ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 9. martā [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai ir lūgts nospriest, vai Kopienu tiesības aizliedz, ka vienas dalībvalsts pilsonim, kas ir daļējs ienākuma nodokļa maksātājs citā dalībvalstī — šajā gadījumā Vācijas Federatīvajā Republikā — nav iespējas no ienākumu summas, kurai ir piemērojami nodokļi, atskaitīt nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas, kas viņam radušās, lai izpildītu nodokļu saistības pēdējā minētajā dalībvalstī, kaut gan nodokļa maksātājs, kam šajā pašā dalībvalstī piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem, šādas izmaksas var atskaitīt.

I — Atbilstošās valsts tiesību normas

2. Saskaņā ar Likumu par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 1997. gada redakcijā (turpmāk tekstā — "*EStG 1997*") [2] ir jānošķir nodokļa maksātāji, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem, un nodokļa maksātāji, kam nodokli piemēro attiecībā uz daļu no ienākumiem. Atšķirībā no pirmajiem minētajiem daļēji nodokļa maksātāji ir personas, kam Vācijā nav ne dzīvesvietas, ne parastās uzturēšanās vietas un kuriem tajā piemēro nodokli tikai par ienākumiem, kas gūti šajā dalībvalstī.

3. Šajos Vācijā gūtajos ienākumos saskaņā ar *EStG 1997* 49. panta 1. punkta 2. apakšpunkta a) daļu ir minēti ienākumi no amatniecības, rūpnieciskās darbības vai komercdarbības.

4. *EStG 1997* 50. panta 1. punktā ir ietverti īpaši noteikumi, kas piemērojami nodokļa maksātājiem, kas ir daļēji ienākuma nodokļa maksātāji Vācijā. No tā izriet, ka šie nodokļa maksātāji no ienākumu summas, kurai ir piemērojami nodokļi, nevar atskaitīt "ārkārtas izdevumus", piemēram, nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas [3], kaut gan nodokļa maksātāji, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem, šādas izmaksas var atskaitīt saskaņā ar *EStG 1997* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — *BGBl.*. 1997 I, 823. un turpmākās lpp.

3 — Skat. *EStG 1997* 50. panta 1. punkta piekto teikumu.

5. Turklāt jāprecizē, ka pēdējā minētajā pantā izdevumi, kas ietilpst kategorijā "ārkārtas izdevumi", ir nošķirti no izdevumiem, kas atbilst "ekspluatācijas izmaksām" vai "profesionālās darbības izmaksām".

II — Pamata prāva

6. Koneins [*Conijn*], kas ir Nīderlandes pilsonis un Nīderlandes iedzīvotājs, 1998. gadā saistībā ar dalību komandītsabiedrībā, kura darbojas saskaņā ar Vācijas tiesībām, ar tiesību pārņēmējas sabiedrības starpniecību guva rūpnieciska un komerciāla rakstura ienākumus Vācijā DEM 146 373,50 apmērā. Šī summa ir mazāka par 90 % no Koneina kopējiem ienākumiem.

7. Nodokļu deklarācijā par 1998. gadu Koneins DEM 1046 ierakstīja kā atskaitāmu summu, kas atbilst nodokļu konsultācijas izmaksām, kuras viņam radušās, sagatavojot nodokļu deklarāciju Vācijā, [un] norādīja šo summu kā "ārkārtas izdevumus" saskaņā ar *EStG 1997* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu.

8. *Finanzamt Hamburg-Nord* (Ziemeļhamburgas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") atteicās atzīt šo izmaksu atskaitījumu, pamatojoties uz *EStG 1997* 50. panta 1. punkta piekto teikumu.

9. Koneins par šo lēmumu iesniedza prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa). Šī prasība tika noraidīta ar 2003. gada 11. novembra spriedumu.

10. Prasītājs pamata lietā kasācijas ("Revision") kārtībā pārsūdzēja šo spriedumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa), lūdzot to atcelt minēto spriedumu un nospriest, ka nodokļu konsultācijas izmaksas ir atskaitāmas. Savukārt *Finanzamt* lūdza pārsūdzību noraidīt.

III — Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

11. Lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu *Bundesfinanzhof* norāda, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātājiem, kas ir valsts iedzīvotāji, un pret nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kura izriet no iepriekš minētajām *EStG 1997* normām, varētu būt pretrunā EK līguma 52. pantā (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — 43. pants) noteiktajai pamatbrīvībai, t.i., brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

12. Tā vispirms konstatē, ka Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka valsts iedzīvotāju stāvoklis un nerezidentu stāvoklis principā nav līdzīgs un ka tādējādi priekšrocības, ko sniedz atskaitījumi, kuri saistīti ar nodokļa maksātāja personisko stāvokli ienākumu

gūšanas valstī, nav obligāti jāattiecina uz nerezidentiem.

13. Tad tā vērš uzmanību uz to, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru vienīgi tad, ja daļējs nodokļa maksātājs saņem gandrīz visus ienākumus, kuriem piemēro nodokli, to gūšanas valstī, atbilstoši vienlīdzīgas attieksmes principam uz to ir jāattiecina nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar viņa personisko vai ģimenes stāvokli. Pēc iesniedzējtiesas uzskatiem šī atkāpe tomēr tieši attiecas tikai uz ierobežotu nodokļu priekšrocību kategoriju, kuras saistītas ar nodokļa maksātāja personisko vai ģimenes stāvokli, nevis uz "jebkādu iespējamo saistību ar privāto dzīvi".

14. *Bundesfinanzhof* šajā sakarā norāda, ka iespēja atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas ir pamatota galvenokārt ar subsidēšanas un atlaižu piešķiršanas mērķiem, kam nav nekāda sakara ar nodokļa maksātāja personisko stāvokli. Nodokļa maksātājam ir jāsaņem zināma kompensācija, jo nodokļu tiesību sarežģītības dēļ tam ir nācies vērsties pie nodokļu konsultanta; šajā kompensācijā ņem vērā "obligātos izdevumus", ko tam ir nācies uzņemties un kas ir mazinājuši tā ienākumus. Šie apsvērumi neizskaidro, kāpēc šī nodokļu priekšrocība ir jāatsaka nerezidentiem, vismaz gadījumā, ja nodokļu konsultācija neattiecas uz nodokļu deklarāciju nodokļa maksātāja dzīvesvietas valstī, bet gan tikai uz nodokļu deklarāciju ienākumu gūšanas valstī.

15. Pēc iesniedzējtiesas uzskatiem, pat pamatojoties uz pieņēmumu, ka nodokļu konsultācijas izmaksas ir izmaksas, kas radušās saistībā ar personisko dzīvi, ir jāņem vērā, ka tad, ja Vācijas likumdevējs ir nolēmis atļaut šo izmaksu atskaitījumu, tam šī atļauja ir jāievēro bez pretrunām. Šīs izmaksas ir apgrūtinājums, kas vienlīdz ietekmē kā nerezidenta, tā valsts iedzīvotāja ienākumus. Abiem minētajiem ir vienāds pienākums sagatavot nodokļu deklarāciju.

16. Tā kā izklāstīto iemeslu dēļ *Bundesfinanzhof* bija šaubas par šajā lietā piemērojamo Vācijas nodokļu tiesību atbilstību Kopienu tiesībām, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 52. pants [jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants] aizliedz, ka citas dalībvalsts pilsonis, kas ir daļējs nodokļa maksātājs Vācijas Federatīvajā Republikā, no ienākumu summas, kam ir piemērojami nodokļi, kā ārkārtas izdevumus nevar atskaitīt viņam radušās nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas, kaut gan šādu atskaitījumu var veikt nodokļa maksātājs, kam piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem?"

IV — Analīze

17. Šajā jautājumā *Bundesfinanzhof* būtībā vaicā, vai Līguma 52. pants aizliedz, ka vienas dalībvalsts pilsonim, kas ir daļējs ienākuma nodokļa maksātājs citā dalībvalstī — šajā gadījumā Vācijā —, nav iespējas no ienākumu summas, kurai ir piemērojami nodokļi, atskaitīt nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas, kas viņam radušās, lai izpildītu nodokļu saistības pēdējā minētajā dalībvalstī, kaut gan nodokļa maksātājs, kam šajā pašā dalībvalstī piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem, šādas izmaksas var atskaitīt.

18. Vispirms jānorāda tas pats, ko ir norādījusi Komisija — ka no iesniedzējtiesas sniegtā faktisko apstākļu raksturojuma nevar saprast, kāda nozīme šajā lietā ir Koneina dalībai komandītsabiedrībā, kas darbojas saskaņā ar Vācijas tiesībām.

