ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 22. martā [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Luksemburgas *Cour administrative* [Administratīvā tiesa] būtībā lūdz Tiesu precizēt, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds noteikts grozītā 1967. gada 4. decembra Likuma par ienākuma nodokli 157.b pantā (turpmāk tekstā — "LIN"), ir nesaderīgs ar darba ņēmēju brīvas pārvietošanās principu (EKL 39. pants). Pamatojoties uz šo normu, īres zaudējumi no citā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma, kuri rodas Kopienu pilsonim, kas, nedzīvojot Lielhercogistē, tur saņem lielāko daļu savu apliekamo ienākumu, netiek ņemti vērā.

2. Tiesa jau ir izskatījusi analoģisku jautājumu lietā *Ritter-Coulais*, kurā tā vērtēja Vācijas likuma, kas neļauj fiziskajām personām, kuras gūst ienākumus no algota darba Vācijā — valstī, kurā tās maksā nodokļus, — aprēķinot nodokļa likmi, ņemt vērā zaudētos īres ienākumus no citā dalībvalstī esošas dzīvojamās mājas, kuru šīs personas izmanto savām vajadzībām, saderību ar EKL 39. pantu [2]. Šī lieta no iepriekš minētās lietas [*Ritter-Coulais*] atšķiras divos jautājumos: pirmkārt, kā izriet no jau sniegtajām norādēm, pretēji likumam, kurš tika vērtēts lietā *Ritter-Coulais*, šajā gadījumā attiecīgais Luksemburgas likums, aprēķinot nodokļa likmi, neņem vērā iespējamos nerezidenta ienākumus no ārvalstīs esoša nekustamā īpašuma izīrēšanas. Otrkārt, zaudējumi, uz kuriem prasītāji norāda šīs lietas pamatā esošajā pamata prāvā, attiecas uz izīrētiem nekustamiem īpašumiem, kurus viņi paši neizmanto.

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp.).

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Piemērojamās Kopienu tiesības*

3. EKL 39. pants nosaka:

"1. Kopienā nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidē jebkādu dalībvalstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, atalgojumu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.

3. Tā nozīmē turpmāk norādītās tiesības, ko var ierobežot, vienīgi pamatojoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības apsvērumiem:

a) tiesības pieņemt faktiskos darba piedāvājumus;

b) tiesības šajā nolūkā brīvi pārvietoties dalībvalstu teritorijā;

c) tiesības darba nolūkos uzturēties kādā dalībvalstī saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, kas regulē šīs valsts pilsoņu nodarbinātību;

d) tiesības palikt kādas dalībvalsts teritorijā pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī beigušās, atbilstīgi nosacījumiem, kas ietverti izpildes regulās, kuras izstrādās Komisija."

B — *Valsts tiesības*

4. Šajā gadījumā piemērojamās normas attiecībā uz fizisko personu aplikšanu ar nodokli galvenokārt ir iepriekšminētajā LIN, kā arī Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un noteikumu paredzēšanu par savstarpējo administratīvo un tiesisko palīdzību ienākuma un īpašuma nodokļu jomā, kā arī uzņēmējdarbības un nekustamā īpašuma nodevu jomā, kas starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vāciju noslēgta 1958. gada 23. augustā (turpmāk tekstā — "KDU").

5. LIN 157.b pantā ir tieši noteikts, ka tiem nodokļu maksātājiem, kuru dzīvesvieta nav Luksemburgā, bet kuriem tur ar nodokli tiek

aplikti 90 % kopējo ienākumu par darbu "iekšzemē" un ārvalstīs, pēc pieprasījuma var piemērot tādu pašu nodokļa likmi, kāda būtu piemērojama, ja viņu dzīvesvieta būtu Luksemburgā. Šādā gadījumā nodokļu likme tiek aprēķināta, ņemot vērā to nodokļa likmi, kāda būtu piemērojama, ja viņu dzīvesvieta būtu Lielhercogistē, šim nolūkam ņemot vērā ienākumus, kuru izcelsme ir Luksemburgā, un ienākumus no *darba* ārvalstīs [3].

II — Fakti, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un process Tiesā

6. Turpretim no šīs lietas materiāliem izriet, ka gadījumā, ja nodokļu maksātāja dzīvesvieta ir Luksemburgā, lai noteiktu viņam piemērojamo nodokļa likmi, tiek ņemta vērā viņa kopējā spēja maksāt nodokļus, ņemot vērā arī iespējamos zaudējumus, kas radušies sakarā ar ārvalstīs esošu nekustamo īpašumu īri (LIN 134. pants).

