ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 4. septembrī [1]

Lieta C-87/13

Staatssecretaris van Financiën
pret
X

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Valsts ienākuma nodoklis — Paaugstināts atskaitījums saistībā ar uzturēšanas izmaksām personīgām vajadzībām izmantota arhitektūras pieminekļa, kas atrodas valsts teritorijā, gadījumā — Nīderlandes pilsonis, kurš dzīvo arhitektūras piemineklī Beļģijā, Nīderlandē veic profesionālu darbību un kuram tur tiek piemēroti nodokļi bez ierobežojumiem

I – **Ievads**

1. Nīderlandes Karaliste vēlas atbalstīt ar nodokļiem sava kultūras mantojuma saglabāšanu. Tādēļ tā saistībā ar pieminekļu uzturēšanu Holandes teritorijā nodrošina paaugstinātu nodokļa atskaitījumu.

2. Pamatlieta ir par Nīderlandes pilsoni, kurš gan arī dzīvo aizsargājamā piemineklī un to uztur, taču tas atrodas Beļģijā. Lai gan visiem viņa ienākumiem nodokļi tiek uzlikti Nīderlandē, viņš nesaņem nekādu ar nodokļiem saistītu atbalstu Beļģijā esošā pieminekļa uzturēšanai. Tas tādēļ, ka Nīderlandes Karaliste vēlas atbalstīt tikai tādu pieminekļu saglabāšanu, kas atrodas Nīderlandē. Tas, vai šī atbalsta attiecināšana tikai uz valsts kultūras mantojumu ir savienojama ar pamatbrīvībām, Tiesai būs jānoskaidro šajā tiesvedībā.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

3. Saskaņā ar Nīderlandes *Wet inkomstenbelasting 2001* 2004. gada redakcijā [2001. gada Likuma par ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – "Nīderlandes Likums par ienākuma nodokli") 2.5. panta 1. punktu citas dalībvalsts iedzīvotājs var izvēlēties, lai viņš Nīderlandē tiktu uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu.

4. Saskaņā ar Nīderlandes Likumu par ienākuma nodokli nodoklis tiek piemērots ienākumiem gan no izīrētiem, gan no personīgām vajadzībām izmantotiem mājokļiem, kas ir nodokļu maksātāja īpašums. Ienākumiem no personīgām vajadzībām izmantotiem mājokļiem tiek piemērota procentu likme no mājokļa vērtības.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

5. No ienākumiem no personīgām vajadzībām izmantotiem mājokļiem ierobežotā apjomā var tikt atskaitītas ar mājokli saistītās izmaksas. Pārējās izmaksas arhitektūras pieminekļa gadījumā var tikt deklarētas kā t.s. ar personu saistīts atskaitījums. Šis tiesiskais regulējums ir piemērojams arī izīrētām ēkām. Atbilstoši Nīderlandes Likuma par ienākuma nodokli 6.31. pantam, lai veiktu atskaitījumu, ēkai ir jābūt reģistrētai reģistrā saskaņā ar *Monumentenwet 1988* [1988. gada Likuma par pieminekļiem] (turpmāk tekstā – "Nīderlandes Likums par pieminekļiem") 6. vai 7. pantu. Iesniedzējtiesa šīs tiesību normas interpretē tādējādi, ka reģistrēt var tikai tādu ēku, kas atrodas Nīderlandē.

III – **Pamatlieta**

6. Pamatlieta ir par lēmumu par *X* k-gam piemēroto Nīderlandes ienākuma nodokli par 2004. gadu.

7. *X* ir Nīderlandes pilsonis. 2004. gadā viņš savu dzīvesvietu pārcēla no Nīderlandes uz pili Beļģijā. *X* ir īpašnieks pilij, kas kopā ar tās apkārtni saskaņā ar Beļģijas tiesībām ir aizsargāta kā arhitektūras piemineklis vai kā ciemata tēlu veidojošs objekts. Nīderlandē *X* turpināja strādāt par tādas sabiedrības vadītāju, kuras vienīgais dalībnieks ir viņš. Beļģijā viņam nav ienākumu no profesionālās darbības.

