

Lieta C-440/08

F. Gielen

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Tiešie nodokļi – EKL 43. pants – Nodokļu maksātājs nerezidents – Uzņēmums – Pašnodarbinātās personas tiesības uz atskaitījumu – Stundu kritērijs – Diskriminācija nodokļu maksātāju rezidentu un nodokļu maksātāju nerezidentu starpā – Pielīdzināšanas iespēja

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīva pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti – Iekšējais nodokļi

(LESD 49. pants)

Ar LESD 49. pantu netiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, kurš attiecībā uz nodokļu priekšrocības piešķiršanu – kā pašnodarbinātu personu, kuras kā uzņēmumi nostrādājušas noteiktu stundu skaitu, atskaitījums – diskriminācija ietekmē nodokļu maksātājus nerezidentus, kuru darba stundas, kas nostrādātas citā dalībvalstī esošā uzņēmumā, šai nolūkā netiek ņemtas vērā, pat ja šie nodokļu maksātāji šīs priekšrocības kontekstā var izvēlēties nodokļu maksātājiem rezidentiem piemērojamo nodokļu režīmu.

Šis valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru šādas nodokļu priekšrocības piešķiršanai tiek pielietots “stundu kritērijs”, kas tādējādi liedz nodokļu maksātājiem nerezidentiem ņemt vērā citā dalībvalstī nostrādātās darba stundas, galvenokārt ir neizdevīgs šiem nodokļu maksātājiem. Tādā šādā tiesiskajā regulējumā ir ietverta netieša diskriminācija pilsonības dēļ LESD 49. panta izpratnē. Šo secinājumu neatspēko tas, ka, paredzot pielīdzināšanas iespēju nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tādējādi viņiem tiek ņemtas vērā izvēlēties starp diskriminācija nodokļu režīmu un rezidentiem piemērojamo nodokļu režīmu, jo ar šādu izvēli nevar izslēgt pirmo no šiem minētajiem nodokļu režīmiem diskriminācija iedarbību. Faktiski, pieņemot, ka šādi izvēlēti varētu būt šādas sekas, nozīmētu atzīt nodokļu režīmu, kurā iemiesots LESD 49. panta pārklājums tādā diskriminācijā rakstura dēļ. Turklāt valsts sistēma, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nesaderīga ar Savienības tiesību mērķi, ja tās piemērošana ir fakultatīva. No tā izriet, ka ar nodokļu maksātājam nerezidentam piešķirto izvēli, paredzot pielīdzināšanas iespēju, netiek novērstā konstatētā diskriminācija.

(sal. ar 48.–55. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 18. martā (*)

Tiešie nodokļi – EKL 43. pants – Nodokļu maksātājs nerezidents – Uzņēmums – Pašnodarbinātās personas tiesības uz atskaitījumu – Stundu kritērijs – Diskriminācija nodokļu maksātāju rezidentu un nodokļu maksātāju nerezidentu starpā – Pielīdzināšanas iespēja

Lieta C-440/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2008. gada 12. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 6. oktobrī, tiesvedībā

F. Gielen

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs, kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits, E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Ilešis [*M. Ilešis*] (referenti) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kāzels*],

ģenerālvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*M. D. Ruiz-Jarabo Colomer*],

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

ģemotvārā rakstveida procesū un 2009. gada 17. septembra tiesas sēdē,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– F. Gēlena [*Gielen*] vārā – F. A. Enhelens [*F. A. Engelen*] un S. K. V. Doumā [*S. C. W. Douma*], *belastingadviseurs*,

– Nīderlandes valdības vārā – K. Viselsa [*C. Wissels*], K. ten Dama [*C. ten Dam*] un M. Norta [*M. Noort*], pārstāves,

– Vācijas valdības vārā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

– Igaunijas valdības vārā – L. Uibo [*L. Uibo*], pārstāvis,

– Portugāles valdības vārā – K. Gerra Santuša [*C. Guerra Santos*], kā arī L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*] un H. Menezišs Leitau [*J. Menezes Leitão*], pārstāvji,

– Zviedrijas valdības vārā – A. Falka [*A. Falk*], pārstāve,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārā – R. Liāls [*R. Lya*] un V. Rāiss [*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2009. gada 27. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt EKL 43. pantu [jaunajā redakcijā – LESD 49. pants].

