D.

ĢENERĀLADVOKĀTA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA [*DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 26. oktobrī [1]

I — Ievads

1. Lai izveidotu muitas savienību Kopienā, bija jāievieš kopīgs ārējais muitas nodoklis, savukārt netraucētas preču aprites nodrošināšanai vajadzēja saskaņot netiešos nodokļus. Personu un kapitāla brīvai apritei būtu jāveicina tiešo nodokļu uzlikšanas tuvināšana, lai lēmumus par to atrašanās vietu neietekmētu dažādās dalībvalstīs esoša lielāka vai mazāka nodokļu nasta [2].

2. Tomēr dalībvalstīm paliek suverēnas tiesības pieņemt tiesību aktus par šā veida maksājumiem budžetā, šai jomai principā neietilpstot Savienības tiesību sistēmā [3]. Tomēr šīs kompetences īstenošanā tām ir jāievēro Kopienu tiesību normas [4], it īpaši tās, ar kurām, kā tas ir noticis šajā gadījumā, tiek nodrošināta kapitāla brīva aprite un kas skaidri iestājas pret tādu pasākumu pieņemšanu, kas attur savus iedzīvotājus no ieguldī-

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — Šajā jautājumā var skatīt Álvarez García, S. un Arizaga Junquera, M. C. Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países Comunitarios. No: *Noticias de la Unión Europea*, Nr. 144, 1997. gada janvāris, 79.–87. lpp. Arī Aparicio Pérez, A. La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad, raksts publicēts minētā izdevuma tā pašā numura 59.–78. lpp.

3 — Kopienas iejaukšanos šajā jomā var pamatot vienīgi ar EKL 94. pantu (bijušais EK līguma 100. pants), kurā tai ļauts pieņemt tiesību aktus, lai tuvinātu tādus dalībvalstu normatīvos un administratīvos aktus, kas tieši iespaido kopējā tirgus darbību. Par piemēru tam kalpo Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.). Cits piemērs ir Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/434/EEK un Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, un mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, attiecīgi 1. un 6. lpp.). Papildus tām varētu minēt Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/48/EK un Direktīvu 2003/49/EK nodokļu jomā, no kurām pirmā regulē tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem, savukārt otrā — kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 57, attiecīgi 38. un 49. lpp.).

4 — Šādi Tiesa pirmo reizi noteica 1995. gada 14. februāra spriedumā lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts), izmantojot formulējumu, kas vainagojās ar panākumiem un tika atkārtots citos spriedumos kā, piemēram, 1998. gada 16. jūlija spriedumā lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 19. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedumā lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 58. punkts), 2000. gada 6. jūnija spriedumā lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts) un 2001. gada 8. marta spriedumā apvienotajās lietās C-397/97 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts).

jumu veikšanas citu dalībvalstu teritorijā [5] un pretēji — lai arī šādas sekas sastopamas krietni vien retāk — attur ārvalstniekus izvietot savu mantu valstī [6], tādējādi iestājoties pret nodokļu noteikumiem, kas rada šādas sekas.

3. Šajā lūgumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu tiek principiāli jautāts par dalībvalstu tiesībām uzlikt nodokļus un tām Kopienu tiesībās noteiktajiem ierobežojumiem. Pirmkārt, Tiesai tiek lūgts precizēt, vai judikatūra jautājumā par fizisku personu ienākuma nodokli automātiski ir attiecināma uz īpašuma nodokli. Otrkārt, tai tiek lūgts analizēt, vai Kopienas dalībvalsts drīkst, izmantojot nolīgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, diskriminēt citu dalībvalstu pilsoņus. Visbeidzot, tai no jauna nākas izvērtēt valsts procesuālo tiesību normas saderīgumu ar Kopienu tiesību efektivitātes principu.

4. Nīderlandes nodokļu sistēmā attiecībā uz īpašuma nodokli tā maksātājiem rezidentiem tiek piešķirtas tiesības samazināt nodokļa bāzi, savukārt citās dalībvalstīs dzīvojoši nodokļa maksātāji šo priekšrocību bauda vienīgi gadījumā, ja 90 % vai vairāk viņu mantas atrodas Nīderlandes teritorijā. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* [Hertogenboshas [7] Apelācijas tiesas] Ceturtā nodokļu lietu palāta vaicā par šā regulējuma saderīgumu ar kapitāla brīvu apriti.

Jāņem vērā arī apstāklis, ka minētā dalībvalsts ar Beļģiju ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, saskaņā ar kuru šās otrās valsts iedzīvotājiem piešķiramas atlaides ar tiem pašiem nosacījumiem kā nodokļa maksātājiem, kuru pastāvīgā dzīvesvieta ir tās teritorijā, neatkarīgi no tā, kādu daļu no viņu mantas kopuma veido Nīderlandē esošie īpašumi. Minētā tiesa apšauba, vai šāda ar starpvalstu nolīgumu radītā atšķirīgā attieksme pret Beļģijas rezidentiem un citās Eiropas Savienības valstīs dzīvojošiem pilsoņiem ir likumīga.

Visbeidzot, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ar Kopienu tiesību sistēmas efektivitātes principu ir saderīga tāda valsts tiesību norma par izdevumiem, saskaņā ar kuru to tiesāšanās izdevumu apmērs, ko prasītājs var atgūt gadījumā, ja prasība viņa tiesību aizstāvēšanai tiek apmierināta, veido tikai nelielu daļu no izdevumiem, kas ir radušies patiesībā.

5 — Tā noteikts 2000. gada 26. septembra spriedumā lietā C-478/98 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-7587. lpp., 18. punkts un tajā minētie spriedumi).

6 — Tas, kā varēs redzēt, noticis šīs prejudiciālā nolēmuma tiesvedības pamatā esošās lietas gadījumā.

7 — Pilsēta Brabantē, kas atrodas netālu no Antverpenes un kurā ap 1450. gadu piedzima Hieronīms Bošs.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

5. EKL 56. pantā (bijušajā EK līguma 73.b pantā) tiek aizliegti visi kapitāla aprites un maksājumu ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā, neskarot nodokļu tiesību normas, kas paredz atšķirības dažādiem nodokļu maksātājiem atkarībā no viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījumu vietas [EKL 58. panta — bijušā EK līguma 73.d panta — 1. punkta a) apakšpunkts]. Katrā ziņā šis nosacījums nevar būt par iemeslu tādu pasākumu pieņemšanai, ar kuriem tiek paredzēta patvaļīga diskriminācija vai slēpti ierobežota minētā brīvība (EKL 58. panta 3. punkts).

6. Savukārt EKL 293. panta (bijušā EK līguma 220. panta) otrais ievilkums ļauj dalībvalstīm rīkot savstarpējas sarunas, lai attiecībā uz saviem pilsoņiem nodrošinātu nodokļu dubultās uzlikšanas Kopienā atcelšanu.

B — *Nīderlandes tiesības*

1) Par īpašuma nodokli

7. Šo nodokli Nīderlandē iekasēja līdz 2000. gadam. Tā regulējums tika ietverts *Wet op de vermogensbelasting 1964* (1964. gada likumā "Par īpašuma nodokli") (turpmāk tekstā — "*Wet VB*"), kura 1. pantā tas tika paredzēts kā tiešs nodoklis, ko maksā fiziskas personas. Šajā tiesību normā nodokļa maksātāji rezidenti tika nodalīti no citās dalībvalstīs dzīvojošajām personām, kam Nīderlandē pieder ar nodokli apliekama manta ("nodokļa maksātāji nerezidenti").

8. Likuma 3. pantā bija noteikts, ka rezidenti maksā nodokli par visiem saviem īpašumiem, savukārt saskaņā ar 12. pantu nerezidenti maksā par sev Nīderlandē kalendārā gada sākumā piederošajiem īpašumiem, abos gadījumos ņemot vērā starpību starp īpašumu vērtību un saistībām.

9. Likuma 14. panta 2. punktā bija noteikts, ka rezidentiem apliekamā bāze ir iepriekš minētajā kārtībā aprēķinātā īpašuma tīrā vērtība, no kuras atņemta nākamajā punktā paredzētā summa, savukārt nerezidenti maksā nodokli bez jebkādām atlaidēm. Saskaņā ar 3. punktu 1998. gadā neprecētu personu (I kategorija) gadījumā neapliekamā summa bija NLG 193 000, savukārt precētu personu (II kategorija) gadījumā — NLG 241 000.

10. Ar 2003. gada 18. aprīļa lēmumu *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu jautājumos) noteica, ka *Wet VB* 14. panta 3. punkts ir piemērojams arī nodokļa maksātājiem nerezidentiem, ja 90 % vai vairāk viņu īpašuma atrodas Nīderlandē [8].

13. Tādējādi Beļģijā dzīvojoši nodokļa maksātāji baudīja atlaides, kas ar *Wet VB* tika piešķirtas Nīderlandes iedzīvotājiem.

14. Pamata prāvas faktu rašanās laikā Beļģijas nodokļu sistēmā īpašuma nodoklis netika paredzēts.

2) Par konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ko Nīderlande noslēgusi

a) ar Beļģiju

11. Šā 1970. gada 19. oktobra divpusējā nolīguma rezultātā īpašums, kuru veido nekustamā manta, tiek aplikts ar nodokli tajā valstī, kur tas atrodas (23. panta 1. punkts).

12. 25. panta 3. punktā noteikts, ka "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".

b) ar Vāciju

15. Saskaņā ar Hāgā 1959. gada 16. jūnijā noslēgto konvenciju starp Nīderlandi un Vāciju nodokļa maksātāja nekustamos īpašumus ar īpašuma nodokli var aplikt valsts, kurai, pamatojoties uz pašu konvenciju, pienākas aplikt ar nodokli no tiem gūtos ienākumus (19. pants).

16. Saskaņā ar 4. panta 1. punktu ienākumi, ko kādas valsts iedzīvotājs gūst no otrajā valstī esošas nekustamas mantas, ir apliekami ar nodokli šajā otrajā valstī.

17. Kopš 1997. gada 1. janvāra īpašuma nodoklis Vācijā ir atcelts. 1995. gada 22. jūnija spriedumā *Bundesverfassungsgericht* (Fede-

8 — Atbilstoši lēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu norādītajam šis administratīvais lēmums ar identifikācijas numuru CPP2003980 (BNB 2003/237) izriet no *Gerechtshof te s'Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesas) 2000. gada 18. jūlijā pasludinātā sprieduma (BK-99/01421), kurā noteikts, ka starp Spānijā dzīvojoša nodokļa maksātāja, kam minētajā valstī nav neviena vai gandrīz neviena īpašuma un kura visa ar nodokli apliekamā manta atrodas Nīderlandē, un tāda nodokļa maksātāja, kas dzīvo un kura visa manta atrodas Nīderlandē, situāciju nav objektīvas atšķirības, kas pamatotu to, ka pirmajam tiek liegtas tiesības uz noteiktas summas neaplikšanu ar nodokli.

rālā Konstitucionālā tiesa) to regulējošo likumu atzina par pretkonstitucionālu tāpēc, ka tajā netiek ievērots vienlīdzības princips, tomēr atļaujot tam palikt spēkā līdz 1996. gada 31. decembrim.

