

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. lapkričio 19 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas asmenų judėjimas – Vienodas požiūris – Pajamų mokestis – Mokesčių mokėtojų nerezidentų pajamos, kurios apmokestinamos prie šaltinio – Mokesčio atskaitymo, susijusio su mokesčių mokėtojo asmenine situacija, netaikymas – Pateisinimas – Mokesčių mokėtojų nerezidentų galimybė pasirinkti mokesčių mokėtojams rezidentams taikomą tvarką ir pasinaudoti tokiais atskaitymais“

Byloje C-632/13

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausias administracinis teismas, Švedija) 2013 m. lapkričio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. gruodžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

Hilkka Hirvonen

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Borg Barthet, teisėjai M. Berger (pranešėja) ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos T. Wallén,
- H. Hirvonen, atstovaujantis pačiai sau,
- Švedijos vyriausybė, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson ir K. Sparman, L. Swedenborg ir C. Hagerman,
- Belgijos vyriausybė, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Danijos vyriausybė, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos L. Banciella Rodríguez-Miñón ir A. Rubio González,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos M. Bulterman ir M. de Ree,

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Martins da Silva bei M. Rebelo,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir J. Enegren,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 45 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (Mokesčių administratorius) ir H. Hirvonen ginčą dėl *Skatteverket* atsisakymo suteikti H. Hirvonen pajamų mokesčio už 2005 m. lengvatą.

Teisinis pagrindas

- 3 Pagal Pajamų mokesčio įstatymą (1999:1229) (*Inkomstskattelagen (1999:1229)*), toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) Švedijoje gyvenantys mokesčių mokėtojai apmokestinami neribotai, o tai reiškia, kad visos jų pajamos, kurias jie gauna šalies viduje ir užsienyje, yra apmokestinamos toje valstybėje.
- 4 Pajamų mokesčio įstatyme pajamos skirstomos į su darbo santykiais susijusias pajamas, t. y. įvairių rūšių su darbu susijusias pajamas, ir pajamas iš kapitalo, kurios apmokestinamos atskirai. Apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, atskaitomos jų gavimo ir išsaugojimo išlaidos. Be to, gali būti taikoma neapmokestinamoji pajamų dalis ir tam tikri kiti atskaitymai, susiję su konkrečiais mokesčių mokėtojų asmenine padėtimi.
- 5 Su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos savivaldybės ir valstybės pajamų mokesčiais. Savivaldybės pajamų mokestis yra išreikštas proporcija ir svyruoja, nelygu savivaldybė ar regionas, nuo 29 % iki 34 %. Vidurkis yra kiek daugiau nei 30 %.
- 6 Valstybės pajamų mokestis yra progresinis ir siekia 20–22 %. Šiuo mokesčiu apmokestinama tik kai apmokestinamosios pajamos viršija tam tikrą sumą. Apmokestinamosios pajamos iš kapitalo yra apmokestinamos valstybės 30 % mokesčio tarifu.
- 7 Jei apskaičiuojant pajamas iš kapitalo susidaro deficitas, taikomas 30 % mokesčio sumažinimas tai deficito daliai, kuri neviršija 100 000 Švedijos kronų (SEK) (maždaug 10 600 eurų), ir 21 % likusiai deficito daliai.
- 8 Savo ruožtu Švedijos mokesčių mokėtojai nerezidentai pagal bendrąjį taisyklę apmokestinami ribotai: jų su darbo santykiais susijusios pajamos pagal įstatymą (1991:586) dėl specialaus užsienyje gyvenančių asmenų pajamų apmokestinimo (*Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, toliau – įstatymas dėl specialaus pajamų apmokestinimo) apmokestinamos galutiniu 25 % mokesčiu prie pajamų šaltinio (toliau – apmokestinimo prie šaltinio tvarka).
- 9 Mokesčių mokėtojas nerezidentas neturi teisės atskaityti nei pajamų gavimo ir išsaugojimo, nei asmeninių išlaidų. Tačiau mokesčio tarifas yra mažesnis nei taikomas apmokestinant

mokesčių mokytojų rezidentų pajamas (toliau – prasta apmokestinimo tvarka). Kadangi mokestis prie pajamų šaltinio yra galutinis, mokesčių mokėtojas nerezidentas neprivalo deklaruoti savo pajamų. Pasak prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, tokio mokesčio prie šaltinio tikslas yra sudaryti mokesčių mokėtojui palankesnes sąlygas ir kartu palengvinti valstybės išdaro administravimą.

