

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2015. gada 19. novembrī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Personu brīva pārvietošanās – Vienlīdzīga attieksme – Ienākuma nodoklis – Nodokļu maksātāju nerezidentu ienākumi, kas pakārtoti nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā – Jebkādu ar nodokļa maksātāja personisko situāciju saistītu nodokļa atskaitījumu izslēgšana – Pamatojums – Iespēja nodokļu maksātājiem nerezidentiem izvāties nodokļu maksājumiem rezidentiem piemērojamo režīmu un saņemti minētos atskaitījumus

Lieta C-632/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 25. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 3. decembrī, tiesvedībā

### **Skatteverket**

pret

### **Hilkka Hirvonen.**

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, M. Bergere [*M. Berger*] (referente) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Skatteverket vērā – *T. Wallén*,
- *H. Hirvonen* – savā vērā,
- Zviedrijas valdības vērā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson* un *K. Sparrman*, kā arī *L. Swedenborg* un *C. Hagerman*, pārstāvji,
- Beļģijas valdības vērā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Dānijas valdības vērā – *C. Thorning* un *M. Wolff*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vērā – *L. Banciella Rodríguez-Miñón* un *A. Rubio González*, pārstāvji,

- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. de Ree*, pārstāves,
- Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *J. Martins da Silva*, kā arī *M. Rebelo*, pārstāvji,
- Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *J. Enegren*, pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerādvokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 45. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums radīs tiesvedību starp *Skatteverket* (nodokļu pārvalde) un *H. Hirvonen* kundzi saistībā ar pirmās minētās atteikumu piešķirt otrajai minētajai nodokļu priekšrocības saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005. gadu.

### **Atbilstošās tiesību normas**

- 3 Saskaņā ar Likumu par ienākuma nodokli (1999:1229) (*inkomstskattelagen (1999:1229)*), turpmāk tekstā – “likums par ienākuma nodokli”) pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā ir Zviedrijā dzīvojošām personām, kuras tur ir nodokļa maksātāji, par ienākumiem, kas gūti gan iekšzemes, gan ārvalstīs.
- 4 Šajā sakarā likumā par ienākuma nodokli ienākumi ir sadalīti ienākumos no profesionāļs darbības, proti, ienākumi no darba dažādu formās, un ienākumos no kapitāla, un šī otrā minētā kategorija ar nodokli tiek aplikta atsevišķi. Aprēķinot ar nodokli aplikamos ienākumus, ir jāatskaita izdevumi, kas radušies par aplikamo ienākumu iegūšanu un uzglabāšanu. Turklāt no ienākumiem tiek atņemta būtiskas atlaide, kā arī veikti citi atskaitījumi atkarībā no nodokļa maksātāja personiskās situācijas.
- 5 Aplikamajiem ienākumiem no profesionāļs darbības tiek piemērots komēnas vai valsts mēroga ienākuma nodoklis. Komēnas ienākuma nodokļa likme ir proporcionāla un mainīga atkarībā no komēnas vai reģiona – no 29 % līdz 34 %. Vidēji tā ir nedaudz virs 30 %.
- 6 Valsts mēroga ienākuma nodoklis ir progresīvs, un tā likme ir 20 %–22 %. Tas tiek ieturēts par ienākumiem no profesionāļs darbības, ja aplikamie ienākumi pārsniedz noteiktu summu. Aplikamajiem ienākumiem no kapitāla tiek piemērots valsts mēroga nodoklis ar likmi 30 %.
- 7 Ja ienākumu no kapitāla aprēķinos tiek konstatēts deficīts, tad tiek piešķirta nodokļa atlaide 30 % apmērā par deficīta daļu, kas nepārsniedz 100 000 Zviedrijas kronas (SEK) (aptuveni EUR 10 600), un 21 %, ja tā tiek pārsniegta.
- 8 Savukārt nodokļu maksātājiem nerezidentiem princips ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums Zviedrijā, un nodokļa ieturējums no ienākumiem par darbu ienākumu gūšanas vietā ir galīgs un to aprēķina 25 % apmērā (turpmāk tekstā – “nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīms”) saskaņā ar Likumu (1991:586) par pašu ienākuma nodokli ārvalstīs dzīvojošām personām (*Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK*, turpmāk

tekst? – “*SINK* likums”).

