

Lieta C-450/09

**Ulrich Schröder**

pret

**Finanzamt Hameln**

(*Niedersächsisches Finanzgericht l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu*)

Kapit?la br?va aprite – Tiešie nodok?i – Nekustam? ?pašuma iz?r?šanas ien?kumu aplikšana ar nodokli – Priekšlaic?gas mantošanas ietvaros vec?kam maks?t?s pensijas atskait?m?ba – Nosac?jums par nodok?u maks?šanu piln?b? attiec?gaj? dal?bvalst?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudici?li jaut?jumi – Pie?emam?ba – Nepieciešam?ba sniegt Tiesai pietiekamus preciz?jumus par faktiskajiem apst?k?iem un tiesisko regul?jumu – Piem?rojam?ba un ierobežojumi*

(*LESD 267. pants; Tiesas Stat?tu 23. pants*)

2. *Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis – Ien?kumi no ?res*

(*LESD 63. pants*)

1. ?emot v?r? valstu tiesu un Tiesas kompeten?u sadal?jumu, uz kuru ir balst?ta LESD 267. pant? paredz?t? proced?ra, nevar pras?t, lai pirms v?ršan?s Ties? iesniedz?jtiesa veiktu visus faktu konstat?jumus un juridiskos v?rt?jumus, kas tai j?veic t?s tiesas spriešanas uzdevuma ietvaros. Pietiek, ja pamata tiesved?bas priekšmets, k? ar? t?s pamatprobl?mas attiec?b? uz Savien?bas tiesisko regul?jumu izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu un dal?bvalstis t?d?j?di var iesniegt savus apsv?rumus atbilstoši Tiesas Stat?tu 23. pantam un efekt?vi piedal?ties tiesved?b? Ties?.

(sal. ar 19. punktu)

2. LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, ?aujot nodok?u maks?t?jam rezidentam atskait?t vienam no vec?kiem, kurš vi?am ir nodevis ?pašuma ties?bas uz šaj? valst? esošiem nekustamajiem ?pašumiem, maks?to pensiju no šo nekustamo ?pašumu rad?tajiem ien?kumiem no iz?r?šanas, š?ds atskait?jums netiek pieš?irts nodok?u maks?t?jam nerezidentam, cikt?l ap?emšan?s maks?t š?du pensiju izriet no šo nekustamo ?pašumu nodošanas.

Tikt?l, cikt?l nodok?u maks?t?ja nerezidenta ap?emšan?s maks?t savam vec?kam pensiju izriet no attiec?gaj? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu ?pašuma ties?bu nodošanas vi?am, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, š? pensija ir izdevumi, kas ir tieši saist?ti ar šo ?pašumu izmantošanu, t?d?? šis nodok?u maks?t?js šaj? zi?? ir nodok?u maks?t?ja rezidenta situ?cijai piel?dzin?m? situ?cij?.

Šajos apst?kos valsts tiesiskais regul?jums, kur? ien?kumu nodok?a jom? nerezidentiem tiek

liegts atskaitīt šāds izdevums, kas savukārt ir atļauts rezidentiem, ja [tam] nav pienācīga attaisnojuma, ir pretrunā LESD 63. pantam.

(sal. ar 46., 47. un 49. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 31. martā (\*)

Kapitāla brīva aprīte – Tiešie nodokļi – Nekustamā īpašuma izīrēšanas ienākumu aplikšana ar nodokli – Priekšlaicīgas mantošanas ietvaros vecākam maksātās pensijas atskaitīšana – Nosacījums par nodokļu maksāšanu pilnībā attiecīgajā dalībvalstī

Lieta C-450/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Niedersächsisches Finanzgericht* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 14. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 19. novembrī, tiesvedībā

**Ulrich Schröder**

pret

**Finanzamt Hameln.**

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], U. Lehmušs [*U. Löhmus*] (referents), A. O'Kēfs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemotvērī rakstveida procesu un 2010. gada 10. novembra tiesas sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

