Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2015. gada 19. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Personu brīva pārvietošanās — Vienlīdzīga attieksme — Ienākuma nodoklis — Nodokļu maksātāju nerezidentu ienākumi, kas pakļauti nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā — Jebkādu ar nodokļa maksātāja personisko situāciju saistītu nodokļa atskaitījumu izslēgšana — Pamatojums — Iespēja nodokļu maksātājiem nerezidentiem izvēlēties nodokļu maksātājiem rezidentiem piemērojamo režīmu un saņemt minētos atskaitījumus

Lieta C-632/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 Barthet*], kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, M. Bergere [*M. Berger*] (referente) un S. Rodins [*S. Rodin*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Skatteverket* vārdā – *T. Wallén*,

— *H. Hirvonen* – savā vārdā,

— Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson* un *K. Sparrman*, kā arī *L. Swedenborg* un *C. Hagerman*, pārstāvji,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

— Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *M. Wolff*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Spānijas valdības vārdā – *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 pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 45. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums radās tiesvedībā 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 iekšzemē, gan ārvalstīs.

4 Šajā sakarā likumā par ienākuma nodokli ienākumi ir sadalīti ienākumos no profesionālās darbības, proti, ienākumi no darba dažādās formās, un ienākumos no kapitāla, un šī otrā minētā kategorija ar nodokli tiek aplikta atsevišķi. Aprēķinot ar nodokli apliekamos ienākumus, ir jāatskaita izdevumi, kas radušies par apliekamo ienākumu iegūšanu un uzglabāšanu. Turklāt no ienākumiem tiek atņemta bāzes atlaide, kā arī veikti citi atskaitījumi atkarībā no nodokļa maksātāja personiskās situācijas.

5 Apliekamajiem ienākumiem no profesionālās darbības tiek piemērots komūnas vai valsts mēroga ienākuma nodoklis. Komūnas ienākuma nodokļa likme ir proporcionāla un mainīga atkarībā no komūnas 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 profesionālās darbības, ja apliekamie ienākumi pārsniedz noteiktu summu. Apliekamajiem 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 principā 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 īpašu ienākuma nodokli ārvalstīs dzīvojošām personām (*Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, *SINK*, turpmāk tekstā – "*SINK* likums").

9 Nodokļu maksātājiem nerezidentiem nav tiesību nedz uz tādu izdevumu atskaitīšanu, kas saistīti ar ienākumu gūšanu un saglabāšanu, nedz arī uz personisko izdevumu atskaitīšanu. Savukārt nodokļa likme ir zemāka salīdzinājumā ar to, ko piemēro saskaņā ar nodokļu maksātāju rezidentu ienākuma nodokļa režīmu (turpmāk tekstā – "parastais ienākumu aplikšanas ar nodokli režīms"). Tā kā nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ir galīga, nodokļu maksātājam nerezidentam vairs nav pienākuma deklarēt savus ienākumus. Iesniedzējtiesas skatījumā šāda ieturējuma ienākumu gūšanas vietā mērķis ir atvieglot nodokļa maksātāju, tai pašā laikā arī atvieglojot Valsts kasi ar administrēšanu saistītos jautājumos.

10 Saskaņā ar *SINK* likuma 5. pantu apliekami ienākumi tostarp ir alga vai tamlīdzīgi ienākumi no darba vai apmaksāta stāža, ja vien tie ir gūti no darbības Zviedrijā. Nodokļa saistības savukārt saskaņā ar *SINK* likumu neattiecas uz ienākumiem, kurus pašnodarbināta persona Zviedrijā ir guvusi no komercdarbības vai ienākumiem no kapitāla, jo tiem tiek piemērots parastais ienākumu aplikšanas ar nodokli režīms.

11 Ienākumi pensiju vai slimības pabalstu formā, ko maksā saskaņā ar tiesību aktiem par sociālo nodrošinājumu, ja tie pārsniedz noteiktu summu, atbilstoši *SINK* likuma 5. panta pirmās daļas 4. punktam arī tiek aplikti ar nodokli. Tomēr daļa no šiem ienākumiem ir atbrīvota no nodokļiem. Šāds izņēmums tika ieviests, lai izvairītos no tā, ka nodoklis ir lielāks nekā nodoklis, ko maksā personas, kurām ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, un tas tika noteikts atbilstoši maksimālajai nodokļa atlaidei, ko piemēro parastajā ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmā.

