

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 9. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Ienākuma nodoklis – Dalībvalsts valstspiederīgais, kurš gūst ienākumus šajā dalībvalstī un trešajā valstī un kurš dzīvo citā dalībvalstī – Nodokļu priekšrocība, kas ir paredzēta, lai ņemtu vērā viņa personisko un ģimenes situāciju

Lieta C-283/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 22. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 11. jūnijā, tiesvedībā

X

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši J. Regans [*E. Regan*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

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

sekretāre S. Strēmholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 29. jūnija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- X vērā – *B. Dieleman, A. A. W. Langevoord un T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,*
- Nīderlandes valdības vērā – *M. Bulterman un M. Noort, pērstāves, kam palīdz J. C. L. M. Fijen, eksperts,*
- Beļģijas valdības vērā – *M. Jacobs un J.-C. Halleux, pērstāvji,*
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze un K. Petersen, pērstāvji,*
- Austrijas valdības vērā – *C. Pesendorfer un E. Lachmayer, kā arī F. Koppensteiner, pērstāvji,*
- Portugāles valdības vērā – *L. Inez Fernandes, M. Rebelo un J. Martins da Silva, pērstāvji,*
- Zviedrijas valdības vērā – *A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson un L. Swedenborg*

, k? ar? *N. Otte Widgren*, p?rst?vji,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *M. Holt*, p?rst?vis, kam pal?dz *R. Hill*, *barrister*,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *C. Soulay*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 7. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t “LESD normas par br?vu p?rvietošanos”.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *X* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekret?rs finanšu liet?s) par N?derlandes nodok?u administr?cijas atteikumu at?aut vi?am atskait?t “negat?vos ien?kumus”, kas g?ti no priv?t?pašum? esoša m?jok?aSp?nij?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 *Wet Inkomstenbelasting 2001* (2001. gada Likums par ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? –“2001. gada likums”) 2.3. pant? ir noteikts:

“Ien?kuma nodokli piem?ro š?diem ien?kumiem, kurus nodok?u maks?t?js ir guvis attiec?gaj? kalend?raj? gad?:

- ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir g?ti no darba vai m?jok?a;
- ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir g?ti no b?tiskas l?dzdal?bas, un
- ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir g?ti no uzkr?jumiem un ieguld?jumiem.”

4 2001. gada likuma 2.4. pant? ir paredz?ts:

“1. Ien?kumus, kas g?ti no darba vai m?jok?a, nosaka:

- nodok?u maks?t?jiem rezidentiem – atbilstoši 3. noda?as noteikumiem;
- nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem – atbilstoši [...] 7.2. da?as noteikumiem.”

5 Saska?? ar 2001. gada likuma 2.5. pantu:

“1. Nodok?u maks?t?js nerezidents, kas kalend?r? gada da?u ir uztur?jies N?derland?, un nodok?u maks?t?js nerezidents, kas dz?vo cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai ar ministra r?kojumu noteiktas varas teritorij?, ar kuru N?derlandes Karaliste ir nosl?gusi konvenciju par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem, kur? paredz?ta savstarp?ja inform?cijas apmai?a, un kam ir j?maks? nodok?i šaj? dal?bvalst? vai š?s varas teritorij?, var izv?l?ties, lai vi?am tiktu piem?rotas š? likuma normas k? nodok?u maks?t?jam rezidentam [...].

[..]”

6 Atbilstoši 2001. gada likuma 3.120. panta 1. punktam N?derlandes rezidentam ir ties?bas atskait?t “negat?vos ien?kumus” no vi?am pieder?ša m?jok?a, kas atrodas N?derland?.

7 Saskaņā ar 2001. gada likuma 7.1. panta a) punktu ar nodokli tiek aplikti kalendārajā gadā gūtā ienākumi, kas apliekami ar nodokli un kas ir gūti no darba un mājokļa Nāderlandē.