7. KDU 4. panta izpratnē ienākumi no nekustamo īpašumu īres ir apliekami ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā nekustamie īpašumi atrodas.

8. Tāpat, pamatojoties uz minēto konvenciju, dzīvesvietas valstij ir jāņem vērā nodokļu maksātāja ienākumi pasaulē, lai noteiktu nodokļu likmi, kas piemērojama šajā valstī apliekamiem ienākumiem (24. pants).

9. Laulātie Lākebrinki [*Lakebrink*], kas abi ir Vācijas pilsoņi, kuru dzīvesvieta ir Vācijā un kuru apliekamie ienākumi par 2002. gadu bija ienākumi no algota darba Luksemburgā, pamatojoties uz LIN 157.b pantu, lūdza, lai viņiem kopā aprēķina nodokļus Luksemburgā.

10. Līdz ar to viņu apliekamie ienākumi Luksemburgā tika aplikti ar nodokli, par pamatu ņemot likmi, kas būtu jāpiemēro, ja tā būtu valsts, kurā viņi maksā nodokļus. Turklāt paziņojumos par nodokļu uzlikšanu ir precizēts, ka, nosakot attiecīgo likmi, atbilstoši LIN 157.b pantā paredzētajam, pretēji tam, ko attiecīgās personas bija lūgušas, nav ņemti vērā zaudējumi, kas radušies no nekustamiem īpašumiem, kuri atrodas Vācijā.

3 — No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar tiesisko regulējumu, kāds definēts 157.b pantā, Luksemburgas likumdevējs ir vēlējies ievērot Kopienu likumdošanu, it īpaši Tiesas izvirzītos principus lietā *Schumacker*, kurā tā ir noteikusi vienlīdzīgas attieksmes robežas, kas ietver darba ņēmēju brīvu pārvietošanos tādu ekonomisku darbību veikšanai, kas dod ienākumus no profesionālās darbības.

11. Laulātie Lākebrinki apstrīdēja šo lēmumu divās sūdzībās par minētajiem paziņojumiem par nodokļu uzlikšanu, kuras viņi iesniedza par tiešajiem nodokļiem atbildīgā [dienesta] direktoram.

12. Tā kā administratīvās iestādes neatbildēja, laulātie Lākebrinki vērsās Luksemburgas Pirmās instances administratīvajā tiesā, kura pēc abu prasību apvienošanas tās uzskatīja par pieņemamām un pamatotām, ciktāl to mērķis bija panākt, lai tiktu grozīti attiecīgie paziņojumi par nodokļu uzlikšanu, precizējot, ka, aprēķinot prasītāju ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, jāņem vērā tie īres zaudējumi no Vācijā esošiem nekustamiem īpašumiem, kuri ir pierādīti Vācijas nodokļu iestādēs.

13. Luksemburgas Lielhercogiste, kuru pārstāv finanšu ministrs, iesniedza apelācijas sūdzību par minēto prasību Administratīvajā tiesā, kura, šauboties par EKL 39. panta interpretāciju, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

14. Atbilstoši Tiesas Statūtu 23. pantam laulātie Lākebrinki, Komisija, Luksemburgas, Zviedrijas un Nīderlandes valdības iesniedza rakstveida apsvērumus.

III — Juridiskā analīze

A — *Par netiešas diskriminācijas esamību*

15. Ar attiecīgo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 39. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kuru piemērojot, kad nosaka piemērojamo nodokļa likmi ar nodokli apliekamiem ienākumiem Luksembur-

gas Lielhercogistē Kopienu pilsonim, kura dzīvesvieta nav Lielhercogistē, bet kurš tur gūst galveno daļu no saviem ar nodokli apliekamiem ienākumiem, kas ir ienākumi no algota darba, netiek ņemti vērā zaudētie īres ienākumi no nekustamā īpašuma, kas atrodas citā dalībvalstī, lai gan šī ienākumu kategorija tiek ņemta vērā, nosakot nodokļa likmi rezidentam.

16. Luksemburgas, Zviedrijas un Nīderlandes valdības uz šo jautājumu piedāvā atbildēt noliedzoši, kamēr laulātie Lākebrinki un Komisija ir pretējās domās.

