TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2005. gada 5. jūlijā *

Lieta C-376/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 24. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 8. septembrī, tiesvedībā

D.

pret

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*] un E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], R. Šintgens [*R. Schintgen*], N. Kolnerika [*N. Colneric*], S. fon Bārs, [*S. von Bahr*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], J. Klučka [*J. Klučka*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*]

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*], sekretāre M. F. Kontē [*M.-F. Contet*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesa sēdi 2004. gada 14. septembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— D. vārdā — D. M. Vēbere [*D. M. Weber*] un E. M. S. Spīrtsa [*E. M. S. Spierts*], *advocaten*,

— *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* vārdā — G. P. Sethuds [*G. P. Soethoudt*], pārstāvis,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un J. H. M. van Bakela [*J. G. M. van Bakel*], pārstāves,

— Beļģijas valdības vārdā — E. Dominkovica [*E. Dominkovits*], pārstāve,

— Vācijas valdības vārdā — A. Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāve,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena-Mersjē [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāvji,

— Somijas valdības vārdā — A. Gimareša-Purokoski [*A. Guimaraes-Purokoski*], pārstāve,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — M. Bezels [*M. Bethell*] un K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvji, kam palīdz D. Vaijats [*D. Wyatt*], *QC*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 26. oktobrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 73.b un 73.d panta (jaunajā redakcijā — EKL 56. un 58. panta) interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp D., Vācijas pilsoni, un *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* (Nīderlandes nodokļu administrāciju) sakarā ar tās atteikumu viņam piešķirt īpašuma nodokļa atlaidi.

D.

Atbilstošās tiesību normas

Likums par īpašuma nodokli

3 Laikā, kad notika pamata prāvā aplūkotie notikumi, Nīderlandes Karalistē tika piemērots īpašuma nodoklis, pamatojoties uz 1964. gada 16. decembra likumu "Par īpašuma nodokli" (*Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964*, 520. lpp., turpmāk tekstā — "*Wet VB*"). Tas ir tiešais nodoklis, ko uzliek īpašumam un kura likme ir 0,8 % no īpašuma vērtības.

4 Saskaņā ar *Wet VB* 1. pantu redakcijā, kas bija spēkā pamata prāvā aplūkotajā taksācijas gadā, īpašuma nodoklis ir jāmaksā visām fiziskām personām, kuru dzīvesvieta atrodas Nīderlandē (nodokļa maksātāji rezidenti), kā arī visām fiziskām personām, kurām šajā valstī pieder īpašums, pat ja tām nav dzīvesvietas Nīderlandē (nodokļa maksātāji nerezidenti).

5 Saskaņā ar šī likuma 3. panta 1. un 2. punktu nodokļa maksātājiem rezidentiem nodoklis tiek aprēķināts, balstoties uz to īpašuma visā pasaulē vērtību kalendārā gada sākumā. Apliekamā summa ir vienāda ar visa īpašuma vērtību, no kuras ir atņemta parādu kopsumma.

6 Atbilstoši šī likuma 12. pantam nodokļa maksātājiem nerezidentiem nodokļa apmērs ir atkarīgs no to īpašuma Nīderlandē attiecīgā kalendārā gada sākumā. Viņiem

apliekamā summa ir vienāda ar īpašuma Nīderlandē vērtību, no kuras ir atņemta parādu šajā dalībvalstī summa.

7 *Wet VB* 14. panta 2. punkts nosaka, ka nodokļa maksātājiem rezidentiem ir tiesības uz summu, kas nav apliekama ar nodokli, kas piemērojama to īpašumam visā pasaulē, bet nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuru īpašumam Nīderlandē ir uzlikts nodoklis, šādu tiesību nav.

8 Atbilstoši šī likuma 14. panta 3. punktam nodokļa atlaides apmērs ir atkarīgs no tā, vai nodokļa maksātāji rezidenti ietilpst nodokļa I kategorijā (neprecētie) vai II kategorijā (precētie). Attiecīgajā taksācijas gadā ar nodokli neapliekamā summa I kategorijai bija NLG 193 000 un II kategorijai — NLG 241 000.

