

GENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*]

SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 13. jūlijā¹

1. Šajā tiesvedībā *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) jautā Tiesai, vai EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) ir interpretējams tādējādi, ka ar to tiek aizliegtas valsts tiesību normas, kuras piemērojot rezidentam nodokļu maksātājam ir liegta abiem laulātajiem kopīga nodokļa aprēķināšana, jo otrs laulātais dzīvo citā dalībvalstī, kur gūst ienākumus, ko šajā valstī neuzskata par apliekamiem ar ienākuma nodokli.

3. Atbilstoši 1997. gada *ESTG* 1. panta 1. punktam fiziskās personas ar dzīvesvietu vai pastāvīgās uzturēšanās vietu valsts teritorijā neierobežoti maksā Vācijas ienākuma nodokli. Saskaņā ar šī panta 3. punktu personas bez dzīvesvietas vai pastāvīgās uzturēšanās vietas valsts teritorijā var lūgt tās uzskatīt par tādām, kas ienākuma nodokli maksā neierobežoti, ja tās gūst ienākumus Vācijā 1997. gada *ESTG* 49. panta nozīmē, un ar nosacījumu, ka vismaz 90 % šo ienākumu (“relatīvā apmēra sliekšnis”) tiek aplikti ar Vācijas ienākuma nodokli vai ar nodokli neapliekamā ienākuma daļa Vācijā nepārsniedz DEM 12 000 (“absolūtā apmēra sliekšnis”).

I — Valsts tiesību akti

2. Pamata lietā aplūkotajā laika posmā fizisko personu aplikšanas ar nodokli vispārējo sistēmu Vācijā reglamentēja Likums par ienākuma nodokli tā redakcijā, kas tika piemērota 1997. gadā (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā — “1997. gada *ESTG*”).

4. Turklāt 1997. gada *ESTG* 1.a panta 1. punkta 2. apakšpunktā ir paredzēts, ka Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstu pilsoņiem piemērojot 1997. gada *ESTG* 26. pantu, dzīvesbiedra, kurš maksā neierobežoti ienākuma nodokli atbilstoši 1997. gada *ESTG* 1. panta 1. punktam vai 1. panta 3. punktam, laulāto var uzskatīt par neierobežotu nodokļa maksātāju, ja tā dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās

1 — Oriģinālvaloda — franču.

vieta atrodas citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai EEZ dalībvalsts teritorijā.

5. 1997. gada *EStG* 1. panta 3. punktā minētie nosacījumi turklāt ir jāpiemēro laulātajam, kam dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta neatrodas Vācijā. Tādēļ, lai laulāto nerezidentu uzskatītu par neierobežotu nodokļa maksātāju, ienākumu daļai, kurai uzliek nodokli, ir jābūt vismaz vai vairāk nekā 90 % no visiem globālajiem laulāto ienākumiem, vai arī ar nodokli Vācijā neapliekamie ienākumi nedrīkst pārsniegt absolūtā apmēra sliekšni, proti, summu DEM 24 000 apmērā.

6. Laulāto globālie ienākumi ir jānosaka atbilstoši Vācijas tiesību normām, nenodalot Vācijā un ārvalstīs gūtos ienākumus. Tā kā 1997. gada *EStG* 1. panta 3. punkta otrā teikuma kopā ar 1.a panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumos nav ietverta īpaša norma par ienākumu noteikšanas sistēmu, iesniedzējtiesas skatījumā “ienākuma” jēdziens ir jāatvasina no Vācijas nodokļu tiesību normām ienākuma nodokļa jomā, pat ja dzīvesvietas dalībvalsts paziņojumā par maksājāmā nodokļa apmēru minētie ienākumi nav minēti vispār vai ir minēti kā no nodokļa atbrīvoti ienākumi.

7. Atbilstoši 1997. gada *EStG* 26. pantam uz laiku šķirti laulātie, kas abi ir neierobežoti nodokļa maksātāji 1997. gada *EStG* 1. panta 1. punkta vai 1.a panta nozīmē, var lūgt noteikt kopīgu maksājamo nodokli.

8. Šādā gadījumā atbilstoši 1997. gada *EStG* 26.b pantam laulāto ienākumus saskaita un tiem kopā uzliek nodokli. Laulātie tādējādi ir uzskatāmi par kopīgi atbildīgiem par nodokļa maksāšanu.