12 Kopš 2005. gada pēc sprieduma *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403) nodokļu maksātāji nerezidenti var izvēlēties, lai viņa ienākumi tiktu ar nodokli aplikti saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, nevis saskaņā ar nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmu. Ja viņi izvēlas pirmo no šiem režīmiem, tad šīm personām tiek piešķirta nodokļa atlaide, kurā ir ņemti vērā ar ienākumu gūšanu un saglabāšanu saistītie izdevumi. Ja viņi visus vai daļu no ienākumiem ir guvuši Zviedrijā, viņiem ir tiesības arī uz citiem nodokļu atvieglojumiem – tādiem kā noteiktos apstākļos atskaitīt aizdevuma procentus, kurus nevar atskaitīt dzīvesvietas valstī.

Pamata tiesvedība un prejudiciālais jautājums

13 *H. Hirvonen* 2000. gadā pārcēlās uz Somiju; Zviedrijā tā bija strādājusi visu savas profesionālās dzīves laiku. Viņa visus ienākumus saņēma no Zviedrijas – pensiju, mūža renti un slimības pabalstu. Par pamatlietā aplūkoto gadu viņa Somijā papildus ikdienas izdevumiem norādīja izdevumus, kas saistīti ar procentiem, kas pārskaitīti par nekustamā īpašuma kredītu (turpmāk tekstā – "aizdevuma procenti").

14 Saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Zviedriju un Somiju, pamatlietā piemērojamā versijā Zviedrijā gūtie ienākumi ar nodokli tiek aplikti tikai šajā dalībvalstī. Tā kā *H. Hirvonen* nav guvusi nekādus ienākumus Somijā, viņa nodokļa ieturējuma šajā pēdējā minētajā valstī kontekstā nevar atskaitīt šos aizdevuma procentus.

15 Zviedrijas nodokļu pārvalde savukārt par 2005. gadu *H. Hirvonen* ienākumus ar nodokli aplika saskaņā ar *SINK* likumu, neparedzot aizdevuma procentu atskaitīšanu.

16 *H. Hirvonen*, kura atteicās no tā, lai viņas ienākumi tiktu aplikti ar nodokli saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, jo šāda nodokļu ieturēšana viņai radot smagāku nodokļu nastu nekā tā, kas izriet no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīma, ieskaitot aizdevuma procentu atskaitīšanas ņemšanu vērā, šo lēmumu pārsūdzēja *länsrätten i Stockholms län* (Stokholmas lēnes administratīvā tiesa), atsaukdamās uz tiesībām saņemt šādu atskaitījumu saskaņā ar nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmu. Šī tiesa prasību noraidīja.

17 *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmas administratīvā apelācijas tiesa), kurā *H. Hirvonen* pārsūdzēja *länsrätten i Stockholms län* (Stokholmas lēnes administratīvā tiesa) nolēmumu, noteica viņai tiesības uz prasīto atskaitījumu, pamatojoties uz Savienības tiesību aktiem. Nodokļu pārvalde šo spriedumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā.

18 Šajā pēdējā minētajā tiesā nodokļu pārvalde norāda, ka par nekustamā īpašuma kredītu samaksāto procentu atskaitīšana esot iespējama tikai saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, kas ir režīms, kuru nodokļu maksātāji nerezidenti varot izvēlēties. Tiesa šādas izvēles tiesības esot apstiprinājusi spriedumā *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340). Turklāt šīs nodokļu pārvaldes skatījumā situāciju pamatlietā nevarot salīdzināt ar situāciju lietā, kurā pasludināts spriedums *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148). Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā jēga un mērķis, kura esamība ir atzīta par starptautisko nodokļu tiesību pamatprincipu, proti, atvieglot nodokļa maksātāju un vienkāršot iestādes uzdevumus, un kas ir ieviests ar *SINK* likumu, esot pretrunā iespējai atskaitīt norādītos izdevumus.

