

ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 11. martā¹

1. Izskatāmā lieta vēlreiz attiecas uz ierobežojumiem, ko darba ņēmēju pārvietošanās brīvības radītā pamatbrīvība veido dalībvalstu kompetencei tiešo nodokļu jomā. Izskatāmajā lietā jāizlemj, vai saskaņā ar EKL 39. pantu studentam, kas saņem valsts stipendiju un atbalstu no vecākiem un kas ir saņēmis samaksu par darbu vasaras brīvdienās citā dalībvalstī, nevis tajā, kur viņš dzīvo un studē, ir jāmaksā nodokļi valstī, kur viņš strādā, bez tiesībām uz tādu pašu nodokļu atlaidi, kāds paredzēts rezidentiem.

2. Šādu jautājumu uzdevusi Zviedrijas Augstākā administratīvā tiesa [*Regeringsrätten*] pēc kāda vācu studenta iesniegtās prasības, ar kuru viņš apstrīdēja viņam Zviedrijas finanšu iestādes uzliktos nodokļus ienākumiem, ko viņš saņēma par 1996. gada vasarā Zviedrijā veikto darbu.

I — Valsts tiesību akti

3. Zviedrijas nodokļu režīma vispārējais regulējums ir paredzēts *kommunalskattelagen* (1928:370) (likumā par komūnas nodokli) un *lagen* (1947:576) *on statlig inkomstskat* (likumā par valsts ienākuma nodokli). Šie tiesību akti paredz, ka visiem Zviedrijas rezidentu ieņēmumiem, ko tie guvuši visā pasaulē, tiek piemērots komūnas un valsts nodoklis. Komūnas ienākumu nodoklis ir proporcionāls; tā likme parasti ir aptuveni 30%. Valsts ienākuma nodoklis tiek piemērots vienīgi tad, ja ar nodokli apliekamie ienākumi pārsniedz noteiktu līmeni, un ir progresīvs. Pirmajai kategorijai piemērojamā likme ir 20%.

4. Personām, kas ir Zviedrijas rezidenti visu finanšu gadu, ir tiesības uz bāzes atlaidi, līdz šīs atlaides līmeņa sasniegšanai ienākumi netiek aplikti ar nodokli. 1996. gadam šīs atlaides apmērs bija SEK 8 600.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

5. Nodokļu maksātājs, kas Zviedrijā ir dzīvojis mazāk par gadu, bet vairāk par sešiem mēnešiem, atlaide ir piemērojama proporcionāli tam, cik mēnešus tas uzturējies valsts teritorijā. Attiecībā uz apskatāmo finanšu gadu, atlaide bija SEK 700 mēnesī.

izmaksāta alga un ieturētais nodoklis, pateicoties šai sistēmai, ir pārskaitīts attiecīgajai iestādei.

6. Īpašas normas attiecas uz nerezidentiem, kas Zviedrijā uzturējušies mazāk par sešiem mēnešiem. Šīs tiesību normas ir ietvertas likumā (1991:586) *om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta* (likums par īpašo ienākumu nodokli ārvalstīs dzīvojošām personām, turpmāk tekstā — "SINK likums"). Saskaņā ar SINK likumu fiziskai personai, kas ir ārvalsts rezidents un kas Zviedrijā ir saņēmusi ar nodokli apliekamus ieņēmumus šī likuma izpratnē, valstij jāmaksā īpašs ienākuma nodoklis 25 % apmērā. Šis nodoklis ir noteikti maksājams ienākuma gūšanas vietā. Nav paredzētas tiesības uz nodokļa atskaitījumu vai atlaidi. Kā norādījusi iesniedzējtiesa, Zviedrijas likumdevējs šo aspektu ir ņēmis vērā, jo nodokļa likme 25 % ir zemāka par rezidentiem piemērojamo ienākuma nodokļa likmi.²

7. No SINK likuma izstrādes dokumentiem izriet, ka šāda sistēma tika pieņemta ar mērķi vienkāršot procedūru nodokļu maksātājiem un Zviedrijas finanšu iestādei. Tādējādi procedūra ir pabeigta ar brīdi, kad tiek

II — Fakti un procedūra

8. Florian V. Valentins [*Florian W. Wallentin*], Vācijas pilsonis, laikā, uz ko attiecas pamata prāva, bija Vācijas rezidents, kur viņš studēja. Viņa vecāki ik mēnesi viņam pārskaitīja DEM 650, un viņš saņēma ikmēneša Vācijas valsts stipendiju DEM 350 apmērā, lai segtu uzturēšanās un ikdienas izdevumus. Saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām šie ienākumi nebija apliekami ar nodokli.

9. Valentins Zviedrijā uzturējās no 1996. gada 1. jūlija līdz 20. augustam. No 1996. gada 3. līdz 25. jūlijam viņš bija apmaksātā praksē baznīcā Zviedrijā. Šīs atalgotās prakses ietvaros viņš kopā saņēma samaksu SEK 8 724 apmērā.

10. Par šo summu Valentins Zviedrijas finanšu iestādēm iesniedza pieteikumu par atbrīvojumu no ienākuma nodokļa. Iestāde viņa pieteikumu noraidīja, norādot, ka saskaņā ar SINK likumu attiecīgā summa ir apliekama ar ienākuma nodokli 25 % apmērā.

2 — Lēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, 4. punkts.

11. *Länsrätten i Norbottens län* (Zviedrija), lemjot par Valentīna iesniegto prasību, atcēla finanšu iestādes lēmumu. Šī tiesa uzskatīja, ka attiecīgā nodokļa piemērošana ir uzskatāma par diskrimināciju, kas ir pretrunā ar EKL 39. pantu, jo nepastāv atšķirība starp situāciju, kādā atrodas ieinteresētā persona, un situāciju, kādā atrodas Zviedrijā dzīvojošs nodokļu maksātājs.

