

Lieta C-169/03

Florian W. Wallentin

pret

Riksskatteverket

[Regeringsrätten (Zviedrija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Personu br?va p?rvietošan?s – Darba ??m?ji – Ien?kuma nodoklis – Pien?kums maks?t nodokli da??j? apm?r? nodok?a maks?t?jam, kas nenoz?m?gu da?u no saviem ien?kumiem g?st vien? dal?bvalst? un dz?vo cit? dal?bvalst?

Sprieduma kopsavilkums

Personu br?va p?rvietošan?s – Darba ??m?ji – Vienl?dz?ga attieksme – Atalgojums – Ien?kuma nodok?i – Nerezidentu, kas nesa?em ar nodokli apliekamus ien?kumus rezidences dal?bvalst?, ien?kumi, kuriem uzliek nodokli to g?šanas viet?, izsl?dzot jebk?du iesp?ju uz nodok?a atlaidi, kas saist?ta ar personisko nodok?a maks?t?ja st?vokli – Nepie?aujama

(EKL 39. pants)

EKL 39. pants iest?jas pret t?diem dal?bvalsts ties?bu aktiem, saska?? ar kuriem fiziskas personas, kur?m šaj? valst? nav fisk?l?s rezidences, bet kuras, veicot darbu, tur g?st ien?kumus,

- ir pak?autas nodoklim, ko iekas? ien?kumu g?šanas viet? un kas neparedz b?zes atlaidi vai citas atlaides, vai citus uz maks?t?ja personisko st?vokli balst?tus atskait?jumus,
- kam?r šaj? paš? valst? dz?voš?m person?m ir ties?bas uz š?d?m atlaid?m vai atskait?jumiem parastas ar ien?kuma nodokli aplikšanas gad?jum? attiec?b? uz šaj? dal?bvalst? vai ?rvalst?s g?tiem ien?kumiem,
- ja nerezidenti valst?, kur tiek piem?rots nodoklis, sav? dz?vesviet? g?st tikai t?dus ien?kumus, kas p?c savas b?t?bas nav aplikami ar ien?kuma nodokli.

(sal. ar 24. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2004. gada 1. j?lij? (*)

Personu br?va p?rvietošan?s – Darba ??m?ji – Ien?kuma nodoklis – Pien?kums maks?t nodokli da??j? apm?r? nodok?a maks?t?jam, kas nenoz?m?gu da?u no saviem ien?kumiem g?st vien? dal?bvalst? un dz?vo cit? dal?bvalst?

Lieta C-169/03

par līgumu, ko Tiesai atbilstoši EKL 234. pantam iesniedza *Regeringsrätten* (Zviedrija) nolūkā saņemt prāvā, kuru iztiesā šī tiesa, starp

Florian W. Wallentin

un

Riksskatteverket

prejudiciālu nolikumu par to, kā interpretēt EKL 39. pantu.

TIESA (pirma palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jāns [M. P. Jann] (referents), tiesneši A. La Pergola [A. La Pergola], S. fon Bārs [S. von Bahr], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta] un K. Lēnartss [K. Lenaerts],

ģenerālvokāts F. Ležē [P. Léger],

sekretārs R. Grass [R. Grass],

izvērtējusi rakstveida apsvērumus, ko iesniedza:

- Valentina [Wallentin] kungs savā vārdā,
- Riksskatteverket vārdā – T. Vālāns [T. Wallen], pārstāvis
- Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un K. Mersjē [C. Mercier], pārstāvji,
- Somijas valdības vārdā – A. Grimaresa-Purokoski [A. Guimaraes-Purokoski], pārstāve,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Liāls [R. Lya] un K. Simonsons [K. Simonsson], pārstāvji,

ģemot vārā ziņojumu tiesas sēdē,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 11. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar 2003. gada 10. aprīļa rīkojumu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 14. aprīlī, *Regeringsrätten* atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva prejudiciālu jautājumu par to, kā interpretēt EKL 39. pantu, lai uzzinātu, vai Zviedrijas tiesību akti par šāpa ienākuma nodokļa iekasšanu no īrvalstīs dzīvojošām personām noteiktos gadījumus ir pretrunā ar šo pantu.

2 Šis jautājums tika uzdots saistībā ar prāvu starp Valentina kungu un *Riksskatteverket* (Galveno Nodokļu un finanšu dienestu).