9 Ar 2003. gada 18. aprīļa lēmumu, balstoties uz *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Gravenhāgas Apelācijas tiesas) 2000. gada 18. jūlija spriedumu, finanšu ministrs akceptēja šīs summas piemērošanu arī attiecībā uz nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuriem vismaz 90 % no īpašuma vērtības atrodas Nīderlandē.

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

10 Beļģijas Karalistes valdība un Nīderlandes Karalistes valdība 1970. gada 19. oktobrī parakstīja konvenciju, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu ienākuma un īpašuma nodokļa jomā un regulētu citus nodokļu jautājumus (turpmāk tekstā — "Beļģijas-Nīderlandes konvencija").

D.

11 Šīs konvencijas 23. panta 1. punkts, kas ir iekļauts sadaļā par īpašuma nodokli, paredz:

"Īpašums, kuru veido nekustamā manta, [..] tiek aplikts ar nodokli tajā valstī, kur tas atrodas."

12 Minētās konvencijas 24. pants ir iekļauts sadaļā "Noteikumi, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu". Tā 1. un 2. punkts skar attiecīgi Nīderlandes un Beļģijas rezidentus. Saskaņā ar šī panta 1. punkta 1. apakšpunktu "Nīderlande, uzliekot nodokļus saviem rezidentiem, var iekļaut nodokļa bāzē to ienākumu vai īpašuma daļu, kas atbilstoši šīs konvencijas noteikumiem ir apliekama ar nodokļiem Beļģijā". Šī punkta 2. apakšpunkts paredz, ka šajā gadījumā ir piemērojams nodokļa apmēra samazinājums, ievērojot Beļģijā samaksāto nodokli, un tas paredz šī samazinājuma aprēķināšanas kārtību. Minētā panta 2. punktā ir paredzēti īpaši noteikumi attiecībā uz Beļģijas rezidentiem, kas saņem ienākumus no Nīderlandes.

13 Beļģijas-Nīderlandes konvencijas 25. panta 3. punkts "Nediskriminācija" nosaka:

"Fiziskām personām, kas ir rezidenti vienā no abām valstīm, otrā valstī ir tiesības uz personīga rakstura nodokļu atskaitījumiem, atlaidēm un samazinājumiem, ko šī valsts piešķir saviem rezidentiem sakarā ar to stāvokli vai ģimenes pienākumiem."

Tiesību akti par tiesāšanās izdevumu atmaksāšanu

14 Atbilstoši Vispārējam administratīvo tiesību likumam (*Algemene Wet Bestuursrecht*) un rīkojumam par tiesāšanās izdevumiem (*Besluit proceskosten bestuursrecht*) tiesāšanās izdevumu atmaksāšana notiek atbilstoši vienotai sistēmai. Juridiskās profesijas pārstāvja darbībām ir piešķirti punkti, no kuriem ir atkarīga atmaksājamā summa. Dažos gadījumos ir pieļaujamas atkāpes no šīs sistēmas un ir iespējams panākt lielāku atmaksājamo summu.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

15 D. dzīvo Vācijā. 1998. gada 1. janvārī 10 % no viņa īpašuma veidoja nekustamais īpašums Nīderlandē, bet pārējā daļa atradās Vācijā. Saskaņā ar *Wet VB* 1. pantu viņš 1998. gadā tika uzskatīts par īpašuma nodokļa maksātāju nerezidentu.

16 Kaut arī 90 % no viņa īpašuma neatradās Nīderlandē, D. lūdza piešķirt *Wet VB* 14. panta 2. punktā minēto nodokļa atlaidi, balstoties uz Kopienu tiesībām. Nodokļu inspektors noraidīja viņa lūgumu.

17 Tad D. pārsūdzēja lēmumu, ar kuru tika noraidīts viņa lūgums, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, norādot, ka pastāv diskriminācija, kas pārkāpj EKL 56. un 58. pantu, kā arī Beļģijas-Nīderlandes konvenciju.