8 Atbilstoši 2001. gada likuma 7.2. panta 2. punkta b) un f) apakšpunktam ienākumi, kas apliekami ar nodokli un kas ir gūti no darba un mājokļa, ir atalgojums, kas ir apliekams ar nodokli, par Nāderlandē veiktu darbu, un attiecīgā gadījumā ienākumi, kas ir apliekami ar nodokli un kas gūti no privātpašuma esošā mājokļa Nāderlandē.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 Saskaņā ar 2001. gada likumu privātpersonu ienākuma nodoklis Nāderlandē attiecas ne tikai uz ienākumiem, kas gūti no darba, bet arī uz ienākumiem, kas gūti no "piederoša mājokļa". Tā kā pārdzīvais minētais ir "privātpašums", tas tiek uzskatīts par tādū, kas sniedz "priekšrocības", kuras tiek aprēķinātas procentu veidā no mājokļa vērtības. Šāds "priekšrocības" ir jāpieskaita atskaitīmie izdevumi, kuru vidū ir procenti un izmaksas, kas saistītas ar kredītiem, par kuriem ir noslēgti līgumi, lai iegādātos šo mājokli. Ja minēto izdevumu summa pārsniedz "priekšrocību" summu, nodokļu maksātājam ir "negatīvu ienākumu" situācija.

10 Tā tas 2007. gadā bija Nāderlandes pavalstniekam X attiecībā uz viņa mājokli, kas atradās Spānijā.

11 Šī paša taksācijas gada laikā ienākumus, ko X guva no profesionālās darbības, veidoja summas, ko viņam maksāja divas sabiedrības, kurās viņa turpējām bija kapitāldaļu vairākums un kuru juridiskā adrese vienai bija Nāderlandē, bet otrai – Šveicē. Nāderlandē gūtā ienākumi veidoja 60 % no viņa kopīgiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, Šveicē gūtā veidoja 40 % no tiem. Tātad Spānijā netika gūti nekādi ienākumi, proti, ne 2007. gadā, ne ņētros nākamajos gados, kuru beigās X pārstāja būt Spānijas rezidents.

12 Saskaņā ar piemērojamo divpusējo nodokļu konvenciju ienākumi, kas gūti Šveicē, tika aplikti ar nodokli Šveicē, un ienākumi, kas tika gūti Nāderlandē, – Nāderlandē.

13 Attiecībā uz nodokļa uzlikšanu šajā pārdzīvajā dalībvalstī X iesūka izvēlīgās tikt pielīdzināts nodokļa maksājumiem rezidentiem, kas ir paredzēts 2001. gada likuma 2.5. pantā, kā rezultātā viņam tika piemērots neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums Nāderlandē. Tādējādi Nāderlandes nodokļu administrācija ņēma vērē ar mājokli Spānijā saistītos "negatīvos ienākumus".

14 Tādū šādi aprēķināta nodokļa kopsumma bija lielāka par to, kas X būtu bijusi jāmaksā, ja viņš nebūtu izvēlējies pielīdzināšanu nodokļu maksājumiem rezidentiem, kā rezultātā viņam tiktu uzlikts nodoklis Šveicē par šajā valstī gūtajiem ienākumiem, proti, 40 % no viņa kopīgiem ienākumiem, un ja viņam turklāt tiktu atāauts pilnā atskaitīt "negatīvos ienākumus", kas gūti no privātpašuma esošā mājokļa Spānijā.

15 Atgriežoties pie sava pieteikuma par režēma izvēli, viņš apstrādāja paziņojumu par nodokli Nāderlandes tiesās, apgalvojot, ka Savienības tiesību normas par brīvu pārvietošanos esot jāinterpretē tādējādi, ka ar tām nodokļu maksājumiem nerezidentiem ir atāauts saēemt ar viņiem privātpašumā esošu mājokli saistītu "negatīvu ienākumu" atskaitījumu, turklāt neuzliekot viņiem pienākumu izvēlēties pielīdzināšanu nodokļu maksājumiem rezidentiem.

16 *Rechtbank te Haarlem* (Hārlēmas tiesa, Nāderlande) un *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdāmas Apelācijas tiesa, Nāderlande) noraidīja šo prasību un apelācijas sūdzību; pēc tam X iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nāderlandes Augstākā tiesa).

