ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 1. martā [1]

1. Šī lieta no jauna skar jautājumu par nodokļu maksātāju, kas nedzīvo dalībvalstī, kura uzliek nodokli, nodokļu tiesiskās situācijas novērtējumu Kopienu tiesībās.

2. Precīzāk, jautājums ir par to, vai Kopienu tiesības ir šķērslis tam, ka Vācijas pilsoņi, kas dzīvo Francijā un strādā valsts licejā Vācijā, aprēķinot Vācijā ienākuma nodokli, nevar ņemt vērā īres ienākumu zudumu, kas rodas tādēļ, ka viņi savu māju lieto savām pašu vajadzībām.

I — Valsts nodokļu režīma atbilstošie noteikumi

3. Atbilstošie noteikumi par fizisko personu, kas dzīvo Francijā, aplikšanu ar ienākuma nodokli, kā arī par nodokļa aprēķināšanu un nodokļa likmēm Vācijā ir ietverti 1987. gada Likumā par fizisko personu ienākuma nodokli ("*Einkommensteuergesetz*", turpmāk — "*EStG 1987*") un starp Franciju un Vāciju noslēgtajā konvencijā, kas vērsta uz [nodokļu] dubultās uzlikšanas novēršanu [2] (turpmāk — "Francijas un Vācijas konvencija").

A — *Fizisko personu, kas dzīvo Francijā un strādā Vācijā, pienākums maksāt ienākuma nodokli Vācijā*

4. *EStG 1987* 1. pants nosaka fiziskās personas, kurām ir pienākums maksāt nodokli Vācijā. Ar nodokli šajā dalībvalstī neatkarīgi no pilsonības tiek apliktas personas, kuru adrese vai parastā dzīvesvieta ir

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Konvencija, kas parakstīta 1959. gada 21. jūlijā Parīzē starp Francijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku ar mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un paredzēt noteikumus par savstarpējo administratīvo un tiesisko palīdzību ienākuma un īpašuma nodokļu jomā, kā arī uzņēmējdarbības un nekustamā īpašuma nodevu jomā. Šī konvencija ir vēlāk grozīta ar papildlīgumu, kas parakstīts Bonnā 1969. gada 9. jūnijā, papildlīgumu, kas parakstīts Bonnā 1989. gada 28. septembrī, un papildlīgumu, kas parakstīts Parīzē 2001. gada 20. decembrī.

valsts teritorijā (1. panta 1. punkts), kā arī Vācijas pilsoņi, kas dzīvo vai uzturas ārvalstīs, ja viņi strādā valsts dienestā Vācijā vai ārvalstīs (1. panta 2. un 3. punkts) [3].

B — *Francijā dzīvojošo, bet Vācijā strādājošo fizisko personu Vācijā apliekamo ienākumu noteikšana*

5. Kas attiecas uz Vācijas pilsoņiem, kas dzīvo Francijā, Francijas un Vācijas konvencijas noteikumi tiek piemēroti, lai noteiktu, kura valsts var viņu ienākumus aplikt ar nodokli. Tādējādi, kas attiecas uz algu, ko viena no līgumslēdzējām valstīm, federālā zeme vai šīs valsts vai federālās zemes publisko tiesību juridiskā persona ir izmaksājusi par administratīvo vai militāro dienestu fiziskajām personām — šīs darbavietas valsts pilsoņiem, kas dzīvo otrā valstī, Francijas un Vācijas konvencijas 14. panta I punkts nosaka, ka šīs personas aplikt ar nodokli var tikai valsts, kas izmaksā atlīdzību.

6. Saskaņā ar šo noteikumu Vācijas pilsoņa, kas dzīvo Francijā un strādā par skolotāju valsts licejā Vācijā, ienākumi tiek aplikti ar nodokli Vācijā. Pretēji tam fiziska persona, kurai ir tikai Francijas pilsonība un kas dzīvo Francijā, bet strādā valsts licejā Vācijā, tiktu aplikta ar nodokli nevis Vācijā, bet Francijā.

7. Francijas un Vācijas konvencijas 20. panta I punkta a) apakšpunkta pirmais teikums, lasot to kopā ar šīs pašas konvencijas 2. panta I 4. punkta a) apakšpunktu, nosaka, ka tiek izslēgti no Vācijā ar nodokli apliekamās bāzes ienākumi, kas gūti Francijā, un Francijā atrodošies īpašumi, kas saskaņā ar minēto konvenciju tiek aplikti ar nodokli Francijā.

8. Pamatojoties uz šīs konvencijas 3. panta I un IV punktu, ienākumi, kas gūti no nekustamā īpašuma, tiek aplikti ar nodokli tikai tajā līgumslēdzējā valstī, kurā tie atrodas. Runa ir par ienākumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma jebkāda veida izmantošanas, piemēram, šī īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas.

9. Saskaņā ar Vācijas tiesībām jēdziens "ienākumi" apzīmē kā *pozitīvos ienākumus*, kas saprotami kā fiziskās personas peļņa, tā arī *negatīvos ienākumus*, par ko uzskatāmi šīs personas zaudējumi vai ienākumu neesamība.

3 — Pie noteiktiem nosacījumiem tas attiecas arī uz Vācijas pilsoņa ģimenes locekļiem un laulāto.

10. Saskaņā ar šīm tiesībām šādi negatīvie ienākumi var rasties no tā, ka fiziskas personas izmanto savu nekustamo īpašumu savām personiskajām vajadzībām [4].

11. Šo kopā piemērojamo noteikumu sekas ir tādas, ka, nosakot Francijā dzīvojošo fizisko personu Vācijā ar nodokli apliekamo ienākumu, netiek ņemti vērā negatīvie ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas ārvalstīs.

12. Jāatzīmē, ka šādu negatīvo ienākumu vērā neņemšana izriet arī no Vācijas tiesībām, tās skatot atsevišķi. Tā *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punkts nosaka, ka ārvalstīs radušies negatīvie ienākumi, kas saistīti ar ārvalstīs esoša nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, var tikt kompensēti tikai ar tāda paša veida ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas gūti tajā pašā valstī.

C — *Fizisko personu, kas dzīvo Francijā, bet strādā Vācijā, nodokļu likmes Vācijā noteikšana*

13. Saskaņā ar Francijas un Vācijas konvencijas 20. panta I punkta a) apakšpunkta otro teikumu tas, ka Vācijā uzliekamā nodokļa bāzes noteikšanai netiek ņemti vērā Francijā gūtie ienākumi, neierobežo Vācijas Federatīvās Republikas tiesības šos ienākumus ņemt vērā, nosakot nodokļa likmi.

14. Tādējādi Vācijas nodokļu tiesības nosaka — ja nodokļu maksātājam ir ārvalstīs gūti ienākumi, kas saskaņā ar konvenciju, kas vērsta uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, netiek aplikti ar nodokli, šie ienākumi tiek iekļauti ar nodokļu apliekamo ienākumu bāzē tikai nodokļa likmes noteikšanas mērķim [5]. Šī noteikuma sekas ir tādas, ka apliekamā bāze nodokļa likmes noteikšanai kļūst *fiktīva*.

15. Šis progresivitātes noteikums var tikt uzskatīts par "negatīvu" [6], kad ir runa par negatīviem ienākumiem, kuru rezultātā faktiski tiek samazināti apliekamie ienākumi, tādējādi izraisot mazākas nodokļa likmes piemērošanu.

16. Tomēr saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Vācija) [7] judikatūru *EStG 1987* 2.a panta

4 — Iesniedzējtiesa šajā sakarā atsaucas uz *EStG 1987* 21. panta 2. punkta pirmo teikumu un 52. panta 21. punkta otro teikumu.

5 — Skat. *EStG 1987* 32.b panta 2. punkta 2. apakšpunktu, lasot to kopā ar 32.b panta 1. punkta 2. apakšpunktu.

6 — Skat. rīkojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu 2. lpp.

7 — Skat. it īpaši 1990. gada 17. oktobra spriedumu I R 182/87, DB 1991, 314. lpp.; I R 177/87, BFH/NV 1992, 104. lpp.; 1993. gada 13. maija spriedumu IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100. lpp., un 1999. gada 17. novembra spriedumu I R 7/99, BFHE 191, 108. lpp.

1. punkta pirmā teikuma 4. punkts atkāpjas no šī noteikuma attiecībā uz negatīviem ienākumiem, kas gūti ārvalstīs no ārvalstīs atrodošos nekustamo īpašumu iznomāšanas vai izīrēšanas. Tādējādi ārvalstīs gūti negatīvie ienākumi nevar tikt ņemti vērā, nodokļa likmes noteikšanas laikā nosakot ar nodokli apliekamo, fiktīvo bāzi [8]. Turklāt *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta otrais teikums skaidri atkāpjas no *EStG 1987* 10. panta piemērošanas, kurš pie noteiktiem nosacījumiem paredz negatīvo ienākumu ņemšanu vērā.