3) Par tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanu

18. Nīderlandes tiesvedību nodokļu lietās regulē *Algemene wet bestuursrecht* (Vispārējais administratīvo tiesību likums, turpmāk tekstā — "*Awb*"), kas ļauj procesa dalībniekam rīkoties pašam, neizmantojot advokāta pakalpojumus. Saskaņā ar 8. panta 73. punktu tiesa var uzlikt nodokļu administrācijai pienākumu atlīdzināt prasītājam zaudējumus, kas nodarīti nodokļa nepareiza aprēķina rezultātā. Minētajai kompensācijai jāsedz faktiskās izmaksas, kas radušās līdz sūdzības iesniegšanas brīdim.

19. Tiesāšanās izdevumi tiek regulēti *Awb* 8. panta 75. punktā, kurā ir izdarīta atsauce uz *Besluit van 22 december 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures* (1993. gada 22. decembra Noteikumiem par tiesāšanās izdevumiem administratīvajā tiesvedībā), kas ir obligāta norma, kuras 1. pantā atlīdzināmajos izdevumos cita starpā ietvertas izmaksas saistībā ar profesionāla jurista pakalpojumu izmantošanu [a) apakšpunkts], ko saskaņā ar 2. pantu aprēķina pēc vienotas likmes atbilstoši pielikumā izklāstītai punktu sistēmai (atkarībā no procesuālās darbības veida un sarežģītības pakāpes) [9].

20. Saskaņā ar minētās normas 2. panta 3. punktu ārkārtas apstākļos no iepriekš raksturotās kārtības iespējams atkāpties. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* uzskata, ka tas apstāklis, ka nodoklis uzlikts, pārkāpjot Kopienu tiesības, pats par sevi vien neesot šāda veida apstāklis.

III — Pamata prāvas fakti

21. D. ir precējies, dzīvo Vācijā un ir tās pilsonis. 1998. gada 1. janvārī 10 % no viņa īpašuma veidoja Nīderlandē esošs nekustamais īpašums, pārējai daļai atrodoties viņa dzīvesvietas valstī, un tādēļ uz viņu kā uz nodokļa maksātāju nerezidentu attiecās *Wet BV*.

9 — Minētajā pielikumā viens punkts tiek piešķirts par apelācijas sūdzības iesniegšanu, tāpat novērtējot piedalīšanos tiesas sēdē; par replikas iesniegšanu tiek piešķirts puspunkts; gan rakstisko apvērumu sastādīšana, gan piedalīšanās pirmstiesas procesā atbilst diviem punktiem. Katra punkta vērtība atbilst EUR 322. Beigās summa tiek reizināta ar nosvēršanas koeficientu atkarībā no lietas sarežģītības, kas mainās robežās no 0,25 vienkāršu lietu gadījumā līdz 2,00 sarežģītu procesu gadījumā.

22. Pēc nodokļa aprēķina saņemšanas viņš, atsaucoties uz Kopienu tiesībām, Nīderlandē lūdza piemērot nīderlandiešiem paredzētās atlaides.

23. Administrācija lūgumu noraidīja, un tādēļ viņš cēla prasību *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* — tiesā, kura prāvas iztiesāšanai nolēma uzdot Tiesai turpmāk izklāstītos jautājumus.

24. Savu tiesību aizstāvēšanai D. veiktie izdevumi sasniedz EUR 20 000 apmēru, no kuriem EUR 10 000 ir saistīti ar administratīvu sūdzību, bet pārējā summa — ar tiesvedību iesniedzējtiesā. Iepriekš minētajai summai jāpieskaita EUR 2 500, kas iztērēti dalībai prejudiciālajā tiesvedībā Tiesā. Saskaņā ar šā prejudiciālā nolēmuma tiesvedības pamatā esošo rīkojumu atlīdzināmie tiesāšanās izdevumi nedrīkst pārsniegt EUR 2 000; administratīvās tiesvedības izmaksas ir atlīdzināmas, ceļot prasību par zaudējumu atlīdzību.

IV — Prejudiciālie jautājumi

25. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* [uzdotie] jautājumi ir šādi:

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?

V — Tiesvedība Tiesā

26. EK Tiesas Statūtu 20. pantā noteiktajā termiņā rakstiskus apsvērumus iesniedza D., Komisija un Vācijas, Beļģijas, Somijas, Francijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības. Lietā iestājās arī pamata prāvā esošā atbildētāja administrācija, atbalstot Nīderlandes valdības apvērumus.

27. 2004. gada 14. septembrī notika tiesas sēde, kurā mutiskus apsvērumus sniedza D., Vācijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisijas pārstāvji.

VI — Prejudiciālo jautājumu analīze

A — *Ievada piezīme par aplūkojamajām Kopienu tiesību normām*

28. Savos jautājumos iesniedzējtiesa vispārīgi atsaucas uz "Kopienu tiesībām", vēlāk ar pienācīgu precizitāti norādot uz "EKL 56. un turpmākajiem pantiem".

29. Skaidrs, ka vispārīga atsauce uz Kopienas tiesību sistēmu kopumā rīkojumu par prejudiciālo jautājumu uzdošanu varētu padarīt par nepieņemamu nenoteiktības un nepamatotības dēļ. Tādējādi Tiesas analīzei ir jāaprobežojas ar šā konkrētā citāta noteikto jomu, proti, kapitāla brīvu apriti, kas, kā izriet no rīkojuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu (4.2. punkta), ir joma, uz kuru D. vērsa diskusijas pamata prāvā.

B — *Pirmais prejudiciālais jautājums*

30. Ar šo jautājumu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* vēlas noskaidrot, vai kapitāla brīva aprite Eiropas Savienībā iestājas pret tādu regulējumu kā Nīderlandes tiesību akts, kurā tiesības uz īpašuma nodokļa atlaidi tiek piešķirtas vienīgi nodokļa maksātājiem rezidentiem, kā arī nerezidentiem, ja tiem piederošā manta vismaz 90 % apmērā atrodas Nīderlandē. Komisija un šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā piedalošās valdības nesaderību nesaskata, savukārt D. apgalvo pretējo.

31. Lai iesaistītos diskusijā, nebūtu lieki aplūkot Tiesas judikatūru jautājumā par dalībvalstu tiesībām uzlikt tiešus nodokļus saistībā ar [kapitāla] aprites un uzņēmējdarbības brīvībām. Tomēr, ņemot vērā to, ka pamata prāvas gadījumā runa ir par nodokli, ko uzliek fiziskai personai, lai sašaurinātu redzesloku, analīzē būtu jāaprobežojas ar spriedumiem, kuros aplūkoti šā veida nodokļi privātpersonām, novēršoties no tiem, kas attiecas uz sabiedrībām, jo, lai arī tie balstās uz vieniem un tiem pašiem principiem, pirmo un otro stāvoklis nešķiet pilnībā salīdzināms.

1) Kopienu judikatūra jautājumā par pamatbrīvībām un privātpersonu aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem

32. Šī nav pirmā reize, kad Tiesai nākas aplūkot Nīderlandes īpašuma nodokļa regulējumu. Lietā C-251/98 *Baars* tā analizēja noteikumus, saskaņā ar kuriem fiziskas personas līdzdalība uzņēmumā līdz noteiktai summai tiek atbrīvota no nodokļa, ja sabiedrības atrašanās vieta ir Nīderlandē, lai arī spriedumā [10] tā aprobežojās ar vērtējumu no EKL 43. panta un brīvības veikt uzņēmējdarbību viedokļa, apstiprinot, ka šīs normas nav saderīgas ar tādiem nodokļu tiesību noteikumiem kā pamata lietā esošie.

33. Man nav zināmi citi gadījumi, kad Tiesa būtu lēmusi par Līgumā paredzētajām pamatbrīvībām, it īpaši par kapitāla brīvu apriti [11], un minēto nodokli, lai arī tā to ir vairākkārt darījusi attiecībā uz ienākuma nodokli.

34. Tas aizsākās ar spriedumu lietā *Biehl* [12], kurā tika noteikts, ka EK līguma 48. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 39. pants), iedibinot darba ņēmēju pārvietošanās brīvību iekšējā tirgū un iestājoties pret jebkādu dalībvalstu darba ņēmēju nepamatotu diskrimināciju pilsonības dēļ, nepieļauj tādu nodokļu sistēmu kā toreizējo Luksemburgas sistēmu, kas liedz nodokļa maksātājam nerezidentam atgūt pārmaksātās nodokļa summas. Tiesa norādīja uz slēptu diskrimināciju, kas rada tādas pašas sekas kā atklāta diskriminācija pilsonības dēļ (13. un 14. punkts). Judikatūra tika atkārtota pēc vairākiem gadiem 1995. gada 26. oktobra spriedumā lietā Komisija/Luksemburga [13].

10 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp.).

11 — Līdz Līguma par Eiropas Savienību, kurā tika iekļauts EK līguma 73.b un turpmākie panti (pašreiz EKL 56. un turpmākie panti), spēkā stāšanās brīdim Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) I pielikumā par kapitāla apriti tika uzskatīti nerezidentu ieguldījumi dalībvalstīs esošā nekustamā īpašumā. Kopienu judikatūrā ir atzīts, ka šis pielikums ir saglabājis savu indikatīvo nozīmi kapitāla aprites jēdziena definēšanai (1999. gada 16. marta spriedums lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts, un 2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 7. punkts).

12 — 1990. gada 8. maija spriedums lietā C-175/88 *Biehl* (*Recueil*, I-1779. lpp.).

13 — 1995. gada 26. oktobra spriedums lietā 151/94 Komisija/Luksemburga (*Recueil*, I-3685. lpp.).

35. Pēc nesekmīga mēģinājuma 1993. gada 26. janvāra spriedumā lietā *Werner*[14] Tiesa šim jautājumam tieši pievērsās jau minētajā lietā *Schumacker*, kas šajā jautājumā ir atsauces nolēmums, kur tika noteikti šādi principi:

1) EK līguma 48. pants var ierobežot dalībvalstu tiesības uzlikt nodokļus, ciktāl tas tām liedz citas Kopienu dalībvalsts pilsonim, kurš izmantojis savas tiesības brīvi pārvietoties, piemērot režīmu, kas ir mazāk labvēlīgs nekā savas valsts pilsoņiem, kas atrodas tādā pašā stāvoklī (24. punkts).

2) Noteikumi par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne vien izteiktu patvaļīgu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkāda veida slēptu diskrimināciju, kas, piemērojot citus atšķirīgas attieksmes kritērijus, rada tādas pašas sekas. Tas notiek gadījumā ar nodokļu tiesību aktiem, kas, abstrahējoties no nodokļa maksātāja pilsonības, tiek balstīti uz dzīvesvietu, rezidentiem paredzot priekšrocības, kas tiek liegtas nerezidentiem, šiem pēdējiem visbiežāk esot ārvalstniekiem (26.–28. punkts).

3) Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis parasti nešķiet salīdzināms. Ienākumi, ko pēdējie gūst valstī, kurā notiek aplikšana ar nodokli, parasti ir tikai daļa no viņu ienākumu kopuma, kas parasti koncentrējas viņa dzīvesvietā, kur ir vieglāk novērtēt viņu maksātspēju, tā kā tur atrodas viņu personīgo un mantisko interešu centrs. Tādējādi apstāklis, ka kāda dalībvalsts nerezidentiem liedz priekšrocības, ko tā ir piešķīrusi rezidentiem, parasti nav diskriminācija (31.–34. punkts).

