

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2014. gada 18. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti – len?kuma nodoklis – Nodok?u maks?t?js nerezidents – Ar v?stures pieminekli, kur? mitin?s t? ?pašnieks, saist?to izdevumu atskait?šana – Atskait?šanas neiesp?jam?ba pieminek?a gad?jum? tikai t?p?c vien, ka tas nav re?istr?ts nodok?u aplikšanas valst?, savuk?rt ir re?istr?ts dz?vesvietas valst?

Lieta C?87/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 1. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 21. febru?r?, tiesved?b?

Staatssecretaris van Financiën

pret

X.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Tiesas priekšs?d?t?ja vietnieks K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otr?s pal?tas tiesneša funkcijas, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.?C. Bonichof*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- X v?rd? – *F. Engelen, S. Douma* un *G. Boulogne*, padomnieki,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – *B. Koopman* un *M. Bulterman*, p?rst?ves,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – *A. Rubio González*, p?rst?vis,
- Francijas vald?bas v?rd? – *D. Colas* un *J.?S. Pilczer*, p?rst?vji,
- It?lijas vald?bas v?rd? – *G. Palmieri*, p?rst?ve, kurai pal?dz *P. Gentili*, *avvocato dello Stato*,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *S. Brighthouse*, p?rst?ve, kurai pal?dz *R. Hill*, *barrister*,

– Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels, un W. Mölls, p?rst?vji,
noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2014. gada 4. septembra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 49. un 63. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekret?rs finanšu liet?s) un X sakar? ar N?derlandes nodok?u iest?žu atteikumu atskait?t no š? nodok?u maks?t?ja ien?kumiem noteiktus izdevumus, saist?tus ar vi?a rezidences – pils, kas atrodas Be??ij? un kas ir aizsarg?ta saska?? ar š?s dal?bvalsts ties?bu aktiem par v?stures pieminek?iem, – uztur?šanu, pamatojoties tikai uz to, ka min?t? pils nav aizsarg?ta saska?? ar N?derlandes Karalistes ties?bu aktiem par v?stures pieminek?iem.

N?derlandes ties?bas

3 2001. gada Likuma par ien?kuma nodokli (*wet inkomstenbelasting 2001*), t? redakcij?, kas ir piem?rojama str?d? pamatliet? (turpm?k tekst? – “Likums par ien?kuma nodokli”), 2.5. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ikviens valsts nodok?u maks?t?js, kurš uzturas N?derland? tikai da?u no kalend?r? gada, un ikviens ?rvalsts nodok?u maks?t?js, kurš uzturas cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst?, N?derlandes sal?s Bonaire, Sint?statiusa un Saba vai ar ministra l?mumu noteikt? valsts teritorij?, ar kuru N?derlandes Karaliste ir nosl?gusi vienošanos par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem, paredzot inform?cijas apmai?u, un kurš ir nodok?u maks?t?js min?taj? dal?bvalst?, N?derlandes sal?s Bonaire, Sint?statiusa un Saba vai min?taj? valsts teritorij?, var izv?l?ties nodok?u rež?mu, k?ds šaj? likum? ir paredz?ts attiec?b? uz valsts nodok?u maks?t?jiem. [..]”

4 Saska?? ar š? likuma 3.1. pantu:

“1. Ar nodokli apliekamie ien?kumi no darba un m?jok?a ir ien?kumi no profesion?l?s darb?bas un rezidences, no tiem atskaitot jebk?dus iesp?jamus zaud?jumus saist?b? ar profesion?lo darb?bu un m?jokli (3.13. noda?a).