II — Fakti un process pamata prāvā

17. Laulātie Hanss-Jirgens [*Hans-Jürgen*] un Monika [*Monique*] Riteri-Kulē [*Ritter-Coulais*], kas abi ir Vācijas pilsoņi [9], kā pāris tika aplikti ar nodokļiem Vācijā par 1987. finanšu gadu, piemērojot viņiem nodokļu režīmu, kas attiecas uz fiziskām personām, kuru visi ienākumi ir apliekami ar nodokli.

18. Laulātajiem pieder māja, kas atrodas Francijā, un viņi abi strādā par skolotājiem valsts licejā Vācijā [10].

19. No rīkojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka laulātie Riteri-Kulē ir lūguši, lai nodokļa likmes noteikšanai saskaņā ar *EStG 1987* 32.b panta 1. punkta 2. apakšpunktu un 2. panta 2. punktu tiek ņemti vērā viņu īres ienākumu zudumi, kas rodas tādēļ, ka viņi paši dzīvo savā mājā, kas atrodas Francijā [11].

8 — Argumentācija, kas lika izslēgt ārvalstīs gūtos negatīvos ienākumus no nodokļu likmes aprēķināšanas, var īsumā tikt apkopota šādi: argumentācija iesākas ar to, ka *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punkts nosaka, ka ārvalstīs gūtie negatīvie ienākumi, kas saistīti ar ārvalstīs esoša nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, var tikt kompensēti tikai ar tāda paša veida ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas gūti tajā pašā valstī. Iesniedzējtiesa norāda, ka tas ir šis "zaudējumu kompensācijas aizliegums" (es drīzāk runātu par ierobežojumu), kā rezultātā "saskaņā ar likuma garu no nodokļa likmes aprēķināšanas *EStG 1987* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkta un 2. panta 2. punkta nozīmē tiek izslēgti šajā noteikumā norādītie ārvalstīs gūtie ienākumi". Tā precizē, ka "[t]as attiecas arī uz gadījumu, kad attiecīgie ienākumi nav apliekami ar nodokli saskaņā ar konvenciju", kuras mērķis ir nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana (rīkojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu 6. lpp., 2. punkta b) apakšpunkts). Citiem vārdiem sakot, negatīvie ienākumi, kas saistīti ar Francijā atrodošos nekustamo īpašumu, var tikt kompensēti tikai ar pozitīvajiem ienākumiem, kas gūti no Francijā esoša nekustamā īpašuma.

9 — Tiesas sēdes laikā laulāto pārstāvis norādīja, ka Ritera-Kulē kungs ir vācietis un Riteres-Kulē kundze ir Francijas pilsone, kas pēc stāšanās laulībā ir ieguvusi dubulto pilsonību.

10 — Tādējādi pāris tika Vācijā aplikts ar ienākuma nodokli par 1987. finanšu gadu kā Vācijas pilsoņi, kas dzīvo Francijā un strādā valsts licejā Vācijā. Apstāklim, ka Riteres-Kulē kundzei bija arī Francijas pilsonība, tādējādi nebija nozīmes aplikšanai ar ienākuma nodokli Vācijā.

11 — Atgādinām, ka saskaņā ar valsts noteikumiem, ja nodokļu maksātājam ir ārvalstīs gūti ienākumi, kas saskaņā ar konvenciju, kas vērsta uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nav apliekami ar nodokli, šie ienākumi tiek fiktīvi iekļauti nodokļu bāzē tikai tādēļ, lai aprēķinātu nodokļa likmi.

20. Nodokļu administrācija atteicās apmierināt šo lūgumu, pamatojoties uz *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punkta noteikumiem, kas izslēdz ārvalstīs no ārvalstīs atrodošos nekustamo īpašumu iznomāšanas vai izīrēšanas gūto negatīvo ienākumu vērā ņemšanu, nosakot nodokļa likmi [12].

21. Laulātie Riteri-Kulē apstrīdēja šo nodokļu administrācijas lēmumu *Finanzgericht* (Vācija). Tā noraidīja šo prasību, uzskatīdama, ka prasītāji nav cietuši no ar Kopienu tiesībām nesaderīgas diskriminācijas, jo arī fiziskas personas, kas dzīvo Vācijā, nevar atvilkt šādus "ārvalstīs radušos" zaudējumus [13].

22. Tad iesniedzēji ar apelācijas sūdzību pārsūdzēja šo *Finanzegericht* lēmumu *Bundesfinanzhof*. Papildus *Finanzgericht* lēmuma atcelšanai viņi prasīja, lai tiktu grozīts paziņojums par viņu aplikšanu ar nodokli tādējādi, lai, nosakot 1987. finanšu gadam piemērojamā nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā īres ienākumu zudumi.

12 — Tādējādi no tā var secināt, ka *īres ienākumu zudums*, uz kuru atsaucas laulātie Riteri-Kulē, kuru rada fakts, ka viņi paši dzīvo savā mājā Francijā, piemērojot šīs valsts tiesību normas, tiek pielīdzināts *negatīvajiem ienākumiem no ārvalstīs atrodošās nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas*.

13 — Skat. rīkojuma par prejudiciālā jautajuma uzdošanu 3. lpp.

III — Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

23. Lai izlemtu šo prasību, *Bundesfinanzhof* nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai fakts, ka fiziska persona, kura pakļauta neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam Vācijā un kas no Vācijas gūst ienākumus par algotu darbu, nevar no ienākuma nodokļa aprēķina bāzes atvilkt zaudētos īres ienākumus, kas tai radušies citā dalībvalstī, ir pretrunā Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43. un 56. pantam?

2) Ja tas tā nav — vai fakts, ka iepriekš minētie zaudējumi nevar tikt ņemti vērā arī saskaņā ar t.s. negatīvās progresivitātes noteikumu, ir pretrunā Līguma 43. un 56. pantam?"

IV — Analīze

A — *Par interpretējamām Kopienu tiesībām*

24. Abi *Bundesfinanzhof* uzdotie prejudiciālie jautājumi attiecas uz to, kā interpretēt, pirmkārt, EKL 43. pantu par vienas dalībvalsts pilsoņu brīvību veikt uzņēmējdarbību citas dalībvalsts teritorijā un, otrkārt, EKL 56. pantu par kapitāla un maksājumu brīvu apriti.

25. Taču, kā tas skaidri izriet no lietas materiāliem, prāva, ko izskata iesniedzējtiesa, attiecas uz fiziskām personām, kas kā skolotāji valsts licejā Vācijā veic *algotu darbu* dalībvalstī.

26. Šajā sakarā tādējādi šķiet izslēgts, ka EKL 43. panta interpretācija varētu atteikties uz šo lietu un būt noderīga lēmuma pieņemšanai pamata prāvā. No 43. panta otrās daļas teksta skaidri izriet, ka "[b]rīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā *pašnodarbinātām personām* [..]" [14].

27. Tas pats jāsecina attiecībā uz lūgumu par EKL 56. panta interpretāciju, tā kā šī panta saturā neietilpst gadījums, ko izskata iesniedzējtiesa.

28. Saskaņā ar Tiesas sniegto definīciju "kapitāla aprite ir finanšu operācijas, kas galvenokārt vērstas uz attiecīgās summas ieguldīšanu vai investēšanu" [15], izslēdzot atalgojumu par preču tirdzniecību vai pakalpojumu sniegšanu. Turklāt ir interesanti atzīmēt, pat ja tā nebija piemērojama prāvas faktu rašanās laikā, ka Padomes 1998. gada 24. jūnija Direktīva 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [16] pielikumā satur kapitāla aprites piemēru nomenklatūru, kas iedalīta trīspadsmit sadaļās, starp kurām ir ieguldījumi nekustamajā īpašumā.

29. Tomēr nekas rīkojumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu neļauj šī gadījuma faktiskajā kontekstā identificēt kapitāla apriti pāri robežām saistībā ar ieguldījumu nekustamajā īpašumā.

14 — Mans izcēlums.

15 — 1984. gada 31. janvāra spriedums apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi* un *Carbone* (*Recueil*, I-377. lpp., 21. punkts).

16 — OV L 178, 5. lpp.

30. Tādēļ EKL 56. panta interpretācija, mūsuprāt, pamata prāvas izspriešanai nebūtu ne noderīga, ne arī attiecas uz lietu.

31. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru Tiesas kompetencē, pamatojoties uz EKL 234. pantu, ir valsts tiesai, kas lūgusi, lai Tiesa sniedz prejudiciālu nolēmumu, sniegt visu informāciju par Kopienu tiesību interpretāciju, kas var tai būt noderīga, izspriežot pamata prāvu. Šajā nolūkā "Tiesa [..] var ņemt vērā Kopienu tiesību normas, uz kurām valsts tiesa nav atsaukusies, uzdodama savu jautājumu" [17].