10 Pagal statymo dėl specialaus pajamų apmokestinimo 5 straipsnį apmokestinamosias pajamas, be kita ko, sudaro atlyginimas ir panašios pajamos, gaunamos dirbant Švedijoje pagal darbo sutartį ar kita atliekant apmokamą stažuotę. Tačiau mokestiną pareigą pagal šį statymą neapima pajamų, gautų iš savarankiškos komercinės veiklos Švedijoje, ar pajamų iš kapitalo, nes joms taikoma prasta apmokestinimo tvarka.

11 Pajamos pensijų ar ligos pašalpos forma, kurią gaunama remiantis socialinės apsaugos teisės aktais, jei viršija tam tikrą ribą, taip pat yra apmokestinamos pagal statymo dėl specialaus pajamų apmokestinimo 5 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą. Tačiau dalis šių pajamų neapmokestinama. Dalies pajamų neapmokestinimas, kuris buvo tvirtintas siekiant išvengti to, kad mokestis nebūtų didesnis nei asmenims, kurie apmokestinami neribotai, taikomas mokestis, buvo nustatytas taip, kad atitiktų maksimalių neapmokestinamųjų pajamų dalį pagal prastą apmokestinimo tvarką.

12 Nuo 2005 m., kai buvo priimtas Sprendimas *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403), mokesčių mokėtojai nerezidentai turi galimybę pasirinkti prastą apmokestinimo tvarką, o ne apmokestinimo prie šaltinio tvarką. Kai jie pasirenka pirmąją tvarką, dalis pajamų yra neapmokestinama atsižvelgiant į pajamų gavimo ir išsaugojimo išlaidas. Jei visas ar beveik visas pajamas jie gavo Švedijoje, jie taip pat turi teisę tam tikras kitas mokesčio lengvatas, pavyzdžiui, galimybę laikantis tam tikrą sąlygą atskaityti išlaidas, susijusias su paskolos palūkanomis, kurios negali būti atskaitytos gyvenamosios vietos valstybėje.

Procesas pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

13 Nuo 2000 m. H. Hirvonen nuolatini gyvenamoji vieta yra Suomijoje, tačiau prieš tai visą laiką ji dirbo Švedijoje. Pajamas, kurias sudaro pensija, anuitetas ir ligos išmokos, ji gauna tik iš Švedijos. Pagrindinėje byloje nagrinėjama, be einamųjų išlaidų Suomijoje, ji turėjo tik išlaidų, susijusių su palūkanomis, mokamomis už paskolą nekilnojamajam turtui (toliau – paskolos palūkanos).

14 Pagal Švedijos ir Suomijos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties redakciją, taikytiną pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui, Švedijoje gautos pajamos apmokestinamos tik šioje valstybėje narėje. Kadangi H. Hirvonen negavo jokių pajamų Suomijoje, šioje valstybėje ji negalėjo atskaityti savo paskolos palūkanų.

15 Švedijos mokesčių administratorius savo ruožtu apmokestino 2005 m. H. Hirvonen pajamas remdamasis statymu dėl specialaus pajamų apmokestinimo ir neleido jai atskaityti paskolos palūkanų.

16 H. Hirvonen nesutiko su tuo, kad jos pajamos būtų apmokestinamos pagal prastą apmokestinimo tvarką, nes toks apmokestinimas būtų lėmęs didesnį mokestinį našumą nei ta, kuri jai tektų pagal apmokestinimo prie šaltinio tvarką, net ir tada, kai būtų atskaitomos jos paskolos palūkanos, apskundę šį sprendimą *Länsrätten i Stockholms län* (Stokholmo apygardos administracinis teismas) ir nurodė, kad turi teisę pasinaudoti tokiu atskaitymu pagal apmokestinimo prie šaltinio tvarką. Šis teismas atmetė šį skundą.

17 *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas), kuriame H.