18 D. apstrīd arī Nīderlandes tiesiskā regulējuma par tiesāšanās izdevumu atmaksāšanu pamatotību, jo pat tad, ja viņa sūdzību apmierinātu, viņš varētu saņemt tikai ierobežotu kompensāciju, tādējādi padarot ārkārtīgi grūtu, pat neiespējamu, Kopienu tiesību sistēmas atzīto tiesību izmantošanu.

19 Rodoties šaubām par D. argumentiem, kas ir saistīti ar Kopienu tiesībām, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Kopienu tiesības un it īpaši EKL 56. un turpmākie panti iestājas pret tādu tiesisko regulējumu kā pamata prāvā esošais, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam rezidentam vienmēr ir tiesības uz īpašuma nodokļa atlaidi, bet nodokļa maksātājam nerezidentam nav šādu tiesību tad, ja viņa īpašums galvenokārt atrodas viņa dzīvesvietas valstī (kur vispār netiek iekasēts īpašuma nodoklis)?

2) Ja atbilde ir noliedzoša, vai situācija ir citādāka tādēļ, ka, piemērojot divpusēju līgumu, Nīderlande atzīst tiesības uz šādu nodokļa atlaidi personām, kuras dzīvo Beļģijā (kur arī nepastāv īpašuma nodoklis) un kuras atrodas salīdzināmos apstākļos?

3) Ja atbilde ir apstiprinoša uz kādu no iepriekš minētajiem jautājumiem, vai lietā, kuras dalībnieka prasību valsts tiesa ir apmierinājusi sakarā ar dalībvalsts pieļauto Kopienu tiesību pārkāpumu, Kopienu tiesības iestājas pret tādu tiesisko regulējumu tiesāšanās izdevumu jomā kā pamata prāvā esošais, saskaņā ar kuru tiesāšanās izdevumus var atlīdzināt, tikai izmaksājot ierobežotu kompensāciju?"

Par pirmo jautājumu

Tiesai iesniegtie apsvērumi

20 D. apgalvo, ka tāds tiesiskais regulējums kā Nīderlandē pastāvošais un pamata prāvā aplūkotais regulējums rada šķērsli kapitāla brīvai apritei, pārkāpjot EKL 56. pantu, un to nepamato EKL 58. pants, jo tiesiskais regulējums rada diskrimināciju attiecībā uz nerezidentiem, kuri veic ieguldījumus nekustamajā īpašumā Nīderlandē. Šajā dalībvalstī pastāvot vienādam īpašuma lielumam, tikai rezidentam ir tiesības uz atlaidi, aprēķinot īpašuma nodokļa apmēru.

21 Nav atrodams neviens Tiesas judikatūrā minētais apstāklis, kas varētu pamatot atšķirīgu attieksmi pret abām nodokļa maksātāju kategorijām (Tiesas 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp.). Apstāklis, ka nerezidentiem ir jāmaksā ierobežots īpašuma nodoklis, t.i., tikai par to īpašuma daļu, kas atrodas Nīderlandē, bet rezidenti ir pakļauti šim nodoklim neierobežoti, maksājot nodokli par savu īpašumu visā pasaulē, nav uzskatāms par objektīvu atšķirību. Šo atšķirību izskaidro dalībvalstu fiskālās kompetences ierobežojumi.

22 D. piebilst, ka īpašuma nodoklis ir jānošķir no ienākuma nodokļa, par kuru bija runa lietā, kurā tika pieņemts iepriekš minētais spriedums *Schumacker*. Risinājumi, kas ir piemērojami ienākuma nodokļa jomā, nav obligāti piemērojami īpašuma nodoklim. Pretēji tam, kas ir pieļaujams attiecībā uz ienākuma nodokli, īpašuma nodokļa kontekstā maza nozīme ir tam, ka nodokļa maksātāja īpašuma būtiskākā daļa atrodas viņa dzīvesvietas valstī.