9 Nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem nav ties?bu nedz uz t?du izdevumu atskait?šanu, kas saist?ti ar ien?kumu g?šanu un saglab?šanu, nedz ar? uz personisko izdevumu atskait?šanu. Savuk?rt nodok?a likme ir zem?ka sal?dzin?jum? ar to, ko piem?ro saska?? ar nodok?u maks?t?ju rezidentu ien?kuma nodok?a re??mu (turpm?k tekst? – “parastais ien?kumu aplikšanas ar nodokli re??ms”). T? k? nodok?a ietur?šana ien?kumu g?šanas viet? ir gal?ga, nodok?u maks?t?jam nerezidentam vairs nav pien?kuma deklar?t savus ien?kumus. Iesniedz?jtiesas skat?jum? š?da ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? m?r?is ir atvieglot nodok?a maks?t?ju, tai paš? laik? ar? atvieglot Valsts kasi ar administr?šanu saist?tos jaut?jumus.

10 Saska?? ar *SINK* likuma 5. pantu aplikami ien?kumi tostarp ir alga vai taml?dz?gi ien?kumi no darba vai apmaks?ta st?ža, ja vien tie ir g?ti no darb?bas Zviedrij?. Nodok?a saist?bas savuk?rt saska?? ar *SINK* likumu neattiecas uz ien?kumiem, kurus pašnodarbin?ta persona Zviedrij? ir guvusi no komercdarb?bas vai ien?kumiem no kapit?la, jo tiem tiek piem?rots parastais ien?kumu aplikšanas ar nodokli re??ms.

11 Ien?kumi pensiju vai slim?bas pabalstu form?, ko maks? saska?? ar ties?bu aktiem par soci?lo nodrošin?jumu, ja tie p?rsniedz noteiktu summu, atbilstoši *SINK* likuma 5. panta pirm?s da?as 4. punktam ar? tiek aplikti ar nodokli. Tom?r da?a no šiem ien?kumiem ir atbr?vota no nodok?iem. Š?ds iz??mums tika ieviests, lai izvair?tos no t?, ka nodoklis ir liel?ks nek? nodoklis, ko maks? personas, kur?m ir neierobežots nodok?a maks?šanas pien?kums, un tas tika noteikts atbilstoši maksim?lajai nodok?a atlaidei, ko piem?ro parastaj? ien?kumu aplikšanas ar nodokli re??m?.

12 Kopš 2005. gada p?c sprieduma *Wallentin* (C?169/03, EU:C:2004:403) nodok?u maks?t?ji nerezidenti var izv?l?ties, lai vi?a ien?kumi tiktu ar nodokli aplikti saska?? ar parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli re??mu, nevis saska?? ar nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? re??mu. Ja vi?i izv?las pirmo no šiem re??miem, tad š?m person?m tiek pieš?irta nodok?a atlaide, kur? ir ?emti v?r? ar ien?kumu g?šanu un saglab?šanu saist?tie izdevumi. Ja vi?i visus vai da?u no ien?kumiem ir guvuši Zviedrij?, vi?iem ir ties?bas ar? uz citiem nodok?u atvieglojumiem – t?diem k? noteiktos apst?k?os atskait?t aizdevuma procentus, kurus nevar atskait?t dz?vesvietas valst?.