17 Iesniedzētāja šaubās par judikatūras 1995. gada 14. februāra spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) piemērojamību, ņemot vērā to, ka pretēji lietas faktiskajiem apstākļiem, kas bija noteicošie lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, X negāst visus vai gandrīz visus savus īmenes ienākumus vienā daļbvalstī, kura nav viena dzīvesvietas daļbvalsts un kuras kompetencē būtu aplikti ar nodokļiem šos ienākumus un kura tādējādi varētu ņemt vērā viena personisko un īmenes situāciju. X situāciju raksturo apstākļi, ka dienā, kas ir jāņem vērā, aprēķinot viena ienākuma nodokli, viš dzīvoja Spānijā, kur viš neguva ienākumus, bet savus ienākumus guva daļēji Nāderlandē – 60 % apmērā, un daļēji Šveicē – 40 % apmērā.

18 Iesniedzētājas skatījumā, 1999. gada 14. septembra spriedums *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409), 2002. gada 12. decembra spriedums *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) un 2012. gada 10. maija spriedums Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282) var tikt interpretēti tādējādi, ka daļbvalstij, kurā attiecīgā persona veic darbību, vienmēr ir jāņem vērā tās personiskā un īmenes situācija, ja to nevar izdarīt dzīvesvietas daļbvalsts. Tā tas ir pamatlietā, jo X nebija nekādu ienākumu Spānijā attiecīgajā taksācijas gadā.

19 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nāderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai LESD brīvas pārvietošanās normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram Savienības pilsonis, kurš dzīvo Spānijā un kura profesionālie ienākumi tiek aplikti ar nodokli apmēram 60 % apmērā Nāderlandē un apmēram 40 % apmērā Šveicē, nevar atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem profesionālajiem ienākumiem Nāderlandē savus negatīvos ienākumus no Spānijā esoša mājokļa, kas ir viena pašam un kur viš pats uzturas, pat ja dzīvesvietas valstī Spānijā viņam ir tik nēcīgi ienākumi, ka iepriekš minētie negatīvie ienākumi neāuj samazināt nodokli dzīvesvietas valstī attiecīgajā taksācijas gadā?

2) a) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai katrāi valstij, kurā Savienības pilsonis saņem daļu savu ienākumu, ir jāņem vērā visi iepriekš minētie negatīvie ienākumi? Vai tomēr šis pienākums ir tikai vienai attiecīgās profesionālās darbības valstij, un apstiprinošā gadījumā – kurai? Vai arī katrāi valstij, kurā viš veic profesionālo darbību (kas nav dzīvesvietas valsts), ir jāāuj atskaitīt daļu no šiem negatīvajiem ienākumiem? Pādjā gadījumā – kā ir nosakāma [šā atskaitāmā daļa]?

b) Vai šajā ziņā noteicošā ir daļbvalsts, kurā faktiski tiek veikts darbs, vai tā, kura ir pilnvarota aplikti ar nodokli no minētā darba gētos ienākumus?

3) Vai atbilde uz otrajā jautājuma formulētajiem jautājumiem [ir] citāda, ja viena no valstīm, kurā šis Savienības pilsonis gēst ienākumus, ir Šveices Konfederācija, kas nav Savienības daļbvalsts un nav arī Eiropas Ekonomikas zonas daļbniece?

4) Kāda šajā ziņā ir nozīme tam, vai nodokļu maksātāja dzīvesvietas valsts (šajā lietā Spānijas Karalistes) tiesiskais regulējums āuj viņam atskaitīt ar viņam piederošo mājokli saistītos hipotēkos procentus un no tā izrietošos tādā gada fiskālos zaudējumus pārnēst uz gaidāmajiem ienākumiem šajā valstī turpmākajos gados?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par piemērojamo pārvietošanas brīvību

20 Vispirms jānorāda, ka iesniedzējtiesa nav precizējusi pārvietošanas brīvību, uz kuru pamatojoties būtu jāpārbauda tās tiesiskais regulējums kā pamatlietā.