8. Attiecībā uz Nīderlandes ienākuma nodokli 2004. gadā *X* pēc tā lūguma tika uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu. Savā nodokļu deklarācijā viņš deklarēja EUR 18 140 kā ar personu saistītu atskaitījumu attiecībā uz uzturēšanas un amortizācijas izmaksām, kas attiecās uz pili Beļģijā. Šīs izmaksas *X* varēja deklarēt, piemērojot Beļģijas ienākuma nodokli un izvēloties noteiktu nodokļa piemērošanos veidu. Tomēr viņš neizvēlējās šādu iespēju, jo tas viņam galu galā nebūtu bijis izdevīgi no nodokļu viedokļa.

9. Nīderlandes nodokļu iestādes atteica veikt ar personu saistīto atskaitījumu, jo Beļģijas pils nebija reģistrēta reģistrā saskaņā ar Nīderlandes Likuma par pieminekļiem 6. vai 7. pantu. Pret šo lēmumu *X* vērsās tiesā.

IV – **Tiesvedība Tiesā**

10. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa], kuras izskatīšanā šobrīd ir lieta, uzskata, ka ir iespējams, ka ar Nīderlandes tiesību normām par ar personu saistītu atskaitījumu aizsargājumu pieminekļu gadījumā tiek pārkāptas Savienības tiesības. Tādēļ tā Tiesai 2013. gada 21. februārī atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva šādus jautājumus:

"1) Vai ar Savienības tiesībām un it īpaši regulējumu attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti netiek pieļauts, ka Beļģijas rezidents, kurš atbilstoši viņa lūgumam tiek aplikts ar nodokli Nīderlandē kā Nīderlandes rezidents un kurš ir veicis izdevumus saistībā ar viņa kā personīgas dzīvojamās telpas izmantojamu pili, kura atrodas Beļģijā un atrašanās vietā ir atzīta par ar likumu aizsargājamu [arhitektūras] pieminekli un ciemata tēlu veidojošu objektu, Nīderlandē nevar atskaitīt šos izdevumus saistībā ar ienākuma nodokli, jo Nīderlandē pils nav reģistrēta kā aizsargājams piemineklis?

2) Ciktāl šajā ziņā nozīme ir tam, vai ieinteresētā persona savā rezidences valstī Beļģijā šos izdevumus saistībā ar ienākuma nodokli var atskaitīt no saviem pašreizējiem vai nākotnes ienākumiem no kustamās mantas, izvēloties savu ienākumu progresīvu aplikšanu ar nodokli?"

11. Šī lieta sākotnēji tika apvienota ar lietu C-133/13 tiesvedībai un sprieduma taisīšanai. Attiecībā uz apvienotajām lietām 2013. gada jūlijā rakstveidā viedokli izteica *X*, *Q* (pamatlietas dalībnieks lietā C-133/13), Vācijas Federatīvā Republika, Spānijas Karaliste, Francijas Republika, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija. Pēc tam lietu apvienošana tika atkal atcelta.

V – **Juridiskais vērtējums**

12. Ar abiem prejudiciālajiem jautājumiem, uz kuriem es sniegšu apvienotu atbildi, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai saskaņā ar Savienības tiesībām ar nodokļiem saistīts valsts atbalsts attiecībā uz arhitektūras pieminekļiem, kuros dzīvo pati persona, var tikt attiecināts tikai uz ēkām, kas atrodas valsts teritorijā. Iesniedzējtiesa par iespējamu uzskata Nīderlandes tiesiskā regulējuma neatbilstību it īpaši EKL 43. pantā ietvertajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību (par to A sadaļā), kā arī EKL 56. panta 1. punktā ietvertajai kapitāla brīvai apritei (par to B sadaļā).

A – *Brīvība veikt uzņēmējdarbību*

1) Ierobežojums

13. Ar tādu ar nodokļiem saistītu atbalsta režīmu kā Nīderlandē varētu tikt ierobežota tāda nodokļu maksātāja kā *X* brīvība veikt uzņēmējdarbību.