2. Ien?kumi no darba un m?jok?a ir vien?di ar kopsummu:

- a) ar nodokli apliekamajai uz??muma pe??ai (3.2. noda?a),
- b) ar nodokli apliekamajai algai (3.3. noda?a),
- c) daž?du darb?bu apliekamajam rezult?tam (3.4. noda?a),
- d) ar nodokli apliekamiem periodiskiem pabalstiem un p?rskait?jumiem (3.5. noda?a),
- e) ar nodokli apliekamiem ien?kumiem no mitek?a (3.6. noda?a);
- f) negat?viem izdevumiem saist?b? ar ien?kumu pieš?iršanu (3.8. noda?a) un
- g) priv?ta rakstura negat?viem atskait?jumiem (3.9. noda?a),

no tās atēmot:

- h) atskaitījumu par parādu saistībā ar mitekli neesamību vai daļēju esamību (3.6.a nodaļa),
- i) izdevumus saistībā ar ienākumu piešķiršanu (3.7. nodaļa) un
- j) privāta rakstura atskaitījumus (6. nodaļa).”

5 No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izklāsta izriet, ka ar nodokli apliekamie ienākumi no nodokļu maksātāja mājokļa tiek noteikti, izmantojot vienotu likmi un pamatojoties uz daļu no mājokļa procentuālās vērtības.

6 Likuma par ienākuma nodokli 6. nodaļā cita starpā ir ietvertas pašas normas par izdevumu atskaitīšanu attiecībā uz aizsargājumu ņeku. Tiesības atskaitīt ir attiecībā gan uz savu mājokli, gan aizsargājamo ņeku, kas nes ienākumus, izrietošus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, kā tas ir paredzēts minētā likuma 5. nodaļā, proti, no sekundārām rezidencēm un pašumiem investīcijām. Pamatojoties uz Likuma par ienākuma nodokli 6.31. pantu, skatot to kopā ar minētā likuma 6.1. panta 2. punkta g) apakšpunktu, noteiktos apstākļos izdevumus saistībā ar aizsargājamo ņeku, ciktāl tie pārsniedz noteiktu sliekšni, var ņemt vērā kā personīgām vajadzībām veikta atskaitījuma pozīciju. Šie apstākļi nav saistīti ar personu vai nodokļa maksātāja spēju maksāt nodokļus. Gadījumā, kad aizsargājama ņeka ir jāuzskata par savu mājokli, minētā režīma mērķis ir ļaut atskaitīt uzturēšanas izmaksas līdz vienotās likmes summai, kas minēta iepriekšējā punktā.

7 Likuma par ienākuma nodokli 6.2. pantā “Personīgām vajadzībām veiktu atskaitījumu ņemšana vērā” ir noteikts:

“1. Personīgām vajadzībām veikts atskaitījums samazina taksācijas gadā gūtās ienākumus no darba un mājokļa, taču to apmērs nevar būt mazāks par nulli.

2. Ja personīgām vajadzībām veikts atskaitījums nesamazina taksācijas gadā gūtās ienākumus no darba un mājokļa, tad tas samazina taksācijas gadā gūtās apliekamos ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, taču to apmērs nevar būt mazāks par nulli.

3. Ja personīgām vajadzībām veikts atskaitījums nesamazina taksācijas gadā gūtās ienākumus no darba un mājokļa vai taksācijas gadā gūtās apliekamos ienākumus no uzkrājumiem un ieguldījumiem, tad tas samazina taksācijas gadā gūtās ienākumus no būtiskās daļas uzņēmuma, taču to apmērs nevar būt mazāks par nulli.

4. 1. un 3. punkta piemērošanas nolūkā taksācijas gadā gūtās ienākumi no darba un mājokļa un no būtiskās daļas uzņēmuma tiek noteikti, neņemot vērā saglabājamās ienākumus.

5. Samazināšanas gadījumā vispirms tiek ņemti vērā paši ar uzturēšanas izmaksām saistīti izdevumi, kas paredzēti 6.1. panta 2. punkta d) apakšpunktā.”

8 1988. gada Likuma par vēstures pieminekļiem (*Monumentenwet 1988*), tās redakcijā, kāda ir piemērojama strīdam pamatlietā, 6. pantā ir paredzēts:

“1. Ministrs uztur katras pašvaldības teritorijas aizsargāto ņeku reģistru. Viņš iekāauj reģistrā norādītās vēstures pieminekļus, ciktāl nav celta prasība par šādu norādīšanu vai ciktāl šāda prasība ir tikusi noraidīta.