23 Turpretī Nīderlandes, Beļģijas, Vācijas un Francijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka rezidenti un nerezidenti neatrodas salīdzināmā stāvoklī tiešo nodokļu jomā un atšķirīgā attieksme, ko apstrīd D., ir saderīga ar EK līguma normām.

Tiesas atbilde

24 Vispirms ir jāatgādina, ka tāds ieguldījums nekustamajā īpašumā kā tas, ko D. ir veicis Nīderlandē, ir uzskatāms par kapitāla apriti Padomes 1988. gada 24. jūnija

Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta un Direktīvas 1. pielikuma — kapitāla aprites tipu nomenklatūras — nozīmē. Šī nomenklatūra ir saglabājusi indikatīvo nozīmi — definēt kapitāla aprites jēdzienu (skat. Tiesas 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 7. punkts). Šāds ieguldījums ietilpst EKL 56. un turpmākajos pantos paredzēto noteikumu piemērošanas jomā.

25 EKL 56. pants aizliedz ierobežojumus kapitāla apritei, ievērojot EKL 58. panta noteikumus. No šīs tiesību normas 1. un 3. punkta izriet, ka dalībvalstis savos nodokļu tiesību aktos var piemērot atšķirīgas attiecīgās nodokļu tiesību normas nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem, ja tas nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti.

26 Tiešo nodokļu jomā Tiesa pieļāva, ka kopumā rezidentu un nerezidentu stāvoklis nav salīdzināms (iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* 31. punkts).

27 Attiecībā uz ienākuma nodokli Tiesa nosprieda, ka rezidenta stāvoklis atšķiras no nerezidenta stāvokļa, jo tā ienākumu būtiskākā daļa parasti koncentrējas dzīvesvietas valstī. Tādējādi šai valstij kopumā ir visa nepieciešamā informācija, lai novērtētu nodokļa maksātāja kopējo maksājamo nodokļa apmēru, ievērojot viņa personīgo un ģimenes stāvokli (iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* 33. punkts).

28 Tiesa no tā secināja, ka apstāklis, ka dalībvalsts nepiešķir nerezidentiem dažas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir rezidentiem, pamatā nav diskriminējošs, jo šīs nodokļu maksātāju kategorijas neatrodas salīdzināmā stāvoklī.

D.

29 Tomēr Tiesa nosprieda, ka varētu notikt savādāk, ja nerezidents nesaņem nozīmīgus ienākumus dzīvesvietas dalībvalstī un gūst savu ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu no darba, kas tiek veikts nodarbinātības valstī, un dzīvesvietas valsts nevar viņam sniegt priekšrocības, ņemot vērā viņa personīgo un ģimenes stāvokli. Līdz ar to starp šādu nerezidentu un rezidentu, kas veic līdzvērtīgu algotu darbu, nepastāv nekāda objektīva atšķirība, kura pamatotu atšķirīgu attieksmi, nodokļu uzlikšanas laikā ņemot vērā nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes stāvokli (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. un 37. punkts, kā arī Tiesas 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-169/03 *Wallentin*, Krājums, I-6443. lpp., 17. punkts).

30 Tiesa turklāt ļāva dalībvalstij piešķirt priekšrocības nerezidentiem tikai ar nosacījumu, ka vismaz 90 % no to ienākumiem visā pasaulē ir apliekami ar nodokli šajā valstī (Tiesas 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Gschwind*, *Recueil*, I-5451. lpp., 32. punkts).

31 Īpašuma nodokļa maksātāja stāvoklis daudzējādā ziņā ir līdzīgs ienākuma nodokļa maksātāja stāvoklim.

32 Pirmkārt, īpašuma nodoklis tāpat kā ienākuma nodoklis ir tiešais nodoklis, kura apmērs ir noteikts, ievērojot nodokļa maksātāja maksātspēju. Īpašuma nodoklis bieži tiek uzskatīts par ienākuma nodokļa papildinājumu, kas tiek uzlikts kapitālam.