- *U. Schröder* vērī – R. Geks [*R. Geck*], *Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Hameln* vērī – P. Kloze [*P. Klose*], pērstēvis,
- Vācijas valdības vērī – K. Blaške [*C. Blaschke*], pērstēvis,
- Francijas valdības vērī – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. S. Pilcers [*J.-S. Pilczer*], pērstēvjī,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un V. Mells [*W. Mölls*], p?rst?vji, noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2010. gada 9. decembra tiesas s?d?, pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 18. un 63. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp U. Šr?deru [*Schröder*] un *Finanzamt Hameln* [Hamelnas Finanšu p?rvalde] par p?d?j?s min?t?s atteikumu at?aut atskait?t pensiju, ko U. Šr?ders ir samaks?jis savai m?tei, no ien?kumiem par V?cij? esošu nekustamo ?pašumu iz?r?šanu, kurus vi?š ir ieguvis, tostarp priekšlaic?gi mantojot.

### Atbilstoš?s ties?bu normas

#### *Savien?bas ties?bas*

3 Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EKK par L?guma 67. panta [ar Amsterdamas l?gumu atcelts pants] ?stenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Neietekm?jot turpm?kos noteikumus, dal?bvalstis atce? kapit?la aprites ierobežojumus person?m, kas ir dal?bvalstu rezidenti. Lai sekm?tu š?s direkt?vas piem?rošanu, kapit?la aprites klasific? saska?? ar l pielikuma ietverto nomenklat?ru.”

4 Viens no Direkt?vas 88/361 l pielikuma min?tajiem kapit?la aprites veidiem, kas ir noteikts š? pielikuma XI sada??, ir person?g? kapit?la aprite, kas ietver d?vanas un pieš??rumus.

#### *Valsts ties?bas*

5 Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 1. pant?, redakcij?, kas bija piem?rojama pamata tiesved?b? izskat?mo faktu laik? (*BGBI.* 2002 I, 4210. lpp.; turpm?k tekst? – “*EStG*”), ir noteikts, ka fizisk?m person?m, kuru domicils vai past?v?g? dz?vesvieta ir V?cij?, ir piem?rojams ien?kuma nodoklis piln? apm?r?, kam?r person?m, kuru domicils, ne ar? past?v?g? dz?vesvieta nav V?cij?, šo nodokli piem?ro da??ji, ja V?cij? t?s sa?em ien?kumus *EStG* 49. panta izpratn?. Šaj? 49. pant? paredz?to ien?kumu vid? ir ien?kumi no V?cij? esoša nekustam? ?pašuma iz?r?šanas.

6 *EStG* 10. panta nosaukums ir “?pašie izdevumi”. Š? panta 1. punkts ir izteikts š?di:

“?pašos izdevumus, ja tie nav ne ekspluat?cijas izdevumi, ne ar? profesion?lie izdevumi, veido š?das izmaksas:

[..]

1.a pensijas un past?v?gi maks?jumi, kas izriet no ?pašiem pien?kumiem, kam nav ekonomiskas saist?bas ar ien?kumiem, kas neietilpst nodok?a b?z? [..].”

7 *EStG* 50. pant? ir ietverti ?paši noteikumi person?m, kuras maks? nodok?us da??ji. Saska?? ar t? 1. punktu:

“Personas, kuras maks? nodok?us da??ji, var atskait?t ekspluat?cijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai profesion?los izdevumus (9. pants) tikai t?d? apm?r?, k?d? tie ir ekonomiski saist?ti ar

valsts teritorij? g?tajiem ien?kumiem. [...] 10. [...] panti nav piem?rojami. [...]”

## **Pamata tiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums**

8 U. Šr?ders ir V?cijas pilsonis, kurš dz?vo Be??ij?, kur vi?š str?d? algotu darbu.

9 Ar 1992. gada 27. apr??a notari?lu aktu vi?š no saviem vec?kiem ieguva nekustamo ?pašumu V?cij?, kurš par labu vec?kiem bija apgr?tin?ts ar servit?tu. Ar 2002. gada 2. decembra notari?lu aktu vi?u m?te vi?am un vi?a br?lim priekšlaic?gas mantošanas ietvaros ir nodevusi citus zemesgabalus V?cij?. Servit?ta ties?bas, kas m?tei l?dz tam br?dim bija attiec?b? uz vair?kiem nekustamajiem ?pašumiem, tika p?rveidotas par pensiju; atbilstoši tam U. Šr?deram un vi?a br?lim, s?kot no 2002. gada 1. decembra, ik m?nesi bija j?maks? m?tei EUR 1000.