19. Šāda norāde var izrādīties noderīga, nosakot, kuri ir atbilstošie pamata prāvā piemērojamie Līguma panti, proti, vai tie ir panti par brīvību veikt uzņēmējdarbību, vai arī panti par kapitāla brīvu apriti.

20. Ir zināms, ka saskaņā ar Līguma 52. panta otro daļu "brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus [..] ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība [..]". Pēc Tiesas uzskatiem "savas tiesības veikt uzņēmējdarbību īsteno kādas dalībvalsts pilsonis, kam citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā ir dalība kapitālā, kas tam piešķir noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības" [4].

21. Savukārt, ja pēdējais minētais nosacījums nav izpildīts, ir piemērojami noteikumi par kapitāla brīvu apriti.

22. Ņemot vērā šaubas, kādas varētu rasties par Līguma 52. panta piemērojamību pamata prāvā, un tā kā par šo jautājumu lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu nav pietiekami precīzas informācijas, ir jāatgādina, ka pēc Tiesas uzskatiem "EKL 234. pantā noteiktā procesa ietvaros, kura pamatā ir funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš lietas faktu vērtējums ir valsts tiesas kompe-

4 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts). Šajā sakarā skat. arī 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 77. punkts) un 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts).

tencē"[5]. Tātad pietiek konstatēt, ka šajā gadījumā iesniedzējtiesa acīmredzot ir secinājusi, ka tajā izskatāmajā prāvā ir piemērojams Līguma 52. pants un ka, tā kā nav būtisku pierādījumu, kas liecinātu, ka ir jāpiemēro noteikumi par kapitāla brīvu apriti, Tiesai ir jāinterpretē minētās iesniedzējtiesas norādītā tiesību norma.

24. Tagad ir precīzi jāatbild uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu.

23. Ņemot vērā Līguma 52. panta interpretāciju, ko Tiesa tādējādi sniegs šajā lietā, iesniedzējtiesai pēc tam vajadzēs pārbaudīt, vai Koneina dalība komandītsabiedrībā, kas darbojas saskaņā ar Vācijas tiesībām, piešķir tam noteiktu ietekmi uz minētās sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības. Ja tā nav, atbilstošie valsts tiesību akti pamata prāvā ir par kapitāla brīvu apriti EK līguma 73.b panta (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) nozīmē, nevis par brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas ir aizsargāta ar Līguma 52. pantu[6]. Tomēr jāuzsver, ka pēdējā minētajā gadījumā Tiesas atbilde uz šo prejudiciālo jautājumu būtu spēkā arī attiecībā uz kapitāla brīvas aprites jomu, jo — kā redzēsim — galvenā šīs lietas problēma ir jautājums par to, vai Vācijas tiesiskajā regulējumā, saskaņā ar kuru personām, kas ir daļējas nodokļa maksātājas, nav iespējas atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras tām radušās privāti, ir konstatējama diskriminācija, kas ir aizliegta ar Kopienu tiesībām, vai nav.

25. No šāda viedokļa vispirms ir jāatgādina, ka aizliegums dalībvalstīm paredzēt ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību attiecas arī uz nodokļu tiesību normām. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, kaut arī pašlaik spēkā esošajās Kopienu tiesībās tiešie nodokļi neietilpst Kopienas kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence, ievērojot Kopienu tiesības[7].

26. Tas nozīmē, ka tām ir "[..] jāatturas no jebkādas atklātas vai slēptas diskriminācijas pilsonības dēļ"[8]. Vienlīdzīgas attieksmes princips aizliedz ne vien atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī visa veida slēptu diskrimināciju, kura, piemērojot citus atšķi-

5 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 41. punkts). Šajā sakarā skat. arī 2003. gada 25. februāra spriedumu lietā C-326/00 *IKA* (*Recueil*, I-1703. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 — Šajā sakarā skat. Tiesas 2004. gada 8. jūnija rīkojumu lietā C-268/03 *De Baeck* (Krājums, I-5961. lpp., 25. un 26. punkts).

7 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra.

8 — Skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts) un 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 75. punkts).

rības kritērijus, faktiski rada tādu pašu rezultātu [9]. Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļu priekšrocības ir paredzētas tikai valsts iedzīvotājiem, principā var būt nelabvēlīgs pārējo dalībvalstu pilsoņiem, jo nerezidenti visbiežāk ir citu dalībvalstu pilsoņi; tādējādi šāds tiesiskais regulējums var radīt netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ [10].

