

ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA
[L. A. GEELHOED] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 27. janvārī¹

I — Ievads

1. Šajā lietā izvirzītais jautājums ir par to, vai Vācijā dzīvojošs Vācijas pilsonis var atsaukties uz EKL 12. pantu un 18. panta 1. punktu, lai viņam no viņa ienākumu nodokļa deklarācijas atļautu kā īpašos izdevumus atskaitīt uzturlīdzekļus, ko viņš maksā savai šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā.

3. EKL 17. pants izveido Savienības pilsonību un piešķir šo statusu ikvienai personai, kurai ir dalībvalsts pilsonība. Savienības pilsoņiem ir ar EK līgumu piešķirtās tiesības un ar to uzliktie pienākumi.

4. EKL 18. panta 1. punkts garantē katram pilsonim tiesības brīvi pārvietoties uz dzīvot dalībvalstīs, ievērojot Līgumā noteiktos ierobežojumus un nosacījumus, kā arī īstenošanai paredzētos pasākumus.

II — Atbilstošās tiesību normas

B — Vācijas tiesības

A — Kopienas tiesības

2. EKL 12. pants aizliedz jebkādu diskrimināciju pilsonības dēļ, piemērojot EK līgumu.

5. Likuma par ienākuma nodokli [*Einkommensteuergesetz*] (turpmāk tekstā — “*EStG*”) 10. panta 1. punkta 1. apakšpunkts nosaka, ka uzturlīdzekļi šķirtajam laulātajam, kas ir pilnīgi atbildīgs par ienākuma nodokļa samaksu, var tikt atskaitīti par 1994.–1997. gada norēķinu periodu apmērā līdz DEM 27 000, pamatojoties uz maksātāja lūgumu un ar saņēmēja piekrišanu. Saskaņā ar *EStG* 22. panta 1.a punktu summas, ko uzturlīdzekļu maksātājs var atskaitīt no ienākumiem saistībā ar 10. panta 1. punkta

¹ — Oriģinālvaloda — angļu.

1. apakšpunktu, kļūst par uzturlīdzekļu saņēmēja apliekamo ienākumu (saskaņā ar tā saukto atbilstības principu). Lai uzturlīdzekļu maksājumi būtu atskaitāmi, nav nepieciešams, lai to saņēmējs tiešām maksātu nodokli par šīm summām. Ja uzturlīdzekļu saņēmējam jādeklarē maksājumi [aplūkšanai ar] nodokli, tad persona, kas veic šos maksājumus, ir civiltiesiski atbildīga par attiecīgā ienākuma nodokļa samaksu. Saskaņā ar *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu uzturlīdzekļi šķirtajam laulātajam var arī tikt atskaitīti gadījumā, ja saņēmējs nav pilnībā atbildīgs par ienākuma nodokļa samaksu, bet šim saņēmējam ir dzīvesvieta (vai ierastā uzturēšanās vieta) citā Eiropas Savienības dalībvalstī. Attiecībā uz Austriju šis noteikums ir piemērojams, sākot ar 1994. taksācijas gadu. Tomēr šī iespēja ir pieejama tikai tad, ja ārvalstu kompetenta nodokļu iestāde ir apliecinājusi, ka uzturlīdzekļi, ko saņēmis bijušais laulātais, ir tikuši aplikti ar nodokļiem.

par 1996. gadu saskaņā ar *de facto* kopējo taksācijas režīmu [*Realsplitting*]. Tomēr Finanšu pārvalde [*Finanzamt*] neņēma vērā šos uzturlīdzekļu maksājumus ienākuma nodokļa aprēķina paziņojumos par 1994.–1997. gadu, jo Šemps neiesniedza Austrijas nodokļu iestāžu apliecinājumu par to, ka maksājumi Austrijā tiešām ir aplikti ar nodokļiem. Patiesībā Šemps neiesniedza un nevarēja iesniegt šādu apliecinājumu, jo saskaņā ar Austrijas ienākuma nodokļa tiesībām uzturlīdzekļus principā nav paredzēts aplikt ar nodokli, kā arī tos atskaitīt no apliekamā ienākuma. No lietas materiāliem izriet, ka gadījumā, ja viņa bijusi sieva dzīvot Vācijā, Šemps varētu atskaitīt visu uzturlīdzekļu maksājumu summu. Turklāt, sievai nevajadzētu tos deklarēt, tā kā viņas ienākumi ir zemāki par apliekamo minimumu (iztikas līmeni).

