

Lieta C-527/06

R. H. H. Renneberg

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Darba ņmju brva pŕvietošanās – EKL 39. pants – Nodokļu tiesību akti – Ienākuma nodoklis – Nodokļa bāzes noteikšana – Dalībvalsts pilsonis, kas visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gūst šajā dalībvalstī – Dzīvesvieta citā dalībvalstī

Sprieduma kopsavilkums

1. *Personu brva pŕvietošanās – Darba ņmji – Līguma normas – Piemērojamība personām*

(EKL 39. pants)

2. *Personu brva pŕvietošanās – Darba ņmji – Vienlīdzīga attieksme – Darba samaksa – Ienākuma nodoklis*

(EKL 39. pants)

1. Kopienas pilsoņa, kas pŕc pŕcelšanās uz dzīvi no vienas dalībvalsts, kura ir viņa pilsonības valsts, citā veic algotu darbu dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, situācija pŕc pŕcelšanās ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā.

(sal. ar 37. punktu)

2. EKL 39. pants jāinterpretē šādi: šī norma nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru Kopienas pilsonis, kas nedzīvo dalībvalstī, kurā viņš gūst visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar prasīt, lai, nosakot šo ienākumu nodokļa bāzi šajā dalībvalstī, tiktu ņemti vērā ar citā dalībvalstī esošu viņam piederošu dzīvojamo mājās saistīti negatīvie ienākumi, lai arī pirmās minētās dalībvalsts rezidents var prasīt, lai, nosakot viņa ienākumu nodokļa bāzi, šādi negatīvie ienākumi tiktu ņemti vērā.

Runājot par tiešajiem nodokļiem, rezidentu un nerezidentu situācijās konkrētajā dalībvalstī parasti nav salīdzināmas, jo tām ir objektīvas atšķirības gan no ienākumu avota viedokļa, gan no personīgās nodokļu maksājuma viedokļa vai arī tēmas personālo un ģimenes stāvokli. Tomēr, ja pastāv nodokļu priekšrocība, kuras izmantošana tiek atteikta nerezidentiem, atšķirīga attieksme pret šīm divām nodokļu maksājumu kategorijām var tikt uzskatīta par diskrimināciju, ja nav nekādu objektīvu situāciju atšķirību, kas šajā sakarā varētu pamatot šādu atšķirīgu attieksmi. Tā tas ir *inter alia* tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents dzīvesvietas dalībvalstī negēst bēstiskus ienākumus un galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu gēst nodarbinātības dalībvalstī; Ikd ar to dzīvesvietas dalībvalsts viņam nevar piešķirt priekšrocības, kas izriet no viņa personīgā un ģimenes stāvokļa ēēšanas vērē, un diskrimināciju izraisa tas, ka ne dzīvesvietas dalībvalstī, ne nodarbinātības dalībvalstī šis stāvoklis netiek ēēmts vērē.

Tiktāl, cik tā persona, lai arī dzīvo vienā dalībvalstī, galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu gēst no citā dalībvalstī veikta algota darba, negēstot nekādus bēstiskus ienākumus dzīvesvietas dalībvalstī, tē, runājot par tēs nodokļu maksājuma ēēšanu vērē, saistēbē ar tēs nodarbinātības dalībvalstī atrodas objektīvi ar šēs pēdējēs minētēs dalībvalsts rezidenta, kas tajē veic arī algotu darbu, stāvokli salīdzināmē situācijē. Ja dalībvalsts, nosakot nodokļu maksājumu rezidentu ienākumu nodokļa bēzi, ēē vērē negatēvos ienākumus no nekustamē ēēpašuma, kas atrodas citā dalībvalstī, tai tēpat attiecēbē uz šēs pēdējēs minētēs valsts rezidentiem, kas visus vai gandrēz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gēst pirmajā minētajē dalībvalstī, bet dzīvesvietas dalībvalstī negēst nekādus bēstiskus ienākumus, šajā sakarē jēē vērē šie paši negatēvie ienākumi, jo pretējē gadējumē šo pēdējo minēto nodokļu maksājumu stāvoklis šajā ziņē netiktu ēēmts vērē nevienē no abēm attiecēgajēm dalībvalstēm.

Attiecēgo atšķirēgo attieksmi neizraisa konkrēto dalībvalstu nodokļu sistēmu atšķirēbas vien. Pat ja dzīvesvietas dalībvalsts, nosakot tēs rezidentu ienākumu nodokļa bēzi, ēātu ēēmt vērē tēdus zaudējumus, nodokļu maksātēs, kas visus vai gandrēz visus savus ienākumus gēst nodarbinātības dalībvalstī, šo priekšrocēbu katrē ziņē nevarētu izmantot.

Runājot par risku, ka ar nodokļu maksātēja nerezidenta nekustamo ēēpašumu saistēti zaudējumi varētu tikt ēēmti vērē divreiz, attiecēgais valsts tiesiskais regulējums paredz novērst šēda riska ēēstenošanos attiecēbē uz nodokļu maksātējiem rezidentiem, kas cietuši ar citā dalībvalstī esošu nekustamo ēēpašumu saistētu ienākumu zaudējumus un kuru situācija var tikt pielēdzinēta tēda nodokļu maksātēja nerezidenta stāvoklim, kas visus vai gandrēz visus savus ienākumus gēst attiecēgajā dalībvalstī. Turklēt šē dalībvalsts gadējumē, kad daēa nodokļu maksātēja darbēbu tiek veiktas citas dalībvalsts teritorijē, kas nav valsts, kurē tas veic algotu darbu, var lēgt no citas dalībvalsts kompetentajēm iestēdēm jēbkēdu informāciju, kas tai ēātu pareizi noteikt ienākuma nodokli, vai citēdu informāciju, ko tē uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu precēzu ienākuma nodokļa summu, kas nodokļu maksātējam ir jēmaksē saskaņē ar tēs piemērojamiem tiesēbu aktiem.

Ikd ar to šēda atšķirēga attieksme, kas ir pamatota ar dzīvesvietu, ir diskriminējoša, jo, lai arī ar citā dalībvalstī esošu nekustamo ēēpašumu saistēti negatēvie ienākumi, nosakot nodokļu maksājumu, kas strēdē un dzīvo konkrētajē dalībvalstī, ienākumu – *inter alia* darba ienākumu – nodokļa bēzi, šajā dalībvalstī tiek ēēmti vērē, tie nevar tikt ēēmti vērē tēda nodokļu maksātēja gadējumē, kas visus vai gandrēz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gēst no algota darba šajā pašē dalībvalstī, bet dzīvo citā dalībvalstī. Tē tad šēds valsts tiesiskais regulējums ir principē ar EKL 39. pantu aizliegts darba ēēmēju brēvas pērvietošansē ierobežojums.

