ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA[*YVES BOT*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 9. decembrī[1]

1. Šīs prejudiciālās tiesvedības priekšmets ir atkārtoti novērtēt, vai ar Kopienu tiesībām ir saderīgs dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas paredz priekšrocību tikai nodokļu maksātājiem rezidentiem.

2. Runa ir par Vācijas tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tikai nodokļu maksātājiem rezidentiem ir tiesības atskaitīt no saviem ar nodokļiem apliekamajiem ienākumiem pensiju, kas pienākas kādam no vecākiem pēc nekustamā īpašuma īpašuma tiesību nodošanas vai saistībā ar priekšlaicīgu mantošanu. Saskaņā ar šo tiesisko regulējumu nodokļu maksātājam nerezidentam, kas Vācijā saņem īres maksu no šāda nekustamā īpašuma, ja tā ir tikai neliela tā kopējo ienākumu daļa, nav tiesību atskaitīt šādu pensiju no saviem izīrēšanas ienākumiem, kas Vācijā ir apliekami ar nodokli.

3. Vācijas nodokļu iestādes uzskata, ka šī pensija ir jāuzskata nevis par maksājumiem, kas tieši saistīti ar Vācijā saņemto īres maksu, bet par personiskiem izdevumiem, kas ir jāņem vērā, aprēķinot nodokļus, kas nodokļu maksātājam jāmaksā savā rezidences dalībvalstī.

4. Šajos secinājumos jāsāk ar norādi, ka pamata tiesvedības apstākļos attiecīgā tiesiskā regulējuma saderīgums ar Kopienu tiesībām ir jānovērtē saistībā ar kapitāla brīvu apriti. Turklāt tiks izklāstīti motīvi, kuru dēļ, manuprāt, pensija, kas maksājama kādam no vecākiem pēc nekustamā īpašuma nodošanas, ja to ir radījusi šī īpašuma nodošana, ir jāuzskata par izmaksām, kas ir tieši saistītas ar šī nekustamā īpašuma radīto īres maksu, kādēļ nodokļu maksātāji nerezidenti attiecībā uz šo pensiju ir līdzīgā situācijā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem.

5. No tā secinu, ka attiecīgajā tiesiskajā regulējumā tādējādi ir netieša diskriminācija, kura, ja nav pamatojuma, padara to pretēju kapitāla brīvai apritei.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

I — Atbilstošās tiesību normas

6. Saskaņā ar EKL 56. panta 1. punktu ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā.

7. EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka EKL 56. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas dēļ.

8. Saskaņā ar 58. panta 3. punktu tomēr ir būtiski, ka šādi noteikumi nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot EKL 56. pantā noteikto kapitāla brīvu apriti.

II — Pamata tiesvedības fakti un valsts tiesības

9. Prasītājs, Vācijas pilsonis, dzīvo Beļģijā un veic algotu darbu šajā dalībvalstī. 2002. gadā viņš par šo darbu saņēma EUR 67 679,03 pirms nodokļu nomaksas.

10. 1992. un 2002. gadā prasītājs no saviem vecākiem ieguva vai no pēdējiem minētiem kā priekšlaicīgu mantojumu mantoja pilnas īpašumtiesības vai līdzīpašuma tiesības kopā ar savu brāli uz dažādiem nekustamajiem īpašumiem, kā rezultātā viņa brālim un viņam savstarpēji no 2002. gada 1. decembra bija jāmaksā ikmēneša pensija.

11. Šos darījumus *Niedersächsisches Finanzgericht* [Lejassaksijas Finanšu tiesa] (Vācija) ir atspoguļojusi šādi:

"Ar notariāli apliecinātu aktu 1992. gada 27. aprīlī prasītājs saņēma no saviem vecākiem nekustamo īpašumu Hamelnā, *Wilhelmplatz 7*, kas tika apgrūtināts ar lietošanas tiesībām par labu viņiem. Ar citu, 2002. gada 2. decembra, aktu māte prasītājam un viņa brālim Hermanim kā priekšlaicīgu mantojumu nodeva citus nekustamos īpašumus. Zemes gabals Hamelnā, *Pyrmonter Str. 28*, tika nodots prasītāja brālim. Tika panākta vienošanās par ikmēneša pensijas maksājumu EUR 1 000 apmērā. 2002. gada 1. novembrī tika noteikta īpašuma nodošana un izdevumi. Prasītāja brālis bija līdzīpašnieks nekustamajiem īpašumiem Pecenā [*Pötzen*], Dorfē [*Dorfe*] un Heksterē [*Höxter*] 1, 1 A. 2002. gada 1. novembrī prasītājs nopirka arī sava brāļa daļu. Lietošanas tiesības, kas mātei līdz tam brīdim bija uz vairākiem nekustamajiem īpašumiem, tika pārvērstas pensijā, atbilstoši kurai prasītājam, tāpat kā viņa brālim, no

2002. gada 1. decembra ik mēnesi bija jāmaksā mātei EUR 1000."