III — Fakti, procedūra un prejudiciālie jautājumi

6. Vācijā dzīvojošais Vācijas pilsonis Šemps [*Schempp*] maksā uzturlīdzekļus savai šķirtajai laulātajai, kas dzīvo Austrijā. Savās ienākuma nodokļa deklarācijās par 1994.–1997. gadu viņš centās atskaitīt šos maksājumus kā īpašos izdevumus saskaņā ar *EStG* 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktu saistībā ar *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu DEM 8 760 apmērā par 1994., 1995. un 1997. gadu un DEM 10 230 apmērā

7. Šemps iesniedza iebildumus pret Finanšu pārvaldes aprēķinu paziņojumiem, pamatojoties uz to, ka attiecīgie *EStG* noteikumi ir pretrunā EKL 12. pantam un 18. pantam. Finanšu pārvalde 1999. gada 27. jūlijā noraidīja šos iebildumus. Vēlāk, kad prasību, ko viņš pēc tam iesniedza par šo lēmumu, noraidīja *Finanzgericht* [Finanšu tiesa], viņš iesniedza apelācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa]. Uzskatot, ka nav skaidrs, kā interpretējams EKL 12. un 18. pants attiecībā uz *EStG* normu piemērošanu, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un saskaņā ar EKL 234. pantu lūgt

Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par **IV — Vērtējums**
šādiem diviem jautājumiem:

“1. Vai EKL 12. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj piemērot *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, saskaņā ar kuriem Vācijā dzīvojošs nodokļu maksātājs nevar atskaitīt uzturlīdzekļus, kas samaksāti tā bijušajam dzīvesbiedram, kurš dzīvo Austrijā, kaut gan viņam būtu tādas tiesības, ja uzturlīdzekļu saņēmējs dzīvotu Vācijā?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu negatīva: vai EKL 18. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj piemērot *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, saskaņā ar kuriem Vācijā dzīvojošs nodokļu maksātājs nevar atskaitīt uzturlīdzekļus, kas samaksāti tā bijušajam dzīvesbiedram, kurš dzīvo Austrijā, kaut arī viņam būtu tādas tiesības, ja uzturlīdzekļu saņēmējs dzīvotu Vācijā?”

9. Pirmkārt, jāatzīmē, ka prejudiciālo jautājumu mērķis ir noskaidrot, vai divas *EStG* normas ir saderīgas ar EKL 12. un 18. pantu. Lai arī Tiesa nevar sniegt tiešu atbildi uz šādi formulētiem jautājumiem, tā var atbildēt uz jautājumu, vai tāda veida nacionālās normas var tikt uzskatītas par saderīgām ar šiem Līguma noteikumiem.

A — Pirmais jautājums

10. Savā pirmajā prejudiciālajā jautājumā *Bundesfinanzhof* vaicā, vai tas ir pretrunā EKL 12. pantam, ja dalībvalsts atsakās samazināt nodokļu maksātāja apliekamo ienākumu par uzturlīdzekļiem, kas samaksāti tā bijušajam dzīvesbiedram, kurš dzīvo Austrijā, kaut gan viņam būtu tādas tiesības, ja uzturlīdzekļu saņēmējs dzīvotu Vācijā.

1) EKL 12. panta piemērošanas joma

8. Rakstiskus apsvērumus iesniedza Šemps, Vācijas un Niederlandes valdības un Komisija.

11. Diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegums, kas noteikts EKL 12. pantā, ir

izmantojams tikai gadījumos, uz ko attiecas EK līgums. Ņemot vērā to, ka Šemps, kurš kā ieinteresētā puse dzīvo un strādā Vācijā, saskaras ar problēmu, kas attiecas uz viņa ienākumu nodokli Vācijā, vienīgais pārrobežu elements ir apstāklis, ka viņš maksā uzturlīdzekļus savai bijušajai laulātajai Austrijā. Var rasties šaubas, vai ir pietiekama saikne starp viņa situāciju un Kopienas tiesībām.