19 Iesniedzējtiesa tomēr saskata kopīgas iezīmes pamatlietā un lietā, kurā tika taisīts spriedums *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), jo šajā otrajā minētajā lietā Tiesa nosprieda, ka tas, ka nodokļu maksātājam nerezidentam ir iespēja izdarīt izvēli par labu nodokļu maksātāju rezidentu nodokļu režīmam, nevis būt pakļautam nodokļu maksātāju nerezidentu režīmam, nenozīmē, ka īpašā nodokļu priekšrocība zaudē tās diskriminējošo raksturu. Iesniedzējtiesa tai pat laikā norāda, ka atšķirībā no tās lietas apstākļiem, par ko ir spriedums *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), pamatlieta attiecas uz nodokļu priekšrocību, kas nav īpaša, un ka Zviedrijā nodokļu maksātājs nerezidents nodokļa ieturēšanas no ienākumiem kontekstā var izdarīt izvēli starp "divām pilnīgi dažādām sistēmām".

20 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts, ka dalībvalsts tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka vienā dalībvalstī dzīvojošai personai, kura visus vai gandrīz visus ienākumus gūst otrā dalībvalstī, ir tiesības izvēlēties starp absolūti atšķirīgiem nodokļu aplikšanas režīmiem, proti, vai nu tās ienākumi tiek aplikti to gūšanas vietā, piemērojot zemāku nodokļa likmi, bet nepastāvot tiesībām uz tādu nodokļa atlaidi, kādu piemēro saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, vai arī tās ienākumi tiek aplikti saskaņā ar minēto parasto režīmu un tā var saņemt attiecīgus nodokļu atvieglojumus?"

Par prejudiciālo jautājumu

21 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru pensionējusies persona – kā *H. Hirvonen* –, kas atstājusi dalībvalsti, kurā viņa ir pavadījusi visu savu profesionālo dzīvi, lai pārceltos uz citu dalībvalsti, kā Eiropas Savienības pilsone var atsaukties uz tiesībām uz brīvu pārvietošanos saskaņā ar LESD 21. pantu, ja uz tās situāciju neattiecas ar LESD 45. pantu garantētās tiesības uz brīvu pārvietošanos (šajā ziņā skat. spriedumu *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16.–23. punkts).

22 Tādējādi *H. Hirvonen* situācija ir jāvērtē, ņemot vērā LESD 21. pantu.

23 Attiecībā uz ienākumu no profesionālās darbības aplikšanu ar nodokli Zviedrijā – 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 %. Šī nodokļa bāze ir visi nodokļa maksātāja bruto ienākumi. Ja bruto ienākumos ir pensijas, tad to daļa no nodokļa tiek atbrīvota, un šī atbrīvojuma summa atbilst maksimālai nodokļa atlaidei, ko var saņemt nodokļu maksātāji rezidenti, kas ir līdzīgā situācijā. Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmā nav paredzētas tiesības uz īpašu 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 īpaši saskaņā ar šo režīmu ir atļauts atskaitīt par nekustamā īpašuma kredītu samaksātos aizdevuma procentus, ja tos nevar atskaitīt dzīvesvietas 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 īpašajos apstākļos iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāsaprot kā tāds, ka ar to būtībā ir pausta vēlme noskaidrot, vai tas, ka tiesiskajā regulējumā 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 apliekamo 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 jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 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 īpaši 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 atšķirīgas normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās (skat. it īpaši 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 stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairākumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko un ģimenes situāciju, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai (spriedums *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Arī tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā nodrošina rezidentam, nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli 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 savā 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 dažādām nodokļa likmēm saskaņā likumiem kā pamatlietā minētie, proti, *SINK* likumu un likumu par ienākuma 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 īpaši 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 maksātāju nerezidentu ienākumu aplikšanas ar nodokli pieskaņošana tostarp vienotai likmei, kas ir zemāka nekā tā, ko piemēro nodokļu maksātājiem rezidentiem, garantē to, ka pret nerezidentiem netiek īstenota nelabvēlīgāka attieksme kā pret rezidentiem.

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

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

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

41 Lai uz šo jautājumu sniegtu noliedzošu atbildi, Tiesa paskaidroja, ka iespēja izvēlēties starp diskriminējošu nodokļu režīmu un citu, kas varbūt tāds nav, nebūt nenozīmē, ka pirmajā no abiem nodokļu režīmiem ir izslēgts tā diskriminējošais raksturs. Pieņemot pretējo, Tiesas skatījumā nozīmētu atzīt nodokļu režīmu, kurā iemiesots LESD 49. panta pārkāpums tā diskriminējošā rakstura dēļ. Tiesa arī norādīja, ka valsts sistēma, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nesaderīga ar Savienības tiesībām arī tad, ja tās piemērošana ir fakultatīva (spriedums *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 50.–53. punkts).