21 Tomēr no Tiesas iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka X kontrolē un vairākuma līdždalības veidā vada Nīderlandē un Šveicē reģistrētu sabiedrību darbību, kuru peļņi višvlas ieskaitīt "negatīvos ienākumus", kas saistīti ar viņa privātpašumā esošu mājokli Spānijā.

22 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka brīvība, kas piemērojama dalībvalsts rezidentam neatkarīgi no pilsonības, kuram citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība pieder kapitāla daļas, kas tam piešķir zināmu ietekmi uz šīs sabiedrības līdždalībniekiem, ļaujot noteikt šīs sabiedrības darbības, ir brīvība veikt uzņēmējdarbību (spriedums, 2014. gada 18. decembris, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21. punkts).

23 Tātad pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums ir jāizvērtē, pamatojoties uz LESD 49. pantu.

Par pirmo jautājumu

24 Uzdotot pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstij, kuras nodokļu tiesību aktos ir atļauts atskaitīt "negatīvos ienākumus", kas saistīti ar mājokli, atteikt šādu samazinājumu pašnodarbinātam nerezidentam, ja viņš šajā dalībvalstī gūst 60 % no saviem kopīgiem ienākumiem un dalībvalstī, kurā atrodas viņa mājoklis, negūst tādus ienākumus, kas ļautu viņam tajā izmantot līdždalības tiesības uz atskaitījumu.

25 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka valsts nodokļu noteikumiem ir jāatbilst Savienības tiesību un it īpaši Līguma garantātajām brīvībām, no kurām brīvība veikt uzņēmējdarbību ir noteikta LESD 49. pantā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 10. maijs, Komisija/Lgaunija, C-39/10, EU:C:2012:282, 47. punkts).

26 To "negatīvo ienākumu" jēšana vērē, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, kurš atrodas dalībvalstī, kurā ir nodokļu maksātāja dzīvesvieta, ir ar viņa personisko situāciju saistīta nodokļu priekšrocība, kas palīdz novērtēt viņa vispārējo maksātspēju (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tātad, ciktāl dalībvalsts tiesiskajā regulējumā nodokļa maksātājiem nerezidentiem ir atņemta iespēja – kāda ir nodokļa maksātājiem rezidentiem – atskaitīt šādus "negatīvos ienākumus", attieksme pret pirmajiem minētajiem ir mazāk labvēlīga nekā pret otrajiem minētajiem.

28 Tādējādi ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā noteiktais dzīvesvietas kritērijs rada diskrimināciju.

29 Šajā ziņā jāatgādina, ka šāda diskriminācija var rasties, tikai piemērojot atšķirīgas normas salīdzināmās situācijās vai vienu un to pašu normu piemērojot atšķirīgās situācijās (it īpaši skat. spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. punkts, un 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 21. punkts).

30 Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu statusa atšķirība parasti nav salīdzināms, jo

ien?kumi, ko nerezidents g?st vien? dal?bvalst?, vairum? gad?jumu ir tikai da?a no vi?a kop?jiem ien?kumiem, kas koncentr?ti vi?a dz?vesviet?, un nerezidenta personisk? maks?tsp?ja, iev?rojot vi?a kop?jos ien?kumus, k? ar? personisko un ?imenes situ?ciju, visviegl?k ir nov?rt?jama taj? viet?, kur? atrodas vi?a personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst vi?a past?v?gajai dz?vesvietai (it ?paši skat. spriedumus, 1995. gada 14. febru?ris, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 31. un 32. punkts, k? ar? 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 22. punkts).

31 Tiesa 1995. gada 14. febru?ra sprieduma *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31) 34. punkt? ar? ir nospriedusi, ka tas, ka dal?bvalsts nerezidentiem nepieš?ir noteiktas nodok?u priekšroc?bas, ko t? pieš?ir rezidentiem, parasti nav diskrimin?joši, iev?rojot objekt?v?s atš?ir?bas starp rezidentu un nerezidentu st?vokli attiec?b? uz ien?kumu avotu, k? ar? attiec?b? uz personisko maks?tsp?ju vai personisko un ?imenes situ?ciju (skat. spriedumu, 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 23. punkts).