2 Šis līgums radīs prāvīgu starp F. Gēlenu un *Staatssecretaris van Financiën* [Valsts sekretāru finanšu lietās] par ienākuma nodokli par 2001. gadu.

Valsts tiesiskais regulējums

3 2001. gada Likuma par ienākuma nodokli (*Wet op de Inkomstenbelastingen 2001*, turpmāk tekstā – “2001. gada likums”) 2.1. panta b) punktā ir paredzēts, ka ienākuma nodoklis ir jāmaksā fiziskām personām, kuras nav Nīderlandes valsts rezidentes, bet kuras Nīderlandē gūst ienākumus.

4 Saskaņā ar 2001. gada likuma 3.2. pantu ar nodokli apliekamā peļņa ir par pašnodarbinātās personas izdevumu atskaitījumu samazinātā peļņa, kuru nodokļa maksātājs kļūst uzņēmums gūst no viena vai vairākiem uzņēmumiem.

5 Saskaņā ar 2001. gada likuma 3.76. panta 2. punktu minētā atskaitījuma summa ir atkarīga no peļņas saskaņā ar šajā tiesību normā ietvertu degresīvās gradācijas tabulu. Tā ir EUR 6084, ja peļņa nepārsniedz EUR 11 745, un pakāpeniski samazinās līdz EUR 2984 par peļņu, kas lielāka nekā EUR 50 065.

6 Saskaņā ar tās pašas panta 1. punktu tiesības uz pašnodarbinātās personas izdevumu atskaitījumu, proti, ir atkarīgas no “stundu kritērija”.

7 Saskaņā ar 2001. gada likuma 3.6. pantu tam atbilst kalendārajā gadā nostrādātās vismaz 1225 darba stundas vienā vai vairākos uzņēmumos, no kuriem nodokļa maksātājs kļūst uzņēmums gūst peļņu.

8 Visbeidzot, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs nerezidents atbilst šim kritērijam, vērā tiek ņemtas tikai tās stundas, kas nostrādātas daļai vadītās ražotnes stabilā uzņēmumā Nīderlandē.

9 Tai pat laikā nodokļu maksātājs nerezidents, uz kuru attiecas citas dalībvalsts, kur viņš dzīvo, nodokļu ieturšanas sistēmā, saskaņā ar 2001. gada likuma 2.5. panta 1. punktu var izvairīties nodokļa piemērošanas sistēmā nodokļu maksātājiem rezidentiem (turpmāk tekstā – “pielīdzināšanas iespēja”). Minētajā tiesību normā nav ietverta prasība, lai nodokļu maksātājs nerezidents visus vai gandrīz visus ienākumus būtu guvis Nīderlandē. Tās redakcija ir šāda:

“Nodokļu maksātājs nerezidents, kas visu kalendāro gadu ir uzturējies Nīderlandē, un nodokļu maksātājs nerezidents, kas kā citas ES dalībvalsts vai ar ministra rīkojumu noteiktas trešās valsts, ar kuru Nīderlandes [Karaliste] ir noslēgusi konvenciju par izvairīšanās no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kurā paredzēta savstarpēja informācijas apmaiņa, pilsonis var izvairīties, lai viņam tiktu piemērotas šīs likuma normas kā nodokļu maksātājam rezidentam. Ar ministra rīkojumu var noteikt pierādījumus, kurus var pieprasīt šīs tiesību normas piemērošanas ietvaros. [..]”