32. Ņemot vērā šos faktus, man šķiet nepieciešams izprast *Bundesfinanzhof* uzdotos jautājumus kā tādus, kas lūdz lietā svarīgo Kopienu tiesību interpretāciju, tas ir, šajā gadījumā EEK līguma 48. panta (jaunajā redakcijā — EK līguma 48. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 39. pants) interpretāciju, ciktāl tas attiecas uz darba ņēmējiem Kopienu tiesību definīcijas izpratnē. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "par darba ņēmēju ir uzskatāma persona, kas noteiktu laiku par labu citam un viņa vadībā sniedz pakalpojumus, par kuriem viņa saņem darba samaksu" [18].

B — *Par ārvalstnieciskuma faktora nepieciešamību, kas būtu pietiekams no Kopienu tiesību viedokļa*

33. Mēs tikko redzējām, ka no materiālo tiesību viedokļa laulāto Riteru-Kulē veiktā algotā profesionālā darbība teorētiski viņus iekļauj Līguma 48. panta aizsardzības ietvarā.

34. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šī panta piemērojamība ir aprobežota ar personiskajām situācijām, kuras ir pakļautas Kopienu tiesību regulējumam, tas ir, situācijām, kurām piemīt ārvalstnieciskuma faktors, kas ir pietiekams, lai piemērotu šīs tiesības [19].

17 — 1990. gada 12. decembra spriedums lietā C-241/89 *SARPP* (*Recueil*, I-4695. lpp., 8. punkts). Šajā sakarā skat. it īpaši 1994. gada 2. februāra spriedumu lietā C-315/92 *Verband Sozialer Wettbewerb*, t.s. "Clinique" (*Recueil*, I-317. lpp., 7. punkts); 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutella del fromaggio Gorgonzola* (*Recueil*, I-1301. lpp., 16. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors* (Krājums, I-7183. lpp., 32. punkts).

18 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-85/96 *Martínez Sala* (*Recueil*, I-2691. lpp., 32. punkts).

19 — Vispārīgi runājot, līguma noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, brīvību veikt uzņemējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību "nav piemērojami darbībām, kuru būtisko daļu kopums ir risināmies vienas dalībvalsts iekšienē" (1997. gada 16. janvāra spriedums lietā C-134/95 *USSL n° 47 di Biella*, *Recueil*, I-195. lpp., 19. punkts). Skat. šajā pašā sakarā 1991. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-41/90 *Höfner* un *Elser* (*Recueil*, I-1979. lpp., 37. punkts), 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-332/90 *Steen* (*Recueil*, I-341. lpp., 9. punkts) un 1995. gada 16. februāra spriedumu apvienotajās lietās no C-29/94 līdz C-35/94 *Aubertin* u.c. (*Recueil*, I-301. lpp., 9. punkts).

35. Tādējādi jāpārliecinās, vai, pirmkārt, fakts, ka Riteres-Kulē kundzei 1987. gadā bija dubulta Francijas un Vācijas pilsonība, un, otrkārt, fakts, ka laulātie šajā laikā dzīvoja Francijā, veido ārvalstnieciskuma faktorus, kas ir pietiekami no tolaik piemērojamo Kopienu tiesību viedokļa.

36. Šajā ziņā uzreiz jāatzīmē — fakts, ka Riteres-Kulē kundzei 1987. gadā bija dubultpilsonība, neliekas pietiekams, lai "kopieniskotu" laulāto situāciju, kas tika kopīgi aplikti ar nodokļiem Vācijā kā Vācijas pilsoņi. Kā bija redzams, tikai laulāto Vācijas pilsonība tika ņemta vērā, viņus apliekot Vācijā ar ienākuma nodokli, laulāto pāri šajā kontekstā uzskatot, ja tā varētu teikt, par vienotu vienību [20]. Šī iemesla dēļ uzskatu, ka nav nozīmes atdalīt katra laulātā situāciju, lai to analizētu no Kopienu tiesību viedokļa, kam, ņemot vērā viņu kopīgo aplikšanu ar nodokļiem, beigu beigās būtu mākslīgs raksturs.

37. Turklāt arī neliekas, ka laulāto Riteru-Kulē situācija varētu tikt pielīdzināta Žilī [*Gilly*] kundzes situācijai, kuru Tiesa aplūkoja savā 1998. gada 12. maija spriedumā [21]. Žilī kundze, kurai sākumā bija Vācijas pilsonība, bet pēc tam, stājoties laulībā, iegūta Francijas pilsonība, bija skolotāja valsts izglītības iestādē Vācijā. Laulātie Žilī dzīvoja Francijā. Žilī kundzes ienākumi no algota darba tika aplikti ar nodokļiem Vācijā, piemērojot Francijas un Vācijas konvencijas 14. panta I punkta pirmo teikumu, tā kā bija runa par valsts iestāžu maksātu atlīdzību, kuras saņēmējam bija Vācijas pilsonība [22]. Žilī kundzes ienākumi tika aplikti ar nodokli arī Francijā, kur tiem tika piemērots nodokļu atvieglojums, kas bija vienāds ar šiem ienākumiem atbilstošo Francijas nodokļu atvieglojumu [23], bet mazāks par Vācijā piemērojamo atvieglojumu, par ko laulātie Žilī vērsās pret Francijas iestādēm.

38. Šajā lietā Francijas valdība uzskatīja, ka Žilī kundze nebija izmantojusi Francijā tiesības, kas noteiktas Līguma 48. pantā, jo viņa strādāja savā izcelsmes valstī, proti, Vācijā.

39. Atbildot uz šo argumentu un lai konstatētu, ka uz Žilī kundzes situāciju attiecās noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, Tiesa uzskatīja, ka "ir pietiekami [..] uzsvērt, ka Žilī kundze, stādamās laulībā, ir ieguvusi Francijas pilsonību un ka viņa veic savu profesionālo darbību Vācijā, dzīvodama Francijā. Pie šādiem apstākļiem *šajā pēdējā*

20 — Skat. šo secinājumu 17. un 18. punktu un it īpaši 10. zemsvītras piezīmi.

21 — Spriedums lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp.).

22 — Skat. šo secinājumu 5. un 6. punktu.

23 — Saskaņā ar 1989. gada 28. septembra papildinājumiem grozīto Francijas un Vācijas konvencijas 20. panta II punkta a), cc) apakšpunktu.

valstī viņa ir uzskatāma par darba ņēmēju, kas izmanto savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, kā tās garantē Līgums, lai veiktu darbu citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņa dzīvo. Apstāklis, ka viņa ir saglabājusi savas darbavietas valsts pilsonību, nemaina faktu, ka *attiecībā uz Francijas iestādēm* attiecīgā persona, kurai ir Francijas pilsonība, veic savu profesionālo darbību citas dalībvalsts teritorijā [..]" [24].

40. Rezumējot, no Francijas iestāžu viedokļa un attiecībā uz darbā Vācijā gūto ienākumu aplikšanu ar nodokļiem Francijā Žilī kundze bija uzskatāma par izbraucošu ārpus Francijas, lai veiktu algotu, tātad ekonomiska rakstura, darbu citā dalībvalstī.

41. Kas attiecas uz laulāto Riteru-Kulē situāciju, tā ir jāanalizē no cita redzes punkta, proti, no Vācijas iestāžu redzes punkta attiecībā uz darbā Vācijā gūto ienākumu aplikšanu ar nodokļiem Vācijā. Tādējādi ir skaidrs, ka attiecībā uz Vācijas iestādēm attiecīgās personas veic savu profesionālo darbību Vācijas teritorijā un pārvietojas tikai tāpēc, lai atgrieztos savās mājās Francijā.

42. Pēc šo precizējumu veikšanas jāpiebilst, ka, manuprāt, dzīvošana citā dalībvalstī pamata prāvas pamatā esošo faktu laikā, tas ir, 1987. gadā, pati par sevi nespēja personiskajai situācijai, kāda bija laulātajiem Riteriem-Kulē, piešķirt ārvalstnieciskuma faktoru, kas būtu pietiekams no tolaik piemērojamo Kopienu tiesību viedokļa.

43. Šāda risinājuma izvēli man liek izdarīt secinājums, saskaņā ar kuru 1987. gadā piemērojamās Kopienu tiesības paredzēja brīvu personu pārvietošanos tikai saistībā ar ekonomiskiem apsvērumiem.

44. Šajā sakarā jāatgādina, ka Tiesa vispārīgi ir pasludinājusi, ka "uz ikvienu Kopienu pilsoni, neatkarīgi no viņa dzīvesvietas un pilsonības, kas *ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos* un kas *ir veicis profesionālo darbību citā dalībvalstī*, attiecas [Līguma] noteikumi [par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību]" [25].

24 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Gilly* (21. punkts, mans izcēlums).

25 — 1994. gada 23. februāra spriedums lietā C-419/92 *Scholz* (*Recueil*, I-505. lpp., 9. punkts). Mans izcēlums.

45. Bez profesionālās darbības veikšanas citā dalībvalstī pietiekamu ārvalsts faktoru, kas pamato Kopienu tiesību piemērojamību, veido diploma vai profesionālās kvalifikācijas iegūšana citā dalībvalstī [26].