Atbilstošās tiesību normas, pamata prāva un prejudiciālais jautājums

3 Valentina kungs, kas ir Vācijas pilsonis, pamata pravas faktu norises laikā dzimšana Vācijā, kur viņš studēja. Lai segtu uzturēšanās un ikdienas izdevumus, viņa vecāki katru mēnesi viņam pārskaitēja summu DEM 650 apmērā, viņš saņēma arī Vācijas valsts stipendiju DEM 350 apmērā mēnesī. Saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesību likumu šīs summas nebija apliekamas ar ienākuma nodokli.

4 No 1996. gada 3. līdz 25. jūlijam Valentina kungs kā algots praktiķants strādāja Zviedrijas baznīcā. Šajā sakarā viņš no 1996. gada 1. jūlija līdz 20. augustam uzturējās Zviedrijā. Šajā baznīcā viņam kā praktiķantam maksāja SEK 8 724.

5 Par šo summu Valentina kungs Zviedrijas finanšu iestādei iesniedza pieteikumu par atbrīvojumu no ienākuma nodokļa. Šo pieteikumu finanšu iestādes noraidīja, norādot, ka saskaņā ar "*Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*" (likumu par īpašu ienākuma nodokli ārvalstīs dzimušām personām, turpmāk tekstā – "SINK likums"), ar kuru neregulārs pienākums maksāt ienākuma nodokli daļēji apmērā, attiecīgā summa ir apliekama ar ienākuma nodokli 25 % apmērā.

6 SINK likums ir piemērojams ārvalstīs dzimušām personām, kas gūst ienākumus, sākot ar uzturoties Zviedrijā, un kuru uzturēšanās ilgums nepārsniedz sešus mēnešus gadā. Šādā gadījumā tiek piemērots nodoklis, ko iekasā ienākumu gūšanas vietā, un nepastāv tiesības atvilkt nodokļu, pamatojoties uz personisko nodokļa maksājuma statusu. Turpretī īpašs ienākuma nodokļa likme ir zemāka nekā parastais ienākuma nodokļa likme, kas ir progresīva un atbilstoši iesniedzējtiesas teiktajam ir apmēram 30 %.

7 Personām, kas Zviedrijā gada ietvaros dzimusi ilgāk nekā sešus mēnešus un uz kurām attiecas vispārējais ienākuma nodokļa režīms (pilna apmēra maksājumi), ir tiesības uz bēzes atlaidi, kas attiecīgajā gadā ir SEK 8 600. Pilnā apmērā šī atlaide attiecas tikai uz tiem nodokļa maksājumiem, kas Zviedrijā dzimusi visu finanšu gadu. Personām, kas Zviedrijā dzimušas mazāk par gadu, bet vairāk par sešiem mēnešiem, atlaide ir piemērojama proporcionāli mēnešu, kurus tās uzturējušas, skaitam.

8 Valentina kungs uzskata, ka fakts, ka nodokļa atlaide attiecas tikai uz pilna apmēra maksājumiem, nevis uz daļēji apmēra maksājumiem, ir ar EKL 39. pantu aizliegta diskriminācija.

9 *Länsrätten i Norbottens län* (Zviedrija), kas izskatīja lietu pirmajā instancē, Valentina kunga prasību apmierināja. Šis lēmums tika atcelts, pamatojoties uz apelāciju, ko iesniedza *Kammarrätten i Sundsvall* (Zviedrija) finanšu iestādes, un Valentina kungs to pārskatīja *Regeringsrätten*. Tā kā šai tiesībsargāšanai ir jānosaka par to, vai strādātāja tiesību normas ir pretrunā ar EKL 39. pantu, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesībsargāšanai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 39. pants ir interpretējams tādi, ka tas iestājas pret dalībvalsts tiesību normām, saskaņā ar kurām uz fizisku personu, kurai šajā valstī nav fiskālās rezidences, bet kura, veicot darbu, tur gūst ienākumus (pienākums maksāt nodokli daļēji apmērā), ir attiecināms nodoklis, ko iekasā ienākumu gūšanas vietā, kas nepārsniedz bēzes atlaidi vai citas atlaides, vai citus uz maksājuma personisko statusu atskaitījumus, kamēr šajā pašā valstī dzimušām personām ir tiesības uz šādu atlaidi vai atskaitījumiem parastās ar ienākuma nodokli aplikšanas gadījumā attiecībā uz šajā dalībvalstī vai ārvalstīs gūtiem ienākumiem (pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā), ja pirmās minētās personas tiesību uz bēzes atlaidi neesamība tiek ņemta vērā, *inter alia*, piemērojot nodokļa likmi, kas ir zemāka nekā likme, kas ir piemērojama nodokļu maksājumiem, kuriem šajā valstī atrodas nodokļu maksātāju fiskālā rezidence?"

