

Byla C-376/03

D.

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Turto mokestis – Teisės neapmokestinamųjų minimumas – Skirtingas požiūris į rezidentus ir nerezidentus – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“

Generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvada, pateikta 2004 m. spalio 26 d. I-0000

2005 m. liepos 5 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas — Apribojimai — Mokesčių teisės aktai — Turto mokestis — Nacionalinės teisės normos, nesuteikiančios apmokestinamiesiems nerezidentams neapmokestinamojo minimumo, taikomo šios valstybės apmokestinamiesiems rezidentams, lengvatos — Priimtinas — Sulyga*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

2. *Laisvas kapitalo judėjimas — Apribojimai — Dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo — Tik susitariančiųjų valstybių narių rezidentų teisės asmeninio pobūdžio atskaitas — Priimtinas*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

1. EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia turto mokestį tvirtinančių teisės aktų, kuriais apmokestinamiesiems nerezidentams, kurių pagrindinis turto dalis yra jų gyvenamosios vietos valstybėje, atsisakoma suteikti šios valstybės apmokestinamiesiems rezidentams taikomo neapmokestinamojo minimumo lengvatų.

Apmokestinamųjų asmenų, kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje turinčių tik nedidelį savo turto dalį, padėtis paprastai negali būti prilyginama šios kitos valstybės narės rezidentų padėčiai, nes ne vien didžioji jų pajamų dalis, bet ir didžioji turto dalis dažniausiai yra jų gyvenamosios vietos valstybėje. Dėl to ši valstybė narė geriausiai gali atsižvelgti į bendrųjų rezidento mokumui prireikus taikydama jam savo teisės aktuose numatytus neapmokestinamuosius minimumus. Todėl kompetentingų institucijų atsisakymas taikyti nerezidentams neapmokestinamųjų minimumą, kuris taikomas rezidentams, nėra jų diskriminacija.

(žr. 37–38, 43 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia to, kad dvišalės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata, pagal kurią vienoje iš šių dviejų valstybių gyvenantys fiziniai asmenys kitoje valstybėje naudojasi asmeninio pobūdžio atskaitomis, kurias ši valstybė taiko savo rezidentams, nėra taikoma valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui.

Tai, kad iš šios sutarties kylančios dvišalės teisės ir pareigos taikomos tik abiejų sutartį sudariusių valstybių narių rezidentams, yra dvišalės sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būdinga ypatybė.

(žr. 60–61, 63 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. liepos 5 d.(1)

„Mokesčių teisės aktai – Turto mokestis – Teisė neapmokestinamųjų minimumų – Skirtingas požiūris į rezidentus ir nerezidentus – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“

Byloje C-376/03

dėl *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Nyderlandai) 2003 m. liepos 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. rugsėjo 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

D.

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ir A. Borg Barthet, teisėjai J. P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (pranešėjas), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka ir U. Löhms,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

posėdžio sekretorė M. F. Contet, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. rugsėjo 14 d. posėdžiui,

išnagrinęjųs pastabas, pateiktas:

- D., atstovaujamo advokatė D. M. Weber ir E. M. S. Spierts,
- l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen,

atstovaujamo G. P. Soethoudt,

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir J. G. M. van Bakel,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos E. Dominkovits,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Mercier,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Bethell ir K. Manji, padedant QC D. Wyatt,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Weimar,

susipažinęs su 2004 m. spalio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 73b ir 73d straipsniais (dabar – EB 56 ir 58 straipsniai) aiškinimu.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Vokietijos piliečio D. ir *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* (Nyderlandų mokesčių administracijos) dėl pastarosios atsisakymo suteikti jam turto mokesčių neapmokestinamojo minimumo lengvatą.

Teisės aktai

Turto mokesčio įstatymas

3 Pagrindinėje byloje nagrinėjant aplinkybių metu Nyderlandų Karalystėje taikomą turto mokestį reglamentavo 1964 m. gruodžio 16 d. Turto mokesčio įstatymas (*Wet op de vermogensbelasting* 1964, Stbl. 1964, p. 520, toliau – TM?). Tai tiesioginis turto mokestis, kurio tarifas – 8/1000 turto vertės.

4 Pagal TM? 1 straipsnio redakciją, galiojusią pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestiniais metais, turto mokestį privalo mokėti visi Nyderlanduose gyvenantys fiziniai asmenys (apmokestinamieji rezidentai) ir fiziniai asmenys, kurie nors ir negyvena Nyderlanduose, turi turto šioje šalyje (apmokestinamieji nerezidentai).

5 Pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamiesiems rezidentams taikoma mokesčio bazė skaičiuojama atsižvelgiant į bendrą turto dydį kalendorinio metų pradžioje. Apmokestinamuoju turtu laikoma viso turto vertė, atėmus visus įsiskolinimus.

6 Pagal šio įstatymo 12 straipsnį mokestis taikomas apmokestinamajam nerezidentui, kuris turi Nyderlanduose kalendorinio metų pradžioje. Apmokestinamuoju turtu laikoma Nyderlanduose esančio jo turto vertė, atėmus įsiskolinimus šioje valstybėje narėje.

7 TM? 14 straipsnio 2 dalyje nurodoma, kad visam apmokestinamajam rezidentui turtui taikomas neapmokestinamasis minimumas, tačiau apmokestinamieji nerezidentai jį turtui Nyderlanduose taikomo mokesčio lengvata pasinaudoti negali.

8 Pagal šio įstatymo 14 straipsnio 3 dalį neapmokestinamojo minimumo dydis priklauso nuo to, ar apmokestinamieji rezidentai priskiriami I mokesčio klasei, kuriai priklauso nesusituokę asmenys, ar II mokesčio klasei, kuriai priklauso sutuoktiniai. Byloje nagrinėjamo apmokestinimo metu neapmokestinamojo minimumo dydis pirmiesiems buvo 193 000 guldenų, antriesiems – 241 000 guldenų.

9 2000 m. liepos 18 d. *Gerechtshof te 's-Gravenhage* priimto sprendimo pagrindu priimtu 2003 m. balandžio 18 d. Sprendimu finansų ministras nustatė, kad šis neapmokestinamasis minimumas taip pat yra taikomas apmokestinamiesiems nerezidentams, kurių ne mažiau kaip 90 % turto yra Nyderlanduose.

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

10 1970 m. spalio 19 d. Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės pasirašė Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo pajamų ir turto mokesčiais išvengimo ir dėl kai kurių kitų su mokesčiais susijusių klausimų (toliau – Belgijos ir Nyderlandų sutartis).

11 Šios sutarties skyriaus, susijusio su turto apmokestinimu, 23 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Turtas, kurį sudaro nekilnojamieji daiktai, <...> yra apmokestinamas tų daiktų buvimo vietos valstybėje.“

12 Šios konvencijos 24 straipsnis yra skyriuje „Apsaugos nuo dvigubo apmokestinimo nuostatos“. Jo 1 ir 2 dalys taikomos atitinkamai Nyderlandų ir Belgijos rezidentams. Remiantis šio straipsnio 1 dalies 1 punktu, „apmokestindami savo rezidentus Nyderlandai mokėsio bazę gali traukti tokias pajamas ar turtą, kurie pagal šią sutartį apmokestinami Belgijoje“. Tos pačios dalies 2 punkte nurodoma, kad tokiu atveju mokesčio lengvata taikoma atsižvelgiant į Belgijoje sumokamą mokestį bei nustatoma šios lengvatos skaičiavimo tvarka. Minėto straipsnio 2 dalyje tvirtinamos specialiosios normos, taikomos Belgijos rezidentams, gavusiems pajamų iš Nyderlandų.

13 Belgijos ir Nyderlandų sutarties 25 straipsnio 3 dalyje „Nediskriminavimas“ nurodoma:

„Vienoje iš valstybių gyvenantiems fiziniams asmenims kitoje valstybėje taikomi asmeninio pobūdžio atskaitymai, neapmokestinamieji minimumai ir nuolaidos, kurie šioje valstybėje taikomi rezidentams dėl jų padėties ar šeiminių įsipareigojimų.“

Teisės normos dėl bylinėjimosi išlaidų atlyginimo

14 Pagal Pagrindinę administracinę teisę įstatymą (*Algemene Wet Bestuursrecht*) ir Sprendimą dėl bylinėjimosi išlaidų (*Besluit proceskostenbestuursrecht*) bylinėjimosi išlaidų atlyginimas nustatomas pagal fiksuotą išmokų sistemą. Už teisės specialisto atliktus veiksmus suteikiami taškai, pagal kuriuos nustatomas atlyginimo dydis. Kai kuriais atvejais galima šios sistemos netaikyti ir gauti didesnį atlyginimą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 D. gyvena Vokietijoje. 1998 m. sausio 1 d. 10 % jo turto sudarė nekilnojamasis turtas Nyderlanduose, o kitas turtas buvo Vokietijoje. Remiantis TM? 1 straipsniu, suinteresuotasis

asmuo buvo apmokestintas turto mokesčiu už 1998 m. kaip apmokestinamasis nerezidentas.

16 Nors ir neturėdamas 90 % savo turto Nyderlanduose D., remdamasis Bendrijos teise, pateikė prašymą pasinaudoti neapmokestinamuoju minimumu pagal TM 14 straipsnio 2 dalį. Tačiau mokesčių inspektorius šį prašymą atmetė.

17 Dėl sprendimo atmesti prašymą D. pateikė skundą *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, kuriame nurodė, kad toks sprendimas yra diskriminacija pagal EB 56 ir 58 straipsnius bei Belgijos ir Nyderlandų sutartį.

18 D. taip pat ginčija Nyderlandų teisės normą dėl bylinėjimosi išlaidų atlyginimo pagrįstumą, nes net jeigu jo argumentams būtų pritarta, išlaidos galėtų būti atlygintos tik iš dalies, o todėl naudotis Bendrijos teisės sistemos pripažintomis teisėmis būtų labai sunku, jei išvis įmanoma.

19 Suabejojus dėl D. pateiktą argumentą, susijusį su Bendrijos teise, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Bendrijos teisė ir būtų EB 56 ir kiti straipsniai draudžia tokias teisės normas, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis remiantis apmokestinamasis rezidentas visada turi teisę į turto mokesčiu neapmokestinamojo minimumo lengvatą, o apmokestinamasis nerezidentas neturi tokios teisės, jei didžioji jo turto dalis yra gyvenamosios vietos valstybėje (kurioje netaikomas joks turto mokestis)?

2. Jei atsakymas būtų neigiamas, ar situacija pasikeistų dėl to, kad, taikydami dvišalę sutartį, Nyderlandai panašiomis aplinkybėmis pripažįsta teisę į šį neapmokestinamąjį minimumą Belgijoje (kur taip pat nėra turto mokesčio) gyvenantiems asmenims?

3. Jei atsakymas į vieną iš pirmiau pateiktų klausimų būtų teigiamas, ar ieškovui laimėjus bylą nacionaliniame teisme dėl valstybės narės padaryto Bendrijos teisės pažeidimo Bendrijos teisei prieštarautų šioje byloje nagrinėjamos teisės normos dėl tokio proceso išlaidų atlyginimo, pagal kurias paprastai atlyginama tik dalis išlaidų?“

Dėl pirmojo klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

20 D. teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos Nyderlandų teisės normos yra EB 56 straipsnį pažeidžianti kliūtis laisvam kapitalo judėjimui, kurios negalima pateisinti pagal EB 58 straipsnį, nes jos diskriminuoja į nekilnojamąjį turtą Nyderlanduose investuojančius nerezidentus. Dėl to apskaičiuojant turto mokestį tik rezidentai gali pasinaudoti neapmokestinamuoju minimumu tokio paties šioje valstybėje narėje turimo turto atžvilgiu.

21 Remiantis Teisingumo Teismo praktika (1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-2225) nėra jokių objektyvių aplinkybių, galinčių pateisinti skirtingą požiūrį į šias dvi apmokestinamų asmenų grupes. Aplinkybė, kad nerezidentams turto mokestis taikomas ribotai, tai yra tik jų turtui, esančiam Nyderlanduose, o rezidentams šis mokestis neribotai taikomas visam turtui, negali būti laikoma objektyviu skirtumu. Šis skirtumas galima paaiškinti ribota valstybių narių kompetencija mokesčių srityje.

22 D. taip pat pažymi, kad reikia atskirti turto mokestį nuo pajamų mokesčio, su kuriuo buvo susijęs pirmiau minėtas sprendimas *Schumacker* byloje. Pajamų mokesčio srityje taikomi sprendimai ne visada gali būti pritaikyti turto mokesčiui. Turto, priešingai nei pajamų, mokesčio atveju nėra svarbu, kad pagrindinė apmokestinamojo asmens turto dalis būtų jo gyvenamosios

vietos valstybėje.

23 Nyderlandų, Belgijos, Vokietijos bei Prancūzijos vyriausybės ir Europos Bendrijų Komisija teigia atvirkušiai, kad rezidentai ir nerezidentai tiesioginiuose mokesčių srityje paprastai nėra panašioje padėtyje ir D. ginčijamas skirtingas požiūris neprieštarauja Sutarties nuostatom.

Teismo atsakymas

24 Pirmiausia reikia priminti, kad D. investicijos nekilnojamųjų turtą Nyderlanduose yra kapitalo judėjimas pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (panaikintas Amsterdamo sutartimi) gyvendinimo (OL L 178, p. 5) 1 straipsnį ir direktyvos 1 priede esančių kapitalo judėjimo nomenklatūrų. Ši nomenklatūra ir toliau atsižvelgiama nustatant kapitalo judėjimo srovę (žr. 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt et Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 7 punktą). Tokios investicijos priklauso EB 56 ir kituose straipsniuose tvirtintoms nuostatom dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritims.

25 EB 56 straipsniu draudžiami kapitalo judėjimo apribojimai, išskyrus EB 58 straipsnyje nurodytas išimtis. Remiantis šio straipsnio 1 ir 3 dalimis valstybės narės savo mokesčių statymuose gali numatyti skirtumą tarp apmokestinamųjų rezidentų ir apmokestinamųjų nerezidentų, jei toks skirtumas nėra savavališkas diskriminavimas ar paslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

26 Tiesioginiuose mokesčių atveju Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad rezidentų padėtis paprastai neprilygsta nerezidentų padėčiai (pirmiau minėto sprendimo *Schumacker* 31 punktą).

27 Dėl pajamų mokesčio Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad rezidentų situacija skiriasi nuo nerezidentų, nes didžioji jo pajamų dalis paprastai gaunama jo gyvenamosios vietos valstybėje. Be to, ši valstybė dažniausiai turi visą informaciją, kurios reikia norint vertinti bendrąjį mokesčio mokėtojo mokumą, atsižvelgiant į jo asmeninį ir šeiminių padėtį (pirmiau minėto sprendimo *Schumacker* 33 punktą).

28 Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad valstybės narės sprendimas nesuteikti nerezidentui kai kurių rezidentams suteikiamų mokesčių lengvatų paprastai nėra diskriminacija, nes šių dviejų mokesčių subjektų grupių padėtis nėra panaši.

29 Vis dėlto Teisingumo Teismas pripažino, kad situacija pasikeičia, jei savo gyvenamosios vietos valstybėje nerezidentas reikšmingai pajamų negauna, o pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo vietos valstybėje, dėl ko gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į asmeninį ar šeiminių padėtį. Taigi tarp tokio nerezidentų ir panašų darbą dirbančio rezidentų nėra jokių objektyvių skirtumų, galinčių pateisinti skirtingą požiūrį, apmokestinimo tikslais vertinant mokesčių mokėtojo asmeninį ir šeiminių padėtį (žr., *inter alia*, pirmiau minėto sprendimo *Schumacker* 36 ir 37 punktus ir 2004 m. liepos 1 d. Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, Rink. p. I-6443, 17 punktą).

30 Taigi Teisingumo Teismas leido valstybei narei taikyti lengvatą tik tiems nerezidentams, kurių mažiausiai 90 % bendrąjį pajamų yra apmokestinamos šioje valstybėje (1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, Rink. p. I-5451, 32 punktą).

31 Turto mokesčio subjekto padėtis daugeliu atžvilgių yra panaši į pajamų mokesčio subjekto padėtį.

32 Pirmiausia turto ir pajamų mokesčiai yra tiesioginiai mokesčiai, nustatyti atsižvelgiant į

apmokestinamojo asmens mokum?. Turto mokestis dažnai yra laikomas pajam? mokes?io priedu, kuriuo apmokestinamas kapitalas.

33 Be to, turto mokes?iu apmokestinamasis asmuo didži?j? savo turto dal? dažniausiai turi savo gyvenamosios vietos valstyb?je. Teisingumo Teismas taip pat yra konstatav?s, kad ši valstyb? nar? dažniausiai yra pagrindin? subjekto asmenin? ir turtin? interes? vieta (žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse C?234/01*, Rink. p. I?5933, 43 punkt?).

34 Tod?l reikia nustatyti, ar turto mokes?io atveju rezidento pad?tis dažniausiai neprilygsta nerezidento pad??iai, kaip yra pajam? mokes?io atveju.

35 Šiuo atžvilgiu reikia išnagrin?ti pilie?io D., turin?io 90 % turto savo gyvenamosios vietos valstyb?je ir 10 % kitoje valstyb?je nar?je, kurioje galioja tokios turto mokest? reglamentuojan?ios teis?s normos, kaip Nyderlanduose, pad?t?. Min?toje kitoje valstyb?je nar?je, netaikant jokio neapmokestinamojo minimumo, apmokestinamas joje esantis šio asmens turtas, sudarantis 10 % viso turto. Šios valstyb?s nar?s rezidentams mokestis apskai?iuojamas atsižvelgus ? bet kur, o ne vien šioje valstyb?je, esant? j? turt? ir pritaikius neapmokestinam?j? minimum?.

36 Reikia konstatuoti, kad šis neapmokestinamasis minimumas, skirtas užtikrinti, jog turto mokes?iu neb?t? apmokestinama bent dalis viso mokes?io mok?tojo turto, yra prasmingas tik tuomet, kai apmokestinamas visas suinteresuotojo asmens turtas. D?l šios priežasties nerezidentai, kurie šioje valstyb?je moka mokest? tik nuo turto dalies, paprastai negali pasinaudoti min?tu neapmokestinamuoju minimumu.

37 Turto, kaip ir pajam?, mokes?io atveju taip pat reikia atsižvelgti ? tai, kad nerezidento pad?tis skiriasi nuo rezidento, nes ne vien didžioji pajam? dalis, bet ir didžioji turto dalis dažniausiai yra jo gyvenamosios vietos valstyb?je. D?l to ši valstyb? nar? geriausiai gali atsižvelgti ? bendr?j? rezidento mokum?, prireikus taikydama jam savo teis?s aktuose numatytus neapmokestinamuosius minimumus.

38 Galima daryti išvad?, kad tik nedidel? savo turto dal? kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je turintis apmokestinamasis asmuo paprastai n?ra panašioje pad?tyje kaip šios valstyb?s nar?s rezidentai, tod?l kompetenting? institucij? atsisakymas jam taikyti neapmokestinam?j? minimum?, kuris taikomas rezidentams, n?ra jo diskriminacija.

39 Vis d?lto D. teigia, kad aplinkyb?, jog suinteresuotojo asmens gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s teis? nenumato turto mokes?io, leist? daryti išvad?, kad n? vienoje susijusioje valstyb?je nar?je neapmokestinamojo minimumo taikymo tikslu n?ra atsižvelgiama ? suinteresuotojo asmens asmenin? ir šeimini? pad?t?, o tokia situacija prilygsta jo diskriminacijai. Suinteresuotasis asmuo tvirtina, kad Nyderlanduose rezidentams taikant neapmokestinam?j? minimum? yra atsižvelgiama ? j? asmenin? ir šeimini? pad?t?, nes šio neapmokestinamojo minimumo dydis priklauso nuo konkretaus mokes?io mok?tojo šeimin?s pad?ties. D. teigia, kad siekiant išvengti situacijos, kai jam taikomas nepalankesnis režimas nei nustatytas Nyderland? rezidentams, ši valstyb? nar? tur?t? suteikti jam tokias pa?ias lengvatas, kuriomis naudojasi rezidentai.

40 Šiam argumentui pritarti negalima.

41 Iš tikr?j? rezidentams ir nerezidentams numatyta skirtinga tvarka valstyb?je nar?je, kurioje suinteresuotasis asmuo turi tik 10 % savo turto, bei šiuo atveju apmokestinamojo minimumo netaikymas gali b?ti paaiškinami tuo, kad suinteresuotasis asmuo toje valstyb?je turi tik nedidel? savo turto dal? ir tod?l jo pad?tis neprilygsta rezident? pad??iai. Tai, kad suinteresuotojo asmens gyvenamosios vietos valstyb? atsisak? turto mokes?io, šiuo atveju n?ra svarbu. Kol

suinteresuotasis asmuo pagrindin? savo turt? turi gyvenamosios vietos valstyb?je, valstyb? nar?, kurioje jis turi tik turto dal?, neprivalo jam numatyti toki? pa?i? lengvat? kaip rezidentams.

42 Reikia pridurti, kad aplinkyb?s pagrindin?je byloje skiriasi nuo pirmiau min?to sprendimo *Wallentin* byloje aplinkybi?, nes F. W. Wallentin iš t?v? gauta priemoka b?tiniems poreikiams bei iš Vokietijos gauta paramos stipendija pagal Vokietijos mokes?i? teis? nebuvo laikomos apmokestinamomis pajamomis. D?l to F. W. Wallentin Vokietijoje gauti pinigai ir toje pa?ioje valstyb?je turimas D. turtas negali b?ti laikomi panašiais nustatant, ar D. turi teis? pasinaudoti Nyderland? teis?s norm? numatytu neapmokestinamuoju minimumu apmokestinant šioje valstyb?je jo turim? turt?.

43 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia teis?s norm?, kuriomis remdamasi valstyb? nar? apmokestinamiesiems nerezidentams, kuri? pagrindin? turto dalis yra j? gyvenamosios vietos valstyb?je, atsisako suteikti šios valstyb?s apmokestinamiesiems rezidentams taikomo neapmokestinamojo minimumo lengvat?.

D?l antrojo klausimo

Pirmin?s pastabos

44 Antrasis klausimas susij?s su Belgijos ir Nyderland? sutarties taikymu, atsižvelgiant ? EB sutartyje ?tvirtintas nuostatas, draudžian?ias diskriminacij? laisvo kapitalo jud?jimo srityje. Remiantis Belgijos ir Nyderland? sutarties 25 straipsnio 3 dalimi, kuri taikoma abiem susitarian?iosioms valstyb?ms nar?ms, Belgijoje gyvenantis fizinis asmuo Nyderlanduose gali pasinaudoti neapmokestinamaisiais minimumais ir kitomis lengvatomis, kuriuos ši valstyb? taiko savo rezidentams.

45 D?l to tokioje pa?ioje situacijoje kaip D. esantis Belgijos rezidentas, tur?damas Nyderlanduose nekilnojamojo turto, sudaran?io ne daugiau kaip 10 % viso jo turto, priešingai nei D., gal?t? pasinaudoti Nyderland? Karalyst?s savo rezidentams taikomu turto mokes?iu neapmokestinamuoju minimumu.

46 Prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas antr?j? klausim? pateikia siekdamas išsiaiškinti, ar tokia skirtinga Belgijos rezidento ir Vokietijos rezidento pad?tis neprieštarauja EB sutart?iai. Teismas iš esm?s klausia, ar yra pažeidžiami EB 56 ir EB 58 straipsniai, jei taikydama dvišal? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo valstyb? nar? suteikia teis? pasinaudoti savo rezidentams taikomu neapmokestinamuoju minimumu tik kitos susitarian?ios valstyb?s nar?s rezidentams, nesuteikdama šios teis?s kit? valstybi? nari? rezidentams.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

47 D. teigia, kad d?l Belgijos ir Nyderland? sutarties taikymo atsirandantis skirtumas tarp jo ir tokioje pa?ioje pad?tyje atsid?rusio Belgijos rezidento yra EB sutartimi draudžiama diskriminacija. Viena vertus, nors Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad skirtingas poži?ris ? Bendrijos pilie?ius d?l kompetencijos mokes?i? srityje pasidalijimo yra teis?tas, neapmokestinamojo minimumo taikymas vien Belgijos rezidentams n?ra šio pasidalijimo rezultatas. Kita vertus, Nyderland? Karalyst?s Belgijos rezidentams taikoma tvarka taip pat neatitinka Belgijos Karalyst?s Nyderland? rezidentams taikomos tvarkos, nes pastarojoje valstyb?je turto mokes?io neb?ra ir tod?l joks neapmokestinamasis minimumas jos teritorijoje nekilnojamojo turto turintiems Nyderland? rezidentams netaikomas.

48 Pastabas pateikusias vyriausyb?s bei Komisija teigia atvirkš?iai, kad skirtinga tokio asmens, koks yra D., ir Belgijos rezidento pad?tis n?ra diskriminacija. Jos tvirtina, kad pagal EB sutart?

valstybės narė, dvišalės sutarties šalis, neprivalo kitos sutarties šalies rezidentams suteikiamą privalumą taikymo išplėsti visiems Bendrijos rezidentams. Minėtos vyriausybės ir Komisija nurodo, kad dvišalyje sutartyje numatytą privalumą taikymas visiems Bendrijos rezidentams sukeltų teisinę neapibrėžtumą ir pavojų galiojančiai bei ateityje sudarytą dvišalią sutartį taikymui.

Teisingumo Teismo atsakymas

49 Reikia priminti, kad remiantis EB 293 straipsniu valstybės narės prireikus veda tarpusavio derybas, jog savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje.

50 Teisingumo Teismas 1998 m. gegužės 12 d. Sprendime *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 23 punktas) konstatavo, kad, išskyrus Konvenciją 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotųmonių pelną (OL L 225, 1990, p. 10), nebuvo priimta jokia Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonė, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, o valstybės narės šioje srityje nesudarė jokios daugiašalės sutarties pagal EB 293 straipsnį.

51 Nesant kitų Bendrijos priemonių ar visose valstybėse narėse taikomų sutartų, tarp valstybių narių buvo sudaryta daug dvišalių sutartų.

52 Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetencijų mokesčių srityje, gali šiomis sutartimis nustatyti priskyrimo požymius (žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktą). Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad dėl tokio pasidalijimo dvišalė sutartį sudariusių valstybių piliečiams taikoma skirtinga tvarka nėra laikoma EB 39 straipsnį pažeidžiančia diskriminacija (žr. pirmiau minėto sprendimo *Gilly* 30 punktą).

53 Vis dėlto pagrindinėje byloje ne nagrinėjamos kompetencijos mokesčių klausimais pasidalijimo pasekmės sutartį sudariusių valstybių narių piliečiams ar rezidentams, o bandoma palyginti valstybės, kuri nėra tokios sutarties šalis, rezidento ir asmens, kuriam ši sutartis yra taikoma, padėtį.

54 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad dvišalė sutartis mokesčių klausimais taikoma tik joje nurodytiems fiziniams ar juridiniams asmenims.

55 Vis dėlto galimi atvejai, kai dvišalyje sutartyje tvirtinti privalumai gali būti taikomi ir valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui.

56 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybei narei ir trečiajai valstybei sudarius sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nacionalinio režimo principas pareigoja sutartį sudariusių valstybės narę taikyti užsienio bendrovių padaliniais visus sutartyje numatytus privalumus tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir vietos bendrovėms (žr. minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 59 punktą).

57 Tokiu atveju turinio nuolatinė buveinė valstybėje narėje mokesčio mokėtojo nerezidentu padėtis prilygsta tos valstybės mokesčio mokėtojo rezidentu padėčiai.

58 Vis dėlto svarbu priminti, kad prašymą dėl prejudicinio sprendimo pirmo pateikęs teismo antrasis klausimas remiasi prielaida, jog nerezidentu, šiuo atveju D., padėtis neprilygsta Nyderlandų rezidentu padėčiai. Klausimu siekiama išsiaiškinti, ar D. padėtį galima prilyginti kito nerezidentu, besinaudojančio ypatingu statusu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, padėčiai.

59 Panaši tvarka, taikoma tokiam Vokietijoje gyvenančiam mokesčio mokėtojui, koks yra D., ir

Belgijoje gyvenančiam mokesčio mokėtojui dėl turto mokesčio Nyderlanduose, leidžia daryti išvadą, kad šie du mokesčio mokėtojai yra tokioje pačioje padėtyje.

60 Tačiau reikia priminti, kad siekiant išvengti tų pačių pajamų ir turto apmokestinimo ir Nyderlanduose, ir Belgijoje, Belgijos ir Nyderlandų sutarties 24 straipsnyje numatytas kompetencijos mokesčio srityje pasidalijimas tarp šių valstybių narių, o 25 straipsnio 3 dalyje nurodoma, kad vienoje iš šių valstybių gyvenantys fiziniai asmenys kitoje valstybėje naudojasi asmeninio pobūdžio atskaitomis, kurias ši valstybė taiko savo rezidentams.

61 Tai, kad dvišalės teisės ir pareigos taikomos tik abiejų sutartį sudariusių valstybių narių rezidentams, yra dvišalės sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būdinga ypatybė. Todėl Belgijoje gyvenančio mokesčio mokėtojo padėtis dėl Nyderlanduose esančio nekilnojamojo turto apmokestinimo turto mokesčiu nėra tokia pati kaip ne Belgijoje gyvenančio mokesčio mokėtojo.

62 Belgijos ir Nyderlandų sutarties 25 straipsnio 3 dalyje tvirtinta taisyklė turėtų būti analizuojama ne kaip su likusia sutarties dalimi nesusijęs privalumas, tačiau kaip sudėtinis jos dalis, prisidedanti prie bendrosios jos pusiausvyros.

63 Atsižvelgiant pirmiau išdėstyta aplinkybės, antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia to, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata šios bylos aplinkybėmis nėra taikoma valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui.

Dėl trečiojo klausimo

64 Kadangi atsakymo į trečiąjį klausimą buvo prašoma tik tuomet, jei bent vienas iš pirmųjų dviejų klausimų būtų atsakyta teigiamai, atsakyti į jį nebereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

65 Kadangi šis procesas pagrindinėms bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

- EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia teisės normų, kuriomis remdamasi valstybės narės apmokestinamiesiems nerezidentams, kurių pagrindinė turto dalis yra jų gyvenamosios vietos valstybėje, atsisako suteikti šios valstybės apmokestinamiesiems rezidentams taikomo neapmokestinamojo minimumo lengvatą.**
- EB 56 ir EB 58 straipsniai nedraudžia to, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata šios bylos aplinkybėmis nėra taikoma valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui.**

Parašai.

1 Proceso kalba: prancūzų.