Hirvonen pateikė apeliacinį skundą dėl *Länsrätten i Stockholms län* (Stokholmo apygardos administracinis teismas) sprendimo, remdamasis Sąjungos teise, suteikė suinteresuotajam asmeniui teisę prašyti atskaitymą. Mokesčių administratorius apskundė šį sprendimą prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18 Pastarajame teisme mokesčių administratorius teigia, kad sumokėtas palūkanas už paskolą nekilnojamajam turtui galima atskaityti tik pagal įprastą apmokestinimo tvarką, kurią mokesčių mokėtojai gali pasirinkti. Teisingumo Teismas Sprendime *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340) patvirtino, kad tokia pasirinkimo teisė yra teisėta. Be to, pasak mokesčių administratoriaus, situacija pagrindinėje byloje skiriasi nuo situacijos byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148). Įstatyme dėl specialaus pajamų apmokestinimo tvirtinto apmokestinimo prie šaltinio, kurio egzistavimas pripažįstamas pagrindiniu tarptautinės mokesčių teisės principu, prasmė ir tikslas – palengvinti mokesčių mokėtojo naštę ir supaprastinti administravimo uždavimą – neleidžia numatyti galimybės atskaityti patirtas išlaidas.

19 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mato tam tikrą pagrindinę bylos ir bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), sūlytą tašką, nes pastarojoje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog mokesčių mokėtojas nerezidentas turi galimybę pasirinkti mokesčių mokėtojų rezidentų mokestiną tvarką, o ne mokesčių mokėtojams nerezidentams taikomą tvarką, negali pašalinti specialios mokesčių lengvatos diskriminacinio pobūdžio. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, kitaip nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), pagrindinėje byloje nagrinjamas atvejis susijęs su mokesčių lengvata, kuri nėra speciali, ir kad Švedijoje mokesčių mokėtojas nerezidentas gali pasirinkti vieną iš „dviejų visiškai skirtingų“ savo pajamų apmokestinimo tvarkų.

20 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 45 straipsniu draudžiamos valstybės narės teisės aktų nuostatos, pagal kurias kitoje valstybėje narėje gyvenantis asmuo, kuris visas ar beveik visas savo pajamas gauna pirmoje valstybėje narėje, gali pasirinkti vieną iš dviejų visiškai skirtingų apmokestinimo tvarkų, t. y. būti apmokestinamam mokesčių prie pajamų šaltinio taikant mažesnį mokesčių tarifą, tačiau nesuteikiant teisės tokių mokesčių lengvatų, kokia taikoma pagal įprastą pajamų apmokestinimo tvarką, arba pasirinkti, kad jo pajamos būtų apmokestintos pagal pastarąją tvarką, ir taip pasinaudoti tokia mokesčių lengvata?“

Dėl prejudicinio klausimo

21 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pensininkas, kaip antai H. Hirvonen, kuris išvyksta iš valstybės narės, kurioje išdirbo visą gyvenimą, ir apsigyvena kitoje valstybėje narėje, gali remtis teise į laisvą judėjimą kaip Sąjungos pilietis pagal SESV 21 straipsnį, jei jo situacija nepatenka į SESV 45 straipsniu garantuojamo laisvo judėjimo taikymo sritį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16–23 punktus).

22 Taigi, H. Hirvonen situaciją reikia vertinti atsižvelgiant į SESV 21 straipsnį.

23 Kalbant apie su darbo santykiais susijusią pajamų apmokestinimą Švedijoje, pažymėtina, kad iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių mokėtojai nerezidentai turi galimybę pasirinkti vieną iš dviejų skirtingų apmokestinimo tvarkų.

24 Iš principo jie yra apmokestinami mokesčių prie pajamų šaltinio, kurio tarifas yra 25 %.

Mokesčio bazė yra visos apmokestinamojo asmens bruto pajamos. Kai bruto pajamas sudaro pensija, dalis jos yra neapmokestinama, o neapmokestinama suma atitinka maksimali? neapmokestinam? sum?, kuria gali pasinaudoti mokesčio mokėtojai rezidentai, kuri? padėtis panaši. Apmokestinimo prie šaltinio sistemoje nėra teisės ? tokius specialius atskaitymus, kuriais naudojasi rezidentai pagal ?prast? apmokestinimo tvark?.