46. Šāda ārvalsts faktora klātbūtne papildus tam, ka tā situāciju piesaista Kopienu tiesībām, ļauj noteiktos gadījumos un korelatīvi cīnīties pret to, ko bieži apzīmē kā "atgriezenisko diskrimināciju", tas ir, dalībvalsts attieksmi, kas ir nelabvēlīga pret saviem pilsoņiem, salīdzinot ar citu dalībvalstu pilsoņiem.

47. Tādējādi, tā kā, pateicoties savai darbībai, dalībvalsts pilsoņi atrodas *vienā no situācijām, ko regulē Kopienu tiesības*, kā profesionālās kvalifikācijas iegūšana citā dalībvalstī, viņi var attiecībās ar savas izcelsmes valsti atsaukties uz Līguma noteikumiem par brīvu personu pārvietošanos. Faktiski šādi pilsoņi tad atrodas "attiecībā pret savas izcelsmes valsti situācijā, kas ir pielīdzināma visu citu personu situācijai, kuras bauda Līguma garantētās tiesības un brīvības" [27].

48. Tomēr atgriezeniskās diskriminācijas pieņemšana no Kopienu tiesību viedokļa var tikt realizēta tikai tad, kad attiecīgā situācija pati ir "kopieniskota". Pretējā gadījumā šādu atgriezenisko diskrimināciju liktenis ir atkarīgs no piemērojamām valsts tiesībām.

49. Attiecībā uz šiem apsvērumiem jāatzīmē, ka nekas lietas materiālos neliek domāt, ka laulātie Riteri-Kulē būtu apmetušies Francijā, "lai tur veiktu ekonomiska rakstura darbību" [28] vai iegūtu profesionālo kvalifikāciju. Šķiet, ka, gluži pretēji, viņi ir izvēlējušies apmesties Francijā tikai tīri privāta rakstura mērķiem. Tādējādi viņi veica savu algoto profesionālo darbību valstī, kuras pilsoņi viņi ir, proti, Vācijas Federatīvajā Republikā, un vienīgais šajā valstī ārējais faktors tādējādi ir viņu dzīves vieta, proti, Francija.

26 — Skat. it īpaši šīs judikatūras pamatā esošo un attiecībā uz uzņēmējdarbības brīvību 1979. gada 7. februāra spriedumu lietā 115/78 *Knoors* (*Recueil*, 339. lpp.). Šī pati argumentācija attiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos (skat. 1993. gada 31. marta spriedumu lietā C-19/92 *Kraus*, *Recueil*, I-1663. lpp., 15. un 16. punkts).

27 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Knoors* (24. punkts).

28 — 1992. gada 7. jūlija spriedums lietā C-370/90 *Singh* (*Recueil*, I-4265. lpp., 17. punkts).

50. Citiem vārdiem sakot, laulātie Riteri-Kulē nav izmantojuši pārvietošanās brīvību, kas noteikta Līguma 48. pantā, lai strādātu citā dalībvalstī, nevis tajā, kuras pilsoņi viņi ir.

51. Šajā sakarā jāatzīmē līdzība ar *Werner* lietu [29], kuras fakti ir pielīdzināmi situācijai, kādā 1987. gadā atradās laulātie Riteri-Kulē.

52. Šajā lietā Vernera [*Werner*] kungs, kas bija Vācijas pilsonis, zobārsts, bija pašnodarbinātais Vācijā un bija arī šajā valstī ieguvis savus diplomus un profesionālo kvalifikāciju, bet dzīvoja Nīderlandē. Viņš turklāt vēlējās, lai viņa personiskā situācija tiktu ņemta vērā attiecībā uz Vācijā gūto ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, lai varētu baudīt priekšrocības dodošu nodokļu likmi, sauktu par "splitting tariff" [sadalītā likme], kas tiek piemērota laulātiem pāriem. Viņa lūgumu kompetentā valsts institūcija noraidīja ar pamatojumu, ka viņš nedzīvoja Vācijā un tādējādi nevarēja baudīt pilno nodokļu aplikšanas režīmu, t.i., režīmu, ar ko bija saistītas šīs priekšrocības.

53. Ņemot vērā šos faktus, Tiesai tika uzdots jautājums par EEK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā — EK līguma 52. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) interpretāciju.

54. Minētajā spriedumā Tiesa atzīmēja, ka bez tā, ka Vernera kungs bija Vācijas pilsonis, kas bija ieguvis savus diplomus un kvalifikāciju Vācijā, viņš "vienmēr ir veicis savu profesionālo darbību šajā valstī [..] un viņam tiek piemēroti Vācijas nodokļu likumi". Tiesa arī atzīmēja, ka [v]ienīgais faktors, kas iziet ārpus tīri valsts ietvariem, ir fakts, ka Vernera kungs dzīvo citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš veic savu profesionālo darbību" [30].

55. Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka "EEK līguma 52. pants neiestājas pret to, ka dalībvalsts saviem pilsoņiem, kuri veic profesionālo darbību tās teritorijā un kuri tajā gūst visus vai gandrīz visus savus ienākumus, vai kuriem tajā atrodas viss vai gandrīz viss viņu īpašums, uzliek lielāku nodokļu slogu, ja viņi nedzīvo šajā valstī, nekā tad, ja viņi tajā dzīvo" [31].

29 — 1993. gada 26. janvāra spriedums C-112/91 (*Recueil*, I-429. lpp.).

30 — *Ibidem*, 16. punkts.

31 — *Ibidem*, 17. punkts.

56. Ģenerāladvokāts Darmons [*Darmon*] secinājumos iepriekš minētajā *Werner* lietā [32] Tiesai piedāvāja nospriest, ka "ne EEK līguma 52., ne 7. pants nav piemērojami situācijai, kas ir dalībvalstij tīri iekšēja [..]" [33].

57. Lai kā tas arī būtu, pat, ja Tiesa nav skaidri klasificējusi attiecīgo situāciju kā "dalībvalstij tīri iekšēju", kas, manuprāt, būtu bijis loģisks sprieduma argumentācijas rezultāts, tā galu galā pievienojas ģenerāladvokāta vērtējumam, ciktāl tā uzskatīja, ka tikai dzīvesvieta citā dalībvalstī neveido pietiekamu ārvalstnieciskuma faktoru, lai attiecinātu Līguma noteikumus par brīvību veikt uzņēmējdarbību [34].

58. Turklāt es domāju, ka nekas neiestājas pret to, ka šis apsvērums tiktu pārņemts attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, kas tāpat aizsargā dalībvalstu pilsoņu pārvietošanos Kopienā, lai veiktu ekonomiska rakstura darbību.

59. Jo vairāk — uzskatu, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *Werner* iekšējā loģika jāsaglabā, neraugoties uz kritiku, ko tā ir spējusi izraisīt [35].

60. Manuprāt, nekas neļauj apšaubīt ģenerāladvokāta Darmona iepriekš minētajā spriedumā lietā *Werner* šādi izteiktos komentārus: "Līdz Padomes 1990. gada 28. jūnija direktīvām par uzturēšanās tiesībām, kas sliecas vispārināt šīs tiesības, personu brīvu pārvietošanos Kopienā noteica — un ierobežoja — Līguma ekonomiskais raksturs. No tā izriet, ka Kopienu pilsoņiem atzītā pārvieto-

32 — 1992. gada 6. oktobrī sniegtie secinājumi.

33 — *Ibidem*, 55. punkts.

34 — Pievienojos ģenerāladvokāta Ticano [*Tizzano*] analīzei, kas uzskata, ka "Tiesa patiesībā minētajā *Werner* spriedumā aprobežojusies ar tāda principa piemērošanu, saskaņā ar kuru Kopienu tiesības nav piemērojamas situācijām, kuru būtiskie elementi ir dalībvalstij tīri iekšēji". Skat. secinājumus lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling* (2003. gada 13. novembra spriedums, *Recueil*, I-13389. lpp.).

35 — Tādējādi atsevišķas personas sprieduma lietā *Werner* pienesumu nosaukušas par "satraucošu" (Rohmer, X. piezīme, commentaire 1000, *Droit Fiscal 1993*, Nr. 19). Citi ir mērenāk uzskatījuši, ka šī judikatūra ir "acīmredzami zaudējusi savu nozīmi pēc Eiropas Savienības Līguma stāšanās spēkā un Savienības pilsonības atzīšanas" (Derouin, P. un Martin, P. *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, 48. lpp.). Papildus šiem apsvērumiem piebilstu, ka Francijas *Conseil d' État* (Valsts padome) 2002. gada 8. jūlija lēmumā ir pārņēmusi Tiesas spriedumā lietā *Werner* sniegto interpretāciju (prasība Nr. 225159, *Recueil Lebon* nav publicēts) prāvā par ienākuma nodokli 1987. un 1988. gadā.
Visbeidzot, man šķiet nepareizi uzskatīt, ka Tiesa savā 1995. gada 14. februāra spriedumā lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.) būtu atgriezusies pie iepriekš minētajā spriedumā lietā *Werner* izmantotās argumentācijas. Kā es to jau atzīmēju savos secinājumos spriedumā lietā *Schumacker* (33. punkts), bija skaidrs, ka atšķirībā no Vernera [*Werner*] kunga situācijas Šūmakera [*Schumacker*] kunga situācijai bija piemērojamas Kopienu tiesības. Šūmakera kungs, Beļģijas pilsonis, kas bija ieguvis savu profesionālo kvalifikāciju un pieredzi ārpus Vācijas Federatīvās Republikas, bija izmantojis EKL 48. pantā paredzētās tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, lai ierastos šajā valstī un tajā veiktu algotu darbu. Tādējādi šajā lietā nebija situācijas, kas būtu dalībvalstij tīri iekšēja.