10 2002. gad? U. Šr?ders V?cij? ir sa??mis EUR 2785 k? ien?kumus no 1992. gad? ieg?t? nekustam? ?pašuma izr?šanas un EUR 749,50 no vi?a un br??a kop?pašuma.

11 *Finanzamt Hameln* š?s summas izmantoja par pamatu pazi?ojumam U. Šr?deram par ien?kuma nodok?a samaksu par 2002. gadu un atteic?s ?emt v?r? U. Šr?dera 2002. gada decembr? samaks?to pensiju EUR 1000 apm?r?.

12 U. Šr?ders par šo atteikumu c?la pras?bu *Niedersächsisches Finanzgericht* [Lejassaksijas Finanšu tiesa]. T? nor?da, ka iesp?ja t?dai personai k? U. Šr?dera br?lis, kurš dz?vo V?cij? un š? iemesla d?? maks? nodok?us piln?b?, atskait?t no apliekam?s summas š?du pensiju k? ?pašos izdevumus, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta, ir noteikta *Bundesfinanzhof* [Feder?? finanšu tiesa] judikat?r?. P?d?j? min?t? uzskatot, ka attiec?b? uz nekustamajiem ?pašumiem, kas nodoti, priekšlaic?gi mantojot, t?das atl?dz?bas, par kur?m pan?kta vienošan?s, k?das ir pensijas, nav dar?jumi pret atl?dz?bu vai pret da??ju atl?dz?bu, un piln?b? izsl?dzot š?s atl?dz?bas no ien?kumu g?šanas jomas.

13 Tom?r, k? uzskata iesniedz?jtiesa, t?dai personai k? U. Šr?ders, kurš, b?dams nerezidents, tikai da??ji maks? nodok?us par V?cij? g?tajiem ien?kumiem, nav ties?bu atskait?t š?du pensiju no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, jo *EStG* 50. panta 1. punkt? attiec?b? uz vi?u ir izsl?gta *EStG* 10. panta piem?rošana.

14 Iesniedz?jtiesa turpina šaub?ties par š?das atš?ir?bas nodok?u rež?m? starp nodok?u maks?t?jiem rezidentiem un nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem atbilst?bu Savien?bas ties?b?m, it ?paši LESD 63. pantam.

15 Š?dos apst?k?os *Niedersächsisches Finanzgericht* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai tas, ka ?imenes loceklis, kurš V?cijas Federat?vaj? Republik? ir tikai da??js nodok?a maks?t?js, no saviem ien?kumiem no nekustam? ?pašuma nevar atskait?t pensijas maks?jumus k? ?pašos izdevumus atš?ir?b? no nodok?a maks?t?ja no saviem ien?kumiem piln? apm?r?, ir pretrun? [LESD 63.] un [18.] pantam?”

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

### *Par pie?emam?bu*

16 V?cijas vald?ba apgalvo, ka šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu nav pie?emams, pamatojot ar to, ka iesniedz?jtiesa nesniedz pietiekamas nor?des par faktiskajiem apst?k?iem un juridisko kontekstu, lai it ?paši dal?bvalst?m ?autu izteikties, saprotot š?s tiesved?bas iemeslu. Pirmk?rt, tr?kstot preciz?jumu par nekustam? ?pašuma nodošanas U. Šr?deram apst?k?iem,

esošo servitāta tiesību atcelšanu, kā arī par ikmēneša pensijas maksājumu. Otrkārt, esot nepietiekamas norādes par valsts tiesiskā regulējuma saturu un interpretāciju saistībā ar pašajiem izdevumiem *EStG* 10. panta izpratnē, kā arī par to, kā tie atšķiras no tādējiem citu kategoriju izdevumiem kā ekspluatācijas izdevumi un profesionālie izdevumi.