2. Ministrs nosūta pastāvīgajam deputātu komisijām, kā arī biržmeistaram un biržmeistara

vietniekiem ikviena ieraksta reģistrā kopiju.

3. Biržermeistaram un viņa vietniekiem adresēto eksemplāru iesniedz pašvaldības sekretāram apspriešanai. Ikvienš pilsonis var tur vērsties, lai par maksu saņemtu kopiju.”

9 Šī likuma 7. pantā ir paredzēts:

“1. Ja vēstures piemineklis neatrodas pašvaldības teritorijā, tad 3. panta 2.–6. punkts, 4. pants un 6. pants nav piemērojami.

2. Pirms lēmuma par 1. punktā minēto pieminekli pieņemšanas ministrs uzklausa Padomi.

3. Ministrs uztur valsts reģistru, kurā tiek reģistrēti viņa norādītie un 1. punktā minētie pieminekļi, ciktāl nav celta prasība par šādu norādīšanu vai ciktāl šāda prasība ir tikusi noraidīta. Ieraksta reģistrā kopiju nosūta iestādei, kas pārvalda attiecīgo teritoriju, kā arī pastāvīgajam deputātu komisijām, ja piemineklis atrodas pašvaldības teritorijā.”

10 Šī paša likuma 3. pantā ir paredzēta kārtība, kādā jāpašums tiek atzēts par vēstures pieminekli saskaņā ar šādiem noteikumiem:

“1. Ministrs pēc savas ierosmes var atzēt vēsturisku objektu par aizsargājumu objektu.

2. Pirms lēmuma pieņemšanas ministrs konsultējas ar tās pašvaldības biržermeistaru un viņa vietniekiem, kurā atrodas piemineklis, kā arī ar pastāvīgajām deputātu komisijām, ja piemineklis atrodas ārpus apdzīvotajām vietām, kuras ir norādītas saskaņā ar 1994. gada Likumu par ceļu satiksmi.

3. Ministrs paziņo par 2. punktā minēto līgumu sniegt viedokli personām, kuras kadastra pamatreģistrā ir norādītas kā pašniecības un tiesību turētājas.

4. Biržermeistars un viņa vietnieki piedāvā 3. punktā minētajām ieinteresētajām personām iespēju tikt uzklautām un organizēt 2. panta 2. punktā paredzēto apspriedi.

5. Biržermeistars un viņa vietnieki paziņo savu viedokli piecu, bet pastāvīgās deputātu komisijas – sešu mēnešu laikā pēc 2. punktā paredzētā līguma sniegt viedokli nosūtīšanas.

6. Ministrs pēc Padomes uzklaušanas pieņem lēmumu desmit mēnešu laikā pēc līguma sniegt viedokli nosūtīšanas biržermeistaram un viņa vietniekiem.”

11 Kaut arī Likumā par vēstures pieminekļiem nav ietverta skaidra prasība par to, ka piemineklim ir jāatrodas Nēderlandes teritorijā, iesniedzējtiesa ir pārliecināta, ka šī prasība pavisam noteikti izriet no šī likuma vispārīgās sistēmas, kāda tā ir izskaidrota tajā sagatavošanas dokumentos.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 X, Nēderlandes pilsonis, 2004. gadā pārcēlās no Nēderlandes uz Beļģiju, lai dzīvotu pilnā, kas ir viņa pašums?.

13 Šis pils Beļģijā ir aizsargājams vēstures piemineklis. Turpretim Nēderlandē tā nav iekļauta nevienā no Likuma par vēstures pieminekļiem 6. vai 7. pantā minētajiem reģistriem.

14 Pamatlietā apskatām taksācijas gada laikā X Nēderlandē pildīja uzdevumu, kurā viņš bija vienīgais akcionārs, vadītāja pienākumus. Beļģijā viņš neguva nekādus ienākumus.

15 Izvēlējies nodokļu režīmu, kods ir paredzēts Nīderlandē dzīvojošiem nodokļu maksātājiem, viš deklarēja savus ienākumus šajā valstī, atskaitot summu EUR 18 140 apmērā kā pils, kas bija viņa mājoklis Nīderlandes Likuma par ienākuma nodokli izpratnē, uzturēšanas un amortizācijas izdevumus.