14. *X* būtībā var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Kā tādas sabiedrības vadītājs, kuras vienīgais dalībnieks ir viņš, *X* ir pašnodarbinātā persona EKL 43. panta 2. punkta izpratnē [2]. Brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanu nekavē arī tas, ka *X*, kas savu profesionālo darbību veic Nīderlandē, pats ir Nīderlandes pilsonis. Saskaņā ar EKL 43. panta 1. punkta pirmā teikuma formulējumu aizsargāta gan ir tikai "kādas dalībvalsts pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību *citā* dalībvalstī", kas nav attiecināms uz Nīderlandes pilsoņa *X* uzņēmējdarbību Nīderlandē. Taču Tiesa ar savu judikatūru ir paplašinājusi brīvības veikt uzņēmējdarbību aizsardzības apjomu. Atbilstoši tai ikviens Savienības pilsonis neatkarīgi no pilsonības ietilpst EKL 43. panta piemērošanas jomā, ciktāl viņš veic profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts [3]. Tas tā bija *X* gadījumā, jo viņa dzīvesvieta attiecīgajā laikposmā bija Beļģijā un viņš Nīderlandē slēdza darījumus savas sabiedrības vārdā.

15. Brīvību veikt uzņēmējdarbību var ierobežot jebkurš valsts tiesiskais regulējums, kas nerezidentiem rada mazāk labvēlīgus apstākļus nekā rezidentiem [4]. Pamatojoties uz Nīderlandes tiesisko regulējumu, nerezidents atšķirībā no rezidenta nevar deklarēt ar personu saistītu atskaitījumu attiecībā uz ieguldījumiem saistībā ar arhitektūras pieminekli, kurā viņš pats dzīvo. Minēto nemaina arī apstāklis, ka – kā uzsver Nīderlandes Karaliste – Nīderlandes atbalsts attiecas arī uz personīgām vajadzībām neizmantotiem nekustamajiem īpašumiem un šajā ziņā tiek īstenota vienāda attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem.

16. Šī mazāk labvēlīgu apstākļu radīšana nerezidentiem ierobežo tādu personu kā *X* – pretēji Vācijas Federatīvās Republikas viedoklim –, tostarp tās brīvību veikt uzņēmējdarbību aizsargātajā profesionālajā darbībā. Tas tādēļ, ka, piemērojot ar nodokļiem saistītu atbalsta režīmu, nodokļa uzlikšana ienākumiem no profesionālās darbības galu galā atšķiras atkarībā no tā, vai *X* dzīvo arhitektūras pieminekļī Nīderlandē vai kādā citā dalībvalstī.

17. Šo plašo ierobežojuma jēdziena izpratni es uzskatu par svarīgu, jo Tiesa jau citā lietā ir konstatējusi, ka, sniedzot atbalstu nodokļu jomā tikai valsts teritorijā personīgām vajadzībām izmantotajiem mājokļiem, ierobežo to personu kā darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un viņu brīvību veikt uzņēmējdarbību, kuras vēlas iegādāties mājokli dzīvošanai citā dalībvalstī [5].

2 — Skat. spriedumu *Asscher* (C-107/94, EU:C:1996:251, 26. punkts).

3 — Skat. spriedumu Komisija/Vācija (C-152/05, EU:C:2008:17, 20. punkts); līdzīgi skat. arī spriedumu *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 28. punkts); par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos skat. spriedumu *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

4 — Šajā ziņā skat. tostarp spriedumus *Stanton* un *L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, 13. punkts), *Bosman* (C-415/93, EU:C:1995:463, 94. punkts), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 43. punkts) un *Filipiak* (C-314/08, EU:C:2009:719, 58. punkts).

5 — Spriedums Komisija/Vācija (C-152/05, EU:C:2008:17, 24. un 25. punkts).