Par prejudiciālo jautājumu

Tiesai iesniegtie apsvērumi

10 *Riksskatteverket*, k? ar? Francijas un Somijas vald?bas, pamatojoties uz 1995. gada 14. februāra spriedumu liet? C-279/93 *Schumacker (Recueil 1995, I-225. lpp.)*, 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C-80/94 *Wielockx (Recueil 1995, I?2493. lpp.)* un 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? *Gerritse (Recueil 2003, I?5933. lpp.)*, uzsver, ka pamatota ir izš?iršana starp pilna apm?ra un da??ja apm?ra ien?kuma nodok?a maks?t?jiem, jo šo nodok?u maks?t?ju situ?cija nav sal?dzin?ma ne, ?emot v?r? vi?u nodok?u avotus, ne nodok?u maks?šanas kapacit?ti, ne ar? vi?u personisko un ?imenes st?vokli. No Tiesas judikat?ras izriet, ka nerezidenta personisk? nodok?u maks?šanas kapacit?te, kuru veido vi?a kop?jie ien?kumi un kas ir atkar?ga no vi?a personisk? un ?imenes st?vok?a, visviegl?k ir nov?rt?jama taj? viet?, kur atrodas vi?a personisko un mantisko interešu centrs, kas visp?r?gi atbilst attiec?g?s personas parast?s uztur?šan?s vietai. T?d?j?di dot?s atlaides nepieš?iršana nav atz?stama par diskrimin?jošu.

11 *Riksskatteverket* uzskata, ka Valentina kungs nevar atsaukties uz to, ka vi?a st?voklis ir sal?dzin?ms ar Zviedrij? dz?vojoš?m person?m. Vi?a st?voklis dr?z?k ir sal?dzin?ms ar t?du personu, kas da?u no gada ir dz?vojusi un str?d?jusi Zviedrij? un kurai var pieš?irt proporcion?la rakstura b?zes atlaidi. Dot? atlaide Valentina kungam t?gad b?tu pieš?irama proporcion?li par diviem m?nešiem, kuru laik? vi?š uztur?j?s Zviedrij?, tom?r nav pieš?irams piln? apm?r?.

12 Somijas vald?ba nor?da uz to, ka b?tu j?nodrošina piem?rojamo nodok?u ties?bu konsekvence. Šai konsekvencei b?tu pretrun? tas, ja nodok?u maks?t?jam, kura ien?kumiem nodok?a, ko iekas? ien?kumu g?šanas viet?, ietvaros tiek piem?rota noteikta nodok?a likme, tiktu nodrošin?ta progres?vai aplikšanai ar nodokli rakstur?ga atlaide. Nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo ?rvalst?s un kam j?maks? Zviedrij? k? avota nodoklis noteikts ien?kuma nodoklis, b?tu nepamatotas priekšroc?bas.

13 Valentina kungs un Komisija tom?r aizst?v viedokli, ka attiec?g?s ties?bu normas ietver diskrimin?ciju, kas aizliegta ar EKL 39. pantu, un b?zes atlaide šaj? gad?jum? ir pieš?irama piln? apm?r?.

14 Komisija jo ?paši nor?da uz iepriekš min?t? *Schumacker* sprieduma 36. punktu, kur Tiesa ir nospriedusi, ka t?di principi, k? tie, kas min?ti š? sprieduma 10. punkt?, nav attiecin?mi uz gad?jumu, kur nerezidentam valst?, kur? vi?š dz?vo, nav nek?di iev?rojami ien?kumi un vi?a ar nodokli aplikamie ien?kumi b?t?b? attiecas uz darb?bu, ko vi?š veic valst?, kur? vi?š str?d?, t?, ka valsts, kur vi?š dz?vo, nevar vi?am nodrošin?t priekšroc?bas, iev?rojot vi?a personisko un ?imenes st?vokli. Šie apsvērumi attiecas ar? uz doto gad?jumu.