10 Saskaņ� ar dekrēta par 2001. gada likuma par ienākuma nodokli izpildi (*Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001*) 2.–10. pantu ienākuma nodokļa atskaitījums tiek piešķirts tiem, kas izvēlas tikt pielīdzināti nodokļa maksātājiem rezidentiem, ciktāl nodoklis attiecas uz to ienākumu daļu, kas Nīderlandē ar nodokli netiek aplikti vai arī tiem tiek piemērota samazināta nodokļa likme.

11 Atbilstoši minētā dekrēta 3. pantam:

“1. Konstatējot Nīderlandē ar nodokli neapliekamas ienākumu no darba un mājokļa daļas, [...] samazinājums to dēļ atbilst apmēram, kura attiecībā pret nodokli, kas, nepiemērojot 2.–10. pantu, saskaņā ar likumu par apliekamajiem ienākumiem par darbu un mājokli būtu jāmaksā Nīderlandē, ir tāda pati, kā saucējā norādīto ienākumu Nīderlandē ar nodokli neapliekamās daļas attiecībā pret saucējā norādītajiem ienākumiem.

[..]

5. Ar “saucējā norādītajiem ienākumiem” saprot ienākumus par darbu un mājokli [..].”

12 2001. gada Dekrēta par izvairīšanās no dubultas aplikšanas ar nodokļiem (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*) 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

“rvalsts ienākumi par darbu un mājokli, kas gūti citā valstī, ir ienākumi, ko nodokļu maksātājs guvis par darbu un mājokli šajā valstī k?”

a) ar nodokli apliekamu peļņu rvalsts uzņēmumā, proti, uzņēmumā vai uzņēmuma daļā, kas vadīts ar stabilas ražotnes vai stabila pārstrāvja palīdzību citas dalībvalsts teritorijā;

[..].”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

13 F. Gēlens ir Vācijas pilsonis, kurš kopā ar vīl divām personām Vācijā vada uzņēmumu segto platību dīrzkopības jomā. Viš Nīderlandē ir nodibinājis pastāvīgu uzņēmumu, kur, pamatojoties uz noslēgtiem līgumiem, tiek audzēti dekoratīvie augi.

14 2001. gada laikā viš minētajā uzņēmumā vēltja 1225 darba stundas Vācijā, savukārt Nīderlandē viš minētajā uzņēmumā vēltja mazāk nekā 1225 darba stundas.

15 Tādējādi Nīderlandes nodokļu dienests uzskatja, ka F. Gēlens neatbilst “stundu kritērijam” *Rechtbank Breda* (Bredas tiesa) apstiprināja šādu interpretāciju.

16 Savukārt *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertohenboshas apelācijas instances tiesa) uzskatja, ka šāda minētā kritērija interpretācija radītu diskrimināciju, kas aizliegta ar EKL 43. pantu, jo ar to tiekot radīta atšķirība starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Faktiski *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* skatījums, piemērojot šo kritēriju, nodokļu maksātāju rezidentu ienākumi var tikt aplikti ar nodokli atkarībā no viņu peļņas, neatkarīgi no vietas pasaulē, kur tā gūta.

17 *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* uzskatja, ka šā izšķiršana un šie šķēršļi nav attaisnojami ar objektīvu situācijas atšķirību starp rezidentiem un nerezidentiem, jo pašnodarbinātās personas izdevumu atskaitījums ir tieši saistīts ar nodokļu maksātāju darbību.

18 F. Gēlens par *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* lēmumu iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden*

[N?derlandes Augst?kaj? ties?]. F. G?lens uzskata, ka fakts, ka vi?am k? nodok?u maks?t?jam nerezidentam ir atteiktas ties?bas uz pašnodarbin?t?s personas izdevumu atskait?jumu, ir diskrimin?cija, ko aizliedz ar EKL 43. pantu.

