

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-182/06

*État du Grand-Duché de Luxembourg*

pret

*Hans Ulrich Lakebrink un Katrin Peters-Lakebrink*

(Cour administrative l'gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

EKL 39. pants – Nerezidentu ien?kuma nodoklis – Nodok?a likmes apr??in?šana – Nekustamais ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst? – Negat?vu ?res ien?kumu ne?emšana v?r?

?ener?ladvok?ta Paolo Mengoci [*Paolo Mengozzi*] secin?jumi, sniegti 2007. gada 29. mart?

Tiesas (pirm? pal?ta) 2007. gada 18. j?lija spriedums

Sprieduma kopsavilkums

*Personu br?va p?rvietošan?s – Darba ??m?ji – Vienl?dz?ga attieksme – Darba samaksa – Ien?kuma nodok?i*

(EKL 39. pants)

EKL 39. pants j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas ne?auj Kopienu pilsonim, kurš nav t?s dal?bvalsts rezidents, kur? tas g?st vi?a ar nodokli apliekamo ien?kumu galveno da?u, piepras?t, lai, apr??inot šiem ien?kumiem piem?rojamo nodok?a likmi, tiktu ?emti v?r? negat?vie ?res ien?kumi no nekustamajiem ?pašumiem, kuri atrodas cit? dal?bvalst? un kuros vi?š pats nedz?vo, kam?r pirm?s valsts rezidents var piepras?t, lai šie negat?vie ?res ien?kumi tiktu ?emti v?r?.

Tiešo nodok?u jom? rezidentu un nerezidentu situ?cijas parasti nav sal?dzin?mas un t?d?j?di apst?klis, ka dal?bvalsts nepieš?ir nodok?u maks?t?jam nerezidentam dažas nodok?u priekšroc?bas, ko t? pieš?ir nodok?u maks?t?jam rezidentam, pamat? nav diskrimin?jošs, jo š?s abas nodok?u maks?t?ju kategorijas nav sal?dzin?mas.

Tas tom?r ir cit?di gad?jum?, kad nerezidentam valst?, kur? vi?š dz?vo, nav nek?du iev?rojamu ien?kumu, un galven? da?a vi?a ar nodokli apliekamo ien?kumu b?t?b? g?ta no darb?bas, ko vi?š veic valst?, kur? vi?š str?d?, t? ka valsts, kur? vi?š dz?vo, nevar vi?am nodrošin?t priekšroc?bas, iev?rojot vi?a personisko situ?ciju un ?imenes st?vokli, un diskrimin?cija past?v taj? apst?kl?, ka tie netiek ?emti v?r? ne valst?, kur? vi?š dz?vo, ne ar? valst?, kur? vi?š str?d?.

Iemesls, uz ko balst?ta min?t? diskrimin?cija, attiecas uz vis?m nodok?u priekšroc?b?m, kas saist?tas ar nerezidenta sp?ju maks?t nodokli un kuras netiek ?emtas v?r? ne dz?vesvietas, ne darba vietas valst? kam?r sp?ja maks?t nodokli var tikt uzskat?ta par da?u no nerezidenta personisk?s situ?cijas.

(sal. ar 28.–31., 34. un 36. punktu un rezolūvo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2007. gada 18. j?lij? (\*)

EKL 39. pants – Nerezidentu ien?kuma nodoklis – Nodok?a likmes apr??in?šana – Nekustamais ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst? – Negat?vu ?res ien?kumu ne?emšana v?r?

Lieta C?182/06

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Cour administrative* (Luksemburga) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2006. gada 6. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2006. gada 10. apr?l?, tiesved?b?