(sal. ar 59.–62., 66., 71., 75., 77.–80. un 84. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 16. oktobrī (*)

Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – EKL 39. pants – Nodokļu tiesību akti – Ienākuma nodoklis – Nodokļa bāzes noteikšana – Dalībvalsts pilsonis, kas visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gūst šajā dalībvalstī – Dzīvesvieta citā dalībvalstī

Lieta C-527/06

par I'gumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 22. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 27. decembrī, tiesvedībā

R. H. H. Renneberg

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas] (referents), tiesneši A. Ō'Kāfs [A. Ó Caoimh], J. Klučka [J. Klucka], U. Lehmušs [U. Lohmus] un P. Linda [P. Lindh],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretāre M. Ferreira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesū un 2008. gada 22. maijā tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- Renneberģs [Renneberg] pats,
- Nīderlandes valdģbas vģrdģ – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un M. de Hrģfe [M. de Grave], pģrstģvģji,
- Zģvģdrijas valdģbas vģrdģ – K. Vištranda [K. Wistrand], pģrstģve,
- Eiropas Kopģienu Komisģjas vģrdģ – R. Liģls [R. Lya], A. Veimģrs [A. Weimar] un V. Roelss [W. Roels], pģrstģvģji,

noklausģjusies ģenerģlvokģģģta secģnģjumus 2008. gada 25. jģnijā tiesas sēdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt EKL 39. un 56. pantu.

2 Šis līgums iesniegts saistībā ar tiesvedību Rennebergs, Nīderlandes pilsonis, pret *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās) par nodokļu pārvaldes atteikumu – nosakot tās iekšējās nodokļa bāzi, kas viņam jāmaksā Nīderlandē, kur viņš gūst visus darba iekšējumus, – ņemot vērā ar nekustamo īpašumu, kas Beļģijā pieder Rennebergam un kurā viņš pats dzīvo, saistīto tās iekšējo zaudējumu.

Atbilstošās tiesību normas

Konvencijas normas

3 1970. gada 19. oktobrī Nīderlandes Karalistes un Beļģijas Karalistes valdību Briselē parakstītais konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu iekšējās nodokļa un kapitāla nodokļa jomā un dažiem citiem nodokļu jomas jautājumiem (*Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing*, 1970. gada *Tractatenblad* Nr. 192; turpmāk tekstā – “nodokļu konvencija”) 4. panta ar nosaukumu “Nodokļu rezidence” 1. punktā noteikts:

“Šīs konvencijas izpratnē jēdziens “kādas valsts rezidents” nozīmē ikvienu personu, kas saskaņā ar minētās valsts tiesību aktiem ir nodokļu maksātāja šajā valstī, ņemot vērā tās domicilu, tās dzīvesvietu, tās vadības atrašanās vietu vai jebkuru citu līdzīgu kritēriju [..].”

4 Nodokļu konvencijas 6. panta 1. punktā paredzēts:

“Iekšējiem no nekustamā īpašuma ir apliekami ar nodokli valstī, kurā šis īpašums atrodas.”

5 Šīs konvencijas 19. panta 1. punkta pirmā daļa formulēta šādi:

“Atalgojums, ieskaitot pensijas, ko kāda valsts vai kāda tās politiskā vienība tieši vai no to izveidotajiem līdzekļu fondiem izmaksā jūsi fiziskai personai par šai valstij vai šai politiskajai vienībai sniegtajiem pakalpojumiem, ir apliekams ar nodokli minētajā valstī.”

6 Nodokļu konvencijas 24. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktā paredzēts:

“Lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu Nīderlandes rezidentiem:

1) Nīderlandes [Karaliste], uzliekot [tās] rezidentiem nodokli, ar nodokli apliekamā iekšējās bāzē [var] iekāut tos iekšējās vai īpašuma elementus, kas atbilstoši šīs konvencijas noteikumiem ir apliekami ar nodokli Beļģijā;

2) ņemot vērā valsts tiesiskajā regulājumā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ietvertos noteikumus par zaudējumu kompensāciju piemērošanu, Nīderlandes [Karaliste] piešķir saskaņā ar 1) [apakšpunktu] aprēķinātās nodokļa summas samazinājumu. Šis samazinājums ir vienlīdzīgs ar to nodokļa daļu, kas atbilst attiecībai, kura pastāv starp iekšējās summu vai īpašuma summu, kura ir iekāuta 1) [apakšpunktā] paredzētajā ar nodokli apliekamā iekšējās bāzē un kura ir apliekama ar nodokli Beļģijā saskaņā ar [inter alia] konvencijas 6. [pantu], un

kop?j? ien?kuma summu vai kop?j? ?pašuma summu, kas veido 1) [apakšpunkt?] paredz?to ar nodokli apliekam? ien?kuma b?zi.”

7 Š?s konvencijas 25. panta ar nosaukumu “Nediskrimin?cija” 3. punkt? noteikts:

“Fizisk?m person?m, kas ir rezidenti vien? no ab?m valst?m, otr? valst? ir ties?bas uz person?ga rakstura nodok?u atskait?jumiem, atlaid?m un samazin?jumiem, ko š? valsts pieš?ir saviem rezidentiem sakar? ar to st?vokli vai ?imenes pien?kumiem.”

Valsts tiesiskais regul?jums

8 1964. gada 16. decembra Likuma par ien?kuma nodokli (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*, 1964. gada *Staatsblad* Nr. 519; turpm?k tekst? – “*WIB*”) redakcij?, kura piem?rojama pamata lietas faktiem, 1. pant? “valsts” nodok?u maks?t?ji (turpm?k tekst? – “nodok?u maks?t?ji rezidenti”) ir defin?ti k? fiziskas personas, kas dz?vo N?derland?, tiem pretstatot “?rvalstu” nodok?u maks?t?jus (turpm?k tekst? – “nodok?u maks?t?ji nerezidenti”), kas ir fiziskas personas, kas, nedz?vvojot šaj? dal?bvalst?, taj? tom?r g?st ien?kumus.

9 Nodok?u maks?t?ji rezidenti maks? nodokli par visiem saviem ien?kumiem, bet nodok?u maks?t?ji nerezidenti to maks? tikai par saviem N?derland? g?tajiem ien?kumiem.