12. 2002. gadā prasītājs kā īres ienākumus no šo nekustamo īpašumu īres ir saņēmis EUR 2785 un EUR 749,50. Apliekot šos īres ienākumus ar nodokli Vācijā, prasītāja samaksātā pensija netika atskaitīta.

13. Saskaņā ar piemērojamajām Vācijas tiesībām šī pensija ir atskaitāma kā ārkārtas izdevumi Ienākumu nodokļa likuma (*Einkommensteuergesetz*) [2] 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta izpratnē. Tomēr, piemērojot *EStG* 50. panta 1. punkta ceturto teikumu, šī atskaitīšana nav piemērojama nodokļu maksātājiem, kuri tikai daļēji maksā nodokļus Vācijas Federatīvajā Republikā, proti, nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

14. Iesniedzējtiesa precizē:

"Prasītāja vienīgā dzīvesvieta ir Beļģijā. Tāpēc Vācijā ienākuma nodokli viņš maksā tikai ierobežoti par saviem iekšzemē gūtajiem ienākumiem. Saskaņā ar *EStG* 49. panta 1. punkta 6. apakšpunktu šajos ienākumos ietilpst ienākumi no iznomāšanas un izīrēšanas, kā arī no zemesgabala kopīpašuma un no vienīgi prasītājam piederošā zemesgabala pēc adreses *Wilhelmplatz 7*. Atšķirībā no neierobežota nodokļu maksātāja prasītāja ienākumi atbilstoši *EStG* 50. panta 1. punkta ceturtajam teikumam nav samazināmi par pensijas maksājumiem kā īpašiem izdevumiem atbilstoši *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunktam."

15. Vācijas valdība ir iesniegusi šādas papildu norādes.

16. EStG 50. panta 1. punkta pirmajā un ceturtajā teikumā ir noteikts šādi:

"Nodokļu maksātāji, kuri tikai daļēji maksā nodokļus, ekspluatācijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai profesionālos izdevumus (9. pants), var tos atskaitīt tikai tiktāl, ciktāl šiem izdevumiem ir ekonomiska saistība ar ienākumiem Vācijā. […] Pārējie noteikumi 34., 9.a, 10., 10.a un 10.c pantā, 16. panta 4. punktā, 20. panta 4. punktā, 24.a un 32. pantā, 32.a panta 6. punktā, 33., 33.a, 33.b un 33.c pantā nav piemērojami."

17. Ekspluatācijas izdevumi *EStG* 4. panta 4. punktā ir definēti kā "ekspluatācijas radīti izdevumi". Profesionālie izdevumi saskaņā ar *EStG* 9. panta 1. punkta pirmo teikumu ir

2 — *BGBl.* 2002 I, 4245. lpp.; turpmāk tekstā — "*EStG*".

"izdevumi, kas radušies saistībā ar ienākumu ieguvi, nodrošināšanu un saglabāšanu".

18. Ārkārtas izdevumi *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunktā ir definēti šādi:

"Ārkārtas izdevumus, ja tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne arī profesionālie izdevumi, veido šādas izmaksas:

[…]

1. a pensijas, kas izriet no īpašiem pienākumiem un periodiskiem izdevumiem, kam nav ekonomiskas saistības ar ienākumiem, kas neietilpst nodokļa bāzē."

19. Uzturlīdzekļi (periodiskas pensijas vai izdevumi) ir atkārtoti maksājumi saistībā ar viena vai vairāku nekustamo īpašumu nodošanu, priekšlaicīgi mantojot (mantojuma nodošana). Maksājumi nav atlīdzība par nodošanu, ne arī iegādes izdevumi, bet vajadzības gadījumā — ārkārtas izdevumi *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta nozīmē.

20. Šajā darījumā īpašuma tiesību saņēmējam atbilstoši pušu gribai ir jādod kaut kas vismaz daļēji par [īpašuma] nodošanu bez maksas (dāvinājumu). Pensiju vai periodiskos izdevumus nosaka atbilstoši īpašuma tiesību nodevēja uzturlīdzekļu nepieciešamībai.

21. Nododot īpašumu radinieku starpā, uzskata, ka atkārtotie maksājumi, ja nav pierādījumu par pretējo, ir tikuši noteikti neatkarīgi no nekustamā īpašuma vērtības, tikai saskaņā ar labuma devēja uzturlīdzekļu nepieciešamību un parādnieka vispārējo ekonomisko spēju. Vecāki ir tipisks šajā ziņā prasītās "uzturlīdzekļu saiknes" gadījums.

22. Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa) [īpašuma tiesību] nodošanu, izmantojot uzturlīdzekļu pensijas, ir raksturojusi šādi:

"Civiltiesībās līgums par [īpašuma tiesību] nodošanu ir vienošanās, ar kuru vecāki, ņemot vērā mantošanu nākotnē, nodod savu mantu, it īpaši savu uzņēmumu vai nekustamo īpašumu, vienam vai vairākiem mantiniekiem, sev rezervējot […] pietiekamus iztikas līdzekļus. [Īpašuma tiesību] nodošanas līguma īpatnība ir tāda, ka tas ļauj nākamajai paaudzei pirms mantojuma atklāšanās gūt labumu no kādas ekonomiskas vienības, vismaz daļēji ļaujot apmierināt viņu materiālās vajadzības, vismaz daļēji nodrošinot iztiku [īpašuma tiesību] nodevējam un gūstot ienākumus no nodotā īpašuma. Ciktāl īpašuma tiesību nodošanas līgums ir arī dāvinājums, tas atšķiras no vienošanās, kurā puses apņemas maksāt pensiju kā abpusējas saistības

(*BFHE* 161, 317, 326f., *BStBl.* II 1990, 8472, C apakšpunkts, II. 1.a)."

23. Turklāt no *Bundesfinanzhof* judikatūras izriet, ka uzturlīdzekļu pensijas, kas ir objektīvi saistītas ar īpašuma tiesību nodošanu, tiek iekļautas ārkārtas izdevumos (*EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkts) un atkārtotā atlīdzībā (*EStG* 22. panta 1. punkts), kad īpašuma tiesību nodevējs sev rezervē uzturlīdzekļu pensiju, kas patiesībā ir ienākumi no viņa īpašuma, kas turpmāk jārada īpašuma tiesību ieguvējam. Šie maksājumi atšķiras no vienkāršām uzturlīdzekļu pensijām, kuras ir paredzētas *EStG* 12. panta 1. punktā, jo tiek uzskatītas par rezervētajiem ienākumiem no īpašuma. Tā kā uzturlīdzekļu pensijas nav īpašuma tiesību ieguvēja pretmaksājums, tās ir jānosaka atbilstoši nodotā īpašuma vērtībai (*BFHE* 161, 317, 328f., *BStBl.* II 1990, 8472, C apakšpunkts, II. 1.c).

III — Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

24. Iesniedzējtiesa šaubās par to, vai ar Kopienu tiesībām ir saderīga atšķirīgā attieksme, kas tādējādi paredzēta tās valsts tiesībās, starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tā norāda, ka pienākums maksāt pensiju ir nasta, kas guļas kā uz prasītāja, tā uz viņa brāļa, kas ir nodokļu maksātājs rezidents, ienākumiem tiktāl, ciktāl gan vienam, gan otram ir pienākums tādā pašā veidā nodokļu iestādēm deklarēt savus ienākumus no Vācijā esošiem nekustamajiem īpašumiem.

25. Tādējādi *Niedersächsisches Finanzgericht* pieņēma lēmumu apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai tas, ka ģimenes loceklis, kas iekšzemē ir tikai daļējs nodokļa maksātājs, atšķirībā no nodokļa maksātāja pilnā apmērā ar ienākumiem no izīrēšanas un iznomāšanas saistītos pensijas maksājumus nevar atskaitīt kā īpašos izdevumus, ir pretrunā [EKL] 56. un 12. pantam?"

IV — Analīze

A — *Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību*

26. Vācijas valdība apgalvo, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams. Kā uzskata šī valdība, pirmkārt, iesniedzējtiesa nav pietiekami definējusi faktiskos apstākļus attiecībā uz nekustamo īpašumu nodošanas īpašuma tiesību ieguvējam apstākļus,

esošo lietošanas tiesību atcelšanu un ikmēneša pensijas maksājumu. Otrkārt, tā neesot sniegusi pietiekamas norādes par valsts tiesiskā regulējuma saturu un interpretāciju saistībā ar ārkārtas izdevumiem un par to, kā tie atšķiras no ekspluatācijas izdevumiem un profesionālajiem izdevumiem.