jas aizlieguma principu, jābūt saiknei starp lietas apstākļiem un EK līgumā garantēto pārvietošanās brīvību. Tā kā nevis Šemps, bet viņa bijusī sieva izmantoja tiesības uz brīvu pārvietošanos uz citu dalībvalsti, tad viņš nevar atsaukties uz EKL 12. pantu. Saskaņā ar to viedokli šī ir Vācijai pilnīgi iekšēja situācija. Nīderlandes valdība šai ziņā velk paralēles ar lietu *Werner*, kurā Tiesa nosprieda, ka tas apstāklis, ka persona, kas veikusi visas ekonomiskās darbības tajā dalībvalstī, kuras pilsones viņa ir, bet dzīvoja citā dalībvalstī, neliedz pirmajai dalībvalstij uzlikt viņai smagāku nodokļu nastu³.

12. Šajā sakarā, atsaucoties uz Tiesas spriedumu lietā *Saint-Gobain*, Šemps atzīmē, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka augstākas nodokļu likmes piemērošana tam valsts nodokļu maksātājam Vācijā, kurš pārskaitījis noteiktus maksājumus nerezidentam, tikai tā iemesla dēļ, ka saņēmējs ir ārvalstu, bet ne Vācijas pilsonis, veido netiešu diskrimināciju². Komisija uzskata, ka, lai arī viņš pats nav izmantojis tiesības uz brīvu pārvietošanos uz citu dalībvalsti, Šemps tomēr var atsaukties uz EKL 12. pantu saistībā ar EKL 18. panta 1. punktu. Tā kā šķirts pāris ir uzskatāms par nodokļu vienību saskaņā ar atbilstības principu Vācijas nodokļu tiesībās, uzskatāms, ka tas apstāklis, ka Šempa bijusī laulātā ir izmantojusi savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, var tikt piedēvēts arī viņam.

13. Savukārt Vācijas un Nīderlandes valdības uzsver, ka, lai varētu piemērot diskrimināci-

14. Sākotnēji šķiet, ka ir virkne iemeslu, lai uzskatītu šajā lietā risināmo problēmu par tādu, kas neietilpst Kopienas tiesību *ratione materiae* piemērošanas jomā. Pirmkārt, vairums būtisko faktu, kas attiecas uz Šempa gadījumu, ir koncentrējušies Vācijā, kas liek domāt par to, ka šī tiesām ir iekšēja situācija, kam Kopienas tiesības nav piemērojamas. Otrkārt, saikne ar tiesībām brīvi pārvietoties uz citu dalībvalsti ir ārkārtīgi niecīga, jo nevis Šemps, bet gan viņa bijusī sieva izmantoja savas pārvietošanās tiesības saskaņā ar EKL 18. panta 1. punktu. Vēl vairāk, šķiet, ka attiecīgie *ESG* noteikumi nerada nekādus šķēršļus šo tiesību īstenošanai. Gluži pretēji, nauda, ko saņēma bijusi

2 — Tiesas 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint Gobain (Recueil, I-6161. lpp.)*.

3 — Tiesas 1993. gada 26. janvāra spriedums lietā C-112/91 *Werner (Recueil, I-429. lpp.)*.

laulātā, ir zemāka par Vācijā noteikto nodokļu sliekšni, bet, ja tas tā nebūtu, naudas saņēmējam būtu izdevīgāk pārcelties uz Austriju, kur uzturlīdzekļi netiek aplikti ar nodokļiem. Tādējādi saiknes noteikšana ar EKL 18. panta 1. punktu ir mākslīga.

kontroles saskaņā ar Kopienu tiesībām tikai tā viena iemesla dēļ, ka lietā iesaistītais nodokļu maksātājs nedzīvo dalībvalstī, kur viņš strādā un maksā nodokļus.

15. Tomēr es neuzskatu, ka šie faktori noteikti liek nonākt pie secinājuma, ka šī lieta jāuzskata par tādu, kas ir iekšēja situācija, uz ko neattiecas Kopienu tiesības. Vispārinot jāsaprot, ka gadījumā, ja esošo faktu un apstākļu kopums tiktu kvalificēts kā iekšēja situācija, tas nozīmētu, ka Tiesa nevarētu izskatīt attiecīgo tiesību normu atbilstību Kopienu tiesībām. Tas ir īpaši svarīgi, jo dalībvalstīm savos tiesību aktos aizvien vairāk jāņem vērā pārrobežu apstākļi, jo pilsoņi izmanto savas tiesības uz brīvu pārvietošanos Eiropas Savienībā. Tāpēc, manuprāt, iekšējās situācijas jēdzienu var piemērot tikai visnepārprotamākajos gadījumos. Tā kā nav noliedzams, ka šajā lietā ir iesaistīts pārrobežu elements, kas būtiski ietekmē Šempa nodokļu situāciju, tad to nevar uzskatīt par pilnīgi iekšēju Vācijas lietu.