25 Ta?iau kadangi mokesčio mokėtojams nerezidentams suteikiama pasirinkimo teis?, jie turi galimyb? pasirinkti ?prast? apmokestinimo tvark? ir taip pasinaudoti atskaitymais, susijusiais su j? asmenine ir šeimine padėtimi. Ši tvarka konkrečiai leidžia atskaityti pal?kanas, sumokėtas už paskol? nekilnojamajam turtui, jei j? negalima atskaityti gyvenamosios vietos valstybėje.

26 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje H. Hirvonen, kuri pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvark?, vis dėlto prašo leisti pasinaudoti galimybe atskaityti paskolos pal?kanas, nors pagal nacionalin? teis? tokia galimyb? numatyta tik pagal ?prast? apmokestinimo tvark?.

27 Taigi šiomis konkrečiomis aplinkybėmis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? reikia suprasti taip, kad juo iš esmės teirujamasi, ar tai, kad pagal nacionalin? teis? mokesčio mokėtojams nerezidentams, kurie didži?j? dalį pajam? gauna iš pajam? šaltinio valstybės ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvark?, neleidžiama daryti tokio asmeninio atskaitym?, kokie leidžiami rezidentams pagal ?prast? mokesčio bazės nustatymo procedūr?, yra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, šios vis dėlto turėtų j? ?gyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 36 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

29 Taip pat reikia priminti, kad pagal vienodo požiūrio taisyklės draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokios kitos paslėptos diskriminacijos formos, kuriomis, pritaikius kitus diferenciacijos kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 37 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

30 Pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisykl? taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punkt? ir Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 21 punkt?).

31 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad tiesiogini? mokesčio srityje rezident? ir nerezident? situacijos valstybėje paprastai skiriasi, kadangi nerezident? vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendr? pajam?, sutelkt? jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kad asmenin? nerezident? paj?gum? mokėti mokesčius, nustatom? atsižvelgus ? visas jo pajamas ir ? jo asmenin? bei šeiminių padėties, lengviausiai galima ?vertinti toje vietoje, kur yra jo asmeninio ir turtinio interes? centras, paprastai atitinkantis jo ?prast? nuolatin? gyvenam?j? viet? (Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 15 punktas ir nurodyta teism? praktika).

32 Be to, tai, kad valstyb? nar? nesuteikia nerezidentui tam tikr? lengvat?, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant ? objektyvius rezident? ir nerezident? padėties skirtumus ir pajam? šaltinio požiūriu, ir asmeninio paj?gumo mokėti arba jo asmenin?s bei šeiminių padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija (Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 16 punktas ir nurodyta teism? praktika).

33 Ta?iau Teisingumo Teismas nusprend?, kad kitaip yra tuo atveju, kai nerezidentas savo

nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je negauna dideli? pajam? ir pagrindines apmokestinam?sias pajamas gauna i? veiklos, kuri? jis vykdo darbo vietos valstyb?je, ir d?l to gyvenamoji valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikom? atsi?velgiant ? jo asmenin? bei ?eimini? pad?t? (Sprendimo *Wallentin*, C?169/03, EU:C:2004:403, 17 punktas ir nurodyta teism? praktika).

34 I? tikr?j?, kalbant apie nerezident?, kuris pagrindines pajamas gauna kitoje valstyb?je nar?je, o ne savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, diskriminacija yra tai, kad, nepaisant skirting? tarif?, taikom? pagal ?statymus, kaip antai nagrin?jamus pagrindin?je byloje, t. y. ?statym? d?l specialaus pajam? apmokestinimo ir Pajam? mokes?io ?statym?, neatsi?velgiama ? ?io nerezidento asmenin? ir ?eimini? pad?t? nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je (？iuo klausimu ？r. Sprendimo *Wallentin*, C?169/03, EU:C:2004:403, 17 punkt?).

35 Remiantis Teisingumo Teismo praktika, toks po?i?ris taikytinas visoms mokes?io lengvatoms, susijusioms su nerezidento paj?gumu mok?ti mokes?ius, ? kurias neatsi?velgta nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je (？iuo klausimu ？r. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C?182/06, EU:C:2007:452, 34 punkt?), ir *mutatis mutandis* – situacijai, kai apmokestinam?sias pajamas sudaro senatv?s pensija (Sprendimo *Turpeinen*, C?520/04, EU:C:2006:703, 29 punktas).

