TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 9. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — 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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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*],

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

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *X* vārdā – *B. Dieleman*, *A. A. W. Langevoord* un *T. C. Gerverdinck*, *belastingadviseurs*,

— Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. Noort*, pārstāves, kam palīdz *J. C. L. M. Fijen*, eksperts,

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

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

— Austrijas valdības vārdā – *C. Pesendorfer* un *E. Lachmayer*, kā arī *F. Koppensteiner*, pārstāvji,

* * Tiesvedības valoda – holandiešu.

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *M. Rebelo* un *J. Martins da Silva*, pārstāvji,

— Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *E. Karlsson* un *L. Swedenborg*, kā arī *N. Otte Widgren*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *M. Holt*, pārstāvis, kam palīdz *R. Hill*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 7. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt "LESD normas par brīvu pārvietošanos".

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *X* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās) par Nīderlandes nodokļu administrācijas atteikumu atļaut viņam atskaitīt "negatīvos ienākumus", kas gūti no privātīpašumā esoša mājokļa Spānijā.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Wet Inkomstenbelasting 2001* (2001. gada Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā –"2001. gada likums") 2.3. pantā ir noteikts:

"Ienākuma nodokli piemēro šādiem ienākumiem, kurus nodokļu maksātājs ir guvis attiecīgajā kalendārajā gadā:

a) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir gūti no darba vai mājokļa;

b) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir gūti no būtiskas līdzdalības, un

c) ienākumiem, kas apliekami ar nodokli un kas ir gūti no uzkrājumiem un ieguldījumiem."

4 2001. gada likuma 2.4. pantā ir paredzēts:

"1. Ienākumus, kas gūti no darba vai mājokļa, nosaka:

a) nodokļu maksātājiem rezidentiem – atbilstoši 3. nodaļas noteikumiem;

b) nodokļu maksātājiem nerezidentiem – atbilstoši [..] 7.2. daļas noteikumiem."

5 Saskaņā ar 2001. gada likuma 2.5. pantu:

"1. Nodokļu maksātājs nerezidents, kas kalendārā gada daļu ir uzturējies Nīderlandē, un nodokļu maksātājs nerezidents, kas dzīvo citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai ar ministra rīkojumu noteiktas varas teritorijā, ar kuru Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi konvenciju par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kurā paredzēta savstarpēja informācijas apmaiņa, un kam ir jāmaksā nodokļi šajā dalībvalstī vai šīs varas teritorijā, var izvēlēties, lai viņam tiktu piemērotas šī likuma normas kā nodokļu maksātājam rezidentam [..].

[..]”

6 Atbilstoši 2001. gada likuma 3.120. panta 1. punktam Nīderlandes rezidentam ir tiesības atskaitīt “negatīvos ienākumus” no viņam piederoša mājokļa, kas atrodas Nīderlandē.

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

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 Nīderlandē veiktu darbu, un attiecīgā gadījumā ienākumi, kas ir apliekami ar nodokli un kas gūti no privātīpašumā esoša mājokļa Nīderlandē.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 Saskaņā ar 2001. gada likumu privātpersonu ienākuma nodoklis Nīderlandē attiecas ne tikai uz ienākumiem, kas gūti no darba, bet arī uz ienākumiem, kas gūti no “piederoša mājokļa”. Tā kā pēdējais minētais ir “privātīpašumā”, tas tiek uzskatīts par tādu, kas sniedz “priekšrocības”, kuras tiek aprēķinātas procentu veidā no mājokļa vērtības. Šīm “priekšrocībām” ir jāpieskaita atskaitāmie 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 Nīderlandes 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 turējumā bija kapitāldaļu vairākums un kuru juridiskā adrese vienai bija Nīderlandē, bet otrai – Šveicē. Nīderlandē gūtie ienākumi veidoja 60 % no viņa kopējiem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, Šveicē gūtie veidoja 40 % no tiem. Tātad Spānijā netika gūti nekādi ienākumi, proti, ne 2007. gadā, ne četros 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 Nīderlandē, – Nīderlandē.

13 Attiecībā uz nodokļa uzlikšanu šajā pēdējā dalībvalstī *X* iesākumā izvēlējās tikt pielīdzināts nodokļa maksātājiem rezidentiem, kas ir paredzēts 2001. gada likuma 2.5. pantā, kā rezultātā viņam tika piemērots neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums Nīderlandē. Tādējādi Nīderlandes nodokļu administrācija ņēma vērā ar mājokli Spānijā saistītos “negatīvos ienākumus”.