17. Ņemot vērā to, ka attiecīgais likums attiecas uz nodokļu uzlikšanu fiziskām personām, tas ir jāvērtē, balstoties uz apsvērumu, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai arī šī brīža Kopienu tiesībās tiešo nodokļu joma kā tāda nav pakļauta Kopienu kompetencei, dalībvalstīm sava kompetence šajā jomā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības, it īpaši pamatbrīvības, pamatojoties uz kurām ir dibināts un darbojas iekšējais tirgus [4].

18. Ņemot vērā, ka prasītāji pamata lietā strādā *algotu darbu* dalībvalstī, nav šaubu, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums jāpārbauda, raugoties no EKL 39. panta viedokļa.

19. Šī norma ir veltīta darba ņēmēju brīvas pārvietošanās principam un visa veida diskriminācijas pilsonības dēļ novēršanai starp dalībvalstu darba ņēmējiem [5].

20. Tomēr jānorāda, ka pamata lietā šis likums ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgā nodokļu maksātāja pilsonības. Neraugoties uz šādu atzinumu, atšķirīga attieksme, kas balstīta uz dzīvesvietas vai izcelsmes vietas kritēriju, dažos gadījumos var novest pie rezultāta, kas ir līdzvērtīgs diskriminācijai pilsonības dēļ.

21. Atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai aizliegta ir ne tikai diskriminācija pilsonības dēļ, bet arī visu veidu diskriminācija, kas, piemērojot citus atšķirības kritērijus, faktiski nonāk pie tā paša rezultāta, ņemot vērā, ka ar

4 — Skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts), 1991. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-246/89 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4585. lpp., 12. punkts) un 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling* (*Recueil*, I-13389. lpp., 22. punkts).

5 — Skat. it īpaši 1994. gada 23. februāra spriedumu lietā C-419/92 *Scholz* (*Recueil*, I-505. lpp., 7. punkts).

diskrimināciju saprot atšķirīgu normu piemērošanu salīdzināmās situācijās vai vienu un to pašu normu piemērošanu atšķirīgās situācijās [6].

22. Tiešo nodokļu jomā Tiesa ir nospriedusi, ka atšķirīga attieksme, kas balstīta uz dzīvesvietu, pati par sevi nav diskriminējoša tādēļ, ka šāds kritērijs principā norāda uz saikni starp nodokļu maksātāju un viņa izcelsmes valsti, un līdz ar to varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi nodokļu [jomā] [7].

23. Šajā sakarā Tiesa ir precizējusi, ka kopumā rezidentu un nerezidentu stāvoklis nav līdzvērtīgs, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un nerezidenta personiskā nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai [8].

24. Līdz ar to tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības [atvieglojumus], ko tā nodrošina rezidentam, nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un ģimenes stāvokli [9].

25. Tomēr Tiesa ir precizējusi, ka ir citādi gadījumā, kad nerezidentam valstī, kurā viņš dzīvo, nav nekādu ievērojamu ienākumu, un galvenā daļa viņa ar nodokli apliekamo ienākumu būtībā gūta no darbības, ko viņš veic valstī, kurā viņš strādā, tā ka valsts, kurā viņš dzīvo, nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personisko situāciju un ģimenes stāvokli [10]. Faktiski, kas attiecas uz nerezidenta gadījumu, kas citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš dzīvo, gūst būtisku daļu savu ienākumu, diskriminācija pastāv tajā

6 — 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).

7 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 31.–34. punkts; 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 18. punkts), 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 41. punkts), kā arī 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 27. punkts).

8 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 31. un 32. punkts; 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 22. punkts), 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp., 21. punkts), 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 43. punkts).

9 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 34. punkts, lietā *Gschwind*, 23. punkts, un lietā *Gerritse*, 44. punkts.

10 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. punkts, kā arī 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 89. punkts).

[apstāklī], ka netiek ņemta vērā viņa personiskā situācija un ģimenes stāvoklis ne valstī, kurā viņš dzīvo, ne arī valstī, kurā viņš strādā [11].

26. Ja, ņemot vērā šos apsvērumus, tagad apsver gadījumu, kas ir šī prejudiciālā jautājuma pamatā, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka tādā faktiskā situācijā, kāda ir pamata lietā, attiecīgā likuma piemērošana attiecībā uz laulātajiem Lākebrinkiem ir atšķirīgas attieksmes, kas balstītas uz to, ka viņu dzīvesvieta ir ārpus Luksemburgas, īstenošana.