### **Pamata tiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums**

13 *H. Hirvonen* 2000. gad? p?rc?l?s uz Somiju; Zviedrij? t? bija str?d?jusi visu savas profesion?l?s dz?ves laiku. Vi?a visus ien?kumus sa??ma no Zviedrijas – pensiju, m?ža renti un slim?bas pabalstu. Par pamatliet? apl?koto gadu vi?a Somij? papildus ikdienas izdevumiem nor?d?ja izdevumus, kas saist?ti ar procentiem, kas p?rskait?ti par nekustam? ?pašuma kred?tu (turpm?k tekst? – “aizdevuma procenti”).

14 Saska?? ar Konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kas nosl?gta starp Zviedriju un Somiju, pamatliet? piem?rojam? versij? Zviedrij? g?tie ien?kumi ar nodokli tiek aplikti tikai šaj? dal?bvalst?. T? k? *H. Hirvonen* nav guvusi nek?dus ien?kumus Somij?, vi?a nodok?a ietur?juma šaj? p?d?j? min?taj? valst? kontekst? nevar atskait?t šos aizdevuma procentus.

15 Zviedrijas nodok?u p?rvalde savuk?rt par 2005. gadu *H. Hirvonen* ien?kumus ar nodokli aplikta saska?? ar *SINK* likumu, neparedzot aizdevuma procentu atskait?šanu.

16 *H. Hirvonen*, kura atteic?s no t?, lai vi?as ien?kumi tiktu aplikti ar nodokli saska?? ar parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli re??mu, jo š?da nodok?u ietur?šana vi?ai radot smag?ku nodok?u nastu nek? t?, kas izriet no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? re??ma,

ieskaitot aizdevuma procentu atskaitšanas ?emšanu v?r?, šo l?mumu p?rs?dz?ja *länsrätten i Stockholms län* (Stokholmas l?nes administrat?v? tiesa), atsaukdams uz ties?b?m sa?emt š?du atskait?jumu saska?? ar nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? rež?mu. Š? tiesa pras?bu noraid?ja.

17 *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmas administrat?v? apel?cijas tiesa), kur? *H. Hirvonen* p?rs?dz?ja *länsrätten i Stockholms län* (Stokholmas l?nes administrat?v? tiesa) nol?mumu, noteica vi?ai ties?bas uz pras?to atskait?jumu, pamatojoties uz Savien?bas ties?bu aktiem. Nodok?u p?rvalde šo spriedumu p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

18 Šaj? p?d?j? min?taj? ties? nodok?u p?rvalde nor?da, ka par nekustam? ?pašuma kred?tu samaks?to procentu atskaitšana esot iesp?jama tikai saska?? ar parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mu, kas ir rež?ms, kuru nodok?u maks?t?ji nerezidenti varot izv?l?ties. Tiesa š?das izv?les ties?bas esot apstiprin?jusi spriedum? *Gerritse* (C?234/01, EU:C:2003:340). Turkl?t š?s nodok?u p?rvaldes skat?jum? situ?ciju pamatliet? nevarot sal?dzin?t ar situ?ciju liet?, kur? pasludin?ts spriedums *Gielen* (C?440/08, EU:C:2010:148). Nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? j?ga un m?r?is, kura esam?ba ir atz?ta par starptautisko nodok?u ties?bu pamatprincipu, proti, atvieglot nodok?a maks?t?ju un vienk?ršot iest?des uzdevumus, un kas ir ieviests ar *SINK* likumu, esot pretrun? iesp?jai atskait?t nor?d?tos izdevumus.

19 Iesniedz?jtiesa tom?r saskata kop?gas iez?mes pamatliet? un liet?, kur? tika tais?ts spriedums *Gielen* (C?440/08, EU:C:2010:148), jo šaj? otraj? min?taj? liet? Tiesa nosprieda, ka tas, ka nodok?u maks?t?jam nerezidentam ir iesp?ja izdar?t izv?li par labu nodok?u maks?t?ju rezidentu nodok?u rež?mam, nevis b?t pak?autam nodok?u maks?t?ju nerezidentu rež?mam, nenoz?m?, ka ?paš? nodok?u priekšroc?ba zaud? t?s diskrimin?jošo raksturu. Iesniedz?jtiesa tai pat laik? nor?da, ka atš?ir?b? no t?s lietas apst?k?iem, par ko ir spriedums *Gielen* (C?440/08, EU:C:2010:148), pamatlieta attiecas uz nodok?u priekšroc?bu, kas nav ?paša, un ka Zviedrij? nodok?u maks?t?js nerezidents nodok?a ietur?šanas no ien?kumiem kontekst? var izdar?t izv?li starp "div?m piln?gi daž?d?m sist?m?m".