17. To pasakot, rodas jautājums: kāda saikne pastāv starp šajā lietā esošajiem faktiem un Kopienas tiesībām, ja tā nav tāpēc, ka Šemps būtu izmantojis savas pilsoņa tiesības saskaņā ar EKL 18. panta 1. punktu? Manuprāt, nav pārliecinošs Komisijas ieteikums, ka saikni var atrast tajā apstākļi, ka Šemps un viņa bijusī sieva ir uzskatāmi par nodokļu vienību saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām un ka tāpēc viena partnera izmantotās tiesības uz pārvietošanos var attiecināt arī uz otru. Kopienu tiesību piemērojamība nevar būt atkarīga no tādiem jēdzieniem, kas izmantoti nacionālajās tiesībās, bet tai jābūt nosakāmai, pamatojoties uz konkrētās lietas apstākļiem.

16. Es vēl piebilstu pie sacītā, ka, ievērojot šo pieeju, tāda lieta kā *Werner*, kura tika izskatīta, pirms bija ieviesti Līguma noteikumi par pilsonību, šobrīd nebūtu izslēgta no

18. Galvenais šajā lietā esošais pārrobežu elements ir atrodams maksājumos, ko veicis Šemps savai bijušajai laulātajai, izpildot savu civiltiesisko pienākumu maksāt uzturlīdzekļus. Saskaņā ar EKL 56. pantu šādi maksājumi nevar tikt pakļauti nekādiem ierobežojumiem. Lai arī šajā lietā nav iesaistīti nekādi ierobežojumi un patiešām uz tiem nav notikusi atsaukšanās, šeit ir būtiska saikne ar Kopienu tiesībām. Piemēra dēļ es gribētu izmantot hipotētisku gadījumu, kurā *ESIG*, tā vietā, lai iespēju veikt atskaitījumus padarītu atkarīgus no tā, vai maksājumi ir apliekami ar nodokli dalībvalstī, kurā saņēmējs dzīvo, varētu tikpat labi paredzēt, ka atskaitījumi

nav piemērojami gadījumā, ja uzturlīdzekļi būtu maksāti bijušajam laulātajam ārpus Vācijas. Tas radītu skaidrus ierobežojumus maksājumu brīvībai, kas garantēta EKL 56. pantā. Tā kā attiecīgie *ESStG* noteikumi regulē to pašu jomu, lai arī citā veidā, tie pēc savas būtības ietilpst šo pašu Līguma noteikumu piemērošanas jomā. Šajā kontekstā es atsauktos uz EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kurā ir vispārējs izņēmums attiecībā uz valsts nodokļu tiesību piemērošanu, atļaujot dalībvalstīm EKL 58. panta 3. punkta ietvaros izšķirt nodokļu maksātājus, kas neatrodas vienlīdzīgos apstākļos, ņemot vērā viņu dzīvesvietu. Es nedomāju, ka *ESStG* patiešām uzliek jebkāda veida ierobežojumus Šempa veiktajiem maksājumiem. Šī veida tiesību akti tomēr var potenciāli ietekmēt šādus maksājumus un tādējādi nokļūst Līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā.

19. Papildus tam Šempa tiesības un pienākumus saskaņā ar valsts nodokļu tiesībām ietekmē tas apstāklis, ka, lai aprēķinātu apliekamo ienākumu, *ESStG* noteikumi ņem vērā to, kā citu dalībvalstu nodokļu režīms attiecas pret uzturlīdzekļiem, kad tie nonākuši saņēmēja rīcībā. Gadījumos, kad bijušais laulātais izmanto savas tiesības pārcelties uz citu dalībvalsti, tas ietekmē tās puses tiesības, kurai ir pienākums maksāt uzturlīdzekļus, atskaitīt attiecīgās summas no viņa aplie-

kamā ienākuma un neatrodas tās varā. Citiem vārdiem, ir tieša saikne starp to, ka bijušais laulātais izmanto Kopienas tiesību garantētās tiesības un otra partnera tiesisko stāvokli saskaņā ar valsts nodokļu tiesībām.