27. Kā jau konstatējām, lai noteiktu rezidentu ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, Luksemburgas likumdošana ņem vērā viņu ienākumus visā pasaulē. Pretēji tam, ja nodokļu maksātājs, kurš nemaksā nodokļus Luksemburgā, bet tur saņem visus vai gandrīz visus ar nodokļiem apliekamos ienākumus, pielīdzināšana nodokļu maksātājiem rezidentiem ir tikai daļēja, jo, aprēķinot nodokļa likmi, papildus Luksemburgā gūtajiem ienākumiem progresivitātes likums ir piemērojams tikai tiem nerezidenta ārvalstu ienākumiem, kuri ir gūti profesionālajā darbībā, līdz ar to izslēdzot ienākumus, kuri neietilpst šajā kategorijā, kuru starpā, kā šajā gadījumā, ir ienākumi no nekustamā īpašuma īres.

28. No tā izriet, ka tādā gadījumā kā šis, kas ir lietas pamatā, tas, ka netiek atzīti īres zaudējumi no nekustamiem īpašumiem, kuri atrodas ārvalstīs, aprēķinot nodokļa likmi, kas ir piemērojama nodokļu maksātājam, kurš Luksemburgā saņem visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus, lai gan viņa dzīvesvieta nav šajā valstī, bez šaubām, ir nelabvēlīga attieksme pret viņu, salīdzinājumā ar attieksmi, kāda ir pret rezidentu, kurš veic analoģisku darbību un kuram tiek atzīti šāda veida zaudējumi, aprēķinot piemērojamo likmi.

29. [Pretēji tam, ko] apgalvo Luksemburgas un Nīderlandes valdības, šāds secinājums nav arī pretrunā tam, ka atbilstoši LIN 157.b pantam Luksemburgas likumdošana, lai aprēķinātu likmi, neņem vērā iespējamos ienākumus no nekustamo īpašumu, kas atrodas ārvalstīs, īres. Šādā gadījumā iespējamie atvieglojumi, ko saņem nerezidenti, salīdzinot ar rezidentiem, ir nepietiekami, lai kompensētu nerezidentu neizdevīgo situāciju, kā šīs lietas gadījumā, kad ne dzīvesvietas valstī — tādēļ, ka nodokļu maksātājam šajā valstī nav ar nodokļiem apliekami ienākumi, ne darba vietas valstī netiek ņemti vērā zaudējumi no nekustamo īpašumu, kas atrodas ārvalstīs, īres. Ja uzskata, ka neizdevīga situācija, ja vien tā nav sistemātiska, nevar novest pie diskriminējošas attieksmes, tad arī jāuzskata, ka tāds nodokļu tiesiskais

11 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 38. punkts.

regulējums, kas tikai dažkārt izrādās nelabvēlīgs nodokļu maksātājiem nerezidentiem, uzskatot, ka nelabvēlīgā situācija, ciktāl tā ir gadījuma rakstura, ir nebūtiska, ir saderīgs ar darba ņēmēju brīvas pārvietošanās principu. Šādā veidā tiktu pieļautas mazsvarīgas diskriminācijas, atņemot EKL 39. pantā noteiktajam vispārējam aizliegumam jēgu [12].

30. Kad ir pierādīts, ka attiecīgais likums noved pie atšķirīgas attieksmes, kaitējot nerezidentiem, vēl jāpārbauda, vai šāda atšķirīga attieksme ir diskriminējoša, vai arī rezidentu un nerezidentu stāvoklis attiecībā uz šo likumu ir objektīvi līdzvērtīgs.

31. Tā kā šajā gadījumā laulātie Lākebrinki darba vietas valstī — proti, Luksemburgā, — saņem visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus, un dalībvalstī, kas ir viņu dzīvesvieta, nesaņem būtiskus ienākumus, uzskatu, ka viņu stāvoklis ir pielīdzināms Luksemburgas Lielhercogistes rezidentu stāvoklim attiecībā uz noteikumiem, kas piemērojami nodokļa likmes aprēķināšanai.

32. Manuprāt, tieši tas izriet no Tiesas pastāvīgās judikatūras, saskaņā ar kuru pat, ja tiešo nodokļu jomā parasti rezidenta stāvoklis atšķiras no nerezidenta stāvokļa, jo tā ienākumu būtiskākā daļa parasti koncentrējas dzīvesvietas valstī un šai valstij kopumā ir visa nepieciešamā informācija, lai novērtētu attiecīgā nodokļa maksātāja kopējo maksājamo nodokļa apmēru — tomēr gadījumā, kad nerezidents — nesaņemot būtiskus ienākumus dzīvesvietas valstī — galveno daļu ar nodokli apliekamo ienākumu gūst no darbībām, kuras īstenotas darba vietas valstī, nerezidenta stāvoklis vairs nav objektīvi atšķirīgs, kas pamatotu atšķirīgu attieksmi, salīdzinot ar rezidentiem [13].