20 Š?dos apst?k?os *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai LESD 45. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts, ka dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? ir noteikts, ka vien? dal?bvalst? dz?vojošai personai, kura visus vai gandr?z visus ien?kumus g?st otr? dal?bvalst?, ir ties?bas izv?l?ties starp absol?ti atš?ir?giem nodok?u aplikšanas rež?miem, proti, vai nu t?s ien?kumi tiek aplikti to g?šanas viet?, piem?rojot zem?ku nodok?a likmi, bet nepast?vot ties?b?m uz t?du nodok?a atlaidi, k?du piem?ro saska?? ar parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mu, vai ar? t?s ien?kumi tiek aplikti saska?? ar min?to parasto rež?mu un t? var sa?emt attiec?gus nodok?u atvieglojumus?"

### **Par prejudici?lo jaut?jumu**

21 Vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru pension?jusies persona – k? *H. Hirvonen* –, kas atst?jusi dal?bvalsti, kur? vi?a ir pavad?jusi visu savu profesion?lo dz?vi, lai p?rceltos uz citu dal?bvalsti, k? Eiropas Savien?bas pilsoņe var atsaukties uz ties?b?m uz br?vu p?rvietošanas saska?? ar LESD 21. pantu, ja uz t?s situ?ciju neattiecas ar LESD 45. pantu garant?t?s ties?bas uz br?vu p?rvietošanas (šaj? zi?? skat. spriedumu *Turpeinen*, C?520/04, EU:C:2006:703, 16.–23. punkts).

22 T?d?j?di *H. Hirvonen* situ?cija ir j?v?rt?, ?emot v?r? LESD 21. pantu.

23 Attiec?b? uz ien?kumu no profesion?l?s darb?bas aplikšanu ar nodokli Zviedrij? – no lietas

materiāliem izriet, ka nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir iespēja izdarīt izvēli starp diviem dažādiem nodokļu režīmiem.

24 Principā tie tiek aplikti ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, un nodokļa likme ir 25 %. Šā nodokļa būze ir visi nodokļa maksātāja bruto ienākumi. Ja bruto ienākumos ir pensijas, tad to daļa no nodokļa tiek atbrīvota, un šā atbrīvojuma summa atbilst maksimāli nodokļa atlaidei, ko var saņemt nodokļu maksātāji rezidenti, kas ir līdzīgā situācijā. Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīms nav paredzēts tiesības uz šādu nodokļu atskaitījumu, kādu var saņemt rezidenti saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu.

25 Katrā ziņā atbilstoši izvēles tiesībām, kas nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir piešķirtas, viņiem ir dota iespēja izvēlēties parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu un tādējādi izmantot ar viņu personisko un ģimenes situāciju saistītos nodokļa atskaitījumus. It šādi saskaņā ar šo režīmu ir atļauts atskaitīt par nekustamā īpašuma kredītu samaksātos aizdevuma procentus, ja tos nevar atskaitīt dzīviesvietas valstī.

26 Šai sakarā no lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā *H. Hirvonen*, kura izvēlējās nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, tomēr prasa, lai viņai tiktu dota iespēja atskaitīt aizdevuma procentus, lai gan šāda iespēja valsts tiesībās ir paredzēta tikai parastā ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmā.