20. Turklāt, kā to atzīmēja Vācijas valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos, strīdus normas *ESStG* tika ieviestas šajā likumā, lai izpildītu Tiesas spriedumu lietā *Schumacker*⁴. Tā kā šo normu izcelsme tādējādi ir Kopienas tiesības, pastāv arī acīmredzama saikne ar Līgumu. Gadījumā, kad valsts tiesību akts ir pieņemts, lai novērstu šķēršļus pārvietošanās brīvībai, tas neizslēdz šo tiesību aktu no Kopienas tiesību piemērošanas jomas. Drīzāk gan tas apstiprina, ka pastāv raksturīga materiāla saikne ar Līguma noteikumiem. Tur, kur pastāv šāda saikne, jābūt pieejamai tiesas kontrolei gan pār pieņemto valsts noteikumu saturu, gan pār to piemērošanas atbilstību Kopienas tiesībām.

21. Ņemot vērā manus apsvērumus par 18. pantu, es domāju, ka šī lieta drīzāk jāaplūko no EKL 56. panta, nevis no EKL 12. panta viedokļa. Tomēr, tā kā valsts tiesas uzdots jautājums koncentrējas uz EKL 12. pantu un tālākā analīze

4 — Tiesas 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.).

mutatis mutandis materiālā ziņā būtu pēc būtības tāda pati neatkarīgi no tā, kuru pantu piemērojam, es atbildēšu uz jautājumu [tādā veidā], kādā tas ir uzdots. Katrā ziņā ir skaidrs — ja, lai noteiktu ar nodokļiem apliekamo summu, tiek ņemti vērā valsts tiesību akti, kas vērtē citā dalībvalstī notiekošos apstākļus, šāda situācija ietilpst Kopienas tiesību *ratione materiae* piemērošanas jomā un tāpēc to var aplūkot no EKL 12. panta perspektīvas.

2) Vai pastāv diskriminācija pilsonības dēļ?

22. Saskaņā ar *ESstG* sistēmu uzturlīdzekļi, ko nodokļu maksātājs samaksā šķirtajam laulātajam, kas dzīvo Vācijā, var tikt atskaitīti no maksātāja apliekamajiem ienākumiem, neiesniedzot nekādus pierādījumus tam, ka uzturlīdzekļu saņēmējs samaksājis par saņemto summu nodokļus. Turpretim šādi pierādījumi ir jāiesniedz, ja saņēmējs dzīvo citā Eiropas Savienības dalībvalstī. Vēl ir konstatēts, ka gadījumā, ja bijusī Šempas laulātā dzīvotu Vācijā, Šempam būtu tiesības samazināt apliekamo ienākumu par uzturlīdzekļu summu, kas šobrīd viņam ir liegts, tā kā viņa bijusī sieva ir sākusi dzīvot Austrijā. Jautājums ir par to, vai šī atšķirīgā attieksme rada diskrimināciju pilsonības dēļ, ko aizliedz EKL 12. pants.

23. Šemps uzskata, ka aprakstītā atšķirīgā attieksme tik tiešām pārkāpj EKL 12. pantu, jo saskaņā ar *ESstG* uzturlīdzekļu atskaitīšana ir atkarīga no dzīvesvietas kritērija. Lai arī viņš atzīst, ka šāda diskriminācija var būt attaisnojama, pamatojoties uz nodokļu vienotību, viņš norāda, ka Tiesa ir uzsvērusi, ka šo pamatojumu var izmantot tikai tad, kad sākotnējais nelabvēlīgais nodokļu stāvoklis, no kā cietusi ar nodokli apliekama persona, tiek šai pašai personai kompensēts ar nodokļu priekšrocību.

24. Pieņemot to, ka EKL 12. pants patiešām var tikt izmantots šajā lietā (kas, pēc to domām, tā nav), Vācijas un Nīderlandes valdības norāda, ka lietā esošā atšķirīgā attieksme ir sekas tam, ka Vācijā un citās dalībvalstīs pastāv nevienādi tiesību akti nodokļu jomā. Vēl vairāk, tiešie nodokļi ir joma, kas pilnīgi atrodas dalībvalstu kompetencē.

