

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 31. martā*

Lieta C-450/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Niedersächsisches Finanzgericht* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, 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. Lehmuss [*U. Löhmus*] (referents), A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 10. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *U. Schröder* vārdā — R. Geks [*R. Geck*], *Rechtsanwalt*,

— *Finanzamt Hameln* vārdā — P. Kloze [*P. Klose*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvis,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. S. Pilcers [*J.-S. Pilczer*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Mells [*W. Mölls*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2010. gada 9. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18. un 63. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp U. Šrēderu [*Schröder*] un *Finanzamt Hameln* [Hamelnas Finanšu pārvalde] par pēdējās minētās atteikumu atļaut atskaitīt pensiju, ko U. Šrēders ir samaksājis savai mātei, no ienākumiem par Vācijā esošu nekustamo īpašumu izīrēšanu, kurus viņš ir ieguvis, tostarp priekšlaicīgi mantojot.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EKK par Līguma 67. panta [ar Amsterdamas līgumu atcelts pants] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta 1. punktā ir noteikts:

“Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstis atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasificē saskaņā ar I pielikumā ietverto nomenklatūru.”

- 4 Viens no Direktīvas 88/361 I pielikumā minētajiem kapitāla aprites veidiem, kas ir noteikts šī pielikuma XI sadaļā, ir personīgā kapitāla aprīte, kas ietver dāvanas un piešķirumus.

Valsts tiesības

- 5 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 1. pantā, redakcijā, kas bija piemērojama pamata tiesvedībā izskatāmo faktu laikā (*BGBI.* 2002 I, 4210. lpp.; turpmāk tekstā — “*EStG*”), ir noteikts, ka fiziskām personām, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā, ir piemērojams ienākuma nodoklis pilnā apmērā, kamēr personām, kuru domicils, ne arī pastāvīgā dzīvesvieta nav Vācijā, šo nodokli piemēro daļēji, ja Vācijā tās saņem ienākumus *EStG* 49. panta izpratnē. Šajā 49. pantā paredzēto ienākumu vidū ir ienākumi no Vācijā esoša nekustamā īpašuma izīrēšanas.
- 6 *EStG* 10. panta nosaukums ir “Īpašie izdevumi”. Šī panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Īpašos izdevumus, ja tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne arī profesionālie izdevumi, veido šādas izmaksas:

[...]

1. a pensijas un pastāvīgi maksājumi, kas izriet no īpašiem pienākumiem, kam nav ekonomiskas saistības ar ienākumiem, kas neietilpst nodokļa bāzē [...].”
- 7 *EStG* 50. pantā ir ietverti īpaši noteikumi personām, kuras maksā nodokļus daļēji. Saskaņā ar tā 1. punktu:

“Personas, kuras maksā nodokļus daļēji, var atskaitīt ekspluatācijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai profesionālos izdevumus (9. pants) tikai tādā apmērā, kādā tie ir ekonomiski saistīti ar valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem. [...] 10. [...] panti nav piemērojami. [...]”

Pamata tiesvedība un prejudiciālais jautājums

- 8 U. Šrēders ir Vācijas pilsonis, kurš dzīvo Beļģijā, kur viņš strādā algotu darbu.
- 9 Ar 1992. gada 27. aprīļa notariālu aktu viņš no saviem vecākiem ieguva nekustamo īpašumu Vācijā, kurš par labu vecākiem bija apgrūtināts ar servitūtu. Ar 2002. gada 2. decembra notariālu aktu viņu māte viņam un viņa brālim priekšlaicīgas mantošanas ietvaros ir nodevusi citus zemesgabalus Vācijā. Servitūta tiesības, kas mātei līdz tam brīdim bija attiecībā uz vairākiem nekustamajiem īpašumiem, tika pārveidotas par pensiju; atbilstoši tam U. Šrēderam un viņa brālim, sākot no 2002. gada 1. decembra, ik mēnesi bija jāmaksā mātei EUR 1 000.