17 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un juridisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman, Recueil*, I-4921. lpp., 61. punkts, kā arī 2010. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-97/09 *Schmelz, Krājums*, I-0000. lpp., 29. punkts).

18 Konkrēti, attiecībā uz informāciju, kas ir jāiesniedz Tiesai saistībā ar prejudiciālo nolikuma procedūru, tās mērķis ir ne tikai ļaut Tiesai sniegt noderīgas atbildes, bet arī sniegt iespēju dalībvalstu valdībām, kā arī citām ieinteresētajām personām saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu iesniegt savus apsvērumus. Tādēļ ir nepieciešams, lai valsts tiesa definētu faktisko un tiesisko situāciju, ar kādu ir saistīti tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu faktiskos pieņēmumus, ar kuriem ir pamatoti šie jautājumi (šajā ziņā skat. 2009. gada 10. marta spriedumu lietā C-345/06 *Heinrich, Krājums*, I-1659. lpp., 30. un 31. punkts, kā arī 2009. gada 8. septembra spriedumu lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional un Bwin International, Krājums*, I-7633. lpp., 40. punkts).

19 Tomēr, ņemot vērā valsts tiesu un Tiesas kompetenču sadalījumu, uz kuru ir balstīta LESD 267. pantā paredzētā procedūra, nevar prasīt, lai pirms vēršanās Tiesā iesniedzējtiesa veiktu visus faktus konstatējumus un juridiskos vērtējumus, kas tai jāveic tās tiesas spriešanas uzdevuma ietvaros. Pietiek, ja pamata tiesvedības priekšmets, kā arī tās pamatproblēmas attiecībā uz Savienības tiesisko regulējumu izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu un dalībvalstis tādējādi var iesniegt savus apsvērumus atbilstoši Tiesas Statūtu 23. pantam un efektīvi piedalīties tiesvedībā Tiesā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Liga Portuguesa de Futebol Profissional un Bwin International*, 41. punkts, kā arī 2010. gada 7. decembra spriedumu lietā C-439/08 *VEBIC, Krājums*, I-0000. lpp., 47. punkts).

20 Šajā gadījumā, kā tas izriet no šī sprieduma 8.–13. punkta, iesniedzējtiesa sniedz skaidras norādes, pirmkārt, par U. Šrēderam Vācijā piederošo nekustamo īpašumu izcelsmi, kā arī pensijas, kas viņam jāmaksā savai mītei, izcelsmi un, otrkārt, par valsts tiesiskā regulējuma, par kuru ir pamata tiesvedība, iedarbību attiecībā uz šīs pensijas neatskaitāmību no viņa apliekamajiem ienākumiem. Turklāt iesniedzējtiesa precīzi, ka tai iesniegtā strīda izšķiršana ir atkarīga no tā, vai atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātāju rezidentu un nodokļu maksātāju nerezidentu atbilst Savienības tiesībām.

21 Ar šiem faktiem pietiek, lai izklāstītu pamata tiesvedības priekšmetu, kā arī tās pamatproblēmas attiecībā uz Savienības tiesisko regulējumu un lai ļautu Tiesai sniegt iesniedzējtiesai noderīgu atbildi. Ir arī jānorāda, ka Francijas valdība un Eiropas Komisija ir spējušas iesniegt Tiesai pamatotus rakstveida apsvērumus par uzdoto jautājumu.

22 ņemot vērā iepriekš minēto, lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir jāuzskata par pieņemamu.

#### *Par lietas būtību*

23 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 18. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, ļaujot nodokļu maksātājam

rezidentam atskaitīt vienam no vecākiem, kurš viņam ir nodevis pašuma tiesības uz šaj valstī esošiem nekustamajiem pašumiem, maksājot pensiju no šo nekustamo pašumu radītajiem izrīšanas ienākumiem, šāds atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam.