10 Run?jot par nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, ar nodokli apliekamos ien?kumus veido jebkur pasaul? g?tie bruto ien?kumi, no kuriem atskait?ti atskait?mie zaud?jumi (*WIB* 3. pants). Šajos ien?kumos ietilpst *inter alia* neto ien?kumi no darba un kapit?la (*WIB* 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts), tostarp priekšroc?ba nodok?u maks?t?jam person?gi apdz?vot vi?am piederošu nam?pašumu.

11 Saska?? ar *WIB* 42.a panta 1. punktu š? priekšroc?ba ir noteikta k? konkr?ta summa, ne?emot v?r? citas priekšroc?bas, izmaksas, izdevumus un v?rt?bas samazin?šanas, kas nav par?da procenti, finanšu aizdevuma izmaksas un periodiski ilgtermi?a nomas vai nekustam? pašuma ?res maks?jumi.

12 Saska?? ar *WIB* 4. panta 2. punktu, ja, apr??inot neto ien?kumus, tie ir negat?vi, negat?vo summu atskaita no bruto ien?kumiem, kas ir apliekami ar nodokli.

13 Piem?rojot visus šos noteikumus, nodok?u maks?t?jam rezidentam tas nep?rprotami noz?m?, ka par?da, kas radies ?pašum? esoša nam?pašuma finans?šanai, procenti piln?b? tiek atskait?ti no bruto ien?kumiem un l?dz ar to no ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem pat ja procenti p?rsniedz priekšroc?bu, ko nodok?u maks?t?jam rada tas, ka vi?š pats dz?vo tam piederoš? nam?pašum?.

14 K? konstat? iesniedz?jtiesa, ja nodok?u maks?t?js rezidents g?st negat?vus ien?kumus no nekustam? pašuma, kas atrodas Be??ij?, šo ien?kumu negat?vo elementu var atskait?t no N?derland? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, ?emot v?r?, ka n?kamaj? gad?, kur? no š? nekustam? pašuma ir g?ti pozit?vi ien?kumi, atskait?jums, lai nov?rstu nodok?a dubultu uzlikšanu, tiks apr??in?ts, šos zaud?jumus atskaitot no šiem pozit?vajiem ien?kumiem saska?? ar nodok?u konvencijas 24. panta 1. punkta 2) apakšpunktu apvienojum? ar 1989. gada 21. decembra r?kojuma par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu (*Besluit voorkoming dubbele belasting 1989*, 1989. gada *Staatsblad* Nr. 594; turpm?k tekst? – “1989. gada r?kojums”) 3. panta 4. punktu.

Nodok?u rež?ms attiec?b? uz Be??ijas rezidentu, kas N?derland? g?st darba ien?kumus

15 Nodok?u rež?ms, kas piem?rojams Be??ij? rezid?jošam nodok?u maks?t?jam, kurš darba

ien?kumus g?st N?derland?, reglament?ts *WIB* un nodok?u konvencij?.

16 Saska?? ar *WIB* 48. pantu no nodok?u maks?t?jiem nerezidenti?m nodoklis tiek iekas?ts par valst? g?tiem ar nodokli apliekamiem ien?kumiem, proti, kalend?r? gada laik? valst? g?tiem bruto ien?kumiem.

17 Saska?? ar *WIB* 49. panta c) punktu valst? g?tie bruto ien?kumi ietver *inter alia* kop?jos neto ien?kumus, ko N?derland? nerezid?joša persona guvusi darb? tikt?l, cikt?l darbs veikts N?derland?, vai ar? no nekustam? ?pašuma, kas atrodas šaj? dal?bvalst?.

18 Princip? saska?? ar *WIB* 2. panta 2. punktu N?derlandes pilsonis, kas nerezid? N?derland?, bet str?d? pie N?derlandes publisko ties?bu juridiskas personas, tiek uzskat?ts par N?derlandes rezidentu. *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) preciz?, ka no t?s 1980. gada 12. marta sprieduma (Nr. 19180, *BNB* 1980/170) tom?r izriet, ka attiec?b? uz ien?kumiem, kurus saska?? ar nodok?u konvenciju paredz?ts aplik? ar nodokli Be??ijas Karalist?, *WIB* 2. panta 2. punkta noteikumi par dz?vesvietas noteikšanu ir j?ignor?, bet j?piem?ro min?t?s konvencijas noteikumi.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

19 Rennebergs 1993. gada decembr? emigr?ja no N?derlandes uz Be??iju. 1996. un 1997. gad? viš? Be??ij? dz?voja sav? nekustamaj? ?pašum?, kuru viš? nopirka 1993. gad? un finans?ja ar k?das N?derlandes bankas sniegta hipotek?r? aizdevuma pal?dz?bu.

20 1996. un 1997. gad? Rennebergs str?d?ja civildienest? N?derland? M?strihtas pašvald?b?. Šo divu gadu laik? visus savus darba ien?kumus viš? guva N?derland?.

21 Be??ij? Rennebergam par savu nekustamo ?pašumu bija j?maks? nodoklis, proti, nekustam? ?pašuma nodoklis. Renneberga negat?vie ien?kumi no vi?a Be??ijas nekustam? ?pašuma piln?gi noteikti neietekm?ja š? nodok?a apm?ru.

22 Saist?b? ar vi?a ien?kumu aplikšanu ar nodokli N?derland? 1996. un 1997. nodok?u gad? Rennebergs l?dza atskait?t ar vi?a rezidenci Be??ij? saist?tos negat?vos ien?kumus. Šis l?gums attiec?s uz starp?bu starp nekustam? ?pašuma ?res v?rt?bu un samaks?tajiem hipotek?r? aizdevuma procentiem.

23 N?derlandes nodok?u p?rvalde sagatavoja atzinumus par nodok?u uzlikšanu šajos gados, pamatojoties uz ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli, attiec?gi NLG 75 265 un NLG 78 600 apm?r?, par atskait?majiem Renneberga N?derlandes ien?kumiem neatz?stot negat?vos ien?kumus no vi?a nekustam? ?pašuma Be??ij?. Saska?? ar Renneberga nodok?u deklar?ciju šie negat?vie ien?kumi bija NLG 8165 1996. gad? un NLG 8195 1997. gad?.

24 Par šiem atzinumiem iesniegt?s s?dz?bas tika ar l?mumiem noraid?tas.

25 T? k? *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenbosas Apel?cijas tiesa) ar diviem 2002. gada 31. oktobra spriedumiem noraid?ja apel?cijas s?dz?bas, ko Rennebergs bija iesniedzis par šiem l?mumiem, viš? par šiem spriedumiem iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden*.

26 K? konstat?jusi iesniedz?jtiesa, saska?? ar nodok?u konvencijas 4. pantu pras?t?js pamata liet? uzskat?ms par Be??ijas rezidentu.