27. Nepiekrītu Vācijas valdības iebildumiem.

28. Ir skaidrs, kā to ir atgādinājusi šī valdība, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība nonākt pie Kopienu tiesību interpretācijas, kas būtu noderīga valsts tiesai, prasa, lai tā definētu faktisko un normatīvo kontekstu, kāds ir tās uzdotajam jautājumam, vai lai tā vismaz izskaidrotu faktiskos pieņēmumus, uz kuriem ir balstīti jautājumi. Nav strīda arī par to, ka lēmumos lūgt prejudiciālu nolēmumu iekļautajai informācijai ir ne vien jāļauj Tiesai sniegt noderīgas atbildes, bet arī jāsniedz iespēja dalībvalstu valdībām, kā arī citām ieinteresētajām personām saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 23. pantu iesniegt apsvērumus. Tādējādi Tiesas pienākums, ņemot vērā, ka atbilstoši šim pantam ieinteresētajiem lietas dalībniekiem tiek darīti zināmi tikai iesniedzējtiesas lēmumi par prejudiciālu jautājumu uzdošanu, ir nodrošināt, lai šī iespēja tiktu aizsargāta [3].

29. Ir arī taisnība, ka lēmumā lūgt prejudiciālo nolēmumu nav sniegtas ļoti detalizētas norādes par apstākļiem, kādos ir notikusi nekustamo īpašumu nodošana un lietošanas tiesības ir pārvērtušās ikmēneša pensijā. Valsts tiesību atspoguļojums tajā arī nav tik detalizēts kā tas, ko Vācijas valdība ir sniegusi savos rakstveida apsvērumos.

30. Neraugoties uz to, uzskatu, ka norādes lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu par pamata lietas juridisko un faktisko kontekstu ir pietiekamas, lai vienlaicīgi ļautu lietas dalībniekiem, kam ir tiesības iestāties šajā tiesvedībā, darīt zināmus savus apsvērumus Tiesai un pēdējai minētai sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi šīs lietas atrisināšanai.

31. Un tā, šīs norādes ļauj saprast, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums piešķir nodokļu maksātājiem rezidentiem priekšrocību — tiesības atskaitīt no to ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pensiju, kas maksājama kādam no vecākiem pēc nekustamā īpašuma nodošanas īpašuma tiesību nodošanas ceļā vai priekšlaicīgas mantošanas ceļā. No faktu apraksta arī izriet, ka pensijas summa, par kuru ir strīds, neatbilst nodotā vai dāvinātā nekustamā īpašuma ekonomiskajai

3 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-67/96 *Albany* (*Recueil*, I-5751. lpp., 39. un 40. punkts), kā arī 2004. gada 16. decembra spriedums lietā C-293/03 *My* (Krājums, I-12013. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

vērtībai. No tā visbeidzot izriet, ka iesniedzējtiesa izskata strīdu, kura risinājums ir atkarīgs no tā, vai šāda atšķirīga attieksme starp nodokļu maksātāju rezidentu un nodokļu maksātāju nerezidentu atbilst Kopienu tiesībām.

32. Turklāt ir arī jāuzsver, ka papildus prasītājam un Vācijas valdībai Francijas valdība un Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus, kuru saturs apliecina, ka šīs personas, kas iestājušās lietā, ir spējušas saprast pamata lietas faktisko un juridisko kontekstu.

33. Tādējādi uzskatu, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, neraugoties uz neprecizitātēm tajā, ir jāatzīst par pieņemamu.

B — *Par lietas būtību*

34. Iesniedzējtiesa šaubās par to, vai attiecīgais tiesiskais regulējums atbilst EKL 56. un 12. pantam. Tādējādi tā būtībā jautā, vai šie panti ir interpretējami tādējādi, ka tie aizliedz dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru bērns, kurš daļēji maksā ienākuma nodokli šīs valsts teritorijā un kurš maksā saviem vecākiem pensiju pēc nekustamā īpašuma īpašuma tiesību nodošanas, nevar šo pensiju atskaitīt no ienākumiem no īres, ko radījuši šie nekustamie īpašumi, lai gan šāda iespēja ir nodokļu maksātājam, kurš maksā nodokli par visiem saviem ienākumiem.

35. Vispirms norādīšu, ka šī tiesiskā regulējuma saderīgums ar Kopienu tiesībām ir novērtējams tikai attiecībā uz EK līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti. Turpmāk izklāstīšu motīvus, kuru dēļ šāds tiesiskais regulējums, manuprāt, ir šai aprites brīvībai pretējs ierobežojums.

1) Piemērojamā aprites brīvība

36. Vispirms ir jānorāda, ka, lai gan dalībvalstis līdz šai dienai ir saglabājušas savu kompetenci tiešās aplikšanas ar nodokļiem jomā, tomēr saskaņā ar judikatūru dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot saistības, ko tās ir uzņēmušās Kopienu tiesību kontekstā,

it īpaši Līgumā paredzētos principus un aprites brīvības [4].