24 Pirmkārt, ir jāidentificē tādai situācijai, par kuru ir pamata tiesvedība, piemērojamais LESD noteikums.

25 Attiecībā uz LESD 63. pantu pastāvīgā judikatūra ir tāda, ka, tā kā Līgumū jūdziens "kapitāla aprite" šo panta 1. punkta nozīmē nav definēts, par vērīgū norādi ir atzīstama Direktīvas 88/361 I pielikuma pievienotā nomenklatūra, kaut arī tā ir pieņemta, pamatojoties uz EEK Līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EKK Līguma 67.–73. pants ir aizstāts ar EK Līguma 73.B līdz 73.G pantu, kas kļuvi par EKL 56.–60. pantu), ievērojot, ka atbilstoši šo pielikuma ievaddaļas trešajam ievilkumam tajā ietvertā nomenklatūra nav izsmēoša attiecībā uz kapitāla aprites jūdzienu (it paši skat. 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche*, Krājums, I-359. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra; 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 39. punkts; 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-35/08 *Busley* un *Cibrian Fernandez*, Krājums, I-9807. lpp., 17. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu lietā C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach*, Krājums, I-0000. lpp., 15. punkts).

26 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka mantojumi un piešķērumi, kas ietilpst Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprite", ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad to būtiskās sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Persche*, 27. punkts; lietā *Busley* un *Cibrian Fernandez*, 18. punkts, kā arī lietā *Missionswerk Werner Heukelbach*, 16. punkts).

27 Tādējādi ir jāuzskata, ka Vācijas esošu nekustamo pašumu pašuma tiesību nodošana Beļģijā dzīvojošai personai piešķēruma vai priekšlaicīga mantojuma veidā ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.

28 Kas attiecas uz LESD 18. pantu, kurā noteikts vispārīgā jebkādas diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegums, ir jāatgādina, ka šis noteikums patstāvīgi ir piemērojams tikai Savienības tiesību s reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas LESD noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (it paši skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann*, Krājums, I-8491. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra; 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-311/08 *SGI*, Krājums, I-487. lpp., 31. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Missionswerk Werner Heukelbach*, 18. punkts).

29 Tā kā ir piemērojami Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti un tajos ir noteikti paši nediskriminācijas noteikumi, LESD 18. pants pamata lietā nav piemērojams (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Hollmann*, 29. punkts, kā arī lietā *Missionswerk Werner Heukelbach*, 19. punkts).

30 Otrkārt, ir jāatgādina, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai turpināt veikt šādu ieguldījumus (šajā ziņā skat. 2009. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-377/07 *STEKO Industriemontage*, Krājums, I-299. lpp., 23. un 24. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

31 Attiecībā uz tiesisko regulējumu, par kuru ir pamata tiesvedība, fiziska persona, kurai Vācijas nav ne domicila, ne parastās dzīvesvietas, saskaņā ar *EStG* 49. pantu ir ienākuma nodokļa maksātāja šajā dalībvalstī attiecībā uz ienākumiem no Vācijas teritorijā esošo nekustamo pašumu izrīšanas. Atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta šāds nodokļu

maksātājs nerezidents saskaņā ar EStG 50. pantu tādā pensijā, kādu U. Šrēders maksā savai mītei sakarā ar priekšlaicīgu mantošanu, nevar atskaitīt no šiem ienākumiem kā tādus pašos izdevumos EStG 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta izpratnē.

32 Mazāk labvēlīga nodokļu režīma piemērošana nerezidentiem var atturēt tos iegādāties un saglabāt [tādus pašus] nekustamos tādus pašus, kas atrodas Vācijā (pēc analoģijas skat. 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 39. punkts). Tas var arī atturēt Vācijas iedzīvotājus par priekšlaicīgu mantojuma saņēmējiem iecelt citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, dzīvojošas personas (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Missionswerk Werner Heukelbach*, 25. punkts).

33 Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

34 Tiesa, saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības to nodokļu tiesību normās nošķirt nodokļu maksātājus, kas nav tādus pašus situācijā viņu dzīvesvietas dēļ.

35 Tomēr LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksmē ir jānodala no šā paša panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas vai slēptiem ierobežojumiem. Lai tādā valsts nodokļu regulējumā kā pamata lietā aplūkots, ar ko nodokļu maksātāji rezidenti tiek nodalīti no nodokļu maksātājiem nerezidentiem, varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai tās ir jāpamato ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Lai to pamatotu, atšķirīgā attieksmē turklāt nedrīkst pārsniegt attiecīgajam regulējumam izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamās robežas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Persche*, 41. punkts, un 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 34. punkts).