36 ．iuo atveju H. Hirvonen pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je negavo joki? apmokestinam?j? pajam?, o jos vienintel?s pajamos buvo senatv?s pensija, gaunama d?l darbin?s veiklos ．vedijoje. Tod?l i? principo ．i valstyb? tur?jo atsi?velgti ? asmenin? ir ?eimini? H. Hirvonen pad?t?.

37 Ta?iau reikia konstatuoti, kad i? pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog ．vedijos Karalyst? ?statymu d?l specialaus pajam? apmokestinimo, kuriuo buvo pakeistas mokes?i? mok?tojų nerezident? apmokestinimas numatant, be kita ko, vien? tarif?, mažesn? nei taikomas mokes?i? mok?tojams rezidentams, u?tikrina, kad pirmieji neb?t? vertinami blogiau nei antrieji.

38 Taigi i? ．io pra?ymo matyti, kad mokes?i? mok?tojams nerezidentams, kurie pasirenka pajam? apmokestinim? pagal apmokestinimo prie ?altinio tvark?, u?kraunama finansin? na?ta, kuri paprastai yra mažesn? nei na?ta, tenkanti pana?ias pajamas gaunantiems mokes?i? mok?tojams rezidentams.

39 B?tent d?l to pagrindin?s bylos aplinkyb?s skiriasi nuo specifini? bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Gielen* (C?440/08, EU:C:2010:148), aplinkybi?.

40 I? tikr?j? pastarojoje byloje, kurioje buvo nagrin?jamas mokes?io lengvatos, kuri labiausiai gal?jo neigiamai paveikti mokes?i? mok?tojus nerezidentus, suderinamumas su S?jungos teise, buvo keliamas klausimas, ar ．i asmen? galimyb? pasirinkti mokes?i? mok?tojų rezident? mokestin? tvark? gal?jo panaikinti ．ios lengvatos diskriminacin? pob?d?.

41 Atsakydamas ? ．? klausim? neigiamai Teisingumo Teismas paai?skino, kad galimyb? pasirinkti arba diskriminacin?, arba kit?, tariamai nediskriminacin?, apmokestinimo tvark? negali pašalinti pirmojo i? toki? dviej? apmokestinimo tvarkos variant? diskriminacinio poveikio. Prieingu atveju, Teisingumo Teismo nuomone, tai reik?t?, kad ?teisinama apmokestinimo tvarka, kurios egzistavimas pats savaime d?l diskriminacinio pob?džio pa?eidžia SESV 49 straipsn?. Be to, Teisingumo Teismas pa?ym?jo, kad ?sisteigimo laisv? ribojanti nacionalin? tvarka lieka nesuderinama su S?jungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamasis (Sprendimo *Gielen*, C?440/08, EU:C:2010:148, 50–53 punktai).

42 Taigi, Teisingumo Teismas padar? i?vad?, kad mokes?i? mok?tojui nerezidentui suteikiama

galimyb? pasirinkti mokes?i? mok?tojams rezidentams taikom? tvark? neturi diskriminacij?, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsn?, neutralizuoja?io poveikio (Sprendimo *Gielen*, C?440/08, EU:C:2010:148, 54 punktas).

43 Pagrindin?je byloje yra kitaip: nors mokes?i? mok?tojai nerezidentai gali pasirinkti ?prast? apmokestinimo tvark?, kuri iš esm?s skirta mokes?i? mok?tojams rezidentams, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad apmokestinimo prie šaltinio tvarka apskritai yra palankesn? nei ?prasta apmokestinimo tvarka ir iš mokes?i? mok?toj? nerezident? ji nereikalauja tiek pastang? kaip iš mokes?i? mok?toj? rezident?.

44 Nevienodas mokes?i? mok?toj? nerezident? ir mokes?i? mok?toj? rezident? vertinimas, pasireiškiantis tuo, kad pirm?j? bruto pajamos yra galutinai apmokestinamos vienu tarifu taikant mokest? prie pajam? šaltinio, o antr?j? neto pajamos yra apmokestinamos pagal progresin? tarif?, numatant neapmokestinam?j? pajam? dal?, yra suderinamas su S?jungos teise su s?lyga, kad tas vienas tarifas n?ra didesnis nei tarifas, gaunamas suinteresuotojo asmens neto pajamoms, neskaitant neapmokestinamosios pajam? dalies, realiai taikant progresin? tarif? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 53 ir paskesnius punktus).