27. Tāpat atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai "diskriminācija rodas tad, ja salīdzināmām [līdzīgām] situācijām tiek piemērotas dažādas tiesību normas, vai arī tad, ja tā pati tiesību norma tiek piemērota dažādās situācijās" [11]. Lai pārbaudītu, vai pastāv diskriminācija, Tiesa parasti pamatojas uz tēzi, ka "attiecībā uz tiešajiem nodokļiem rezidentu un nerezidentu stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairum[ā] gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte [spēja maksāt nodokļus], ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personiskās attiecības un ģimenes stāvokli [personisko un ģimenes stāvokli], visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas vispārīgi atbilst attiecīgās personas parast[aj]ai uzturēšanās vietai" [12].

28. No tā izriet, ka, "ja dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā nodrošina rezidentam, tad vispārīgi, ievērojot objektīvu atšķirību starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti [spēju maksāt nodokļus] un personiskajām attiecībām [personisko stāvokli] un ģimenes stāvokli, šāda rīcīb[a] nav diskriminējoša" [13].

29. Noteikusi šo principu, Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker* tomēr precizēja, ka nerezidents un valsts iedzīvotājs neatrodas objektīvi atšķirīgā situācijā, ja "nerezidentam valstī, kurā viņš dzīvo, nav nekād[u] ievērojam[u] ienākum[u], un viņa ar nodokli apliekamie ienākumi būtībā attiecas uz darbību, ko viņš veic valstī, kurā viņš strādā, tā, ka valsts, kur viņš dzīvo, nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personiskās attiecības [personisko stāvokli] un ģimenes stāvokli" [14]. Pēc Tiesas

9 — Skat. it īpaši 1974. gada 12. februāra spriedumu lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts), 1991. gada 21. novembra spriedumu lietā C-27/91 *Le Manoir* (*Recueil*, I-5531. lpp., 10. punkts) un 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 26. punkts).

10 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker* (28. un 29. punkts) un 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 38. punkts).

11 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 17. punkts.

12 — Skat. it īpaši 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp., 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 — Turpat, 16. punkts un tajā minētā judikatūra.

14 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 36. punkts. Tāpat iepriekš minētajā spriedumā lietā *Wielockx* Tiesa ir atzinusi, ka "nodokļa maksātājs nerezidents — darba ņēmējs vai pašnodarbinātais —, kas gūst visus vai gandrīz visus ienākumus valstī, kurā tas veic profesionālo darbību, attiecībā uz ienākuma nodokli objektīvi atrodas tādā pašā stāvoklī kā šīs valsts iedzīvotājs, kurš tajā veic tādu pašu darbību" (20. punkts).

uzskatiem, "starp šāda nerezidenta stāvokli un tāda valsts iedzīvotāja stāvokli, kas veic līdzīgu [..] darbību, nav objektīvas atšķirības, kas pamatotu atšķirīgu attieksmi saistībā ar nodokļa maksātāja personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, piemērojot nodokļus" [15].

30. Šī judikatūra ir vairākkārt piemērota attiecībā uz nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nodokļa maksātāju personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, piemēram, nodokļa likmes progresivitātes samazināšanu par labu laulātiem pāriem [16], ienākuma nodokļa atvilkumiem no vecuma pensiju fondu izveidošanā ieguldītajiem līdzekļiem [17] vai nodokļu samazinājumu, kas saistīts ar personiskajām saistībām, piemēram, uzturnaudas maksāšanu [18].

31. Atšķirībā no Vācijas valdības uzskatu, ka judikatūra, kas radusies no iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker*, nav piemērojama šajā lietā, kuru Tiesai nodevusi *Bundesfinanzhof*.

32. Pirmkārt, atbilstoši šai judikatūrai nerezidentu un valsts iedzīvotāju pielīdzināmības kritērijs attiecībā uz ienākuma nodokli ir pamatots ar to, ka nerezidenti tāpat kā valsts iedzīvotāji gūst visus vai gandrīz visus ar nodokli apliekamos ienākumus no darbības, ko tie veic valstī, kurā piemēro nodokli. Tā tas nav gadījumā, ja dalībvalsts pilsoņa — kā Koneina — ienākumu summa, kurus tas gūst valstī, kurā piemēro nodokli, saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm ir mazāka par 90 % no kopējiem ienākumiem [19].