14 Taču šādi aprēķināta nodokļa kopsumma bija lielāka par to, kas *X* būtu bijusi jāmaksā, ja viņš nebūtu izvēlējies pielīdzināšanu nodokļu maksātājiem rezidentiem, kā rezultātā viņam tiktu uzlikts nodoklis Šveicē par šajā valstī gūtajiem ienākumiem, proti, 40 % no viņa kopējiem ienākumiem, un ja viņam turklāt tiktu atļauts pilnībā atskaitīt “negatīvos ienākumus”, kas gūti no privātīpašumā esošā mājokļa Spānijā.

15 Atgriežoties pie sava pieteikuma par režīma izvēli, viņš apstrīdēja paziņojumu par nodokli Nīderlandes tiesās, apgalvojot, ka Savienības tiesību normas par brīvu pārvietošanos esot jāinterpretē tādējādi, ka ar tām nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir atļauts saņemt ar viņiem privātīpašumā esošu mājokli saistītu “negatīvu ienākumu” atskaitījumu, turklāt neuzliekot viņiem pienākumu izvēlēties pielīdzināšanu nodokļu maksātājiem rezidentiem.

16 *Rechtbank te Haarlem* (Hārlemas tiesa, Nīderlande) un *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa, Nīderlande) noraidīja šo prasību un apelācijas sūdzību; pēc tam *X* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa).

17 Iesniedzējtiesa šaubās par judikatūras 1995. gada 14. februāra spriedumā *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* negūst visus vai gandrīz visus savus ģimenes ienākumus vienā dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts un kuras kompetencē būtu aplikt ar nodokļiem šos ienākumus un kura tādējādi varētu ņemt vērā viņa personisko un ģimenes situāciju. *X* situāciju raksturo apstāklis, ka dienā, kas ir jāņem vērā, aprēķinot viņa ienākuma nodokli, viņš dzīvoja Spānijā, kur viņš neguva ienākumus, bet savus ienākumus guva daļēji Nīderlandē – 60 % apmērā, un daļēji Šveicē – 40 % apmērā.

18 Iesniedzējtiesas 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 dalībvalstij, kurā attiecīgā persona veic darbību, vienmēr ir jāņem vērā tās personiskā un ģimenes situācija, ja to nevar izdarīt dzīvesvietas dalībvalsts. Tā tas ir pamatlietā, jo *X* nebija nekādu ienākumu Spānijā attiecīgajā taksācijas gadā.

19 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes 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 Nīderlandē un apmēram 40 % apmērā Šveicē, nevar atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem profesionālajiem ienākumiem Nīderlandē savus negatīvos ienākumus no Spānijā esoša mājokļa, kas ir viņa īpašumā un kur viņš pats uzturas, pat ja dzīvesvietas valstī Spānijā viņam ir tik niecīgi ienākumi, ka iepriekš minētie negatīvie ienākumi neļauj samazināt nodokli dzīvesvietas valstī attiecīgajā taksācijas gadā?

2) a) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai katrai 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 katrai valstij, kurā viņš veic profesionālo darbību (kas nav dzīvesvietas valsts), ir jāļauj atskaitīt daļu no šiem negatīvajiem ienākumiem? Pēdējā gadījumā – kā ir nosakāma [šī atskaitāmā daļa]?

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

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par piemērojamo pārvietošanās brīvību

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

21 Tomēr no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *X* kontrolē un vairākuma līdzdalības veidā vada Nīderlandē un Šveicē reģistrētu sabiedrību darbību, kuru peļņā viņš vēlas ieskaitīt "negatīvos ienākumus", kas saistīti ar viņa privātīpašumā esošu mājokli Spānijā.

22 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka brīvība, kas piemērojama dalībvalsts rezidentam neatkarīgi no pilsonības, kuram citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā pieder kapitāldaļas, kas tam piešķir zināmu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem, 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 aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ir jāizvērtē, pamatojoties uz LESD 49. pantu.

Par pirmo jautājumu

24 Uzdodot 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 kopējiem ienākumiem un dalībvalstī, kurā atrodas viņa mājoklis, negūst tādus ienākumus, kas ļautu viņam tajā izmantot līdzvērtīgas tiesības uz atskaitījumu.

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

26 To "negatīvo ienākumu" ņemšana vērā, 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 stāvoklis parasti nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienā dalībvalstī, vairumā gadījumu ir tikai daļa no viņa kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un nerezidenta personiskā maksātspēja, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko un ģimenes situāciju, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kurā atrodas viņa personisko

un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst viņa pastāvīgajai dzīvesvietai (it īpaši skat. spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. un 32. punkts, kā arī 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 22. punkts).