16 Pēc tam attiecībā pret X tika veikta nodokļa apjoma precizēšana saistībā ar šo atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka neesot bijis izpildīts Likuma par ienākuma nodokli 6.31. panta 2. punkta paredzētais nosacījums, kas prasa, lai pieminekļi būtu iekauti kādā no Likuma par vēstures pieminekļiem 6. un 7. pantā minētajiem reģistriem.

17 *Rechtbank Breda* [Bredas tiesa], uzskatot, ka attiecīgās atskaitēšanas tiesības attiecas ne tikai uz Nīderlandē esošiem pieminekļiem, apmierināja X celto prasību par šo nodokļa apjoma precizēšanu. *Gerechthof te 's Hertogenbosch* [Hertogenboskas Apelācijas tiesa] noraidīja Nīderlandes nodokļu administrācijas celto apelācijas sūdzību. *Staatssecretaris van Financiën* to pāršāzīja kārtībā *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajai tiesai].

18 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai ar Savienības tiesību un, it īpaši, ar tiesisko regulējumu attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti netiek pieņemti, ka Beļģijas rezidents, kurš pēc viņa lūguma tiek aplikts ar nodokli Nīderlandē kā Nīderlandes rezidents un kuram ir radušies izdevumi saistībā ar pili, kas ir viņa mājoklis, kas atrodas Beļģijā un kas šajā valstī ir atzīta par aizsargājama pieminekli un lauku ainavu veidojošu objektu, Nīderlandē nevar atskaitīt šos izdevumus saistībā ar ienākuma nodokli, jo Nīderlandē pils nav reģistrēta kā aizsargājams vēstures pieminekļis?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

19 Ar šiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru valsts kultūras mantojuma aizsardzības nolūkā izdevumus saistībā ar reģistrētiem pieminekļiem var atskaitīt tikai tie pieminekļi, kas atrodas šīs valsts teritorijā.

20 Vispirms ir jāprecizē, ka, kaut arī var tikt ietekmēta gan kapitāla brīvība, gan brīvība veikt uzņēmējdarbību, pamatlietas kontekstā uz pārformētajiem jautājumiem ir jāatbild brīvības veikt uzņēmējdarbību gaismā.

21 LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst ikviens valsts rezidents neatkarīgi no pilsonības, kuram citā valstī dibinātā sabiedrībā pieder daļas, kas tam piešķir noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem, ņemot vērā kontrolētās sabiedrības darbības (skat. spriedumu *N, C-470/04*, EU:C:2006:525, 27. punkts).

22 Tātad ir X gadījumā, kurš pamatlietā apskatāmā taksācijas gada laikā apmetās uz dzīvi Beļģijā un Nīderlandē vadīja sabiedrību, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem un kurā viņš bija vienīgais akcionārs.

23 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. pants aizliedz jebkādas valsts pasākumus, kuri, pat ja tie būtu piemērojami bez diskriminācijas pēc pilsonības, var traucēt vai padarīt mazāk

pievilc?gu Savien?bas pilso?iem LESD garant?t?s uz??m?jdarb?bas br?v?bas ?stenošanu (skat. cita starp? spriedumu *Attanasio Group*, C?384/08, EU:C:2010:133, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 J?konstat?, ka pamatliet? apskat?mie ties?bu akti ir uzskat?mi par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobe?ojumu.

25 T?d?s situ?cij?s, k?d? ir X, kurš nedz?vo N?derland?, bet kurš, ?emot v?r?, ka visu savu komercdarb?bu vi?š veic šaj? dal?bvalst?, ir izv?l?jies rezidentiem piem?rojamo nodok?u rež?mu, šie ties?bu akti paredz atš?ir?gu attieksmi pret nodok?u maks?t?jiem, kuri dz?vo par v?stures pieminekli uzskat?t? ?k?, atkar?b? no t?, vai vi?u m?joklis atrodas vai neatrodas N?derlandes teritorij?.