33. Otrkārt, šī judikatūra jau kopš tās rašanās ir attiekusies tikai uz nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nodokļa maksātāju personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā. Nedomāju, ka nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas varētu ietilpt šajā nodokļu priekšrocību kategorijā, ja tās nekādi nav saistītas ar pazīmēm, kas raksturīgas nodokļa maksātāja, kuram piemēro nodokli, personiskajam un ģimenes stāvoklim.

34. Manuprāt, šajā sakarā nav nozīmes tam, ka nodokļu deklarācijā, kas sagatavota ar nodokļu konsultanta palīdzību, ir norādītas kādas ziņas par nodokļa maksātāja civilstāvokli vai ģimenes stāvokli. Man nešķiet, ka šāds konstatējums radītu šaubas par to, ka iespēja atskaitīt nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas nav vērsta uz to, lai ņemtu

15 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 37. punkts.

16 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*.

17 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Wielockx*.

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *De Groot*.

19 — Šajā sakarā skat. 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp.), kurā Tiesa ir atzinusi par pieļaujamu, ka dalībvalsts nodokļu priekšrocības piemērošanai nerezidentiem, kas rodas sakarā ar viņu personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, izvirza nosacījumu, ka attiecībā uz vismaz 90 % to kopējās ienākumu summas tiek piemērots nodoklis šajā valstī (32. punkts).

vērā nodokļa maksātāju personisko un ģimenes stāvokli.

35. Tā kā uzskatu, ka iespēja atskaitīt šādas izmaksas nav nodokļu priekšrocība, kas saistīta ar nodokļa maksātāja nerezidenta personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, tagad ir jānosaka, vai šāda veida nodokļu priekšrocību var vērtēt saistībā ar Kopienu tiesībām un it īpaši Līguma 52. pantu un kā šāds vērtējums jāveic.

36. Attiecībā uz šīs nodokļu priekšrocības raksturu Vācijas valdība rakstveida apsvērumos norāda, ka nodokļu konsultācijas izmaksas, kas Vācijas tiesībās ietilpst kategorijā "ārkārtas izdevumi", ir "izdevumi, kas radušies saistībā ar privāto dzīvi", jo tieši nodokļa maksātājs privāti izlemj vērsties pie nodokļu konsultanta [20].

37. Vācijas valdība arī skaidro, ka šīs nodokļu konsultācijas izmaksas, kas paredzētas kā privāti izdevumi, ir jānošķir no nodokļu konsultācijas izmaksām, kas rodas saistībā ar profesionālo darbību. Ja minētās izmaksas ir saistītas ar profesionālo darbību, tās saistībā ar nodokļiem var atskaitīt kā ekspluatācijas izmaksas vai kā profesionālās darbības izmaksas. Šī iespēja ir gan fiziskām personām, gan kapitāla sabiedrībām neatkarīgi no tā, vai tās Vācijā ir daļējas nodokļa maksātājas, vai arī tām Vācijā piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem. Tātad nodokļa maksātājs nerezidents tādā stāvoklī, kādā ir Koneins, no ienākumiem, kam piemēro nodokļus, var pilnībā atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras saistītas ar profesionālo darbību [21].

38. Visbeidzot, Vācijas valdība norāda, ka Vācijas tiesībās izdevumi, kas radušies saistībā ar privāto dzīvi, principā nerada nodokļa atskaitīšanu. Tomēr izņēmuma gadījumā privātos izdevumus var atskaitīt no ienākuma nodokļa, ja likumā tas ir skaidri paredzēts un ja šie izdevumi ir "nenovēršams apgrūtinājums, kas ietekmē spēju maksāt nodokļus un maksātspēju". Pēc minētās valdības uzskatiem nodokļu konsultācijas izmaksas, kas noteiktas *EStG 1997* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktā, tādas ir. Šīs izmaksas attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem, uzskata par "ārkārtas izdevumiem", "jo šīs izmaksas bieži vien var būt vajadzīgas nodokļu tiesību sarežģītības dēļ un tādējādi

20 — Rakstveida apsvērumu 22. punkts. Attiecībā uz šo izdevumu kategoriju ir jāmin 2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling* (*Recueil*, I-13389. lpp.), kas attiecas uz nodokļu priekšrocību, kuru veido izdevumu, kas radušies mājkalpotājam, atskaitījums. Tomēr vēlos norādīt, ka šis spriedums ir saistīts ar sevišķiem apstākļiem, it īpaši ar faktu, ka "uz Eiropas Kopienu ierēdņiem un pārējiem darbiniekiem attiecas īpaši noteikumi nodokļu jomā, kas tos atšķir no citiem darba ņēmējiem" (29. punkts).