9. Šīs metodes mērķis ir ievērot laulāto personiskos un ģimenes apstākļus, lai samazinātu nodokļa nastu, ja pastāv būtiska atšķirība starp laulāto gūtajiem ienākumiem vai vienam no laulātajiem vispār nav ienākumu. Tādējādi ir nodrošināts neapliekamais minimums, jo laulātie saņem abas neapliekamā minimuma daļas, kuras ir atbrīvotas no ienākuma nodokļa.

10. Turklāt ir jāprecizē, ka atbilstoši 1997. gada *EStG* 22. panta 1. apakšpunktam ienākumi, kas gūti no periodiskiem pabalstiem, kas nav saistīti ar 1997. gada *EStG* 2. panta 1. punkta 1.–6. apakšpunktā minēto

veidu ienākumiem², aprēķinot 1997. gada *EStG* 1. un 1.a pantā minētos sliekšņus, ir jāņem vērā kā tādi, kas ietilpst kategorijā “citi ienākumi”.

11. Visbeidzot, atbilstoši 1997. gada *EStG* 3. panta 1. apakšpunkta d) ievilkumam un 67. pantam bērna kopšanas pabalsts un izglītības pabalsts, ko izmaksā saskaņā ar Vācijas tiesībām, ir uzskatāmi par valsti gūtiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa.

II — Fakti un tiesvedība pamata lietā

12. 1997. gadā Maindls [*Meindl*], Vācijā dzīvojošs Austrijas pilsonis, šajā valstī guva ienākumus no neatkarīgas profesionālās un amatniecības darbības DEM 138 422 apmērā. Šajā pašā gadā viņa laulātā Maindla-Bergere [*Meindl-Berger*], kas dzīvoja Austrijā, nestrādāja un no Austrijas Republikas saņēma bērna piedzimšanas pabalstu ATS 142 586 apmērā, bērna kopšanas pabalstu ATS 47 117 apmērā un ģimenes pabalstus ATS 15 600 apmērā, kas kopā atbilst DEM 26 994,73.

2 — Šie 1997. gada *EStG* 2. panta 1. punkta pirmajā teikumā minētie ienākumi ir tādi, kas ir gūti no lauksaimnieciskās vai mežkopības darbības, no mākslinieciskās vai saimnieciskās darbības, no neatkarīgas profesionālās darbības, no algotas profesionālās darbības, no ieguldītā kapitāla un nomas.

13. Atbilstoši Austrijas nodokļu tiesību normām Maindlas-Bergeres saņemtie “ienākumi” nav apliekami ar nodokli.

14. Atbilstoši Vācijas tiesību normām Maindls lūdza *Finanzamt* [Finanšu pārvaldi], kas ir atbildīgā Vācijas iestāde nodokļu jautājumos, aprēķināt kopīgu ienākumu nodokli. Viņa lūgumu šī iestāde noraidīja, Maindla ienākumiem uzliekot nodokli individuāli DEM 45 046 apmērā, tādējādi aplūkojot viņu kā neprecētu personu.

15. *Finanzamt* skatījumā, pirmkārt, nav izpildīti 1997. gada *EStG* 1.a panta 1. punkta 2. apakšpunktā un 1. panta 3. punktā paredzētie nosacījumi, jo laulāto ienākumu daļa, kas ir gūta Vācijā, ir mazāka par 90 % no kopējās ienākumu summas. Otrkārt, Maindlas-Bergeres Austrijā saņemto ienākumu summa pārsniedz DEM 24 000 sliekšni, kas noteikts 1997. gada *EStG* noteikumos 1. panta 3. punkta otrajā teikumā kopā ar 1.a panta 1. punkta 2. apakšpunkta pēdējo teikumu.

16. *Finanzamt* uzskata — tā kā Maindlas-Bergeres saņemtie kompensējošie pabalsti nav reglamentēti Vācijas tiesību normās, tie nav atbrīvoti no ienākuma nodokļa atbilstoši 1997. gada *EStG* 3. panta 1. apakšpunkta d) ievilkumam. Šī iemesla dēļ atbilstoši

1997. gada *EStG* 22. panta 1. apakšpunktam, nosakot apmēra sliekšni, šie pabalsti ir jāņem vērā kā ārvalstis gūti ienākumi.