šanās brīvība paredz pārvietošanos, *lai veiktu ekonomiska rakstura darbību.*" [36]

61. Pamata prāvas notikumu laikā, proti, 1987. gadā, nebija spēkā ne 1990. gada direktīvas par uzturēšanās tiesībām, ne ar Māstrihtas līgumu iekļautais EK līguma 8.a pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 18. pants). Tā kā šīs tiesību normas *ratione temporis* nav piemērojamas lietas faktiem, kura jāizspriež iesniedzējtiesas tiesnesim, kā iepriekš minētajā *Werner* lietā, tās netiks ņemtas vērā manā analīzē.

62. Tādējādi es, tāpat kā Komisija [37], uzskatu, ka no EKL 18. panta atvasinātos principus nav iespējams piemērot situācijām, kuras ir radušās un kurām iestājušās sekas pirms šī noteikuma stāšanās spēkā.

63. Pieņemt citādāku nostāju, tas ir, ņemt vērā principus un noteikumus, kas ir saistīti ar Eiropas Savienības pilsonību un tos analizēt saistībā ar prāvu, kuras notikumi risinājušies 1987. gadā, manuprāt, būtu pretrunā tiesiskās drošības prasībām.

64. Ir zināms, ka tiesiskās drošības princips, kas veido Kopienu tiesību pamatprincipu, pieprasa, lai "Kopienu tiesību akti būtu skaidri un to piemērošana personām, kuras tiek sauktas pie atbildības, — paredzama" [38]. Šīm piemērojamo tiesību normu skaidrības un paredzamības prasībām, manuprāt, nepieciešamās sekas ir tādas, ka noteiktā laikā pastāvoša situācija jāanalizē attiecībā tikai pret tām tiesību normām, kas šajā pašā laikā bija spēkā [39].

65. Pēc šo precizējumu veikšanas vēlos tomēr norādīt, ka saskaņā ar to, ko rakstīju savos secinājumos lietā *Asscher* [40], ka Kopienu atvasināto tiesību normu noteikumi par

36 — Skat. 30. punktu.

37 — Skat. rakstveida apsvērumu 52. punktu.

38 — 1984. gada 22. februāra spriedums lietā 70/83 *Kloppenburg* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts). Skat. arī 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-354/95 *National Farmers' Union* u.c. (*Recueil*, I-4559. lpp., 57. punkts).

39 — Tas, gluži pretēji, neliedz ņemt vērā vēlāko Tiesas judikatūru par tiesību normu interpretāciju, kas bija piemērojamas pamata prāvā esošo faktu laikā. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prejudiciālā nolēmuma procesa ietvaros Tiesa lemj par Kopienu tiesību normas nozīmi un tvērumu, "kā tai ir vai būtu bijis jātiek saprastai un piemērotai kopš tās spēkā stāšanās brīža" (skat. 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit italiana*, *Recueil*, 1205. lpp., 16. punkts).

40 — 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 (*Recueil*, I-3089. lpp.). Skat. it īpaši manu secinājumu šajā lietā 41. punktu, kurā norādīts: "Domāju, ka nākotnē jums varētu būt jālemj par diskrimināciju, ko pieredz dalībvalsts pilsoņi, kas ir izmantojuši savu pārvietošanās brīvību tikai, piemēram, saskaņā ar Direktīvu 90/364, tā kā šobrīd šis Kopienu tiesību dokuments pie noteiktiem nosacījumiem atzīst vispārējās uzturēšanās tiesības neatkarīgi no jebkādas ekonomiskās darbības".
Turklāt ir interesanti atzīmēt — lai varētu nošķirt dažādus gadījumus, kas varēja būt nonākuši Tiesā, Ašera [*Asscher*] kungam atšķirībā no Vernera kunga bija pamats atsaukties uz EKL 52. pantu attiecībā uz savu izcelsmes valsti, "tā kā, veicot ekonomiska rakstura darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa izcelsmes valsts, viņš attiecībā uz šo pēdējo valsti ir situācijā, kas ir pielīdzināma jebkuras citas personas situācijai, kas attiecībā uz uzņemošo valsti atsaucas uz Līgumā garantējām tiesībām un brīvībām" (iepriekš minētais spriedums lietā *Asscher*, 34. punkts).

uzturēšanās tiesībām [41] tāpat kā EKL 18. pants, manuprāt, ļauj uzskatīt, ka tikai dzīvesvieta citā dalībvalstī veido ārvalstnieciskuma faktoru, kas ir pietiekams, lai Kopienu pilsoņu situāciju varētu iekļaut Kopienu tiesību piemērojamības laukā.

66. Turklāt Tiesai ir bijusi iespēja lemt — ja arī Savienības pilsonības mērķis nav paplašināt Līguma materiālo normu piemērojamību, to attiecinot uz iekšējām situācijām, kurām nav nekādas saiknes ar Kopienu tiesībām, šāda saikne tomēr pastāv "attiecībā uz personām [..], kuras ir dalībvalsts pilsoņi, kas likumīgi uzturas citas dalībvalsts teritorijā" [42].

67. Šī argumentācija, kura izriet no "Eiropas pilsonības" jēdziena juridiskajām sekām, tomēr šīs analīzes ietvaros ir atliekama malā, tā kā vienas pašas dzīvesvietas citā dalībvalstī veidotais ārvalstnieciskuma faktors nebija pietiekams, ņemot vērā 1987. gadā piemērojamās Kopienu tiesības, lai personām, kas ir situācijā, kāda ir laulāto Riteru-Kulē situācija, ļautu baudīt Līguma noteikumu par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību aizsardzību.

68. Vai šim secinājumam ir automātiski jānoved pie tā, ka netiktu piedāvāta atbilde pēc būtības uz iesniedzējtiesas Tiesai uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem? Tas man tagad ir jāaplūko.

C — *Par nepieciešamību sniegt valsts tiesai atbildi par attiecīgo Kopienu tiesību interpretāciju*

69. Ir zināms, ka agrāk Tiesa varēja nepaust nostāju attiecībā uz iesniedzējtiesas uzdoto prejudicālo jautājumu būtību, ciktāl tā uzskatīja, ka Kopienu tiesības nebija piemērojamas tikai iekšējām prāvām, tas ir, piemēram, ja nepastāvēja "saikne ar kādu no situācijām, kuras paredz Kopienu tiesības personu pārvietošanās brīvības un pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā" [43].

41 — Tas ir, pamatā Padomes 1990. gada 28. jūnija Direktīva 90/364/EEK par uzturēšanās tiesībām (OV L 180, 26. lpp.). Šo direktīvu atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīva 2004/38/EK par Savienības pilsoņu un viņu ģimenes locekļu tiesībām brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā (OV L 158, 77. lpp.).

42 — 2003. gada 2. oktobra spriedums lietā C-148/02 *Garcia Avello* (*Recueil*, I-11613. lpp., 26. un 27. punkts).

43 — Iepriekš minētais spriedums *UISSL n° 47 di Biella* (22. punkts).

70. Tiesa tomēr ir mainījusi savu judikatūru šajā jautājumā. Tādējādi saskaņā ar judikatūru, kas tika attīstīta preču brīvas aprites jomā [44], bet pēc tam attiecināta uz kapitāla brīvas aprites jomu [45], apstāklis, ka nozīmīgie pamata prāvas fakti risinājušies vienas dalībvalsts iekšienē, pats par sevi neizraisa valsts tiesas uzdotā prejudicionālā jautājuma nepieņemamību.

71. Tiesa uzskata, ka "[p]rincipā tikai valsts tiesu kompetencē ir novērtēt, ņemot vērā katras lietas īpatnības, gan prejudiciālā jautājuma uzdošanas nepieciešamību, lai varētu pieņemt savu spriedumu, gan jautājumu nozīmīgumu, kurus tās uzdod Tiesai" [46]. Tiesa piebilst, ka "[v]alsts tiesas izteiktā pieprasījuma noraidījums [..] ir iespējams tikai tad, ja ir acīmredzams, ka prasītajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar realitāti vai pamata prāvas priekšmetu" [47].

72. Šo pēdējo situāciju, kurā Tiesa atturas no lemšanas, viņa pati ir klasificējusi kā "izņēmuma gadījumu" [48].