33 Otrkārt, īpašuma nodokļa maksātājs parasti tur lielāko daļu sava īpašuma valstī, kur atrodas viņa dzīvesvieta. Kā to Tiesa jau ir konstatējusi, visbiežāk šī valsts ir vieta, kur atrodas nodokļa maksātāja personīgo un materiālo interešu centrs (skat. Tiesas 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse, Recueil*, I-5933. lpp., 43. punkts).

34 Līdz ar to ir jāizvērtē, vai tāpat kā ienākuma nodokļa gadījumā īpašuma nodokļa ietvaros rezidenta un nerezidenta stāvoklis kopumā ir salīdzināms.

35 Šajā sakarā ir jāpārbauda tāds personas stāvoklis, kāds tas ir D. gadījumā, kad 90 % no personas īpašuma apmēra atrodas viņa dzīvesvietas valstī, bet 10 % — citā dalībvalstī, kurai ir tādi tiesību akti īpašuma nodokļa jomā kā Nīderlandē. Šai personai ir jāmaksā īpašuma nodoklis otrā dalībvalstī no daļas, kas atbilst 10 % viņa īpašuma, nepastāvot tiesībām uz nodokļa atlaidi. Šīs dalībvalsts rezidentiem nodoklis tiek uzlikts ne tikai to īpašumam valsts teritorijā, bet visam īpašumam pasaulē, piemērojot nodokļa atlaidi.

36 Ir jākonstatē, ka šī atlaide, kuras mērķis ir nodrošināt, ka vismaz daļa no nodokļa maksātāju īpašuma pasaulē tiek atbrīvota no īpašuma nodokļa, pilda savu lomu tikai tad, ja nodoklis tiek uzlikts visam attiecīgās personas īpašumam. Līdz ar to nerezidentiem, kuriem nodoklis tiek uzlikts tikai attiecībā uz vienu daļu no to īpašuma, nav pamata pretendēt uz tiesībām uz minēto nodokļa atlaidi.

37 Tāpat kā ienākuma nodokļa gadījumā arī īpašuma nodokļa gadījumā nerezidenta stāvoklis atšķiras no rezidenta stāvokļa, ciktāl viņa ienākumu, kā arī īpašuma

būtiskākā daļa parasti ir koncentrēta viņa dzīvesvietas valstī. Līdz ar to šī dalībvalsts var labāk novērtēt sava rezidenta kopējo maksātspēju, vajadzības gadījumā piemērojot tiesību aktos paredzētās atlaides.

38 No tā izriet, ka nodokļu maksātājs, kuram kādā dalībvalstī, kas nav tā dzīvesvietas dalībvalsts, atrodas nebūtiska īpašuma daļa, kopumā neatrodas salīdzināmā stāvoklī ar šīs dalībvalsts rezidentiem un ka attiecīgo iestāžu atteikums piešķirt nodokļa atlaidi, uz kuru ir tiesības rezidentiem, nav uzskatāms par diskrimināciju.

39 Tomēr D. uzskata — apstāklis, ka attiecīgās personas uzturēšanās dalībvalsts neparedz īpašuma nodokli, noved pie tā, ka šīs personas personīgo un ģimenes stāvokli neņem vērā neviena dalībvalsts, lai piemērotu nodokļa atlaidi, un tādējādi šī persona tiek diskriminēta. D. norāda, ka Nīderlandē, piemērojot nodokļa atlaidi rezidentiem, tiek ņemts vērā viņu personīgais un ģimenes stāvoklis, jo tā ir dažāda atkarībā no konkrētā nodokļa maksātāja mantiskā stāvokļa. Lai izvairītos no tā, ka pret D. tiek piemērota nelabvēlīgāka attieksme nekā pret Nīderlandes rezidentiem, viņš uzskata, ka šai dalībvalstij vajadzētu viņam piešķirt tādas pašas priekšrocības kā rezidentiem.

40 Šis arguments nav atbalstāms.