32 Diskrimin?cija starp rezidentiem un nerezidentiem LESD izpratn? var?tu rasties tikai tad, ja neatkar?gi no to past?v?g?s dz?vesvietas daž?d?s dal?bvalst?s tikt? konstat?ts, ka atbilstoši attiec?g? valsts tiesisk? regul?juma m?r?im un saturam š?s divas nodok?u maks?t?ju kategorijas atrodas sal?dzin?m? situ?cij? (skat. spriedumu, 1999. gada 14. septembris, *Gschwind*, C?391/97, EU:C:1999:409, 26. punkts).

33 T? tas ?paši ir tad, ja nodok?u maks?t?js nerezidents dz?vesvietas dal?bvalst? neg?st iev?rojamus ien?kumus un galveno savu ar nodokli apliekamo ien?kumu da?u g?st no cit? dal?bvalst? veiktas darb?bas, t?d?j?di dz?vesvietas dal?bvalsts vi?am nevar pieš?irt priekšroc?bas, kas izriet no vi?a personisk?s un ?imenes situ?cijas ?emšanas v?r? (skat. it ?paši spriedumus, 1995. gada 14. febru?ris, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 36. punkts; 2008. gada 16. oktobris, *Renneberg*, C?527/06, EU:C:2008:566, 61. punkts, un 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 25. punkts).

34 Š?d? gad?jum? diskrimin?cija past?v taj? apst?kl?, ka t?da nerezidenta personisk? un ?imenes situ?cija, kurš cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur? vi?š dz?vo, g?st galveno da?u no saviem ien?kumiem un gandr?z visus savus ?imenes ien?kumus, netiek ?emta v?r? ne dz?vesvietas dal?bvalst?, ne ar? nodarbin?t?bas dal?bvalst? (spriedumi, 1995. gada 14. febru?ris, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 38. punkts; 2007. gada 18. j?lijs, *Lakebrink* un *Peters?Lakebrink*, C?182/06, EU:C:2007:452 31. punkts, k? ar? 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 26. punkts).

35 2007. gada 18. j?lija sprieduma *Lakebrink* un *Peters?Lakebrink* (C?182/06, EU:C:2007:452) 34. punkt? Tiesa ir preciz?jusi, ka š? sprieduma 27.–32. punkt? atg?din?t? judikat?ra attiecas uz vis?m ar nerezidenta nodok?u maks?t?ja maks?tsp?ju saist?t?m nodok?u priekšroc?b?m, kas nav pieš?irtas ne dz?vesvietas, ne darba ??m?ja nodarbin?t?bas dal?bvalst? (spriedums, 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 27. punkts).

36 Š?da piem?rojam?ba saist?b? ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu ir attiecin?ma uz nodok?u priekšroc?b?m, kas saist?tas ar maks?tsp?ju un kas nevar tikt pieš?irtas ne dz?vesvietas dal?bvalst?, ne dal?bvalst?, kur? pašnodarbin?ta persona veic savu darb?bu (par 1995. gada 14. febru?ra spriedum? *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, noteikt?s judikat?ras piem?rojam?bu, kas s?kotn?ji tais?ta darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s jom?, br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu skat. spriedumus, 1995. gada 11. augusts, *Wielockx*, C?80/94, EU:C:1995:271; 1996. gada 27. j?nijs, *Asscher*, C?107/94, EU:C:1996:251, un 2013. gada 28. febru?ris, *Ettwein*, C?425/11, EU:C:2013:121).

