, ja viņš gūst ienākumus no darba Nīderlandes teritorijā. Nīderlandes valdība to vēlreiz apstiprināja tiesas sēdē.

58. Tādējādi attiecīgais nodokļu samazinājums Blankertam tika liegts nevis tādēļ, ka viņš bija nerezidents, bet gan tādēļ, ka viņam nebija ienākumu no algota darba Nīderlandē kā nerezidentam, kurš nebija pakļauts Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmai.

59. Varētu gan iebilst, ka attiecīgais tiesiskais regulējums netieši atsaucas uz dzīvesvietu, ciktāl nerezidentiem, kas gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem, nav jābūt pakļautiem sociālā nodrošinājuma sistēmai, bet rezidenti šajā situācijā ir pakļauti Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēmai. Tomēr ir jāatbild, ka šajā gadījumā atšķirība netiek veikta atkarībā no dzīvesvietas, ciktāl ienākumi no algota darba uzliek pienākumu — arī nerezidentiem un tieši nerezidentiem — obligāti būt sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībniekiem.

60. Līdz ar to ir jāatzīst, ka Blankerts pamata prāvas apstākļos, proti, kā nerezidents, kurš negūst ienākumus no algota darba, neatrodas situācijā, kas būtu līdzīga tāda rezidenta situācijai, kurš negūst ienākumus no algota darba, jo šādos apstākļos atbilstoši valsts tiesībām tikai rezidenti ir pakļauti sociālā nodrošinājuma sistēmai — šajā gadījumā atbilstoši *Volksverzekeringswet* [Likums par sociālo apdrošināšanu].

61. Turklāt šajā sakarā ir svarīgi, ka arī rezidenti ne vienmēr var saņemt attiecīgo nodokļu samazinājumu. Nīderlandes valdība šajā sakarā skaidro, ka pat rezidents, ja viņam nepiemīt konkrētās apdrošināšanas jomas apdrošināmā īpašības, nevar saņemt minēto nodokļu samazinājumu. Tādējādi atbilstoši Nīderlandes valdības sniegtajai informācijai persona, kas ir sasniegusi 65 gadu vecumu, vairs nav apdrošināta vispārīgās vecuma pensijas sistēmas ietvaros un attiecīgi vairs nevar saņemt nodokļu samazinājumu saistībā ar šo apdrošināšanu. Ņemot vērā šīs tiesību normas mērķi, proti, garantēt iztikas minimumu [33], tā šķiet esam konsekventa.

62. Attiecībā uz valsts tiesību normas konsekvenci ir jāatzīmē, ka iespēja, ko Blankerts vēlējās izmantot, — saņemt nodokļu sama-

33 — Atbilstoši Nīderlandes valdības pārstāvja tiesas sēdē sniegtajai informācijai.

zinājumu par sociālās apdrošināšanas iemaksām bez pamatota attaisnojuma — rada nerezidentam, kurš negūst ienākumus no algota darba, labvēlīgāku situāciju nekā rezidentam, kurš negūst ienākumus no algota darba, jo atbilstoši *Wet IB 2001* 2.7. panta 2. punktam paredzētā minētā samazinājuma kompensācija ar ienākuma nodokli attiecas tikai uz gadījumiem, kad nav iespējama kompensācija ar sociālās apdrošināšanas iemaksām, tādēļ tai ir pakārtots raksturs. Tā kā nerezidentam, kurš negūst ienākumus no algota darba, nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, iespējamā nodokļu samazinājuma — attiecībā uz sociālo apdrošināšanu — kompensācijai ar ienākuma nodokli jau no paša sākuma nav pakārtots raksturs. Turklāt tas būtu pretrunā sistēmai, jo uz šādu personu neattiecas Nīderlandes sociālā nodrošinājuma sistēma, un tikai nerezidentiem, salīdzinot ar rezidentiem, uz kuriem neattiecas sociālā nodrošinājuma sistēma [34], neattaisnoti tiktu sniegtas priekšrocības.