36. Kopš sprieduma lietā *Schumacker* Tiesas izspriestās lietas iedalāmas divās kategorijās. Pirmajā ietilpst tās, kur apstrīdētas valsts nodokļu sistēmas, kurās nodokļa maksātājiem piemērots atšķirīgs režīms atkarībā no dzīvesvietas. Otrajā apkopoti gadījumi, kad iztirzātajā tiesību aktā nodokļa maksātājiem tiek piemērota atšķirīga metode atkarībā no ienākumu, kas tiek aplikti ar nodokli, vai īpašumu izcelsmes. Pamata lietas strīda apstākļi ietilpst pirmajā grupā, un tādēļ to analīze jāsāk, izmantojot attiecīgo judikatūru, tomēr ņemot vērā arī to, kas attiecas uz otro kategoriju, jo, kā būs redzams, tā ir noderīga šā prejudiciālā jautājuma atbildēšanai.

14 — 1993. gada 26. janvāra spriedums lietā C-112/91 *Werner* (*Recueil*, I-429. lpp.). Minētajā gadījumā *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesas) jautājums par Vācijā toreiz spēkā esošā ienākuma nodokļa regulējuma saderīgumu ar minēto darbinieku pārvietošanās brīvību palika neatbildēts, jo prāvā tika aplūkota tīri iekšzemes mēroga situācija.

a) Atšķirīga attieksme atkarībā no nodokļa maksātāja dzīvesvietas

37. Spriedumā lietā *Wielockx* [15], kas tika pasludināts dažus mēnešus pēc sprieduma lietā *Schumacker*, Tiesa noteica, ka EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) iestājas pret tādu dalībvalsts tiesību aktu, kas vienīgi nodokļa maksātājiem rezidentiem ļauj no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem atņemt peļņu, kas ieguldīta pensiju fondā, šīs tiesības liedzot ārvalstīs dzīvojošajiem pat gadījumā, ja gandrīz visus savus ienākumus tie gūst minētajā valstī. Desmit mēnešus vēlāk pieņemtajā spriedumā lietā *Asscher* [16] minētajā normā iedibinātais princips par nediskriminēšanu pilsonības dēļ tika atzīts par pārkāptu, nodokļu sistēmā, lai arī objektīvi vienādos apstākļos, ienākumus no profesionālās darbības, ko gūst nodokļa maksātāji nerezidenti, apliekot ar nodokli pēc augstākas likmes.

38. 1999. gada 14. septembra spriedumā lietā *Gschwind* [17] šis pats pamatojums tika izmantots, lai noteiktu, ka darba ņēmēju pārvietošanās brīvība neiestājas pret tādu nodokļu sistēmu, kurā, ar nodokli apliekot ienākumus, laulātiem pāriem, kas ir rezidenti, tiek paredzētas tiesības izvēlēties tā saucamo *"splitting"* [sadalīšanas] metodi, savukārt, lai izmantotu šo priekšrocību, nerezidentu pāriem jāatbilst priekšnosacījumam, ka vismaz 90 % viņu ienākumu kopuma jābūt apliktam ar nodokli attiecīgajā valstī, vai, gadījumā, ja tas tā nav, ka ārvalstīs gūtā peļņa nepārsniedz noteiktu apmēru [18].

39. Neatkāpjoties no EK līguma 48. panta, spriedumā lietā *Zurstrassen* [19] tika atkārtots, ka minētajā tiesību normā iedibinātā pamatbrīvība iestājas pret tādu valsts, arī toreiz Luksemburgas, tiesību normu, saskaņā ar kuru ienākuma nodokļa kopīgu aprēķinu var izmantot Lielhercogistē nešķirti dzīvojoši laulātie pāri, šādu iespēju liedzot darbiniekam, kas strādā valstī, kurā tiek saņemti visi viņa ģimenes ienākumi, ja viņa sieva ir palikusi viņu izcelsmes valstī. Slēpta diskriminācija un vajadzība to izskaust tiek iztirzātas arī šajā lēmumā, uzskatot Curstrasenu [*Zurstrassen*] laulātā pāra stāvokli par salīdzināmu ar situāciju, kādā atrodas jebkurš cits laulātais pāris, kura abi partneri dzīvo Luksemburgā (18. un turpmākie punkti).

40. Ļoti ilustratīvs ir 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā *Gerritse* [20], jo, pamatojoties uz principiem, kas iedibināti kopš sprieduma lietā *Schumacker* (43.–45. punkts), tajā no-

15 — 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.).

16 — 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp.).

17 — 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp.).

18 — Runa bija par Vācijas sistēmu, kas 1996. gadā tika mainīta, lai to padarītu par atbilstošu spriedumā lietā *Schumacker* noteiktajām prasībām.

19 — 2000. gada 16. maija spriedums lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp.).

20 — 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp.).

teikts, ka ar pakalpojumu sniegšanas brīvību (EK līguma 59. pants, jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 49. pants) nav saderīga tāda valsts likumdošana, kurā vispārīgi tiek ņemti vērā nerezidentu bruto ienākumi, neatņemot ar profesionālo darbību saistītos izdevumus, turpretim nodokļa maksātāju rezidentu gadījumā ar nodokli apliekot tīros ienākumus, no kuriem iepriekš atņemti šādi izdevumi.

41. Nesenākajos nolēmumos tiek ievērota līdzšinējās judikatūras nostāja, piemērojot tos pašus principus. 2003. gada 13. novembra spriedumā lietā *Schilling* un *Fleck-Schilling* [21] par nesaderīgu ar darba ņēmēju pārvietošanās brīvību tika atzīts tiesību akts, ar kuru Kopienu ierēdņiem, kuru izcelsmes vieta ir Vācijā un kas savu darba pienākumu dēļ dzīvo Luksemburgā, tiek liegts no ienākumiem, kas ar nodokli apliekami pirmajā valstī, atņemt otrajā [valstī] radušās mājkalpotājas izmaksas.

42. Visbeidzot, spriedumā lietā *Wallentin* un *Riksskatteverket*, kurš tika pieņemts 2004. gada 1. jūlijā [22], tika sekots tai pašai tendencei, par nesaderīgu ar darba ņēmēju pārvietošanās brīvību atzīstot tādus Zviedrijas tiesību aktus, ar kuriem nodokļa maksātājiem, kuru fiskālā dzīvesvieta nav tās teritorijā, netika piešķirtas zināma veida priekšrocības, kas piešķirtas tās nodokļu maksātājiem rezidentiem. Šim nesenajam nolēmumam ir īpaši svarīga nozīme šajā prejudiciālajā jautājumā, jo tas attiecas uz gadījumu, kad Vācijas iedzīvotājs, kurš savā izcelsmes valstī bija guvis ar ienākuma nodokli neapliekamus ienākumus, Zviedrijā mēģināja panākt tāda nodokļu režīma piemērošanu tur gūtajiem ienākumiem, kas būtu vienāds ar rezidentiem piemērojamo.

43. Aplūkotajos skaidrojošajos nolēmumos, sekojot spriedumam lietā *Schumacker*, tiek apsvērtas šādas pamatdomas: 1) sava kompetence tiešo nodokļu jautājumā dalībvalstīm ir jāīsteno saskaņā ar Kopienu tiesībām un tādējādi — aprites brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību; 2) šie iekšējā tirgus izveides pamatnoteikumi liedz jebkādu atklātu vai slēptu diskrimināciju pilsonības dēļ, nepamatoti piemērojot atšķirīgus noteikumus salīdzināmās situācijās vai atšķirīgus gadījumus izvērtējot pēc vieniem kritērijiem; 3) tiešo nodokļu jomā konkrētas valsts rezidentu stāvoklis vispārīgi nav salīdzināms ar nerezidentu stāvokli, jo tajā vērojamas objektīvas atšķirības gan ienākumu avota, gan nodokļa maksātspējas vai personīgā un ģimenes stāvokļa ziņā, un 4) tomēr nereti (kā daudzu minēto spriedumu gadījumā) abas situācijas ir salīdzināmas, un tādēļ atšķirīga attieksme var izrādīties nesaderīga ar minētajām brīvībām.

21 — 2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-209/01 *Schilling un Fleck-Schilling* (*Recueil*, I-13389. lpp.).

22 — 2004. gada 1. jūlija spriedums lietā C-169/03 *Wallentin un Riksskatteverket* (Krājums, I-6443. lpp.).

b) Atšķirīga attieksme atkarībā no ienākumu avota

44. Neskaitot iepriekš minēto spriedumu lietā *Baars*, pirmais nolēmums jautājumā par atšķirīgu attieksmi ar nodokli apliekamo ienākumu avota vietas dēļ saistībā ar fizisku personu aplikšanu ar nodokli ir 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā *Verkooijen*, kurā kapitāla brīva aprite turklāt tika atzīta par "Kopienu saderīguma kanonu". Tiesa pieņēma lēmumu lietā *Baars* [23] neiztirzātajā jautājumā, apstiprinot, ka toreiz spēkā esošais EK līguma 67. pants (zaudējis spēku ar Amsterdamas līgumu) iestājās pret tādu dalībvalsts pasākumu, saskaņā ar kuru atvieglojumu piešķiršana tika pakārtota nosacījumam, ka ar nodokli apliekamās akcionāru saņemtās dividendes izmaksā tās teritorijā reģistrētas sabiedrības [24].

45. Tamlīdzīgi arī 2003. gada 26. jūnija spriedumā lietā *Skandia* un *Ramstedt* [25] pakalpojumu sniegšanas brīvība tika piesaukta saistībā ar Zviedrijas tiesību aktu, kurā citās dalībvalstīs reģistrētās sabiedrībās veiktai apdrošināšanai tika piemērots nelabvēlīgāks ienākuma nodokļa režīms.

46. Arī 2003. gada 13. novembra spriedumā lietā *Lindman* [26] par nesaderīgu ar pakalpojumu sniegšanas brīvību tika atzīta Somijas likumdošana, saskaņā ar kuru ar minēto nodokli bija apliekami citās dalībvalstīs organizētās loterijās iegūti laimesti, savukārt vietējās loterijās gūtos laimestus ar nodokli neapliekot.

47. 2004. gada 4. marta spriedumā lietā Komisija/Francija [27] Tiesa konstatēja no EKL 49. panta un EKL 56. panta izrietošo pienākumu neizpildi, jo minētā valsts personām, kas no citās dalībvalstīs reģistrētām fiziskām vai juridiskām personām saņem ienākumus no zināmiem finanšu ieguldījumiem, pilnībā liedza tiesības izvēlēties maksāt ienākuma nodokli vai nemainīgas likmes nodevu. Tamlīdzīgus risinājumus Tiesa ir atbalstījusi tā paša gada 15. jūlijā pieņemtajos

23 — Lai arī nodokļu maksājumi bija atšķirīgi, apstrīdētās Nīderlandes tiesību normas būtība abos gadījumos bija vienāda. Lietā *Baars* tika aplūkota tiesību norma, ar kuru atbrīvojums no īpašuma nodokļa, ar ko apliek līdzdalību uzņēmuma kapitālā, tika pakārtots nosacījumam, ka uzņēmumam jābūt reģistrētam Nīderlandē. Lietā *Verkooijen* regulējums attiecās uz atbrīvojumu no fizisku personu ienākuma nodokļa, kas atkarīgs no ienākumu avota uzņēmuma atrašanās vietas.