37. Attiecībā uz EKL 12. panta piemērošanu šajā lietā, kurā principā noteikts vispārējs aizliegums jebkādai diskriminācijai pilsonības dēļ, no judikatūras izriet, ka šis pants ir piemērojams patstāvīgi tikai Kopienu tiesībās reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas Līgumā noteiktās speciālās nediskriminācijas normas [5].

38. EKL 56. pants, uz kuru iesniedzējtiesa arī ir norādījusi savā prejudiciālajā jautājumā un ar ko ir aizliegta diskriminācija tieši kapitāla aprites jomā, ir piemērojams pamata lietā. No judikatūras izriet, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums saistībā ar nodokļa maksātāja nerezidenta saņemto izīrēšanas ieņēmumu aplikšanu ar nodokli ietilpst kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomā [6].

39. Šī judikatūra ir balstīta uz faktu, ka ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir norādīti kapitāla aprites uzskaitījumā, kas ir Padomes Direktīvas 88/361/EEK I pielikumā esošajā nomenklatūrā [7], kas kalpo kā norāde, nosakot EKL 56. panta piemērošanas jomu [8]. Tas, ka prasītājs, kurš dzīvo Beļģijā, ir ieguvis nekustamo īpašumu Vācijā, tādējādi ir kapitāla aprite [9].

40. No šīs nomenklatūras un no judikatūras arī izriet, ka nekustamā īpašuma īpašuma tiesību nodošana mantošanas ceļā vai dāvinājuma ceļā Savienības pilsonim, kurš dzīvo citā dalībvalstī, tādējādi ir kapitāla aprite [10]. No šīs judikatūras loģiski izriet, ka nekustamā īpašuma īpašuma tiesību nodošana, priekšlaicīgi mantojot, ja tajā, kā šajā lietā, ir ārvalstu elements, kas saistīts ar īpašuma ieguvēja dzīvošanu dalībvalstī, kas nav dalībvalsts, kurā ir šie nekustamie īpašumi, ietilpst EKL 56. panta piemērošanas jomā.

4 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts), kā arī 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 — 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-443/06 *Hollmann* (Krājums, I-8491. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 — 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 24. punkts).

7 — 1988. gada 24. jūnija Direktīva par [EK] Līguma 67. panta īstenošanu [ar Amsterdamas līgumu atceltais pants] (OV L 178, 5. lpp.).

8 — Skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-463/04 un C-464/04 *Federconsumatori* u.c. (Krājums, I-10419. lpp., 20. punkts), kā arī 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c. (Krājums, I-6845. lpp., 38. punkts).

9 — 2003. gada 11. decembra spriedums lietā C-364/01 *Barbier* (*Recueil*, I-15013. lpp., 58. punkts).

10 — Attiecībā uz mantošanu skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 42. punkts) un 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-256/06 *Jäger* (Krājums, I-123. lpp., 25.–27. punkts). Attiecībā uz dāvinājumu skat. 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche* (Krājums, I-359. lpp., 27. punkts).

41. Tādējādi šis pants tomēr ir piemērojams šajā lietā, kā par to ir pārliecinātas visas personas, kas iestājušās lietā; un ierosinu Tiesai uzdotā jautājuma pārbaudi ierobežot ar tā interpretāciju.

2) Neattaisnota ierobežojuma esamība

42. Šīs lietas centrālais jautājums ir par to, vai prasītāja maksājamā pensija ir jāuzskata par izdevumiem, kas tieši saistīti ar īres maksu, ko viņš saņem Vācijā, vai drīzāk tā ir jāanalizē kā personisks apgrūtinājums.

43. Šis jautājums rodas tādēļ, ka ar EKL 56.–58. pantu dalībvalstij ir aizliegts noteikt atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ja šīs abas nodokļu maksātāju kategorijas ir vienādā situācijā.

44. Kā to atgādina Francijas valdība, tiešās aplikšanas ar nodokļiem jomā ir pieļaujams, ka nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti principā ir atšķirīgās situācijās [11]. Tādējādi nodokļu maksātāja nerezidenta saņemtie ienākumi visbiežāk ir tikai daļa no tā kopējiem ienākumiem, kas centrējas ap tā dzīvesvietu. Turklāt dalībvalsts, kurā nodokļu maksātājs dzīvo, labāk spēj pārzināt tā personisko un ģimenes situāciju un tādējādi noteikt tā spēju maksāt nodokļus. Nodokļu maksātājam nerezidentam principā nav pamata pārmest dalībvalstij, kurā tas saņem tikai niecīgu daļu no saviem ienākumiem, ka tam tiek liegta tāda nodokļu priekšrocība, kas ir atkarīga no tā personiskā un ģimenes stāvokļa, kā tā maksājamās uzturlīdzekļu pensijas atskaitīšana, jo tas jādara dalībvalstij, kurā tas dzīvo [12].

45. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ienākumu izcelsmes dalībvalstij ir pienākums ņemt vērā nodokļu maksātāja nerezidenta personisko un ģimenes stāvokli tikai tad, ja šis nodokļu maksātājs šajā dalībvalstī gūst visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos līdzekļus [13].

46. Šajā lietā nav strīda par to, ka prasītāja saņemtā īres maksa Vācijā ir tikai nenozīmīga daļa no viņa ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, jo saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm vairāk nekā 90 % no saviem līdzekļiem viņš ir saņēmis Beļģijā, kur viņš dzīvo. No tā izriet, ka, ja pensija, par kuru ir strīds, ir jāuzskata par personisku

11 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker* (31. punkts) un 2010. gada 18. marta spriedums lietā C-440/08 *Gielen* (Krājums, I-2323. lpp., 43. punkts).

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker* (32. punkts) un 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-385/00 *de Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 99.–102. punkts).

13 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker* (36. punkts) un 2008. gada 16. oktobra spriedums lietā C-527/06 *Renneberg* (Krājums, I-7735. lpp., 61. punkts).

apgrūtinājumu, kas pielīdzināms uzturlīdzekļu pensijai, prasītājam nebūtu jāpārmet Vācijas nodokļu iestādēm atteikums atskaitīt šos Vācijā ar nodokli apliekamos īres ienākumus.

47. Savukārt prasītājam būtu pamats lūgt šādu atskatījumu, ja šo pensiju varētu uzskatīt par izmaksām, kas tieši saistītas ar šīm īres maksām. No judikatūras izriet, ka attiecībā uz šādām izmaksām nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti ir salīdzināmās situācijās un pret tiem ir jāizturas vienādi [14].

48. Vācijas un Francijas valdības apgalvo, ka šī judikatūra pensijai, par kuru ir strīds, nav piemērojama šādu īsumā izklāstāmu iemeslu dēļ.

49. Vācijas valdība norāda, ka tās valsts tiesībās ir ieviests tiešās saiknes kritērijs. Saskaņā ar *EStG* 50. panta 1. punkta pirmo teikumu personai, kas daļēji maksā nodokļus, esot tiesības atskaitīt ekspluatācijas izdevumus, proti, ekspluatācijas radītos izdevumus, kā arī profesionālos izdevumus, proti, izdevumus, kas radušies, gūstot, nodrošinot un saglabājot ienākumus.

50. Šajā lietā neesot strīda par to, ka attiecīgā pensija ir nevis profesionālie izdevumi, bet ārkārtas izdevumi *EStG* 10. panta izpratnē. Šī pensija neesot atlīdzība par nekustamo īpašumu iegādi. Tās summa tiekot noteikta neatkarīgi no to vērtības atbilstīgi pensijas saņēmēja uzturlīdzekļu nepieciešamībai un parādnieka ekonomiskajai dotspējai. Tā izrietot no ģimenes lokā pieņemtas vienošanās. Tā no iesniedzējtiesas lēmuma izrietot, ka prasītāja māte vēlējās nodot savus nekustamos īpašumus, tomēr [vienlaicīgi] nodrošinot, lai tiktu ņemtas vērā viņas uzturlīdzekļu vajadzības.

51. Vācijas valdība no tā secina, ka šajā gadījumā nav tiešas saiknes starp U. Šrēdera saņemtajiem īres ienākumiem un pensiju, ko tas ir samaksājis savai mātei, jo šī pensija nav nošķirama no šiem ienākumiem iepriekš minētā sprieduma lietā *Centro Equestre da Lezíria Grande* nozīmē.

52. Ir arī jānorāda, ka ir skaidrs, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *Conijn* 22. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu konsultāciju izmaksas, kas *EStG* 10. panta izpratnē arī tiek klasificētas kā izņēmuma izdevumi, ir tieši

14 — 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 27. punkts), 2006. gada 6. jūlija spriedums lietā C-346/04 *Conijn* (Krājums, I-6137. lpp., 20.–24. punkts) un 2007. gada 15. februāra spriedums lietā C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande* (Krājums, I-1425. lpp., 23.–25. punkts).

saistītas ar ieņēmumu, kas noteikti saistībā ar daļēju aplikšanu ar nodokli, iekasēšanu. Tādējādi lietā, kurā pieņemts šis spriedums, ir jābūt saiknei, kas konkrētajā brīdī ir nepieciešama, lai šie izdevumi gandrīz neizbēgami rastos, lai saņemtu šos ieņēmumus, un tie pieder gan pie profesionālajām izmaksām, gan pie izņēmuma izmaksām. Savukārt pamata lietā aplūkotā pensija nav raksturīgs vai juridisks īres ienākumu iekasēšanas rezultāts, bet balstās uz U. Šrēdera ģimenes saitēm.