19 *Hoge Raad der Nederlanden* nor?da, ka diskrimin?cija EKL 43. panta izpratn? izriet no t?, ka nodok?u maks?t?ja nerezidenta gad?jum? nav ?emtas v?r? visas stundas, ko vi?š velt?jis sav? uz??mum?, ieskaitot stundas, kas nostr?d?tas ra?otn? vai uz??mum?, kurš atrodas cit? dal?bvalst?.

20 Tai pat laik? vi?š šaub?s, vai no š?das diskrimin?cijas var izvair?ties, izv?loties piel?dzin?šanas iesp?ju. Saska?? ar to skala, atbilstoši kurai nodok?u maks?t?ja nerezidenta ien?kumi tiek aplikti ar nodokli N?derland?, ja vi?š izv?las nodok?u maks?t?jiem rezidenti?m piem?rojam?s normas, noz?m? progresivit?tes piem?rošanu.

21 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai EKL 43. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nav pretrun? k?das dal?bvalsts nodok?u ties?bu normas piem?rošanai attiec?b? uz pe??u, k?du citas dal?bvalsts pilsonis (nodok?a maks?t?js nerezidents) g?st no vad?t? uz??muma da?as pirmaj? dal?bvalst?, ja k?da no š?s normas interpret?cij?m, apskatot to atseviš?i, pret?ji EKL 43. pantam noš?ir nodok?a maks?t?ju rezidentu un nodok?a maks?t?ju nerezidentu, ta?u šim nodok?a maks?t?jam bija iesp?ja izv?l?ties t?du pašu nodok?u piem?rošanu k? nodok?a maks?t?jam rezidentam, ko vi?š person?gu apsv?rumu d?? nav izmantojis?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Par pie?emam?bu

22 V?cijas vald?ba un Portug?les vald?ba pauž šaubas par iesp?ju Tiesai lemt par valsts tiesas uzdoto jaut?jumu.

23 V?cijas vald?bas skat?jum? apl?kojam? nodok?u tiesiskaj? regul?jum? b?t?b? nav ietverta nek?da aizliegta diskrimin?cija EKL 43. panta izpratn?, kas noz?m?, ka nav v?rts uzdot jaut?jumu, vai no diskrimin?cijas var?tu izvair?ties, izv?loties piel?dzin?šanas iesp?ju. T?d?j?di Tiesas atbildei uz prejudici?lo jaut?jumu neb?tu nek?das noz?mes pamata pr?vas iznkum?.

24 Portug?les vald?ba galvenok?rt apgalvo, ka prejudici?lais jaut?jums ir atkar?gs no noteiktas pamata liet? apl?kojam? valsts tiesisk? regul?juma interpret?cijas.

25 Faktiski no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka 2001. gada likuma 3.6. pantu var?tu interpret?t ar? t?d?j?di, ka pamata liet? apl?kojam? atskait?juma nol?kos attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju nerezidentu var ?emt v?r? N?derland? esoš? uz??mum? pavad?t?s stundas, k? ar? t?s, kuras nostr?d?tas cit? dal?bvalst? esoš? uz??mum?, kas šo ties?bu normu dar?tu sader?gu ar EKL 43. pantu un atbilde uz prejudici?lo jaut?jumu b?tu lieka.

26 T? k? t?d?j?di iesniedz?jtiesai bija iesp?ja pamata liet? apl?kojamo nodok?u rež?mu interpret?t k? t?du, kur? nav ietverta nek?da diskrimin?cija, kas ir pretrun? EKL 43. pantam, Portug?les vald?ba uzskata, ka prejudici?lais jaut?jums ir hipot?tisks un t?d?? Tiesas atbilde iesniedz?jtiesai neb?tu saistoša.

27 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru LESD 267. pant? noteikt?s proced?ras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izties? pr?vu un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ir t?, kas, ?emot v?r? lietas ?patn?bas, var noteikt, cik liel? m?r?

prejudiciālais nolūms ir vajadzīgs, lai šīs tiesas varētu pieņemt nolūmu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolūmu (skat. it īpaši 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-544/07 *Rüffler*, Krājums, I-3389. lpp., 36. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-314/08 *Filipiak*, Krājums, I-11049. lpp., 40. punkts).