73. Ņemot vērā šos principus, un, tā kā "nav acīmredzami, ka prasītā Kopienu tiesību interpretācija valsts tiesai nebūs vajadzīga" [49], Tiesa uzskata, ka tai ir jāatbild uz iesniedzējtiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem.

74. Jo sevišķi Tiesa uzskata, ka "šāda atbilde tai var būt noderīga gadījumā, ja tās valsts tiesības liktu [valsts] pilsonim baudīt tādas pašas tiesības kā tās, kas citas dalībvalsts pilsonim tādā pašā situācijā izrietētu no Kopienu tiesībām" [50].

75. Zināms, ka pieeja, saskaņā ar kuru Tiesa sevi pasludina par kompetentu atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem, kas attiecas uz Kopienu tiesību noteikumiem situācijās, ku-

44 — 2000. gada 5. decembra spriedums lietā C-448/98 *Guimont* (*Recueil*, I-10663. lpp.).

45 — 2002. gada 5. marta spriedums apvienotajās lietās C-514/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch* u.c. (*Recueil*, I-2157. lpp.) un 2003. gada 15. maija spriedums lietā C-300/01 *Salzmann* (*Recueil*, I-4899. lpp.).

46 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Guimont* (22. punkts).

47 — 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-281/98 *Angonese* (*Recueil*, I-4139. lpp., 18. punkts). Piebildīšu, ka šī lieta skar darba ņēmēju pārvietošanās brīvības jomu, kas atbalsta uzskatu, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Guimont* vēlāk attīstītais judikatūras virziens var skart arī šo jomu.

48 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Salzmann* (32. punkts).

49 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Guimont* (23. punkts).

50 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Reisch* u.c. (26. punkts). Šo nostāju izskaidro saskaņā ar ģenerāladvokāta Hēlhuda secinājumos šajā lietā lietoto formulējumu — "ja iekšējās tiesības aizliedz atgriezenisko diskrimināciju, valsts tiesai būs nepieciešama tādu tiesību interpretācija, kādas citu dalībvalstu pilsoņiem izriet no Kopienu tiesībām — lai noskaidrotu, vai notiek atgriezeniskā diskriminācija" (87. punkts).

rās pamata prāvas fakti atrodas ārpus to piemērojamības jomas, ir pakļauta diskusijām [51].

76. Tomēr, lai kāda būtu pret Tiesas šādi attīstītās judikatūras virzienu vērsto argumentu nozīmība, šajā lietā nevar ignorēt šo virzienu. Šī iemesla dēļ piedāvāju Tiesai *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu analīzi pēc būtības.

77. Secīgi parādot, ka, pirmkārt, pamata prāva ietilpst noteikumu par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, nevis noteikumu par uzņēmējdarbības brīvību vai brīvu kapitāla apriti materiālās piemērojamības jomā, un, otrkārt, ka prasītāju personiskajai situācijai 1987. gadā nepiemita nekāda ārvalstniecības faktora, kam būtu nozīme attiecībā uz Līguma 48. pantu, un, visbeidzot, ka šis pēdējais secinājums Tiesai saskaņā ar tās attīstīto judikatūras virzienu automātiski neliedz paust nostāju attiecībā uz interpetējamajām Kopienu tiesībām, es tādējādi uzsāku divu iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu analīzi pēc būtības, atzīmējot, ka, manuprāt, tie ir analizējami kopā.

78. Tādējādi ar saviem diviem jautājumiem, kas aplūkojami kopā, iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Līguma 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas iestājas pret to, ka dalībvalsts pilsoņi, kas ir pakļauti neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam [52] Vācijā un kas no Vācijas saņem ienākumus par algotu darbu, nevar atsaukties uz citā dalībvalstī zaudētajiem īres ienākumiem, kas radušies tāpēc, ka viņi izmanto savu privātmāju savām pašu vajadzībām, nedz, lai noteiktu viņu Vācijā apliekamos ienākumus, nedz šajā valstī aprēķinot likmi nodoklim, kas piemērojama viņu ienākumiem.

51 — Skat. it īpaši ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus apvienotajās lietās no C-321/94 līdz C-324/94 *Pistre* u.c. (1997. gada 7. maija spriedums, *Recueil*, I-2343. lpp., 38. un turpmākie punkti), kā arī ģenerāladvokāta Sadžo [*Saggio*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Guimont*, 6. un 7. punkts. Šīs diskusijas tāpat attiecas uz judikatūras tvērumu apvienotajās lietās C-279/88 un C-197/89 *Dzodzi* (1990. gada 18. oktobra spriedums, *Recueil*, I-3763. lpp.), kas it īpaši paredz gadījumu, kurā valsts tiesību norma atsaucas uz Kopienu tiesībām: skat. ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumus lietā C-28/95 *Leur-Bloem* un lietā C-130/95 *Giloy* (1997. gada 17. jūlija spriedumi, *Recueil*, I-4161. lpp., 47. un turpmākie punkti, un *Recueil*, I-4291. lpp.), un lietā C-306/99 *BIAO* (2003. gada 7. janvāra spriedums, *Recueil*, I-1. lpp., 47.–70. punkts).

52 — Te es precīzi atsaucos uz iesniedzējtiesas pirmajā prejudiciālajā jautājumā lietoto izteikumu. Lai arī tas skaidri neizriet no rīkojuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, man šķiet, ka šis izteikums jāsaprot tādā nozīmē, ka laulātie Riteri-Kulē ir pakļauti pilnīgam Vācijas aplikšanas ar nodokļiem režīmam, kas tomēr parasti attiecas tikai uz Vācijas iedzīvotājiem (skat. it īpaši iepriekš minētās lietas *Werner* un *Schumacker*). Šķiet, ka tas ir izņēmums, kas attiecas uz ierēdņiem, kas nedzīvo Vācijā.

D — *Par to, vai pastāv netiešā diskriminācija, kuru aizliedz Līguma noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību*

79. No pastāvīgās judikatūras izriet — ja arī tiešo nodokļu sfēra kā tāda neietilpst Kopienu kompetencē, tik un tā dalībvalstīm sava šajā sfērā saglabātā kompetence jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [53]. Šajā ziņā brīva darba ņēmēju pārvietošanās pieprasa to, lai tiktu izskausta jebkura diskriminācija pilsonības dēļ attiecībā uz dalībvalstu darba ņēmējiem, it īpaši atalgojuma jautājumā. Savā 1990. gada 8. maija spriedumā lietā *Biehl* [54] Tiesa nosprieda, ka vienlīdzīgas attieksmes principam atalgojuma jautājumā tiktu atņemta jēga, ja šis princips varētu tikt pārkāpts ienākuma nodokļu jautājumā.

80. Tāpat nav strīda, ka noteikumi par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkuru slēptas diskriminācijas veidu, kas, piemērojot citus atšķirības kritērijus, faktiski noved pie tāda paša rezultāta [55]. Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts tiesību normas, kas piešķir priekšrocības nodokļu jomā tikai šīs valsts teritorijā dzīvojošajiem, riskē principā darboties par sliktu citu dalībvalstu pilsoņiem, tā kā nerezidenti visbiežāk nav šīs valsts pilsoņi, tādā veidā, ka šādas tiesību normas var veidot netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ [56].

81. Tomēr "[..] diskrimināciju var veidot tikai atšķirīgu noteikumu piemērošana salīdzināmās situācijās vai tā paša noteikuma piemērošana atšķirīgās situācijās" [57].

82. Tiesa vēl nesen atgādināja, ka "tiešo nodokļu jautājumā valsts rezidentu un nerezidentu situācijas lielākoties nav salīdzināmas, ciktāl nerezidenta valsts teritorijā gūtie ienākumi visbiežāk veido tikai daļu no viņa kopējiem ienākumiem, kas ir koncentrēti viņa dzīvesvietā, un ka nerezidenta personiskā ieguldījuma spēja, ņemot vērā visus viņa ienākumus un personisko un ģimenes situāciju, vieglāk var tikt novērtēta vietā, kurā ir viņa personisko un īpašuma interešu centrs, kas lielākoties sakrīt ar viņa parasto dzīvesvietu" [58].

53 — Skat. it īpaši 1991. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-246/89 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4585. lpp., 12. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Schilling* (22. punkts).

54 — C-175/88 (*Recueil*, I-1779. lpp., 12. punkts).

55 — 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).

56 — Skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker* (28. punkts) un lietā *Asscher* (38. punkts) un 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-87/99 *Zurstrasssen* (*Recueil*, I-3337. lpp., 19. un 20. punkts).

57 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker* (30. punkts).

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

83. No tā izriet, ka "fakts, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, kuras tā piešķir rezidentam, [..] visbiežāk nav diskriminējošs, ņemot vērā objektīvās atšķirības starp rezidentu un nerezidentu situāciju kā no ienākumu avota viedokļa, tā no personiskās ieguldījuma spējas vai personiskās vai ģimenes situācijas viedokļa" [59].