41 Dažādo attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem dalībvalstī, kur atrodas tikai 10 % no attiecīgās personas īpašuma apmēra, un šādā gadījumā — nodokļa atlaides nepiemērošanu — izskaidro fakts, ka šajā valstī atrodas tikai nebūtiska attiecīgās

personas īpašuma daļa un tādējādi tā neatrodas ar rezidentiem salīdzināmā stāvoklī. Apstāklim, ka šīs personas dzīvesvietas valsts ir atcēlusi īpašuma nodokli, nav nekādas nozīmes šajā faktiskajā situācijā. Ja personas īpašuma būtiska daļa atrodas tajā dalībvalstī, par kuras rezidentu šī persona ir uzskatāma, tad dalībvalstij, kurā atrodas tikai daļa no personas īpašuma, nav pienākuma piešķirt šai personai priekšrocības, ko tā piešķir saviem rezidentiem.

42 Ir jāpiebilst, ka pamata prāvas apstākļi atšķiras no apstākļiem lietā, kurā tika pieņemts iepriekš minētais spriedums *Wallentin*, jo tādi maksājumi kā uzturlīdzekļi, kurus Vallentins [*Wallentin*] saņēma no saviem vecākiem, kā arī Vācijas valsts piešķirtais pabalsts nebija uzskatāmi par apliekamiem ienākumiem šīs valsts nodokļu tiesībās. Šādos apstākļos Vallentina saņemtie maksājumi no Vācijas un D. īpašumi šajā dalībvalstī nav uzskatāmi par salīdzināmiem, lai noteiktu, vai, uzliekot nodokli Nīderlandē piederošam īpašumam, D. ir tiesības uz nodokļa atlaidi, ko paredz šīs dalībvalsts tiesību akti.

43 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants neiestājas pret tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dalībvalsts nepiešķir nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuru būtiskākā īpašuma daļa atrodas viņu dzīvesvietas valstī, tādas nodokļa atlaides, kādas tā piešķir nodokļa maksātājiem rezidentiem.

Par otro jautājumu

Ievada piezīmes

44 Otrais jautājums ir saistīts ar Beļģijas-Nīderlandes konvencijas piemērošanu, ievērojot līguma noteikumus, kas aizliedz diskrimināciju kapitāla brīvas aprites

jomā. Saskaņā ar šīs konvencijas, kuras normas attiecas uz abām līgumslēdzējām dalībvalstīm, 25. panta 3. punktu fiziskai personai, kas dzīvo Beļģijā, Nīderlandē ir tiesības uz tādām nodokļu atlaidēm un priekšrocībām, ko Nīderlande piemēro saviem rezidentiem.

45 No tā izriet, ka Beļģijas rezidentam, kas atrodas ar D. identiskā situācijā, kuram Nīderlandē pieder nekustamais īpašums, kas veido tika 10 % no visa viņa īpašuma apmēra, atšķirībā no D. ir tiesības uz Nīderlandes Karalistes saviem rezidentiem piešķirto nodokļa atlaidi īpašuma nodokļa jomā.

46 Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa jautā, vai atšķirīgā attieksme, kas pastāv attiecībā pret Beļģijas rezidentiem un Vācijas rezidentiem, atbilst Līgumam. Šī tiesa pēc būtības jautā, vai EKL 56. un 58. pants iestājas pret to, ka, piemērojot divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, dalībvalsts atzīst tiesības uz nodokļa atlaidi, ko tā piešķir saviem rezidentiem, tikai otras līgumslēdzējas valsts rezidentiem, to nepiemērojot citu dalībvalstu rezidentiem.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

47 D. apgalvo, ka atšķirība, kas izriet no Beļģijas-Nīderlandes konvencijas piemērošanas, starp viņa stāvokli un Beļģijas rezidentu, kurš atrodas līdzvērtīgā stāvoklī, ir uzskatāma par diskrimināciju, ko aizliedz Līgums. No vienas puses, Tiesa patiešām ir atļāvusi atšķirīgu attieksmi pret Kopienu pilsoņiem, kas izriet no fiskālās kompetences sadales, tomēr nodokļa atlaides piešķiršana tikai Beļģijas rezidentiem neizriet no šādas sadales. No otras puses, Nīderlandes Karalistes attieksme pret