33. Lai arī šajā sakarā Tiesa tieši ir spriedusi par nodokļu tiesisko regulējumu attiecībā uz nodokļu maksātāja nerezidenta personīgā un ģimenes stāvokļa ņemšanu vērā, nolemjot, ka "starp šādu nerezidentu un rezidentu, kas veic līdzvērtīgu algotu darbu, nepastāv nekāda objektīva atšķirība, kura pamatotu atšķirīgu attieksmi nodokļu uzlikšanas mēr-

12 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *de Groot*, 97. punkts, un attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 43. punkts).

13 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. un 37. punkts.

ķiem attiecībā uz *nodokļu maksātāja personīgā un ģimenes stāvokļa* vērā ņemšanu" [14], tomēr nav teikts, ka Tiesa vēlējās vienīgi no šāda kopējā maksājamā nodokļa apmēra aspekta ierobežot nerezidenta, kurš visus vai gandrīz visus ienākumus gūst darba vietas valstī, pielīdzināšanu nodokļa maksātājam, kura dzīvesvieta ir šajā valstī un kurš strādā analoģisku algotu darbu.

34. Šajā sakarā jāizvērtē secinājums, pie kura Tiesa nonāca attiecībā uz iespēju, ievērojot attiecīgā likuma *ratio*, pielīdzināt nodokļu maksātājus nerezidentus nodokļu maksātājiem rezidentiem, lai pārbaudītu, vai var uzskatīt, ka šāda pielīdzināšanas iespēja pastāv arī šajā gadījumā, kad nodokļu maksātājam ir atteikts piešķirt nodokļu atvieglojumus, kas nav saistīti ar nerezidenta personisko un ģimenes stāvokli [15].

35. Saskaņā ar Tiesas argumentāciju nodokļu maksātājs nerezidents parasti ir objektīvi atšķirīgā stāvoklī, salīdzinot ar darba vietas dalībvalsts rezidentu, tāpēc, ka šajā dalībvalstī viņš saņem tikai daļu no saviem ienākumiem un līdz ar to viņš teorētiski varētu divas reizes — kā dzīvesvietas valstī, tā arī darba vietas valstī — saņemt nodokļu atvieglojumus, kas piemērojami personīgi viņam. Tiesa noraidīja [iespēju], ka [gadījumos, kad] rezidentu un nerezidentu stāvoklis nav objektīvi līdzvērtīgs, darba vietas valsts atteikums [piešķirt] nodokļu atvieglojumus, kas saistīti ar nerezidenta kā nodokļa maksātāja personisko situāciju, būtu diskriminējoša attieksme pret viņu.

36. Tomēr gadījumā, kad nodokļu maksātājs visus vai gandrīz visus ar nodokli apliekamos ienākumus saņem darba vietas valstī, vairs nepastāv risks, ka viņš saņems nodokļu atvieglojumus divas reizes saistībā ar savu stāvokli — kuru dzīvesvietas valsts nevarēs ņemt vērā tādēļ, ka attiecīgajam nodokļu maksātājam nav būtisku ienākumu minētajā valstī, — un līdz ar to vairs nepastāv nekāda atšķirība, salīdzinot ar nodokļa maksātāja, kura dzīvesvieta ir attiecīgajā valstī, stāvokli. No minētā izriet, ka, pareiza nediskriminācijas principa, kā tas ir iepriekš analizētajā judikatūrā, piemērošana uzliek pienākumu darba vietas valstij nerezidentu, kurš visus vai gandrīz visus ienākumus gūst tās teritorijā, pielīdzināt rezidentam ne tikai attiecībā uz nodokļu atvieglojumu piešķiršanu saistībā ar viņa *personisko un ģimenes stāvokli*, bet arī attiecībā uz visiem tā kopējās spējas maksāt nodokļus aspektiem, kurus ņem vērā, piešķirot nodokļu atvieglojumus attiecīgajam rezidentam.

14 — Turpat, 37. punkts. Mans izcēlums.