84. Tomēr iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker* Tiesa nosprieda, ka nerezidents un rezidents neatrodas objektīvi atšķirīgā situācijā, ja nerezidents nesaņem ievērojamus ienākumus savas dzīvesvietas valstī, bet gūst savu ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu darbavietas valstī. Faktiski šādā gadījumā dzīvesvietas valsts nespēj viņam piešķirt priekšrocības, ņemot vērā viņa personisko un ģimenes situāciju. Atšķirīga attieksme tad kļūst diskriminējoša attiecībā pret nerezidentu, jo viņa personiskā un ģimenes situācija netiek ņemta vērā ne dzīvesvietas valstī, ne darbavietas valstī [60].

85. Pamata prāvas faktiskā un juridiskā konteksta ietvaros, kā tas ir aprakstīts rīkojumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, manis tikko atgādinātie principi noved pie sekojošas analīzes.

86. *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punkta, kas, atcerēsimies, nosaka, ka ārvalstīs radušies negatīvie ienākumi, kas saistīti ar ārvalstīs esoša nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, var tikt kompensēti tikai ar tāda paša veida ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas gūti tajā pašā valstī, sekas Vācijas tiesībās ir tādas, ka šādi ārvalstīs radušies negatīvie ienākumi, atsevišķi skatīti [61], tiek izslēgti ne tikai no ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanas, bet arī no Vācijā piemērojamās nodokļa likmes noteikšanas [62].

87. Rezumējot, persona, kas pilnībā tiek aplikta ar ienākuma nodokli Vācijā, kurai citas dalībvalsts teritorijā pieder māja, kurā viņa dzīvo un kurai šajā pašā valstī nav ienākumu no nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas, nevar panākt, lai, aprēķinot viņas nodokļa lielumu, tiktu ņemti vērā zaudējumi, kurus rada tas, ka viņa šajā mājā pati dzīvo.

88. Toties no lietas materiāliem izriet, ka šī pati persona, kurai Vācijā pieder māja, kurā viņa dzīvo, var atsaukties uz šādiem negatī-

59 — *Ibidem*, 16. punkts un minētā judikatūra.

60 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker* (36.–38. punkts).

61 — Tas ir, nepastāvot šāda paša veida ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas gūti tajā pašā valstī.

62 — Šajā sakarā es atsaucos uz iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem, kas izklāstīti šo secinājumu 16. punktā, kā arī 8. zemsvītras piezīmē.

vajiem ienākumiem, aprēķinot savu ienākuma nodokli [63].

89. Vācijas nodokļu tiesību akti tādējādi noved pie tā, ka nerezidenti tiek izslēgti no nodokļu priekšrocībām, kas veido atšķirīgu attieksmi, kas viņiem ir par sliktu [64].

90. Tomēr šāda atšķirīga attieksme neveido Līgumam pretrunā esošu diskrimināciju, tā kā rezidenti un nerezidenti principā atrodas objektīvi atšķirīgās situācijās.

91. Šajā sakarā jāuzsver — ciktāl nerezidenti — kā laulātie Riteri-Kulē — saņem visus vai tikpat kā visus savus ienākumus Vācijā, tie attiecībā uz noteikumiem, kas piemērojami, aprēķinot viņu ienākuma nodokli, ir jāuzskata par esošiem salīdzināmā situācijā ar personām, kas dzīvo un strādā šajā dalībvalstī.

92. Atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem, kas strādā dalībvalstī, bet tajā nedzīvo, un nodokļu maksātājiem, kas strādā un dzīvo šajā valstī — attieksme, kuru veido iespējas liegšana šiem pirmajiem ņemt vērā negatīvos ienākumus no nekustamā īpašuma — tādējādi šajā ziņā veido netiešu diskriminmāciju dzīvesvietas dēļ, kuru aizliedz Līguma 48. pants.

93. Iemeslus, kas ir pamatā šādai argumentācijai, Tiesa ir atklājusi lietās par nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nodokļu maksātāju nerezidentu personisko un ģimenes situāciju.

94. Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet — ja nodokļu maksātājs ir izmantojis savas pārvietošanās brīvības tiesības, kaut arī tiešām viņa dzīvesvietas valstij piekrīt ņemt vērā viņa personisko un ģimenes situāciju, ir arī nepieciešams, lai nodokļa maksātājs varētu tikt aplikts ar nodokli šajā valstī, kas atļautu šādu vērā ņemšanu. Šādā gadījumā dzīvesvietas valsts var ņemt vērā nodokļu maksātāja rezidenta personisko un ģimenes situāciju [65].

63 — Skat. rīkojuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu 2. un 7. lpp., kā arī Komisijas rakstveida apsvērumu 33. punktu.

64 — Jāatzīmē — pat ja pamata prāvā piemērojamais nodokļu režīms rodas, kā to redzējām, no Francijas un Vācijas konvencijas un valsts tiesību aktu daļējas pārklāšanās, tikai pēdējais, precīzāk, *EStG 1987* 2.a panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punkts ir tiešais iemesls atšķirīgajai attieksmei pret rezidentiem un nerezidentiem Vācijā.

65 — Skat. it īpaši 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 29. un 30. punkts).

95. Šādā gadījumā nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju, kuras paredz darbavietas valsts tiesības un kas tiek ņemtas vērā, aprēķinot ienākuma nodokli, var tikt atteiktas nerezidentiem tāpēc, ka salīdzināmas priekšrocības viņiem var tikt piešķirtas viņu dzīvesvietas valstī.

96. Pretēji tam, ja nodokļu maksātājam viņa dzīvesvietas valstī nav pietiekamu ar nodokli apliekamu ienākumu, kas atļautu šādu vērā ņemšanu, tas noteikti ir jādara viņa darbavietas valstij [66].

97. Šī judikatūra nozīmē to, ka galu galā nodokļu maksātāja aplikšanai ar nodokli viņa darbavietas valstī vai dzīvesvietas valstī nedrīkst būt tādas sekas, ka viņa personiskā un ģimenes situācija netiek ņemta vērā nekur vai tiek ņemta vērā tikai daļēji [67].

98. Vispārīgi skatoties, šī judikatūra, manuprāt, nozīmē, ka *nerezidenta ieguldījuma spēja*, kas rodas ne tikai no viņa personiskās un ģimenes situācijas vērā ņemšanas [68], bet arī no *visu viņa ienākumu un zaudējumu kopuma vērā ņemšanas* [69], kompetentajām institūcijām nav jānovērtē atšķirīgi tikai dzīvesvietas dēļ, tā kā nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti gūst visus vai tikpat kā visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus valstī, kurā viņi ir aplikti ar nodokli.

99. Tomēr tas ir rezultāts, pie kāda noved valsts tiesību akti, kas nerezidentiem liedz *ārvalstīs gūto negatīvo ienākumu vērā ņemšanu*, ko veido ienākumu no izīrēšanas vai iznomāšanas *zudums*, nosakot ar nodokli apliekamos ienākumus un/vai nodokļa likmi, kaut arī tā to piešķir rezidentiem, kas tāpat gūst visus vai tikpat kā visus savus ienākumus šajā dalībvalstī.

66 — Skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.).

67 — Skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp.), kurā Tiesa nosprieda, ka "[m]ehānismiem, kuri tiek izmantoti, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, vai valsts nodokļu sistēmām, kuras to novērš vai mazina, tomēr jānodrošina attiecīgo valstu nodokļu maksātājiem, ka kopumā viņu personiskā un ģimenes situācija tiek pienācīgi ņemta vērā — vienalga, kādā veidā attiecīgās dalībvalstis savā starpā sadalītu šo pienākumu — tā, lai nerastos atšķirība attieksmē, kas nav saderīga ar Līguma noteikumiem par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību un kas neveidojas no dažādiem valstu tiesību aktiem nodokļu jomā" (101. punkts).

68 — Manuprāt, piemēram, nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personiskās un ģimenes situācijas vērā ņemšanu, ir: nodokļa likmes progresivitātes samazināšana par labu laulātiem pāriem (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*), vecuma fondu izveidošanā ieguldītā atvilkumi (iepriekš minētais spriedums lietā *Wielockx*) vai nodokļu samazinājums, kas saistīts ar personiskajām saistībām, kā uzturnaudas izmaksāšana (iepriekš minētais spriedums lietā *de Groot*).

69 — Manuprāt, šai kategorijai pieskaitāms 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp.), vismaz daļā par darbam nepieciešamo izdevumu atvilkšanu. Tiesa šajā lietā nosprieda, ka Līguma noteikumi par brīvu pakalpojumu sniegšanu ir pret valsts tiesību normu, kas, kopumā ņemot, apliekot ar nodokli nerezidentus, ņem vērā bruto ienākumus, neatvelkot darbam nepieciešamos izdevumus, kamēr rezidentiem tiek aplikti ar nodokli neto ienākumi pēc šo izdevumu atvilkšanas.