53. Francijas valdība apstrīd arī tiešas saiknes esamību starp prasītāja samaksāto pensiju un tā īres ienākumiem.

54. Tā apgalvo, ka, ņemot vērā *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta mērķi un saturu, pensija, kas izriet no šī noteikuma, nevar tikt uzskatīta par prasītāja mātes atteikšanās no savām izīrēto nekustamo īpašumu lietošanas tiesībām tiešu ekonomisku kompensāciju. Francijas valdība uzsver arī, ka viņa maksātās pensijas summa nav tiešā saistībā ar viņa īres ienākumu summu. Kā uzskata šī valdība, starp prasītāja maksātās pensijas summu un saņemtajiem īres ienākumiem nepastāv tieša ekonomiska saikne, jo šie nekustamie īpašumi nevarētu radīt šādus ienākumus vai radīt tos lielā apmērā bez saistības ar šīs pensijas summu.

55. Nepiekrītu šo valdību nostājai. Tāpat kā Komisija uzskatu, ka prasītāja samaksātā pensija viņa mātei pēc vairāku nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošanas Vācijā var tikt uzskatīta par tieši saistītu ar šo nekustamo īpašumu radītajām īres maksām, un tas tā ir šādu iemeslu dēļ.

56. No lietas dalībnieku rakstveida apsvērumos minēto spriedumu analīzes izriet, ka Tiesa ir atzinusi tiešas saiknes esamību starp nodokļu maksātāja nerezidenta ienākumiem un izdevumiem šādos apstākļos.

57. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Gerritse* runa bija par profesionālajām izmaksām, kas radušās mūziķim, Nīderlandes valstspiederīgajam, sniedzot pakalpojumu Vācijas radio stacijā, kas ir aplikts ar nodokli šajā dalībvalstī. Tiesa uzskatīja, ka šīs profesionālās izmaksas ir "tieši saistītas ar darbību, kas radījusi Vācijā ar nodokli apliekamos ienākumus, kādēļ rezidenti un nerezidenti šajā ziņā ir līdzīgā situācijā" [15].

58. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Conijn* Tiesa attiecināja šo analīzi uz nodokļu

15 — Minētā sprieduma 27. punkts.

konsultāciju izmaksām, kas bija radušās kādam nodokļu maksātājam nerezidentam Vācijā, lai sagatavotu savu nodokļu deklarāciju saistībā ar viņa gūtajiem ienākumiem šajā dalībvalstī. Tā norādīja, ka pienākums sagatavot deklarāciju izriet no fakta, ka šī persona gūst ienākumus šajā dalībvalstī. No tā Tiesa secināja, ka šīs izmaksas ir tieši saistītas ar Vācijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem tādējādi, ka tie vienādi apgrūtina visu nodokļu maksātāju ienākumus, vai tie būtu rezidenti vai nerezidenti [16]. Tiesa ir piebildusi, ka nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti ir līdzīgā situācijā valsts nodokļu tiesību sarežģītības ziņā un ka nodokļu maksātājiem atzītās tiesības uz atskaitīšanu, kuru mērķis ir kompensēt izmaksas, kas radušās saistībā ar finanšu konsultāciju, būtu jāvar piemērot arī attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kas saskaras ar tādu pašu valsts nodokļu sistēmas sarežģītību [17].

59. Visbeidzot, iepriekš minētajā spriedumā lietā *Centro Equestre da Lezíria Grande* Tiesa ir precizējusi, ka ar jēdzienu "profesionālas izmaksas, kas tieši saistītas ar dalībvalstī, kurā tiek īstenota darbība, gūtajiem ienākumiem" ir jāsaprot tādas izmaksas, kas atspoguļo tiešu ekonomisku saikni ar pakalpojumu, kas ir aplikšanas ar nodokli šajā valstī pamatā, un kas tādējādi nav nošķiramas no tā kā ceļošanas izdevumi un viesnīcas izdevumi, neatkarīgi no vietas un brīža, kad tie ir radušies [18].

60. Aplūkojot šo judikatūru, uzskatu, ka noteicošais kritērijs, lai noteiktu, vai izmaksas ir jāuzskata par personisku apgrūtinājumu vai drīzāk kā izmaksas, kas tieši saistītas ar ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, ir šo izmaksu cēlonis. Tās ir jāuzskata par izmaksām, kas ir tieši saistītas ar šiem ienākumiem, ja tās radījusi darbība, kas ir ļāvusi gūt šos ienākumus, nevis nodokļu maksātāja personiskā situācija.