27 Tāpēc šajos pašajos apstākļos iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāsaprot kā tāds, ka ar to būtībā ir pausta vāļme noskaidrot, vai tas, ka tiesiskajā regulājumā nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kuri lielāko savu ienākumu daļu gūst ienākumu gūšanas vietā un kuri ir izvēlējušies nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmu, ir atteikts piemērot tādus pašus personiska rakstura nodokļa atskaitījumus kā rezidentiem saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, nosakot aplikamo bāzi, ir diskriminācija, kas ir pretrunā LESD 21. pantam.

28 Šai sakarā ir jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it šādi spriedumu *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Jāatgādina arī, ka tiesību normas par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkura veida netiešu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski noved pie tā paša rezultāta (skat. it šādi spriedumu *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgās normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās (skat. it šādi spriedumus *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. punkts, un *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 21. punkts).

31 Šai sakarā no Tiesas judikatūras arī izriet, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu statusa valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairākumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīviesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitē, ievērojot viņa kopējās ienākumus, kā arī personisko un ģimenes situāciju, visbiegāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīviesvietai (spriedums *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Ar tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā

nodrošina rezidentam, nav diskriminājoši, ievērojot objektīvas atšķirības starp rezidenta un nerezidenta statusu attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un ģimenes situāciju (spriedums *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tomēr Tiesa ir nospriedusi, ka ir spēkā citi noteikumi gadījumā, kad nerezidentam savas dzīvesvietas valstī nav vērā ņemamu ienākumu un ar nodokli apliekamos ienākumus viņš būtībā gūst no citā valstī veikta darba, kas nozīmē, ka dzīvesvietas valsts nevar viņam nodrošināt priekšrocības, ievērojot viņa personisko un ģimenes situāciju (spriedums *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Faktiski attiecībā uz nerezidenta gadījumu, kurš būtisku daļu no saviem ienākumiem gūst citā dalībvalstī, nevis tajā, kur viņš dzīvo, diskriminācija pastāv tādējādi, ka netiek ņemta vērā viņa personiskā un ģimenes situācija ne dzīvesvietas valstī, ne arī tur, kur viņš strādā, neatkarīgi no dažādu nodokļu likumu saskaņā likumiem kā pamatlīmeņa minētā, proti, *SINK* likumu un likumu par ienākumu nodokli (šajā ziņā skat. spriedumu *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 17. punkts).

35 Šāds arguments saskaņā ar Tiesas judikatūru ir spēkā attiecībā uz visām nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāti, kas netiek ņemtas vērā nedz dzīvesvietas valstī, nedz valstī, kur viņš strādā (šajā ziņā skat. spriedumu *Lakebrink* un *Peters/Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 34. punkts), un arī *mutatis mutandis* situācijā, kur apliekamo ienākumu daļa ir vecuma pensija (spriedums *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 29. punkts).

36 Šajā gadījumā *H. Hirvonen* faktu norises laikā neguva nekādus dzīvesvietas valstī apliekamus ienākumus, viņas ienākumu avots it pašā bija viņas vecuma pensija par viņas profesionālo darbību Zviedrijā. Principā šai valstij būtu bijusi jāņem vērā *H. Hirvonen* personiskā un ģimenes situācija.

37 Tomēr ir jāsecina, ka no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka Zviedrijas Karaliste saskaņā ar *SINK* likumu, kurā ir paredzēta nodokļu maksājumu nerezidentu ienākumu aplikšanas ar nodokli pieskaņošana tostarp vienotai likmei, kas ir zemāka nekā tā, ko piemēro nodokļu maksājumiem rezidentiem, garantē to, ka pret nerezidentiem netiek īstenota nelabvēlīgā attieksme kā pret rezidentiem.

38 Tādējādi atbilstoši šajā lēmumā minētajam nodokļu maksājumiem nerezidentiem – ja vien viņi izvēlas, lai no viņu ienākumiem nodoklis tiktu ieturēts saskaņā ar nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietējo režīmu – tiek principā uzlikta vieglāka nodokļa nasta nekā tā, kas par līdzīgiem ienākumiem gulstas uz nodokļu maksājumiem rezidentiem.