Beļģijas rezidentiem arī neatspoguļo abpusēju attieksmi pret Nīderlandes rezidentiem no Beļģijas Karalistes puses, jo Beļģija vairs neparedz īpašuma nodokli un līdz ar to nepiešķir nekādas atlaides Nīderlandes rezidentiem, kuriem tās teritorijā pieder nekustamais īpašums.

48 Valdības, kuras iesniedza apsvērumus, un Komisija uzskata, ka atšķirīgā attieksme pret tādām personām kā D. un Beļģijas rezidentiem nav diskriminējoša. Tās norāda, ka dalībvalstij, kas ir divpusējas konvencijas puse, nav nekāda pienākuma, ievērojot Līgumu, piešķirt visiem Kopienu rezidentiem tādas priekšrocības, ko tā piešķir līgumslēdzējas dalībvalsts rezidentiem. Minētās valdības un Komisija norāda uz risku, ko pastāvošo divpusējo konvenciju un tādu konvenciju, kuras dalībvalstis vēlētos slēgt nākotnē, piemērošanai radītu divpusējo konvenciju piešķirto priekšrocību piemērošana visiem Kopienu rezidentiem, un tiesisko nedrošību, ko šāda piemērošana radītu.

Tiesas atbilde

49 Ir jāatgādina, ka, ievērojot EKL 293. pantu, vajadzības gadījumā dalībvalstis rīko savstarpējas sarunas, lai nodrošinātu, ka to pilsoņiem tiek atcelta nodokļu dubultā uzlikšana Kopienā.

50 Tiesa 1998. gada 12. maija spriedumā lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 23. punkts) atzina, ka, abstrahējoties no Konvencijas 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, koriģējot saistīto uzņēmumu ienākumus (OV 1990, L 225, 10. lpp.), Kopienas ietvaros nav pieņemts neviens unificēšanas vai saskaņošanas pasākums, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, un ka dalībvalstis atbilstoši EKL 293. pantam nav noslēgušas nevienu daudzpusēju konvenciju.

D.

51 Nepastāvot Kopienu pasākumiem vai konvencijām, kurās piedalītos visas dalībvalstis, starp tām ir noslēgtas vairākas divpusējas konvencijas.

52 Līdz ar to, kā Tiesa to jau ir atgādinājusi, dalībvalstis konvenciju ietvaros var brīvi noteikt piesaistes kritērijus, lai sadalītu savu fiskālo kompetenci (skat. Tiesas 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts). Tiesa turklāt piekrita, ka atšķirīga attieksme pret divu līgumslēdzēju dalībvalstu rezidentiem, kas izriet no šādas sadales, nav uzskatāma par diskrimināciju, kas ir pretēja EKL 39. pantam (skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Gilly* 30. punktu).

53 Tomēr pamata prāvas priekšmets nav fiskālās kompetences sadale attiecībā uz dalībvalstu, kas ir vienas konvencijas puses, pilsoņiem vai rezidentiem, bet gan starpība starp konvencijas kontekstā trešās valsts rezidenta stāvokli un tādas personas stāvokli, uz kuru šī konvencija attiecas.

54 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka divpusējas nodokļu konvencijas piemērošanas jomā ietilpst tikai tajā minētās fiziskās un juridiskās personas.

55 Tomēr pastāv situācijas, kad divpusējā konvencijā paredzētās priekšrocības var attiecināt uz tādas dalībvalsts, kura nav attiecīgās konvencijas līgumslēdzēja puse, rezidentu.