37 T?d?j?di, iev?rojot š?das nodok?u priekšroc?bas, kas paredz?tas atkar?b? no apl?kojam?

valsts tiesiskā regulējuma noteikumiem, lai noteiktu attiecīgā nodokļu maksātāja maksājumu, tādēļ noteikumi, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kas attiecas uz fiktīviem ienākumiem no privātpašuma esošā mājokļa un kas ļauj attiecīgi atskaitīt ar tiem saistītos izdevumus, tikai apstākļos, ka nerezidents dalībvalstī, kurā viņš veic savu darbību, ir guvis ienākumus apstākļos, kas ir vairāk vai mazāk līdzīgi šīs valsts rezidentu apstākļiem, nav pietiekams, lai viņa situāciju padarītu objektīvi salīdzināmu ar pārdzīvojo minēto situāciju.

38 Lai konstatētu šādu objektīvu salīdzināmību, vīl ir nepieciešams, ka dzīvotvieta dalībvalstī nevar piešķirt nerezidentam priekšrocības, kas izriet no visu viņa ienākumu un viņa personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā, jo šis nerezidents ir guvis lielāko daļu savu ienākumu ārpus savas dzīvotvietas dalībvalsts (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 28. punkts).

39 Ja nerezidents dalībvalstī, kurā viņš veic daļu no savas darbības, gūst 60 % no saviem kopīgiem vispasaules ienākumiem, nekā neļauj uzskatīt, ka tikai šī iemesla dēļ viņa dzīvotvietas dalībvalstij pašai nebūtu jāņem vērā visi šie ienākumi un viņa personiskā un ģimenes situācija. Citādi nebūtu arī tad, ja izrādītos, ka ieinteresētā persona nav guvusi savas dzīvotvietas dalībvalstī nekādus ienākumus vai ir guvusi tik pieticīgus ienākumus, ka šī valsts nevar viņam piešķirt nodokļu priekšrocības, kas izriet no visu šo ienākumu un viņa personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā.

40 Šī iet, ka tās ir X gadījumā, jo no Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka viņš pamatlietā aplūkotajās taksācijas gadā nav guvis nekādus ienākumus savā dzīvotvietas dalībvalstī, tas ir, Spānijā Karalistē.

41 Tā kā X personiskā un ģimenes situācija nevarēja tikt ņemta vērā ne šajā dalībvalstī, ne dalībvalstī, kurā viņš gūst 60 % no kopīgiem ienākumiem no savas darbības, tas ir, Nīderlandes Karalistē, jākonstatē, ka viņš ir ticis diskriminēts šī sprieduma 27.–32. punktā minētās judikatūras izpratnē.

42 Šo secinājumu nevar padarīt nederīgu apstākļos, ka tajā pašā gadā X tostarp guva pārējās savas ienākumus citā valstī, kas nav ne Nīderlandes Karalistē, ne Spānijā Karalistē. Kā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 47.–53. punktā, tas, ka nodokļu maksātājs gūst lielāko daļu no saviem ienākumiem nevis vienā, bet vairākās valstīs, kurās nav viņa dzīvotvietas, neietekmē no 1995. gada 14. februāra sprieduma *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) izrietošo principu piemērošanu. Izšķirošais kritērijs paliek kādas dalībvalsts nespēja ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju tādēļ, ka viņš negūst pietiekamus ar nodokļiem apliekamus ienākumus, ja šāda ņemšana vērā ir iespējama pietiekamu ienākumu dēļ ārpus šīs dalībvalsts.

43 Ģemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstij, kuras nodokļu tiesību aktos ir atļauts atskaitīt “negatīvos ienākumus”, kas saistīti ar mājokli, atteikt šādu samazinājumu pašnodarbinātam nerezidentam, ja viņš šajā dalībvalstī gūst 60 % no saviem kopīgiem ienākumiem un dalībvalstī, kurā atrodas viņa mājoklis, negūst tādus ienākumus, kas ļautu viņam izmantot tajā līdzvērtīgas tiesības uz atskaitījumu.