25. Komisija norāda, ka šīs lietas apstākļos nevienlīdzīga attieksme var rasties no tā, ka, lai arī strīdus summas netiktu apliktas ar nodokļiem ne Vācijā (kur tās ir zemākas par noteikto sliekšni, lai būtu apliekamas ar nodokļiem), ne Austrijā (vispārējs attaisnojums) — atskaitījumi no Šempa ar nodokļiem apliekamā ienākuma būtu atļauti tikai pirmajā gadījumā. Tāpēc Komisija uzskata, ka abas situācijas nav salīdzināmas viena ar

otru. Uzturlīdzekļiem piemērojamo nodokļu režīmu nedrīkst aplūkot izolēti no veida, kā citi ienākuma avoti ir apliekami ar nodokli un gūst labumu no izņēmumiem.

26. Kā Tiesa atkārtoti ir norādījusi, diskriminācija rodas tur, kur salīdzināmās situācijās tiek piemēroti dažādi noteikumi, vai arī tur, kur vieni un tie paši noteikumi tiek piemēroti dažādām situācijām. Piemērojot šo principu konkrētajai lietai, jāpārbauda, vai ir pareizi salīdzināt Šempa situāciju, kurš maksā uzturlīdzekļus savai bijušajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, un kuram nav atļauts samazināt deklarācijā savu apliekamo ienākumu par šīm summām, ar tāda cilvēka situāciju, kurš maksā šādas summas bijušajai laulātajai, kas dzīvo Vācijā, un kuram ir tiesības uz šādu nodokļu atvieglojumu.

27. Mikrolimenī, tas ir, skatoties no individuāla nodokļu maksātāja perspektīvas, liekas diezgan skaidrs, ka atšķirīgā attieksme, kas rodas no attiecīgajiem *ESG* noteikumiem, var tikt uztverta kā diskriminējoša un ka šī atšķirīgā attieksme, kas pamatojas uz uzturlīdzekļu saņēmēju dzīvesvietas atšķirībām, var tikt uzskatīta par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ. Galu galā Šempam attiecībā uz veiktajiem maksājumiem nav svarīgi, kur dzīvo viņa bijusī laulātā. Par spīti šķietamai apstākļu līdzībai, viņu ietekmē nelabvēlīgas finansiālas sekas, ko rada atšķirīga attieksme saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā.

28. Lai arī šo *ESG* attiecīgo noteikumu piemērošana konkrētajai lietai var liegt Šempam priekšrocības, kas tam būtu bijušas, ja viņa bijusī laulātā dzīvotu Vācijā, tomēr pamata jautājums, lai pārbaudītu diskriminācijas esamību saskaņā ar EKL 12. pantu, ir tas, vai kritērijs, ar ko pamatota šī atšķirīgā attieksme, ir tieši vai netieši saistīts ar pilsonību.

29. *ESG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktā izmantotais kritērijs prasa, lai labuma guvējs nav pilnīgi atbildīgs par ienākuma nodokļa samaksu, lai viņš vai viņa dzīvo Eiropas Savienības dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonā un lai tiek iesniegts nodokļu samaksas pierādījums. Šie faktori pilnīgi attiecas uz nodokļu režīmu, ko piemēro uzturlīdzekļu maksājumiem saņēmēja dzīvesvietas dalībvalstī, un nekādi, ne tieši, ne netieši, nav saistīti ar pilsonību vai dzīvesvietu kā tādām.

30. Apgalvojot, ka *ESG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunkts pārkāpj EKL 12. pantu, Šemps salīdzina savu situāciju ar tāda nodokļu maksātāja situāciju, kurš maksā uzturlīdzekļus šķirtajam laulātajam, kas dzīvo Vācijā. Manuprāt, šīs situācijas nav salīdzināmas. Pēdējā gadījumā uz abiem partneriem attiecas vienas dalībvalsts nodokļu tiesību akti. Šajā situācijā pastāv loģiska un sistēmiska saikne starp to, lai atļautu atskaitīt uzturlīdzekļus nodokļu maksātājam, kas atbildīgs par uzturlīdzekļu maksāšanu, un to, lai šo maksājumu saņēmējs maksātu nodo-

kļus par šīm summām kā par gūto ienākumu. Pēc būtības šīs summas ir apliekamas ar ienākuma nodokli vienas sistēmas ietvaros. Turpretim Šempa gadījumu raksturo tas apstāklis, ka ir iesaistīti divu dalībvalstu nodokļu tiesību akti. Šajā situācijā nav sistēmiskas saiknes starp nodokļu sistēmām, ko piemēro Šempa ienākumiem un viņa bijušās sievas ienākumiem. Patiešām, būtu diezgan nesvarīgi, raugoties no Vācijas ieņēmumu gūšanas viedokļa, vai uzturlīdzekļi tiek aplikti ar nodokļiem Austrijā.