**État du Grand-Duché de Luxembourg**

pret

**Hans Ulrich Lakebrink,**

**Katrin Peters?Lakebrink.**

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekš?d?t?js P. Janns [*P. Jann*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*], A. Ticano [*A. Tizzano*], M. Ileši?s [*M. Ileši?*] un E. Levits (referents),

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Luksemburgas Lielhercogistes v?rd? – K. Šilcs [*C. Schiltz*], p?rst?vis,
- L?kebrinka [*Lakebrink*] un Petersas?L?kebrinkas [*Peters?Lakebrink*] v?rd? – M. Kleirs [*M. Kleyr*], *avocat*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Mola [*M. de Mol*], p?rst?ves,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – K. Vistranda [*K. Wistrand*], p?rst?ve,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kep?ns [*J. P. Keppenne*],

p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2007. gada 29. mart?,  
pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EKL 39. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts sakar? ar tiesved?bu starp Luksemburgas Lielhercogisti un L?kebrinku un Petersu/L?kebrinku (turpm?k tekst? kop? – “laul?tie L?kebrinki”) saist?b? ar ien?kuma nodokli par 2002. gadu, ar ko vi?i tika aplikti Luksemburg?.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas, pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums**

3 Laul?tie L?kebrinki [*Lakebrink*], kas ir V?cijas pilso?i un rezidenti, abi str?d? algotu darbu vien?gi Luksemburg?. Vi?i l?dza, lai par 2002. gadu šaj? dal?bvalst? vi?us kop?gi apliek ar nodokli, pamatojoties uz groz?t? 1967. gada 4. decembra Likuma par ien?kuma nodokli (turpm?k tekst? – “LIN”) 157.b pantu.

4 Sav? Luksemburgas nodok?u administr?cijai adres?taj? nodok?u deklar?cij? laul?tie L?kebrinki nor?d?ja negat?vus ?res ien?kumus EUR 26 080 apm?r?, kas attiec?s uz diviem nekustamajiem ?pašumiem, kuri vi?iem pieder V?cij? un kuros vi?i paši nedz?vo. Vi?i l?dza, lai šie ?res zaud?jumi tiek ?emti v?r?, nosakot nodok?a likmi, k?da tiek piem?rota rezidentiem.

5 Min?tie negat?vie ?res ien?kumi bija pien?c?gi konstat?ti *Finanzamt Trier* [Tr?res Finanšu p?rvaldes] (V?cija) 2003. gada 30. j?lija pazi?ojum? par aplikšanu ar nodokli par 2002. gadu. No š? pazi?ojuma par aplikšanu ar nodokli izriet, ka laul?tie L?kebrinki nebija guvuši V?cij? ar nodokli aplikamus ien?kumus. T?d?j?di vi?i tur nemaks?ja nodok?us.

6 P?c vi?u l?guma laul?tie L?kebrinki tika kop?gi aplikti ar nodokli Luksemburg?. Atbilstoši LIN 157.b pantam tika apr??in?ta nodok?a likme, kas vi?iem b?tu piem?rojama tad, ja vi?i b?tu š?s dal?bvalsts rezidenti. Tom?r, nosakot šo likmi, nebija tikuši ?emti v?r? negat?vie ?res ien?kumi no vi?u nekustamajiem ?pašumiem V?cij?.

7 LIN 157.b pant? ir noteikts, ka, atk?pjoties no rezidentiem nodok?u maks?t?jiem piem?rojam?s aplikšanas ar nodokli sist?mas, kur? visiem ien?kumiem, kurus ar nodokli ir ties?gas aplik? citas valstis, apr??inot aplikšanas ar nodokli likmi, tiek piem?rots progresivit?tes likums, nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem piem?rojam? aplikšanas ar nodokli sist?ma paredz, ka atbilstoši LIN 134. pantam papildus Luksemburg? g?tajiem ien?kumiem progresivit?tes klauzula tiek piem?rota tikai šo nodok?u maks?t?ju no darba ?rvalst?s g?tajiem ien?kumiem.

8 Atbilstoši 1958. gada 23. august? starp Luksemburgas Lielhercogisti un V?cijas Federat?vo Republiku nosl?gt?s Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu un noteikumu paredz?šanu par savstarp?jo administrat?vo un tiesisko pal?dz?bu ien?kuma un ?pašuma nodok?u jom?, k? ar? uz??m?jdarb?bas un nekustam? ?pašuma nodok?u jom? 4. pantam ien?kumi no nekustamo ?pašumu ?res ir aplikami ar nodokli taj? valst?, kur? nekustamie ?pašumi atrodas, šaj? gad?jum? V?cijas Federat?vaj? Republik?.