Par otro jautājumu

44 Uz dodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai aizliegums, kas izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, attiecas tikai uz dalībvalsti, kurā ir gūti 60 % no kopīgiem ienākumiem, vai tas tāpat attiecas uz jebkuru citu dalībvalsti, kurā nodokļu maksātājs nerezidents gūst ar nodokli apliekamus ienākumus, kas viņam ļauj izmantot līdzvērtīgas atskaitīšanas

tiesības, un kāds ir sadales princips. Tā šaubas arī par to, vai jādziens “nodarbinātības dalībvalsts” norāda uz dalībvalsti, kurā konkrēti notiek darbība, vai uz dalībvalsti, kurai ir pilnvaras uzlikt nodokļus darbībā.

45 Lai atbildētu uz otro jautājuma otro daļu, pietiek atgādināt, ka, atbildot uz pirmo jautājumu, atgādinātās judikatūras pamatā esošais mērķis ir ierēmt vērēt nodokļu maksātāja personisko un īmenes situāciju, piešķirot nodokļa priekšrocību, tas ir, uzliekot mazāku nodokli. Līdz ar to šajā spriedumā norādītais jādziens “nodarbinātības dalībvalsts” nevar tikt saprasts citādi kā dalībvalsts, kuras kompetencē ir uzlikt nodokļus visiem vai daļai no nodokļu maksātāja ienākumiem tur, kur konkrēti ir notikusi darbība, kas radījusi šos ienākumus.

46 Attiecībā uz otro jautājuma pirmo daļu par darbības sadalīšanu starp vairāku dalībvalstīm, lai ierēmtu vērēt nodokļu maksātāja personisko un īmenes situāciju, tā ir jāatrisina, atsaucoties uz Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma jomā (it īpaši skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 No minētā it īpaši izriet, ka, ja Savienības tiesību lēmē nav viennozīmīga vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstu brīvībai sadalīt savā starpā to nodokļu kompetences iestenošanu, it īpaši, lai novērstu nodokļu priekšrocību pārkāpēšanu, ir jānoskaidro ar vajadzību nodrošināt attiecīgo dalībvalstu nodokļu maksātājiem, ka tiek atbilstoši ierēmta vērēt personiskā un īmenes situācija kopumā, neatkarīgi no tā, kādā veidā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas šo pienākumu. Ja nav šādas vienošanās, nodokļu ieturēšanas kompetenču brīvībai sadalījums starp dalībvalstīm var radīt nevienlīdzīgu attieksmi starp attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, kas, ciktāl tā neizriet no valstu nodokļu tiesisko regulējumu atšķirībām, nav saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 70. un 77. punkts).

48 Ja pašnodarbinātā persona gūst savus ar nodokli apliekamos ienākumus vairākās dalībvalstīs, kas nav viņa dzīvesvietas valstis, šā vienošanās var notikt tikai tad, ja viņam tiek atļauts izmantot savas tiesības atskaitīt “negatīvos ienākumus” katrā no nodarbinātības dalībvalstīm, kurā tiek piešķirtas šāda veida nodokļu priekšrocības, proporcionāli viņa ienākumu daļai, kas gūta katrā dalībvalstī, un ar pienākumu viņam sniegt kompetentajām valsts administrācijām visu informāciju par visiem ienākumiem, kas tiem jāautu noteikt šo daļu.

49 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka aizliegums, kas izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, attiecas uz visām nodarbinātības dalībvalstīm, kurās pašnodarbinātā persona gūst ienākumus, kuri viņam jāauj tajā izmantot tiesības uz atbilstošu atskaitījumu, proporcionāli minēto ienākumu daļai, kas tiek gūta katrā nodarbinātības dalībvalstī. Šajā ziņā “nodarbinātības dalībvalsts” ir jebkura dalībvalsts, kuras kompetencē ir uzlikt nodokļus ienākumiem no darbības nerezidentam, kas tos tajā guvis, neatkarīgi no vietas, kur tieši šā darbība tiek veikta.

Par trešo jautājumu

50 Uz dodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai apstākļi, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nerezidents daļu no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem gūst nevis dalībvalstī, bet trešajā valstī, ietekmē uz otro jautājumu sniegto atbildi.

