

Lieta C-527/06

R. H. H. Renneberg

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

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

Sprieduma kopsavilkums

1. *Personu brīva pārvietošanās – Darba ņēmēji – Līguma normas – Piemērojamība personām*

(EKL 39. pants)

2. *Personu brīva pārvietošanās – Darba ņēmēji – Vienlīdzīga attieksme – Darba samaksa – Ienākuma nodoklis*

(EKL 39. pants)

1. Kopienas pilsoņa, kas pēc pārcelšanās uz dzīvi no vienas dalībvalsts, kura ir viņa pilsonības valsts, citā veic algotu darbu dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, situācija pēc pārcelšanās 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 situācijas konkrētajā dalībvalstī parasti nav salīdzināmas, jo tām ir objektīvas atšķirības gan no ienākumu avota viedokļa, gan no personīgās nodokļu maksātspējas viedokļa vai arī tēmot vērē personīgo un ģimenes stāvokli. Tomēr, ja pastāv nodokļu priekšrocība, kuras izmantošana tiek atteikta nerezidentiem, atšķirīgā attieksme pret šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām var tikt uzskatīta par diskrimināciju, ja nav nekādu objektīvu situācijas 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; lēdz ar to dzīvesvietas dalībvalsts viņam nevar pieširt 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 nekādas bēstiskus ienākumus dzīvesvietas dalībvalstī, tā, runājot par tās nodokļu maksātspējas ēēšanu vērē, saistēbā ar tās nodarbinātības dalībvalstī atrodas objektīvi ar šīs pēdējās minētās dalībvalsts rezidenta, kas tajā veic arī algotu darbu, stāvokli salīdzināmā situācijā. Ja dalībvalsts, nosakot nodokļu maksātāju rezidentu ienākumu nodokļa bēzi, ēē vērē negatēvos ienākumus no nekustamā ēēšuma, kas atrodas citā dalībvalstī, tai tēpat attiecēbā uz šīs pēdējās minētās valsts rezidentiem, kas visus vai gandrēz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gēst pirmajā minētajā dalībvalstī, bet dzīvesvietas dalībvalstī negēst nekādas bēstiskus ienākumus, šajā sakarā jēē vērē šie ēāši negatēvie ienākumi, jo pretējā gadējumā šo pēdējo minēto nodokļu maksātāju stāvoklis šajā ziēē netiktu ēēmts vērē nevienā no abām attiecēgajām dalībvalstīm.

Attiecēgo atšķirēgo attieksmi neizraisa konkrēto dalībvalstu nodokļu sistēmu atšķirības vien. Pat ja dzīvesvietas dalībvalsts, nosakot tās rezidentu ienākumu nodokļa bēzi, ēātu ēēmt vērē tēdus zaudējumus, nodokļu maksātājs, kas visus vai gandrēz visus savus ienākumus gēst nodarbinātības dalībvalstī, šo priekšrocību katrē ziēē nevarētu izmantot.

Runājot par risku, ka ar nodokļu maksātāja nerezidenta nekustamo ēēšumu saistēti zaudējumi varētu tikt ēēmti vērē divreiz, attiecēgais valsts tiesiskais regulējums paredz novērst šēda riska ēēstenošanos attiecēbā uz nodokļu maksātējiem rezidentiem, kas cietuši ar citā dalībvalstī esošu nekustamo ēēšumu saistētu ienākumu zaudējumus un kuru situācija var tikt pielēdzinēta tēda nodokļu maksātāja nerezidenta stāvoklim, kas visus vai gandrēz visus savus ienākumus gēst attiecēgajā dalībvalstī. Turklē tē šā dalībvalsts gadējumā, kad daēa nodokļu maksātāja darbību tiek veiktas citas dalībvalsts teritorijā, kas nav valsts, kurā tas veic algotu darbu, var lēgt no citas dalībvalsts kompetentajā mēestēdē mēēbkēdu informāciju, kas tai ēātu ēāreizi noteikt ienākuma nodokli, vai citēdu informāciju, ko tē uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu precēzu ienākuma nodokļa summu, kas nodokļu maksātējam ir jēmaksā saskaēē ar tās ēēmērojamiem tiesēbu aktiem.