Tiesas atbilde

15 No Tiesas judikat?ras izriet, ka attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem rezidentu un nerezidentu st?voklis valst? faktiski nav sal?dzin?ms, jo ien?kumi, ko nerezidents g?st vienas valsts teritorij?, vairum? gad?jumu ir tikai da?a no kop?jiem ien?kumiem, kas koncentr?ti vi?a dz?vesviet?, un personisk? nerezidenta nodok?u maks?šanas kapacit?te, iev?rojot vi?a kop?jos ien?kumus, k? ar? personisk?s attiec?bas un ?imenes st?vokli, visviegl?k ir nov?rt?jama taj? viet?, kur atrodas vi?a personisko un mantisko interešu centrs, kas visp?r?gi atbilst attiec?g?s personas parastajai uztur?šan?s vietai (iepriekš min?tais *Schumacker* spriedums, 31. un 32. punkts; 1999. gada 14.

septembra spriedums liet? C-319/97 *Gschwind*, *Recueil* 1999, I-5451. lpp., 22. punkts; 2000. gada 16. maija spriedums liet? C-87/99 *Zurstrassen*, *Recueil* 2000, I-3337. lpp., 21. punkts, un iepriekš min?tais *Gerritse* spriedums, 43. punkts).

16 Ja dal?bvalsts nerezidentam nepieš?ir zin?mas nodok?u priekšroc?bas, ko t? nodrošina rezidentam, tad visp?r?gi, iev?rojot objekt?vu atš?ir?bu starp rezidenta un nerezidenta st?vokli attiec?b? uz ien?kumu avotu, k? ar? attiec?b? uz personisko nodok?u maks?šanas kapacit?ti un personiskaj?m attiec?b?m un ?imenes st?vokli, š?da r?c?b? nav diskrimin?joša (iepriekš min?tais *Schumacker* spriedums, 34. punkts, *Gschwind* spriedums, 23. punkts, un *Gerritse* spriedums, 44. punkts).

17 Tom?r Tiesa ir nospriedusi, ka ir sp?k? citi noteikumi gad?jum?, kur nerezidentam sav? dz?vesvietas valst? nav v?r? ?emami ien?kumi un vi?a ar nodokli apliekamos ien?kumus vi?š b?t?b? g?st no darb?bas, kuru vi?š veic valst?, kur? vi?š str?d? t?, ka valsts, kur vi?š dz?vo, nevar vi?am nodrošin?t priekšroc?bas, iev?rojot vi?a personisk?s attiec?bas un ?imenes st?vokli (skat. iepriekš min?to *Schumacker* spriedumu, 36. punkts, un 2002. gada 12. decembra spriedumu liet? C-385/00 *de Groot*, *Recueil* 2002, I-11819. lpp., 89. punkts). Faktiski attiec?b? uz nerezidenta gad?jumu, kurš b?tisku da?u no saviem ien?kumiem g?st cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur vi?š dz?vo, diskrimin?cija past?v t?d?j?di, ka netiek ?emts v?r? vi?a personiskais un ?imenes st?voklis ne valst?, kur vi?š dz?vo, ne ar? tur, kur vi?š str?d? (iepriekš min?tais *Schumacker* spriedums, 38. punkts), neatkar?gi no t?, ka attiec?b? uz ?pašo ien?kuma nodokli ir sp?k? citas nodok?u likmes sal?dzin?jum? ar parasto ien?kuma nodokli.

18 Tieši t? tas ir ar? pamata liet?, kas rakstur?ga ar to, ka Valentina kungs attiec?go faktu norises laik? savas dz?vesvietas valst? neguva nek?dus ar nodokli apliekamus ien?kumus, jo vi?a vec?ku veiktie maks?jumi par ikm?neša izdevumiem un stipendija, ko vi?š sa??ma no V?cijas valsts, atbilstoši š?s valsts nodok?u ties?b?m nav ar nodokli apliekams ien?kums.

19 Attiec?b? uz jaut?jumu par to, vai b?zes atlaide atspogu?o faktu, ka tiek iev?rots nodok?a maks?t?ja personiskais un ?imenes st?voklis, Tiesa nosprieda, ka ar nodokli neapliekamais minimums (*Grundfreibetrag*) saska?? ar v?cu ties?b?m kalpo soci?liem m?r?iem, jo š?di iesp?jams nodok?a maks?t?jam nodrošin?t eksistences minimumu, kas nav apliekams ar ien?kuma nodokli (iepriekš min?tais *Gerritse* spriedums, 48. punkts). No lietas materi?liem neizriet neviens iemesls cit?di v?rt?t b?zes atlaidi saska?? ar Zviedrijas ties?b?m.

20 No t? izriet, ka saska?? ar EKL 39. pantu past?v aizliegta diskrimin?cija, jo š? atlaide netiek nodrošin?ta da??ja apjoma nodok?a maks?t?jiem, kas savas dz?vesvietas valst? neg?st ar nodokli apliekamus ien?kumus.