18. Līdz ar to šajā lietā ir konstatējams brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

19. No Tiesas judikatūras izriet, ka šāds ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas (par to tālāk 2) punktā), vai arī ja tas ir pamatots ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu [6] (par to 3) punktā).

2) Situāciju objektīvā salīdzināmība

20. Tiesa spriedumā *Nordea Bank Danmark* nesekoja manam priekšlikumam atteikties pārbaudīt situāciju objektīvo salīdzināmību. Gluži pretēji, šķiet, ka tā šim pārbaudes punktam nodokļu tiesību jomā atkal piešķir būtisku nozīmi [7].

21. Šajā gadījumā rodas jautājums par to, vai tāda nodokļu maksātāja, kura personīgām vajadzībām izmantotais arhitektūras piemineklis atrodas Nīderlandē un kura ieņēmumi no ēkas tiek aplikti ar nodokļiem tur, situācija ir objektīvi salīdzināma ar tāda nodokļu maksātāja, kura personīgām vajadzībām izmantotais arhitektūras piemineklis atrodas citā dalībvalstī, taču kura ienākumi no ēkas ar nodokļiem tiek aplikti arī Nīderlandē, situāciju.

22. Divas atšķirības salīdzinātajās situācijās liek apšaubīt to objektīvo salīdzināmību. Pirmkārt, vienā gadījumā runa ir par rezidentu, otrā – par nerezidentu. Otrkārt, vienā gadījumā ēka kā piemineklis ir aizsargāta saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, otrā – saskaņā ar Beļģijas tiesībām.

a) Par nodokļu maksātāju atšķirīgo rezidences valsti

23. Attiecībā uz salīdzināto nodokļu maksātāju atšķirīgajām rezidences valstīm ir jānorāda uz pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru attiecībā uz ienākuma nodokli privātpersonas rezidenti un privātpersonas nerezidenti parasti *neatrodas* objektīvi salīdzināmā situācijā. Tas tādēļ, ka tām ir objektīvas atšķirības gan attiecībā uz ienākumu avotu, gan attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti, kā arī personisko un ģimenes stāvokli [8]. Tādēļ parasti nav konstatējama diskriminācija, ja dalībvalsts atsaka piešķirt nerezidentiem noteiktus nodokļa atvieglojumus, ko tā piešķir rezidentiem [9].

24. Tomēr šis judikatūrā izstrādātais princips ir piemērojams tikai ierobežotā apjomā; līdz ar to varētu apšaubīt tā kā principa raksturu. Tas tādēļ, ka Tiesa vienlaicīgi aizstāv viedokli, ka ir jāizdara secinājums par diskrimināciju katrā ziņā tad, ja rezidenti un nerezidenti neatkarīgi no to pastāvīgās dzīvesvietas attiecībā uz pārbaudāmo valsts tiesību normu mērķiem un saturu atrodas salīdzināmā situācijā [10]. Tikai šāda attiecīgās konkrētās lietas aplūkošana atbilst arī pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru situāciju objektīvā salīdzināmība ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [11]. Tādēļ Tiesa it īpaši nodokļu atvieglojumu gadījumā arī atkārtoti papildus ir pieprasījusi, ka starp rezidentu un nerezidentu grupām ir jāpastāv objektīvai atšķirībai, lai varētu noliegt to situāciju objektīvu salīdzināmību [12].

6 — Skat., piemēram, spriedumu *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 — Skat. manus secinājumus *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 22.–28. punkts) un spriedumu *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. un 24. punkts).

8 — Skat. tostarp spriedumus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 31. un 32. punkts), *Wielockx* (C-80/94, EU:C:1995:271, 18. punkts), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 43. punkts) un Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282, 50. punkts).

9 — Skat., piemēram, spriedumus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 34. punkts) un Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282, 50. punkts).

10 — Skat. spriedumus *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409, 26. punkts) un Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282, 51. punkts).

11 — Skat., piemēram, spriedumus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts) un *SCA Group Holding* u.c. (C-39/13, C-40/13 un C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts).

12 — Skat. tostarp spriedumus *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 19. punkts), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, 60. punkts) un *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 44. punkts).