Lēdz ar to šēda atšķirēga attieksme, kas ir pamatota ar dzīvesvietu, ir diskriminējoša, jo, lai arī ar citā dalībvalstī esošu nekustamo ēēšumu saistēti negatēvie ienākumi, nosakot nodokļu maksātāju, kas strēdē un dzīvo konkrētajā dalībvalstī, ienākumu – *inter alia* darba ienākumu – nodokļa bēzi, šajā dalībvalstī tiek ēēmti vērē, tie nevar tikt ēēmti vērē tēda nodokļu maksātāja gadējumā, kas visus vai gandrēz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gēst no algota darba šajā ēāšā dalībvalstī, bet dzīvo citā dalībvalstī. Tē tad šēds valsts tiesiskais regulējums ir principā ar EKL 39. pantu aizliegts darba ēēmāju brēvas pērvietošans ēērobežojums.

(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 līgumu 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. Klučka], U. Lehmušs [U. Lõhmus] un P. Linda [P. Lindh],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 22. maija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Rennebergs [Renneberg] pats,
- Nīderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un M. de Hrīfe [M. de Grave], pārstāvji,
- Zviedrijas valdības vārdā – K. Vistranda [K. Wistrand], pārstāve,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liāls [R. Lya], A. Veimārs [A. Weimar] un V. Roelss [W. Roels], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2008. gada 25. jūnija tiesas sēdē,

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 pārvēršanas atteikumu – nosakot tādēļ ienākuma nodokļa bāzi, kas viņam jāmaksā Nīderlandē, kur viņš gūst visus darba ienākumus, – ņemot vērā ar nekustamo īpašumu, kas Beļģijā pieder Rennebergam un kurā viņš pats dzīvo, saistīto īres ienākumu zaudējumu.

Atbilstošās tiesību normas

Konvencijas normas

3 1970. gada 19. oktobrī Nīderlandes Karalistes un Beļģijas Karalistes valdību Briselē parakstītais konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma 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 jādziens “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:

“Ienākumi 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 ienākuma bāzē [var] iekļaut tos ienākuma vai īpašuma elementus, kas atbilstoši šīs konvencijas noteikumiem ir apliekami ar nodokli Beļģijā;

2) ņemot vērā valsts tiesiskajā regulājumā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ietvertoto noteikumu par zaudējumu kompensāšanu 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 ienākuma summu vai īpašuma summu, kura ir iekļauta 1) [apakšpunktā] paredzētajā ar nodokli apliekamā ienākuma bāzē un kura ir apliekama ar nodokli Beļģijā saskaņā ar [inter alia] konvencijas 6. [pantu], un

kopējā ienākuma summu vai kopējā pašuma summu, kas veido 1) [apakšpunktā] paredzēto ar nodokli apliekamo ienākuma bāzi.

7 Šīs konvencijas 25. panta ar nosaukumu "Nediskriminācija" 3. punktā noteikts:

"Fiziskām personām, kas ir rezidenti vienā no abām valstīm, otrā valstī ir tiesības uz personāg rakstura nodokļu atskaitījumiem, atlaidēm un samazinājumiem, ko šī valsts piešķir saviem rezidentiem sakarā ar to stāvokli vai īpašības pieņēmumiem."

Valsts tiesiskais regulējums

8 1964. gada 16. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*, 1964. gada *Staatsblad* Nr. 519; turpmāk tekstā – "WIB") redakcijā, kura piemērojama pamata lietas faktiem, 1. pantā "valsts" nodokļu maksātāji (turpmāk tekstā – "nodokļu maksātāji rezidenti") ir definēti kā fiziskas personas, kas dzīvo Nīderlandē, tiem pretstatot "ārvalstu" nodokļu maksātājus (turpmāk tekstā – "nodokļu maksātāji nerezidenti"), kas ir fiziskas personas, kas, nedzīvojot šajā dalībvalstī, tajā tomēr gūst ienākumus.