31. Tādējādi atšķirīga attieksme rodas tādēļ, ka Vācijas un Austrijas tiesību akti nodokļu jomā ir dažādi, kā to atzīmēja Vācijas un Nīderlandes valdības un Komisija. Pašreizējā Kopienas tiesību attīstības stadijā tiešo nodokļu joma joprojām pilnīgi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tomēr tām jāizmanto šī kompetence, ievērojot EK līguma pamata prasības. Tāpēc Vācija un Austrija var atļauties piemērot uzturlīdzekļiem, kas samaksāti šķirtajam laulātajam, tādu nodokļu režīmu, kādu tās uzskata par piemērotu. Šai situācijai ir raksturīgs tas, ka starp dalībvalstīm radīsies atšķirības, un tas, ka šīs atšķirības pastāvēs tur, kur valsts tiesību akti nodokļu jomā ņem vērā ārējos apstākļus tādā veidā, kādā tas darīts *EStG*.

32. *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktā izmantotais kritērijs ir neitrāls. Iedarbība, kādu tas atstāj uz nodokļu maksātājiem, ir pilnīgi atkarīga no nodokļu režīma, kādu piemēro uzturlīdzekļiem dažādās dalībvalstīs. Tāpēc, lai paskaidrotu, ir jāatzīmē, tāpat kā to darījusi Nīderlandes valdība, ka gadījumā, ja bijusi Šempa kundze būtu nolēmusi pārcelties uz Nīderlandi, kur uzturlīdzekļi tiek aplikti ar nodokļiem, Šemps varētu pilnībā gūt labumu no tā, ka viņam būtu iespējams deklarācijā atskaitīt šos maksājumus no saviem apliekamajiem ienākumiem.

33. Vispārinot, kā jau Tiesa ir atzinusi vairākos gadījumos, "EK līgums nepiedāvā Savienības pilsoņiem garantiju, ka darbību pārcelšana uz citu dalībvalsti, nevis to, kurā viņš pirms tam dzīvoja, būs neitrāla attiecībā uz nodokļiem. Ievērojot attiecīgajā nozarē esošās atšķirības dalībvalsts tiesību aktos, šāda veida pārcelšanās atkarībā no gadījuma pilsonim var būt vairāk vai mazāk izdevīga netiešas aplikšanas ar nodokli kontekstā"⁵. Man šķiet, ka šis princips ir piemērojams šajā lietā apskatāmajai situācijai, kurā konkrētā persona nav aktīvi izmantojusi savas pārvietošanās tiesības, bet ir pasīvs atšķirīgas attieksmes subjekts pēc tam, kad viņa bijusi laulātā pārcēlusies uz citu dalībvalsti.

5 — Tiesas 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-365/02 *Lindfors* (Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-387/01 *Weigel* (*Recueil*, I-4981. lpp., 55. punkts).

34. Vispārējā līmenī varētu šķist diezgan neapmierinoši tas, ka Šemps nevar atskaitīt savā deklarācijā summas, kas samaksātas kā uzturlīdzekļi, no ienākumiem, kas apliekami ar nodokļiem. Kā jau iepriekš norādīju, no uzturlīdzekļu maksāšanas viedokļa viņam ir vienalga, kur dzīvo viņa bijusi laulātā. Tomēr šī situācija ir sekas tam, ka dalībvalstīs nav pietiekami saskaņotas nodokļu sistēmas, un to var atrisināt vienīgi Kopienas likumdevējs.

35. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, es secinu, ka atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu jābūt tādai, ka EKL 12. pants neliedz dalībvalstij atteikt Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt no apliekamajiem ienākumiem uzturlīdzekļus, ko viņš samaksājis savai šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, lai arī viņam būtu tādas tiesības, ja viņa joprojām dzīvotu Vācijā, pamatojoties uz *EStG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktu.