15 — Šajā sakarā skat. ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] 2005. gada 1. martā sniegtos secinājumus iepriekš minētajā lietā *Ritter-Coulais*, 91. un turpmākie punkti.

37. Atgriežoties pie jautājuma būtības, no šajos secinājumos izdarītās analīzes izriet, ka laulātie Lākebrinki, kuri nesaņem būtiskus ienākumus savā dzīvesvietas valstī, ir pilnībā pakļauti nodokļu maksāšanai darba vietas valstī — Luksemburgā, kurai būtu tiem jāpiešķir nodokļu atvieglojumi saistībā ar to kopējo spēju maksāt nodokļus, kādus piešķir saviem rezidentiem, tāpēc, ka viņi ir objektīvi līdzvērtīgā stāvoklī. No tā izriet, ka, atbilstoši piemērojot LIN 157.b pantu, laulātie Lākebrinki tiek netieši diskriminēti, jo viens no kopējā maksājamā nodokļa apmēra aspektiem — proti, zaudējumi no nekustamā īpašuma īres, — netiek atzīts Luksemburgā, aprēķinot nodokļa likmi, tādēļ, ka viņu dzīvesvieta ir ārpus Luksemburgas.

38. Jāprecizē, ka pretēji tam, ko apgalvo Nīderlandes un Zviedrijas valdības, šāds risinājums neskar principu, kuru Tiesa vairākkārt ir apstiprinājusi, ka dalībvalstis var brīvi noteikt nodokļus.

39. Principiāli atgādinu, ka atšķirīga attieksme, kas konstatēta iepriekš 37. punktā, izriet vienīgi no Luksemburgas valsts tiesiskā regulējuma — LIN 157.b panta — piemērošanas, un tās pamatā nekādā veidā nav Vācijas — Luksemburgas KDU [16].

40. Turklāt jānorāda, ka attiecīgajā normā nav noteikumu par to, kā noteikt ar nodokļiem apliekamo bāzi, bet tajā ir apskatīts viens nerezidenta spējas maksāt nodokļus aspekts *tikai tādēļ, lai aprēķinātu nodokļa likmi*, un nevis, lai noteiktu ar nodokļiem apliekamo bāzi. Līdz ar to tas, ka tiek paredzēts, ka tieši darba vietas valstij, nosakot nodokļa likmi, izņēmuma kārtā ir pienākums piešķirt nodokļu atvieglojumus saistībā ar nerezidenta kopējo spēju maksāt nodokļus, ieskaitot arī atvieglojumus saistībā ar ienākumiem no īpašuma pārvaldīšanas, attiecībā uz kuriem darba vietas dalībvalstij nav nodokļu kompetences, neietver to, ka šai valstij jāapliek ar nodokļiem šādi ienākumi. No tā izriet, ka šajā lietā netiek ietekmēts tas, ka atbilstoši nodokļu sadalei pēc teritoriālā principa, kas paredzēts Vācijas un Luksemburgas KDU, Luksemburgas Lielhercogistei, apliekot ar nodokli nodokļu maksātāju, kura dzīvesvieta nav Luksemburgā, bet kurš ir pilnīgi pakļauts nodokļu maksāšanai Luksemburgā, nav pienākuma ar nodokļiem apliekamajā bāzē iekļaut ienākumus no nekustamo īpašumu, kas atrodas Vācijā — kuru aplikšanā ar nodokļiem saglabājas Vācijas kompetence —, īres, bet izņēmuma

16 — Šāda atšķirība ir attiecināma uz vienas tiesību sistēmas likumiem un neizriet no atšķirībām vai nodokļu kompetences sadalījuma abās dalībvalstīs.

kārtā Luksemburgai vajadzētu šādus ienākumus ņemt vērā, nosakot nodokļa likmi.

41. Visbeidzot, kas attiecas uz noteikumiem, saskaņā ar kuriem jāņem vērā nodokļu maksātāja, kurš darba vietas valstī saņem visus vai gandrīz visus ar nodokļiem apliekamos ienākumus, kopējā spēja maksāt nodokļus, uzskatu, ka Kopienu tiesības neuzliek īpašu pienākumu, ar nosacījumu, ka attiecīgais nodokļu maksātājs netiek diskriminēts salīdzinājumā ar rezidentu, kurš, strādājot analoģisku darbu, atrodas objektīvi līdzvērtīgā stāvoklī [17].