17. Pēc noraidītas sūdzības attiecīgajā iestādē, Maindls iesniedza prasību atcelt *Finanzamt* lēmumu tiesvedības kārtībā *Finanzgericht* [Finanšu tiesa]. Tā viņa prasību atzina par pamatotu un nosprieda, ka viņam bija tiesības prasīt kopīga ienākuma nodokļa aprēķināšanu un jēdziens “ienākumi” ir interpretējams šauri atbilstoši Kopienu tiesībām.

18. *Finanzamt* iesniedza kasācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa].

III — Prejudiciālais jautājums

19. *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Līguma 52. pants ir pārkāpts, ja nodokļu maksātājam rezidentam atsaka ar ienākuma nodokli aplikt viņa un viņa Austrijā dzīvojo-

šās laulātās, no kuras viņš nav šķīries, kopējos ienākumus, jo šī laulātā ir saņēmusi vienlaicīgi vairāk nekā 10 % no kopējiem ģimenes ienākumiem un vairāk nekā DEM 24 000, un ja šie ienākumi saskaņā ar Austrijas tiesību normām ir atbrīvoti no nodokļa?”

IV — Vērtējums

20. Vispirms ir jāizvērtē, vai Maindla apstākļiem ir piemērojams Līguma 52. pants.

21. Pretēji Vācijas valdības viedoklim neredzu pamatu šaubām par *Bundesfinanzhof* veikto analīzi, kurā ir atzīts, ka Maindla apstākļiem ir piemērojams Līguma 52. pants.

22. Pirmkārt, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Līguma 52. pantu nepiemēro apstākļiem, kas izveidojušies tikai vienas dalībvalsts teritorijā³. Šajā gadījumā Austrijas pilsonis Maindls strādā un dzīvo Vācijā, kas apstiprina, ka apstākļi attiecas ne tikai uz vienu dalībvalsti. Otrkārt, atbilstoši Līguma 52. pan-

3 — Skat., piemēram, 1991. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-41/90 *Höfner un Elser* (*Recueil*, I-1979. lpp., 37. punkts), 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-332/90 *Steen* (*Recueil*, I-341. lpp., 9. punkts) un 1997. gada 16. janvāra spriedumu lietā C-134/95 *USSL n° 47 di Biella* (*Recueil*, I-195. lpp., 19. punkts).

ta otrajai daļai brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības uzsākt un veikt *pašnodarbinātās* personas darbību. No iesniedzējtiesas lēmuma tomēr izriet, ka Maindls Vācijā veica profesionālo darbību. No minētā izriet, ka viņš ir izmantojis brīvību veikt uzņēmējdarbību.

23. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Līguma 52. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas liedz atteikt Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam aprēķināt kopīgu ienākuma nodokli ar viņa Austrijā dzīvojošo laulāto, no kuras viņš nav šķīries, tāpēc, ka šī laulātā ir saņēmusi vienlaikus vairāk nekā 10 % no kopējiem ģimenes ienākumiem un vairāk nekā DEM 24 000, ja minētās laulātās saņemtie ienākumi atbilstoši Austrijas tiesību normām ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.

24. Vācijas valdība uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

25. Es nepiekrītu šim viedoklim.

26. Vispirms ir jāatgādina, ka tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, un šī kom-

petence tām ir jāizmanto ievērojot Kopienas tiesības⁴. No minētā izriet, ka, izmantojot šo kompetenci, dalībvalstis nedrīkst pārkāpt Līgumā nodrošinātās pamatbrīvības, t.sk. brīvību veikt uzņēmējdarbību⁵.

27. Tas nozīmē arī to, ka dalībvalstīm ir jāatturas ne tikai no atklātas diskriminācijas pilsonības dēļ, bet arī jebkāda veida slēptas diskriminācijas, ar kuru, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, nonāk pie tāda paša rezultāta⁶.

28. Tomēr diskriminācija tiek radīta tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro līdzīgās situācijās vai ja vienu un to pašu normu piemēro atšķirīgās situācijās⁷.

29. Tiešo nodokļu jomā Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker* un

4 — Skat. it īpaši 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra) un 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling* (*Recueil*, I-13389. lpp., 22. punkts).