B — Otrais jautājums

36. Gadījumā, ja atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir negatīva, *Bundesfinanzhof* tālāk vaicā, vai dalībvalsts pārkāptu EKL 18. panta 1. punktu, ja tā liegtu nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt no apliekamā ienākuma uzturlīdzekļus, kas samaksāti viņa šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, lai arī viņam būtu šādas tiesības, ja viņa joprojām dzīvotu Vācijā.

37. Šemps uzskata, ka EKL 18. panta 1. punkts ne tikai garantē pārvietošanās tiesības un tiesības uzturēties citā dalībvalstī, bet arī tiesības izvēlēties dzīvesvietu. Situācija, kad no apliekamajiem ienākumiem nevar atskaitīt uzturlīdzekļus, ja to saņēmējs dzīvo citā dalībvalstī, var atturēt personu no Vācijas atstāšanas, kas rada EKL 18. panta 1. punktā garantēto tiesību izmantošanas ierobežojumus. Šis spiediens var būt diezgan reāls brīdī, kad jānosaka uzturlīdzekļu lielums, jo tas tiek darīts, ņemot vērā sekas, kādas rada nodokļi.

38. Vācijas un Nīderlandes valdības un Komisija neuzskata, ka attiecīgie *EStG* noteikumi jebkādā veidā ierobežotu Šempa tiesības izmantot EKL 18. panta 1. punktā garantētās tiesības. Komisija apliecina, ka pat tad, ja šie Līguma noteikumi ir jāsaprot tādējādi, it kā tajos būtu noteikts vispārējs jebkādu ierobežojumu pārvietoties Eiropas Savienībā aizliegums, tad atteikums, ko Šemps saņēma attiecībā uz nodokļu priekšrocībām, ir pietiekami attaisnojams to iemeslu dēļ, kas minēti atbildē uz pirmo prejudiciālo jautājumu.

39. Kā es iepriekš atzīmēju, tad saikne starp šajā lietā aplūkotojiem *EStG* noteikumiem un EKL 18. panta 1. punktā garantētajām brīvībām ir visai niecīga. Grūti iedomāties, kā tā varētu atturēt Šempu no šo tiesību izmantošanas. Neraugoties uz Šempa argumentiem, tā patiesībā neatturēja viņa bijušo laulāto no pārcelšanās uz dalībvalsti, kurā, aprēķinot ienākuma nodokli, principā uzturlīdzekļus, kas samaksāti šķirtajiem laulāta-

jiem, neapliek ar nodokli, tādējādi radot [Šempam] neizdevīgus apstākļus nodokļu ziņā. Tāpat no lietas materiāliem neizriet, ka viņš vispirms būtu centies pārliecināt Šempa kundzi pārcelties uz dzīvi Nīderlandē, kur šīs summas ir apliekamas ar nodokļiem un attiecīgi varētu tikt atskaitītas no viņa apliekamā ienākuma.

40. Tāpēc es uzskatu, ka EKL 18. panta 1. punkts neliedz dalībvalstij, pamatojoties uz *ESiG* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, atteikt Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt uzturlīdzekļu summu, kas samaksāti viņa šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, lai arī viņam būtu uz to tiesības, ja viņa joprojām dzīvotu Vācijā.

V — Secinājumi

41. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai sniegt šādas atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem, ko iesniegusi *Bundesfinanzhof*:

1. Tādi valsts noteikumi kā *Einkommensteuergesetz* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunkts un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, saskaņā ar kuriem Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt uzturlīdzekļus, ko tas samaksājis savai šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, lai arī viņam būtu tiesības to darīt, ja viņa joprojām dzīvotu Vācijā, nav nesaderīgi ar EKL 12. panta noteikumiem.
2. *Einkommensteuergesetz* 1.a panta 1. punkta 1. apakšpunkts un 10. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, saskaņā ar kuriem Vācijā dzīvojošam nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt uzturlīdzekļus, ko tas samaksājis savai šķirtajai laulātajai, kura dzīvo Austrijā, lai arī viņam būtu tiesības to darīt, ja viņa joprojām dzīvotu Vācijā, nav nesaderīgi ar EKL 18. panta 1. punkta noteikumiem.