25. No minētā izriet, ka atsevišķais gadījums attiecībā uz to, vai rezidentu un nerezidentu situācijas ir salīdzināmas, vienmēr ir jāpārbauda, pamatojoties uz attiecīgo pārbaudāmo tiesisko regulējumu. Līdz ar to saskaņā ar judikatūru nevar galu galā tikt izvirzīts princips, atbilstoši kuram tas tā parasti nav.

b) Par atšķirīgajiem tiesību aktiem piemineklu aizsardzības jomā

26. Tādēļ šajā lietā situāciju objektīvā salīdzināmība varētu tikt noliegta tikai saistībā ar otro atšķirību, proti, apstākli, ka gadījumā, kas norisinās valsts teritorijā, mājoklis ir aizsargāts kā arhitektūras piemineklis saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, taču *X* gadījumā – saskaņā ar Beļģijas tiesībām.

27. Atbilstoši iesniedzējtiesas informācijai šī tiesiskā regulējuma par noteiktu izmaksu, tostarp tādu, kas saistītas ar arhitektūras piemineklu uzturēšanu, atskaitīšanu, uzliekot nodokli, mērķis ir saglabāt kultūras mantojumu Nīderlandē.

28. Ievērojot minēto, piemineklis, kas atrodas Beļģijā, nevarētu būt objektīvi salīdzināms ar pieminekli, kas atrodas Nīderlandē. Tas tādēļ, ka tiesiskā regulējuma mērķis ir atbalsta sniegšana tikai tāda kultūras mantojuma saglabāšanai, kas atrodas Nīderlandē.

29. Tomēr šāds viedoklis man nešķiet piemērots.

30. Francijas Republika gan pareizi ir norādījusi, ka Tiesa it īpaši spriedumā *Persche* atzina attiecīgajā valstī reģistrētas organizācijas situācijas objektīvu salīdzināmību ar ārvalstī reģistrētas organizācijas situāciju attiecībā uz nodokļu priekšrocībām tikai tad, ja abu mērķis bija veicināt tādas pašas sabiedriskās intereses [13]. Atbilstoši minētajam diferencēšana ir iespējama, ja ārvalstīs reģistrētajām organizācijām ir citi mērķi nekā tie, kas ir noteikti valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā [14].

31. Tomēr ar nodokļiem saistīta valsts atbalsta režīma mērķis, pārbaudot objektīvo salīdzināmību, nevar tikt definēts, atsaucoties tikai uz situāciju attiecīgajā valstī. Tas tādēļ, ka pretējā gadījumā katra dalībvalsts, nosakot ar nodokļiem saistīta atbalsta režīma mērķi, kas ir balstīts tikai uz situāciju attiecīgajā valstī, varētu vienkārši izslēgt pārrobežu situācijas no tā piemērošanas jomas. Gluži pretēji, atsaukšanās tiesiskajā regulējumā tikai uz situāciju attiecīgajā valstī ir iemesls pieņēmumam par pamatbrīvības ierobežojumu. Šī atsaukšanās uz situāciju attiecīgajā valstī nevar otrajā situāciju objektīvās salīdzināmības pārbaudes solī uzreiz likt secināt, ka ierobežojums ir atļauts. Tādēļ situāciju objektīvā salīdzināmība gan ir jāvērtē, ņemot vērā valsts tiesiskā regulējuma mērķi. Tomēr šis mērķis ir jānosaka, tieši neņemot vērā atbalsta režīma piesaisti tikai situācijai attiecīgajā valstī.

32. Šajā lietā tas nozīmē, ka nerezidenta *X* situācija ir objektīvi salīdzināma ar rezidenta situāciju, ja viņam piederošā ēka arī ir aizsargājama kā kultūras mantojums. Tā kā *X* piederošā pils saskaņā ar Beļģijas tiesībām ir aizsargāta kā piemineklis, šādu secinājumu būtībā var izdarīt.