5 — Skat. it īpaši 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 13. punkts) un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 40. punkts).

6 — Skat. it īpaši 1974. gada 12. februāra spriedumu lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts), 1991. gada 21. novembra spriedumu lietā C-27/91 *Le Manoir* (*Recueil*, I-5531. lpp., 10. punkts) un 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 26. punkts).

7 — Skat., piemēram, 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 17. punkts).

2003. gada 12. jūnija spriedumā lietā *Gerritse*⁸ ir nospriedusi, ka parasti rezidentu un nerezidentu apstākļi nav līdzīgi. Valsts teritorijā nerezidenta saņemtie ienākumi visbiežāk ir tikai daļa no viņa globālajiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīves vietā. Turklāt personisko nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāti, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personiskos un ģimenes apstākļus, visvieglāk var novērtēt tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti ir attiecīgās personas parastā dzīvesvieta⁹.

30. Šajā gadījumā Maindls, kaut gan būdams Austrijas pilsonis, dzīvo un saņem visus savus ienākumus Vācijā.

31. Neņemot vērā to, viņam piemērotā attieksme atšķiras no tās, ko piemēro Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam rezidentam, kura laulātais, kas negūst ienākumus, arī dzīvo šajā dalībvalstī.

32. Atbilstoši 1997. gada *EStG* Vācijas iestādes atteicās ņemt vērā Maindla personīgos un ģimenes apstākļus, jo viņa laulātā dzīvo

Austrijā un tur saņem ienākumus, kas pārsniedz 10 % no visiem ģimenes ienākumiem un DEM 24 000. Vācijas nodokļu iestādes tādējādi pret Maindlu attiecās kā pret neprecējušos.

33. Tomēr, kā jau mēs iepriekš redzējām, atbilstoši šim pašam 1997. gada *EStG* Vācijā dzīvojošs nodokļu maksātājs, kura laulātā bez nodarbošanās arī dzīvo šis valsts teritorijā, nodokli var maksāt par kopējiem ienākumiem.

34. Vai šo atšķirīgo attieksmi pret Vācijā dzīvojošu nodokļu maksātāju, kura laulātā bez nodarbošanās dzīvo citā dalībvalstī, un Vācijā dzīvojošu nodokļu maksātāju, kura laulātā bez nodarbošanās arī dzīvo šajā dalībvalstī, pamato atšķirīgi objektīvie apstākļi, un tādējādi tos nevar kvalificēt par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ?

35. Es tā nedomāju.

36. Uzskatu, ka Austrijas pilsonis, kas strādā un dzīvo Vācijā un kura laulātā nestrādā un dzīvo citā dalībvalstī, objektīvi atrodas tādā pašā fiskālajā stāvoklī kā Vācijā dzīvojošs

8 — C-234/01 (*Recueil*, I-5933. lpp.).

9 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker* (31. un 32. punkts) un lietā *Gerritse* (43. punkts).

nodokļu maksātājs, kam ir tāda pati nodarbošanās un kura laulātā, dzīvojot šajā pašā dalībvalstī, nestrādā. Abos gadījumos ģimenes ienākumi tiek gūti tikai no viena laulātā rezidenta darbības.

37. Šī saistībā ar nestrādājošās laulātās dzīvesvietu izvirzītā prasība, kas ir atšķirīgās attieksmes pamatā, manuprāt, ir nosacījums, kuru valsts pilsoņi var izpildīt vieglāk nekā citu dalībvalstu pilsoņi, kuru ģimenes locekļi visbiežāk dzīvo ārpus Vācijas teritorijas.

38. Manuprāt, šo divu situāciju līdzība ir jāpārbauda, ievērojot atbilstošu pamatojumu tam, kādu Tiesa norādīja 2000. gada 16. maija spriedumā lietā *Zurstrassen*¹⁰.

39. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka nodokļa maksātājam rezidentam nevar atteikt aprēķināt kopīgu nodokli tikai tādēļ, ka viņa laulātā, no kuras viņš nav šķīries, dzīvo citā dalībvalstī.

40. Nenoliedzami, ka atšķirībā no Cūrstrāsenes [*Zurstrassen*] Maindla-Bergere savas dzīvesvietas valstī saņem ienākumus, kas atbilstoši Vācijas tiesību normām ir uzskatāmi par tādiem, ko apliek ar nodokli.