36 Tādējādi ir jāpārbauda, vai pamata tiesvedības apstākļos nerezidentu situācija ir salīdzināma ar rezidentu situāciju.

37 Šajā ziņā pastāvīgā judikatūra ir tāda, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un īmenes stāvokli, visbiegāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 31. un 32. punkts; 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil*, I-5933. lpp., 43. punkts, kā arī 2009. gada 6. oktobra spriedums lietā C-562/07 Komisija/Spānija, Krājums, I-9553. lpp., 46. punkts).

38 Ar tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tās piešķir rezidentam, parasti nav diskriminājoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un īmenes stāvokli (iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 34. punkts; lietā *Gerritse*, 44. punkts, un lietā Komisija/Spānija, 47. punkts).

39 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka izīrēšanas ienākumi, ko U. Šrēderam Vācijā piederošie nekustamie tādus ir devuši 2002. gadā, ir tikai neliela daļa no viņa šajā pašā gadā kopā gūtajiem ienākumiem.

40 Tomēr Tiesa ir uzskatījusi, ka attiecībā uz tādām izdevumiem kā profesionālie izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus attiecīgajā dalībvalstī, tās rezidenti un nerezidenti ir nostādīti salīdzināmā situācijā, tādēļ šīs valsts tiesiskais regulējums, kurā aplikšanas ar nodokļiem jomā tiek liegts nerezidentiem atskaitīt šādus izdevumus, to savukārt ļaujot darīt rezidentiem, principā var būt nelabvēlīgs citu dalībvalstu pilsoņiem un tādējādi tā ir netieša diskriminācija pilsoņiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gerritse*, 27. un 28. punkts; 2006. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-346/04 *Conijn*, Krājums, I-6137. lpp., 20. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 49. punkts; 2007. gada 15. februāra spriedumu lietā C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande*, Krājums, I-1425. lpp., 23. punkts, kā arī 2008. gada 11. septembra spriedumus lietā C-11/07 *Eckelkamp u.c.*, Krājums, I-6845. lpp., 50. punkts, un lietā C-43/07 *Arens-Sikken*, Krājums, I-6887. lpp., 44. punkts).

41 No tā izriet, ka tās tiesiskais regulējums, par kuru ir pamata tiesvedība, principā ir pretrunā LESD 63. pantam, ja pensija, ko U. Šrēders maksājis savai mītei, bija uzskatāma par izdevumiem, kas tieši saistīti ar viņa darbību – Vācijā esoša nekustamā īpašuma, īpašuma tiesības uz kuru viņam ir nodevuši viņa vecāki, izīrēšanu.

42 Vācijas valdība uzskata, ka šajā gadījumā trūkst tiešas saiknes. Pēc tās domām, šāda pensija, kvalificēta kā īpašie izdevumi, kas izriet no EStG 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta, atšķiras no ekspluatācijas izdevumiem un profesionāliem izdevumiem, kurus saskaņā ar EStG 50. panta 1. punktu daļēji nodokļu maksātājs var atskaitīt tikai, ciktāl tie ir atlīdzība par ienākumu avota iegādi. Tādējādi šādas pensijas maksāšana neesot izīrēšanas ienākumu iekasēšanas raksturs vai juridisks iznākums, bet vienošanās īmēnes atbalstam un tās summa esot bijusi nosakāma nevis atbilstoši nodoto īpašumu vērtībai, bet atbilstoši [pensijas] saņēmēja iztikas vajadzībām, kā arī maksātāja vispārējai ekonomiskajai maksātspējai, ko pienācīgi var novērtēt tikai viņa dzīvesvietas valsts. Šajā pašā kontekstā Francijas valdība norāda, ka pensijas summu neietekmējot nedz izīrēšanas ienākumu neesamība, ne, gluži pretēji, ļoti lielu izīrēšanas ienākumu iekasēšana.