9 Laul?tie L?kebrinki iesniedza s?dz?bu par Luksemburgas nodok?u administr?cijas sast?d?to pazi?ojumu par aplikšanu ar nodokli. Uz šo s?dz?bu netika sa?emta atbilde. Vi?u pras?bu labot šo pazi?ojumu Luksemburgas *Tribunal administratif* [Pirm?s instances administrat?v? tiesa] atzina par pamatotu.

10 Luksemburgas Lielhercogiste par šo l?mumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Cour administrative* [Administrat?vaj? ties?]. Š? tiesa it ?paši šaub?s, vai LIN 157.b panta piem?rošana, cikt?l tas ietver atteikumu ?emt v?r? negat?vos ien?kumus no laul?to L?kebrinku nekustamajiem ?pašumiem V?cij?, nosakot nodok?a likmi, kas piem?rojama vi?u ien?kumiem, kas g?ti Luksemburg?, nav ar EKL 39. pantu aizliegta netieša diskrimin?cija.

11 Š?dos apst?k?os *Cour administrative* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai EKL 39. pants ir j?interpret? t?d? veid?, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds Luksemburg? ir noteikts ar LIN 157.b pantu, saska?? ar kuru Kopienu pilsonis, kas nav Luksemburgas rezidents un kas Luksemburg? g?st ien?kumus, str?d?jot [algotu] darbu, – ja šie ien?kumi veido vi?a ar nodokli apliekamo ien?kumu galveno da?u – saist?b? ar t?s nodok?a likmes apm?ra apr??in?šanu, kas piem?rojama vi?a Luksemburg? g?tajiem ien?kumiem, nevar atsaukties uz saviem negat?vajiem ?res ien?kumiem no nekustamajiem ?pašumiem, kuros vi?š pats nedz?vo un kuri atrodas cit? dal?bvalst? – šaj? gad?jum? V?cij??”

### **Par prejudici?lo jaut?jumu**

12 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai EKL 39. pants ir j?interpret? t?d? noz?m?, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamata pr?v?, saska?? ar kuru Kopienu pilsonis, kurš nav t?s dal?bvalsts rezidents, kur? vi?š g?st galveno da?u no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, saist?b? ar šiem ien?kumiem piem?rojam?s nodok?a likmes apr??in?šanu nevar atsaukties uz saviem negat?vajiem ?res ien?kumiem no nekustamajiem ?pašumiem, kuros vi?š pats nedz?vo un kuri atrodas cit? dal?bvalst?, kam?r pirm?s valsts rezidents uz š?diem negat?viem ?res ien?kumiem var atsaukties.

13 Ar pamata liet? apskat?tajiem ties?bu aktiem tiek iedibin?ta atš?ir?ga nodok?u sist?ma atkar?b? no t?, vai darba ??m?js, kurš Luksemburg? g?st galveno da?u no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, ir vai nav t?s rezidents.

14 Šaj? sakar? vispirms j?atg?dina, ka kaut ar? tiešie nodok?i k? t?di neietilpst Eiropas Kopienu kompetenc?, tom?r dal?bvalst?m ir j??steno sava kompetence, iev?rojot Kopienu ties?bas (skat. it ?paši 1995. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C?279/93 *Schumacker, Recueil*, I?225. lpp., 21. punkts, un 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Kr?jums, I?9461. lpp., 30. punkts).

15 Turpin?jum? j?atg?dina, ka jebkurš Kopienu pilsonis neatkar?gi no vi?a dz?vesvietas un pilson?bas, kurš veic profesion?lu darb?bu cit? dal?bvalst?, kas nav vi?a dz?vesvietas dal?bvalsts, ietilpst EKL 39. panta piem?rošanas jom? (skat. 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?152/03 *Ritter?Coulais*, Kr?jums, I?1711. lpp., 31. punkts).

16 No t? izriet, ka laul?to L?kebrinku, kuri str?d? cit? dal?bvalst?, kas nav vi?u dz?vesvietas dal?bvalsts, situ?cija ietilpst EKL 39. panta piem?rošanas jom?.

