TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 6. jūlijā *

Lieta C-346/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 26. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 12. augustā, tiesvedībā

Robert Hans Conijn

pret

Finanzamt Hamburg-Nord.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents) un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Vācijas valdības vārdā — K. D. Kvasovskis [*C. D. Quassowski*] un A. Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 9. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp Koneinu [*Conijn*] un *Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* [Hamburgas Centra un vecpilsētas Finanšu pārvalde], kuras uzdevumus 2005. gada 1. martā pārņēma *Finanzamt Hamburg-Nord* [Ziemeļhamburgas Finanšu pārvalde; turpmāk tekstā — "*Finanzamt*"]. Koneins lūdz atzīt viņam tiesības no ienākumu summas, kam piemērojami nodokļi, atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras radušās, sagatavojot to ienākumu deklarāciju, ko viņš Vācijā gūst kā daļējs nodokļa maksātājs.

Atbilstošās valsts tiesību normas

3 Saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (likums par ienākuma nodokli) 1997. gada redakcijā (turpmāk tekstā — "*EStG 1997*") ir jānošķir Vācijā dzīvojošie nodokļa maksātāji, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem, un nodokļa maksātāji, kas nedzīvo Vācijā [un] kam nodokli Vācijā piemēro tikai attiecībā uz to ienākumu apmēru, ko viņi gūst šajā valstī.

4 *EStG 1997* 15. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, kas attiecas uz ienākumiem no amatniecības, rūpnieciskās darbības vai komercdarbības, ir šāds:

"1. Ienākumi no amatniecības, rūpnieciskās darbības vai komercdarbības ir:

1) [..]

2) peļņas daļu, kas izmaksāta "Offene Handelsgesellschaft", "Kommanditgesellschaft" un citu tādu sabiedrību dalībniekiem, kurās sabiedrības dalībnieks ir uzskatāms par uzņēmuma vadītāju (vai kopuzņēmuma dalībnieku), kā arī atlīdzība, ko sabiedrības dalībnieks ir saņēmis par darbību šīs sabiedrības uzdevumā vai par aizdevumu piešķiršanu, vai īpašuma nodošanu šai sabiedrībai. Sabiedrības dalībnieku, kas piedalās sabiedrībā netieši, ar vienas vai vairāku personu sabiedrību starpniecību, pielīdzina sabiedrības dalībniekam, kas piedalās sabiedrībā tieši; viņu uzskata par kopuzņēmuma dalībnieku, kas sabiedrībā piedalās netieši, ja viņu pašu un personu sabiedrības, kuru starpniecību viņš izmanto dalībai, var uzskatīt par kopuzņēmuma dalībniekiem tajās personu sabiedrībās, kurās tie ir tiešie sabiedrības dalībnieki."

5 *EStG 1997* 49. panta 1. punkta 2. apakšpunkta a) daļā ir paredzēts, ka ienākumi no amatniecības, rūpnieciskās darbības vai komercdarbības ir ienākumi, kam ir piemērojams nodoklis.

6 Atbilstoši *EStG 1997* 50. panta 1. punktam personas, kas Vācijā ir daļēji nodokļa maksātāji, nevar atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kas radušās kā ārkārtas izdevumi salīdzinājumā ar nodokļa maksātājiem, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem un kas var atskaitīt minētās izmaksas saskaņā ar *EStG 1997* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

7 Koneins, Nīderlandes pilsonis un Nīderlandes iedzīvotājs, 1998. gadā saistībā ar dalību komandītsabiedrībā, kas 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 viņa kopējiem ienākumiem.

8 Nodokļu deklarācijā par 1998. gadu Koneins no saviem ienākumiem, kam ir piemērojami nodokļi, kā ārkārtas izdevumus saskaņā ar *EStG 1997* 10. panta 1. punkta 6. apakšpunktu atskaitīja DEM 1046 lielu summu, kas atbilst nodokļu konsultācijas izmaksām, kuru viņš izmantoja, lai sagatavotu nodokļu deklarāciju Vācijā. *Finanzamt* atteicās atzīt šo izmaksu atskaitījumu, pamatojoties uz *EStG 1997* 50. panta 1. punktu.

9 Koneins par šo atteikumu cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa]. Šī prasība tika noraidīta ar 2003. gada 11. novembra spriedumu. Koneins kasācijas ("Revision") kārtībā pārsūdzēja šo spriedumu *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa], lūdzot to atcelt un atzīt, ka konsultācijas izmaksas ir atskaitāmas. *Finanzamt* lūdza pārsūdzību noraidīt.

10 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [..] Līguma 52. pants aizliedz to, 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 konsultācijas izmaksas, kaut gan šādu atskaitījumu var veikt nodokļa maksātājs, kam piemēro nodokli attiecībā uz visiem ienākumiem?"

Par prejudiciālo jautājumu

11 Iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Līguma 52. pants aizliedz tādu valsts tiesību aktu, par kādu ir pamata lieta un kas tādai personai, kura ir daļēja nodokļu maksātāja, liedz no ienākumu summas, kam ir piemērojami nodokļi, kā ārkārtas izdevumus atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras radušās, sagatavojot ienākumu deklarāciju, kā to varētu darīt nodokļa maksātājs, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem.

12 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalsts pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību citas dalībvalsts teritorijā ietver tiesības sākt un izvērst darbību kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība (skat. it īpaši 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 13. punkts; 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, *Recueil*, I-2651. lpp., 22. punkts, un 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 27. punkts).

13 Koneinam atbilstoši *EStG 1997* 49. pantam piemēro nodokļus Vācijā attiecībā uz viņa ienākumiem no rūpnieciskās darbības un komercdarbības minētajā dalībvalstī. Par šo darbību viņam attiecībā uz komandītsabiedrības peļņu tieši piemēro nodokļus, un šajā sakarā saskaņā ar valsts nodokļu tiesībām viņu pašu uzskata par uzņēmējdarbības veicēju.