27 L?dz ar to N?derland? Rennebergs netiek uzskat?ts par personu, kas maks? visus nodok?us, bet attiec?b? uz ien?kumiem, kurus saska?? ar nodok?u konvenciju paredz?ts aplik? ar

nodokli Beļģijas Karalistē, viš ir pakauts režimam, kas piemērojams nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tādējādi negatīvie vai pozitīvie ienākumi, kuri saskaņā ar šo konvenciju ar nodokli apliekami Beļģijas Karalistē, neietekmē to pozitīvo vai negatīvo ienākumu aplikšanu ar nodokli, kuri atbilstoši šai konvencijai ar nodokli apliekami Nīderlandē.

28 Savā apelācijas sūdzībā Rennebergs ir pamatojies uz Tiesas 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.). Viš apgalvo, ka, tātad, ka viš ir izmantojis savas EKL 39. pantā garantētās tiesības brīvi pārvietoties, viņam Nīderlandē jābūt tiesībām uz priekšrocībām, kas šajā valstī piešķirtas nodokļu maksātājiem rezidentiem, jo, runājot par ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, un vietu, kur tie gūti, viš atrodas ar nodokļu maksātājiem rezidentiem lielā mērā salīdzināmā situācijā.

29 *Hoge Raad der Nederlanden* atzīmē, ka atšķirībā no iepriekš minētā lietā *Schumacker* iztirzātās situācijas nodokļu priekšrocība, kas tiek aplūkota pamata lietā, nav pamatota ar nodokļu maksātāja personisko situāciju un viņa imenes stāvokli.

30 Šī tiesa uzskata, ka atšķirībā no gadījuma, kad, uzliekot tiešos nodokļus, tiek ņemta vērā personiskā situācija un viņa imenes stāvoklis saskaņā ar progresivitātes principu, iespēja negatīvos ienākumus, kas ietilpst noteiktā ienākumu kategorijā, tās pašas nodokļu sistēmas ietvaros atskaitīt no pozitīvajiem ienākumiem, kas ietilpst citā ienākumu kategorijā, nav tik universāla tiešo nodokļu pazīme, ka nodokļu maksātājam, kam jāmaksā nodoklis dažāds dalībvalstīs tādēļ, ka viš ir izmantojis EK I-gumā garantētās brīvas pārvietošanās tiesības, būtu jābūt iespējai to izmantot vienā no šīm valstīm.

31 Tomēr, uzskatāma, ka pamata lietā ir radušās zināšanas Kopienas tiesību interpretācijas problēmas, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 39. un 56. pants ir interpretējami tā, ka saskaņā ar vienu no šiem pantiem vai abiem pantiem nav pieļaujams, ka nodokļa maksātājam – kam no viņa nekustamā īpašuma, kurā viš dzīvo, viņa dzīvesvietas [dalīb]valstī ir radušies negatīvi ienākumi, bet visi viņa pozitīvie ienākumi, proti, darba ienākumi, tiek gūti citā dalībvalstī, kurā viš nedzīvo, – šī cita dalībvalsts [...] liedz negatīvos ienākumus atskaitīt no ar nodokli apliekamajiem darba ienākumiem, kaut gan nodarbinātības [dalīb]valsts šādas atskaitīšanas tiesības saviem rezidentiem ir piešķirusi?”

32 Ar 2008. gada 4. aprīlī paziņotu vēstuli Tiesa Nīderlandes valdībai rakstveidā uzdevusi divus jautājumus par konkrētiem Nīderlandē pamata lietas faktiem piemērojamo nodokļu tiesību aspektiem, uz kuriem šī valdība ir atbildējusi ar Tiesas kanceleju 2008. gada 24. aprīlī iesniegtu vēstuli.

Par prejudiciālo jautājumu

33 Uz dodama šo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 39. un/vai 56. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesiskā regulējuma kļūdas pamata lietā, saskaņā ar kuru Kopienas pilsonis, kas nedzīvo tajā dalībvalstī, kurā viš gūst visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar, nosakot šo ienākumu nodokļa bāzi šajā dalībvalstī, atskaitīt negatīvos ienākumus no viņam piederošas mājās, kas atrodas citā dalībvalstī un kurā viš pats dzīvo, lai arī pirmās minētās dalībvalsts rezidentam, nosakot ar nodokli apliekamos ienākumus, šādu negatīvo ienākumu atskaitīšanas tiesības ir piešķirtas.

Par prejudiciālo jautājumu saistībā ar EKL 39. pantu

Par EKL 39. panta piemērojamību

34 Vispirms jāprecizē, ka nav ticis apgalvots, ka tādās personas kā Rennebergs situācija neietilpst darba ņēmēju pārvietošanās brīvības piemērošanas jomā tādēļ, ka šā persona nodarbināta civildienestā EKL 39. panta 4. punkta izpratnē. Turklāt lietas materiālos šajā sakarā nav nevienas norādes. Līdz ar to par sākumpunktu jāizmanto premisa, ka ekonomiskā darbība pamata lietā nav darbs, kas EKL 39. panta 4. punktā izslēgts no šā panta 1.–3. punkta piemērošanas jomas.

35 Kā norāda Nīderlandes valdība un savos rakstveida atbildējumos arī Eiropas Kopienu Komisija, runājot par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, situācijai šajā lietā ir visnotaļ iekšējs raksturs. Nīderlandes pilsonis, kas turpina savu ekonomisko darbību Nīderlandē pēc pārcelšanās uz dzīvi Beļģijā, privātu iemeslu dēļ, nav uzskatāms par migrāciju darba ņēmēju un līdz ar to nav izmantojis darba ņēmēju tiesības brīvi pārvietoties.

36 Šajā ziņā jāatzīst, ka jebkurš Kopienu pilsonis, kas veic algotu darbu citā dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, neatkarīgi no viņa dzīvesvietas un pilsonības ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā (šajā sakarā skat. *inter alia* 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais*, Krājums, I-1711. lpp., 31. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-212/05 *Hartmann*, Krājums, I-6303. lpp., 17. punkts, kā arī 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-182/06 *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, Krājums, I-6705. lpp., 15. punkts; 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-287/05 *Hendrix*, Krājums, I-6909. lpp., 46. punkts, un 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-152/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-39. lpp., 20. punkts).

37 Līdz ar to tāda Kopienu pilsoņa kā Rennebergs, kas pēc pārcelšanās uz dzīvi no vienas dalībvalsts citā veic algotu darbu dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, situācija pēc pārcelšanās ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā.