24 — Dalībvalstu kompetences atzīšana tiešo nodokļu uzlikšanas jomā, Kopienu tiesību ievērošana kā tās izmantošanas ierobežojums un ikviena tāda tiesību akta, kas citu Kopienas dalībvalstu pilsoņus nostāda nelabvēlīgākā stāvoklī nekā savējos, nepieļaujamība atrodama 2002. gada 12. septembra rīkojumā, kas pieņemts lietā C-431/01 *Martens* (*Recueil*, I-7073. lpp.), kurā tika kritizēta Beļģijas likumdošana, ar kuru rezidentam nodokļu maksātājam, kas tās teritorijā veic darbību pašnodarbinātas personas statusā, no gadā gūtajiem ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, atskaitīt zaudējumus, kas radušies iepriekšējā saimnieciskajā gadā, tika atļauts vienīgi gadījumā, kad viņš tos nav varējis atlīdzināt, minētajā saimnieciskajā gadā saņemot samaksu saistībā ar darba tiesiskajām attiecībām citā dalībvalstī. Minētais nolēmums tika pamatots ar to, ka šādi izlīdzinātus zaudējumus nevienā no attiecīgajām dalībvalstīm nevarēja atskaitīt no ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, savukārt tiem esot atskaitāmiem gadījumā, ja nodokļa maksātājs gan veic darbību pašnodarbinātas personas statusā, gan tiek nodarbināts tikai savā dzīvesvietas valstī.

25 — 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp.).

26 — 2003. gada 13. novembra spriedums lietā 42/02 *Lindman* (*Recueil*, I-13519. lpp.).

27 — 2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp.).

spriedumos lietās *Lenz* un *Weidert-Paulus*[28], noteikdama, ka EKL 56. un 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts iestājas pret tādiem valsts (attiecīgi Austrijas un Luksemburgas) tiesību aktiem, kuros citās dalībvalstīs gūtiem ienākumiem no kapitāla tiek piemēroti nelabvēlīgāki nosacījumi nekā attiecīgajā valstī gūtajiem. Mazāk labvēlīgu attieksmi pret kapitāla pieaugumu, kas saistīts ar ārvalstīs reģistrētām sabiedrībām, tā aizliedza jau agrāk — 2002. gada 21. novembra spriedumā lietā *X* un *Y*[29].

2) Līdzšinējās judikatūras piemērojamība pamata prāvas gadījumā

48. Saistībā ar šo piemērojamību rodas divi jautājumi: pirmkārt, vai tiesu nolēmumi, kas pieņemti saistībā ar fizisku personu ienākuma nodokli, ir pārnesami viņu īpašumam uzliekamā nodokļa jomā. Otrkārt, vai iedibinātā judikatūra, ar kuru interpretē personu (darbinieku un pašnodarbinātu personu) pārvietošanās un pakalpojumu sniegšanas brīvību, var kā tādu paplašināti attiecināt uz šo pašu brīvību saistībā ar kapitālu. Lai rastu atbildes uz abiem jautājumiem, jāizpēta minētā nodokļa būtība, kā arī jāanalizē EKL 56. un 58. pants.

a) Īpašuma nodokļa būtība

49. Šis nodoklis tāpat kā ienākuma nodoklis paredz pilsoņu tiešas saistības; proti, tie ir nodokļi, kas balstīti uz nodokļa maksātāja spēju maksāt nodokli, tādējādi būdami personiska rakstura nodokļi. Nodokļa aprēķins tiek balstīts uz personai piederošajiem īpašumiem nodokļa saistību rašanās brīdī, tomēr neatstājot bez ievērības, kā tas ir *Wet BV* gadījumā, citus apstākļus kā, piemēram, ģimenes stāvokli[30].

50. Taču abu nodokļu starpā pastāv viena atšķirība, kam, kā tiks izklāstīts turpmāk, ir svarīga nozīme, atbildot uz šo prejudiciālo jautājumu: nodoklis, ar ko apliek ienākumu, pastāv visu dalībvalstu nodokļu sistēmās, savukārt īpašumam uzliktais tiek paredzēts tikai dažās[31]. Tādējādi, ja fiziskas personas īpašums atrodas divās valstīs, vienā no kurām

28 — 2004. gada 15. jūlija spriedumi lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp.) un lietā C-242/03 *Weidert-Paulus* (Krājums, I-7379. lpp.).

29 — 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp.). Arī 2004. gada 8. jūnija rīkojumā lietā C-268/03 *De Baeck* (Krājums, I-5961. lpp.) tika kritizēta Beļģijas likumdošana, saskaņā ar kuru no nodokļa tika atbrīvots kapitāla vērtības pieaugums, ārpus profesionālās darbības par maksu atsavinot sabiedrību akcijas vai daļas, ja tās atsavinātas par labu Beļģijas sabiedrībām, biedrībām, iestādēm vai organizācijām.

30 — Nākamajā zemsvītras piezīmē uzskaitītajās dalībvalstīs, kurās ir paredzēts šāda veida nodoklis, tiek ņemts vērā nodokļa maksātāja civilstāvoklis un dažkārt arī viņa apgādībā esošās personas.

31 — Šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu dienā nodoklis par fizisku personu īpašumu no piecpadsmit Eiropas Savienības dalībvalstīm paredzēts tikai sešu valstu (Spānija, Somija, Francija, Luksemburga, Nīderlande un Zviedrija) tiesību sistēmās.

minētā nodokļa nav, otrajā valstī esošā īpašuma daļa nodokļu ziņā ir uzskatāma par visu ar nodokli apliekamās mantas kopumu.

52. Pirmā norāde uz to izriet no apstākļa, ka atšķirībā no noteikumiem par personu pārvietošanās un pakalpojumu sniegšanas brīvību, regulējot kapitāla brīvu apriti, Līgumā pēc visu ierobežojumu aizliegšanas (EKL 56. pantā) tiek precizēts, ka aizliegums neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgo nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu pastāvīgās dzīvesvietas vai kapitāla investīciju vietas dēļ [58. panta 1. punkta a) apakšpunkts], tieši šiem abiem apstākļiem esot, kā jau norādīju, pievērstai uzmanībai Kopienu judikatūrā.

b) EKL 56. un 58. panta interpretācija

51. Līdz nesenajam 2004. gada 7. septembra spriedumam lietā *Manninen* [32] šie noteikumi Kopienu judikatūrā nav tikuši izšķiroši iztirzāti saistībā ar dalībvalstu kompetenci ar tiešiem nodokļiem aplikt fiziskas personas. Spriedumā jau minētajā lietā *Verkooijen* tika iztirzāts hronoloģiskā ziņā to tuvākais priekšgājējs, proti, bijušais EK līguma 67. pants [33], lai arī 43.–45. punktā sniegti daži interesanti apsvērumi jautājumā par abām šīm normām. Savukārt spriedumā lietā Komisija/Francija tāpat kā spriedumā lietā *Weidert-Paulus*, kas abi ir minēti iepriekš, šis jautājums ir iztirzāts gaužām īsi, neanalizējot minēto tiesību normu piemērošanas jomu.

53. Ir apstiprināts, ka EKL 58. panta 1. punkta vienīgais mērķis ir ierobežot valsts varu attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, it īpaši nodokļu ziņā [34], par ko skaidri liecina tā formulējums un struktūra [35]. Tomēr, vai šāds apgalvojums nozīmē, ka dalībvalstis var ierobežot šīs brīvības apjomu ciešāk, nekā pieļaujams attiecībā uz citiem iekšējā tirgus darbības pamatnoteikumiem, Tiesas judikatūrai šajā jautājumā tādējādi esot nepiemērojamai?

32 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.).

33 — EK līguma 67. pantā bija noteikts, ka "Pārejas laikā un ciktāl tas vajadzīgs, lai nodrošinātu kopējā tirgus pienācīgu darbību, dalībvalstis pakāpeniski atceļ savstarpējos ierobežojumus [..] kapitāla apritei [..]", savukārt EKL 56. pantā stingrāk tiek noteikts, ka "ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi".

34 — García-Moncó, A. M. *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Izdevniecība *Civitas*, Madride, 1999. gads, 141. lpp.

35 — 58. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēts tas pats izņēmums: tiesības novērst normatīvo aktu pārkāpumus, it īpaši nodokļu jomā, lai nodrošinātu sabiedrisko kārtību vai sabiedrisko drošību un nodrošinātu kapitāla aprites uzraudzību.

54. Principā uz šo jautājumu būtu jāatbild noliedzoši.

55. Pirmkārt, kā Tiesa norādījusi spriedumā lietā *Manninen*, EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē sašaurināti, ņemot vērā to, ka tā ir atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa (28. punkts). Iepriekš minētajam ir jāpiebilst, ka paša EKL 58. panta 3. punktā ir noteikts, ka nevienlīdzīga attieksme, kādu Eiropas Savienības dalībvalstīm ļauts izrādīt attiecībā uz nodokļa maksātājiem atkarībā no viņu dzīvesvietas vai ieguldījumu izdarīšanas vietas, nevar būt par iemeslu patvaļīgai diskriminēšanai vai kapitāla brīvas aprites slēptai ierobežošanai, kā jautājumā par bijušo EK līguma 73.d panta 3. punktu Tiesa to atgādināja jau minētā sprieduma lietā *Verkooijen* 44. punktā. Tādēļ atšķirīga attieksme ir pieļaujama [36], ja vien tā ir attaisnota ar to, ka faktiskie apstākļi nav vienādi vai arī tāpēc, ka to pamato imperatīvi vispārējo interešu iemesli [37]. Izsakoties manas kolēģes [ģenerāladvokātes] Kokotes [*Kokott*] vārdiem 2004. gada 18. martā sniegtajos secinājumos lietā *Manninen*: kopš minētā sprieduma "šī tiesību norma dalībvalstīm nepiešķir *carte blanche* [neierobežotu rīcības brīvību], lai piemērotu jebkāda veida atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem atbilstoši ieguldījumu veikšanas vietai saskaņā ar viņu valsts nodokļu tiesībām" (36. punkts) [38].

56. Ar 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu judikatūrā iedibinātam principam faktiski ir piešķirts normatīvs raksturs, kā izriet no šo secinājumu iepriekšējās VI nodaļas B daļas 1. iedaļas un norādīts minētā sprieduma lietā *Verkooijen* 43. punktā. Minētajai tiesību normai atbilstoši ģenerāladvokātes Kokotes vārdiem "kodificējot" [39] Tiesas judikatūru jautājumā par personu pārvietošanās brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību, nekas to neliedz attiecināt arī uz tiesībām, kas nodrošina neierobežotu kapitāla apriti vienotajā tirgū. Citiem vārdiem sakot, minētās brīvības nodokļu jomā rada vairākas kopīgas problēmas [40].