- 10 2002. gadā U. Šrēders Vācijā ir saņēmis EUR 2785 kā ienākumus no 1992. gadā iegūtā nekustamā īpašuma izīrēšanas un EUR 749,50 no viņa un brāļa kopīpašuma.
- 11 *Finanzamt Hameln* šīs summas izmantoja par pamatu paziņojumam U. Šrēderam par ienākuma nodokļa samaksu par 2002. gadu un atteicās ņemt vērā U. Šrēdera 2002. gada decembrī samaksāto pensiju EUR 1 000 apmērā.
- 12 U. Šrēders par šo atteikumu cēla prasību *Niedersächsisches Finanzgericht* [Lejassaksijas Finanšu tiesa]. Tā norāda, ka iespēja tādai personai kā U. Šrēdera brālis, kurš dzīvo Vācijā un šī iemesla dēļ maksā nodokļus pilnībā, atskaitīt no apliekamās summas šādu pensiju kā īpašos izdevumus, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta, ir noteikta *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] judikatūrā. Pēdējā minētā uzskatot, ka attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas nodoti, priekšlaicīgi mantojot, tādas atlīdzības, par kurām panākta vienošanās, kādas ir pensijas, nav darījumi pret atlīdzību vai pret daļēju atlīdzību, un pilnībā izslēdzot šīs atlīdzības no ienākumu gūšanas jomas.
- 13 Tomēr, kā uzskata iesniedzējtiesa, tādai personai kā U. Šrēders, kurš, būdams nerezidents, tikai daļēji maksā nodokļus par Vācijā gūtajiem ienākumiem, nav tiesību atskaitīt šādu pensiju no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, jo *EStG* 50. panta 1. punktā attiecībā uz viņu ir izslēgta *EStG* 10. panta piemērošana.
- 14 Iesniedzējtiesa turpina šaubīties par šādas atšķirības nodokļu režīmā starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem atbilstību Savienības tiesībām, it īpaši LESD 63. pantam.

- 15 Šādos apstākļos *Niedersächsisches Finanzgericht* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tas, ka ģimenes loceklis, kurš Vācijas Federatīvajā Republikā ir tikai daļējs nodokļa maksātājs, no saviem ienākumiem no nekustamā īpašuma nevar atskaitīt pensijas maksājumus kā īpašos izdevumus atšķirībā no nodokļa maksātāja no saviem ienākumiem pilnā apmērā, ir pretrunā [LESD 63.] un [18.] pantam?”

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

- 16 Vācijas valdība apgalvo, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, pamatojot ar to, ka iesniedzējtiesa nesniedz pietiekamas norādes par faktiskajiem apstākļiem un juridisko kontekstu, lai it īpaši dalībvalstīm ļautu izteikties, saprotot šīs tiesvedības iemeslu. Pirmkārt, trūkstot precizējumu par nekustamā īpašuma nodošanas U. Šrēderam apstākļiem, esošo servitūta tiesību atcelšanu, kā arī par ikmēneša pensijas maksājumu. Otrkārt, esot nepietiekamas norādes par valsts tiesiskā regulējuma saturu un interpretāciju saistībā ar īpašajiem izdevumiem *EStG* 10. panta izpratnē,

kā arī par to, kā tie atšķiras no tādiem citu kategoriju izdevumiem kā ekspluatācijas izdevumi un profesionālie izdevumi.

- 17 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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-10465. lpp., 29. punkts).
- 18 Konkrētāk, attiecībā uz informāciju, kas ir jāiesniedz Tiesai saistībā ar prejudiciāla nolēmuma 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 vērsšanās Tiesā iesniedzējtiesa veiktu visus faktu 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 nolēmumu 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-12471. 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 mātei, izcelsmi un, otrkārt, par valsts tiesiskā regulējuma, par kuru ir pamata tiesvedība, iedarbību attiecībā uz šīs pensijas neatskaitāmību no viņa apliekamajiem ienākumiem. Turklāt iesniedzējtiesa precizē, 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 nolēmumu ir jāuzskata par pieņemamu.

Par lietas būtību

- 23 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 18. un 63. pants ir jāinterpretē tādejādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, ļaujot nodokļu maksātājam rezidentam atskaitīt vienam no vecākiem, kurš viņam ir nodevis īpašuma tiesības uz šajā valstī esošiem nekustamajiem īpašumiem, maksāto pensiju no šo nekustamo īpašumu radītajiem izīrēšanas ienākumiem, šāds atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam.
- 24 Pirmkārt, ir jāidentificē tādai situācijai, par kādu ir pamata tiesvedība, piemērojamais LESD noteikums.
- 25 Attiecībā uz LESD 63. pantu pastāvīgā judikatūra ir tāda, ka, tā kā Līgumā jēdziens “kapitāla aprīte” šī panta 1. punkta nozīmē nav definēts, par vērtīgu norādi ir atzīstama Direktīvas 88/361 I pielikumā pievienotā nomenklatūra, kaut arī tā ir pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EKK līguma 67.–73. pants ir aizstāti ar EK līguma 73.B līdz 73.G pantu, kas kļuvuši par EKL 56.–60. pantu), ievērojot, ka atbilstoši šī pielikuma ievaddaļas trešajam ievilkumam tajā ietvertā nomenklatūra nav izsmēloša attiecībā uz kapitāla aprītes jēdzienu (it īpaši 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-497. lpp., 15. punkts).
- 26 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka mantojumi un piešķirumi, kas ietilpst Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprīte”, ir uzskatāmi par kapitāla aprīti 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 Vācijā esošu nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošana Beļģijā dzīvojošai personai piešķiruma vai priekšlaicīga mantojuma veidā ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.
- 28 Kas attiecas uz LESD 18. pantu, kurā noteikts vispārējs jebkādas diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegums, ir jāatgādina, ka šis noteikums patstāvīgi ir piemērojams tikai Savienības tiesībās reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas LESD noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (it īpaši 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 īpaši 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 šādus 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 Vācijā 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 īpašumu izīrēšanas. Atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta šāds nodokļu maksātājs nerezidents saskaņā ar *EStG* 50. pantu tādu pensiju, kādu U. Šrēders maksā savai mātei sakarā ar priekšlaicīgu mantošanu, nevar atskaitīt no šiem ienākumiem kā īpašos izdevumus *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta izpratnē.
- 32 Mazāk labvēlīga nodokļu režīma piemērošana nerezidentiem var atturēt tos iegādāties un saglabāt [īpašumā] nekustamos īpašumus, kas atrodas Vācijā (pēc analogijas skat. 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 39. punkts). Tas var arī atturēt Vācijas iedzīvotājus par priekšlaicīga mantojuma saņēmējiem iecelt citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, dzīvojošas personas (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Missionswerk Werner Heukelbach*, 25. punkts).
- 33 Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā 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 tādā pašā situācijā viņu dzīvesvietas dēļ.