63. Neatkarīgi no jautājuma par līdzību varētu tomēr šaubīties, vai ir objektīvi pamatota šāda veida atšķirība starp nerezidentiem un rezidentiem, ciktāl tikai rezidenti regulāri atbilst apdrošināmā kritērijiem tad, kad negūst ienākumus no algota darba (un līdz ar to neveic sociālās apdrošināšanas iemaksas).

34 — Skat. iepriekš minēto piemēru, šo secinājumu 61. punkts.

d) Nevienlīdzīgas attieksmes objektīvs attaisnojums

64. Visbeidzot, Blankerts jūtas diskriminēts, jo saskaņā ar Nīderlandes tiesībām persona, kas negūst ienākumus no algota darba — atkarībā no tā, vai tā ir vai nav rezidents — attiecīgi atbilst vai neatbilst sociālā nodrošinājuma sistēmas apdrošinātā kritērijiem. Ja tomēr persona nav apdrošināta, tā zaudē iespēju saņemt ienākuma nodokļa samazinājumu, zaudējot to nodokļu samazinājumu attiecībā uz sociālā nodrošinājuma sistēmu, kas nav kompensēts ar sociālās apdrošināšanas iemaksām.

65. Gan Komisija, gan Nīderlandes un Vācijas valdības ir uzsvērušas, ka attiecīgais tiesiskais regulējums attiecas uz sociālās apdrošināšanas tiesībām, nevis uz nodokļu tiesībām, kas norāda uz dalībvalstu ekskluzīvu likumdošanas kompetenci. Attiecīgā tiesiskā regulējuma klasificēšana vienā vai otrā tiesību nozarē tomēr nešķiet nozīmīga, jo, izmantojot dalībvalstu likumdošanas kompetenci sociālās apdrošināšanas tiesību jomā, ir jāievēro Kopienu tiesības [35].

35 — 1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-158/96 *Kohll* (*Recueil*, I-1931. lpp., 19. punkts) un 2001. gada 12. jūlija spriedums lietā C-157/99 *Smits* un *Peerbooms* (*Recueil*, I-5473. lpp., 46. punkts). Šajā sakarā skat. arī Maydell, V. "Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht". Pieejams: *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/prof-maydell1.pdf*.

66. Turklāt šķiet būtiski, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai "Kopienu tiesības neapdraud dalībvalstu kompetenci savas sociālā nodrošinājuma sistēmas izveidošanā"[36]. Tiesa no tā secina, ka "Kopienas līmeņa tiesību aktu tuvināšanas neesamības gadījumā [..] katras dalībvalsts tiesības paredz nosacījumus, kādos pastāv tiesības vai pienākums pievienoties sociālā nodrošinājuma sistēmai"[37], "un citus nosacījumus, kādos ir tiesības gūt labumu no sociālā nodrošinājuma sistēmas"[38]. Līdz ar to tikai dalībvalstīm ir jānosaka attiecīgā apdrošināšanās pienākuma apjoms un piemērojamība.

67. Attiecībā uz sociālā nodrošinājuma sistēmas finansējumu dalībvalstu likumdošanas kompetenci papildus ierobežo Regulas Nr. 1408/71 koordinēšanas noteikumi. Šie koordinēšanas noteikumi īpaši ietver dubultu iemaksu noteikšanas aizliegumu atbilstoši 13. pantam[39] un attiecīgās tiesību normas, ar kurām kompetence piešķirta dalībvalstīm[40].

68. Pat ja pieņem, kā to dara Blankerts, ka attiecīgais tiesiskais regulējums šajā ziņā nosaka atšķirību starp rezidentiem un nerezidentiem, ciktāl attieksme pret abām grupām ir atšķirīga, ja nodokļu maksātāji gūst ienākumus tikai no uzkrājumiem un ieguldījumiem Nīderlandē, un ciktāl tiek ierobežota nodokļu samazinājuma par sociālās apdrošināšanas iemaksām kompensācija ar to rezidentu ienākumu nodokli, kuri var būt apdrošināti, bet kuriem nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas, nešķiet, ka šai atšķirīgajai attieksmei nav nekāda objektīva attaisnojuma.