9 Nodokļu maksātāji rezidenti maksā nodokli par visiem saviem ienākumiem, bet nodokļu maksātāji nerezidenti to maksā tikai par saviem Nīderlandē gūtajiem ienākumiem.

10 Runājot par nodokļu maksātājiem rezidentiem, ar nodokli apliekamos ienākumus veido jebkur pasaulē gūtie bruto ienākumi, no kuriem atskaitīti atskaitīmie zaudējumi (*WIB* 3. pants). Šajos ienākumos ietilpst *inter alia* neto ienākumi no darba un kapitāla (*WIB* 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts), tostarp priekšrocība nodokļu maksātājam personīgi apdzīvot viņam piederošu nampašumu.

11 Saskaņā ar *WIB* 42.a panta 1. punktu šī priekšrocība ir noteikta kā konkrēta summa, neņemot vērā citas priekšrocības, izmaksas, izdevumus un vērējamās samazināšanas, kas nav parāda procenti, finanšu aizdevuma izmaksas un periodiski ilgtermiņa nomas vai nekustamā pašuma īres maksājumi.

12 Saskaņā ar *WIB* 4. panta 2. punktu, ja, aprēķinot neto ienākumus, tie ir negatīvi, negatīvo summu atskaita no bruto ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli.

13 Piemērojot visus šos noteikumus, nodokļu maksātājam rezidentam tas nepārprotami nozīmē, ka parāda, kas radies pašumā esošā nampašuma finansēšanai, procenti pilnībā tiek atskaitīti no bruto ienākumiem un līdz ar to no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pat ja procenti pārsniedz priekšrocību, ko nodokļu maksātājam rada tas, ka viņš pats dzīvo tam piederošā nampašumā.

14 Kā konstatē iesniedzējtiesa, ja nodokļu maksātājs rezidents gūst negatīvus ienākumus no nekustamā pašuma, kas atrodas Beļģijā, šo ienākumu negatīvo elementu var atskaitīt no Nīderlandē ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, ņemot vērā, ka nākamajā gadā, kurā no šī nekustamā pašuma ir gūti pozitīvi ienākumi, atskaitījums, lai novērstu nodokļa dubultu uzlikšanu, tiks aprēķināts, šos zaudējumus atskaitot no šiem pozitīvajiem ienākumiem saskaņā ar nodokļu konvencijas 24. panta 1. punkta 2) apakšpunktu apvienojumā ar 1989. gada 21. decembra rīkojuma par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu (*Besluit voorkoming dubbele belasting 1989*, 1989. gada *Staatsblad* Nr. 594; turpmāk tekstā – "1989. gada rīkojums") 3. panta 4. punktu.

Nodokļu režīms attiecībā uz Beļģijas rezidentu, kas Nīderlandē gūst darba ienākumus

15 Nodokļu režīms, kas piemērojams Beļģijā rezidējošam nodokļu maksātājam, 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 juridiskās 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 atziniem 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 režīmam, 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, 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 gēti, viš atrodas ar nodokļu maksātājiem rezidentiem lielā mērā salīdzināmā situācijā.

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

30 Šā tiesa uzskata, ka atšķirībā no gadījuma, kad, uzliekot tiešos nodokļus, tiek ņemta vērā personiskā situācija un īimenes 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 dažādās dalībvalstīs tāpēc, 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 gēti citā dalībvalstī, kurā viš nedzīvo, – šā 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 šā valdība ir atbildējusi ar Tiesas kanceleji 2008. gada 24. aprīlī iesniegtu vēstuli.

Par prejudiciālo jautājumu

33 Uz dodama šo jautājumu, iesniedzējtiesa būtu jā vēlas noskaidrot, vai EKL 39. un/vai 56. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru Kopienas pilsonis, kas nedzīvo tajā dalībvalstī, kurā viš gēst visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus, nevar, nosakot šo ienākumu nodokļa bāzi šajā dalībvalstī, atskaitīt negatīvos ienākumus no viņam piederošas mējas, 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 Kopienų 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 brīvību pārvietoties.