38 Tādējādi jāizvērtē, vai, kā to apgalvo prasītājs pamata lietā un kā tiesas šādā norādījusi Komisija, EKL 39. pants tādā situācijā, kādā atrodas Rennebergs, neapņemas piemērotību valsts tiesisko regulējumu kā pamata prāvā.

Par darba ņēmēju brīvību pārvietošanos

– Tiesai sniegtie atbildējumi

39 Ja Tiesa atzītu, ka EKL 39. pants ir piemērojams tādā situācijā kā pamata prāvā, Nīderlandes un Zviedrijas valdības uzskata, ka atšķirīgā attieksme pret Rennebergu salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem nav pretrunā EKL 39. pantam, jo tā izriet tikai un vienīgi no nodokļu konvencijā paredzētās nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadales.

40 Nīderlandes valdība norāda, ka, ievērojot šo sadali, tikai Beļģijas Karalistei jāņem vērā negatīvie un pozitīvie ienākumi no Renneberga nekustamā īpašuma Beļģijā. Nīderlandes Karaliste arī nodokli var aplikt tikai viņa profesionālos ienākumus, un tā nav tiesīga ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pieskaitīt viņa ienākumus no nekustamā īpašuma. Turklāt Līgums Eiropas Savienības pilsonim negarantē, ka viņa darbību pārcelšana uz dalībvalsti, kas nav dalībvalsts, kurā viņš līdz šim dzīvojis, nodokļu jomā būs neitrāla.

41 Šā valdība secina, ka atšķirīgā attieksme pamata lietā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, un tādā nav nekāda ziņā diskriminācija.

42 Savukārt Komisija būtībā uzskata, ka, raugoties no nodarbinātības dalībvalsts viedokļa, situācijas, kādās atrodas rezidents un nerezidents, kas visus vai gandrīz visus savus ar nodokli

apliekamos ienākumus gūst šajās valstīs, ir salīdzināmas. Tā uzskata, ka ar tiesisko regulējumu pamata prāvā tiek izraisīta atšķirīga attieksme pret šīm divām nodokļa maksājumu kategorijām atkarībā tikai no dzīvesvietas. Šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā esot ar EKL 39. pantu aizliegta netieša diskriminācija, jo Nīderlandē negatīvie ienākumi no nekustamā īpašuma Beļģijā tiek vērtēti nodokļu maksātāja rezidenta gadījumā, bet ne nodokļu maksātāja nerezidenta situācijā.

– Tiesas vērtējums

43 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu Līguma noteikumu par personu brīvību pārvietošanās mērķis ir atvieglot Kopienas pilsoņu visu veidu profesionālo darbības veikšanu visā Eiropas Kopienas teritorijā un tie nepieļauj tādus pasākumus, kuri šiem pilsoņiem var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus, ja tie vēlas veikt ekonomisko darbību citās dalībvalstīs teritorijā (skat. *inter alia* 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling*, *Recueil*, I-13389. lpp., 24. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *Ritter-Coulais*, 33. punkts; lietā *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, 17. punkts, kā arī lietā Komisija/Vācija, 21. punkts).

44 No šī sprieduma 36. un 43. punktā minētās judikatūras var secināt, ka 43. punktā ietvertie apsvērumi attiecas uz pasākumiem, kuri var būt nelabvēlīgi Kopienas pilsoņiem, kas profesionāli darbību veic dalībvalstī, kura nav to dzīvesvietas dalībvalsts, it īpaši tiem Kopienas pilsoņiem, kas vēlas turpināt veikt ekonomisku darbību attiecīgajā dalībvalstī pēc pārcelšanās uz dzīvi citā dalībvalstī.

45 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka atšķirībā no personām, kuras strādā un dzīvo Nīderlandē, Rennebergs, kas strādā Nīderlandē, bet dzīvo Beļģijā, saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem nav tiesīgs lūgt, lai, nosakot viņa Nīderlandē gūtās ar nodokli apliekamos ienākumus, tiktu vērtēti negatīvie ienākumi no viņa nekustamā īpašuma Beļģijā.

46 Līdz ar to atbilstoši tādām tiesiskajām regulējumiem kā pamata prāvā attieksme pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir mazāk labvēlīga nekā pret nodokļu maksātājiem rezidentiem.

47 Tādējādi jāizvērtē, vai, kā to apgalvo Nīderlandes un Zviedrijas valdības, šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret nodokļu maksātājiem, kas nav attiecīgās dalībvalsts rezidenti, nav pretrunā EKL 39. pantam, jo tā ir pamatota ar tādām konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu kā nodokļu konvencija pamata prāvā paredzētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali.

48 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav Kopienas vienadošanas vai saskaņošanas pasākumu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai, attiecīgajā gadījumā, noslīdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējas konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktoros, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (skat. *inter alia* 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts; 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *de Groot*, *Recueil*, I-11819. lpp., 93. punkts, un 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 49. punkts).

49 Šaj? gad?jum?, pie?emot nodok?u konvencijas 6. pantu un 19. panta 1. punktu, N?derlandes Karaliste un Be??ijas Karaliste ir izmantojušas ties?bas noteikt savas izv?les faktorus, lai sadal?tu attiec?g?s pilnvaras nodok?u jom?. Atbilstoši š?s konvencijas 6. pantam Be??ijas Karaliste ar nodokli apliek ien?kumus no nekustam? ?pašuma, kas atrodas t?s teritorij?, bet saska?? ar konvencijas 19. panta 1. punktu t?da N?derlandes civildienesta darbinieka k? Rennebergs darba samaksa ar nodokli tiek aplikta N?derland?.

50 Tom?r š? nodok?u jomas pilnvaru sadale dal?bvalst?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? L?gum? garant?taj?m p?rvietošan?s br?v?b?m (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bouanich*, 50. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 54. punkts, un 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp., 24. punkts).

51 Run?jot par divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu sadal?to nodok?u uzlikšanas pilnvaru izmantošanu, dal?bvalst?m ir j?iev?ro Kopieņu noteikumi (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Saint?Gobain ZN*, 58. punkts, un liet? *Bouanich*, 50. punkts), it ?paši valsts rež?ma princips attiec?b? uz citu dal?bvalstu pilso?iem un saviem pilso?iem, kas ir izmantojuši L?gum? garant?t?s br?v?bas (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *de Groot*, 94. punkts).