21 Arguments, kas saist?ts ar faktu, ka, pieš?irot nodok?u atlaidi nerezidentam, tiek apdraud?ta nodok?u konsekvence, jo Zviedrijas ties?b?s past?v tiešs sakars starp personisk?, k? ar? ?imenes st?vok?a iev?rošanu un ties?b?m piln?gi un progres?v? veid? aplik? ar nodokli rezidenta ien?kumu vis? pasaul?, nav pie?emams. Faktiski t?d? situ?cij? k? pamata liet? dz?vesvietas valsts var neiev?rot attiec?g?s personas personisko un ?imenes st?vokli, ja nepast?v nodok?u apgr?tin?jums. Š?d? gad?jum? Kopien? pamatprincipa pras?ba ir vienl?dz?ga attieksme, kur ?rvalstnieka – nerezidenta personisk?s attiec?b?s un ?imenes st?voklis valst?, kur vi?š str?d?, tiek iev?rots t?d? paš? veid? k? pilso?a – rezidenta st?voklis un vi?am tiek nodrošin?tas t?das pašas nodok?u priekšroc?bas (skat. iepriekš min?to *Schumacker* spriedumu, 41. punkts).

22 Izšairšana starp rezidentiem un nerezidentiem, par ko runāts pamata lietā, tādējādi nav attaisnojama ar nepieciešamību nodrošināt piemērojamo nodokļu tiesību normu konsekvenču (skat. I dzēgu situāciju iepriekš minētajā *Schumacker* spriedumā, 42. punkts).

23 Turklāt Valentina kungam netiktu piešķirtas nepamatotas priekšrocības, ja šajā gadījumā viņam tiktu nodrošināts tāda pati nodokļa atlaide, kāda tiek nodrošināta personām, kuras visu finanšu gadu uzturas Zviedrijā, jo viņam savas dzīvesvietas dalībvalstī nav ar nodokli apliekamu ienākumu resursu, kas viņam šajā valstī piešķirtu tiesības uz I dzēgas atlaides nodrošinājumu.

24 Uz uzdoto jautājumu tādējādi ir jāatbild, ka EKL 39. pants iestājas pret tādām dalībvalsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem fiziskas personas, kurām šajā valstī nav fiskālās rezidences, bet kuras, veicot darbu, tur gūst ienākumus,

– ir pakāutas nodoklim, ko iekasē ienākumu gūšanas vietā un kas neparedz bezatlaidi vai citas atlaides sakarā ar personisko nodokļa maksātāja stāvokli,

– kamēr šajā pašā valstī dzīvojošām personām ir tiesības uz šādām atlaidēm vai atskaitījumiem parastas ar ienākuma nodokli aplikšanas gadījumā attiecībā uz šajā dalībvalstī vai ārvalstīs gūtiem ienākumiem,

– ja nerezidenti valstī, kur tiek piemērots nodoklis, savā dzīvesvietā gūst tikai tādus ienākumus, kas pēc savas būtības nav apliekami ar ienākuma nodokli.

Par tiesāšanas izdevumiem

25 Izdevumi, kas radušies Francijas un Somijas valdībai, kā arī Komisijai, kas iesniedza apsvērumus Tiesai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietās dalībniekiem pamata lietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem.

Ar šādu pamatojumu

TIESA (pirmajā palāta),

atbildot uz jautājumiem, ko tai ar 2003. gada 10. aprīļa rīkojumu iesniedza *Regeringsrätten*, nospriež:

EKL 39. pants iestājas pret tādām dalībvalsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem fiziskas personas, kurām šajā valstī nav fiskālās rezidences, bet kuras, veicot darbu, tur gūst ienākumus,

– ir pakāutas nodoklim, ko iekasē ienākumu gūšanas vietā un kas neparedz bezatlaidi vai citas atlaides, vai citus uz maksātāja personisko stāvokli balstītus atskaitījumus,

– kamēr šajā pašā valstī dzīvojošām personām ir tiesības uz šādām atlaidēm vai atskaitījumiem parastas ar ienākuma nodokli aplikšanas gadījumā attiecībā uz šajā dalībvalstī vai ārvalstīs gūtiem ienākumiem,

– ja nerezidenti valstī, kur tiek piemērots nodoklis, savā dzīvesvietā gūst tikai tādus ienākumus, kas pēc savas būtības nav apliekami ar ienākuma nodokli.

Janns

La Pergola

fon B?rs

Silva de Lapuerta

L?hartss

Pasludin?ts atkl?t? tiesas s?d? Luksemburg? 2004. gada 1. j?lij?.

Sekret?rs

Pirm?s pal?tas priekšs?d?t?js

R. Grass

P. Janns

* Tiesved?bas valoda – zviedru.