28 Tomēr Tiesa ir arī nospriedusi, ka ir jāpārbauda apstākļi, kādos valsts tiesa pie Tiesas ir vērsusies, lai pārlielinātu par savu kompetenci (šajā ziņā skat. 1981. gada 16. decembra spriedumu lietā 244/80 *Foglia, Recueil*, 3045. lpp., 21. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Rüffler*, 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Filipiak*, 41. punkts).

29 Atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata lietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tūdu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Rüffler*, 38. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Filipiak*, 42. punkts).

30 Jāatzīst, ka no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka pamata prāva, kā arī prejudiciālais jautājums būtībā ir par LESD 49. panta interpretāciju valsts tiesiskā regulējuma kontekstā, kuram, iespējams, varētu būt diskriminājoša iedarbība attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem no nodokļu priekšrocību – kā pašnodarbinātās personas izdevumu atskaitījums – viedokļa, pat ja minētie nodokļu maksātāji saistībā ar minēto priekšrocību atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam var izvēlēties pielīdzināšanos iespēju.

31 Tādēļ, lai varētu sniegt atbildi un minēto jautājumu, vispirms ir jāizvērtē, vai ar pamata prāvā aplūkojamo tiesisko regulējumu tiek radīta diskriminājoša iedarbība LESD 49. panta izpratnē, kas ir Savienības tiesību jautājums, kura interpretācija ir Tiesas kompetencē.

32 Ēmot vērtēt šos secinājumus, acīmredzami ir skaidrs, ka lūgtajai interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata lietas situāciju vai priekšmetu; tas nozīmē, ka nav jāvērtē Vācijas valdības un Portugāles valdības minētie pieņemamības izņēmumi.

33 No tā izriet, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolūmu ir pieņemams.

Par lietas būtību

34 Ar savu jautājumu, kurš jāizvērtē divās daļēs, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar LESD 49. pantu netiek pieauts tās tiesiskais regulējums, kam no nodokļu priekšrocību – kā pašnodarbinātās personas izdevumu atskaitījums – piešķiršanas viedokļa, iespējams, ir diskriminājoša iedarbība attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Pat ja šie nodokļu maksātāji saistībā ar šo priekšrocību atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam var izvēlēties pielīdzināšanos iespēju.

Par pamata prāvā aplūkojamā tiesiskā regulējuma diskriminājošo iedarbību LESD 49. panta izpratnē

35 Visbeidzot, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, uzreiz – kā tas arī izriet no šī sprieduma 31. punkta – ir jāizvērtē, vai pamata prāvā aplūkojamā tiesiskā regulējuma tik tiešām ir ietverta diskriminācija, kas ir pretrunā LESD 49. pantam.

36 Jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. tostarp 2004. gada 7.

septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 J?atg?dina ar?, ka ties?bu normas par vienl?dz?gu attieksmi aizliedz ne tikai ac?mredzamu diskrimin?ciju pilson?bas d??, bet ar? jebkura veida netiešu diskrimin?ciju, kas, piem?rojot citus noš?iršanas krit?rijus, faktiski noved pie t? paša rezult?ta (1995. gada 14. febru?ra spriedums liet? C?279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I?225. lpp., 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Turkl?t diskrimin?cija past?v tikai tad, ja atš?ir?gas normas piem?ro sal?dzin?m?s situ?cij?s vai ja piem?ro vienu un to pašu normu atš?ir?g?s situ?cij?s (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Schumacker*, 30. punkts, un 1999. gada 14. septembra spriedumu liet? C?391/97 *Gschwind*, *Recueil*, I?5451. lpp., 21. punkts).