57. Līdz ar to "Šumakera [*Schumacker*] doktrīna" ierobežo EKL 58. panta 1. punkta

36 — Pats par sevi saprotams, ka to attiecinu uz negatīvo atšķirīgo attieksmi, jo pozitīvā, kas, veicināda kapitāla apriti starp dažādām Savienības dalībvalstīm, ir labvēlīga citu dalībvalstu rezidentiem, ir ne vien pieļaujama, bet pat vēlama. *García-Moncó, A. M.* iepriekš minētā darba 146. un 147. lpp. uzskata, ka 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkta pieņemšanu Māstrihtā izraisīja drīzāk tādu politiku, kas vērstas uz nodokļu konkurētspējas saglabāšanu pozitīvas diskriminācijas ceļā, pastāvēšana un nevis negatīvas diskriminācijas pasākumu iespēja.

37 — Viedoklis, ko ģenerāladvokāts Ticano [*Tizzano*] paudis secinājumu, kas sniegti lietā C-516/99 *Schmid* (2002. gada 30. maija spriedums, *Recueil*, I-4573. lpp.), 44. punktā. Tiesa šo domu nupat atkārtoja sprieduma lietā *Manninen* 29. punktā.

38 — Šis traktējums ļāva Tiesai sprieduma lietā *Manninen* 39. punktā apgalvot, ka "teritorialitātes princips nepamato dažādu attieksmi pret dividendēm, ko izmaksā Somijā iedibināta sabiedrība, un dividendēm, ko izmaksā sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, ja to dividenžu kategoriju, kuras skar šī dažādā attieksme, situācija ir objektīvi vienāda".

39 — Šādi viņa izsakās lietā *Manninen* sniegto secinājumu 38. punktā, atkārtojot iepriekš minētajā lietā *Weidert-Paulus* sniegto secinājumu 27. punktu.

40 — Martin, P. La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne. No: *Revue de droit fiscal*, Nr. 44, 2000. gada novembris, 1444.–1448. lpp., it īpaši pēdējā no minētajām lappusēm.

a) apakšpunkta darbību tādējādi, ka, lai arī dalībvalstīm paliek tiesības atšķirīgi attiekties pret rezidentiem un nerezidentiem, tās nevar nedz tieši, nedz netieši diskriminēt pilsonības dēļ.

c) Prasītāja pamata lietā stāvoklis

58. Tādējādi Tiesas judikatūra jautājumā par ierobežojumiem, ko dalībvalstu tiesībām attiecībā uz fizisku personu ienākuma aplikšanu ar nodokli nosaka personu pārvietošanās un pakalpojumu sniegšanas brīvības, ir izmantojama šīs pašas tiesības nodrošināšanai saistībā ar kapitālu gadījumos, kad dalībvalstis izmanto sev piekrītošās suverēnās tiesības ar nodokli aplikt īpašumu.

59. Parasti lielākā daļa personu īpašuma, jo sevišķi nekustamas mantas gadījumā, atrodas viņu dzīvesvietas valstī, un gadījumi, kad fiziskas personas īpašuma kopums vai lielākā daļa atrodas citā dalībvalstī, ir izņēmums [41]. Turklāt, kā jau atzīts spriedumā lietā *Schumacker*, Kopienu dalībvalsts, kurā nodokļa maksātājs dzīvo, var vislabāk novērtēt viņa maksātspēju un tādējādi noteikt tam atbilstošu nodokļa apmēru. Tādēļ nevienlīdzīga attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem teorētiski man šķiet pamatota.

60. Tādējādi, lai Tiesas sniedzamā atbilde iesniedzējtiesai būtu noderīga, tai ir jākoncentrē uzmanība uz pamata prāvas situāciju, ko iezīmē tiesisks un faktisks apstāklis. Pirmais, savukārt, ietver divus aspektus: viens ir tas, ka Nīderlandes tiesību aktā par īpašuma nodokli tiek paredzēti atšķirīgi režīmi atkarībā no nodokļa maksātāja dzīvesvietas, rezidentiem piešķirot tādas tiesības uz nodokļa atlaidi, ko nerezidenti var izmantot vienīgi gadījumā, ja vismaz 90 % viņu īpašuma atrodas Nīderlandē; otrs norāda uz to, ka 1998. gadā Vācijā netika iekasēts neviens šāda veida nodoklis. Faktiskais apstāklis ir tāds, ka vienīgi 10 % no D. piederošās mantas atradās Nīderlandē, bet atlikusī daļa atradās viņa dzīvesvietas dalībvalstī.

61. Tā kā diskriminācija izpaužas gadījumā, kad bez acīmredzama iemesla salīdzināmos apstākļos piemēro atšķirīgus noteikumus vai atšķirīgos apstākļos piemēro vienu noteikumu, vispirms būtu jānoskaidro jautājums par to, vai šajā ziņā D. stāvoklis, neskatoties

41 — Līdz vēlamās saskaņotības sasniegšanai tiešo nodokļu jomā attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem vispiemērotākais risinājums, lai izveidotu vienotu tirgu bez ierobežojumiem, manuprāt, būtu noteikt piesaistes punktu pēc tā atrašanās vietas tādējādi, ka kompetence tos aplikt ar nodokli piekristu to atrašanās vietas dalībvalstij, savukārt dzīvesvietas dalībvalstij tos neņemot vērā pat nodokļa maksātāja mantas kopuma novērtējumā nodokļa mērķiem. Šā iemesla dēļ Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu modeļa 22. pantā noteikts, ka kapitālu nekustamā īpašuma formā, kas kādas līgumslēdzējas valsts iedzīvotājam pieder citā valstī, ar nodokli apliek šajā pēdējā valstī.

uz atšķirīgo dzīvesvietu, ir salīdzināms ar tādas Nīderlandē dzīvojošas personas stāvokli, kura maksā nodokli, saņemdama tiesības uz nodokļa atlaidi.

62. Manuprāt, atbildei jābūt apstiprinošai.

63. Pirmkārt, kā D. uzsver savos rakstiskajos apvērumos, abos gadījumos aprēķina bāze tiek noteikta vienādi, proti, ņemot vērā īpašumu vērtību, no kuras atņemtas parādsaistības, ar tādu īpatnību, ka nerezidentu gadījumā tiek ņemti vērā vienīgi Nīderlandē esošie īpašumi un tās teritorijā radušās parādsaistības.

64. Otrkārt, pretēji tam, ko apgalvo Komisija un Nīderlandes valdība, apstāklim, ka Vācijā šāda veida nodoklis netiek iekasēts, šajā gadījumā ir izšķiroša nozīme, jo attiecībā uz savu Nīderlandē esošo īpašumu D. atrodas tādā pašā stāvoklī kā rezidents, ņemot vērā to, ka viņa ar nodokli apliekamā manta faktiski 100 % apmērā atrodas pēdējā no minētajām valstīm, tā kā viņam savā dzīvesvietā piederošā manta nodokļa mērķiem nav ņemama vērā. Spriedumā jau minētajā lietā *Wallentin* un *Riksskatteverket* tāda nodokļa maksātāja, kas savas dzīvesvietas dalībvalstī saņem tikai ar nodokli neapliekamus ienākumus, stāvokli ienākuma nodokļa ziņā Tiesa pielīdzināja nekādus ienākumus negūstošas personas stāvoklim, uzskatot, ka viņam piemērojama "Šumakera doktrīna".

65. D. ir tādā pašā stāvoklī kā Nīderlandes rezidents ar līdzvērtīgu īpašumu, tā kā viss viņa ar nodokli apliekamais īpašums atrodas Nīderlandē. Tomēr viņam netiek piešķirtas tiesības uz neapliekamu summu, par sev Nīderlandē piederošo mantu maksājot lielāku nodokli nekā Nīderlandes rezidents. Objektīvā līdzība un atšķirīgā attieksme parādās, ja salīdzina pamata prāvā esošā prasītāja stāvokli ar tāda Nīderlandes rezidenta stāvokli, kuram tāpat kā viņam savā valstī pieder 10 % īpašuma, pārējam atrodoties Vācijā, jo šis pēdējais nemaksātu nekādu nodokli Vācijas Federatīvajā Republikā, un uz viņa Nīderlandē esošo īpašumu attiektos tiesības uz neapliekamo minimumu.

66. Šī atšķirīgā attieksme ir pielīdzināma netiešai diskriminācijai pilsonības dēļ, tā kā parasti dalībvalstī dzīvojošās personas ir to pilsoņi, un turklāt rada acīmredzamu šķērsli kapitāla brīvai apritei, atturot Vācijā dzīvojošās personas ieguldīt savu kapitālu kaimiņvalstī. Faktiski šie lietas apstākļi papildina spriedumā lietā *Veerkooijen* izskatītos, kur rezidenti — fiziskas personas tika atturētas no ieguldījumu ieguldīšanas citās Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētās sabiedrībās.

67. Tā kā nevienlīdzīga attieksme netiek nekādi pamatota, ir jākonstatē diskriminācija. Šajā prejudiciālajā tiesvedībā piedalošās valdības un Komisija nav izvirzījušas argumentus šīs Nīderlandes likumdošanas anomālijas izskaidrošanai, aprobežodamās ar apgalvojumiem par to, ka Kopienu tiesības pret to neiestājas, atsaucoties uz spriedumiem lietās *Schumacker*, *Gschwind* un *Verkooijen*. Savu nostāju ir pamatojusi vienīgi Beļģijas valdība, apgalvodama, ka starp D. un Nīderlandes rezidenta stāvokli neesot pietiekamas līdzības, lai viņi būtu apliekami ar nodokli vienādi.

68. Minētā valdība piebilst, ka Kopienu tiesības neesot pārkāptas, jo D. personiskie un ģimenes apstākļi atšķirībā no Šumakera [*Schumacker*] gadījuma un līdzīgi kā Gšvindu [*Gschwind*] laulātā pāra gadījumā var tikt ņemti vērā Vācijā, kur atrodas lielākā daļa viņa īpašuma. Tomēr šis apgalvojums neatbilst patiesībai manis iepriekš norādītā tā vienkāršā iemesla dēļ, ka Vācijas Federatīvajā Republikā fizisku personu īpašums ar tiešu nodokli aplikts netiek, un tādējādi summa, ko D. maksā par savu "ar nodokli apliekamās mantas" kopumu, neatspoguļo viņa spēju maksāt nodokli.

69. Šādas sekas patiešām rodas tāpēc, ka Vācijā netika iekasēts īpašuma nodoklis, 90 % no D. "faktiskā īpašuma" paliekot neapliekamiem ar nodokli. Tomēr šis apstāklis nav būtisks, jo katrā ziņā regulējums, kas viņam piemērots Nīderlandē un viņu attur veikt ieguldījumus, netiek loģiski pamatots.

70. Turklāt EKL 56. pantā un EKL 58. pantā ir aizliegta nepamatota nevienlīdzīga attieksme, tomēr nevis jebkāda, bet gan negatīva, kas kaitē skartajai personai. Pozitīva atšķirīga attieksme, sekmēdama ieguldījumus citās valstīs un kapitāla apriti, pelna vislielāko atzinību un būtu veicināma. Tādēļ apstāklis, ka D. nemaksā nekādu nodokli par saviem Vācijā esošajiem īpašumiem, nav būtisks, jo to nedara arī citu dalībvalstu iedzīvotāji, tostarp Nīderlandē dzīvojošie, kam pieder nekustamais īpašums Vācijas Federatīvajā Republikā.

71. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai noteikt, ka kapitāla brīva aprite Eiropas Savienībā iestājas pret tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru attiecībā uz īpašuma nodokli nodokļa maksātājiem rezidentiem tiek piešķirtas tiesības uz nodokļa atlaidi, tās liedzot nerezidentiem (ja vien 90 % no viņu mantas neatrodas minētajā dalībvalstī), ja šiem pēdējiem nav cita "ar nodokli apliekama īpašuma", izņemot minētajā valstī esošo, jo citās valstīs to ar šāda veida nodokli neapliek.

C — *Otrais prejudiciālais jautājums*

1) Retorisks jautājums

72. Līdz ar manis piedāvāto atbildi uz pirmo *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* uzdoto prejudiciālo jautājumu zūd vajadzība pēc jebkāda skaidrojuma, lai atbildētu uz otro. Tomēr gadījumā, ja Tiesa ieņemtu atšķirīgu nostāju, būtu jāizdara dažas piezīmes.

73. Iesniedzējtiesa jautā, vai gadījumā, ja tiktu apstiprināts, ka *Wet BV* nodokļu režīms nepārkāpj EKL 56. pantu, situācija varētu mainīties, to aplūkojot, ņemot vērā Nīderlandes un Beļģijas starpā noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ar kuru personām, kas dzīvo šajā otrajā dalībvalstī un kam pieder nekustama manta pirmajā, tiek piešķirtas nodokļu atlaides, kas Nīderlandes likumdošanā paredzētas tās rezidentiem, tiem vienlīdz baudot atlaides, kas piešķirtas šiem pēdējiem.

74. Jautājums balstās uz pieņēmumu, ka atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu varētu būt noliedzoša, jo, lai atzītu vienlīdzīgu stāvokli kapitāla brīvas aprites ziņā, Tiesa būtu uzskatījusi, ka attiecībā uz īpašuma nodokli Nīderlandē Vācijas rezidenta stāvoklis nav salīdzināms ar Nīderlandes rezidenta stāvokli, lai arī katram no viņiem minētajā dalībvalstī pieder līdzvērtīga manta, kas atbilst viņu attiecīgajam ar nodokli apliekamajam īpašuma kopumam. Tādējādi otrais prejudiciālais jautājums būtu lieks, jo stāvoklis nebūtu salīdzināms arī gadījumā, ja tās pašas mantas viens īpašnieks dzīvotu Vācijā un otrs — Beļģijā.

75. Turpretim, uzskatot, ka pamata lietā aplūkotie apstākļi (D. un Nīderlandē dzīvojoša nodokļa maksātāja stāvoklis) būtu salīdzināmi, par salīdzināmiem būtu atzīstami arī apstākļi, uz kuriem attiecas otrais jautājums (D. un Beļģijā dzīvojoša Nīderlandes nodokļa maksātāja stāvoklis), kas tādējādi jāizvērtē tīri teorētiski un papildu kārtā, neizpelnoties atainojumu prejudiciālā nolēmuma rezolutīvajā daļā.

76. 1998. gadā minētā divpusējā nolīguma rezultātā Beļģijas rezidents, kam pieder nekustama manta Nīderlandē, šajā otrajā dalībvalstī saņēma vairāk nodokļu priekšrocību nekā Vācijas rezidents, kam minētajā valstī pieder līdzvērtīgs nekustamais īpašums, baudot tiesības uz atbrīvojumu attiecībā uz noteiktu tā daļu, kas šim pēdējam ir liegta, un nevienam no abiem nemaksājot nekādu nodokli par mantu, kas viņiem pieder savās izcelsmes valstīs. Minētā starpvalstu

nolīguma rezultātā Nīderlandes tiesību sistēma atturēja vāciešus no savu ietaupījumu ieguldīšanas Nīderlandē salīdzinājumā ar Beļģijā dzīvojošajiem.

77. Lai noskaidrotu, vai šāda situācija var tikt pieļauta Kopienu tiesībās, jāmēģina izprast EKL 293. panta nozīme.

2) Dalībvalstu tiesības ar divpusējiem nolīgumiem novērst nodokļu dubultu uzlikšanu Kopienā

78. Nodokļu dubultās uzlikšanas parādības izskaušana ir ar iekšējā tirgus izveidi cieši saistīts [42] Līguma mērķis [43].

79. Tomēr, kā Tiesa atgādinājusi spriedumā lietā *Gilly*, Eiropas Savienībā tās novēršanai līdz šim brīdim nav pieņemts neviens nedz vienādošanas, nedz saskaņošanas pasākums, izņemot 1990. gada 23. jūlija Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu saistībā ar saistīto uzņēmumu peļņas koriģēšanu [44].

80. EKL 293. pantā dalībvalstīm ir piešķirtas pilnvaras šajā nolūkā rīkot sarunas [45]. Nepastāvot daudzpusējam līgumam visu Kopienas dalībvalstu starpā, tās ir noslēgušas divpusējus nolīgumus, kuros piekrīt ierobežot savas suverēnās tiesības uzlikt nodokļus, daļēji atsakoties no tām. Citiem vārdiem sakot, ar šo vienošanos palīdzību tās sadala tiesības noteikt kritērijus aplikšanai ar nodokli.

81. Izmantojot šīs tiesības, var tikt radīta virkne atšķirību, ņemot vērā to, ka valstu tiesību akti nodokļu jomā nav saskaņoti [46].

42 — 1985. gada 11. jūlija spriedumā lietā 137/84 *Mutsch* (*Recueil*, 2681. lpp., 11. punkts) Tiesa norādīja, ka toreizējā EK līguma 220. pantā dalībvalstīm tika uzlikts pienākums uz citu valstu pilsoņiem attiecināt garantijas, kuras tās piešķir saviem pilsoņiem. 1998. gada 12. maija spriedumā lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 16. punkts) tā precīzāk noteica, ka "nodokļu divkāršas uzlikšanas novēršana Kopienā [..] ir viens no Līguma mērķiem".

43 — Tā ar sev raksturīgo skaidrību un kodolīgumu norāda bijušais Tiesas tiesnesis Melhiors Vatelē [*Melchior Wathelet*] savā kopdarbā ar nosaukumu "Les conventions de double imposition dans la jurisprudente de notre Cour", Hilam Karlosam Rodrigesam-Iglesiasam [*Gil Carlos Rodríguez Iglesias*] veltītajā grāmatā *Une communauté de droit*, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003. gads, 445. lpp.

44 — OV L 225, 10. lpp.

45 — 1997. gada 20. novembrī sniegtajos secinājumos lietā *Gilly* norādīju, ka minētā norma dalībvalstīm piešķir plašu diskrecionāro varu izlemt par to, vai ir vajadzība uzsākt sarunas (35. punkts).

46 — Tiesa to skaidri atzina sprieduma lietā *Gilly* 30. punktā.

D.

82. Bet tiesību izmantošanas leģitimitāte ir atkarīga no tā, vai tās tiek izmantotas tām noteiktajās robežās, kuru pārsniegšana ir nelikumīga. No otras puses, kā esmu norādījis, dalībvalstu kompetence noslēgt tādus divpusējus nolīgumus kā pamata lietā aplūkotie ir vērsta uz nodokļu uzlikšanas tiesību sadalīšanu tādējādi, ka, iztrūkstot dalāmajam, vienošanās kļūst bezmērķīga. Tā kā Beļģijā īpašuma nodokļa toreiz nebija, Konvencijas ar Nīderlandi 25. panta 3. punkts [47] tiktāl, ciktāl tajā Beļģijas rezidentiem tiek paredzētas tiesības uz tādu pašu ar nodokli neapliekamo summu kā paredzēts nīderlandiešiem, pārvēršas privilēģijā bez seguma un savstarpīguma, un tādēļ tā "saderīgums ar Kopienu tiesībām" jāpārbauda krietni vien rūpīgāk. Lietā piedalošos valdību ar zināmu satraukumu izvirzītie argumenti un norādītās sekas, ko īsumā aplūkošu mazliet vēlāk, izklīst kā dūmu mākonis, jo aplūkotajai tiesību normai nav nekā kopīga ar starpvalstu nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas pasākumu konkrēto būtību.

83. Tādēļ Nīderlandes nodokļu sistēmā, kurā ietilpst minētais nolīgums, paredzētā atšķirīgā attieksme pret Beļģijā dzīvojošajiem nodokļa maksātājiem un tiem, kuru dzīvesvieta ir Vācijā, kavējot kapitāla brīvu apriti starp šo otro dalībvalsti un Nīderlandi, nav saderīga ar EKL 56. pantu un EKL 58. pantu.

84. Pat ja uzskatītu, ka tāda valsts nodokļu sistēma kā aplūkotā izriet no nodokļu uzlikšanas tiesību apzinīgas izmantošanas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, tās saderīgums ar Kopienu tiesībām nebūtu nodrošināts. Šai sakarā vajadzētu vēlreiz aplūkot līdzšinējo judikatūru.

3) Tiesas judikatūra jautājumā par EKL 293. pantā dalībvalstīm piešķirto tiesību izmantošanu

85. Kā esmu norādījis, dalībvalstis var brīvi īstenot savas suverēnās nodokļu uzlikšanas tiesības, tomēr, gan rīkojoties atsevišķi, gan kopīgi, tām ir jāievēro Kopienu tiesības [48]. Minētajā Līguma normā ietvertais uzaicinājums nerada sekas, kas neatbilstu vēlamajam rezultātam, proti, vienota tirgus izveidei aprites pamatbrīvību nodrošināšanas ceļā, jo tas, ka ar nodokli apliekamais objekts var tikt

47 — ESAO konvencijas modeli tamlīdzīga noteikuma nav.

48 — Tiesa šo nostāju ieņem kopš 1986. gada 28. janvāra sprieduma lietā 270/83 Komisija/Francija, kas pazīstama ar nosaukumu "nodokļa kredits" (*Recueil*, 273. lpp., 26. punkts).

aplikts ar nodokli divreiz, ir visnopietnākais šķērslis tiesību subjektiem un viņu kapitālam šķērsot iekšējās robežas.

86. Ikreiz, kad Tiesa ir analizējusi šāda rakstura divpusējo nolīgumu saturu, atsauces elements vienmēr ir bijusi persona, kas dzīvo vienā no abām līgumslēdzējām dalībvalstīm un sūdzas par to, ka, piemērojot nolīgumu, tā tiekot diskriminēta otrajā. Lietā *Gilly* tika apstrīdēts Vācijā maksājamā fizisku personu ienākuma nodokļa aprēķins Francijā dzīvojošam laulātam pārim saskaņā ar 1959. gada 21. jūlijā abu valstu starpā noslēgto konvenciju. Savukārt 2002. gada 12. decembra spriedumā lietā *De Groot*[49] tika izvērtēta tāda Nīderlandes rezidenta situācija, kurš 1994. finanšu gadā tika nodarbināts vienai grupai piederīgās sabiedrībās Nīderlandē un trīs citās dalībvalstīs (Vācijā, Francijā un Apvienotajā Karalistē), kas katra bija noslēgusi līgumu ar Nīderlandi.