69. Nīderlandei, pēc manām domām, nosakot sociālā nodrošinājuma sistēmas finansējumu, nebija jāievēro kādi citi principi, kā vien Regulā Nr. 1408/71 noteiktie. It īpaši Kopienu tiesībās nav noteikts neviens pienākums ņemt vērā ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem sociālā nodrošinājuma sistēmas finansējumā[41]. Tāpat arī atbilstoši

36 — 1984. gada 7. februāra spriedums lietā 238/82 *Duphar* u.c. (*Recueil*, 523. lpp., 16. punkts), 1997. gada 17. jūnija spriedums lietā C-70/95 *Sodemare* u.c. (*Recueil*, I-3395. lpp., 27. punkts); skat. arī spriedumus lietā *Kohll* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 17. punkts, un lietā *Smits* un *Peerbooms* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 44. punkts.

37 — 1980. gada 24. aprīļa spriedums lietā 110/79 *Coonan* (*Recueil*, 1445. lpp., 12. punkts), 1991. gada 4. oktobra spriedums lietā C-349/87 *Paraschi* (*Recueil*, I-4501. lpp., 15. punkts), spriedums lietā *Kohll* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 18. punkts, un spriedums lietā *Smits* un *Peerbooms* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 45. punkts.

38 — 1997. gada 30. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-4/95 un C-5/95 *Stöber* un *Piosa Pereira* (*Recueil*, I-511. lpp., 36. punkts), kā arī spriedums lietā *Kohll* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 18. punkts, un spriedums lietā *Smits* un *Peerbooms* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē), 45. punkts.

39 — Piemēram, 2000. gada 15. februāra spriedumā lietā C-169/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-1049. lpp.) Tiesa nosprieda, ka valsts tiesiskais regulējums, ko attiecīgā valsts uzskata par nodokļu tiesisko regulējumu, nav saderīgs ar iemaksu dubultās noteikšanas aizliegumu, kas ietverts Regulas Nr. 1408/71 13. pantā.

40 — Skat. Regulas Nr. 1408/71 13. panta 2. punkta a) apakšpunktu: "Uz darba ņēmēju, kas ir nodarbināts kādā no dalībvalstīm, attiecas šīs valsts tiesību akti, pat neraugoties uz to, ka viņš dzīvo citā dalībvalstī vai ka tā uzņēmuma vai tās personas juridiskā adrese vai uzņēmējdarbības vieta, kura viņu nodarbina, atrodas citā dalībvalstī."

41 — Ja tomēr dalībvalsts šajā sakarā pieņem lēmumu, tai ir jāievēro dubultas iemaksu noteikšanas aizliegums atbilstoši Regulas Nr. 1408/71 13. pantam; skat. spriedumu lietā Komisija/Francija (iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē).

Kopienu tiesībām nav pienākuma izslēgt no sociālā nodrošinājuma sistēmas personas, kam nav jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas.

70. Līdz ar to atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātājiem, kas negūst ienākumus no algota darba, piemērojot nodokļu samazinājumu sociālajai apdrošināšanai atbilstoši to dalībnieku statusam, kā šajā gadījumā, ir objektīvi attaisnojama, it īpaši pamatojoties uz iezīmēm, kas piemīt valsts sociālā nodrošinājuma sistēmai, kuras saderība ar Kopienu tiesību, tostarp Regulas Nr. 1408/71 prasībām nav apšaubāma.

71. Līdz ar to otrais un trešais prejudiciālais jautājums nav jāizvērtē.

V — Secinājumi

72. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EKL 56. un 58. pants par kapitāla brīvu apriti Kopienā neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, ar kuru ienākuma nodokļa jomā nodokļu maksātājam rezidentam piešķir nodokļu samazinājumu attiecībā uz izdevumiem, kas saistīti ar sociālo apdrošināšanu, bet nodokļu maksātājam nerezidentam to nepiešķir, ciktāl šāda atšķirība nav pamatota ar nodokļu maksātāja dzīvesvietu, bet gan ar viņa valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas dalībnieka statusu, šajā sakarā neņemot vērā, vai attiecīgajai personai ir jāveic sociālās apdrošināšanas iemaksas.