12. Finanšu iestāde iesniedza apelāciju *Kammarrätten i Sundsvall* (Administratīvā apelāciju tiesa, *Sundsvall*, Zviedrija), kas turpmāk minēto iemeslu dēļ atcēla *Länsrätten i Norbottens* spriedumu. Pirmkārt, Valentīna interešu centrs ir Vācijā, kur viņš saņēma sava finansiālā atbalsta galveno daļu, un tādējādi viņa situācija nav salīdzināma ar Zviedrijā dzīvojošas personas situāciju. Otrkārt, ja uz viņu tiktu attiecinātas vispārējās Zviedrijas nodokļu tiesības un viņam tiktu piemērota nodokļu atlaide proporcionāli viņa uzturēšanās laikam Zviedrijā, Valentīnam būtu bijis jāmaksā lielāks nodoklis. Visbeidzot, Zviedrijas likumdevējs ir noteicis, ka 25 % nodokļa likme, kas ir salīdzinoši zema Zviedrijas apstākļiem, ir piemērojama tāpēc, ka nav paredzētas tiesības uz atlaidi. Tāpēc nav notikusi ne tieša, ne netieša diskriminācija.

13. Valentīns par *Kammarrätten i Sundsvall* lēmumu iesniedza apelāciju *Regeringsrätten*.

III — Prejudiciālais jautājums

14. *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 39. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas iestājas pret dalībvalsts tiesību normām, saskaņā ar kurām uz fizisku personu, kurai šajā valstī nav fiskālās rezidences, bet kura, veicot darbu, tur gūst ienākumus (pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā), ir attiecināms nodoklis, ko iekasē ienākumu gūšanas vietā, kas neparedz nekādu bāzes atlaidi vai citas atlaides, vai citus uz maksātāja personisko stāvokli balstītus atskaitījumus, kamēr šajā pašā valstī dzīvojošām personām ir tiesības uz šādām atlaidēm vai atskaitījumiem parastas ar ienākuma nodokli aplikšanas gadījumā attiecībā uz šajā dalībvalstī vai ārvalstīs gūtiem ienākumiem (pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā), ja pirmās minētās personas tiesību uz bāzes atlaižu neesamība tiek ņemta vērā, *inter alia*, piemērojot nodokļa likmi, kas ir zemāka nekā likme, kas ir piemērojama nodokļu maksātājiem, kuriem šajā valstī atrodas nodokļu maksātāju fiskālā rezidence?”

IV — Vērtējums

15. Pretēji Somijas valdības un citu lietā iestājušos lietas dalībnieku uzskatiem es nesaskatu iemeslu apšaubīt *Regeringsrätten*

vērtējumu, saskaņā ar kuru Valentina situācija patiešām ietilpst EKL 39. panta piemērošanas jomā. No lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu ir redzams, ka Valentins no 1996. gada 3. līdz 25. jūlijam bija praksē baznīcā Zviedrijā un ka viņš kopā kā atļidzību saņēma SEK 8 724. Nav iemesla uzskatīt, ka šīs darba attiecības neatbilst Tiesas noteiktajiem kritērijiem, lai piešķirtu Valentīnam “darbaņēmēja” statusu EKL 39. panta izpratnē.³ Šajā sakarā jāatgādina, ka tas, vai šie kritēriji ir izpildīti, ir jāizlemj valsts tiesai.⁴ Jebkurā gadījumā tas, ka Valentīns studēja Vācijā un devās uz Zviedriju, kur savu vasaras brīvdienu laikā islaicīgi strādāja, un vairāk vai mazāk izteikta saikne starp viņa studijām un viņa atalgotās prakses laiku baznīcā Zviedrijā neatņem viņam “darbaņēmēja” statusu kā tādu, ja ir izpildīti iepriekš minētie kritēriji.⁵ Tāpēc es turpināšu savu

vērtējumu, pieņemot, ka EKL 39. pants šajā gadījumā ir piemērojams.

16. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai EKL 39. pants iestājas pret tādiem dalībvalsts tiesību aktiem, kuri paredz, ka nerezidentu šajā valstī saņemtie ienākumi tiek aplikti ar nodokli ar nemainīgu likmi un viņiem nav tiesību uz atlaidēm, kas ir paredzētas rezidentiem, ja valstī, kurā viņi dzīvo, šie nerezidenti ir saņēmuši vienīgi ienākumus, kas pēc savas dabas netiek aplikti ar ienākuma nodokli. Citiem vārdiem sakot, iesniedzējtiesas apskatāmais jautājums attiecas uz to, vai šiem valsts tiesību aktiem attiecībā uz šādiem nerezidentiem ir diskriminējošs rezultāts, ko aizliedz EKL 39. pants.

17. Francijas un Somijas valdības un Zviedrijas finanšu iestāde norāda, ka apskatāmie valsts tiesību akti nav diskriminējoši. Tās uzsver, ka 1996. gadā Valentīns galveno savu ienākumu daļu saņēma valstī, kurā viņš dzīvoja, tas ir, Vācijā, un ka viņa Zviedrijā saņemtā alga bija tikai nenozīmīga daļa no viņa kopējiem ienākumiem. Tāpēc Valentīns neatradās tādā pašā situācijā kā Zviedrijā dzīvojoša persona. Šo novērtējumu neietekmē fakts, ka viņa Vācijā saņemtie ienākumi nav apliekami ar nodokli šajā valstī. Tāpēc Valentīns nevar pieprasīt atlaidi, ko rezidentiem paredz Zviedrijas tiesību akti, jo viņa

3 — Pastāv izsmeloša judikatūra par “darbaņēmēja” jēdzienu EKL 39. panta izpratnē, un Tiesa savā 2002. gada 19. novembra spriedumā lietā C-189/00 *Kurz (Rec.)*, I-10691. lpp., 32. punkts) ir sniegusi apkopojosu šī jēdziena definīciju. Saskaņā ar šo definīciju, lai personu uzskatītu par “darbaņēmēju” tai jāveic reālas darbības, izslēdzot darbības tik nelielā apjomā, ka tās uzskatāmas par pilnīgi marginālām un pakārtotām. Būtiska darba attiecību iezīme ir tas, ka zināmu laika periodu persona sniedz pakalpojumus citai personai vai atbilstoši citas personas norādījumiem, par to saņemot atļidzību. Salīdzinot, ne darba attiecību *sui generis* raksturs saskaņā ar valsts tiesībām, ne arī attiecīgās personas ražīguma līmenis neietekmē to, vai persona ir vai nav “darbaņēmējs” Koplenu tiesību izpratnē.

4 — Attiecībā uz to nesenu piemērošanu skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-413/01 *Ninni-Orasche*, Krājuma vēl nav publicēts, 32. punkts.

5 — Šajā sakarā skat. 1988. gada 21. jūnija spriedumu lietā 197/86 *Brown, Recueil*, 3205. lpp., 21.–23. punkts, un 1992. gada 26. februāra spriedumu lietā C-357/89 *Raulin, Recueil*, I-1027. lpp., 19. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Ninni-Orasche*, 28. punkts.

personisko un ģimenes stāvokli jāņem vērā valstij, kurā viņš dzīvo, nevis Zviedrijai. Francijas valdība atzīmē, ka saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām Valentina saņemtais ienākuma nodokļa atbrīvojums ir pierādījums tam, ka Vācija ir ņēmusi vērā viņa personisko un ģimenes stāvokli.

20. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, kaut arī tiešo nodokļu joma pati par sevi Kopienų kompetencē neietilpst, kompetence, ko dalībvalstis šajā jomā saglabā, ir izmantojama atbilstoši Kopienų tiesībām.⁶ Šajā sakarā EKL 39. panta 2. punkts paredz, ka tiek likvidēta jebkāda dalībvalstu darba ņēmēju diskriminācija pilsonības dēļ, it īpaši attiecībā uz darba samaksu. Lietā *Biehl*⁷ Tiesa pamatotī nosprieda, ka vienlīdzīgas attieksmes princips attiecībā uz darba samaksu zaudētu jēgu, ja to būtu iespējams apiet attiecībā uz ienākuma nodokli.

18. Zviedrijas finanšu iestāde piebilst, ka, lai novērtētu, vai SINK likums ir diskriminējošs, Valentina situācija ir jāsalīdzina ar tādu personu situāciju, kuras Zviedrijā ir strādājušas tikai daļu gada, nevis ar rezidentu situāciju. Tā atzīmē, ka saskaņā ar Zviedrijas tiesībām personām, kas Zviedrijā ir strādājušas tikai nepilnu gadu, tiesības uz atlaidi ir proporcionālas tam, cik mēnešus tās uzturējušas valsts teritorijā. Ja šī sistēma tiktu attiecināta uz Valentinu, viņam piemērotā nodokļa likme būtu augstāka nekā saskaņā ar SINK likumu piemērotā.

19. Es šādam lietā iestājušos personu viedoklim nepiekrītu. Līdzīgi Valentinam un Eiropas Kopienų Komisijai es uzskatu, ka tāds tiesību akts kā SINK likums diskriminē nerezidentu, kas valstī, kur viņš dzīvo, ir saņēmis vienīgi tādus ienākumus, kas, ievērojot to raksturu, ar ienākuma nodokli nav apliekami. Šāds secinājums, ievērojot Tiesas judikatūru par fizisku personu aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem, ir neizbēgams.

21. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka normas par vienlīdzīgas attieksmes principu aizliedz ne vien atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet aptver arī visus diskriminācijas veidus, kas, piemērojot atšķirīgus kritērijus, rada tādu pašu rezultātu.⁸ Tiesa ir nospriedusi, ka valsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu priekšrocības piešķir vienīgi personām, kas dzīvo valsts teritorijā, galvenokārt

6 — Skat., jo īpaši, 1991. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-246/89 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4585. lpp., 12. punkts) un 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-209/01 *Schilling* (Krājumā vēl nav publicēts, 22. punkts).

7 — Lietā C-175/88 (*Recueil*, I-1779. lpp., 12. punkts).

8 — Skat., jo īpaši, 1974. gada 12. februāra spriedumu lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts) un 1991. gada 21. novembra spriedumu lietā C-27/91 *Le Manoir* (*Recueil*, I-5531. lpp., 9. punkts).

ierobežo citu dalībvalstu pilsoņus, jo nerezidenti vairumā gadījumā ir ārvalstu pilsoņi, un tādējādi tas uzskatāms par netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ.⁹

valstīm sadalītu to, kā ar nodokli ir apliekami ienākumi, ja iesaistīts ārvalstu elements. Tātad fakts, ka dalībvalsts nerezidentiem nepiešķir zināmas nodokļu priekšrocības, ko bauda rezidenti, parasti nav diskriminējošs, ņemot vērā objektīvās atšķirības starp šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām.¹¹

22. Tomēr diskriminācija var rasties ne tikai salīdzināmām situācijām piemērojot atšķirīgas normas vai piemērojot vienu un to pašu normu dažādām situācijām. Tiesa ir nospriedusi, ka attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, rezidentu un nerezidentu situācijas pamatā nav salīdzināmas. Kā norādījusi Tiesa, ienākumi, ko dalībvalsts teritorijā saņēmis nerezidents, vairumā gadījumu ir tikai daļa no viņa kopējiem ienākumiem, kas ir koncentrējušies valstī, kurā viņš dzīvo. Turklāt nerezidenta personisko nodokļu maksātspēju, kuru veido viņa kopējie ienākumi un kas ir atkarīga no viņa personiskā un ģimenes stāvokļa, visvieglāk ir novērtēt tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas vispārīgi atbilst attiecīgās personas parastās uzturēšanās vietai.¹⁰ Turklāt rezidence ir piesaistošais faktors, uz ko parasti balstās starptautiskās nodokļu tiesības, proti, Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencija par dubultu nodokļu uzlikšanu, lai starp

23. Tomēr spriedumā lietā *Schumacker* Tiesa nolēma, ka nerezidents un rezidents neatrodas objektīvi atšķirīgās situācijās, ja nerezidents valstī, kurā viņš dzīvo, nesāņem būtiskus ienākumus, bet būtisku savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu saņem valstī, kurā viņš strādā. Šādā gadījumā valsts, kurā viņš dzīvo, nevar viņam piešķirt šīs priekšrocības, ko nosaka, atsaucoties uz viņa personisko un ģimenes stāvokli.¹² Tad atšķirīga attieksme attiecībā uz nerezidentu kļūst

9 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 28. punkts); 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 38. punkts) un 2000. gada 16. maija spriedums lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp., 19. un 20. punkts).

10 — Skat., jo īpaši, iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 31. un 32. punkts, un 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 43. punkts).

11 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 34. punkts, 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 23. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Gerritse*, 44. punkts.

12 — Šumahers [*Schumacker*], Beļģijas pilsonis, kas ar savu sievu un bērniem dzīvoja Beļģijā, Vācijā bija saņēmis visu savu algu, kas veidoja būtisku māsaimniecības ienākumu daļu, jo Šumahera sieva bija bez darba. Saskaņā ar Līgumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu starp Beļģijas Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku Šumahera ienākumi bija apliekami ar nodokli Vācijā. Šumahers pieteicās uz nodokļa atlaidi precētām nodarbinātām personām, kas Vācijas tiesībās pazīstama kā "splitting" un kas, lai mazinātu ienākuma nodokļa likmes progresīvo raksturu, apkopo laulāto kopējos ienākumus, ar nodomu attiecināt uz katru laulāto 50 % ienākumu un tad iekasē nodokļus no katra laulātā atsevišķi. Viņa pieprasījums tika noraidīts, pamatojot ar to, ka šī priekšrocība ir piešķirama tikai tad, ja izpildīts nosacījums, ka abi laulātie dzīvo un ir pilna apmēra nodokļu maksātāji Vācijā.

diskriminējoša, jo viņa personiskais un ģimenes stāvoklis netiek ņemts vērā ne valstī, kur viņš dzīvo, ne valstī, kur viņš strādā.¹³

24. Šos principus piemērojot attiecīgajam gadījumam, es varu nonākt pie turpmāk izklāstītajiem secinājumiem. Tāds valsts tiesiskais regulējums kā SINK likums, kas nerezidenta ienākumiem piemēro nemainīgu un galīgu nodokļa likmi 25 % apmērā, ja rezidentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kam ir progresīva likme, ietverot ar nodokli neapliekamo minimumu, nozīmē atšķirības attieksmē, kas ir nelabvēlīga nerezidentiem, kuri vairumā gadījumu ir ārvalstnieki. Tomēr šāda atšķirīga attieksme nav uzskatāma par diskrimināciju, kas būtu pretrunā EK līgumam, tiktāl, ciktāl rezidenti un nerezidenti atrodas situācijās, kas ir objektīvi atšķirīgas. Tādējādi, piešķirot atlaidi, kas līdzīga apskatāmajai un kas principā ir vērsta uz to, lai garantētu nodokļu maksātājam ar nodokli neapliekamo eksistences minimumu, valsts var likumīgā kārtā aprobežoties ar tās piešķiršanu saviem rezidentiem, kas pamatā ir saņēmuši būtisku savu ienākumu daļu šajā valstī un kuru kopējie ienākumi tajā tiek aplikti ar nodokli, jo nerezidenti tamlīdzīgas priekšrocības saņem valstī, kurā viņi dzīvo, un šai valstij ir jāņem vērā viņu personiskais un ģimenes stāvoklis.

25. Tomēr jautājums, kas ir radies izskatāmajā lietā, ir par to, vai Tiesas ar spriedumu lietā *Schumacker* iedibinātā judikatūra var tikt piemērota Valentīna gadījumam. Citiem

vārdiem sakot, vai būtu jāuzskata, ka, kaut arī attiecīgajā gadā viņš Vācijā saņēma valsts stipendiju un atbalstu no vecākiem, Valentīns Zviedrijā atrodas tādā pašā situācijā kā rezidents, ciktāl tas attiecas uz tiesībām uz stridīgo nodokļu atlaidi?

26. Es uzskatu, ka, ievērojot to, kā Tiesa ir piemērojusi ar spriedumu *Schumacker* lietā iedibināto judikatūru, uz šo jautājumu ir sniedzama apstiprinoša atbilde. Pārskatot spriedumus, ko Tiesa pasludinājusi jomā, kas skar fizisko personu aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem pēc sprieduma *Schumacker* lietā, var identificēt divus punktus, kuriem ir nozīme, atbildot uz prejudiciālajam nolēpumam iesniegto jautājumu.

27. Pirmais no šiem punktiem ir tāds, ka, kaut arī patiešām tieši valstij, kurā dzīvo nodokļu maksātājs, kas bauda pārvietošanās brīvību, ir jāņem vērā viņa personiskais un ģimenes stāvoklis, ir jāpastāv iespējai, ka no nodokļu maksātāja šajā valstī var iekasēt tādu nodokli, kas jautu ņemt vērā šos apstākļus.¹⁴ Tādējādi, lai valsts, kurā nodokļu maksātājs

14 — Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Gschwind* strids attiecās uz to pašu nodokļu priekšrocību, kas apskatīta iepriekšminētajā spriedumā lietā *Schumacker*. Gešvinds [*Gschwind*], Nīderlandes pilsonis, kas ar savu ģimeni dzīvoja Nīderlandē, iesniedza Vācijas finanšu iestādēm pieprasījumu piešķirt šīs priekšrocības attiecībā uz viņa Vācijā saņemto ienākumu aplikšanu ar nodokli. Tā kā viņa sieva par atlīdzību strādāja Nīderlandē, šie ienākumi veidoja 58 % no māsaiņniecības kopējiem ienākumiem. Tiesa uzskatīja, ka, tā kā gandrīz 42 % Gešvindu ģimenes kopējo ienākumu tika gūti valstī, kurā viņi dzīvoja, šī valsts varēja ņemt vērā Gešvinda personīgo un ģimenes stāvokli atbilstoši noteikumiem, kas paredzēti šīs valsts tiesībās, jo ar šo nodokļu bāzi pietika, lai tos ņemtu vērā (29. un 30. punkts) (izcēlums mans).

dzīvo, varētu ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes stāvokli, nodokļu maksātājam tajā jāsaņem ar nodokli apliekami ienākumi.

28. Šis nosacījums ir pilnīgi loģisks, ņemot vērā to, kas šāda veida prāvā tiek aizskarts. Faktiski tās ir prāvas starp nerezidentu un tās valsts finanšu iestādi, kurā strādā nerezidents, nerezidentam šajā valstī saņemto ienākumu aplikšanas ar nodokli ietvaros pieprasot nodokļu priekšrocības, ko paredz šīs valsts tiesības. Atzīstot, ka šādas nodokļu priekšrocības nerezidentam var tikt liegtas, un šīs atšķirības attiekmē neuzskatot par Līguma aizliegtu diskrimināciju, Tiesa ir lēmusi, ka nerezidentu un rezidentu stāvoklis pamatā nav salīdzināms, jo ienākumi, ko valstī saņem nerezidents, "vairumā gadījumu ir tikai daļa no viņa kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā"¹⁵, un ka tieši viņa dzīvesvietā ir visvieglāk novērtēt nerezidenta personisko nodokļu maksātspēju, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko un ģimenes stāvokli¹⁶. Šādos apstākļos nodokļu priekšrocības, ko paredz tiesību akti valstī, kur nerezidents strādā, nerezidentiem var tikt liegtas, jo salīdzināmas priekšrocības tiem var būt piešķirtas valstī, kur viņi dzīvo, atbilstoši šīs valsts

tiesībās paredzētajiem nosacījumiem un procedūrai.¹⁷ Tāpēc ar samazinājumu vai atlaidi salīdzināmu priekšrocību piešķiršana attiecībā uz ar nodokli apliekamajiem ienākumiem valstī, kurā persona strādā, kā obligātu prasību izvirza ar nodokli apliekamu ienākumu saņemšanu valstī, kurā persona dzīvo.

29. Otrais punkts, kas izriet no judikatūras izvērtējuma, attiecas uz to, ka nodokļu maksātāja, kas bauda pārvietošanās brīvību, personiskais un ģimenes stāvoklis patiešām un reāli ir jāņem vērā. Dalībvalstīm ir jāveic pasākumi, kas nepieciešami šī mērķa sasniegšanai. Ir redzams, ka tas ir tās valsts pienākums, kurā persona dzīvo.¹⁸ Tiesa ir precizējusi, ka šī pienākuma apjomu nevar samazināt, ja valsts, kurā persona dzīvo, ir pievienojusies konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.¹⁹ Tomēr, ja nodokļu maksātājs valstī, kurā viņš dzīvo, nesaņem ar nodokli apliekamus ienākumus tik liela apmērā, lai būtu iespējams ņemt vērā viņa personisko un ģimenes stāvokli, šis

17 — Iepriekš minētie spriedumi *Asscher*, 44. punkts, un *Gschwind*, 29. punkts.

18 — Spriedumā lietā *Zurstrassen* Tiesa nolēma, ka nevar attaisnot Luksemburgas finanšu iestādes lēmumu attiekties pret Cūrstrasenu [*Zurstrassen*], kas gandrīz visus savus ienākumus saņēma Luksemburgā, kur viņš dzīvoja, kā neprecētu nodokļu maksātāju bez apgādājamajiem, kaut arī viņš bija precēts un viņam bija bērni, tāpēc, ka viņa sieva, kurai pašai savu ienākumu nebija, bija saglabājusi dzīvesvietu citā dalībvalstī, jo Luksemburgas Lielhercogiste bija vienīgā valsts, kas varēja ņemt vērā Cūrstrasena personisko un ģimenes stāvokli (23. punkts).

19 — 2002. gada 12. decembra spriedumā lietā *C-385/00 De Groot (Recueil, I-11819. lpp.)* Tiesa nolēma, ka valsts, kurā persona dzīvo un kas ir pievienojusies Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, nevar vienkārši ņemt vērā valstī dzīvojošas nodokļu maksātāja ģimenes izdevumus proporcionāli ienākumiem, kas tiek aplikti ar nodokli šajā valstī, pirms tam nenoskaidrojot, vai pārejo šo izdevumu daļu ņems vērā valsts, kur persona strādā un kas ir pievienojusies konvencijai (90. līdz 95. punkts).

15 — Iepriekš minētie spriedumi: *Schumacker*, 31. un 32. punkts, *Gschwind*, 22. punkts, *Zurstrassen*, 21. punkts, un *Gerritse*, 43. punkts.

16 — Turpat.

pienākums obligāti piekrist valstij, kurā viņš strādā.²⁰ Jebkurā gadījumā tas galu galā nozīmē, ka, aplikot nodokļa maksātāja ienākumus ar nodokli valstī, kurā viņš strādā, un valstī, kurā viņš dzīvo, tā rezultātā viņa personiskais un ģimenes stāvoklis nevar tikt ņemts vērā vai var tikt ņemts vērā tikai daļēji.²¹

30. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka Tiesas lietā *Schumacker* iedibinātā judikatūra ir piemērojama apstākļiem pamata prāvā.

31. Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka Valentins 1996. finanšu gadā visus savus ar nodokli aplikamos ienākumus saņēma

20 — 1995. gada 11. augusta spriedumā lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp.) Tiesa uzskatīja, ka Nīderlandes nodokļu tiesības, kas neļāva nerezidentiem no saviem ar nodokli aplikamajiem ienākumiem atskaitīt iemaksas pensiju fondā, vienlaicīgi to atļaujot darīt rezidentiem, bija diskriminējošas gadījumos, kad nerezidents visus vai gandrīz visus savus ienākumus saņēma Nīderlandē. Tiesa uzskatīja, ka šādā situācijā nerezidenta un rezidenta ienākumi tiek aplikāti ar nodokli tikai šajā valstī un ka viņu ar nodokli aplikamie ienākumi ir tādi paši, tāpēc, ja nodokļu maksātājs, kas valstī nedzīvo, nebauda tādu pašu atteiksmi, attiecībā uz atskaitījumiem no viņa ar nodokli aplikamajiem ienākumiem, kādi tiek piešķirti rezidentam, viņa personisko stāvokli vērā neņems ne tās valsts, kurā viņš strādā, finanšu iestādes, jo viņš tajā nedzīvo, ne arī valstī, kur viņš dzīvo, jo tajā viņš nesaņem ienākumus.

21 — Iepriekš minētajā spriedumā lietā *De Groot* Tiesa nolēma, ka šis pienākums ir pienākums attiecībā uz sasniedzamo rezultātu. Tiesa norādīja, ka "mehānismiem, kas tiek izmantoti, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, vai valstu nodokļu sistēmām, kuru rezultātā tiek novērsta vai samazināta nodokļu dubulta uzlikšana, jāļauj nodokļu maksātājiem attiecīgajā valstī būt pārliecinātiem, ka galu galā tiek ņemti vērā visi viņu personiskā un ģimenes stāvokļa aspekti neatkarīgi no tā, kā valstis šo pienākumu ir sadalījušas savā starpā, lai neļautu rasties atteiksmes nevienlīdzībai, kas nav saderīga ar Līguma normām par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un kas nav sekas atšķirībām valstu nodokļu tiesībās" (101. punkts).

Zviedrijā. Kā tas izriet no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu un Komisijas rakstveida apsvērumiem, gan Valentīna vecāku viņam izmaksātais finansiālais atbalsts, gan valsts stipendija ir ienākumi, kas pēc būtības Vācijā nav aplikami ar nodokli.²² Tātad, kaut arī Valentīns dzīvo Vācijā un viņa personisko interešu centrs ir tur, Vācijas finanšu iestādes acīmredzami nevarēja ņemt vērā viņa personisko un ģimenes stāvokli, ar nodokli aplikot viņa ienākumus, jo valstī, kur viņš dzīvoja, viņš nesaņēma nekādus ar nodokli aplikamus ienākumus.

32. Tāpēc, pretēji Francijas valdībai, es uzskatu, ka Vācijas nodokļu tiesībās paredzētais nodokļu atbrīvojums attiecībā uz Valentīna Vācijā saņemto valsts stipendiju un atbalstu nevar tikt pielīdzināts viņa personiskā un ģimenes stāvokļa ņemšanai vērā atbilstoši Tiesas judikatūrai attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikāšanu ar tiesajiem nodokļiem. Faktiski šī atbrīvojuma rezultātā nesamazinās nodokļa apmērs, kas iekasējams

22 — Tāpat es interpretēju Vācijas nodokļu tiesības. Saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (likuma par ienākuma nodokli) 3. panta 11. punktu, valsts vai sabiedrisku fondu izmaksātās summas, nolūkā veicināt arodapmācību, kā piemēram, *inter alia*, stipendijas studijām, kas tiek piešķirtas atbilstoši *Bundesausbildungsförderungsgesetz* (federālajam likumam par izglītības veicināšanu) nav aplikamas ar nodokli (skat. *W. Heinicke* darbā *L. Schmidt, Einkommensteuergesetz*, 21. izdevums, 2002, 83. lpp.). Kas attiecas uz atbalstu, ko vecāki izmaksā saviem bērniem kā apgādājamojiem, parasti tie nav ar nodokli aplikami ienākumi tāpēc, ka tie neietilpst ne ar nodokli aplikamo ienākumu definīcijā saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* 2. panta 1. punktu, ne arī citos ar nodokli aplikamajos ienākumos, kas minēti šī paša likuma 22. punktā.

no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kas seko pēc vispārēja viņa personiskās nodokļu maksātspējas novērtējuma viņa personiskā un ģimenes stāvokļa kontekstā.

strādā, atsauktos uz faktu, ka viņi valstī, kur viņi dzīvo, ir saņēmuši ienākumus, kas pārsniedz viņu par darbu saņemto atalgojumu, un attiecīgi valsts, kur viņi strādā, varētu sistemātiski atteikties piešķirt viņiem rezidentiem paredzēto nodokļu atlaidi.

33. No tā es secinu, ka attiecībā uz strīdīgo nodokļu atlaidi Valentīns patiešām atrodas tādā pašā situācijā kā Zviedrijas rezidents, kas ir veicis līdzvērtīgu darbu identiskā laika posmā, jo vienīgie ar nodokli apliekamie ienākumi, no kuriem šajā valstī ir ieturams nodoklis, viņam tika izmaksāti Zviedrijā. Tātad pretēji Zviedrijas finanšu institūcijas viedoklim Valentina stāvoklis tādējādi nav salīdzināms ar tāda nerezidenta stāvokli, kas Zviedrijā nostrādājis vairāk nekā sešus mēnešus, bet mazāk par vienu gadu.

34. Šī vērtējuma pamatojumam būtu arī jānorāda, ka, ja Tiesa atzītu Francijas un Somijas valdību un Zviedrijas finanšu iestādes nostāju, tas pārliecinātu daudzus studentus, kas ir Kopienų pilsoņi, neuzņemties vasarā strādāt kādā citā valstī, nevis tajā, kurā viņi dzīvo. Ir skaidri redzams, ka students nevar veselu gadu dzīvot no atalgojuma, ko viņš saņēmis par darbu vasaras brīvdienų laikā. Ja vien viņš nav saņēmis aizdevumu, viņam ir nepieciešams saņemt atbalstu no vecākiem vai valsts, lai apmierinātu savas vajadzības. Tāpat šīs summas ir lielākas nekā vasarā strādājot nopelnītās. Tāpēc daudzi studenti varētu atrasties situācijā, kad finanšu iestādes valstī, kur viņi

35. Visbeidzot, šādu nostāju būtu grūti savienot ar Tiesas spriedumu lietā *Gerritse*, kas arī attiecas uz nemainīgas nodokļu likmes 25 % apmērā piemērošanu nodokļu maksātājam, kas dzīvo ārvalstī, nepiešķirot tiesības uz atskaitījumu vai atlaidi.²³ Tiesa atzina, ka Herice [*Gerritse*], kas dzīvoja Nīderlandē, Vācijas teritorijā saņēma tikai minimālu savu kopējo ienākumu daļu.²⁴ Tomēr tā norādīja, ka viņš Nīderlandē būtu varējis izmantot priekšrocības, kas bija līdzīgas tām, ko viņš pieprasīja Vācijā, jo viņš būtu varējis izmantot ar nodokli neapliekamo minimumu, kas tiek atskaitīts no kopējiem ienākumiem. Tālāk Tiesa uzsvēra, ka saskaņā ar Konvenciju, ko noslēgusi Nīderlandes Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlande Herices ienākumus, no kuriem Vācijā bija atvilkti nodokļi atbilstoši progresivitātes principam, integrēja apliekamajā bāzē un atskaitīja summu, lai ņemtu

23 — Herice [*Gerritse*], Nīderlandes pilsonis, kas dzīvoja Nīderlandē, 1996. gadā saņēma summu aptuveni DEM 6 000 apmērā par Vācijā sniegtiem muzikanta pakalpojumiem. Šajā pašā gadā viņa ienākumi valstī, kurā viņš dzīvoja, un Beļģijā kopā sasniedza DEM 55 000. Saskaņā ar Konvenciju, ko noslēgušas Nīderlandes Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika, Herices Vācijā saņemtie ienākumi bija apliekami ar nodokli saskaņā ar Vācijas tiesībām, tas ir, ar nemainīgu likmi 25 % apmērā. Pēc tam, kad Herice bija to apstrīdējis, Tiesa, *inter alia*, lēma par to, vai normas par pakalpojumu sniegšanas brīvību iestājas pret apskatāmajām tiesībām, ja rezidentu neto ienākumi ar nodokli tiek aplikti saskaņā ar progresīvu nodokļu aprēķinu tabulu, ņemot vērā ar nodokli neapliekamo minimumu.

24 — Turpat, 46. punkts.

vērā Vācijā iekasēto nodokli. No tā Tiesa secināja, ka attiecībā uz progresivitātes principu, nerezidentu un rezidentu situācija ir salīdzināma, tāpēc, nerezidentiem piemērojot ienākuma nodokli ar augstāku likmi nekā rezidentiem piemērojamā likme, tiktu radīta netieša diskriminācija, ko aizliedz Kopienu tiesības.²⁵

36. Attiecīgi šajā lietā tika uzskatīts, ka nemainīgas 25 % likmes piemērošana nerezidentiem atbilst Līguma normām, ja nerezidents galveno savu ar nodokli apliekamo ienākumu daļu saņēmis valstī, kurā viņš dzīvo, ja vien šī likme nav augstāka par likmi, kas faktiski tiktu piemērota attiecīgajai personai, ja tās ienākumi tiktu aplikti ar nodokli saskaņā ar parasto progresīvo nodokļu aprēķinu tabulu valstī, kurā šī persona strādā.

37. Francijas un Somijas valdības un Zviedrijas nodokļu iestādes nostājas rezultātā nodokļu maksātājiem, kuri atrodas tādā situācijā ka Valentīns, būtu piemērojams tāds risinājums kā *Gerritse* lietā pieņemtais. Tādējādi Valentīna valsts stipendija un no vecākiem saņemtais finansiālais atbalsts valstī, kurā viņš dzīvoja, — summas, kas pēc

būtības nav apliekamas ar nodokli un kuru mērķis bija vienkārši ļaut viņam izdzīvot studiju laikā — tiktu uztvertas tāpat kā nozīmīgi, ar nodokli apliekami ienākumi, kas gūti, veicot profesionālas darbības. Šādam risinājumam es nevaru piekrist.²⁶

38. Tāpēc es uzskatu, ka SINK likums diskriminē nerezidentus, kas valstī, kur viņi dzīvo, ir saņēmuši tikai tādus ienākumus, kas pēc būtības ar ienākuma nodokli nav apliekami.

39. Šajā brīdī būtu jānovērtē, vai šāda netieša diskriminācija varētu būt attaisnojama.

40. *Regeringsrätten* savā lēmumā par prejudiciālā jautājuma iesniegšanu nav minējusi nevienu īpašu jautājumu, kas attiektos uz apskatāmās diskriminācijas iespējamo attaisnojumu. Tāpat Zviedrijas finanšu iestāde, kas savu argumentu pamatojumā balstījās uz to, ka diskriminācija nepastāv, šajā sakarā nav iesniegusi savus apsvērumus. No otras puses,

25 — Turpat, 51. un 53. punkts. Tiesa secināja, ka EKL 49. un 50. pants neiestājas pret tiesību normām, kas nerezidentu ienākumiem piemēro galīgu nodokli ar vienotu likmi 25 % apmērā, kamēr rezidentu ienākumi ar nodokli tiek aplikti atbilstoši progresīvai nodokļu aprēķinu tabulai, ietverot ar nodokli neapliekamo minimumu, ja vien 25 % likme nav augstāka par to, kas faktiski tiktu piemērota attiecīgās personas neto ienākumiem atbilstoši progresīvajai tabulai, kam pieskaitīta summa, kas atbilst ar nodokli neapliekamajam minimumam.

26 — Šāda asimilācija tāpat būtu apšaubāma, ievērojot ESAO Paraugkonvenciju par nodokļu dubultu uzlikšanu, kas attiecībā uz studentu ienākumiem paredz īpašu režīmu. Saskaņā ar Paraugkonvencijas 20. pantu summas, ko saņem students vai praktizants ikdienas izīkai, izglītībai vai praksei un kas tiek saņemtas no avotiem ārpus valsts, kurā viņš uzturas, nav apliekamas ar nodokli šajā valstī (Paugkonvencija par nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu, sālsinātā versija, 2003. gada 28. janvāris, ESAO).

Somijas valdība norāda, ka apskatāmo diskrimināciju attaisno nepieciešamība nodrošināt nodokļu konsekvenci: bāzes atlaide netiek piemērota, iekasējot nodokļus ienākumu gūšanas vietā, jo tā nerezidentiem piešķirtu nepamatotas nodokļu priekšrocības.

ka šāda nepieciešamība varētu attaisnot pamatbrīvības²⁷ ierobežojošas normas, pastāvēja tieša saikne starp vecuma vai dzīvības apdrošināšanas līgumu ietvaros veiktu iemaksu atskaitāmību un atbilstoši šiem līgumiem izmaksāto summu aplikšanu ar nodokli.²⁸

41. Šis arguments dažos aspektos ir ļoti līdzīgs pamatojumam, kas minēts SINK likuma sagatavošanas dokumentos, kas norādīti lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu. Saskaņā ar šo pamatojumu nemainīgas likmes nodokļa iekasēšana ienākumu gūšanas vietā tika pieņemta tāpēc, ka tā izrādījās pārāk sarežģīta nodokļu maksātājiem, kas dzīvo ārvalstīs, uz deklarācijas pamata, un ka Zviedrijas finanšu iestādei nav iespējams ņemt vērā tādu darba ņēmēju personisko un ģimenes stāvokli, kuri Zviedrijā uzturas īslaicīgi.

42. Protams, es neuzskatu, ka, tā kā fizisko personu ienākumu aplikšana ar tiešajiem nodokļiem nav harmonizēta Kopieniu līmenī, valstu finanšu iestādēm ir vienkārši jārada nodokļu iekasēšanas sistēmas, kas vienmēr nodrošinātu saderību ar Līgumā paredzēto pārvietošanās brīvību. Tomēr ir skaidrs, ka, ja ar administratīvajiem ierobežojumiem vai grūtībām varētu attaisnot atkāpes no šīs brīvības ievērošanas, tās piemērošanas joma tiktu būtiski sašaurināta. Tieši tāpēc Tiesa ir regulāri noraidījusi argumentu par nepieciešamību nodrošināt nodokļu konsekvenci, norādot, ka gadījumos, kad tā ir pieņēmusi,

43. Šajā gadījumā šāda veida saikne starp aplikšanu ar nodokli ienākumu gūšanas vietā un to, ka nav ņemts vērā nodokļu maksātāja personiskais un ģimenes stāvoklis, nepastāv. Turklāt es neuzskatu, ka sistēma piešķir nepamatotas nodokļu priekšrocības nodokļu maksātājam, kas atrodas tādā situācijā kā Valentīns, kas nesaņēma nekādus ar nodokli apliekamus ienākumus valstī, kur viņš dzīvoja. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker* Tiesa noraidīja argumentu, kas balstījās uz nepieciešamību saglabāt nodokļu konsekvenci, norādot, ka, ja valsts, kurā persona dzīvo, nevar ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes stāvokli, jo šajā valstī maksājamais nodoklis nav tik liels, lai valsts to varētu darīt, Kopieniu vienlīdzīgas attieksmes princips prasa, lai valstī, kurā viņš strādā, ārvalstu rezidenta personiskais un ģimenes stāvoklis tiktu ņemts vērā tāpat, kā tiek ņemts vērā rezidentu personiskais un ģimenes stāvoklis, un ka viņam piešķiramas tādas pašas nodokļu priekšrocības.²⁹

27 — Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumus lietā C-204/90 (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts) un lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts).

28 — Skat., piemēram, iepriekš minēto spriedumu lietā *De Groot*, 108. punktu.

29 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 41. punkts.

44. Tāpēc netiešo diskrimināciju, ko ietver SINK likums attiecībā uz nerezidentiem tādā pašā stāvoklī kā Valentins, nevar attaisnot. Tādējādi es ierosinu, lai Tiesa uz uzdoto prejudiciālo jautājumu atbild, ka EKL 39. pants iestājas pret tādiem valsts tiesību aktiem kā SINK likums, ciktāl personām, kas ir nerezidenti valstī, kur nodoklis tiek iekasēts, viņu rezidences valstī ir bijuši tikai tādi ienākumi, kas pēc būtības netiek aplikti ar ienākuma nodokli.

V — Secinājumi

45. Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Regeringsrätten* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

“EKL 39. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas iestājas pret dalībvalsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem fiziska persona, kurai šajā valstī nav fiskālās rezidences, bet kura, veicot darbu, tur gūst ienākumus, ir pakļauta nodoklim, ko iekasē ienākumu gūšanas vietā un kas neparedz nekādu bāzes atlaidi vai citus uz maksātāja personisko stāvokli balstītus atskaitījumus, kamēr šajā pašā valstī dzīvojošām personām ir tiesības uz šādām atlaidēm vai atskaitījumiem parastas ar ienākuma nodokli aplikšanas gadījumā attiecībā uz šajā dalībvalstī vai ārvalstīs gūtiem ienākumiem, ja nodokļa uzlikšanas valsts nerezidentiem savas rezidences valstī ir tikai tādi līdzekļi, kuriem pēc būtības ienākumu nodoklis netiek uzlikts.”