42. Līdz ar to attiecībā uz šo lietu no iepriekš minētā izriet, ka, lai nodokļu likmes aprēķinā ņemtu vērā ienākumus no nodokļu maksātāja nerezidenta ārvalstīs esošu īpašumu īres, tie ir jānosaka atbilstoši nosacījumiem, kādi ir paredzēti nodokļu maksātājiem, kuru dzīvesvieta ir Lielhercogistē, un līdz ar to saskaņā ar Luksemburgas nodokļu likuma normām; turklāt šajā sakarā Vācijas tiesības nav būtiskas [18]. Manuprāt, kā norādīts iesniedzējtiesas pirmās instances spriedumā un kā to apgalvo Luksemburgas valdība, šāds risinājums nav pretrunā apstāklim, ka, pamatojoties uz KDU, tieši Vācijai ir pienākums attiecīgos ienākumus aplikt ar nodokļiem. Kā iepriekš redzējām, šādu ienākumu noteikšana ir būtiska tikai tam, lai darba vietas valsts tos ņemtu vērā, aprēķinot nodokļa likmi, un nevis minēto ienākumu aplikšanai ar nodokļiem, kas paliek Vācijas kompetencē un pozitīvu ienākumu gadījumā tiek īstenota, piemērojot Vācijas tiesisko regulējumu.

B — *Iespējamie attaisnojumi*

43. Ņemot vērā, ka attiecīgais likums ir ierobežojošs attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, jāpārbauda, vai tas ir attaisnojams no Kopienu tiesību viedokļa.

44. Luksemburgas valdība, formāli nenorādot nekādu attaisnojumu atšķirīgajai attieksmei, kas tiek īstenota ar attiecīgo tiesisko regulējumu, iesniegtajos apsvērumos būtībā cenšas pierādīt, ka ar apstrīdēto tiesisko regulējumu tiek saglabāta nodokļu režīma

17 — Atbilstošu argumentāciju skat. iepriekš minētajā spriedumā lietā *de Groot*, 114. un 115. punkts.

18 — LIN 134. un 134.b pants.

konsekvence. Līdz ar to šādu attaisnojumu analizēšu tikai pakārtoti.

1) Par nodokļu režīma konsekvences saglabāšanu

45. Luksemburgas valdība būtībā norāda, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma, ar kuru attiecībā uz nerezidentiem netiek ņemti vērā [ne] īres zaudējumi, [nosakot] ar nodokli apliekamo bāzi un aprēķinot nodokļa likmi, [ne] arī iespējamie šāda veida ienākumi, pamatā ir "konsekvence".

46. Nodokļu sistēmas konsekvences saglabāšana ir judikatūrā nostiprināts jēdziens kopš spriedumiem lietās *Bachmann* un Komisija/Beļģija, kuros Tiesa principā atzina, ka šādu vajadzību pamato sevišķi svarīgas vispārējas intereses, kas attaisno to, ka tiek ierobežoti pamatprincipi brīvas pārvietošanās jomā [19].

19 — 1992. gada 28. janvāra spriedumi lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 21.–28. punkts) un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 14.–21. punkts).

47. Iepriekš minētajās lietās Tiesa, balstoties uz nodokļu režīma konsekvences jēdzienu, attaisnoja valsts tiesisko regulējumu, kas [paredzēja] atskaitīt maksājumus, kuri veikti sakarā ar apdrošināšanas līgumiem vecuma un nāves gadījumiem, ar nosacījumu, ka tie tiek maksāti valstī, kurā ir atļauti šādi atskaitījumi. Nepieciešamība kompensēt nodokļus, kas netiek iekasēti, maksājumu, kuri ir veikti apdrošināšanas līgumu ietvaros, atskaitīšanas dēļ, attaisno ierobežojumu, ka ar nodokļiem tiek apliktas saistībā ar minēto līgumu izpildi izmaksātās summas, kuras tomēr nav iespējams aplikt ar nodokļiem gadījumā, ja apdrošināšanas uzņēmumi ir dibināti ārvalstīs.

48. Kopš šiem spriedumiem nodokļu režīma konsekvences saglabāšana ir attaisnojums, uz kuru dalībvalstis visbiežāk atsaucas tiešo nodokļu jomā. Tomēr Tiesa ir stingri sašaurinājusi nodokļu konsekvences jēdzienu un pastāvīgajā judikatūrā atzinusi, ka šāda vajadzība attaisno pasākumus, kas ierobežo pamatbrīvības, tikai tad, ja tiek izpildīti trīs nosacījumi: a) tiešas saistības pastāvēšana starp nodokļu atvieglojuma piešķiršanu un šāda atvieglojuma kompensēšanu ar nodokļa iekasēšanu; b) tas, ka atskaitīšana un nodokļa iekasēšana tiek īstenota viena nodokļa ietva-

ros, c) un ka tas tiek īstenots attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju [20].