33. Pretēji Francijas Republikas uzskatam šī situāciju objektīvā salīdzināmība nevar tikt apšaubīta tādēļ, ka attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas atrodas Beļģijā, nevar tikt piemērotas Nīderlandes tiesību normas par piemineklu aizsardzību, it īpaši parasti ar tām saistītie pienākumi un ierobežojumi. Tas tādēļ, ka, pirmkārt, Beļģijas tiesībās varētu būt noteiktas līdzīgas nekustamā īpašuma, kas atrodas Beļģijā, īpašnieka saistības. Otrkārt, situāciju objektīvā salīdzināmība nevar tikt noliegta arī tādēļ, ka tāds nodokļu maksātājs kā *X* šajā gadījumā brīvprātīgi var lūgt piemērot Nīderlandes tiesību normas piemineklu aizsardzības jomā.

13 — Spriedums *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 48.–50. punkts).

14 — *Ibidem* (47. punkts).

c) Secinājumi par situāciju objektīvo salīdzināmību

34. Līdz ar to šajā lietā tāda nodokļu maksātāja, kura personīgām vajadzībām izmantotais arhitektūras piemineklis atrodas Nīderlandē un kura ieņēmumi no ēkas tiek aplikti ar nodokļiem tur, situācija ir objektīvi salīdzināma ar tāda nodokļu maksātāja, kura personīgām vajadzībām izmantotais arhitektūras piemineklis atrodas citā dalībvalstī, taču kura ienākumi no ēkas ar nodokļiem tiek aplikti arī Nīderlandē, situāciju.

3) Primārs vispārējo interešu apsvērums

35. Atliek pārbaudīt, vai tāds ar nodokļiem saistīts atbalsta režīms attiecībā uz pieminekļiem, kāds tas ir Nīderlandē, kas attiecas tikai uz pieminekļiem, kuri atrodas valsts teritorijā, ir pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

36. Vispirms ir jānorāda, ka attiecībā uz pamatojumu nevar tikt uzdots jautājums, vai Nīderlandes Karaliste var atbalstīt pieminekļu, kas atrodas Nīderlandē, aizsardzību. Tas tādēļ, ka šis mērķis būtībā tiktu sasniegts arī tad, ja ar nodokļiem saistītā Nīderlandes atbalsta režīma normas varētu tikt piemērotas arī attiecībā uz pieminekļiem, kas atrodas ārvalstīs. Attiecībā uz minēto Nīderlandes Karaliste nevarētu iebilst, ka ar nodokļiem saistītā atbalsta attiecināšana arī uz pieminekļiem, kas atrodas ārvalstīs, samazinātu nodokļu ieņēmumus. Tas tādēļ, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos nav primārs vispārējo interešu apsvērums, kas varētu pamatot Līgumā noteiktas brīvības ierobežojumu [15].

37. Līdz ar to šajā lietā jautājums ir tikai par to, vai ir pamatojams tas, ka dalībvalsts ar nodokļiem saistīto atbalstu *attiecina tikai* uz pieminekļiem, kas atrodas tās teritorijā.

38. Ņemot vērā minēto, vairāku lietas dalībnieku norādītajam spriedumam Komisija/Itālija šajā lietā ir tikai neliela nozīme. Atbilstoši tam (valsts) vēsturiskā un kultūras mantojuma saglabāšana var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas pamato pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu [16]. Taču šī nolēmuma priekšmets bija ārvalsts saimnieciskās darbības subjektu – attiecīgajā gadījumā gidu – darbību ierobežošana attiecīgajā dalībvalstī, lai saglabātu valsts kultūras mantojumu. Taču neradās jautājums par to, vai dalībvalsts atbalsta režīms drīkst tikt attiecināts tikai uz *valsts* kultūras mantojumu.

39. Gluži pretēji, attiecībā uz šo jautājumu nozīme ir tam, ka saskaņā ar judikatūru dalībvalstis būtībā pašas var noteikt, kādas sabiedriskās intereses tās ar nodokļiem vēlas veicināt [17]. Līdz ar to ar nodokļiem saistītā atbalsta režīma mērķa definēšana ir dalībvalstu ziņā.