52 Pamata lietas kontekst? j?atz?st, ka tas, ka nodok?u konvencijas l?gumsl?dz?jas puses, sadalot attiec?g?s nodok?u pilnvaras, ir izmantojušas savu br?v?bu noteikt sadales faktorus, tom?r nenoz?m?, ka N?derlandes Karalistei ir at?emtas jebk?das pilnvaras, nosakot nodok?u maks?t?ja nerezidenta – kas galveno da?u vai visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st N?derland? – ar nodokli apliekamos ien?kumus, ?emt v?r? negat?vos ien?kumus no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Be??ij?.

53 J?atz?st, k? savu secin?jumu 81. punkt? atz?m?jis ?ener?ladvok?ts, ka, run?jot par nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, tikai tas vien, ka tie no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Be??ijas Karalistes teritorij?, g?st ien?kumus, attiec?b? uz kuriem š? dal?bvalsts ?steno savu kompetenci nodok?u jom?, N?derlandes Karalistei neliedz šos ar nekustamo ?pašumu saist?tos ien?kumus pieskait?t ar nodokli, kas j?maks? šiem nodok?u maks?t?jiem, aplikamajiem ien?kumiem.

54 Šo iesniedz?jtiesas akcent?to apst?kli atbild?s uz Tiesas uzdotajiem rakstveida jaut?jumiem turkl?t apstiprin?jusi ar? N?derlandes vald?ba.

55 Konkr?t?k, run?jot par ien?kumiem, kas aplikami ar N?derland? saska?? ar nodok?u konvencijas 24. panta 1. punkta 1. apakšpunktu iekas?jamo nodokli, pieskait?majiem pozit?vajiem ien?kumiem no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Be??ij?, atbilstoši nodok?u konvencijas 24. panta 1. punkta 2. apakšpunkt? paredz?tajai k?rt?bai, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu, proporcion?li šo ien?kumu da?ai nodok?a b?z? ir pieš?irts nodok?a samazin?jums.

56 Runājot par negatīvajiem ienākumiem no tādā nekustamā īpašuma, kas atrodas Beļģijā, no iesniedzējtiesas lēmuma un Nīderlandes valdības atbildēm uz Tiesas uzdotajiem rakstveida jautājumiem izriet, ka tie var tikt ņemti vērā, nosakot nodokļu maksātāju rezidentu ar nodokli apliekamos ienākumus, un ka, ja nākamajā gadā no šī paša īpašuma rēķinātais tiktu gēti pozitīvi ienākumi, nodokļa samazinājums, lai novērstu šo pozitīvo ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokli, tiktu aprēķināts, no šiem pozitīvajiem ienākumiem atskaitot iepriekšjos negatīvos ienākumus atbilstoši 1989. gada rēķojuma 3. panta 4. punktam, kas atbilst tiem Nīderlandes tiesību aktos par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ietvertajiem noteikumiem par zaudējumu kompensāšanu, uz kuriem ir atsauce nodokļu konvencijas 24. panta 1. punkta 2. apakšpunktā.

57 Tā kā šī konvencija ļauj, aprēķinot nodokļu maksātāja rezidenta ienākumu nodokli, ņemt vērā negatīvos ienākumus no nekustamā īpašuma, kas atrodas Beļģijā, tad pretēji Nīderlandes valdības apgalvojumiem atskaitēšanas atteikums tādām nodokļu maksātājam kā Rennebergs, šķiet, neizriet no šajā konvencijā noteiktās izveles kompetenci aplikēt ar nodokli šīs konvencijas piemērošanas jomā ietilpstošos nodokļu maksātāju ienākumus no nekustamā īpašuma pieširt dalībvalstij, kuras teritorijā atrodas attiecīgais nekustamais īpašums.

58 Tātad attiecīgo negatīvo ienākumu ņemšana vērā vai atteikums ņemt tos vērā patiesībā ir atkarīgs no tā, vai šie nodokļu maksātāji ir uzskatāmi par Nīderlandes rezidentiem.

59 Runājuma par tiešajiem nodokļiem, Tiesa vairākus lietās par fizisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem ir atzinusi, ka rezidentu un nerezidentu situācijas konkrētajā dalībvalstī parasti nav salīdzināmas, jo tām ir objektīvas atšķirības gan no ienākumu avota viedokļa, gan no personīgās nodokļu maksātspējas viedokļa vai arī ņemot vērā personīgo un ģimenes stāvokli (2007. gada 22. marta spriedums lietā C-383/05 *Talotta*, Krājums, I-2555. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tomēr Tiesa ir precizējusi: ja pastāv nodokļu priekšrocība, kuras izmantošana tiek atteikta nerezidentiem, atšķirīga attieksme pret šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām var tikt uzskatīta par diskrimināciju Līguma izpratnē, ja nav nekādu objektīvu situācijas atšķirību, kas šajā sakarā varētu pamatot atšķirīgu attieksmi pret šīm kategorijām (iepriekš minētais spriedums lietā *Talotta*, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Tā tas ir *inter alia* tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents dzīvesvietas dalībvalstī negēst būtiskus ienākumus un galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu gēst no nodarbinātības dalībvalstī veiktas darbības; līdz ar to dzīvesvietas dalībvalsts viņam nevar pieširt priekšrocības, kas izriet no viņa personīgā un ģimenes stāvokļa ņemšanas vērā (skat. *inter alia* iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 36. punkts, un lietā *Lakebrink* un *Peters/Lakebrink*, 30. punkts).

62 Šādā gadījumā diskrimināciju izraisa tas, ka ne dzīvesvietas dalībvalstī, ne nodarbinātības dalībvalstī netiek ņemts vērā tādā nerezidenta personiskais un ģimenes stāvoklis, kas galveno savu ienākumu daļu un gandrīz visus savus ģimenes ienākumus gēst dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts (iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 38. punkts, un lietā *Lakebrink* un *Peters/Lakebrink*, 31. punkts).

63 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Lakebrink* un *Peters/Lakebrink* 34. punktā Tiesa ir precizējusi, ka ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker* iedibinātā judikatūra attiecas uz visām ar nerezidenta nodokļu maksātspēju saistītām nodokļu priekšrocībām, kas nav pieširtas ne dzīvesvietas, ne nodarbinātības dalībvalstī.

64 Š? judikat?ra attiecas uz t?du situ?ciju k? pamata liet?.

65 T?ds nodok?u maks?t?js k? Rennebergs – atš?ir?b? no nodok?u maks?t?ja, kas dz?vo un str?d? N?derland? un kas, ciezdams ar vi?am N?derland? piederoša nekustam? ?pašuma, kur? vi?š pats dz?vo, vai ar Be??ij? piederoša nekustam? ?pašuma, kur? vi?š pats past?v?gi nedz?vo, iz?r?šanu saist?tus zaud?jumus, var pras?t, lai, N?derland? nosakot ien?kumu nodok?a b?zi, šie zaud?jumi tiktu ?emti v?r?, – nevar l?gt, lai, nosakot vi?a N?derland? g?to profesion?lo ien?kumu nodok?a b?zi, tiktu ?emti v?r? zaud?jumi no vi?am Be??ij? piederoša nekustam? ?pašuma iz?r?šanas.