39 Tieši šis ir elements, kas pamatlīmeņa faktus padara atšķirīgus no tiem pašajiem apstākļiem, kas bija pamatā spriedumam *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 Faktiski šajā pārdēvētajā lietā, kurā bija runa par tādās nodokļu priekšrocības saderīgumu ar Savienības tiesībām, kas galvenokārt negatīvi varētu ietekmēt nodokļu maksājumu nerezidentus, jautājums bija par to, vai viņiem dotā iespēja izvēlēties nodokļa ieturēšanas režīmu bija tāda, kuras rezultātā šai priekšrocībai zūd tās diskriminājošais raksturs.

41 Lai uz šo jautājumu sniegtu noliedzošu atbildi, Tiesa paskaidroja, ka iespēja izvēlēties starp diskriminājošu nodokļu režīmu un citu, kas varbūt tās nav, nebūt nenozīmē, ka pirmajam no abiem nodokļu režīmiem ir izslēgts tās diskriminājošais raksturs. Pieņemot pretējo, Tiesas skatījumā nozīmētu atzīt nodokļu režīmu, kurā iemiesots LESD 49. panta pārskatāmība t

diskriminācija? još? rakstura d???. Tiesa ar? nor?d?ja, ka 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 (spriedums *Gielen*, C?440/08, EU:C:2010:148, 50.–53. punkts).

42 Tiesa t?p?c secin?ja, ka ar iesp?ju, kas pieš?irta nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem, izv?l?ties nodok?u maks?t?jiem rezidentiem piem?rojamo nodok?u rež?mu t?d?j?di netiek nov?rsta diskriminācija LESD 49. panta izpratn? (spriedums *Gielen*, C?440/08, EU:C:2010:148, 54. punkts).

43 Turpret?, lai ar? pamatliet? ir skaidrs, ka nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem ir iesp?ja izv?l?ties parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mu, kas galvenok?rt ir dom?ts nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? rež?ms kopum? ir labv?l?g?ks nek? parastais ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?ms un no nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem prasa maz?kus p?li?us nek? no nodok?u maks?t?jiem rezidentiem.

44 Atš?ir?ba attieksm? attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem un nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, kas izpaužas t?d?j?di, ka pirmo min?to bruto ien?kumi tiek aplikti ar gal?gu vienotas likmes nodokli, to ieturot ien?kumu g?šanas viet?, savuk?rt otro min?to neto ien?kumi ar nodokli tiek aplikti p?c progres?vas likmes, paredzot nodok?a b?zes atlaidi, ir sader?ga ar Savien?bas ties?b?m, ar nosac?jumu, ka vienot? likme nav augst?ka par likmi, kas attiec?b? uz ieinteres?to personu rodas, faktiski piem?rojot progres?vo likmi neto ien?kumiem virs nodok?a b?zes atlaides (šaj? zi?? skat. spriedumu *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 53. un n?kamie punkti).

45 Pamatliet? no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka *H. Hirvonen* b?tu bijuši j?maks? liel?ki nodok?i, ja vi?a b?tu izv?l?jusies tikt piel?dzin?ta nodok?u maks?t?jam rezidentam un t?d?j?di tikt pak?auta parastajam ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mam. T?p?c vi?a izv?l?j?šs nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? rež?mu, kas ir neregul?ts *SINK* likum?. T? k? uz vi?u tika attiecin?ts labv?l?g?ks nodok?u rež?ms nek? tas, kurš tiktu piem?rots, ja vi?a b?tu izv?l?jusies parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mu, *H. Hirvonen* nevar pretend?t uz nodok?u priekšroc?bu, kas tai tiktu pieš?irta saska?? ar parasto ien?kumu aplikšanas ar nodokli rež?mu.