14 Kaut arī tiešo nodokļu jautājumi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 2000. gada 6. jūnija spriedums

lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts, un 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 25. punkts).

15 Tāpēc valsts nodokļu tiesību normas nedrīkst ietvert atklātu vai slēptu diskrimināciju pilsonības dēļ (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 16. punkts, un 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot*, *Recueil*, I-11819. lpp., 75. punkts).

16 Tomēr tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir atsevišķas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir personai, kas šajā valstī dzīvo, principā nav diskriminējoši, ņemot vērā objektīvās atšķirības starp valsts iedzīvotāju stāvokli un nerezidentu stāvokli, ņemot vērā gan ienākumu avotu, gan personas spēju maksāt nodokļus vai personisko un ģimenes stāvokli (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 34. punkts, un 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Gschwind*, *Recueil*, I-5451. lpp., 23. punkts).

17 Dzīvesvieta turklāt ir piesaistes faktors nodoklim, uz kuru parasti balstās spēkā esošās starptautiskās nodokļu tiesības un ir īpaši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) konvencijas par dubulto nodokļu neuzlikšanu paraugs (paraugs konvencijai par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu, ESAO Nodokļu lietu komitejas ziņojums, 1977, 2000. gada 29. aprīļa redakcija), lai sadalītu valstu pilnvaras iekasēt nodokļus gadījumos, kas ietver ārvalstu elementu.

18 Šajā gadījumā no lietas materiāliem izriet, ka Koneins, kas dzīvo Nīderlandē, Vācijas teritorijā ir guvis mazāk nekā 90 % no saviem kopējiem ienākumiem.

19 Tātad rodas jautājums, vai objektīvā atšķirība starp šāda nerezidenta stāvokli un valsts iedzīvotāja stāvokli pieļauj, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, par kādu ir pamata lieta, nedod pirmajam minētajam [tiesības] atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kaut gan pēdējais minētais tās var atskaitīt, sagatavojot nodokļu deklarāciju.

20 Attiecībā uz izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar daļēja nodokļa maksātāja ienākumiem, Tiesa ir atzinusi, ka attiecībā uz tādiem izdevumiem kā profesionālās izmaksas, kas ir saistītas ar darbību citā dalībvalstī, attieksmei pret daļēju nodokļa maksātāju ir jābūt tādai pašai kā pret personu, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem (skat. 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil*, I-5933. lpp., 27. punkts).

21 Nodokļu konsultācijas izmaksu kā "ārkārtas izdevumu" atskaitījums nodokļa maksātājiem, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem, pēc Vācijas valdības uzskatiem ir izskaidrojams ar to, ka šīs izmaksas ir vajadzīgas valsts nodokļu tiesību sarežģītības dēļ.

22 Nodokļu konsultācijas izmaksas, par kādām ir pamata lieta, Koneinam radās, lai sagatavotu nodokļu deklarāciju par Vācijā gūtajiem ienākumiem. Pienākums sagatavot deklarāciju ir balstīts uz to, ka šī persona gūst ienākumus minētajā dalībvalstī. Nodokļu konsultācijas izmaksas tātad ir tieši saistītas ar ienākumiem, par ko šajā dalībvalstī ir piemērots nodoklis, tādējādi tās vienādi attiecas uz ienākumiem, ko guvuši visi nodokļa maksātāji — gan valsts iedzīvotāji, gan nerezidenti.

23 Turklāt nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji, un nerezidenti atrodas līdzīgā stāvoklī attiecībā uz valsts nodokļu tiesību sarežģītību. Tāpēc ir jābūt iespējai tiesības

uz atskaitījumu, kuru mērķis ir kompensēt izmaksas, kas ir radušās saistībā ar nodokļu konsultāciju, un kuras ir atzītas nodokļa maksātājiem, kas ir valsts iedzīvotāji, piemērot arī nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kurus skar tā pati valsts nodokļu sistēmas sarežģītība.

24 Šajos apstākļos attiecībā uz iespēju kā ārkārtas izdevumus atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas nodokļa maksātāji, kas ir valsts iedzīvotāji, un nodokļa maksātāji nerezidenti atrodas līdzīgā stāvoklī, un valsts tiesību norma, kurā nerezidentiem šī atskaitīšanas iespēja ir liegta, ir aizliegts ierobežojums Līguma 52. panta nozīmē.

25 Tā kā Tiesā nav sniegts neviens konkrēts arguments, lai pamatotu šādu atšķirīgu attieksmi, ir jāuzskata, ka šī valsts tiesību norma var nelabvēlīgi ietekmēt galvenokārt citu dalībvalstu pilsoņus un tātad rada netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ.

26 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Līguma 52. pants aizliedz tādus valsts tiesību aktus, kas personai, kura ir daļēja nodokļu maksātāja, liedz no ienākumu summas, kam ir piemērojami nodokļi, kā ārkārtas izdevumus atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras radušās, sagatavojot ienākumu deklarāciju, kā to varētu darīt nodokļa maksātājs, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

27 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) aizliedz tādus valsts tiesību aktus, kas personai, kura ir daļēja nodokļu maksātāja, liedz no ienākumu summas, kam ir piemērojami nodokļi, kā ārkārtas izdevumus atskaitīt nodokļu konsultācijas izmaksas, kuras radušās, sagatavojot ienākumu deklarāciju, kā to varētu darīt nodokļa maksātājs, kam nodokli piemēro attiecībā uz visiem ienākumiem.

[Paraksti]