51 Šajā ziņā jāatgādina, ka LESD normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību sniegtā interpretācija attiecībā uz tajā noteikto pienākumu nediskriminēt pašnodarbinātu personu, kura veic profesionālu darbību dalībvalstī, kas nav viņas dzīvesvietas dalībvalsts, ir saistoša visām dalībvalstīm. Tā tas ir arī tādā situācijā, par kādu ir runa pamatlīdī, attiecībā uz dalībvalsti, kurā pašnodarbinātā persona, dzīvodama citā dalībvalstī, ir veikusi daļu no savas darbības, bet

pār?jo savu darb?bu ir veikusi trešaj? valst?, pat ja p?d?j? min?t? ir nevis dal?bvalsts, bet treš? valsts (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2015. gada 18. j?nijs, *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 35. punkts).

52 T?tad uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka apst?klis, ka attiec?gais nodok?u maks?t?js nerezidents g?st da?u no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem nevis dal?bvalst?, bet trešaj? valsti, neietekm? uz otro jaut?jumu sniegto atbildi.

Par ceturto jaut?jumu

53 Uzdodot ceturto jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai uz iepriekš?jiem jaut?jumiem sniedzam? atbilde atš?iras tad, ja pašnodarbin?t?s personas dz?vesvietas dal?bvalsts tiesiskais regul?jums ?auj šai personai saist?b? ar šaj? paš? dal?bvalst? maks?jamo nodokli atskait?t hipotek?ros procentus, kas saist?ti ar t?s priv?t?pašum? esošu m?jokli, un no t? izrietošos nodok?u zaud?jumus uzlikt ien?kumiem n?kamajos taks?cijas gados.

54 No Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem, ko šaj? zi?? apstiprina tiesas s?d? X sniegtie mutv?rdu paskaidrojumi, izriet, ka p?d?jais min?tais nav guvis ien?kumus Sp?nij? ne 2007. gad?, ne n?kamajos taks?cijas gados. T?d?j?di, t? k? šo gadu laik? vi?a dz?vesvietas dal?bvalst? nav ar nodokli apliekamu ien?kumu, X katr? zi?? nevar?ja Sp?nijas nodok?u iest?d?s izmantot ties?bas uz atskait?jumu, lai tiktu ?emta v?r? vi?a personisk? un ?imenes situ?cija.

55 T?d?j?di ceturtais jaut?jums ir hipot?tisks un l?dz ar to nepie?emams (spriedums, 2013. gada 29. janv?ris, *Radu*, C?396/11, EU:C:2013:39, 24. punkts).

Ties?šan?s izdevumi

56 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

- 1) LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas liedz dal?bvalstij, kuras nodok?u ties?bu aktos ir at?auts atskait?t “negat?vos ien?kumus”, kas saist?ti ar m?jokli, atteikt š?du samazin?jumu pašnodarbin?tam nerezidentam, ja vi?š šaj? dal?bvalst? g?st 60 % no saviem kop?jiem ien?kumiem un dal?bvalst?, kur? atrodas vi?a m?joklis, neg?st t?dus ien?kumus, kas ?autu vi?am taj? izmantot l?dzv?rt?gas ties?bas uz atskait?jumu;**
- 2) aizliegums, kas izriet no atbildes uz pirmo jaut?jumu, attiecas uz vis?m nodarbin?t?bas dal?bvalst?m, kur?s pašnodarbin?t? persona g?st ien?kumus, kuri vi?am ?auj taj? izmantot ties?bas uz atbilstošu atskait?jumu, proporcion?li min?to ien?kumu da?ai, kas tiek g?ta katr? nodarbin?t?bas dal?bvalst?. Šaj? zi?? “nodarbin?t?bas dal?bvalsts” ir jebkura dal?bvalsts, kuras kompetenc? ir uzlikt nodok?us ien?kumiem no darb?bas nerezidentam, kas tos taj? guvis, neatkar?gi no vietas, kur tieši š? darb?ba tiek veikta;**
- 3) apst?klis, ka attiec?gais nodok?u maks?t?js nerezidents g?st da?u no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem nevis dal?bvalst?, bet trešaj? valsti, neietekm? uz otro jaut?jumu sniegto atbildi.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.