31 Tiesa 1995. gada 14. februāra sprieduma *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) 34. punktā arī ir nospriedusi, ka tas, ka dalībvalsts nerezidentiem nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir rezidentiem, parasti nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidentu un nerezidentu stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko maksātspēju vai personisko un ģimenes situāciju (skat. spriedumu, 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 23. punkts).

32 Diskriminācija starp rezidentiem un nerezidentiem LESD izpratnē varētu rasties tikai tad, ja neatkarīgi no to pastāvīgās dzīvesvietas dažādās dalībvalstīs tiktu konstatēts, ka atbilstoši attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķim un saturam šīs divas nodokļu maksātāju kategorijas atrodas salīdzināmā situācijā (skat. spriedumu, 1999. gada 14. septembris, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 26. punkts).

33 Tā tas īpaši ir tad, ja nodokļu maksātājs nerezidents dzīvesvietas dalībvalstī negūst ievērojamus ienākumus un galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu gūst no citā dalībvalstī veiktas darbības, tādējādi dzīvesvietas dalībvalsts viņam nevar piešķirt priekšrocības, kas izriet no viņa personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā (skat. it īpaši spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *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. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25. punkts).

34 Šādā gadījumā diskriminācija pastāv tajā apstāklī, ka tāda nerezidenta personiskā un ģimenes situācija, kurš citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš dzīvo, gūst galveno daļu no saviem ienākumiem un gandrīz visus savus ģimenes ienākumus, netiek ņemta vērā ne dzīvesvietas dalībvalstī, ne arī nodarbinātības dalībvalstī (spriedumi, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 38. punkts; 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452 31. punkts, kā arī 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 26. punkts).

35 2007. gada 18. jūlija sprieduma *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452) 34. punktā Tiesa ir precizējusi, ka šī sprieduma 27.–32. punktā atgādinātā judikatūra attiecas uz visām ar nerezidenta nodokļu maksātāja maksātspēju saistītām nodokļu priekšrocībām, kas nav piešķirtas ne dzīvesvietas, ne darba ņēmēja nodarbinātības dalībvalstī (spriedums, 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 27. punkts).

36 Šāda piemērojamība saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību ir attiecināma uz nodokļu priekšrocībām, kas saistītas ar maksātspēju un kas nevar tikt piešķirtas ne dzīvesvietas dalībvalstī, ne dalībvalstī, kurā pašnodarbināta persona veic savu darbību (par 1995. gada 14. februāra spriedumā *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, noteiktās judikatūras piemērojamību, kas sākotnēji taisīta darba ņēmēju brīvas pārvietošanās jomā, brīvībai veikt uzņēmējdarbību skat. spriedumus, 1995. gada 11. augusts, *Wielockx*, C-80/94, EU:C:1995:271; 1996. gada 27. jūnijs, *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, un 2013. gada 28. februāris, *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Tādējādi, ievērojot šādas nodokļu priekšrocības, kas paredzētas atkarībā no aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma noteikumiem, lai noteiktu attiecīgā nodokļu maksātāja maksātspēju, tādi noteikumi, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kas attiecas uz fiktīviem ienākumiem no privātīpašumā esoša mājokļa un kas ļauj attiecīgi atskaitīt ar tiem saistītos izdevumus, tikai apstāklis, 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 pēdējo minēto situāciju.

38 Lai konstatētu šādu objektīvu salīdzināmību, vēl ir nepieciešams, ka dzīvesvietas dalībvalsts 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 dzīvesvietas 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 kopējiem vispasaules ienākumiem, nekas neļauj uzskatīt, ka tikai šī iemesla dēļ viņa dzīvesvietas 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 savā dzīvesvietas 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 Šķiet, ka tāds ir *X* gadījums, jo no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka viņš pamatlietā aplūkotajā taksācijas gadā nav guvis nekādus ienākumus savā dzīvesvietas dalībvalstī, tas ir, Spānijas Karalistē.

41 Tā kā *X* personiskā un ģimenes situācija nevarēja tikt ņemta vērā ne šajā dalībvalstī, ne dalībvalstī, kurā viņš gūst 60 % no kopējiem 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 apstāklis, ka tajā pašā gadā *X* tostarp guva pārējos savus ienākumus citā valstī, kas nav ne Nīderlandes Karaliste, ne Spānijas Karaliste. Kā ģenerāladvokāts 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 dzīvesvietas, 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 tāpēc, ka viņš negūst pietiekamus ar nodokļiem apliekamus ienākumus, ja šāda ņemšana vērā ir iespējama pietiekamu ienākumu dēļ ārpus šīs dalībvalsts.

43 Ņemot 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 kopējiem ienākumiem un dalībvalstī, kurā atrodas viņa mājoklis, negūst tādus ienākumus, kas ļautu viņam izmantot tajā līdzvērtīgas tiesības uz atskaitījumu.

Par otro jautājumu

44 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai aizliegums, kas izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, attiecas tikai uz dalībvalsti, kurā ir gūti 60 % no kopējiem 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 šaubās arī par to, vai jēdziens "nodarbinātības dalībvalsts" norāda uz dalībvalsti, kurā konkrēti notiek darbība, vai uz dalībvalsti, kurai ir pilnvaras uzlikt nodokļus darbībai.

45 Lai atbildētu uz otrā jautājuma otro daļu, pietiek atgādināt, ka, atbildot uz pirmo jautājumu, atgādinātās judikatūras pamatā esošais mērķis ir ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju, piešķirot nodokļa priekšrocību, tas ir, uzliekot mazāku nodokli. Līdz ar to šajā spriedumā norādītais jēdziens "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 otrā jautājuma pirmo daļu par darbības sadalīšanu starp vairākām dalībvalstīm, lai ņemtu vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes 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 līmenī nav vienādošanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstu brīvībai sadalīt savā starpā to nodokļu kompetences īstenošanu, it īpaši, lai novērstu nodokļu priekšrocību pārklāšanos, ir jāsaskan ar vajadzību nodrošināt attiecīgo dalībvalstu nodokļu maksātājiem, ka tiek atbilstoši ņemta vērā to personiskā un ģimenes situācija kopumā, neatkarīgi no tā, kādā veidā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas šo pienākumu. Ja nav šādas vienošanās, nodokļu ieturēšanas kompetenču brīvs 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 pašnodarbināta persona gūst savus ar nodokli apliekamos ienākumus vairākās dalībvalstīs, kas nav viņa dzīvesvietas valstis, šī 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 ļautu 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 ļauj 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 šī darbība tiek veikta.

Par trešo jautājumu

50 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai apstāklis, 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 pamatlietā, attiecībā uz dalībvalsti, kurā pašnodarbināta persona, dzīvodama citā dalībvalstī, ir veikusi daļu no savas darbības, bet pārējo savu darbību ir veikusi trešajā valstī, pat ja pēdējā minētā ir nevis dalībvalsts, bet trešā valsts (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 18. jūnijs, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 35. punkts).

52 Tātad uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka apstāklis, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nerezidents gūst daļu no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem nevis dalībvalstī, bet trešajā valsti, neietekmē uz otro jautājumu sniegto atbildi.

Par ceturto jautājumu

53 Uzdodot ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai uz iepriekšējiem jautājumiem sniedzamā atbilde atšķiras tad, ja pašnodarbinātās personas dzīvesvietas dalībvalsts tiesiskais regulējums ļauj šai personai saistībā ar šajā pašā dalībvalstī maksājamo nodokli atskaitīt hipotekāros procentus, kas saistīti ar tās privātīpašumā esošu mājokli, un no tā izrietošos nodokļu zaudējumus uzlikt ienākumiem nākamajos taksācijas gados.

54 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem, ko šajā ziņā apstiprina tiesas sēdē *X* sniegtie mutvārdu paskaidrojumi, izriet, ka pēdējais minētais nav guvis ienākumus Spānijā ne 2007. gadā, ne nākamajos taksācijas gados. Tādējādi, tā kā šo gadu laikā viņa dzīvesvietas dalībvalstī nav ar nodokli apliekamu ienākumu, *X* katrā ziņā nevarēja Spānijas nodokļu iestādēs izmantot tiesības uz atskaitījumu, lai tiktu ņemta vērā viņa personiskā un ģimenes situācija.

55 Tādējādi ceturtais jautājums ir hipotētisks un līdz ar to nepieņemams (spriedums, 2013. gada 29. janvāris, *Radu*, C-396/11, EU:C:2013:39, 24. punkts).

Tiesāšanās izdevumi

56 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) 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 kopējiem ienākumiem un dalībvalstī, kurā atrodas viņa mājoklis, negūst tādus ienākumus, kas ļautu viņam tajā izmantot līdzvērtīgas tiesības uz atskaitījumu;

2) aizliegums, kas izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, attiecas uz visām nodarbinātības dalībvalstīm, kurās pašnodarbinātā persona gūst ienākumus, kuri viņam ļauj 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 šī darbība tiek veikta;

3) apstāklis, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nerezidents gūst daļu no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem nevis dalībvalstī, bet trešajā valsti, neietekmē uz otro jautājumu sniegto atbildi.

[Paraksti]