17 Visbeidzot, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka visu EK l?guma noteikumu par personu br?vu p?rvietošanas m?r?is ir Kopienu pilso?iem atvieglot jebk?da veida profesion?lo darb?bu

veikšanu Kopienas teritorijā un ka tie nepieņauj pasākumus, kas var būt nelabvēlīgi šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisku darbību citās daļībvalsts teritorijā (skat. 2000. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-302/98 *Sehrer, Recueil*, I-4585. lpp., 32. punkts, kā arī 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling un Fleck/Schilling, Recueil*, I-13389. lpp., 24. punkts).

18 Laulotajiem Līkebrinkiem, kuri, dzīvotiem Vācijā, strādāja Luksemburgā, atšķirībā no personām, kuras strādāja un dzīvoja Luksemburgā, atbilstoši Luksemburgas tiesību aktiem nebija tiesību pieprasīt, lai, aprīņinot viņu Luksemburgā gūtajiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā to ņres ienākumu zaudējumi, kas saistīti ar viņu nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas Vācijā.

19 Tādējādi pamata prāvā apskatītajā tiesiskajā regulājumā noteiktā attieksme pret tādām darba ņmājiem nerezidentiem ka laulotie Līkebrinki ir mazāk labvēlīga nekā attieksme pret darba ņmājiem rezidentiem.

20 Savukārt Luksemburgas un Nīderlandes valdības apgalvo, ka, tā kā šis tiesiskais regulājums neņem vērā nekādus īrvalstīs gūtus ienākumus, ne negatīvus, ne pozitīvus, kas nav gūti no profesionālas darbības, ar to nodokļu maksātājiem nerezidentiem tiek radīta nodokļu sistēma, kas tiem kopumā ir izdevīgāka salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem piemērojamo sistēmu.

21 Šāds minētā tiesiskā regulējuma ietekmes kopnovērtējums nevar tikt pieņemts, jo tas būtu īdzvērtīgs EKL 39. pantā noteiktā aizlieguma jēgas atēemšanai.

22 Lai gan tās tiesiskais regulājums kā pamata prāvā var piešīrt nodokļu priekšrocības nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kas atsaucas uz pozitīvajiem vai vismaz pārsvarā pozitīvajiem īrvalstīs gūtajiem ienākumiem, kas nav ienākumi no profesionālas darbības, tas ir citādi attiecībā uz tādām nodokļu maksātājiem nerezidentiem kā laulotie Līkebrinki, kuriem ir tikai negatīvi īrvalstīs gūtie ienākumi, kas nav ienākumi no profesionālas darbības.

23 Kā ņenerladvokāts to atzīmē savu secinājumā 29. punktā, apstākli, ka tādā situācijā kā pamata prāvā attiecīgais tiesiskais regulājums ir nelabvēlīgs nerezidentiem, nevar kompensēt tas, ka citās situācijās šis pats tiesiskais regulājums pret nerezidentiem neveido citādu attieksmi kā pret rezidentiem.

24 Šajā kontekstā jāatgūdina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pamatbrāvbai pretrunā esošu nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā nevar pamatot ar citu nodokļu priekšrocību pastāvīšanu, pat ja tās pastāvītu (skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot, Recueil*, I-11819. lpp., 97. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt jāatzīmē, ka, ja viņiem nav dzīvesvietas valstī ar nodokli apliekamu ienākumu, tādām darba ņmājiem kā laulotie Līkebrinki nav iespējas pieprasīt ņemt vērā to ņres ienākumu zaudējumus, kas saistīti ar viņu nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas šajā valstī, un tādējādi viņiem ir liegta jebkura iespēja atsaukties uz viņu negatīvajiem ņres ienākumiem, nosakot viņiem viņu ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi.

26 Šādos apstākļos jāpārliecinās par to, vai tādā darba ņmāju, kas nav Luksemburgas rezidenti, kā laulotie Līkebrinki, nelabvēlīgā situācija nodokļu jomā var veidot ar EKL 39. pantu aizliegtu netiešu diskrimināciju pilsoņbas dāā.