36 Šajā ziņā jāatzīst, ka jebkurš Kopienų pilsonis, kas veic algotu darbu citā dalībvalstī, kura nav viņa dzimšanas valsts, neatkarīgi no viņa dzimšanas valsts 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 tādā Kopienų pilsoņa kā Rennebergs, kas pēc pārcelšanās uz dzīvi no vienas dalībvalsts citā veic algotu darbu dalībvalstī, kura nav viņa dzimšanas valsts, 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, neapņēmis piemērotu tādai 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 ar 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 situāciju, kas nav objektīvi salīdzināmas, un tādā nav nekāda ziņā diskriminācija.

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

apliekamos ienākumus gēst šajā valstī, 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 ņemti vērā nodokļu maksājuma rezidenta gadījumā, bet ne nodokļu maksājuma nerezidenta situācijā.

– Tiesas vērtējums

43 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka visu Līguma noteikumu par personu brīvību pārvietošanas mērķis ir atvieglot Kopienas pilsoņu visu veidu profesionālās 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 citā dalībvalsts 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 lūmuma 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 gētos ar nodokli apliekamos ienākumus, tiktu ņemti vērā negatīvie ienākumi no viņa nekustamā īpašuma Beļģijā.

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

47 Tādējādi jāizvērtē, vai, kā to apgalvo Nīderlandes un Zviedrijas valdības, šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret nodokļu maksājumiem, 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 faktorus, 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 Kopienu 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 pašuma, 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 šā pašuma 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 pašuma, kas atrodas Beļģijā, tad pretēji Nīderlandes valdības apgalvojumiem atskaitēšanas atteikums tādā nodokļu maksātājam kā Rennebergs, šīet, neizriet no šajā konvencijā noteiktās izvēles kompetenci aplikēt ar nodokli šīs konvencijas piemērošanas jomā ietilpstošos nodokļu maksātāju ienākumus no nekustamā pašuma pieširt daļbvalstij, kuras teritorijā atrodas attiecīgais nekustamais pašums.

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 daļbvalstī parasti nav salīdzināmas, jo tām ir objektīvas atšķirības gan no ienākumu avota viedokļa, gan no personīgās nodokļu maksātāja 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, atšķirīgā attieksmē pret šā m 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 šām kategorijām (iepriekš minētais spriedums lietā *Talotta*, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Tā tas ir *inter alia* tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents dzīvesvietas daļbvalstī negēst bēstiskus ienākumus un galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu gēst no nodarbinātības daļbvalstī veikta darbības; līdz ar to dzīvesvietas daļbvalsts 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 daļbvalstī, ne nodarbinātības daļbvalstī netiek ņemts vērā tādā nerezidenta personiskais un ģimenes stāvoklis, kas galveno savu ienākumu daļu un gandrīz visus savus ģimenes ienākumus gēst daļbvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas daļbvalsts (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 maksātāju saistītām nodokļu priekšrocībām, kas nav pieširtas ne dzīvesvietas, ne nodarbinātības daļbvalstī.

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 nerezidenti, kas k? Rennebergs visus vai gandr?z visus savus ar nodokli apliekamos ien?kumus g?st N?derland?, attiecina nodok?u maks?t?jiem rezidenti, 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 rezidenti, 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 jautājums? Nīderlandes valdības arguments, ka negatīvās sekas nodokļu jomā, kas Rennebergam radušās, iegādājoties nekustamo īpašumu Beļģijā, izriet no abu attiecīgo dalībvalstu iekšējo nodokļu sistēmu atšķirībām.

73 Šī valdība norāda, ka šīs atšķirības izpaužas tādējādi, ka Nīderlandes nodokļu sistēmā hipotekārā aizdevuma procentus ļauj atskaitīt no darba ienākumiem, bet Beļģijas nodokļu sistēmā šī iespēja nav paredzēta. Saskaņā ar Beļģijas nodokļu tiesību hipotekārā aizdevuma procenti var tikt atskaitīti tikai no ienākumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu. Līdz ar to, pat ja attiecīgā persona darba ienākumus guvusi Beļģijā, negatīvā hipotekārā aizdevuma procentu summu no šiem ienākumiem atskaitīt nevar.