21 — Rakstveida apsvērumu 21. punkts.

var ietekmēt nodokļa maksātāja maksātspēju" [22].

39. Atzīstu, ka, manuprāt, šie paskaidrojumi nepierāda, ka apstrīdētā nodokļu tiesību norma atbilstu Kopienu tiesībām un it īpaši Līguma 52. pantam.

40. Ir skaidrs, ka atbilstoši *EStG 1997* tiesības atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas kā "ārkārtas izdevumus" ir nodokļu priekšrocība, kas attiecas vienīgi uz nodokļa maksātājiem, kas dzīvo Vācijā. Tātad no šāda viedokļa nodokļa maksātāji nerezidenti atrodas nelabvēlīgākā stāvoklī nekā nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji; tas var atturēt viņus no uzņēmējdarbības veikšanas Vācijā [23].

41. Vai šī atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātājiem, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātājiem nerezidentiem ir pamatota ar objektīvu stāvokļa atšķirību starp abām nodokļa maksātāju kategorijām, kā rezultātā to nevar atzīt par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ?

42. Nedomāju vis.

43. Pēc maniem uzskatiem attiecībā uz iespēju atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātāji nerezidenti atrodas objektīvi līdzīgā stāvoklī, tāpēc šajā ziņā atšķirīga attieksme pret tiem rada netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ.

44. Šajā lietā nodokļa maksātāju, kas ir valsts iedzīvotāji, stāvokļa pielīdzināmība nodokļa maksātāju nerezidentu stāvoklim, manuprāt, ir jāizvērtē pēc līdzīgiem apsvērumiem kā tie, ko Tiesa ir izmantojusi 2003. gada 12. jūnija spriedumā lietā *Gerritse* [24].

45. Atgādinu, ka minētajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka "valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nerezidentiem nodok-

22 — Rakstveida apsvērumu 23. punkts. Vācijas valdība ir precizējusi, ka šī norma attiecas ne vien uz konsultācijas izmaksām, kas saistītas ar valsts nodokļu sistēmu, bet arī uz konsultācijas izmaksām, kas saistītas ar ārvalstu nodokļu sistēmu. Pēc minētās valdības uzskatiem "ārvalstu nodokļu tiesības bieži vien ir tikpat sarežģītas kā Vācijas nodokļu tiesības" (tas pats punkts).

23 — Protams, nodokļu konsultācijas izmaksas var atbilst mazai daļai ienākumu, kam piemēro nodokli, kā tas ir pamata prāvā. Tomēr atgādinu, ka pēc Tiesas uzskatiem "pat niecīga apjoma vai maznozīmīgs ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir aizliegts ar Līguma 52. pantu" (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 43. punkts).

24 — C-234/01 (*Recueil*, I-5933. lpp.).

ļu piemērošanas jomā nav tiesību atskaitīt profesionālās darbības izmaksas, bet šādas tiesības ir piešķirtas valsts iedzīvotājiem, var būt nelabvēlīgs galvenokārt citu dalībvalstu pilsoņiem un tātad ietver netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ [..]" [25].

46. Taču, pirms izdarīt šādu konstatējumu, Tiesai vajadzēja pārliecināties, ka valsts iedzīvotāju un nerezidentu stāvoklis saistībā ar iespēju atskaitīt profesionālās darbības izmaksas ir līdzīgs. Šajā sakarā tā atzina, ka "attiecīgās profesionālās darbības izmaksas ir tieši saistītas ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus Vācijā, tādējādi šajā ziņā valsts iedzīvotāji un nerezidenti atrodas līdzīgā stāvoklī" [26].

47. Valsts iedzīvotāju un nerezidentu pielīdzināmības kritērijs šajā gadījumā ir pamatots ar domu, ka attiecībā uz ienākumiem, kas gūti, veicot vienādu profesionālo darbību Vācijā, abas nodokļa maksātāju kategorijas vienlīdz skar minēto ienākumu samazinājums profesionālās darbības izmaksu dēļ, kuras tiem ir nācies segt tiešā saistībā ar attiecīgo darbību. Tā kā no šāda viedokļa starp tiem nav nekādas objektīvas atšķirības, atšķirīga attieksme pret tiem attiecībā uz iespēju atskaitīt minētās izmaksas ir netieša diskriminācija pilsonības dēļ.