27 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgās normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās

(iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 30. punkts; 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland, Recueil*, I-2651. lpp., 26. punkts, un 2007. gada 22. marta spriedums lietā C-383/05 *Talotta*, Krājums, I-2555. lpp., 18. punkts).

28 Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31. punkts).

29 Tādējādi apstāklis, ka dalībvalsts nepiešķir nodokļu maksātājam nerezidentam dažas nodokļu priekšrocības, ko tādā piešķir nodokļu maksātājam rezidentam, pamatā nav diskriminājošs, jo šīs abas nodokļu maksātāju kategorijas nav salīdzināmas.

30 Atbilstoši iedibinātajai judikatūrai tas tomēr ir citādi gadījumā, kad nerezidentam valstī, kurā viņš dzīvo, nav nekādu ievērojamu ienākumu, un galvenā daļa viņa ar nodokli apliekamo ienākumu būtībā gūta no darbības, ko viņš veic valstī, kurā viņš strādā, tādā kā valstī, kurā viņš dzīvo, nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personisko situāciju un īmenes stāvokli (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 36. punkts).

31 Atbilstoši šai pašai judikatūrai attiecībā uz tādā nerezidentu gadījumu, kas citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš dzīvo, gūst galveno daļu no saviem ienākumiem un gandrīz visus no saviem īmenes ienākumiem, diskriminācija pastāv tajā apstākļā, ka netiek ņemta vērā viņa personiskā situācija un īmenes stāvoklis ne valstī, kurā viņš dzīvo, ne arī valstī, kurā viņš strādā (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 38. punkts).

32 Šī judikatūra ir piemērojama tādai situācijai, kāda ir pamata prāvā.

33 Pirmkārt, šis sprieduma 31. punktā minētā diskriminācija *a fortiori* skar tādus darba ņēmējus nerezidentus kā laulātie Līkebrinki, kuri, kā uzsvērts šī sprieduma 25. punktā, viņu dzīvesvietas valstī negūst nekādu ienākumus un visus savus īmenes ienākumus gūst no darbības, kas tiek veikta darba vietas valstī.

34 Otrkārt, iemesls, uz ko balstā Tiesas konstatētā diskriminācija iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker*, kas ir atgādināts šī sprieduma 31. punktā, attiecas, kā ģenerālvoklētis to atzīmēja savu secinājumu 36. punktā, uz visām nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nerezidenta spēju maksāt nodokli un kuras netiek ņemtas vērā ne dzīvesvietas, ne darba vietas valstī (skat. arī ģenerālvoklētā Ležā [*Léger*] secinājums lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Ritter-Coulais*, 97.–99. punkts), kamēr spēja maksāt nodokli var tikt uzskatāta par daļu no nerezidenta personiskās situācijas iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* izpratnē.

35 Tādējādi dalībvalsts nodokļu administrācijas atteikums ņemt vērā negatīvos īres ienākumus no nodokļu maksātājam piederošā nekustamā īpašuma īrvalsts ir ar EKL 39. pantu aizliegta diskriminācija.

36 Ģemot vērā šos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka EKL 39. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj Kopienas pilsonim, kurš nav tās dalībvalsts rezidents, kurā tas gūst viņa ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu, pieprasīt, lai, aprītinot šiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā negatīvie īres ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas citā dalībvalstī un kuros viņš pats nedzīvo, kamēr pirmās valsts rezidents var pieprasīt, lai šie negatīvie īres ienākumi tiktu ņemti vērā.

## Par tiesāšanu izdevumiem

37 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**EKL 39. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj Kopienas pilsonim, kurš nav tās dalībvalsts rezidents, kurā tas gūst vieta ar nodokli apliekamo ienākumu galveno daļu, pieprasīt, lai, aprēķinot šiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, tiktu ņemti vērā negatīvie resursi ienākumi no nekustamajiem pašumiem, kuri atrodas citā dalībvalstī un kuros viņš pats nedzīvo, kamēr pirmās valsts rezidents var pieprasīt, lai šie negatīvie resursi ienākumi tiktu ņemti vērā.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – franču.