66 Tikt?l, cikt?l t?da persona k? Rennebergs, lai ar? dz?vo vien? dal?bvalst?, galveno savu ar nodokli apliekamo ien?kumu da?u g?st no cit? dal?bvalst? veikta algota darba, neg?stot b?tiskus ien?kumus dz?vesvietas dal?bvalst?, t?, run?jot par t?s nodok?u maks?tsp?jas ?emšanu v?r?, saist?b? ar t?s nodarbin?t?bas dal?bvalsti atrodas objekt?vi ar š?s p?d?j?s min?t?s dal?bvalsts rezidenta, kas taj? veic ar? algotu darbu, st?vokli sal?dzin?m? situ?cij?.

67 Š?iet, ka, t? k? š?dai personai dz?vesvietas dal?bvalst? nav j?maks? fizisko personu ien?kuma nodoklis par ien?kumiem no nekustam? ?pašuma, kas p?rsniedz iepriekš samaks?tu nekustam? ?pašuma nodokli, t? nevar pras?t ?emt v?r? negat?vos ien?kumus no t?s nekustam? ?pašuma, kas atrodas šaj? dal?bvalst?, un nek?d? zi?? nevar ar? atsaukties uz šiem negat?vajiem ien?kumiem, kad tiek noteikta t?s nodarbin?t?bas dal?bvalst? ar nodokli apliekamo ien?kumu nodok?a b?ze.

68 T?tad EKL 39. pant? princip? paredz?ts, ka, lai noteiktu nodarbin?t?bas dal?bvalst? ar nodokli apliekamo ien?kumu nodok?a b?zi, š?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m t?d? situ?cij?, k?d? atrodas Rennebergs, j??em v?r? ar vi?a dz?vesvietas dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu saist?ti negat?vie ien?kumi.

69 Šaj? sakar? j?uzsver, k? to savu secin?jumu 84. punkt? atz?m?jis ?ener?ladvok?ts, ka ar to, ka N?derlandes Karaliste uz nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem, kas k? Rennebergs visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st N?derland?, attiecina nodok?u maks?t?jiem rezidentiem piem?rojamo rež?mu, nodok?u konvencij? paredz?t?s Be??ijas Karalistes ties?bas ietekm?tas netiek un tai netiek uzlikts neviens jauns pien?kums.

70 Turkl?t j?nor?da, ka iepriekš min?t? sprieduma liet? *de Groot* 101. punkt? Tiesa ir atzinusi, ka ar meh?nismiem, kas izmantoti, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu, vai valsts nodok?u sist?m?m, kuru m?r?is ir nov?rst vai mazin?t nodok?u dubultu uzlikšanu, attiec?go dal?bvalstu nodok?u maks?t?jiem tom?r j?nodrošina, ka vi?u person?gais un ?imenes st?voklis tiks pien?c?gi ?emts v?r? neatkar?gi no veida, k? attiec?g?s dal?bvalstis šo pien?kumu savstarp?ji sadal?jušas, lai neizrais?tu nevienl?dz?gu attieksmi, kas ir pretrun? L?guma norm?m par darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas un ko nek?d? zi?? nerada valstu nodok?u ties?bu aktu atš?ir?bas. Iev?rojot š? sprieduma 63. punkt? min?taj? spriedum? liet? *Lakebrink* un *Peters?Lakebrink* ietverto atzinumu, šie apsv?rumi attiecas ar? uz visp?r?j?s darba ??m?ju nodok?u maks?tsp?jas ?emšanu v?r?.

71 T? k? N?derlandes Karaliste, k? min?ts š? sprieduma 56. punkt?, nosakot nodok?u maks?t?ju rezidentu ien?kumu nodok?a b?zi, ?em v?r? negat?vos ien?kumus no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Be??ij?, tai t?pat, run?jot par Be??ijas rezidentiem, kas visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st N?derland?, bet dz?vesvietas dal?bvalst? neg?st nek?dus b?tiskus ien?kumus, šaj? sakar? j??em v?r? šie paši negat?vie ien?kumi, jo pret?j? gad?jum? šo p?d?jo min?to nodok?u maks?t?ju st?voklis šaj? zi?? netiktu ?emts v?r? nevien? no ab?m attiec?gaj?m dal?bvalst?m.

72 Tomēr j?izv?rt? N?derlandes vald?bas arguments, ka negat?v?s sekas nodok?u jom?, kas Rennebergam raduš?s, ieg?d?joties nekustamo ?pašumu Be??ij?, izriet no abu attiec?go dal?bvalstu iekš?jo nodok?u sist?mu atš?ir?b?m.

73 Š? vald?ba nor?da, ka š?s atš?ir?bas izpaužas t?d?j?di, ka N?derlandes nodok?u sist?ma hipotek?r? aizdevuma procentus ?auj atskait?t no darba ien?kumiem, bet Be??ijas nodok?u sist?m? š? iesp?ja nav paredz?ta. Saska?? ar Be??ijas nodok?u ties?b?m hipotek?r? aizdevuma procenti var tikt atskait?ti tikai no ien?kumiem, kas saist?ti ar nekustamo ?pašumu. L?dz ar to, pat ja attiec?g? persona darba ien?kumus guvusi Be??ij?, negat?v? hipotek?r? aizdevuma procentu summu no šiem ien?kumiem atskait?t nevar.

74 P?c š?s vald?bas dom?m, ne jau N?derlandes sist?mas piem?rošana *per se* Rennebergam nodok?u jom? rad?jusi negat?vas sekas, bet gan tas, ka Be??ijas nodok?u sist?ma hipotek?r? aizdevuma procentus ?auj atskait?t daudz maz?k? m?r? nek? N?derlandes nodok?u sist?ma. Tas, ka Rennebergs Be??ij? nevar pan?kt, ka tiek ?emti v?r? vi?a negat?vie ien?kumi, ir t?p?c, ka vi?š ir p?rc?lies uz dz?vi šaj? dal?bvalst?, nevis t?p?c, ka tiek piem?rots N?derlandes nodok?u tiesiskais regul?jums. Ja L?gum? garant?to br?v?bu ierobežojumu izrais?jušas tikai valstu nodok?u sist?mu atš?ir?bas, t?gad tas Kopienu ties?b?s nav aizliegts.