45 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje H. Hirvonen b?t? mok?jusi didesnius mokes?ius, jei b?t? pasirinkusi prilyginim? mokes?i? mok?tojui rezidentui ir jei jai b?t? taikoma ?prasta apmokestinimo tvarka. B?tent d?l šios priežasties ji pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvark?, kuri? reglamentuoja ?statymas d?l specialaus pajam? apmokestinimo. Kadangi H. Hirvonen pasinaudojo palankesniu apmokestinimu nei tas, kuris jai b?t? taikomas, jei ji b?t? pasirinkusi ?prast? apmokestinimo tvark?, ji negali pretenduoti ir ? mokes?io lengvat?, kuri jai b?t? suteikta pagal ?prast? apmokestinimo tvark?.

46 Kaip savo pastabose pažymi mokes?i? administratorius, atsisakymas tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, pripažinti joje nagrin?jam? asmenin? atskaitym? turi b?ti laikomas apmokestinimo prie šaltinio tvarkos neatsiejamu elementu, nes juo siekiama supaprastinti administravimo užduot? ir sudaryti palankesnes s?lygas mokes?i? mok?tojui nerezidentui. Kai toks asmuo pasirenka ši? tvark?, mokes?i? administratorius nebeturi rinkti mokes?io iš jo, t. y. jis neturi aiškiai žinoti jo asmenin?s ir šeimin?s pad?ties. Kita vertus, toks mokes?i? mok?tojas neturi pareigos bendradarbiauti, t. y. jis neturi pateikti Švedijoje gaut? pajam? mokes?i? deklaracijos šved? kalba ir tod?l neprivalo susipažinti su kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje nuolat gyvena, mokes?i? tvarka.

47 Tod?l reikia konstatuoti, kad apmokestinimo prie šaltinio esmei neprieštarauja tai, kad taikant ši? apmokestinimo tvark? negalima atsižvelgti ? visas asmens realiai patirtas išlaidas, nes mokestis imamas iš išmokas mokan?ios nacionalin?s institucijos pajam? šaltinio valstyb?je. Pagal bendr?j? taisykl? tokia institucija neprivalo atsižvelgti ? tam tikras išlaidas, o visiškas atsižvelgimas ? jas prieštaraut? apmokestinimo prie šaltinio tvarka siekiamam supaprastinimo tikslui.

48 Vadinasi, nacionalin?s teis?s nuostatoje numatytas atsisakymas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, leisti mokes?i? mok?tojui nerezidentui daryti specialius atskaitymus neturi reikšm?s sprendžiant klausim?, ar tokia nuostata galimai pažeidžia S?jungos teis?, jei tokiam mokes?i? mok?tojui neužkraunama mokestin? našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesn? nei mokes?i? mok?tojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kuri? pad?tis yra panaši, tenkanti našta.

49 Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad atsisakymas apmokestinant pajamas leisti mokes?i? mok?tojams nerezidentams, kurie didži?j? dal? pajam? gauna iš pajam? šaltinio valstyb?s ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvark?, pasinaudoti tokiais pat asmeniniais atskaitymais, kokie leidžiami mokes?i? mok?tojams rezidentams pagal ?prast? apmokestinimo

tvark?, jei mokes?i? mok?tojams nerezidentams neužkraunama mokestin? našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesn? nei mokes?i? mok?tojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kuri? pad?tis yra panaši, tenkanti našta, n?ra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

D?I bylin?jimosi išlaid?

50 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

Atsisakymas apmokestinant pajamas leisti mokes?i? mok?tojams nerezidentams, kurie didži?j? dal? pajam? gauna iš pajam? šaltinio valstyb?s ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvark?, pasinaudoti tokiais pat asmeniniais atskaitymais, kokie leidžiami mokes?i? mok?tojams rezidentams pagal ?prast? apmokestinimo tvark?, jei mokes?i? mok?tojams nerezidentams neužkraunama mokestin? našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesn? nei mokes?i? mok?tojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kuri? pad?tis yra panaši, tenkanti našta, n?ra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

Parašai.

* Proceso kalba: šved?.