49. Nav šaubu, ka šajā gadījumā ir izpildīti divi nosacījumi — nodokļu maksātājs ir tas pats un nodoklis ir tas pats, tagad jāpārbauda tiešas saistības esamība starp īres zaudējumu atskaitījumu un to, ka, aprēķinot nodokļa likmi, tiek ņemts vērā ienākumu pieaugums no šāda veida ieguldījumiem.

50. Šajā sakarā jānorāda, ka attiecīgā norma ir balstīta uz simetrijas likumu, pamatojoties uz kuru, lai nerezidentam aprēķinātu nodokļa likmi, netiek ņemti vērā ne īres zaudējumi ārvalstīs, ne iespējamie ienākumi no šādiem ieguldījumiem nekustamos īpašumos. Līdz ar to, ja ņemtu vērā tikai īres zaudējumus, tas negatīvi ietekmētu attiecīgā likuma sistēmu, ciktāl šāds atvieglojums, aprēķinot nodokļa likmi, netiek kompensēts ar to, ka šādā aprēķinā tiktu ņemti vērā iespējamie ienākumi, kas, iespējams, var rasties nākotnē no šādiem ieguldījumiem nekustamā īpašumā.

51. Līdz ar to, lai arī to, ka, aprēķinot nerezidentam piemērojamo nodokļa likmi, netiek ņemti vērā īres zaudējumi ārvalstīs, principā var attaisnot ar nepieciešamību saglabāt Luksemburgas nodokļu režīma konsekvenci, iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojošs pasākums tiek piemērots, ievērojot samērīguma principu. Apstrīdētajam pasākumam faktiski ir jāgarantē, ka izvirzītais mērķis tiek sasniegts, nepārsniedzot to, kas ir nepieciešams tā sasniegšanai [21].

52. Tomēr nešķiet, ka attiecīgais likums ir vismazāk ierobežojošais pasākums, lai saglabātu Luksemburgas nodokļu režīma konsekvenci, jo šādu mērķi var sasniegt, iegūstot tādu pašu kompensācijas efektu, ja, nerezidentiem aprēķinot nodokļa likmi, tiek ņemti vērā gan īres zaudējumi, gan īres ienākumi ārvalstīs. Šāds režīms ļautu izvairīties no situācijām kā šajā gadījumā, kad daži maksājamā nodokļa aspekti attiecībā uz nodokļu maksātāju nav ņemti vērā ne dzīvesvietas valstī — tādēļ, ka nav būtisku ienākumu, ne darba vietas valstī, kur šis nodokļu maksātājs saņem lielāko daļu savu ienākumu.

20 — Neiedziļinoties jēdziena "nodokļu konsekvence" pēdējā judikatūras attīstībā, jo tā nav atbilstoša šajā gadījumā, tomēr jāatgādina, ka Tiesa nesen piemēroja nosacījumus, kas šo principu pamato plaši, liekot uzsvaru uz apskatītā nodokļu režīma teleoloģisko aspektu. Šajā sakarā skat. 2007. gada 29. martā manis sniegtos secinājumus lietā C-298/05 *Columbus* (atrodas izskatīšanā Tiesā, 189. un turpmākie punkti).

21 — Skat. it īpaši 1993. gada 31. marta spriedumu lietā C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts).

IV — Secinājumi

53. Ievērojot iepriekš norādītos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz Luksemburgas Administratīvās tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EKL 39. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka dalībvalstī ir spēkā tāds tiesiskais regulējums kā LIN 157.b pants, kuru piemērojot attiecībā uz Kopienu pilsoni, kura dzīvesvieta nav Luksemburgā, bet kurš Luksemburgā gūst ienākumus no algota darba, kas ir lielākā daļā no viņa ar nodokļiem apliekamiem ienākumiem, atšķirībā no Luksemburgas rezidenta netiek ņemti vērā īres zaudējumi no nekustamā īpašuma, kas netiek izmantots personiskām vajadzībām un kas atrodas citā dalībvalstī, šajā gadījumā Vācijā, lai noteiktu Luksemburgā gūtiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi.