

ĢENERĀLADVOKĀTA DAMASO RUIŠA-HARABO KOLOMERA
 [DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER] SECINĀJUMI,
 sniegti 2009. gada 27. oktobrī¹

1. *Hoge Raad* (Nīderlandes Augstākā tiesa) ir vērsusies Tiesā ar prejudiciālu jautājumu, jautājot, vai Nīderlandes ienākuma nodokļa atskaitīšana, tādējādi diskriminējot ārvalstu nodokļu maksātājus, lai arī tiem ir iespēja pirms tam izvēlēties vai nu uz rezidentiem attiecināmu regulējumu, vai arī savas valsts regulējumu, ir saderīga ar EKL 43. pantu.
3. Prejudiciālais jautājums ir labs piemērs šai orveliskajai deformācijai.

I — Atbilstošās tiesību normas

2. Ar šo lietu Tiesai tiek piedāvāts paskaidrot, vai tās judikatūras par tiešajiem nodokļiem kontekstā nodokļa ieturēšanas izvēle kompensē nevienlīdzīgu attieksmi. Tomēr aiz vienlīdzīgas attieksmes pret rezidentiem un nerezidentiem, kā es to norādišu turpinājumā, var slēpties vilšanās, jo ir gadījumi, kuros tiek pieņemts, ka — pārfrāzējot propagandas cūku *Dzīvnieku fermā* — visi nodokļu maksātāji Eiropā ir vienlīdzīgi, bet daži ir vienlīdzīgāki par pārējiem².

A — Kopienų tiesības

4. EKL pantā ir nostiprināta uzņēmumu un pašnodarbināto personu brīvība veikt uzņēmējdarbību Kopienā.

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — Orvels, Dž., *Dzīvnieku ferma*, izd. Zvaigzne ABC, 13. lpp., raksta, ka slavenais pēdējais bauslis, kurā tika apvienoti un deformēti sākotnējie septiņi bausļi, tika ielikts mutē cūkai Kviecējam [*Squealer*] "ar gaužām apaliem vaigiem, mirkšīgām acelēm, veiklām kustībām un spalgu balsi. Viņš bija lielisks runātājs un, strīdoties par kādu sarežģītu jautājumu, mēdza lēkāt šurpu turpu un vicināt astes gredzenu, kas nez kādēļ iedarbojās ļoti pārliecināši. Pārējie teica par kvieceju, ka viņš spētu pataisīt melnu par baltu."

"Ievērojot šo turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus

attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

6. 7. panta 2. punktā ar nodokli apliekamā bāze ir aprakstīta šādi:

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 48. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu.”

“1. Ar nodokli apliekamā bāze ir gūtie ienākumi par darbu un mājokli Nīderlandē, atskaitot zaudējumus saskaņā ar 3. nodaļu.

2. Ar nodokli apliekamie ienākumi par darbu un mājokli ir ienākumu kopums, kas ir:

B — *Nīderlandes tiesiskais regulējums*

a) peļņa, kas gūta Nīderlandes uzņēmumā; tā ir visu to gūto labumu summa, kas ir saņemti no vadītā uzņēmuma vai uzņēmuma daļas, piemēram, ar ražotnes Nīderlandē vai pastāvīga pārstāvja Nīderlandē (Nīderlandes uzņēmuma) palīdzību.

5. Nīderlandē ienākuma nodoklis ir regulēts *Wet Inkomstenbelating 2001* (Likums par ienākuma nodokli). Saskaņā ar šī likuma 2. panta 1. punktu fiziskām personām, kas nav valsts rezidentes, ir jāmaksā ienākuma nodoklis par viņu iekšzemē gūtajiem ienākumiem.

[..]”

7. Uzņēmēja nodokļa atskaitījums ir definēts likuma 3. panta 74. punktā, taču 76. punktā precizēts, ka pašnodarbinātas personas atskaitījuma summa ir atkarīga no peļņas lieluma un tiek aprēķināta ar likumā noteiktās regresīvās gradācijas palīdzību.

dzīvojošie nodokļu maksātāji kopējā aprēķinā var iekļaut kā Nīderlandē, tā ārvalstīs nostrādātās stundas.

8. Saskaņā ar likuma 3. panta 6. punktu “stundu kritērijs” ir:

“[...] kalendārā gadā nostrādātas vismaz 1 225 stundas vienā vai vairākos uzņēmumos, no kuriem nodokļa maksātājs kā uzņēmējs gūst peļņu”.

10. Likuma 2. panta 5. punktā ir paredzēts izvēles noteikums nodokļu ieturēšanai no uzņēmumiem nerezidentiem ar šādiem nosacījumiem:

“Nodokļu maksātājs nerezidents, kas visu kalendāro gadu ir uzturējies Nīderlandē, un nodokļu maksātājs nerezidents, kas kā citas ES dalībvalsts vai ar ministra rīkojumu noteiktas trešās valsts, ar kuru Nīderlande ir noslēgusi konvenciju par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kurā paredzēta savstarpēja informācijas apmaiņa, pilsonis var izvēlēties, lai viņam tiktu piemērotas šī likuma normas kā nodokļu maksātājam rezidentam. Ar ministra rīkojumu var noteikt pierādījumus, kurus var pieprasīt šīs tiesību normas piemērošanas ietvaros. [...]”

II — Fakti

9. Lai arī tas skaidri neizriet no valsts tiesiskā regulējuma, iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā laika posmā tiek ierēķinātas tikai tās stundas, ko nodokļu maksātājs nerezidents ir pavadījis darbā Nīderlandes uzņēmumā. No lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar *Besluit voorkoming dubbele belasting 2001* (2001. gada Dekrēts par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem) 9. pantu Nīderlandē

11. F. Gilens [*F. Gielen*] ir pašnodarbināta persona un dzīvo Vācijā, un kopā ar vēl divām personām šajā valstī vada uzņēmumu segto platību dārzkopības jomā. Šim uzņēmumam

Nīderlandē ir ražotne, kur tiek audzēti dekoratīvie augi.

pret viņa kopējiem ienākumiem. Pastāvot šādiem nosacījumiem, *Gerechthof* ar nodokli apliekamo bāzi samazināja līdz EUR 11 188.

12. 2001. gadā F. Gilens deklarēja savus ienākumus no Nīderlandes uzņēmuma EUR 11 577 apmērā. Tā kā viņš biznesā Nīderlandē bija pavadījis mazāk nekā 1 225 stundas, viņš neatbilda likuma 3. panta 6. punktam un nedrīkstēja atskaitīt no ar nodokli apliekamās bāzes EUR 6 084, kas viņam pienāktos, ņemot vērā šajā valstī gūtos ienākumus.

14. F. Gilens šo apelācijas instances spriedumu pārsūdzēja *Hoge Raad* un uzturēja prasījumu par tiesībām uz pilnu atskaitījumu no nodokļa EUR 6 084, uz kuru viņš var pretendēt atbilstoši saviem ienākumiem Nīderlandē. Iestāde atbildētāja savukārt savas prasības aizstāvēbai cēla pretsūdzību kasācijas instancē.

13. Pret šo nodokļu iestādes lēmumu, kas viņam liedza tiesības uz atskaitījumu, F. Gilens iesniedza sūdzību, kas tika noraidīta; tādēļ viņš cēla prasību *Rechtbank te Breda* (Bredas tiesa), kas arī tika noraidīta. Pret šīs instances tiesas nolēmumu F. Gilens iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechthof* (Apelācijas instances tiesa) *Hertogenbosch* (*Bois-le-Duc*), kura daļēji apmierināja F. Gilena prasību, jo tā uzskatīja, ka F. Gilenam bija tiesības uz nodokļa atskaitījumu, lai arī viņš nebija Nīderlandē nostrādājis minimālo 1 225 stundu skaitu, bet šo skaitu bija sasniedzis procentuāli, kas atbilda viņa Nīderlandē gūtajiem ienākumiem attiecībā

15. 2007. gada 4. oktobrī ģenerālvokāts [*Advocaad-Generaal*], kas darbojas *Hoge Raad*, J. A. K. A. Oferhāvs [*J. A. C. A. Overgaauw*], iesniedza savus secinājumus, kuros viņš pievienojās F. Gilena minētajam un norādīja, ka nerezidents, kuram nav ļauts citā dalībvalstī nostrādātās darba stundas ierēķināt nodokļa atskaitījumam, cieš no diskriminācijas, kas ir pretrunā Kopienu tiesībām. Viņš piebilda, ka ar Nīderlandes nodokļu tiesisko regulējumu tiek pieļauts, ka tāds uzņēmējs nerezidents kā F. Gilens var izvēlēties, ka tiek ierēķinātas gan Nīderlandē, gan arī citās Savienības valstīs nostrādātās stundas. Šī iespēja novērs iepriekš minēto diskrimināciju un ir pamats tam, ka šis regulējums ir saderīgs ar EK līgumu.

III — Prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

16. Ņemot vērā lietas dalībnieku apsvērumus, kā arī ģenerālvokāta Oferhāva secinājumus, *Hoge Raad* trešā palāta apturēja tiesvedību un ar 2008. gada 12. septembra lēmumu lūdza sniegt atbildi uz šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 43. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nav pretrunā kādas dalībvalsts nodokļu tiesību normas piemērošanai attiecībā uz peļņu, kādu citas dalībvalsts pilsonis (nodokļa maksātājs nerezidents) gūst no vadītā uzņēmuma daļas pirmajā dalībvalstī, ja kāda no šīs normas interpretācijām, apskatot to atsevišķi, pretēji EKL 43. pantam nošķir nodokļa maksātāju rezidentu un nodokļa maksātāju nerezidentu, taču šim nodokļa maksātājam bija iespēja izvēlēties tādu pašu nodokļu piemērošanu kā nodokļa maksātājam rezidentam, ko viņš personīgu apsvērumu dēļ nav izmantojis?”

17. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā reģistrēts 2008. gada 6. oktobrī.

18. F. Gilens, Nīderlandes, Vācijas, Igaunijas, Zviedrijas un Portugāles valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus.

19. 2009. gada 17. septembra tiesas sēdē savu prasījumu paušanai mutvārdos piedalījās F. Gilena pārstāvis, kā arī Nīderlandes, Zviedrijas, Vācijas, Portugāles un Igaunijas valdību un Eiropas Komisijas pārstāvji.

IV — Pieņemamība

20. Portugāles valdība un F. Gilens uzskata, ka *Hoge Raad* uzdotie jautājumi ir hipotētiski un atbildes uz tiem ir atkarīgas tikai no valstu tiesību interpretācijas, kas ir tikai un vienīgi dalībvalstu kompetencē.

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesām, kas iztiesā lietu, ir jānovērtē gan tas, cik nepieciešams ir prejudiciālais jautājums šo tiesu spriedumu taisīšanai, gan tas, cik

piemēroti ir jautājumi, ko tās uzdod Tiesai saskaņā ar EKL 234. pantu³. Tomēr Tiesa arī ir norādījusi, ka tai, lai pārbaudītu savu kompetenci, ir jāizskata apstākļi, kādos tajā ir vērsusies valsts tiesa⁴. Šis ir tas gadījums, kad problēma ir tīri hipotētiska⁵, jo sadarbības gars, kādam ir jāvalda saistībā ar prejudiciālu jautājuma uzdošanu, paredz, ka valsts tiesai no savas puses ir jāņem vērā Tiesai piešķirtās funkcijas, proti, sniegt savu ieguldījumu tiesas spriešanā dalībvalstīs, nevis sniegt konsultatīvu viedokli par vispārējiem vai hipotētiska rakstura jautājumiem⁶.

normas, tomēr novērtēt vienlīdzīgu attieksmi var, tikai piemērojot references normu⁷. Nosakot tiesību normā paredzētu diskrimināciju, salīdzinājums tiek veikts tādējādi, ka šī norma tiek pretstatīta citiem noteikumiem. Domas gaitas papildināšanai — references normas vienmēr tiek piemērotas “hipotētiski”, juridiskajam strīdam tomēr nekļūstot “hipotētiskam”.

22. *Hoge Raad* izskatāmajā lietā, kā jau minēju iepriekš, strīds ir par Nīderlandes tiesiskajā regulējumā paredzēto izvēli. F. Gilens izvēlējās vienu no viņa rīcībā esošajām iespējām (uz nerezidentiem attiecināmo) un sūdzējās par neizdevīgo situāciju, kādā tas atrodas salīdzinājumā ar Nīderlandē dzīvojošiem nodokļu maksātājiem. Lai arī prasītāja rīcībā esošo alternatīvu var pamatot, tikai “hipotētiski” piemērojot Nīderlandes tiesību

23. Turklāt es neticu, ka, veicot salīdzinājumu starp rezidentiem un nerezidentiem, tika piemērota nepareiza references norma. Šis aspekts ir pieskaitāms vienlīdzības pamatojumam, kas jāsniedz lietas būtības vērtējuma ietvaros, un kā tāds attiecas nevis uz prejudiciālā jautājuma nozīmi, bet gan uz šī aspekta detalizētu vērtējumu.

3 — 1992. gada 16. jūlija spriedums lietā C-83/91 *Meilicke* (*Recueil*, I-4871. lpp., 23. punkts), 2004. gada 18. marta spriedums lietā C-314/01 *Siemens* un *ARGE Telekom* (Krājums, I-2549. lpp., 34. punkts), 2005. gada 22. novembra spriedums lietā C-144/04 *Mangold* (Krājums, I-9981. lpp., 34. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-119/05 *Lucchini* (Krājums, I-6199. lpp., 43. punkts) un 2008. gada 6. novembra spriedums lietā C-248/07 *Trespa International* (Krājums, I-8221. lpp., 32. punkts).

4 — 1981. gada 16. decembra spriedums lietā 244/80 *Foglia* (*Recueil*, 3045. lpp., 21. punkts).

5 — 2001. gada 13. marta spriedums lietā C-379/98 *Preussen Elektra* (*Recueil*, I-2099. lpp., 39. punkts), 2002. gada 22. janvāra spriedums lietā C-390/99 *Canal Satélite Digital* (*Recueil*, I-607. lpp., 19. punkts), 2004. gada 5. februāra spriedums lietā C-380/01 *Schneider* (*Recueil*, I-1389. lpp., 22. punkts) un 2008. gada 12. jūnija spriedums lietā C-458/06 *Gourmet Classic* (Krājums, I-4207. lpp., 25. punkts).

6 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Foglia*, 18. un 20. punkts; 1983. gada 3. februāra spriedumu lietā 149/82 *Robards* (*Recueil*, 171. lpp., 19. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Meilicke*, 64. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-62/06 *ZF Zefeser* (*Recueil*, I-11995. lpp., 15. punkts).

24. Tādējādi iesaku Tiesai atzīt lūgumu sniegt prejudiciālu jautājumu par pieņemamu.

7 — Tridimas, T. *The General Principles of EU Law*, 2. izdevums, Oxford University Press, Oksforda, 2006, 81.–83. lpp.

V — Prejudiciālā jautājuma vērtējums

viņš nav diskriminēts strīdīgā tiesiskā regulējuma dēļ, jo pret viņu ir pausta atšķirīga attieksme, par kuru viņš pats ir izšķīries.

25. Šis vērtējums būtu jāveic divās daļās.

26. Pirmkārt, F. Gilens norāda, ka tas, ka nav iespējams ieskaitīt Vācijā nostrādātās darba stundas, lai Nīderlandes ienākuma nodokļa ietvaros varētu saņemt ar nodokli apliekamās summas atskaitījumu, ir ierobežojums, kas Nīderlandē ir spēkā tikai attiecībā uz nerezidentiem, kuri izmanto savu stāvokli. Valstis, kuras šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā ir iesniegušas rakstveida apsvērumus, kā arī Komisija un F. Gilens puda pretēju viedokli.

27. Otrkārt, *Hoge Raad* savas šaubas ir koncentrējusi uz pamatojumu, uz kuru atsaucas Nīderlandes valdība. Pašnodarbinātas personas, kuras nedzīvo Nīderlandē, bet gūst tajā ienākumus, esot spējīgas pieņemt rezidenta statusu. Tā F. Gilens esot varējis izvēlēties vai nu starp otro stāvokli, vai arī Vācijā nostrādāto stundu ieskaitīšanu. Taču savas brīvas gribas vadīts viņš to nav izmantojis; tādējādi

28. Iesniedzējtiesai nav šaubu, ka uz nerezidentiem attiecināmais atskaitījums Nīderlandē ir diskriminējošs un pretrunā EKL 43. pantam. Ja Tiesa sekotu šim pieņēmumam, tai būtu jānodarbojas tikai un vienīgi ar jau pieminēto izvēli nodokļu likumā. Tomēr ne visi šis prejudiciāla nolēmuma tiesvedības dalībnieki piekrīt *Hoge Raad* pieņēmumam. Un — kā to pamatoti norāda Vācijas valdība —, ja ārvalstis nostrādāto stundu ierēķināšanas ierobežojums būtu saderīgs ar Kopienas tiesībām, nebūtu jēgas paust viedokli par strīdīgajos nodokļu tiesību aktos paredzēto izvēles noteikumu.

29. Rezumējot, ir jāvērtē, vai Nīderlandē attiecībā uz pašnodarbinātām personām nerezidentēm spēkā esošā sistēma par nodokļa atskaitījumu ir saderīga ar EKL 43. pantu. Ja atbilde būs noliedzīga, tad sīkāk būtu jāaplūko ienākuma nodokļa likuma fakultatīvais noteikums izvēlēties rezidentiem nozīmīgo nodokļa [maksātāja] statusu.

A — Atskaitījums pašnodarbinātām personām un diskriminējošais stundu ierēķināšanas raksturs attiecībā uz nerezidentiem

30. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru normas par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkura veida netiešu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski rada tādas pašas sekas⁸. Tas nozīmē, ka diskriminācija tieši izpaužas tādejādi, ka līdzīgās situācijās tiek piemērotas dažādas tiesību normas vai arī viena un tā pati tiesību norma tiek piemērota dažādām situācijām⁹.

31. Kopš sprieduma lietā *Schumacker*¹⁰ Tiesa ir uzsvērusi, ka tiešo nodokļu jomā kopumā rezidentu un nerezidentu stāvoklis nav līdzvērtīgs¹¹. Ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā. Turklāt nerezidenta

personiskā nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs¹². Tas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai.

32. Šis apgalvojums mudināja Tiesu secināt, ka principā nav diskriminējoši, ja dalībvalsts nerezidentiem aizliedz dažas nodokļu priekšrocības, kuras tiek piešķirtas rezidentiem, jo šīs divas nodokļu maksātāju grupas neatrodas līdzīgās situācijās¹³.

33. Saskaņā ar atspoguļotajiem principiem dalībvalstīm netiek piešķirta rīcības brīvība, kā arī tās netiek pilnvarotas ieviest tiesiskos regulējumus, saskaņā ar kuriem atklāti tiek diskriminēti nerezidenti. Vēl jo vairāk saskaņā ar sprieduma lietā *Schumacker* doktrīnu būtu jāizvairās no valsts pasākumiem, kuru dēļ pret nerezidentiem, kas atrodas līdzīgā

8 — 1974. gada 12. februāra spriedums lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts), 1991. gada 21. novembra spriedums lietā C-27/91 *Le Manoir* (*Recueil*, I-5531. lpp., 10. punkts), 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts) un 1997. gada 27. novembra spriedums lietā C-57/96 *Meints* (*Recueil*, I-6689. lpp., 44. punkts).

9 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Wielockx*, 17. punkts; 1998. gada 7. maija spriedums lietā C-390/96 *Lease Plan* (*Recueil*, I-2553. lpp., 34. punkts); 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-156/98 *Vācija/Komisija* (*Recueil*, I-6857. lpp., 84. punkts) un 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 46. punkts).

10 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 (*Recueil*, I-225. lpp.).

11 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31. punkts; 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 49. punkts) un 2006. gada 9. novembra spriedums lietā C-520/04 *Turpeinen* (Krājums, I-10685. lpp., 26. punkts).

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31. un 32. punkts; 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 22. punkts), 2000. gada 16. maija spriedums lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp., 21. punkts), 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp., 43. punkts), 2004. gada 1. jūlija spriedums lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp., 15. punkts), 2006. gada 6. jūlija spriedums lietā C-346/04 *Conijn* (Krājums, I-6137. lpp., 20. punkts) un 2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-329/05 *Meindl* (Krājums, I-1107. lpp., 23. punkts).

13 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 33. punkts.

stāvokli kā rezidenti, tiek pausta atšķirīga attieksme¹⁴. Spriedums lietā *Schumacker* šajā sakarā šķiet īpaši nozīmīgs, jo tajā runa bija par Beļģijas pilsoni, kura parastā dzīvesvieta bija Beļģijā un kurš lielāko daļu no saviem ienākumiem guva Vācijā. Tiesa secināja, ka Šumakers ir diskriminēts, jo viņš bija līdzīgā situācijā kā Vācijā rezidējošs darba ņēmējs, un netika ņemta vērā viņa personiskā situācija un ģimenes stāvoklis. Spriedumos lietās *Wielockx*, *Gschwind* un *Meindl* tika izvirzīti tādi paši argumenti¹⁵.

34. No šīs judikatūras izriet, ka nevienlīdzīga attieksme ir likumīga, ja krasi atšķiras rezidentu un nerezidentu personiskā situācija un ģimenes stāvoklis. Tomēr nevienlīdzīga attieksme ir nelikumīga, ja tā attiecas uz atskaitījumiem, kas ir cieši saistīti ar darbību, no kuras tiek gūti ar nodokli apliekami ienākumi¹⁶. Un otrādi – Tiesa respektē valstu nodokļu tiesiskos regulējumus, kas ar nodokļu politikas palīdzību attiecībā uz tādu saimniecisku darbību, kas saistīta ar nodokļu

maksātāja personisko situāciju, to veicina, kompensē vai nosoda¹⁷. Piemērojot šādu atšķirību, skaidri tiek pieļauts, ka dalībvalstīm irniecīga ricības brīvība, ja tiek aizsargāta noteikta saimnieciska darbība, neatkarīgi no jau pieminētās to personu situācijas, kuras šo darbību veic. Tomēr ar judikatūru tiek nodrošināts, ka tiek saglabāta ikvienas valsts nodokļu suverenitāte, ja ierobežojums skar nodokļa maksātāja personisko situāciju; tas attiecīgajai iestādei ir jānosaka ar iekšēju valstī noteiktu kritēriju palīdzību. Pat ja šī analīze nav tik vienkārša¹⁸, tai tomēr ir sava loģika, jo kompetence nodokļu ieturēšanas jomā ir ikvienas valsts rokās un Tiesa nevēlas iejaukties tik delikātā aspektā, kam ir tieša iedarbība attiecībā uz dalībvalstu kasēm¹⁹.

35. Var minēt, ka gan rezidenti, gan arī nerezidenti var atsaukties uz Nīderlandes Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 74. punktā paredzēto atskaitījumu. Pirmajiem minētajiem Nīderlandē gada laikā ir jānostrādā vismaz 1225 stundas, savukārt otrajiem

14 – Savos secinājumos saistībā ar iepriekš minēto lietu *Gschwind* es atkārtāju šo domu un 42. punktā papildīnu, ka Tiesa ar spriedumu lietā "nav [gribējusi] pārkāpt starptautiskajās nodokļu tiesībās un atsevišķās judikatūrās OECD modeļa konvencijas ceļā pārņemto principu, saskaņā ar kuru rezidences valsts pienākums ir ar nodokli aplikt nodokļa maksātāja pasaulē gūtos ienākumus un šajā sakarā ņemt vērā ar viņa personisko situāciju un ģimenes stāvokli saistītos apstākļus".

15 – Iepriekš minētie spriedumi.

16 – 1990. gada 8. maija spriedums lietā C-175/88 *Biehl* (*Recueil*, I-1779. lpp., 16. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 36. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Gerritse*, 27. un 28. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Krājums, I-9461. lpp., 42. punkts), 2007. gada 15. februāra spriedums lietā C-345/04 *Centro Ecuestre da Lezíria Grande* (Krājums, I-1425. lpp., 23. punkts) un 2008. gada 11. septembra spriedums lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c. (Krājums, I-6845. lpp., 50. punkts).

17 – Iepriekšējā zemsvītras piezīmē minētā judikatūra, kā arī Almendral, V. "La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional"; EUI Working Papers LAW 2008/25, 17.–21. un 23.–26. lpp.

18 – Almendral, V., citēts iepriekš, 21. lpp., uzsver, ka judikatūrā jautājums ir atklāts, jo ar ienākumiem saistāmo atskaitījumu objektīvi nevar nošķirt no personiskā atskaitījuma (jo Tiesa to negrib vai nevar).

19 – Tiesa attiecībā uz valstīm, vienmēr ievērojot Kopienas tiesības, ir atzinusi kompetences tiešo nodokļu jomā. 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 19. punkts), 1999. gada 26. oktobra spriedums lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr* (*Recueil*, I-7447. lpp., 32. punkts), 1999. gada 28. oktobra spriedums lietā C-55/98 *Vestergaard* (*Recueil*, I-7641. lpp., 15. punkts), 2000. gada 14. decembra spriedums lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 19. punkts) un 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-10837. lpp., 29. punkts).

minētajiem ir jāskaita ne vien Nīderlandē, bet arī citās valstīs nostrādātās stundas. Nav vērojama nekāda acimredzama nevienlīdzīga attieksme, ko paredzējusi Nīderlandes valdība. Taču dažas valstis atsakās vienlīdzīgā situācijā nostatīt gan rezidentus, gan nerezidentus, un atkārt, ka diskriminācija ir saderīga ar EKL 43. pantu.

36. Šim viedoklim nepiekrītu.

37. Ar strīdīgo atskaitījumu tiek kalpots mērķim, ko šajā tiesvedībā ir minējusi Nīderlandē: lai ar nodokli tiktu aplikti to pašnodarbināto personu ienākumi, kuru galvenā nodarbošanās ir saimnieciskā darbība²⁰. Nīderlandes nodokļu tiesībās ir izstrādāta ar nodokli apliekamā bāze pašnodarbinātām personām, kas atlīdzina tām personām, kuras ievērojamā apjomā darbojas uzņēmumos; lai nodrošinātu šādu rezultātu, tiek izvirzīta prasība, lai tiktu pārsniegts noteikts stundu skaits.

38. Nerezidentam, kurš Nīderlandē darbojas kā pašnodarbināta persona, lai tas varētu atsaukties uz likuma par ieņēmumu nodokli 3. panta 74. punktā paredzētajam atskaitījumam, ir jāatbilst nosacījumam par

20 — Šo tiesas sēdē apstiprināja Nīderlandes valdības pārstāvis.

minimālo stundu skaitu. Viņam šis stundu skaits ir jāpierāda, lai pierādītu, ka viņa galvenā nodarbošanās ir darbs uzņēmumā²¹. Kā savos rakstveida paskaidrojumos pamatoti norādījusi Komisija, ar stundu kritērija palīdzību Nīderlandes valdības nosacījumam netiek pakārtota vai izvērtēta nodokļu maksātāja personiskā situācija un ģimenes stāvoklis, bet gan tiek nodrošināts, ka tie, kas veic īpašu darbību (šajā lietā — kā pašnodarbinātas personas), nemelo²². Pieprasot, lai paredzētais darba laiks tiktu pavadīts Nīderlandē, valsts tiesību normā nav paskaidrots attiecīgās darbības veids.

39. Ienākuma nodokļa 3. panta 74. punkts attiecas uz apliekamās darbības veidu un nevis uz nodokļa maksātāja personisko situāciju, līdz ar to pašnodarbinātas personas nerezidenta situācija ir salīdzināma vismaz minētajā tiesību normā paredzētā atskaitījuma no apliekamās bāzes kontekstā ar pašnodarbinātas personas rezidentes situāciju.

40. Tādēļ es uzskatu, ka Nīderlandes attieksme pret pašnodarbinātām personām nerezidentēm ir nelabvēlīgāka, jo tām (atšķirībā no

21 — E. Gilens atsaucas uz ģenerālvokāta, kas darbojas *Hoge Raad*, secinājumiem, kuru 6.2.3. punktā ir atzīts, ka "stundu kritēriju nevar nošķirt no pašnodarbinātai personai piešķirtās priekšrocības [...]. Likuma priekšvēsture būtībā liecina par to, ka stundu kritērijs, kura mērķis ir nodrošināt, lai pašnodarbinātām personām piešķirtās priekšrocības neizmantotu "nepareizie" uzņēmumi vai, citiem vārdiem, lai uz likumā paredzētajiem atskaitījumiem atsauktos tikai "istie" uzņēmumi".

22 — Komisijas rakstveida apsvērumu 10. punkts.

rezidentēm) liedz pieskaitīt citā valstī nostrādāto darba laiku, lai varētu pierādīt, to saimnieciskās darbības nozīmīgumu.

valdības, kā arī F. Gilens. Tomēr pastāv atšķirības attiecībā uz galvenajām šaubām šajā procesā, kas attiecas uz Nīderlandes tiesību normās paredzēto iespēju uzņēmumiem nerezidentiem izvēlēties tādu nodokļu ieturēšanas režīmu kā rezidentiem, lai nepiedzīvotu pārmesto diskrimināciju.

41. Šajā sakarā ir jānosaka, vai diskriminācija ir pamatota tādējādi, ka ārvalstnieks nodokļu maksātājs brīvprātīgi var izšķirties par rezidenta nodokļu maksātāja statusu.

42. Šis arī ir prejudiciālā jautājuma Gordija mezgls.

44. Šajā sakarā visas valstis, kas iesniegušas rakstveida apsvērumus, ir vienprātis tajā aspektā, ka tās iestājas par tā saukto "neitralizēšanas tēzi", saskaņā ar kuru nodokļu ieturēšanas izvēles dēļ nodokļu maksātājs var izvērt attiecīgā statusa priekšrocības un trūkumus. Ja viņš dod priekšroku diskriminējošam regulējumam, kuru viņš varētu apiet, ja viņš izšķirtos par labu citām alternatīvām, tad nevarētu pārnest no tā izrietošu nevienlīdzīgu attieksmi. Šajā sakarā pamata tiesvedībā savu viedokli pauda arī *Advocaat-Generaal*, kas darbojas *Hoge Raad*.

B — *Fakultatīvais nodokļu ieturēšanas regulējums nerezidentiem un tā diskrimināciju neitralizējoša mehānisma funkcija*

43. Kā jau minēts iepriekš, *Hoge Raad* skatījumā uz pašnodarbinātām personām attiecināmie Likuma par ienākuma nodokli atskaitījumi ir pamats diskriminācijai. Šādi uzskata arī Nīderlandes un Zviedrijas

45. F. Gilenam un Komisijai ir citāds viedoklis attiecībā uz atbildi uz prejudiciālo jautājumu, un tie koncentrējas uz administratīvo slogu, ko sev līdzī nes pašnodarbinātas personas nerezidentes izšķiršanās par labu rezidentes statusam.

1) Izvēles iespēja kā instruments nelikumības atzīšanai

46. Šī lieta iemieso delikātu problēmu vienlīdzības principa kontekstā. Abstrakti formulējot, *Hoge Raad* jautā Tiesai, vai nelikumīga diskriminācija var būt tiesiska, ja upuris par to ir brīvprātīgi izšķīries. Dilemmai nodokļu tiesībās ir īpaša nozīme, jo nodokļu maksātājam tiek piedāvāti vairāki regulējumi, kas dažos gadījumos ne vienmēr ietver priekšrocību saturošus elementus²³.

47. Ja kāds tiek diskriminēts uz likuma pamata, tad viņš neatrodas salīdzināmā situācijā ar kādu, kas konkrēti un faktiski tiek diskriminēts. Ja likumdevējs vai pārvalde ierāda vispārīgu un stabilu tiesisku pamatu, tās izvērtē plašu iespēju spektru un tām ir plaša rīcības brīvība. Taču attiecībā uz individuālu lēmumu vai faktisku rīcību parasti notiek balstīšanās uz precīzi noteiktu un konkrētu tiesisku pamatu. Tādējādi likumdevējam

23 — Wouters, J. "The Principle of Non-discrimination in European Community Law", *European Community Tax Review*, Nr. 2, 1999, 102. lpp.; Peters, C. un Snellaars, M. "Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses", *European Community Tax Review*, Nr. 1, 2001, 13. lpp., un Zalasinski, A. "The Limits of the EC Concept of "Direct Tax Restriction on Free Movement Rights", the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity", *Intertax*, 37. sējums, Nr. 5, 283. lpp.

tiek piešķirtas plašas pilnvaras, un šajā tam piešķirto izvēles iespēju spektrā var nākties sastapties ar diskrimināciju²⁴. Vienkāršs regulējums vienmēr ietver nevienlīdzīgu attieksmi, jo tiesību normu parasti piemēro noteiktiem subjektiem, nevis ikvienam²⁵. Šī atšķirība pati par sevi nav pretrunā vienlīdzības principam; tāpat to nepārkāpj ar tiesisko regulējumu, kurā ietvertas dažādas izvēles iespējas un līdz ar to arī dažādi tiesiski statusi.

48. Valstis, kas piedalījās šajā prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā, uzskata, ka tas, kurš brīvi izšķiras, lai viņam tiktu piemērots tiesiskais regulējums, vēlāk nevar sūdzēties. Tātad, ja ar tiesībām kādam tiek dotas pilnvaras izvēlēties vai nu vienu, vai otru tiesisko regulējumu, kam ir pieskaitāms arī diskriminējošais regulējums, tādā gadījumā, piešķirot šīs pilnvaras, ir ievērots vienlīdzības princips. Citiem vārdiem, ja persona tāda statusa ietvaros, kuru tā brīvi izvēlējusies, tiek diskriminēta, tad ar pieņemto lēmumu šī nevienlīdzīgā attieksme

24 — Šo Tiesa jau ir atzinusi savā iepriekšējā judikatūrā. Skat. citu starpā 1994. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-280/93 Vácijs/Padome (*Recueil*, I-4973. lpp., 89. un 90. punkts), 1996. gada 12. novembra spriedumu lietā C-84/94 Apvienotā Karaliste/Padome (*Recueil*, I-5755. lpp., 58. punkts), 1998. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-284/95 *Safety Hi-Tech* (*Recueil*, I-4301. lpp., 37. punkts) un spriedumu lietā C-341/95 *Bettati* (*Recueil*, I-4355. lpp., 35. punkts), 1998. gada 19. novembra spriedumu lietā C-150/94 Apvienotā Karaliste/Padome (*Recueil*, I-7235. lpp., 53. punkts), 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-248/95 un C-249/95 *SAM Schiffahrt un Stapf* (*Recueil*, I-4475. lpp.), 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-86/03 Grieķija/Komisija (Krājums, I-10979. lpp., 88. punkts) un 2008. gada 16. decembra spriedumu lietā C-127/07 *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c. (Krājums, I-9895. lpp., 57. punkts).

25 — Ģenerālvokāts Pojarešs Maduru [*Poiares Maduro*] savos secinājumos iepriekš minētajā lietā *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c. norāda, ka "izmeģinājumu likumdošanas raksturā ir nonākt saspilējumā ar vienlīdzības principu" (46. punkts). Skat. arī Rubio Llorente, F., "Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad", *La forma del poder*, izd. CEPC, Madride, 1997, 642. lpp.

tiel kompensēta. Likumdevējam būtu pietiekami kādam piešķirt lēmuma pieņemšanas brīvību, lai attiecībā uz viņu vēlāk pieņemtu acīmredzami diskriminējošus noteikumus, par to neparedzot nekādas sankcijas.

nevienlīdzīgu attieksmi un tādējādi pieprasīt tādu pašu nodokļu aprēķinu. Ja nodokļu maksātājs ar šādiem nosacījumiem izvēlas likumīgas vai nelikumīgas tiesības, tad diskriminācija nav notikusi lēmuma par vienlīdzīgu attieksmi pieņemšanas dēļ.

49. Es nepiekrītu tiem, kas dod priekšroku izvēles iespējas neitralizējošai iedarbībai, un uzskatu, ka *Hoge Raad* šaubas drīzāk ir abstraktas un, ņemot vērā šīs lietas īpatnības, ļauj atbildēt uz jautājumu.

50. Valstu domu gaita tādējādi ir balstīta uz kļūdainu priekšnosacījumu, ka pastāv izvēle starp likumīgu un nelikumīgu iespēju.

52. Lai stātos pretim minētajam, Portugāles Republika atsaucas uz latīņu teicienu *venire contra factum proprium*, kurā atspoguļots atbildības par paša rīcību princips. Tomēr ir jāparedz nianse, ka šis juridiskais izteiciens vienmēr ir ticis piemērots likumības kontekstā. Ja netiek pieļauta vienlīdzīga attieksme nelikumībā, tad arī paša rīcība, kas ir nelikumīga, nav saistoša, jo pretējā gadījumā nelikumīga rīcība tiktu atzīta par likumīgu, kas savukārt tiesiskajā kārtībā nav pieņemami.

51. Saskaņā ar labi pazīstamu sakāmvārdu nelikumībā nav nevienlīdzīgas attieksmes²⁶. Ja, piemēram, pārvalde pieļauj kļūdu un no sabiedrības ietur zemāku nodokli nekā tai pienākas, tad konkurenti nevar atsaukties uz

53. Turklāt visām pašnodarbinātām personām ir tiesības brīvi izvēlēties, un Nīderlandē nav paredzēti citi papildu nosacījumi šī mehānisma izmantošanai. Šādos apstākļos vel jo vairāk šķiet grūti atzīt šīs "brutālās" izvēles iespējas kompensējošo iedarbību, kas nav pakārtota nosacījumiem un ir brīvi pieejama ikvienam uzņēmējam, neveltot uzmanību

26 — García Prats, A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Izd. Tecnos, Madride, 1998, 222.–224. lpp.

iezīmēm, kas raksturīgas dažādu pašnodarbinātu personu kategorijām²⁷.

56. Turpinājumā būtu jāizvērtē iepriekš minētais apgalvojums.

54. Šajā vietā varētu sniegt atbildi uz prejudiciālo jautājumu. Gadījumā, ja Tiesa uzskata, ka ar šo iespēju tiek atzīta diskriminācija, to uzskatot par likumīgu, es izvērtēšu, vai nerezidenti, kas izmanto šo izvēli, tik tiešām ir salīdzināmi ar rezidentiem Nīderlandē.

a) Administratīvie izdevumi

2) Lēmuma nodokļus ieturēt kā rezidentam sekas attiecībā uz nodokļu maksātāju

57. Komisija un F. Gilens piemin izdevumus par ienākumu deklarācijas apstrādi saskaņā ar regulējumu rezidentiem.

55. Ja F. Gilens būtu izšķīries par to, lai no viņa nodokļi tiktu ieturēti kā no rezidenta, tad Nīderlandes valdības skatījumā viņš tiktu pielīdzināts personai, kuras nodokļu domicils ir Nīderlandē. F. Gilena pārstāvis tā neuzskata un konstatē gan pārvaldē, gan arī nodokļu ieturēšanā acīmredzamu nevienlīdzīgu attieksmi, kas izvēles regulējumu fokusē uz nepareizu alternatīvu.

58. Šo atsauci var attiecināt uz vairumu dalībvalstu nodokļu sistēmu, jo starptautiskajās nodokļu tiesībās ir spēkā plaši saskaņots princips, saskaņā ar kuru ikvienas valsts pašas ziņā ir ar nodokli aplikt tās teritorijā gūtos ienākumus (teritorialitātes princips); šis princips tiek izpildīts, paredzot īstenot nodokļu ieturēšanas pilnvaras gan uzturēšanās valstī (nodokļu ieturēšana uzturēšanās valstī), gan tās vietas valstī, kur tiek veikta ar nodokli apliekama darbība (nodokļu ieturēšana ienākumu gūšanas vietas valstī)²⁸. Pirmā minētā ir vieta, kur visvieglāk var pamatot personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un kurā nodokļu maksātājam ir jādeklarē visi savi ienākumi, neskatoties uz korektūras mehānismu vēlāku piemērošanu, kas kalpo, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem (nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā princips). Otrajā valstī no personiskā nodokļu maksātāja konteksta

27 — Šajā sakarā skat. ģenerāladvokāta Mengoci [*Mengozzi*] 2009. gada 18. marta secinājumus lietā C-569/07 *HSBC Holdings* (2009. gada 1. oktobra spriedums, Krājums, I-9047. lpp., 71. un 72. punkts).

28 — Pistone, P. *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. Izd. Kluwer, Hāga-Londona-Ņujorka, 2002, 197.–200. lpp.

attālinātā rakstura dēļ tiek deklarēti un ar nodokli aplikti tikai tur gūtie ienākumi.

59. Acīmredzami ir tas, ka nodokļu maksātājam pirmajā gadījumā ir jāveic lielāki ar pierādījumu iesniegšanu nodokļu pārvaldē saistīti pūliņi.

60. F. Gilens, pastāvot šādai premisai, ar Nīderlandes likumdevēja ieviestas fikcijas palīdzību būtu varējis pieņemt Nīderlandes rezidenta statusu, kas tomēr viņu neatbrīvotu no ienākumu deklarēšanas pienākuma Vācijā kā (Vācijas) rezidentam. Tā kā F. Gilena dzīvesvieta ir Vācijā, viņam tajā ir jādeklarē savi kopējie ienākumi. Tā tas būtu bijis arī Nīderlandē, ja viņš būtu izšķīries par labu rezidenta statusam Nīderlandes Likuma par ienākuma nodokli izpratnē. Pēc deklarāciju iesniegšanas abās valstīs attiecīgā piemērošana būtu notikusi saskaņā ar teritorialitātes principu.

61. Pašnodarbinātas personas rezidentes nodokļu maksātāja statuss rada papildu izdevumus, kas savukārt nerodas nodokļu maksātājam rezidentam. Kamēr tas, kuram

ir dzīvesvieta Nīderlandē, deklarē tikai savus kopējos ienākumus un maksā nodokļus par ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, tādām nodokļu maksātājam kā F. Gilens kopējie ienākumi ir jādeklarē divās dalībvalstīs un savi grāmatvedības noteikumi ir jāpieskaņo divu valstu tiesiskajām kārtībām, kā arī jāuzņemas segt izdevumi par pārstāvību divās nodokļu pārvaldēs, kuras turklāt strādā divās dažādās valodās²⁹. Acīmredzami ir tas, ka tāds nodokļu parādnieks kā F. Gilens, kas nedzīvo Nīderlandē, neatrodas tādā pašā situācijā kā tas, kuram šajā valstī ir jāmaksā nodokļi un kurš tajā dzīvo.

62. Tiesa, vērtējama administratīvo slogu, ko dalībvalsts uzliek nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ir bijusi stingra. Draudi, ko šādi pasākumi rada iekšējā tirgus darbībai, ir bijis pamats Kopienų judikatūrā atzīt, ka nerezidentu pienākumi ņemt vērā tās valsts grāmatvedības noteikumus, kurā tiek gūti ienākumi, var būt ierobežojums, kas ir pret-runā EKL 43. pantam³⁰.

29 — Par valodu aspektu Nīderlandes valdības pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka viņas pārstāvētās valsts nodokļu pārvalde paralēli nīderlandiešu valodai pieņem arī "ejošās valodās" sagatavotus dokumentus un paziņojumus, taču neformāli un bez jebkādas likumiskas garantijas. Šajā sakarā pārstāve nesniedz informāciju par tādas personas faktisko situāciju, kurai Nīderlandes iestādes ir jāvērsās citā, nevis nīderlandiešu valodā. Tomēr F. Gilena pārstāvis Tiesai paskaidroja, ka Nīderlandē kontaktēšanās ar nodokļu iestādēm norisinās oficiālajā valodā, kas man šķiet ticami.

30 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*, 25. punkts.

63. Šajā lietā netiek diskutēts, vai administratīvais slogs, ko ietver Likuma par ienākuma nodokli 2. panta 5. punkts, var ierobežot pārvietošanās brīvību. Šis secinājums tikai liecina par to, ka pašnodarbināta persona nerezidente — lai arī tai ir iespēja maksāt nodokļus kā rezidentei — nevar izmantot tādas pašas priekšrocības. To ir norādījusi Komisija un F. Gilens, taču nedz Nīderlandes, nedz citu dalībvalstu rakstveida un mutvārdu apsvērumos uz šo argumentu nav sniegta pietiekama atbilde.

EUR2984. Ar šo aprēķins nav pabeigts, jo F. Gilens no savas ar nodokli apliekamās bāzes varētu atskaitīt tikai to daļu, kas ir atbilstoša viņa Nīderlandē gūtajiem ienākumiem.

65. Prasītāja pārstāvja skatījumā nodokļa atskaitījuma aprēķināšanai Nīderlandē gūtie ienākumi ir jādala ar kopējiem ienākumiem un rezultāts jāreizina ar piemērojamo atskaitījumu. Darbība skaitļos izskatās šādi:

b) Nodokļu parāda apmērs

$(11\,577/88\,849) \times 2\,984 = 389$ euro

64. Tiesas sēdē šajā prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā Nīderlandes valdība atgādināja, ka ienākumi, kas ir atbilstoša nodokļu regulējuma attiecībā uz rezidentiem apliekamā bāze, lai izmantotu atskaitījumu saskaņā ar likuma 2. panta 5. punktu, ir nodokļu maksātāja kopējie ienākumi, kas nozīmē, ka F. Gilens — ja viņš izšķirtos par labu nodokļu regulējumam rezidentiem — būtu deklarējis nevis EUR 11 577, kurus viņš ir nopelnījis Nīderlandē, bet gan EUR 88 849, kurus viņš ir nopelnījis savos uzņēmumos Nīderlandē un Vācijā. Tādējādi attiecīgais atskaitījums tiktu attiecināts uz lielākiem ienākumiem un būtu

66. Taču saskaņā ar F. Gilena teikto Nīderlandē dzīvojoša persona, no kuras kopējiem ienākumiem neatkarīgi no to izcelsmes tiek ieturēts nodoklis, *pro rata* neaprēķina atskaitījuma apmēru, bet gan pilno tam aprēķināto summu atskaita no apliekamās bāzes. Šī diskriminācija tiek pamatota tādējādi, ka attiecībā uz F. Gilenu, pat ja no viņa nodoklis tiktu ieturēts kā no rezidenta, nodoklis ir ieturams tikai par Nīderlandē gūtajiem ienākumiem, līdz ar to tiek veikts *pro rata* aprēķins, lai nodokļu maksātāji nerezidenti neieņemtu labvēlīgāku stāvokli salīdzinājumā ar rezidentiem.

67. Nīderlandes valdība tiesas sēdē minēja citu aprēķina metodi, saskaņā ar kuru finansiālās sekas attiecībā uz faktisko rezidentu un nerezidentu, kurš izšķiras par labu rezidenta statusam, ir identiskas. Taču, lai arī F. Gilena pārstāvis uzstāja, ka šī metode neesot korekta un ka ekonomiskais gala iznākums abu nodokļu maksātāju situācijās ir atšķirīgs, Tiesai nav pietiekamas informācijas, lai izšķirtu šo strīdu, jo tā nedrīkst iejaukties Nīderlandes nodokļu tiesību aktu likumības pārbaudē; tas krietni pārsniegtu Tiesas kompetences robežas.

attiecīgajiem nodokļu maksātājiem ir atšķirīgas, arī ja nodokļu parāds sakrīt. Tāpat saistībā ar Komisijas teikto un kā es jau norādīju 57.–63. punktā, ir jānorāda, ka divu deklarāciju par kopējiem ienākumiem — vienas Nīderlandē, otras Vācijā — sagatavošana ietver smagu slogu, it īpaši, ja Nīderlandē gūtie ienākumi ir mazi. Tādējādi sākotnējā diskriminācija, kas tika vērtēta šo secinājumu 30.–42. punktā, nekādi nevar tikt kompensēta, jo nodokļu maksātājs nerezidents netiek pielīdzināts rezidentam, pat ja tas ir izšķīries par labu rezidenta statusam.

68. Tādēļ uzskatu, ka iesniedzējtiesas ziņā ir atzīt, vai nodokļu parāda summa abos gadījumos ir tāda pati.

c) Pagaidu secinājums

69. Neskatoties uz minētajām šaubām, grūti ir iedomāties, ka runa ir par salīdzināmām situācijām.

70. Kā tiesas sēdē norādīja Nīderlandes valdības pārstāve, piemērojamās tiesību normas

71. Nodokļa maksātājs ārvalstnieks, kurš dod priekšroku, lai no viņa nodoklis tiktu ieturēts saskaņā ar noteikumiem rezidentiem, neieņem pozīciju, kas atbilst rezidenta pozīcijai. Šī trūkstošā vienādība ir šķērslis secinājumam, ka Likuma par ienākuma nodokli 2. panta 5. punktā paredzētās pilnvaras līdzsvaro nelikumīgu diskrimināciju, kura ir saistīta ar vienu no alternatīvām. Šis secinājums

apstiprinās, to aplūkojot vispārīgi, it īpaši, pamatojoties uz Tiesas judikatūru.

3) Tiesības izvēlēties nodokļu ieturēšanu un spriedums lietā *Schumacker*

72. Nīderlandes valdība atkārtoti, ka Nīderlandes ienākumu nodoklis, saistībā ar kuru ir paredzēta iespēja izvēlēties vai nu rezidenta, vai nerezidenta statusu, ir saderīgs ar spriedumu lietā *Schumacker* un pat pārsniedz tajā prasīto³¹.

73. Es nepiekrītu šim viedoklim, kurš ir pamatots ar neatbilstošu šī sprieduma interpretāciju.

74. Šajā spriedumā tika atzīts, ka nerezidenta, kuram rezidences valstī nav nekādu būtisku

ienākumu un kurš ienākumus galvenokārt gūst no darbības, ko viņš veic citā valstī, ienākumus valstī, kurā viņš ir nodarbināts, nevar aplikt ar lielāku nodokli kā rezidenta ienākumus, kas veic tādu pašu darbību. Tādējādi uz spriedumu salīdzinoši var atsaukties, jo pret personu, kas praktiski strādā valstī, kas nav viņas dzīvesvietas valsts, ir jāattiecas tāpat kā pret rezidentu. Ja šāda veida vienlīdzīga attieksme netiek sasniegta, tad uzņemošās valsts nodokļu sistēmā būtu jāņem vērā darba ņēmēja nerezidenta personiskā situācija, kā arī ģimenes stāvoklis, it īpaši, ja šie apstākļi ir tikuši ņemti vērā viņa rezidences valstī³².

75. Nav nozīmes paust vēlmi balstīties uz spriedumu lietā *Schumacker*, lai pamatotu tādas diskriminācijas, kāda vērstā pret F. Gilenu, kompensēšanu. Šī judikatūra attiecas uz īpašu jomu, kas neatbilst šīs lietas apstākļiem, un tajā sekots darba ņēmēja, neņemot vērā viņa personisko situāciju un ģimenes stāvokli, parametriem, kas nav ne tuvu pielīdzināmi šīs lietas apstākļiem. Tādējādi pretēji Nīderlandes uzskatam nevar atzīt, ka ar Likuma par ienākuma nodokli 2. panta 5. punktu tiek nodrošināta lielāka aizsardzība salīdzinājumā ar spriedumu lietā *Schumacker*.

31 — Šis Nīderlandes iestāžu viedoklis ir atrodams arī F. Gilena rakstveida apsvērumos, kuros tiek atgādināts, ka Likuma par ienākuma nodokli sagatavošanas darbiem [*travaux préparatoires*] ir šāds pamatojums: sprieduma lietā *Schumacker* izpilde un nodokļu tiesiskā regulējuma nerezidentiem pamatojums, kas ir izdevīgāks nekā minētajā lēmumā aplūkotsais (*MyT Kamerstukken* (Parlamenta dokumenti) II 1 998/99, Nr. 3, 79. un 80. punkts (citāts F. Gilena rakstveida apsvērumos, 11. lpp.)).

32 — Lenaerts, K. un Bernardeau, L. "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe". *Cahiers de droit européen*. 1. un 2. numurs, 2007, 77.–80. lpp.

76. Turklāt Nīderlandes izvēlētā maksimālā sprieduma lietā *Schumacker* interpretācija būtu pamats pretrunīgām sekām. To apstiprina šī prāva. Nav pieņemams arī pieņēmums, ka valsts, ieviesdama statusu, kuru var izvēlēties nerezidents, varētu paredzēt tik daudz diskriminācijas veidu, cik tā uzskata par vajadzīgu, zinot, ka ar izvēli tiek novērsta atšķirīga attieksme. Ja Tiesa seko šim Nīderlandes valdības apgalvojumam, tad būtu jāisteno pasākumi, lai ierobežotu pret nerezidentiem vērstās diskriminācijas izplatīšanos un to samazinātu līdz noteiktai ierobežotai jomai. Tā kā ir grūti veikt šādus aizsardzības pasākumus, es sliecos iebilst pret to, ka ar aplūkojamo alternatīvu nelikumība tiek likvidēta.

iedarbību atzītās nerezidentu diskriminācijas kontekstā.

4) Noslēguma apsvērumi

77. Šos secinājumus es negribētu noslēgt, sīkāk nevērtējot to, ka šajā gadījumā netiek apstrīdēts ar Likuma par ienākuma nodokli 2. panta 5. punktu radītais izvēles noregulējums. Neskatoties uz visu iepriekš minēto, ir jāuzsver, ka izklāstītā vērtējuma mērķis ir pamatot izvēles regulējuma kompensējošo

78. Būtu jābūt ļoti uzmanīgam, jo Nīderlandes ieviestajai sistēmai ir acīmredzamas priekšrocības³³. Ja nodokļu maksātājam tiek ļauts no saviem kopējiem ienākumiem nodokli ieturēt gan viņa rezidences valstī, gan arī ienākumu gūšanas valstī, tad saskaņā ar kompetentu viedokli tam var būt optimālas sekas it īpaši starptautiska līmeņa nodokļa ieturēšanas ietvaros³⁴. Dažādu finansiāli politisku modeļu dalībvalstīs kontekstā Nīderlandes sistēmā ir pozitīvi elementi, kurus es neapšaubu. Tāpat nevajadzētu apšaubīt šī modeļa likumību; vēl jo vairāk diskusija ir tikai par šīs sistēmas kompensējošo aspektu. Šajā sakarā vienīgi Likuma par ienākuma nodokli 2. panta 5. punkts izrādās nepilnīgs, lai pamatotu tādu nelikumīgu diskrimināciju kā pret F. Gilenu vērstā.

33 — Šeit vērtētajā Nīderlandes regulējumā ir paredzēta beznosacījuma izvēle pašnodarbinātām personām nerezidentēm. Lai arī vairākas dalībvalstis tāpat kā Nīderlande ir ieviesušas izvēles regulējumu, taču tas attiecas tikai uz personām, kuras gūst ievērojamu procentuālu daļu savu ienākumu kādā no Kopienas valstīm, kur tās dzīvo. Saistībā ar šo pasākumu Komisija savā 1993. gada 21. decembra lēmumā 94/79/EK par atsevišķu nerezidentu ienākumu, kas gūti citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņi ir rezidenti, aplikšanu ar nodokļiem (OV L 39, 22. lpp.) iedrošināja, norāddama, ka nodokļu maksātāji nerezidenti var izšķirties par labu rezidenti domātam regulējumam, ja 75% viņu gūto ienākumu ir radušies ienākumu gūšanas valstī.

34 — Terra, B. J. M. un Wattel, P. J. *European Tax Law*. 4. izdevums. Izd.: Kluwer, Deventera, 2005, 80.–82. lpp.

VI — Secinājumi

79. Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Hoge Raad* prejudiciālo jautājumu atbildēt, nosakot, ka:

“EKL 43. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tādas valsts tiesību normas piemērošana, ar kuru pret pašnodarbinātām personām nerezidentēm tiek pausta nevienlīdzīga attieksme pat tad, ja nodokļu maksātājam ārvalstniekam ir bijusi iespēja izvēlēties, ka viņš tiek vērtēts kā pašnodarbināta persona rezidente, taču šo iespēju viņš nav izmantojis.”