40. Tomēr Tiesa dažādos nolēmumos nav pieļāvusi ar nodokļiem saistīta atbalsta attiecināšanu tikai uz lietas iekšējām situācijām, jo atbalsta mērķis varēja tikt sasniegts arī ar palīdzību no ārvalstīm. Piemēram, tā spriedumā *Petersen* nevarēja konstatēt, kāpēc Vācijas attīstības politikas mērķu sasniegšanu varēja veicināt tikai tās teritorijā reģistrēti uzņēmumi [18]. Spriedumā par Vācijas nekustamā īpašuma pabalstu tā mērķi apmierināt mājokļu pieprasījumu uzskatīja par sasniegtu arī tad, ja tiek

15 — Spriedums Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Spriedums Komisija/Itālija (C-180/89, EU:C:1991:78, 19. un 20. punkts).

17 — Skat. spriedumus *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 39. punkts), *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 48. punkts) un *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 30. punkts).

18 — Spriedums *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 61. punkts).

atbalstīta arī ārvalstīs esošu personīgām vajadzībām izmantojamu mājokļu iegāde [19]. Turklāt Tiesa vairākos spriedumos par nodokļa atskaitāmību ziedojumiem konstatēja, ka dalībvalsts nevar piešķirt nodokļa atvieglojumus organizācijām, kas strādā noteiktiem vispārējo interešu mērķiem, tikai tad, ja tās ir reģistrētas tās teritorijā [20].

41. Tomēr visi šie nolēmumi galu galā bija par jautājumu, kā dalībvalsts noteiktā mērķa sasniegšanu var veicināt arī saimnieciskās darbības subjekti, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī. Taču šajā lietā ārvalstī dzīvojošais *X* neveicina tā mērķa sasniegšanu, uz kuru ir vērsts ar nodokļiem saistītais Nīderlandes atbalsta režīms. Tas tādēļ, ka uzturēšanas izmaksu, kuras *X* deklarē Nīderlandes nodokļa uzlikšanas nolūkā, mērķis nav pieminekļu saglabāšana Nīderlandē.

42. Taču, ja Nīderlandes Karaliste saskaņā ar judikatūru var brīvi noteikt atbalsta mērķi, lēmums atbalstīt tikai Nīderlandē esošo pieminekļu aizsardzību būtībā pamato brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu šajā lietā.

43. Tomēr dalībvalstīm attiecībā uz atbalsta mērķa definēšanu saskaņā ar Savienības tiesībām nav piešķirta pilnīga brīvība. Minētais neattiecas tikai uz EKL 87. panta 1. punktā (tagadējais LESD 107. panta 1. punkts) noteikto atbalsta aizliegumu. Arī attiecībā uz pamatbrīvību ierobežojuma pamatojumu ar nodokļiem saistīta atbalsta mērķis nevar būt vismaz tiešs protekcionisms tādējādi, ka, piemēram, tiesiskā regulējuma nodokļu jomā mērķis ir tikai valstī reģistrēto uzņēmumu saimnieciskās darbības veicināšana vai valsts preču atbalstīšana [21].

44. Tomēr šajā lietā mērķim, uz kuru ir vērsts ar nodokļiem saistītā dalībvalsts atbalsta režīms, pamatojums ir rodams Līgumos un tādēļ tas var pamatot pamatbrīvības ierobežojumu. Tā EKL 30. pantā (tagadējais LESD 36. pants) attiecībā uz kvantitatīvo ierobežojumu aizliegumu starp dalībvalstīm ir ietverts pamatojums, kas saistīts ar "nacionālu mākslas, vēstures vai arheoloģijas bagātību aizsardzības [..] apsvērumiem". Turklāt Kopienai atbilstoši EKL 151. panta 1. punktam (tagadējais LESD 167. panta 1. punkts) ir pienākums veicināt "dalībvalstu kultūru uzplaukumu, respektējot to nacionālās un reģionālās atšķirības". No šīm tiesību normām var secināt, ka Līgumos kultūras mantojuma saglabāšanai tiek piešķirts tikai ar konkrēto valsti saistīts raksturs, un tādēļ valsts kultūras attīstības veicināšana Savienības tiesībās ir pieļaujams mērķis [22].