41. Tomēr no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šie ienākumi *pēc to rakstura* ir Austrijā ar nodokli neapliekami pabalsti.

42. Jāatgādina, ka 2004. gada 1. jūlija spriedumā lietā *Wallentin*¹¹ Tiesa nosprieda, ka ar nodokli neapliekamie ienākumi nav svarīgi ienākumi un tādēļ valsts, kur tie ir gūti, nevar piešķirt fiskālas priekšrocības, ievērojot nodokļu maksātāja personiskos un ģimenes apstākļus.

43. Šajā spriedumā izmantoto risinājumu, manuprāt, var piemērot arī šajā lietā. Pirmkārt, tas, ja Maindla-Bergere pabalstus būtu saņēmusi atbilstoši Vācijas tiesību normām, tie būtu atbrīvoti no nodokļa Vācijā, norāda, ka tos varētu uzskatīt pēc rakstura par atbrīvotiem no nodokļa atbilstoši Vācijas tiesību normām. Tādējādi pabalsti netiktu ietverti laulāto globālo ienākumu aprēķinā. Otrkārt, ja būtu jāpiekrīt Vācijas valdības apgalvojumam, Vācijā dzīvojošā nodokļu maksātāja personiskie un ģimenes apstākļi netiktu ņemti vērā ne Vācijā, ne Austrijā.

10 — C-87/99 (*Recueil*, I-3337. lpp., 23. punkts).

11 — C-169/03 (*Recueil*, I-6443. lpp., 17. un 18. punkts).

44. Maindls, kas dzīvo Vācijā, Austrijā ienākumus negūst vispār, un vienīgie šajā valstī saņemtie ģimenes līdzekļi ir pabalsti, kas tajā ar nodokli netiek aplikti. Tādēļ Maindla personiskos un ģimenes apstākļus nevar ņemt vērā Austrijā.

47. Līdz ar to uzskatu, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuru laulātais bez nodarbošanās dzīvo citā dalībvalstī, un nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuru laulātais bez nodarbošanās dzīvo valsts teritorijā, kas izriet no 1997. gada *ESStG*, ir jāuzskata par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ, ko aizliedz Līguma 52. pants.

45. Jāprecizē, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai diskrimināciju veido arī tas, ka nodokļu maksātāja personiskā un ģimenes situācija netiek ņemta vērā ne valstī, kurā viņš stādā, ne valstī, kurā viņš dzīvo¹².

46. Šajā lietā Vācijas Federatīvā Republika — valsts, kurā Maindls dzīvo, kurā tiek gūti gandrīz visi ģimenes ienākumi un obligāti aplikti ar nodokli — ir labākā vieta, lai ņemtu vērā viņa personiskos un ģimenes apstākļus.

48. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, piedāvāju atbildēt šādi: Līguma 52. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas liedz atteikt Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam aprēķināt kopīgu nodokli ar viņa Austrijā dzīvojošo laulāto, no kuras viņš nav šķīries, tāpēc, ka šī laulātā ir saņēmusi vienlaikus vairāk nekā 10 % no kopējiem ģimenes ienākumiem un vairāk nekā DEM 24 000, ja minētās laulātās saņemtie ienākumi atbilstoši Austrijas tiesību normām ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 38. punkts. Turklāt ir jāprecizē, ka 2002. gada 11. decembra spriedumā lietā C-385/00 *De Groot (Recueil, I-11819. lpp., 101. punkts)* Tiesa nosprieda, ka dalībvalstīm ir jānodrošina personisko un ģimenes apstākļu ņemšanā vērā neatkarīgi no tā, kādā veidā dalībvalstis šo pienākumu savstarpēji izpilda.

V — Secinājumi

49. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) ir interpretējams tādējādi, ka tas liedz atteikt Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam aprēķināt kopīgu nodokli ar viņa Austrijā dzīvojošo laulāto, no kuras viņš nav šķīries, tāpēc, ka šī laulātā ir saņēmusi vienlaikus vairāk nekā 10 % no kopējiem ģimenes ienākumiem un vairāk nekā DEM 24 000, ja minētās laulātās saņemtie ienākumi atbilstoši Austrijas tiesību normām ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.