75 Šaj? sakar? j?atz?m?, ka pret?ji N?derlandes vald?bas apgalvojumiem atš?ir?go attieksmi pamata liet? neizraisa tikai attiec?go valstu nodok?u ties?bu aktu atš?ir?bas. Pat ja Be??ijas ien?kuma nodok?a sist?ma ir t?da, k? to apraksta N?derlandes vald?ba, un pat ja Be??ijas Karaliste, nosakot t?s rezidentu ien?kumu nodok?a b?zi, ?auj ?emt v?r? t?dus zaud?jumus k? pamata liet?, nodok?u maks?t?js t?d? situ?cij? k? Rennebergs, kas visus vai gandr?z visus savus ien?kumus g?st N?derland?, šo priekšroc?bu katr? zi?? nevar?tu izmantot.

76 Turkl?t j?noraida ar? cits šaj? kontekst? tiesas s?d? izvirk?tais N?derlandes vald?bas arguments, ka b?t?b? past?v risks, ka ar Be??ij? esošu nodok?u maks?t?ja nerezidenta nekustamo ?pašumu saist?ti zaud?jumi tiks ?emti v?r? divreiz.

77 Pirmk?rt, valsts tiesiskais regul?jums par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu kop? ar nodok?u konvencijas 24. panta 1. punkta 2. apakšpunktu paredz nov?rst š?da riska ?stenošanos attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, kas cietuši ar Be??ij? esošu nekustamo ?pašumu saist?tu ien?kumu zaud?jumus un kuru situ?cija var tikt piel?dzin?ta t?da nodok?u maks?t?ja nerezidenta k? Rennebergs st?voklim.

78 Otrk?rt, dal?bvalsts, lai sa?emtu no citas dal?bvalsts atbild?gaj?m iest?d?m visu inform?ciju, kas tai ?auj pareizi noteikt ien?kuma nodokli, vai cit?du inform?ciju, ko t? uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu prec?zu ien?kuma nodok?a summu, kas nodok?u maks?t?jam ir j?maks? saska?? ar t?s piem?rojamiem ties?bu aktiem, gad?jum?, kad da?a nodok?u maks?t?ja darb?bu tiek veiktas citas dal?bvalsts teritorij?, kas nav valsts, kur? tas veic algotu darbu, var atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo [...] nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.) (šaj? sakar? skat. 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?422/01 *Skandia* un *Ramstedt, Recueil*, l?6817. lpp., 42. punkts).

79 L?dz ar to, k? Komisija apgalvojusi tiesas s?d?, t?da atš?ir?ga attieksme k? pamata pr?v?, kas ir pamatota ar dz?vesvietu, ir diskrimin?joša, jo, lai ar? ar cit? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu saist?ti negat?vie ien?kumi, nosakot nodok?u maks?t?ja, kas str?d? un dz?vo konkr?taj? dal?bvalst?, ien?kumu – *inter alia* darba ien?kumu – nodok?a b?zi, šaj? dal?bvalst? tiek ?emti v?r?, tie nevar tikt ?emti v?r? t?da nodok?u maks?t?ja gad?jum?, kas visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st no algota darba šaj? paš? dal?bvalst?, bet

dz?vo cit? dal?bvalst?.

80 T? tad t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? ir princip? ar EKL 39. pantu aizliegts darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s ierobežojums.

81 Tom?r j?noskaidro, vai šis ierobežojums ir pie?aujams. Saska?? ar Tiesas judikat?ru L?gum? garant?tas pamatbr?v?bas ierobežojošs pas?kums ir pie?aujams tikai tad, ja tam ir objekt?vs, le?it?ms un L?gumam atbilstošs m?r?is un ja tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. Ta?u, pat ja tas t? b?tu, ar š?da pas?kuma piem?rošanu katr? zi?? j?garant?, ka tiek ?stenots t? m?r?is un netiek p?rsniegts tas, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (šaj? sakar? skat. *inter alia* 2005. gada 17. marta spriedumu liet? C?109/04 *Kranemann*, Kr?jums, l?2421. lpp., 33. punkts, un 2007. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?40/05 *Lyyski*, Kr?jums, l?99. lpp., 38. punkts).

82 Ta?u ne Tiesai apsv?rumus iesnieguš?s vald?bas, ne ar? iesniedz?jtiesa š?du iesp?jamu pas?kuma pamatojumu nav min?juš?s.

83 T?d?? EKL 39. pants nepie?auj, ka t?da nodok?u maks?t?ja nerezidenta k? Rennebergs situ?cij?, kas visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st vien? dal?bvalst?, š?s dal?bvalsts nodok?u iest?des atsak?s ?emt v?r? ar cit? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu saist?tus negat?vos ?res ien?kumus.

84 Iev?rojot iepriekš?jos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu sniedzama š?da atbilde: EKL 39. pants j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru Kopienas pilsonis, kas nedz?vo dal?bvalst?, kur? vi?? g?st visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus, nevar pras?t, lai, nosakot šo ien?kumu nodok?a b?zi šaj? dal?bvalst?, tiktu ?emti v?r? ar cit? dal?bvalst? esošu vi?am piederošu dz?vojamo m?ju saist?ti negat?vie ien?kumi, lai ar? pirm?s min?t?s dal?bvalsts rezidents var pras?t, lai, nosakot vi?a ien?kumu nodok?a b?zi, š?di negat?vie ien?kumi tiktu ?emti v?r?.

Par prejudici?lo jaut?jumu saist?b? ar EKL 56. pantu

85 Iev?rojot uz uzdoto jaut?jumu sniegto atbildi saist?b? ar EKL 39. panta ietekmi uz t?da nodok?u tiesisk? regul?juma k? pamata liet? piem?rojam?bu, jaut?jums par to, vai L?guma normas par kapit?la br?vu apriti ar? nepie?auj šo tiesisko regul?jumu, nav j?izskata.

Par ties?šan?s izdevumiem

86 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

EKL 39. pants j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru Kopienas pilsonis, kas nedz?vo dal?bvalst?, kur? vi?? g?st visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus, nevar pras?t, lai, nosakot šo ien?kumu nodok?a b?zi šaj? dal?bvalst?, tiktu ?emti v?r? ar cit? dal?bvalst? esošu vi?am piederošu dz?vojamo m?ju saist?ti negat?vie ien?kumi, lai ar? pirm?s min?t?s dal?bvalsts rezidents var pras?t, lai, nosakot vi?a ien?kumu nodok?a b?zi, š?di negat?vie ien?kumi tiktu ?emti v?r?.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.