45. Papildus jānorāda, ka saskaņā ar judikatūru arī vēlme nodrošināt zināmu saikni starp attiecīgās dalībvalsts sabiedrību un pakalpojuma saņēmēju var būt objektīvs vispārējo interešu apsvērums [23]. Šajā lietā šī saikne pastāv starp Nīderlandes Karalistes sabiedrību un Nīderlandes kultūras mantojumu, kura saglabāšana ir ar nodokļiem saistītā atbalsta režīma mērķis. Tā kā šī tiesiskā regulējuma mērķis tādējādi nav indivīda atbalstīšana, nav arī nozīmes tam, kāda ir *X* saikne ar Nīderlandes sabiedrību.

46. Līdz ar to brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, piemērojot ar nodokļiem saistīta Nīderlandes atbalsta režīmu, ir pamatots ar pieļaujamu mērķi atbalstīt valsts kultūras mantojuma saglabāšanu. Ņemot vērā šo atbalstīšanas mērķi, šī atbalsta nepiešķiršana attiecībā uz citu dalībvalstu kultūras mantojumu nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Nīderlandes atbalsta mērķi.

19 — Skat. spriedumu Komisija/Vācija (C-152/05, EU:C:2008:17, 28. punkts).

20 — Skat. spriedumus *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 44. punkts) un Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399, 33. punkts).

21 — Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 32. punkts).

22 — Skat. arī spriedumu *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 45. punkts) franču valodas redakcijā.

23 — Skat. spriedumu *Gottwald* (C-103/08, EU:C:2009:597, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

4) Secinājumi

47. Brīvība veikt uzņēmējdarbību neliedz valsts atbalstu nodokļu jomā attiecībā uz personīgai dzīvošanai izmantotiem arhitektūras pieminekļiem piešķirt tikai attiecībā uz ēkām, kas atrodas valsts teritorijā, ja atbalsta mērķis ir valsts kultūras mantojuma saglabāšana.

B – *Kapitāla brīva aprite*

48. Neatkarīgi no jautājuma, vai ar nodokļiem saistītais Nīderlandes atbalsta režīms šajā situācijā ir arī EKL 56. panta 1. punktā ietvertās kapitāla brīvas aprites ierobežojums, šāds ierobežojums katrā ziņā būtu pamatots ar pieļaujamo mērķi atbalstīt Nīderlandes kultūras mantojuma saglabāšanu. Tādā gadījumā būtu attiecīgi piemērojami mani iepriekšējie apsvērumi.

C – *Secinājumi*

49. Līdz ar to minētajām pamatbrīvībām nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā šajā gadījumā, saskaņā ar kuru ar nodokļiem saistīts atbalsts attiecībā uz personīgai dzīvošanai paredzētiem arhitektūras pieminekļiem attiecas tikai uz ēkām, kas atrodas valsts teritorijā.

VI – **Secinājumi**

50. Tādēļ uz *Hoge Raad der Nederlanden* prejudiciālajiem jautājumiem iesaku atbildēt šādi:

Nedz EKL 43. pantā ietvertajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību, nedz EKL 56. panta 1. punktā ietvertajai kapitāla brīvai apritei nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru Beļģijas rezidents, kurš atbilstoši viņa lūgumam tiek aplikts ar nodokli Nīderlandē kā Nīderlandes rezidents un kurš ir veicis izdevumus saistībā ar viņa kā personīgas dzīvojamās telpas izmantojamu pili, kura atrodas Beļģijā un atrašanās vietā ir atzīta par aizsargājamu arhitektūras pieminekli un ciemata tēlu veidojošu objektu, Nīderlandē nevar atskaitīt šos izdevumus saistībā ar ienākuma nodokli, jo Nīderlandē pils nav reģistrēta kā aizsargājams piemineklis.