100. Tādēļ uzskatu, ka Līguma 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas iestājas pret valsts tiesību aktiem, kuriem ir šādas diskriminējošas sekas attiecībā uz darba ņēmējiem nerezidentiem.

E — *Par iespējamo netiešas diskriminācijas attaisnojumu*

101. Apzinos, ka pieeja, kuru izmantoju, pamatodamies uz esošo judikatūru, noved pie tā, ka nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti tiek nostādīti skaidri vienlīdzīgā stāvoklī attiecībā uz dažāda rakstura nodokļu priekšrocībām [70], kuras bieži ir nesaraujami saistītas ar ekonomiskās vai sociālās politikas izvēli, kura ir dalībvalstu kompetencē.

102. Tomēr uzsveru to, ka šāda pieeja ir spēkā tikai tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents visus vai tikpat kā visus savus ienākumus gūst nodokļus uzliekošajā valstī. Tikai šāds secinājums var pārvērst atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem par diskriminējošu attieksmi, kuru aizliedz Līguma noteikumi par personu brīvu pārvietošanos.

103. Pēc Vācijas valdības domām, neiespējamība atvilkt īres ienākumu zudumus ir izskaidrojama ar nepieciešamību saglabāt Francijas un Vācijas konvencijas un valsts tiesību izveidotā nodokļu režīma konsekvenci.

104. Šī konsekvence ir rodama faktā, ka, tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai saskaņā ar Francijas un Vācijas konvencijas 3. panta I punkta noteikumiem nav tiesību aplikt ar nodokli ienākumus no Francijā esoša nekustamā īpašuma, būtu attaisnoti, ka tā atsakās ņemt vērā zaudējumus, kas saistīti ar šādiem nekustamajiem īpašumiem, ja šos zaudējumus nevar kompensēt šāda paša veida Francijā gūtie ienākumi.

105. Turklāt nodokļu sistēma balstās uz noteikumiem par nodokļu pilnvaru sadalījumu, kurus Tiesa ir atzinusi, ka tie var attaisnot atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā. Vācijas valdība šajā sakarā citē iepriekš minēto spriedumu lietā *Gilly*.

70 — Kas attiecas uz dažāda rakstura nodokļu priekšrocībām, uz kurām var attiekties šī pieeja, atzīmēšu, ka Tiesai nesen ir lūgts lemt par *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu, vai "Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 52. pants iestājas [..] pret to, ka citas dalībvalsts pilsonim, kurš tiek daļēji aplikts ar nodokli Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā, tiek aizliegts no sava ar nodokli apliekamā ienākuma kā ārkārtas izdevumus atvilkt *konsultācijas nodokļu jautājumos izmaksas*, kas viņam ir bijušas, kamēr nodokļu maksātājs, kura ienākumi tiek pilnībā aplikti ar nodokli, to varētu darīt" (mans izcēlums): 2004. gada 12. augusta lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-346/04 *Conijn* (2006. gada 6. jūlija spriedums, Krājums, I-6137. lpp.).

106. Vācijas valdības argumentācija mani nepārliecina, un pirmām kārtām tādēļ, ka tā sajauc kopā divas atsevišķas problēmas, proti, piesaistes nodokļu sistēmai faktoru problēmu un problēmu par attaisnojumu, kas izriet no nepieciešamās piemērojamā nodokļu režīma konsekvences.

107. Kas attiecas, pirmkārt, uz piesaistes nodokļu sistēmai faktoru problēmu, ir jāprecizē, ka Tiesa spriedumā lietā *Gilly* aprobežojās ar to, ka tā lēma, ka EK līguma 48. pants nav pret divpusēja līguma noteikumiem, kas nosaka faktorus darba ņēmēju nodokļu piesaistei vienai vai otrai dalībvalstij atkarībā no, cita starpā, tā, vai viņi strādā privātajā vai valsts sektorā un, ja viņi strādā valsts sektorā — atkarībā no tā, vai viņiem ir vai nav tās valsts pilsonība, kuras administrācija viņus nodarbina.

108. Šādā hipotētiskā gadījumā ir runa par noteikumiem, kas aprobežojas ar to, ka tie nosaka, kurā valstī fiziska persona tiks aplikta ar ienākuma nodokli [71]. Atšķirības, kādas no tā var rasties attiecībā uz vienā vai otrā dalībvalstī piemērojamo nodokļu līmeni, var tikt izskaidrotas ar nodokļu likmes saskaņošanas neesamību Kopienu līmenī.

109. Pretēji tam, šajā lietā jautājums ir par noteikumiem, kas attiecas uz ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanu un nodokļa likmes noteikšanu. Jautājums nav par Francijas un Vācijas konvencijas un *EStG 1987* noteikumiem, kuru rezultātā fiziskas personas, kā laulātie Riteri-Kulē, tiek aplikti ar ienākuma nodokli Vācijā tāpēc, ka viņi ir Vācijas pilsoņi, kas strādā pedagogu profesijā valsts licejā Vācijā.

110. Šajā lietā arī nav tieši jautājums par noteikumu attiecībā uz nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu, saskaņā ar kuru atbilstoši Francijas un Vācijas konvencijas 3. panta I punktam "[i]enākumi no nekustamā īpašuma [..] tiek aplikti ar nodokli tikai tajā līgumslēdzējā valstī, kurā šis īpašums atrodas".

111. Patiesībā tas, ka Vācijā *zaudējumi* no nekustamā īpašuma netiek ņemti vērā, neizriet no šī panta, bet gan, kā to redzējām, tikai no valsts tiesībām.

71 — Tas izriet no "līgumslēdzēju pušu tiesībām noteikt aplikšanas ar nodokļiem pilnvaru sadalījumu starp tām nolūkā novērst nodokļu dubultu uzlikšanu" (iepriekš minētais spriedums lietā *Gilly*, 30. punkts).

112. Kas attiecas, otrkārt, uz argumentu par nepieciešamību garantēt piemērojamā nodokļu režīma konsekvenci, ir zināms, ka Tiesa regulāri ir noraidījusi šo argumentu, atgādinot, ka hipotētiskajā gadījumā, ja tiktu akceptēts, ka šī nepieciešamība varētu pamatot tiesisko regulējumu, kas pēc sava rakstura ierobežotu pamatbrīvības [72], pastāvētu tieša saikne starp, no vienas puses, vecuma un nāves apdrošināšanas līgumu ietvaros veikto iemaksu atskaitāmību un, no otras puses, šo līgumu izpildes rezultātā izmaksāto summu aplikšanu ar nodokli [73].

113. Lai attaisnojums, kas saistīts ar nepieciešamību nodrošināt piemērojamā nodokļu režīma konsekvenci, būtu pieņemams, tādējādi ir nepieciešams, lai pastāvētu tieša saikne starp nodokļu priekšrocību piešķiršanu un šo priekšrocību kompensēšanu ar nodokļu atvilkumu un lai atvilkums un atskaitījums tiktu veikti tās pašas aplikšanas ar nodokļiem ietvaros attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju.

114. Uzskatu, ka šajā lietā nepastāv šāda veida saikne starp, no vienas puses, īres ienākumu zuduma atskaitīšanu ienākuma nodokļa aprēķināšanas mērķiem darbavietas dalībvalstī un, no otras puses, no nekustamā īpašuma gūto ienākumu aplikšanas ar nodokli dalībvalstī, kurā šis īpašums atrodas.

115. Tādējādi man šķiet izslēgts, ka atšķirība starp rezidentiem un nerezidentiem, kādu iedibina Vācijas tiesību akti, var tikt attaisnota ar nepieciešamību nodrošināt piemērojamā nodokļu režīma konsekvenci.

116. Turklāt nekas nenorāda, ka īres ienākumu zudums, par ko ir runa šajā lietā, varētu tikt ņemts vērā dzīvesvietas valstī, īstenojot vēlākus nodokļu pasākumus.

117. Visbeidzot un kā to uzsver iesniedzējtiesa, atgādinu, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nevar tikt uzskatīta par imperatīvām vispārējām interesēm, uz ko var atsaukties, lai attaisnotu valsts pasākumu, kas ir pretrunā kādai pamatbrīvībai [74].

72 — Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts) un spriedumu lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts).

73 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *de Groot* (108. punkts).

74 — Skat. it īpaši 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 59. punkts).

V — Secinājumi

118. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"EEK līguma 48. pants (jaunajā redakcijā — EK līguma 48. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 39. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tas iestājas pret to, ka vienas dalībvalsts pilsoņi, kas ir pakļauti neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam Vācijā un kas no Vācijas gūst ienākumus par algotu darbu, nevar panākt, ka ne, nosakot viņu ar nodokli Vācijā apliekamos ienākumus, ne, aprēķinot nodokļa likmi, kas ir piemērojama viņu ienākumiem šajā dalībvalstī, tiek ņemti vērā zaudētie īres ienākumi, kas ir radušies citā dalībvalstī tādēļ, ka viņi savu privāto māju izmanto paši savām vajadzībām."