48. Tādējādi vienlaikus ar judikatūru, kas izriet no iepriekš minētās lietas *Schumacker*, Tiesa ir atzinusi, ka attiecībā uz nodokļu priekšrocībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, var izmantot citus valsts iedzīvotāju un nerezidentu pielīdzināmības kritērijus.

49. Šajā lietā uzskatu, ka valsts iedzīvotāju un nerezidentu stāvokļa pielīdzināmība izriet no turpmāk minētā.

50. Pirmkārt, nodokļu konsultācijas izmaksas, kas nodokļa maksātājam — neatkarīgi no tā, vai viņš ir Vācijas iedzīvotājs vai nerezidents — ir radušās, sagatavojot deklarāciju par ienākumiem šajā dalībvalstī, ir tieši saistītas ar ienākumiem, kuriem šajā pašā dalībvalstī piemēro nodokļus; tādējādi tās vienlīdz ietekmē ienākumus, ko gūst abu kategoriju nodokļa maksātāji.

25 — Turpat, 28. punkts.
26 — Turpat, 27. punkts.

51. Otrkārt, nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātāji nerezidenti, manuprāt, atrodas līdzīgā stāvoklī attiecībā uz nodokļu tiesību sarežģītību.

52. Šajā sakarā atgādinu, ka pēc Vācijas valdības uzskatiem iespēja atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas ir izskaidrojama ar to, ka bieži vien šīs izmaksas var būt vajadzīgas nodokļu tiesību sarežģītības dēļ un tādējādi var ietekmēt nodokļa maksātāja maksātspēju. Tāpēc saskaņā ar minētās valdības viedokli ir "jāpiešķir nodokļa maksātājam kompensācija par izdevumiem, kuri ir mazinājuši tā ienākumus sakarā ar nodokļu tiesībām" [27].

53. Pēc manām domām, šie apsvērumi ir jāattiecina arī uz nodokļa maksātāju nerezidentu, kam tāpat kā nodokļa maksātājam, kas ir valsts iedzīvotājs, ir jāsagatavo ienākumu deklarācija un kurš tātad līdzīgi saskaras ar nodokļu tiesību sarežģītību.

54. Tādējādi uzskatu, ka attiecībā uz iespēju nodokļu konsultācijas izmaksas atskaitīt kā "ārkārtas izdevumus" nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātāji nerezidenti atrodas līdzīgā stāvoklī, pirmkārt, tāpēc ka šīs izmaksas ir tieši saistītas ar ienākumiem, kuriem Vācijā piemēro nodokļus, un, otrkārt, tāpēc ka, sagatavojot ienākumu deklarāciju, abas nodokļa maksātāju kategorijas saskaras ar nodokļu tiesību sarežģītību.

55. Tāpēc atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātājiem, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kāda izriet no iepriekš minētajām *EStG 1997* normām, manuprāt, ir uzskatāma par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ, kas ir pretrunā Līguma 52. pantam.

56. Tā kā šiem brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem šajā tiesvedībā nav sniegts nekāds pamatojums, uzskatu, ka Tiesai vajadzētu konstatēt, ka Līguma 52. pants aizliedz, ka vienas dalībvalsts pilsonim, kas ir daļējs ienākuma nodokļa maksātājs citā dalībvalstī, nav iespējas no ienākumu summas, kurai ir piemērojami nodokļi, atskaitīt nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas, kas viņam radušās, izpildot nodokļu saistības pēdējā minētajā dalībvalstī, kaut gan nodokļa maksātājs, kam šajā pašā dalībvalstī piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem, šādas izmaksas var atskaitīt.

27 — Tās rakstveida apsvērumu 29. punkts.

V — Secinājumi

57. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) aizliedz, ka vienas dalībvalsts pilsonim, kas ir daļējs ienākuma nodokļa maksātājs citā dalībvalstī, nav iespējas no ienākumu summas, kurai ir piemērojami nodokļi, atskaitīt nodokļu konsultanta konsultācijas izmaksas, kas viņam radušās, izpildot nodokļu saistības pēdējā minētajā dalībvalstī, kaut gan nodokļa maksātājs, kam šajā pašā dalībvalstī piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem, šādas izmaksas var atskaitīt.