26 Š? atš?ir?g? attieksme var atbaid?t nodok?u maks?t?jus, kuru m?joklis ir atz?ts par v?stures pieminekli un atrodas vien? dal?bvalst?, veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?.

27 Tom?r diskrimin?cija L?guma izpratn? starp rezidentiem un nerezidentiem var?tu rasties tikai tad, ja neatkar?gi no to past?v?g?s dz?vesvietas da?d?s dal?bvalst?s tiktu konstat?ts, ka atbilstoši attiec?g? valsts tiesisk? regul?juma m?r?im un saturam š?s divas nodok?u maks?t?ju kategorijas ir sal?dzin?m? situ?cij? (skat. spriedumu Komisija/Igaunija, C?39/10, EU:C:2012:282, 51. punkts).

28 Tom?r Tiesa uzskata, ka t?ds nav pamatliet? apskat?mais gad?jums.

29 Pamatliet? apskat?m? tiesisk? regul?juma m?r?is, k? izriet it ?paši no pamatojuma likumprojektam, kura rezult?t? tika pie?emts Likums par ien?kuma nodokli, ir saglab?t un pasarg?t N?derlandes kult?ras un v?stures mantojumu, izmantojot ?pašas ties?bas atskait?t noteiktus izdevumus, saist?tus ar aizsarg?tiem pieminek?iem, tostarp t?diem, kuros dz?vo to ?pašnieki.

30 Turkl?t, k? tas izriet no N?derlandes vald?bas iesniegtajiem rakstveida apsv?rumiem, tieši ?emot v?r? šo m?r?i, N?derlandes Karaliste pieš??ra min?t?s atskait?šanas ties?bas nodok?u maks?t?jiem, kuri ir ?pašnieki aizsarg?tiem pieminek?iem, kas atrodas N?derland?, pat ja vi?i dz?vo cit? dal?bvalst?.

31 T?d?j?di valsts likumdev?ja m?r?i raksturo fakts, ka vien?gi N?derlandes teritorij? esošu aizsarg?tu pieminek?u ?pašnieki var sa?emt nodok?u priekšroc?bu, kuras m?r?is ir saglab?t N?derlandes kult?ras un v?stures mantojumu.

32 L?dz ar to no min?t? izrietoš? atš?ir?g? attieksme attiecas uz t?du nodok?u maks?t?ju kategorij?m, kuri nav objekt?vi l?dz?g?s situ?cij?s.

33 Situ?cija atš?irtos vien?gi tad, ja nodok?u maks?t?js var?tu pier?d?t, ka vi?a ?pašum? esošais piemineklis, kaut ar? tas atrodas citas dal?bvalsts, nevis N?derlandes Karalistes teritorij?, tom?r pieder N?derlandes kult?ras un v?stures mantojumam un ka t?p?c šis piemineklis, ja tas neatrastos ?rpus teritorijas, b?tu aizsarg?jams saska?? ar N?derlandes Likumu par v?stures pieminek?iem.

34 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neaizliedz t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru valsts kult?ras un v?stures mantojuma aizsardz?bas nol?k? ties?bas atskait?t ar aizsarg?jamiem pieminek?iem saist?tus izdevumus tiek pieš?irtas vien?gi t?du pieminek?u ?pašniekiem, kuri atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, ar nosac?jumu, ka š? iesp?ja ir pieejama ar t?du pieminek?u ?pašniekiem, kurus var sasaist?t ar š?s dal?bvalsts kult?ras un v?sturisko

mantojumu, neraugoties uz to atrašanos citas dalībvalsts teritorijā.

Par tiesīšanu izdevumiem

35 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru valsts kultūras un vēstures mantojuma aizsardzības nolūkā tiesības atskaitēt ar aizsargājamiem pieminekļiem saistītus izdevumus tiek piešķirtas vienīgi tādā pieminekļu pašniekiem, kuri atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, ar nosacījumu, ka šī iespēja ir pieejama arī tādā pieminekļu pašniekiem, kurus var saistīt ar šīs dalībvalsts kultūras un vēsturisko mantojumu, neraugoties uz to atrašanos citas dalībvalsts teritorijā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.