46 Atteikšan?s atz?t pamatliet? min?to personisko atskait?jumu – k? to savos apsv?rumos nor?da nodok?u p?rvalde – t?dos apst?k?os k? pamatliet? dr?z?k b?tu j?uztver k? nodok?u ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? rež?mam rakstur?gs elements, jo t? m?r?is ir gan vienk?ršot š?s iest?des uzdevumus, gan ar? atvieglot nodok?u maks?t?ju nerezidentu. T?d?j?di, ja šis p?d?jais min?tais izv?las š?du rež?mu, min?t? iest?de ir atbr?vota no pien?kuma ietur?t nodokli no š? nodok?u maks?t?ja, un nav j?b?t bijušam prec?zam vi?a personisk?s un ?imenes situācijas p?rskatam. Tai pat laik? min?tais nodok?u maks?t?js ir atbr?vots no pien?kuma sadarboties, jo vi?am nav pien?kuma iesniegt nodok?u deklarāciju zviedru valod? par vi?a Zviedrij? g?tajiem ien?kumiem un l?dz ar to iepazīties ar citas dal?bvalsts, kas nav vi?a dz?vesvietas valsts, nodok?u sist?mu.

47 T?p?c ir j?konstat?, ka kopum? ar nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? rež?mu ir sader?gi, ka visus nodok?a maks?t?ja faktiski nor?d?tos uzdevumus nav iesp?jams ?emt v?r?, veicot š?du nodok?a ietur?jumu, jo nodoklis tiek ietur?ts no t?, kurš ien?kumu g?šanas valst? sniedz pakalpojumu. Visp?r vi?a pien?kums nav ?emt v?r? noteiktus uzdevumus, un to ?emšana v?r? kopum? neb?tu sader?ga ar vienk?ršošanu, kuru ir v?lme pan?kt ar šo rež?mu.

48 T?d?j?di t?d? tiesiskaj? regul?jum? k? pamatliet? min?tais neko neizš?ir atteikums nodok?u maks?t?jam nerezidentam paredz?t iesp?ju sa?emt noteiktus atskait?jumus, run?jot par

iespējamo š? regulējuma nesaderīgumu ar Savienības tiesībām, ja vien šim nodokļa maksātājam nav uzlikta kopumā smagāka nodokļa nasta salīdzinājumā ar to, kas gulstas uz nodokļa maksātājiem rezidentiem un personām, kas tiem tiek pielīdzinātas un kuru situācija ir līdzīga.

49 No visa iepriekš minētā izriet, ka, ieturot ienākuma nodokli, atteikums nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuri lielāko daļu savu ienākumu gūst ienākumu gūšanas valstī un kuri ir izvēlējušies nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietē režīmu, paredzēt tādus pašus personiska rakstura nodokļa atskaitījumus kā tos, kas tiek paredzēti nodokļa maksātājiem rezidentiem saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, nav diskriminācija, kas ir pretrunā LESD 21. pantam, ja vien nodokļa maksātājiem nerezidentiem nav uzlikta kopumā smagāka nodokļa nasta salīdzinājumā ar to, kas gulstas uz nodokļa maksātājiem rezidentiem un personām, kas tiem tiek pielīdzinātas un kuru situācija ir līdzīga.

### **Par tiesības izdevumiem**

50 Attiecībā uz pamatlīnijas pusēm š? tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

**leturot ienākuma nodokli, atteikums nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuri lielāko daļu savu ienākumu gūst ienākumu gūšanas valstī un kuri ir izvēlējušies nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietē režīmu, paredzēt tādus pašus personiska rakstura nodokļa atskaitījumus kā tos, kas tiek paredzēti nodokļa maksātājiem rezidentiem saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, nav diskriminācija, kas ir pretrunā LESD 21. pantam, ja vien nodokļa maksātājiem nerezidentiem nav uzlikta kopumā smagāka nodokļa nasta salīdzinājumā ar to, kas gulstas uz nodokļa maksātājiem rezidentiem un personām, kas tiem tiek pielīdzinātas un kuru situācija ir līdzīga.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – zviedru.