39 Šaj? gad?jum? vispirms no lietas materi?liem izriet, ka 2001. gada laik? F. G?lens, kas dz?vo V?cij?, savam uz??mumam N?derland? velt?ja maz?k nek? 1225 darba stundas, savuk?rt savam uz??mumam V?cij? viš velt?ja vair?k nek? 1225 darba stundas.

40 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar pamata pr?v? apl?kojamo tiesisko regul?jumu nodok?u maks?t?js uz??m?js, kas ir rezidents, lai apr??in?tu stundu krit?riju, kas dot ties?bas uz pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jumu, var ieskait?t gan cit? dal?bvalst?, gan ar? N?derland? nostr?d?t?s darba stundas, bet nodok?a maks?t?js uz??m?js, kas nav rezidents, šim apr??inam dr?kst ?emt v?r? tikai N?derland? nostr?d?t?s darba stundas.

41 N?derlandes vald?ba savos rakstveida apsv?rumos ar? atz?st, ka šaj? zi?? runa ir par diskrimin?ciju dz?vesvietas d??.

42 T?d?? j?atz?st, ka pamata pr?v? apl?kojam? tiesiskaj? regul?jum? attiec?b? uz atbilst?bu "stundu krit?rijam", lai piem?rotu pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jumu, nodok?u maks?t?ji ir v?rt?ti daž?di atkar?b? no t?, vai vi?i ir vai nav N?derlandes rezidenti. Š?ds atš?ir?gs v?rt?jums galvenok?rt ir neizdev?gs citu dal?bvalstu pilso?iem, jo nerezidenti visbiež?k ar? ir nepilso?i.

43 It ?paši attiec?b? uz liet?m par fizisko personu ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem Tiesa ir atzinusi, ka rezidentu un nerezidentu situ?cijas konkr?taj? dal?bvalst? parasti nav sal?dzin?mas, jo t?m ir objekt?vas atš?ir?bas gan no ien?kumu avota viedok?a, gan no person?g?s nodok?u maks?tsp?jas viedok?a vai ar?, ?emot v?r? person?go un ?imenes st?vokli (skat. tostarp 2007. gada 22. marta spriedumu liet? C?383/05 *Talotta*, Kr?jums, I?2555. lpp., 19. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2008. gada 16. oktobra spriedumu liet? C?527/06 *Renneberg*, Kr?jums, I?7735. lpp., 59. punkts).

44 Katr? zi?? Tiesa ir preciz?jusi: ja past?v nodok?u priekšroc?ba, kuras izmantošana tiek atteikta nerezidentiem, atš?ir?ga attieksme pret š?m div?m nodok?u maks?t?ju kategorij?m var tikt uzskat?ta par diskrimin?ciju LESD izpratn?, ja nav nek?du objekt?vu situ?cijas atš?ir?bu, kas šaj? zi?? var?tu pamatot atš?ir?gu attieksmi pret š?m kategorij?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *Talotta*, 19. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Renneberg*, 60. punkts).

45 Ta?u iesniedz?jtiesa nor?da, ka pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jums ir saist?ts nevis ar nodok?u maks?t?ju personisko sp?ju, bet gan ar to darb?bas veidu. Faktiski šo atskait?jumu pieš?ir uz??m?jiem, kuru gad?jum? uz??m?jdarb?ba ir galven? nodarbošan?s, ko var pier?d?t tostarp ar atbilst?bu "stundu krit?rijam".

46 Lai gan min?to atskait?jumu var pieš?irt visiem nodok?u maks?t?jiem uz??m?jiem, kas

tostarp atbilst min?tajam krit?rijam, j?atz?st, ka šaj? zi?? nav noz?mes noš?irt, vai min?tie nodok?u maks?t?ji savas darba stundas ir velt?juši N?derland?, vai ar? cit? dal?bvalst?.

47 No t? izriet – k? to savu secin?jumu 39. punkt? ir ar? atzinis ?ener?ladvok?ts –, ka nodok?u maks?t?ji rezidenti un nodok?u maks?t?ji nerezidenti, lai piem?rotu pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jumu, atrodas sal?dzin?m?s situ?cij?s (šaj? zi?? skat. 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C?234/01 *Gerritse, Recueil*, I?5933. lpp., 27. punkts, un 2006. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?346/04 *Conijn, Kr?jums*, I?6137. lpp., 20. punkts).

48 Šajos apst?k?os ir j?secina, ka valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru š?das nodok?u priekšroc?bas – k? pamata liet? apl?kotais pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jums – pieš?iršanai tiek pielietots “stundu krit?rijs”, kas t?d?j?di liedz nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem ?emt v?r? cit? dal?bvalst? nostr?d?t?s darba stundas, galvenok?rt ir neizdev?gs šiem nodok?u maks?t?jiem. T?tad š?d? tiesiskaj? regul?jum? ir ietverta netieša diskrimin?cija pilson?bas d?? LESD 49. panta izpratn?.

Par piel?dzin?šanas iesp?ju

49 Šo secin?jumu neatsp?ko arguments, saska?? ar kuru, paredzot piel?dzin?šanas iesp?ju, iesp?jams, attiec?go diskrimin?ciju var izskaust.

50 Uzreiz j?nor?da, ka piel?dzin?šanas iesp?ja ?auj nodok?u maks?t?jam nerezidentam – k? F. G?lens – izv?l?ties, vai vi?am tiks piem?rots diskrimin?jošs nodok?u rež?ms, vai ar? cits, kas varb?t t?ds nav.

51 Ta?u šaj? zi?? j?min, ka ar š?du izv?li šaj? gad?jum? nevar izsl?gt pirm? no šiem min?tajiem nodok?u rež?miem diskrimin?jošo iedarb?bu.

52 Faktiski, pie?emot, ka š?dai izv?lei var?tu b?t š?das sekas, noz?m?tu – k? to savu secin?jumu 52. punkt? b?t?b? secina ?ener?ladvok?ts – atz?t nodok?u rež?mu, kur? iemiesots LESD 49. panta p?rk?pums t? diskrimin?još? rakstura d??.

53 Turkl?t – k? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja to preciz?t – valsts sist?ma, kas ierobežo br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, ir nesader?ga ar Savien?bas ties?b?m ar? tad, ja t?s piem?rošana ir fakultat?va (šaj? zi?? skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation, Recueil*, I?11753. lpp., 162. punkts).

54 No t? izriet, ka ar pamata liet? apl?koto izv?li, kas pieš?irta nodok?u maks?t?jam nerezidentam, paredzot piel?dzin?šanas iesp?ju, t?d?j?di netiek nov?rsta š? sprieduma 48. punkt? konstat?t? diskrimin?cija.

55 No visa iepriekš min?t? izriet, ka ar LESD 49. pantu netiek pie?auts valsts tiesiskais regul?jums, kurš attiec?b? uz nodok?u priekšroc?bas pieš?iršanu – k? pamata liet? apl?kotais pašnodarbin?tas personas atskait?jums – diskrimin?joši ietekm? nodok?u maks?t?jus nerezidentus, pat ja šie nodok?u maks?t?ji š?s priekšroc?bas kontekst? var izv?l?ties nodok?u maks?t?jiem rezidentiem piem?rojamo nodok?u rež?mu.

Par ties?šan?s izdevumiem

56 Attiec?b? uz 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 (pirm? pal?ta) nospriež:

Ar LESD 49. pantu netiek pie?auts valsts tiesiskais regul?jums, kurš attiec?b? uz nodok?u priekšroc?bas pieš?iršanu – k? pamata liet? apl?kotais pašnodarbin?tas personas izdevumu atskait?jums – diskrimin?joši ietekm? nodok?u maks?t?jus nerezidentus, pat ja šie nodok?u maks?t?ji š?s priekšroc?bas kontekst? var izv?l?ties nodok?u maks?t?jiem rezidentiem piem?rojamo nodok?u rež?mu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.