- 35 Tomēr LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksme ir jānodala no šī paša panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas vai slēptiem ierobežojumiem. Lai tādu valsts nodokļu regulējumu kā pamata lietā aplūkotais, 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 tā ir jāpamato ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Lai to pamatotu, atšķirīgā attieksme turklāt nedrīkst pārsniegt attiecīgajā regulējumā 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 ģimenes stāvokli, visvieglāk 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 Arī tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp

rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un ģimenes 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 īpašumi ir devuši 2002. gadā, ir tikai neliela daļa no viņa šajā pašā gadā kopā gūtajiem ienākumiem.
- 40 Tomēr Tiesa ir uzskatījusi, ka attiecībā uz tādiem 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 šis 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 pilsonības dēļ (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 tāds tiesiskais regulējums, par kādu ir pamata tiesvedība, principā ir pretrunā LESD 63. pantam, ja pensija, ko U. Šrēders maksājis savai mātei, 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 *ESStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta, atšķiras no ekspluatācijas izdevumiem un profesionāliem izdevumiem, kurus saskaņā ar *ESStG* 50. panta 1. punktu daļējs nodokļu maksātājs var atskaitīt tiktāl, ciktāl tie ir atlīdzība par ienākumu avota iegādi. Tādējādi šādas pensijas maksāšana neesot izīrēšanas ienākumu iekasēšanas raksturīgs vai juridisks ienākums, bet vienošanās ģimenes 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 tāda pensijas summa, kādu maksā U. Šrēders, tiktu noteikta atbilstoši maksātāja maksātspējai un saņēmēja iztikas vajadzībām, nemainīgs paliek tas, ka šī sprieduma 40. punktā minētās judikatūras izpratnē tiešās saiknes esamība izriet nevis no jebkādas savstarpējas 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 gūšanas attiecīgajā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Conijn*, 22. punkts).

- 45 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka U. Šrēderam nodotie nekustamie īpašumi vismaz daļēji bija apgrūtināti ar servitūtu, kurš pārvērtās ikmēneša pensijā, kas viņam jāmaksā savai mātei. Tādējādi šķiet, 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 mātei pensiju izriet no Vācijā esošu nekustamo īpašumu īpašuma tiesību nodošanas viņam, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, šī pensija ir izdevumi, kas ir tieši saistīti ar šo īpašumu izmantošanu, tādēļ U. Šrēders šajā ziņā ir nodokļu maksātāja rezidenta situācijai pielīdzināmā situācijā.
- 47 Šajos apstākļos valsts tiesiskais regulējums, kurā ienākumu nodokļa jomā nerezidentiem tiek liegts atskaitīt šādus izdevumus, kas savukārt ir atļauts rezidentiem, ja [tam] nav pienācīga attaisnojuma, ir pretrunā LESD 63. pantam.
- 48 Vācijas valdība nav atsaukusies un iesniedzējtiesa nav norādījusi ne uz vienu primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 49 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, ļaujot nodokļu maksātājam rezidentam atskaitīt vienam no vecākiem, kurš viņam ir nodevis īpašuma tiesības uz šajā valstī esošiem nekustamajiem īpašumiem, maksāto pensiju no šo nekustamo īpašumu radītajiem izīrēšanas ienākumiem, šāds atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam, ciktāl apņemšanās maksāt šādu pensiju izriet no šo nekustamo īpašumu nodošanas.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, ļaujot nodokļu maksātājam rezidentam atskaitīt vienam no vecākiem, kurš viņam ir nodevis īpašuma tiesības uz šajā valstī esošiem nekustamajiem īpašumiem, maksāto pensiju no šo nekustamo īpašumu radītajiem ienākumiem no izīrēšanas, šāds atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam, ciktāl apņēšanās maksāt šādu pensiju izriet no šo nekustamo īpašumu nodošanas.

[Paraksti]