74 Pēc šīs valdības domām, ne jau Nīderlandes sistēmas piemērošana *per se* Rennebergam nodokļu jomā radījusi negatīvas sekas, bet gan tas, ka Beļģijas nodokļu sistēmā hipotekārā aizdevuma procentus ļauj atskaitīt daudz mazāk mērķēti nekā Nīderlandes nodokļu sistēmā. Tas, ka Rennebergs Beļģijā nevar panākt, ka tiek ņemti vērā viņa negatīvie ienākumi, ir tāpēc, ka viņš ir pārcēlies uz dzīvi šajā dalībvalstī, nevis tāpēc, ka tiek piemērots Nīderlandes nodokļu tiesiskais regulējums. Ja Līgumā garantēto brīvību ierobežojumu izraisījušas tikai valstu nodokļu sistēmu atšķirības, tad tas Kopienas tiesību s nav aizliegts.

75 Šajā sakarā jāatzīmē, ka pretēji Nīderlandes valdības apgalvojumiem atšķirīgo attieksmi pamata lietā neizraisa tikai attiecīgo valstu nodokļu tiesību aktu atšķirības. Pat ja Beļģijas ienākuma nodokļa sistēmā ir tāda, kā to apraksta Nīderlandes valdība, un pat ja Beļģijas Karaliste, nosakot tās rezidentu ienākumu nodokļa bāzi, ļauj ņemt vērā tādus zaudējumus kā pamata lietā, nodokļu maksātājs tādā situācijā kā Rennebergs, kas visus vai gandrīz visus savus ienākumus gūst Nīderlandē, šo priekšrocību katrā ziņā nevarētu izmantot.

76 Turklāt jānoraida arī cits šajā kontekstā tiesas sēdē izvirzītais Nīderlandes valdības arguments, ka būtībā pastāv risks, ka ar Beļģijā esošu nodokļu maksātāja nerezidenta nekustamo īpašumu saistīti zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz.

77 Pirmkārt, valsts tiesiskais regulējums par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu kopā ar nodokļu konvencijas 24. panta 1. punkta 2. apakšpunktu paredz novērst šāda riska īstenošanos attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem, kas cietuši ar Beļģijā esošu nekustamo īpašumu saistītu ienākumu zaudējumus un kuru situācija var tikt pielīdzināta tādā nodokļu maksātāja nerezidenta kā Rennebergs stāvoklim.

78 Otrkārt, dalībvalsts, lai saņemtu no citas dalībvalsts atbildīgajām iestādēm visu informāciju, kas tai ļauj pareizi noteikt ienākuma nodokli, vai citādu informāciju, ko tā uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu precīzu ienākuma nodokļa summu, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā saskaņā ar tās piemērojamiem tiesību aktiem, gadījumā, kad daļa nodokļu maksātāja darbību tiek veiktas citas dalībvalsts teritorijā, kas nav valsts, kurā tas veic algotu darbu, var atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo [..] nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) (šajā sakarā skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp., 42. punkts).

79 Līdz ar to, kā Komisija apgalvojusi tiesas sēdē, tādā atšķirīgā attieksmē kā pamata prāvā, kas ir pamatota ar dzīvībai, ir diskriminācija, jo, lai arī ar citā dalībvalstī esošu nekustamo īpašumu saistīti negatīvie ienākumi, nosakot nodokļu maksātāja, kas strādā un dzīvo konkrētajā dalībvalstī, ienākumu – *inter alia* darba ienākumu – nodokļa bāzi, šajā dalībvalstī tiek ņemti vērā, tie nevar tikt ņemti vērā tādā nodokļu maksātāja gadījumā, kas visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gūst no algota darba šajā pašā dalībvalstī, bet

dz?vo cit? dal?bvalst?.

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

81 Tom?r j?noskaidro, vai šis ierobe?ojums ir pie?aujams. Saska?? ar Tiesas judikat?ru L?gum? garant?tas pamatbr?v?bas ierobe?ojošs 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, I?2421. lpp., 33. punkts, un 2007. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?40/05 *Lyyski*, Kr?jums, I?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.