42 Tiesa tāpēc secināja, ka ar iespēju, kas piešķirta nodokļu maksātājiem nerezidentiem, izvēlēties nodokļu maksātājiem rezidentiem piemērojamo nodokļu režīmu tādējādi netiek novērsta diskriminācija LESD 49. panta izpratnē (spriedums *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 54. punkts).

43 Turpretī, lai arī pamatlietā ir skaidrs, ka nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir iespēja izvēlēties parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, kas galvenokārt ir domāts nodokļu maksātājiem rezidentiem, no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīms kopumā ir labvēlīgāks nekā parastais ienākumu aplikšanas ar nodokli režīms un no nodokļu maksātājiem nerezidentiem prasa mazākus pūliņus nekā no nodokļu maksātājiem rezidentiem.

44 Atšķirība attieksmē attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem un nodokļu maksātājiem rezidentiem, kas izpaužas tādējādi, ka pirmo minēto bruto ienākumi tiek aplikti ar galīgu vienotas likmes nodokli, to ieturot ienākumu gūšanas vietā, savukārt otro minēto neto ienākumi ar nodokli tiek aplikti pēc progresīvas likmes, paredzot nodokļa bāzes atlaidi, ir saderīga ar Savienības tiesībām, ar nosacījumu, ka vienotā likme nav augstāka par likmi, kas attiecībā uz ieinteresēto personu rodas, faktiski piemērojot progresīvo likmi neto ienākumiem virs nodokļa bāzes atlaides (šajā ziņā skat. spriedumu *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 53. un nākamie punkti).

45 Pamatlietā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *H. Hirvonen* būtu bijuši jāmaksā lielāki nodokļi, ja viņa būtu izvēlējusies tikt pielīdzināta nodokļu maksātājam rezidentam un tādējādi tikt pakļauta parastajam ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmam. Tāpēc viņa izvēlējās nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmu, kas ir noregulēts *SINK* likumā. Tā kā uz viņu tika attiecināts labvēlīgāks nodokļu režīms nekā tas, kurš tiktu piemērots, ja viņa būtu izvēlējusies parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, *H. Hirvonen* nevar pretendēt uz nodokļu priekšrocību, kas tai tiktu piešķirta saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu.

46 Atteikšanās atzīt pamatlietā minēto personisko atskaitījumu – kā to savos apsvērumos norāda nodokļu pārvalde – tādos apstākļos kā pamatlietā drīzāk būtu jāuztver kā nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmam raksturīgs elements, jo tā mērķis ir gan vienkāršot šīs iestādes uzdevumus, gan arī atvieglot nodokļu maksātāju nerezidentu. Tādējādi, ja šis pēdējais minētais izvēlas šādu režīmu, minētā iestāde ir atbrīvota no pienākuma ieturēt nodokli no šī nodokļu maksātāja, un nav jābūt bijušam precīzam viņa personiskās un ģimenes situācijas pārskatam. Tai pat laikā minētais nodokļu maksātājs ir atbrīvots no pienākuma sadarboties, jo viņam nav pienākuma iesniegt nodokļu deklarāciju zviedru valodā par viņa Zviedrijā gūtajiem ienākumiem un līdz ar to iepazīties ar citas dalībvalsts, kas nav viņa dzīvesvietas valsts, nodokļu sistēmu.

47 Tāpēc ir jākonstatē, ka kopumā ar nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīmu ir saderīgi, ka visus nodokļa maksātāja faktiski norādītos izdevumus nav iespējams ņemt vērā, veicot šādu nodokļa ieturējumu, jo nodoklis tiek ieturēts no tā, kurš ienākumu gūšanas valstī sniedz pakalpojumu. Vispār viņa pienākums nav ņemt vērā noteiktus izdevumus, un to ņemšana vērā kopumā nebūtu saderīga ar vienkāršošanu, kuru ir vēlme panākt ar šo režīmu.

48 Tādējādi tādā tiesiskajā regulējumā kā pamatlietā minētais neko neizšķir atteikums nodokļu maksātājam nerezidentam paredzēt iespēju saņemt noteiktus atskaitījumus, runājot par iespējamo šī 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 vietā 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 tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Ieturot ienākuma nodokli, atteikums nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuri lielāko daļu savu ienākumu gūst ienākumu gūšanas valstī un kuri ir izvēlējušies nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā 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]