87. Tomēr aina mainās gadījumā, kad ir runa par juridiskām personām. Jau minētajā lietā *Metallgesellschaft* u.c. tika vaicāts, vai dalībvalsts iestādes varēja liegt nodokļu atlaidi citas Kopienu dalībvalsts sabiedrībai, to piešķirot savām sabiedrībām un tām, kas reģistrētas dalībvalstīs, ar kurām noslēgtas vienošanās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Iesniedzējtiesa būtībā vēlējās noskaidrot, vai ar šāda veida nolīgumu iespējams atšķirīgi attiekties pret dažādu Kopienas dalībvalstu sabiedrībām. Diemžēl Tiesa neuzskatīja par vajadzīgu uz šo jautājumu atbildēt (97. punkts).

88. Tamlīdzīgi faktiskie apstākļi bija arī manis jau norādītajā lietā *Saint-Gobain ZN*, kurā citā dalībvalstī reģistrēta uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība Vācijā šajā valstī vēlējās izmantot priekšrocības, kas piešķirtas šajā valstī reģistrētajām sabiedrībām saistībā ar to dividenžu aplikšanu ar nodokli, kas saņemtas no sabiedrībām, kas reģistrētas trešās valstīs ārpus Kopienas (Šveices Konfederācijā un Amerikas Savienotajās Valstīs) saskaņā ar nolīgumiem par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgti ar šīm pēdējām valstīm.

89. Kā var ievērot, šie abi gadījumi ir līdzīgi situācijai, kurā atrodas D., Nīderlandē pieprasīdams tādu pašu attieksmi, kāda saskaņā ar divpusēju nolīgumu tiek paredzēta attiecībā uz Beļģijas rezidentiem. Ņemot vērā trīspusējās attiecības ar ārvalstu (Vācijas un

49 — 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp.).

Beļģijas) salīdzinošajiem elementiem, Tiesai būtu jāsniedz apmierinoša atbilde atbilstoši Kopienu tiesību prasībām.

4) Diskriminācijas aizlieguma princips un vislielākās labvēlības režīma klauzula

90. Šajā prejudiciālajā tiesvedībā piedalošās valdības un Komisija vienbalsīgi noraidījušas iespēju, ka Tiesa, pamatojoties uz minēto konvenciju, interpretētu EKL 56. pantu tādējādi, ka tajā būtu pieprasīts, lai Vācijas rezidentiem Nīderlandē tiktu piemērots tāds pats režīms kā Beļģijas rezidentiem.

91. Nīderlandes valdība sīki izskaidroja šī gadījuma atšķirību no jau minētajām lietām *Saint-Gobain ZN* un *Gottardo*[50], kurās dalībvalsts jurisdikcijā atradās citu Kopienas dalībvalstu pilsoņi un tika vaicāts, vai tai vajadzēja viņiem piešķirt tādas pašas priekšrocības kā saviem pilsoņiem atbilstoši ar trešām valstīm noslēgtajiem starpvalstu nolīgumiem. Faktiski šis pēdējais elements ir vienīgā atšķirība, jo šajā gadījumā tas ir divpusējs nolīgums ar citu dalībvalsti. Citādā ziņā apstākļi ir vienādi.

92. Gotardo [*Gottardo*], kas, pēc izcelsmes būdama itāliete, apprecoties bija ieguvusi Francijas pilsonību, vēlējās, lai viņas vecuma pensijas summas aprēķinā dzimšanas vietas valstī tiktu ņemti vērā ne vien abās šajās valstīs, bet arī Šveicē veiktās apdrošināšanas periods saskaņā ar Itālijas un Šveices starpā noslēgto konvenciju par sociālo apdrošināšanu, kurā noteikts, ka Itālijas pilsoņu pensiju aprēķināšanā vērā jāņem [Šveices] Konfederācijā nostrādātais laiks. Lieta *Saint-Gobain ZN* bija saistīta ar Francijā reģistrētu sabiedrību, kas, samaksādama Vācijā nodokļus par tās teritorijā esošas filiāles ienākumiem un aktīviem, vēlējās izmantot nodokļu priekšrocības, kas paredzētas sabiedrībām, kuru atrašanās vieta ir Vācijā, saskaņā ar līgumiem par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgti ar Šveici un ar [Amerikas] Savienotajām Valstīm. D. ir Vācijas rezidents, kas aplikts ar nodokli Nīderlandē par viņam tur piederošo nekustamo mantu. Viņš vēlas izmantot priekšrocības, kas šīs dalībvalsts tiesību sistēmā paredzētas Beļģijā dzīvojošiem nekustamas mantas īpašniekiem saskaņā ar nolīgumu ar šo pēdējo valsti. Vienīgā atšķirība starp minētajiem gadījumiem un pašreiz izskatāmo lietu ir apstākļi, ka abos pirmajos gadījumos attiecīgie nolīgumi bija noslēgti ar trešām valstīm, kas nav Kopienas dalībvalstis.

50 — 2002. gada 15. janvāra spriedums lietā C-55/00 *Gottardo* (*Recueil*, I-413. lpp.), kurā tika aplūkota divpusēja konvencija ar trešo valsti sociālās apdrošināšanas jomā. Minētajā lietā Tiesa ievēroja manis 2001. gada 5. aprīļa secinājumos izklāstītos ieteikumus.

93. Tomēr ar šo atšķirību vien nepietiek, lai iznākums būtu citāds.

94. Pirmkārt, pamata prāvas konvencija atšķiras no lietās *Saint-Gobain ZN* un *Gottardo* aplūkotajām, jo pilnībā ietilpst Līguma jomā (EKL 293. pants), un tādēļ, pastāvot riskam, ka tās burtiska interpretācija traucētu Kopienu tiesību normas piemērošanai, dalībvalstīm vēl jo vairāk nekā minētajos gadījumos ir pienākums darīt to, kas vajadzīgs, lai šādas sekas novērstu. Lai arī cik lieki tas varētu šķist, ņemot vērā piedalošos valdību nostāju, vēlreiz jāatgādina, ka, izmantojot sev piekrītošās nodokļu uzlikšanas tiesības, dalībvalstīm ir jāievēro Kopienu tiesības, neatkarīgi no tā, kādā normatīvā akta formā tās ir izteiktas, proti, kā likums, noteikumi vai starpvalstu, Kopienas vai ar trešo valsti noslēgts nolīgums. Tādēļ spriedumā lietā *Gottardo* Tiesa ir noteikusi, ka, "pildot saistības, kas uzņemtas starpvalstu konvencijās, *kas var būt konvencija starp dalībvalstīm vai konvencija starp dalībvalsti un vienu vai vairākām trešām valstīm*[51], ņemot vērā EKL 307. pantā noteikto, ir jāievēro tām saskaņā ar Kopienu tiesībām uzliktās saistības" (33. punkts).

95. Tādēļ, uzskatot, ka attiecībā uz nodokli, ar ko Nīderlandē apliek viņam piederošos nekustamos īpašumus, D. atrodas tādā pašā stāvoklī kā Beļģijā dzīvojošs nodokļu maksātājs, pirmajam būtu tiesības uz priekšrocībām, kas ar abu valstu starpā noslēgto konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu piešķirtas otrajam, ar noteikumu, ka, tās nepiemērojot, tiktu radīts nepamatots šķērslis kapitāla brīvai apritei.

96. Piekrītu šajā prejudiciālajā tiesvedībā dalību ņēmušajām valdībām, ka vislielākās labvēlības režīma klauzula nav automātiski pārnesama pašreiz iztirzātajā jomā jeb, citiem vārdiem sakot, ka princips, saskaņā ar kuru nav pieļaujama diskriminēšana pilsonības dēļ, kā pārvietošanās brīvības nodrošinošs noteikums neparedz, ka pret kādas dalībvalsts pilsoni citā valstī būtu jāattiecas ar vislielāko iespējamo labvēlību neatkarīgi no tā, vai tas ir vai nav vajadzīgs vienotā tirgus izveidei. Uz šo nostāju ir balstīti apsvērumi, ko izklāstīju secinājumu lietā *Gilly* 66. un 67. punktā, kur attiecībā uz fizisku personu ienākuma nodokli norādīju, ka divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu mērķis ir novērst kādā no valstīm jau ar nodokli apliktu ienākumu atkārtotu aplikšanu otrajā un nevis nodokļa maksātājam piemērot viņam konkrētajā gadījumā izdevīgāko nodokļu režīmu.

51 — Autora izcēlums.

97. Tomēr, ja, dalībvalstij piemērojot kādu nolīguma normu, tiek radīti šķēršļi kapitāla brīvai apritei, nepamatoti paredzot atšķirīgu attieksmi pret citu dalībvalstu rezidentiem (kam, esot Eiropas pilsoņiem, saskaņā ar EKL 12. panta pirmo daļu ir tiesības nebūt nedz tieši, nedz netieši diskriminētiem savas pilsonības dēļ), nekas neliedz Kopienu tiesībām šādu stāvokli labot, nevienlīdzīgu attieksmi izbeidzot [52]. Proti, trīspusējos gadījumos, kā tas ir pamata prāvā, nodokļa maksātāja stāvokli valstī, kur tiek uzlikts nodoklis, var noteikt, balstoties ne vien uz vislielākās labvēlības režīma klauzulu, bet arī uz pārvietošanās brīvību ierobežojuma esamību. Nodokļa maksātājs tāpat kā D. patiešām mēģinās panākt, lai uz viņu tiktu attiecināts Beļģijas rezidentiem piemērojamais nolīgums, un šo prasību var formulēt ar atsauci uz kapitāla brīvas aprites ierobežojuma shēmu, smagākai nodokļa nastai un nelabvēlīgākām sekām tiekot atzītām par nesaderīgām ar Kopienu [tiesību] sistēmu. Kopsavilkumā, savstarpēju saistību uzņemšanās ar citu dalībvalsti, ierobežojot Eiropas trešo valstu pilsoņu pārvietošanās brīvības, nav saderīga ar Kopienu tiesībām [53]. Nedrīkstētu aizmirst, ka valstu tiesību normas, kam pieskaitāmi arī likumīgi noslēgti un ratificēti starpvalstu nolīgumi, nedrīkst pārkāpt Eiropas tiesību sistēmas pamatbrīvības.

98. Šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā apsvērumus sniegušās valdības kategoriski iebilst pret iepriekš izklāstīto apgalvojumu, norādot dažādus iemeslus.

99. Tās apgalvo, ka D. apstākļus neesot iespējams salīdzināt ar Beļģijas nodokļu maksātāja rezidenta apstākļiem. Saskaņā ar EKL 293. pantu noslēgtie nolīgumi esot attiecīgo nodokļu sistēmu struktūras un būtības novērtējumu ietverošu sarunu rezultāts, un tādēļ, lai konstatētu vienlīdzību saistībā ar konkrētiem faktiskajiem apstākļiem, jāņem vērā nevis kāds savrups noteikums, ne pat konvencija visā savā veselumā, bet gan valsts nodokļu sistēma kopumā. Kā ļoti uzskatāmi norāda Komisija, dažādi nolīgumu režīmi rada atšķirīgas situācijas, kas nav salīdzināmas.