61. Šajā lietā, kā to uzsver Komisija, īres ienākumus prasītājs būtu varējis gūt, tikai pateicoties attiecīgo nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošanai, un šī nodošana varēja notikt, tikai pretī maksājot attiecīgo pensiju.

62. Ir skaidrs, ka šīs pensijas summa, kā tas izriet no lietas materiāliem, neatbilst nodoto nekustamo īpašumu ekonomiskajai vērtībai. Kā to norāda Vācijas valdība, tās summa varēja tikt noteikta saskaņā ar pušu kopīgu vienošanos ģimenes lokā vienlaicīgi atbilstoši dāvinātāja vajadzībām un dāvinājuma saņēmēja ekonomiskajai kapacitātei. Tomēr šis apstāklis nekādi nemazina dāvinājuma saņēmēja saistību maksāt šādu pensiju nenovēršamo raksturu, lai varētu saņemt nekustamos īpašumus no saviem vecākiem un tādējādi — to radītās īres maksas.

16 — Minētā sprieduma 22. punkts.
17 — Turpat (23. punkts).
18 — Minētā sprieduma 25. punkts.

63. Citiem vārdiem sakot, bez pensijas prasītājs nebūtu varējis iegūt izīrēto nekustamo īpašumu īpašuma tiesības un tādējādi — to radītos īres ienākumus.

64. Manuprāt, noteicošais faktors šajā lietā tādējādi ir fakts, ka attiecīgo pensiju ir radījusi Vācijā ar nodokli apliekamos īres ienākumus dodošo nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošana, nevis tikai bērnu pienākums palīdzēt saviem vecākiem. Ja pensija, par kuru ir strīds, ir radusies saistībā ar izīrēto nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, uzskatu, ka tā ir jāuzskata par izmaksām, kas ir tieši saistītas ar šo nekustamo īpašumu radīto īres maksu.

65. Šī analīze, manuprāt, nav pretrunā faktam, ka atšķirībā no profesionālajām izmaksām un nodokļu konsultāciju izmaksām, par kādām ir iepriekš minētie spriedumi lietās *Gerritse* un *Conijn*, pensija, par kuru ir strīds, būtu maksājama, pat ja prasītājs nebūtu izīrējis nekustamos īpašumus un nebūtu guvis nekādus Vācijā ar nodokli apliekamus ienākumus.

66. Manuprāt, svarīgi ir tas, ka nodokļu maksātāji nerezidenti, saņemot šos īres ienākumus, tiek aplikti ar nodokli tāpat kā nodokļu maksātāji rezidenti un ka, neapņemoties nekustamo īpašumu dāvinātājam maksāt pensiju, tie nevarētu no dāvinātāja saņemt īpašumu un tādējādi to izīrēt.

67. No tā, ja Tiesa piekrīt šai analīzei, izriet, ka tādi nodokļu maksātāji nerezidenti kā prasītājs attiecībā uz šādu pensiju ir tādā pašā situācijā kā nodokļu maksātāji rezidenti. Valsts tiesiskais regulējums, dodot iespēju nodokļu maksātājiem atskaitīt šo pensiju no Vācijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, šķiet tādējādi esam pretrunā EKL 56. pantam.

68. Turklāt Vācijas valdība nesniedz nekādu attaisnojumu šādai atšķirīgai attieksmei.

69. Tādējādi piedāvāju uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu atbildēt, ka EKL 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru bērns, kurš daļēji maksā ienākumu nodokli šajā valstī un kurš maksā saviem vecākiem pensiju pēc nekustamo īpašumu nodošanas, nododot īpašuma tiesības vai priekšlaicīgi mantojot, atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta nevar atskaitīt šo pensiju no šo nekustamo īpašumu radītajiem īres ienākumiem, ir pretējs šī panta noteikumiem, tā kā šo pensiju ir radījusi šī īpašuma nodošana.

V — Secinājumi

70. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu uz *Niedersächsisches Finanzgericht* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

EKL 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru bērns, kurš daļēji maksā ienākumu nodokli šajā valstī un kurš maksā saviem vecākiem pensiju pēc nekustamo īpašumu nodošanas, nododot īpašuma tiesības vai priekšlaicīgi mantojot, atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta nevar atskaitīt šo pensiju no šo nekustamo īpašumu radītajiem īres ienākumiem, ir pretējs šī panta noteikumiem, jo šo pensiju ir radījusi šī īpašuma nodošana.