56 Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka attiecībā uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp dalībvalsti un trešo valsti, princips, saskaņā ar kuru citu valstu pilsoņiem tiek piešķirtas tādas pašas tiesības, kādas valsts piešķir saviem pilsoņiem, uzliek dalībvalstij, kas ir minētās konvencijas puse, pienākumu nerezidentu pastāvīgajām pārstāvniecībām piešķirt konvencijā paredzētās priekšrocības, ko valsts piemēro sabiedrībām rezidentēm (skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Saint-Gobain ZN* 59. punktu).

57 Tādā gadījumā tiek uzskatīts, ka nodokļa maksātājs nerezidents, kuram kādā dalībvalstī ir pastāvīga pārstāvniecība, atrodas šīs valsts nodokļa maksātājam rezidentam līdzvērtīgā stāvoklī.

58 Tomēr ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesas otrā jautājuma premisa paredz, ka tāds nerezidents kā D. neatrodas salīdzināmā stāvoklī ar Nīderlandes nerezidentu. Jautājums attiecas uz to, vai D. stāvoklis ir salīdzināms ar cita nerezidenta stāvokli, kuram ir tiesības uz īpašu attieksmi atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

59 Lai Nīderlandē īpašuma nodokļa kontekstā būtu iespējama vienlīdzīga attieksme pret tādu nodokļa maksātāju kā D., Vācijas rezidentu, un nodokļa maksātāju Beļģijas rezidentu, ir jāuzskata, ka abi nodokļa maksātāji atrodas vienādā stāvoklī.

60 Tomēr ir jāatgādina — lai izvairītos no tā, ka vieni ienākumi un viens īpašums tiek vienlaicīgi aplikti ar nodokļiem Nīderlandē un Beļģijā, Beļģijas-Nīderlandes konvencijas 24. pantā ir paredzēta fiskālās kompetences sadale starp šīm dalībvalstīm, kā arī 25. panta 3. punktā ir minēts noteikums, ka fiziskām personām, kas ir rezidenti vienā no abām valstīm, otrā valstī ir tiesības uz personīga rakstura nodokļu atskaitījumiem, ko šī pēdējā minētā valsts piešķir saviem rezidentiem.

61 Fakts, ka šīs abpusējās tiesības un pienākumi attiecas tikai uz abu līgumslēdzēju dalībvalstu rezidentiem, ir apstāklis, kas izriet no divpusējām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. No tā ir secināms, ka attiecībā uz īpašuma nodokli, kas tiek uzlikts nekustamajam īpašumam Nīderlandē, nodokļa maksātājs Beļģijas rezidents neatrodas vienādā stāvoklī ar nodokļa maksātāju, kurš nedzīvo Beļģijā.

62 Beļģijas-Nīderlandes konvencijas 25. panta 3. punktā paredzētais noteikums nav analizējams kā priekšrocība, kas ir nodalāma no konvencijas pārējās daļas, bet gan ir neatņemama konvencijas sastāvdaļa un nodrošina tās vispārējo līdzsvaru.

63 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants neiestājas pret to, ka situācijā un apstākļos, kādi ir pamata prāvā, tāds noteikums divpusējā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā pamata prāvā esošais netiek piemērots dalībvalsts, kura nav minētās konvencijas līgumslēdzēja puse, rezidentam.

Par trešo jautājumu

64 Tā kā trešais jautājums tika uzdots tikai tādā gadījumā, ja uz kādu no pirmajiem diviem jautājumiem tiktu dota apstiprinoša atbilde, tad uz to nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

65 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, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šā pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) **EKL 56. un 58. pants neiestājas pret tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dalībvalsts nepiešķir nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuru būtiskākā īpašuma daļa atrodas viņu dzīvesvietas valstī, tādas nodokļa atlaides, kādas tā piešķir nodokļa maksātājiem rezidentiem;**

2) **EKL 56. un 58. pants neiestājas pret to, ka situācijā un apstākļos, kādi ir pamata prāvā, tāds noteikums divpusējā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu kā pamata prāvā esošais netiek piemērots dalībvalsts, kura nav minētās konvencijas līgumslēdzēja puse, rezidentam.**

[Paraksti]