52 — Saskaņā ar judikatūru, kuru tās biežās atkārtošanas dēļ atļaujos necitēt, EKL 12. pantu paredzēts piemērot autonomi tikai tajos Kopienu tiesībās regulētajos gadījumos, attiecībā uz kuriem Līgumā nav paredzēti konkrēti noteikumi pret diskrimināciju. Tādējādi atšķirībā no darba ņēmēju pārvietošanās brīvības (EKL 39. panta 2. punkts), brīvības veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. panta pirmā daļa), pakalpojumu sniegšanas brīvības (EKL 49. panta pirmā daļa), kapitāla aprite tiek regulēta bez īpašiem šāda veida noteikumiem (EKL 56. pants), vienīgajai EKL 58. panta 3. punktā ietvertajai norādei uz diskrimināciju esot izteiktai kā ierobežojumam attiecībā uz tā paša panta 1. punktā piešķirtajām pilnvarām pieņemt noteiktus pasākumus, jo, ņemot vērā tās plašo formulējumu, tā ietver visa veida neattaisnotu atšķirīgu attieksmi, tostarp EKL 12. pantā aizliegto.

53 — Skat. García Prats, F. A. Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint-Gobain). No: *Noticias de la Unión Europea*, Nr. 191, 2000. gada decembris, 9.–54. lpp., it īpaši 49. lpp.

100. Ja tiktu pieņemta iepriekš minētā maksimālistiskā nostāja, tad nebūtu iespējami spriedumi lietās *Gottardo* un *Saint-Gobain ZN*, kā arī iespēja veikt jebkādu vienlīdzīgas attieksmes pārbaudi, jo gadījumā, ja līdzībai būtu jāpastāv ne vien faktisko apstākļu un piemērojamo tiesību normu, bet arī to pieņemšanas iemeslu, pamatu, gaitas un šo normu ietverošo tiesību sistēmu ziņā, to nekad nevarētu konstatēt un nekad vai gandrīz nekad nebūtu salīdzināmu gadījumu. Salīdzināmības pārbaude patiesībā ir vienkāršāka un pieticīgāka tiktāl, ciktāl jānoskaidro, vai uz diviem vienādos faktiskajos apstākļos esošiem subjektiem nepamatoti tiek attiecināti atšķirīgi noteikumi, un, salīdzinot šos noteikumus, jānoskaidro vienīgi jautājums par to, vai to piemērošana rada atšķirīgas sekas, nostādot kādu no tiem nelabvēlīgākā stāvoklī.

101. Apzinos draudus, ko iepriekš paustie apsvērumi rada attiecībā uz līdzsvaru un savstarpīgumu, kas valda nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju sistēmā, bet šie sarežģījumi nedrīkstētu radīt šķēršļus vienotā tirgus izveidē. No vienas puses, šādās vienošanās nosakot pakļautības faktorus nodokļu kompetences sadalīšanai, dalībvalstīm vajadzētu rīkoties ar vislielāko rūpību, izvairoties no noteikumiem, kas varētu traucēt šim mērķim. No otras puses, tiesības uz vienlīdzīgu attieksmi ir nošķiramas un neatkarīgas no savstarpīguma, un tādējādi pretrunas gadījumā tās gūst virsroku pār savstarpējām saistībām. Ja šāda veida nolīgumā ietverto saistību savstarpīgums ir pretrunā vienotas Eiropas izveidi rosinošiem pamatprincipiem, attiecīgajām valstīm ir pienākums meklēt citus risinājumus, ar kuriem mērķis tiek sasniegts, nekaitējot citu dalībvalstu pilsoņiem un tādējādi nepārkāpjot Kopienu tiesību sistēmu. Tāda ir samērīguma principa prasība.

102. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka vislielākās labvēlības režīma statuss rada draudus, ka var notikt izvairīšanās no nodokļu samaksas, nodokļa maksātājam piesaucot mazāk stingro no krāpšanas apkarošanas normām, ko dalībvalsts iekļāvusi nolīgumos ar citām valstīm.

103. Tomēr šis arguments nav pārliecinošs. Pirmkārt, runa ir nevis par vislielākās labvēlības režīma principa piemērošanu, bet gan par to Kopienu tiesību pamatnoteikumu iedarbīgumu, kas dažkārt noved pie tāda paša rezultāta kā minētais princips. Otrkārt, pamata prāvas apstākļu gadījumā apgalvotais risks ir tīri teorētisks, jo D. nebūt necenšas

panākt nodokļu kontroles atcelšanu, bet gan pieprasa konkrētu un precīzu fiskālu priekšrocību.

104. Visbeidzot, kaut arī izvairīšanās no nodokļu samaksas novēršana ir vispārējām interesēm atbilstošs absolūts pamats, lai attaisnotu šķēršļus pārvietošanās brīvībām, jautājums par iespēju kapitāla apriti Kopienā pakārtot iepriekšējas atļaujas kārtībai tiktu diskutēts vēl šodien. Secinājumos, kas sniegti jau minētajā lietā, kurā tika pasludināts spriedums Komisija/Francija, (27. punktā) norādīju, ka nodokļu krāpšanas apkarošana dalībvalstīm nepiešķir neierobežotu diskrecionāro varu šo brīvību ierobežošanā, bet gan gluži pretēji — kā atkāpe Kopienu izveides pamatprincipiem tā ir jāinterpretē un jāpiemēro, ievērojot minētā samērīguma principa prasības. Tādējādi ar pašā nodokļu pārvaldes un kontroles darbā sastopamajām grūtībām nepietiek, lai pamatotu tiesību normas, ar kurām tiktu absolūti ierobežotas šīs pamatbrīvības, neizmantojot citus kaut lēnākus, bet arī mazāk apgrūtinošus līdzekļus tā paša mērķa sasniegšanai.

105. Apstiprinoša atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu smagi ietekmētu nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas divpusējo nolīgumu sarežģīto sistēmu Kopienā, bet tā nebūtu pirmā reize, kad Tiesas nolēmums izraisītu spriedzi dalībvalstu tiesību sistēmās.

106. Tādējādi, ņemot vērā to, ka šis otrais prejudiciālais jautājums ir uzdots papildu kārtā, un uz pirmo jautājumu piedāvāto atbildi, ierosinu Tiesai uz to neatbildēt, vai katrā ziņā, to darot, vadīties pēc iepriekšējās lappusēs izklāstītajiem ieteikumiem.

D — *Trešais prejudiciālais jautājums*

107. Ar trešo prejudiciālo jautājumu, lai arī joprojām būdama norūpējusies par Nīderlandes tiesību normu saderīgumu ar Kopienu tiesībām, iesniedzējtiesa pamet nodokļu jomu, lai iedziļinātos procesuālo tiesību noslēpumos.

108. It īpaši tā vēlas noskaidrot, vai Kopienu tiesību efektivitātes princips neiestājas pret tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesāšanās izdevumu atlīdzības kārtā no pārvaldes par labu prasītājam piedzenamo izdevumu apmērs tiek ierobežots līdz mazai daļai no labvēlīga sprieduma panākšanai veiktajiem.

109. Nesen man bija iespēja izteikties par minēto principu un robežām, kādās, manuprāt, jāpaliek Tiesas jurisdikcijas tiesībām, lai nodrošinātu Kopienas tiesību sistēmu veidojošu tiesību normu efektivitāti. Lai šo jau diezgan garo secinājumu redakciju neizstieptu vēl garāku, norādu uz apvērumiem, ko esmu paudis secinājumos, kas sniegti 2002. gada 14. marta un, attiecīgi, 2003. gada 11. decembra lietās *Grundig Italiana* (26.–30. punkts) [54] un *Recheio* (23.–35. punkts) [55].

110. Atbilstoši manis toreiz paustajam viedoklim, atbildot uz pēdējo prejudiciālo jautājumu, Tiesai būtu jāaprobežojas ar norādi uz to, ka Kopienu tiesības un it īpaši to efektivitātes princips iestājas pret tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā pret to vērstām prasībām par iekasēto nodokļu atmaksu nosaka tādu procesuālo izdevumu kārtību, kas praksē ārkārtīgi apgrūtina atgūšanas tiesību izmantošanu. Ja nepamatoti uzliktā un samaksātā nodokļa maksājuma atgūšana ir saistīta ar lieliem tēriņiem nodokļa maksātājam, viņš var atturēties to darīt, un tādējādi viņam tiktu nepamatoti traucēts izmantot savas tiesības. Gluži tāpat kā lēna, tā arī dārga procesuālā kārtība ir nesaderīga ar tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā.

111. Jautājumu par savu procesuālo kārtību izlemt un šo prasību izpildi izvērtēt pienākas iesniedzējtiesai gan pēc būtības, gan praktisku apsvērumu dēļ. Tai ir ne vien vieglāk izvērtēt savas valsts tiesības un atbilstoši tām rīkoties, bet tās rīcībā ir arī līdzekļi, kas vajadzīgi, lai to paveiktu, ievērojot tai zināmos lietas faktiskos un juridiskos apstākļus.

112. Katrā ziņā, ņemot vērā līdzšinējo pieredzi, ļoti iespējams, ka tāpat kā 2002. gada 24. septembra un 2004. gada 17. jūnija spriedumā, kas pasludināti lietās *Grundig Italiana* un, attiecīgi, *Recheio*, Tiesa neņems vērā manus ieteikumus un vēlēsies uzņemties valsts tiesas lomu. Ņemot vērā šādu iespējamību, pakārtoti uzskatu, ka tāda procesuāla kārtība, kas pieļauj atgūt tikai mazliet vairāk nekā divus tūkstošus no divpadsmit tūkstošiem un piecsimt euro [56], kas iztērēti tiesvedības gaitā, lai panāktu nepamatoti iekasēta nodokļa maksājuma atmaksu, ir pretrunā Kopienu tiesību efektivitātes principam, jo tā var padarīt procesuālo tiesību izmantošanu par veltīgu un personas, kas apveltītas ar tiesībām, kas izriet no Kopienas tiesību sistēmas, atturēt no šo tiesību aizstāvēšanas.

54 — 2002. gada 24. septembra spriedums lietā 255/00 (*Recueil*, I-8003. lpp.).

55 — 2004. gada 17. jūnija spriedums lietā C-30/02 (Krājums, I-6051. lpp.).

56 — Administratīvā procesa posmā iztērēto desmit tūkstošu euro atgūšana ir atkarīga no prasības par zaudējumu atlīdzību iznākuma.

VII — Secinājumi

113. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

"EKL 56. un 58. pants par kapitāla brīvu apriti Kopienā iestājas pret tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru attiecībā uz īpašuma nodokli nodokļa maksātājiem rezidentiem tiek piešķirtas tiesības uz nodokļa atlaidi, tās liedzot nerezidentiem (ja vien 90 % no viņu mantas neatrodas minētajā dalībvalstī), ja šiem pēdējiem nav cita "ar nodokli apliekama īpašuma", izņemot minētajā valstī esošo, tā kā citās valstīs tiem piederošos īpašumus ar šāda veida nodokli neapliek.

Kopienu tiesības un it īpaši to efektivitātes princips iestājas pret tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā pret to vērstām prasībām par iekasēto nodokļu atmaksu nosaka tādu procesuālo izdevumu kārtību, kas praksē ārkārtīgi apgrūtina atgūšanas tiesību izmantošanu. Jautājumu par to, vai pamata prāvā apstrīdētais valsts tiesību akts atbilst minētajam principam, pienākas noskaidrot iesniedzējtiesai, ņemot vērā tai zināmos lietas faktiskos un juridiskos apstākļus."