43 Šādi argumenti nav pieņemami. Pat ja tiktu pieņemts, ka tādā pensijas summa, kuru maksā U. Šrēders, tiktu noteikta atbilstoši maksātāja maksātspējai un saņēmēja iztikas vajadzībām, nemainīgs paliek tas, ka šis sprieduma 40. punktā minētās judikatūras izpratnē tiešās saiknes esamība izriet nevis no jebkādas savstarpīgas sakarības starp attiecīgo izdevumu summu un apliekamo ienākumu summu, bet no tā, ka šie izdevumi nav atdalāmi no tos radošās darbības (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro Equestre da Lezíria Grande*, 25. punkts).

44 Tā Tiesa ir uzskatījusi, ka tieša saikne ar attiecīgo darbību ir šīs darbības radītiem izdevumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Gerritse*, 9. un 27. punkts, kā arī lietā *Centro Equestre da Lezíria Grande*, 25. punkts), kas tādējādi ir vajadzīgi tās īstenošanai. Tāpat tieša saikne ir tikusi atzīta attiecībā uz nodokļu konsultācijas izdevumiem, kas radušies, lai sagatavotu nodokļu deklarāciju, jo pienākums sagatavot šādu deklarāciju izriet no ienākumu gāšanas attiecīgajā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Conijn*, 22. punkts).

45 No iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka U. Šrēderam nodotie nekustamie īpašumi vismaz daļēji bija apgrūtināti ar servītu, kurš pārvērtis ikmēneša pensiju, kas viņam jāmaksā savai mītei. Tādējādi šī iet, ka apņemšanās maksāt šo pensiju izriet no šo īpašumu īpašuma tiesību nodošanas, jo šī apņemšanās bija vajadzīga, lai U. Šrēders varētu iegūt īpašumtiesības uz tiem un tādējādi radīt attiecīgos ienākumus no izīrēšanas, kas Vācijā ir apliekami ar nodokli.

46 Tādējādi ir jāuzskata, ka tiktāl, ciktāl U. Šrēdera apņemšanās maksāt savai mītei pensiju izriet no Vācijā esošu nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošanas viņam, kas ir jāpārbauda



iesniedz?jtiesai, š? pensija ir izdevumi, kas ir tieši saist?ti ar šo ?pašumu izmantošanu, t?d?? U. Šr?ders šaj? zi?? ir nodok?u maks?t?ja rezidenta situ?cijai piel?dzin?m? situ?cij?.

47 Šajos apst?k?os valsts tiesiskais regul?jums, kur? ien?kumu nodok?a jom? nerezidentiem tiek liegts atskait?t š?dus izdevumus, kas savuk?rt ir at?auts rezidentiem, ja [tam] nav pien?c?ga attaisnojuma, ir pretrun? LESD 63. pantam.

48 V?cijas vald?ba nav atsaukusies un iesniedz?jtiesa nav nor?d?jusi ne uz vienu prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu.

49 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, ?aujot nodok?u maks?t?jam rezidentam atskait?t vienam no vec?kiem, kurš vi?am ir nodevis ?pašuma ties?bas uz šaj? valst? esošiem nekustamajiem ?pašumiem, maks?to pensiju no šo nekustamo ?pašumu rad?tajiem iz?r?šanas ien?kumiem, š?ds atskait?jums netiek pieš?irts nodok?u maks?t?jam nerezidentam, cikt?l ap?emšan?s maks?t š?du pensiju izriet no šo nekustamo ?pašumu nodošanas.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

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

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

**LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, ?aujot nodok?u maks?t?jam rezidentam atskait?t vienam no vec?kiem, kurš vi?am ir nodevis ?pašuma ties?bas uz šaj? valst? esošiem nekustamajiem ?pašumiem, maks?to pensiju no šo nekustamo ?pašumu rad?tajiem ien?kumiem no iz?r?šanas, š?ds atskait?jums netiek pieš?irts nodok?u maks?t?jam nerezidentam, cikt?l ap?emšan?s maks?t š?du pensiju izriet no šo nekustamo ?pašumu nodošanas.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu.