

GENERALINIO ADVOKATO
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,
pateikta 2009 m. spalio 27 d.¹

1. Nyderlandų Aukščiausiasis teismas (*Hoge Raad*) pateikė Teisingumo Teismui pre-judicinį klausimą, kuriuo teiraujasi, ar su EB 43 straipsniu suderinamas Nyderlandų pajamų mokesčio atskaitymas, diskriminuojantis ne rezidentus mokesčių mokėtojus, nors jiems leidžiama iš anksto pasirinkti arba rezidentų, arba ne rezidentų apmokestinimo tvarką.

3. Pateiktas prejudicinis klausimas yra geras tokio orveliško iškraipymo pavyzdys.

I — Teisinis pagrindas

2. Nagrinėjama byla suteikia Teisingumo Teismui galimybę išaiškinti, ar, atsižvelgiant į jo praktiką tiesioginių mokesčių srityje, apmokestinimo tvarkos pasirinkimo galimybė panaikina diskriminaciją. Nepaisant to, kaip paaiškinsiu toliau, rezidentų ir nere-zidentų sulyginimas gali suklaidinti, kadangi kai kuriais atvejais galima teigti, perfrazuojant „Gyvulių ūkio“ paršą propagandininką, kad visi Europos mokesčių mokėtojai yra lygūs, bet kai kurie lygesni už kitus².

A — Bendrijos teisės aktai

4. EB 43 straipsnyje įtvirtinama įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų įsisteigimo visoje Bendrijos teritorijoje laisvė:

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – G. Orwell „Gyvulių ūkis“, Kaunas, *Jotema*, 2005, vert. E. Mažonienė, p. 28; sakoma, kad garsųji galutinį įsakymą, kuris apima ir kartu iškraipo pradinį septynis įsakymus, ištaria paršas Žvieglis [Squealer], „labai apvalių skruostų, žėrinčių akučių, mitrus ir skardžiabalsis. Jis buvo labai iškalbingas ir, kai ginčydavosi kokiu sudėtingu klausimu, turėjo įprotį straksėti į šonus ir vikseti uodegėle, ir tai kažkodėl padėdavo įtikinti. Kiti sakydavo, kad Žvieglis net sugebėtų nuginčyti, kad juoda yra balta“.

„Vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis, vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimais uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimais vienos valstybės

narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

6. 7.2 straipsnyje mokesčio bazė aprašyta taip:

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 48 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pat sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis kapitalui skirtų skyriaus nuostatų.“

„1. Mokesčio bazė, atsirandančią iš darbo ir gyvenimo pajamų, sudaro darbo ir gyvenimo pajamų suma, atėmus nuostolius, kaip nurodyta 3 skyriuje.

2. Mokesčio bazė, atsirandanti iš darbo ir gyvenimo pajamų, yra bendra pajamų suma, kurią sudaro:

B — *Nyderlandų teisės aktai*

- a) iš Nyderlandų įmonės gautas apmokestinamasis pelnas, t. y. iš įmonės ar jos dalies, veikiančios per Nyderlanduose esantį filialą ar nuolatinį atstovą (Nyderlandų įmonę), gautos naudos visuma.

5. Nyderlanduose pajamų mokesčių reglamentuoja Pajamų mokesčio įstatymas (*Wet Inkomstenbelating 2001*). Pagal šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalį fiziniai asmenys, nereziduojantys minėtoje šalyje, apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu gauna pajamų Nyderlandų teritorijoje.

<...>“

7. Verslininkui taikomas atskaitymas apibrėžtas minėto įstatymo 3.74 straipsnyje, tačiau 3.76 straipsnyje nurodyta, kad savarankiškai dirbantiems asmenims priklausantis atskaitymas taikomas tiems, kurie yra išdirbę minimalų valandų skaičių. Tokia atskaitoma suma priklauso nuo pelno, ji apskaičiuojama pagal regresinę sistemą, apibrėžtą įstatyme.

8. Pagal minėto teisės akto 3 straipsnio 6 dalį „minimaliu valandų skaičiumi“ laikoma:

„<...> kalendoriniais metais vienoje ar keliose įmonėse, iš kurių mokesčių mokėtojas gauna pajamų kaip verslininkas, išdirbtos mažiausiai 1 225 valandos.“

9. Nors nacionalinės teisės aktuose tai nėra aiškiai paminėta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, į šį laikotarpį įskaičiuojamos tik tos valandos, per kurias ne rezidentas mokesčių mokėtojas vertėsi veikla Nyderlanduose esančioje buveinėje. Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal 2001 m. Dekreto dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*) 9 straipsnį šios valstybės

rezidentai gali įtraukti į bendrą laiko apskaitą ir Nyderlanduose, ir užsienyje dirbtas valandas.

10. Įstatymo 2.5 straipsnyje numatyta laisvai pasirenkama apmokestinimo tvarka verslininkams ne rezidentams, tenkinantiems šias sąlygas:

„Mokesčių mokėtojas rezidentas, kuris neišbūna Nyderlanduose ištisus kalendorinius metus, ir mokesčių mokėtojas ne rezidentas, gyvenantis kitoje Europos Sąjungos valstybėje arba trečiojoje šalyje, numatytoje ministro sprendime, su kuria Nyderlandai yra sudarę dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pasikeitimo informacija skatinimo sutartį, apmokestinamas Europos Sąjungos arba trečiojoje šalyje, gali pasirinkti, kad jiems būtų taikomos šiame įstatyme numatytos mokesčių mokėtojams rezidentams taikomos nuostatos. Ministro sprendimu nustatoma, kokių įrodymų turi būti reikalaujama, kad būtų taikoma ši nuostata. <...>“

II — Faktinės aplinkybės

11. F. Gielen yra savarankiškai dirbantis asmuo, gyvenantis savo kilmės šalyje Vokietijoje, kurioje kartu su kitais dviem dalininkais turi įmonę, besiverčiančią augalų auginimu šiltnamiuose. F. Gielen įmonė turi

padalinį Nyderlanduose, kur auginami dekoratyviniai augalai.

santykinę dalį visose pajamose. Taikydamas šią prielaidą, *Gerechtshof* sumažino mokesčio bazę iki 11 188 eurų.

12. 2001 m. F. Gielen Nyderlanduose deklaravo 11 577 eurų pajamas, gautas iš padalinio Nyderlanduose. Kadangi Nyderlanduose vertėsi veikla mažiau nei 1 225 valandas, F. Gielen neatitiko Įstatymo 3.6 straipsnio reikalavimo, todėl jam nebuvo leista iš mokesčio bazės atskaityti 6 084 eurų, kuriuos būtų priklausę atskaityti, atsižvelgiant į jo pajamas šioje valstybėje.

14. F. Gielen apskundė apeliacinio teismo sprendimą *Hoge Raad*, gindamas savo teisę į visos 6 084 eurų sumos atskaitymą, į kurį jis turėtų teisę pagal Nyderlanduose gautas pajamas. Savo ruožtu mokesčių administratorius atsakovas pateikė priešpriešinį kasacinį skundą, gindamas priešingą požiūrį.

13. Mokesčių administratoriui priėmus sprendimą neleisti pasinaudoti teise į atskaitymą, F. Gielen pateikė administracinį skundą, kuris buvo atmestas, todėl jis pateikė skundą Bredos teismui, kuris jį taip pat atmetė. Dėl šio teismo sprendimo F. Gielen pateikė apeliacinį skundą Hertogenboso (Bois-le-Duc) Apeliaciniam teismui (*Gerechtshof*), kuris iš dalies patenkino pareiškėjo reikalavimus nuroydamas, kad F. Gielen turėjo teisę į atskaitymą, nepaisant to, kad Nyderlanduose nebuvo išdirbęs minimalaus 1 225 valandų skaičiaus, tačiau apskaičiavo faktinę atskaitomą sumą atsižvelgdamas į pajamų Nyderlanduose

15. 2007 m. spalio 4 d. *Hoge Raad* generalinis advokatas J. A. C. A. Overgaauw pateikė savo išvadą, kurioje palaikė F. Gielen argumentus teigdamas, kad ne rezidentas, kuriam neleidžiama įskaičiuoti kitoje valstybėje narėje verslui skirtų valandų tam, kad būtų atskaitytas mokestis, patiria Bendrijos teisei prieštaraujančią diskriminaciją. Be to, jis pridūrė, kad pagal Nyderlandų apmokestinimo tvarką leidžiama, kad verslininkai ne rezidentai, kaip antai F. Gielen, pasirinktų rezidentų apmokestinimo tvarką, pagal kurią įskaičiuojamos visos ir Nyderlanduose, ir kitose Europos Sąjungos valstybėse dirbtos valandos. Šis pasirinkimas gali pakoreguoti pirma nurodytą diskriminaciją, leisdamas jai išlikti suderinamai su EB sutartimi.

III — Prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo teisme

16. Atsižvelgdama į šalių argumentus ir generalinio advokato J. A. C. A. Overgaauw išvadą, *Hoge Raad* trečioji kolegija sustabdė bylos nagrinėjimą ir 2008 m. rugsėjo 12 d. Nutartimi pateikė prejudicinį klausimą Teisingumo Teismui:

„Ar EB 43 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis netrukdo taikyti valstybės narės mokesčių teisės nuostatos kitos valstybės narės piliečio (užsienio mokesčių mokėtojo) per pirmoje valstybėje narėje veikiančią įmonės buveinę gautam pelnui, jei ši nuostata, aiškinama ją tam tikru būdu, lemia EB 43 straipsniui prieštaraujantį nevienodą vietos ir užsienio mokesčių mokėtojų vertinimą, kai užsienio mokesčių mokėtojas turėjo galimybę pasirinkti vietos mokesčių mokėtojams taikomą vertinimą, kuria nepasinaudojo asmeniniais sumetimais?“

17. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje buvo užregistruotas 2008 m. spalio 6 dieną.

18. Rašytines pastabas pateikė F. Gielen, Nyderlandų, Vokietijos, Estijos, Švedijos ir Portugalijos vyriausybės bei Europos Komisija.

19. 2009 m. rugsėjo 17 d. vykusiame teismo posėdyje dalyvavę F. Gielen, Nyderlandų, Švedijos, Vokietijos, Portugalijos ir Estijos vyriausybių bei Europos Komisijos atstovai pateikė žodines pastabas.

IV — Priiartinumas

20. Portugalijos vyriausybė ir F. Gielen tvirtina, kad *Hoge Raad* pateikti klausimai yra hipotetinio pobūdžio ir priklauso tik nuo nacionalinės teisės išaiškavimo, o tai yra išimtinė valstybių narių teismų kompetencija.

21. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nagrinėjantys bylą nacionaliniai teismai privalo įvertinti, ar jų sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir nustatyti

pagal EB 234 straipsnį pateikiamų klausimų svarbą³. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad išskirtinėmis aplinkybėmis, siekdamas patikrinti savo kompetenciją, jis turi įvertinti sąlygas, kuriomis į jį kreipėsi nacionalinis teismas⁴. Taip yra tais atvejais, kai pateiktas klausimas visiškai hipotetinis⁵, nes bendradarbiavimas, kuriuo turi būti pagrįsta prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra, reikalauja, kad nacionalinis teismas savo ruožtu atsižvelgtų į Teisingumo Teismo funkciją padėti vykdyti teisingumą valstybėse narėse, o ne teikti patariamojo pobūdžio nuomones bendrais ar teoriniais klausimais⁶.

22. Kaip jau nurodžiau, *Hoge Raad* nagrinėja Nyderlandų teisės aktais reglamentuojamos pasirinkimo galimybės poveikį. F. Gielen pasirinko vieną iš jam prieinamų galimybių (skirtą ne rezidentams), atskleisdamas nepalankią padėtį, kurioje atsiduria, palyginti su Nyderlandų rezidentais. Nors

pareiškėjui siūloma alternatyva gali būti įvertinta tik „hipotetiškai“ taikant Nyderlandų teisės aktus, norint atlikti vienodo požiūrio įvertinimo testą reikia remtis atskaitos kriterijumi⁷. Kai vertinama diskriminacija kuri įtvirtinta teisės normoje, palyginimas atliekamas minėtą teisės normą lyginant su kitomis nuostatomis. Papildant pagrindimą, atskaitos kriterijus visuomet taikomas hipotetiškai, tačiau dėl to ginčas netampa „hipotetinis“.

23. Be to, nemanau, kad palyginimui tarp rezidentų ir ne rezidentų pagrįsti buvo panaudotas netinkamas atskaitos kriterijus. Tai susiję su vienodo požiūrio buvimo įvertinimu, kuris turi būti atliktas išgilinus į bylos esmę, todėl tai turi įtakos ne prejudicinio klausimo priimtinumui, o tik detaliam šio klausimo analizei.

24. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pateiktą prejudicinį klausimą pripažinti priimtiniu.

3 – 1992 m. liepos 16 d. Sprendimo *Meilicke* (C-83/91, Rink. p. I-4871) 23 punktas; 2004 m. kovo 18 d. Sprendimo *Siemens ir ARGE Telekom* (C-314/01, Rink. p. I-2549) 34 punktas; 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Mangold* (C-144/04, Rink. p. I-9981) 34 punktas; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lucchini* (C-119/05, Rink. p. I-6199) 43 punktas ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Trespa International* (C-248/07, Rink. p. I-8221) 32 punktas.

4 – 1981 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Foglia* (244/80, Rink. p. 3045) 21 punktas.

5 – 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *Preusen Elektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099) 39 punktas; 2002 m. sausio 22 d. Sprendimo *Canal Satélite Digital* (C-390/99, Rink. p. I-607) 19 punktas; 2004 m. vasario 5 d. Sprendimo *Schneider* (C-380/01, Rink. p. I-1389) 22 punktas; 2008 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gourmet Classic* (C-458/06, Rink. p. I-4207) 25 punktas.

6 – Minėto sprendimo *Foglia* 18 ir 20 punktai; 1983 m. vasario 3 d. Sprendimo *Robards* (149/82, Rink. p. 171) 19 punktas; minėto sprendimo *Meilicke* 64 punktas ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *ZF Zefeser* (C-62/06, Rink. p. I-11995) 15 punktas.

7 – T. Tridimas „The General Principles of EU Law“, 2-asis leidimas, Oksfordas, Oxford University Press, 2006, p. 81–83.

V — Prejudicinio klausimo vertinimas

nepadarė laisva valia, todėl nepatyrė jokios diskriminacijos dėl aptariamo teisės akto; jis patyrė nevienodą požiūrį todėl, kad pats tai pasirinko.

25. Šį vertinimą reikia atlikti dviem etapais.

26. Visų pirma F. Gielen teigia, kad tai, jog Vokietijoje išdirbtų valandų negalima įskaičiuoti norint atlikti atskaitymą iš Nyderlandų pajamų mokesčio bazės, yra apribojimas, Nyderlanduose taikomas tik ne rezidentams, pasirinkusiems jiems skirtą apmokestinimo tvarką. Valstybės, pateikusios savo pastabas šioje prejudicinėje procedūroje, Komisija ir F. Gielen šiuo klausimu pateikė priešingas nuomones.

27. Antra, *Hoge Raad* abejonės yra susijusios su Nyderlandų vyriausybės pateiktu paaiškinimu. Savarankiškai dirbantys asmenys, kurie nėra Nyderlandų rezidentai, tačiau gauna pajamų šioje valstybėje, gali pasirinkti rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką. Todėl F. Gielen galėjo pasirinkti antrąjį apmokestinimo variantą ir įskaičiuoti Vokietijoje išdirbtas valandas. Tačiau jis to

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas neabejoja, kad ginčijamas atskaitymas ne rezidentams Nyderlanduose yra diskriminuojančio pobūdžio ir prieštarauja EB 43 straipsniui. Jeigu Teisingumo Teismas sutiktų su šia prielaida, jis nagrinėtų tik minėto Pajamų mokesčio įstatymo suteikiamos pasirinkimo galimybės poveikį. Tačiau ne visi šios prejudicinės procedūros dalyviai sutinka su *Hoge Raad* teiginiu. Ir, kaip teisingai nurodo Vokietijos vyriausybė, jeigu užsienyje dirbtų valandų įskaičiavimo apribojimas atitiktų Bendrijos teisę, nebūtų prasmės priimti sprendimą dėl aptariamų mokesčių teisės aktu nustatytos pasirinkimo galimybės.

29. Apibendrinant reikia išsiaiškinti, ar Nyderlanduose galiojanti atskaitymo savarankiškai dirbantiems ne rezidentams sistema yra suderinama su EB 43 straipsniu. Jeigu atsakymas bus neigiamas, reikės detaliau išnagrinėti Pajamų mokesčio įstatymu numatytą pasirinkimo galimybę, kuri leidžia ne rezidentams pasirinkti rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką.

A — *Savarankiškai dirbantiems asmenims taikomas atskaitymas ir valandų skaičiavimo, taikomo ne rezidentams, diskriminacinis pobūdis*

ne rezidento asmeninis gebėjimas mokėti mokesčius, apskaičiuojamas įvertinant visas jo pajamas ir atsižvelgiant į asmeninę bei šeiminių padėtį, yra geriausiai įvertinamas ten, kur yra jo asmeninių ir ekonominių interesų centras¹². Dažniausiai ši vieta atitinka įprastą gyvenamąją vietą.

30. Vadovaujantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, vienodo vertinimo taisyklės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokias kitas paslėptas diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas⁸. Todėl ar tiesiogiai, ar netiesiogiai, diskriminacija gali būti ir panašių situacijų reglamentavimas skirtingomis normomis, ir tos pačios normos taikymas skirtingoms situacijoms⁹.

32. Dėl šio teiginio Teisingumo Teismas pripažino, kad net jeigu valstybė narė neleidžia ne rezidentui naudotis kai kuriomis mokesčių lengvatomis, kurias suteikia rezidentams, tai nėra diskriminacija, nes šios dvi mokesčių mokėtojų kategorijos nėra atsidūrusios panašioje situacijoje¹³.

31. Nuo sprendimo *Schumacker* priėmimo¹⁰ Teisingumo Teismas pabrėžia, kad tiesioginių mokesčių klausimu rezidentų ir ne rezidentų padėtis nėra vienoda¹¹. Pajamos, kurias valstybės teritorijoje gauna ne rezidentas, paprastai yra tik dalis jo bendrų pajamų, kurių didžiąją dalį jis gauna savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje. Be to,

33. Išdėstyti teiginiai nesuteikia valstybėms narėms visiškos veiksmų laisvės ir neleidžia nustatyti atvirai diskriminuojančios mokesčių mokėtojus ne rezidentus tvarkos. Greičiau, atvirkščiai, *Schumacker* doktrina buvo siekta išvengti nacionalinių priemonių, kuriomis būtų skirtingai traktuojami ne

8 – 1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu* (152/73, Rink. p. 153) 11 punktas; 1991 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Le Manoir* (C-27/91, Rink. p. I-5531) 10 punktas; 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493) 16 punktas ir 1997 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Meints* (C-57/96, Rink. p. I-6689) 44 punktas.

9 – Minėto 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx* 17 punktas; 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Lease Plan* (C-390/96, Rink. p. I-2553) 34 punktas; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją* (C-156/98, Rink. p. I-6857) 84 punktas; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107) 46 punktas.

10 – 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas (C-279/93, Rink. p. I-225).

11 – Minėto sprendimo *Schumacker* 31 punktas; 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793) 49 punktas ir 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen* (C-520/04, Rink. p. I-10685) 26 punktas.

12 – Minėto sprendimo *Schumacker* 31 ir 32 punktai; 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451) 22 punktas; 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Zurstrassen* (C-87/99, Rink. p. I-3337) 21 punktas; 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933) 43 punktas; 2004 m. liepos 1 d. Sprendimo *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443) 15 punktas; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn* (C-346/04, Rink. p. I-6137) 20 punktas ir 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Meindl* (C-329/05, Rink. p. I-1107) 23 punktas.

13 – Minėto sprendimo *Schumacker* 33 punktas.

rezidentai, atsidūrę panašiose kaip rezidentai situacijose¹⁴. Šiuo atžvilgiu *Schumacker* byla atrodo labai reikšminga, nes susijusi su Belgijos piliečiu, gyvenančiu Belgijoje, kuris gavo didžiąją dalį savo pajamų Vokietijoje. Teisingumo Teismas pripažino, kad dėl to, jog R. Schumacker buvo panašioje situacijoje kaip Vokietijoje gyvenantis darbuotojas, ir kadangi nebuvo galima įvertinti jo asmeninės ir šeiminės padėties, jis patyrė diskriminaciją. Tokiu pagrindimu vadovautasi ir byloje *Wielockx, Gschwind* ar *Meindl*¹⁵.

veiklą, susijusią su mokesčių mokėtojų asmenine padėtimi¹⁷. Dėl šio skirtumo aišku, kad valstybės narės turi mažesnę manevro laisvę, kai proteguojama tam tikra ekonominės veiklos rūšis, neatsižvelgiant į asmeninę ją besiverčiančių asmenų padėtį. Nepaisant to, teismo praktika užtikrina, kad būtų išsaugotas kiekvienos šalies fiskalinis suverenumas, kai kliūtis susijusi su pasikartojančia asmenine mokesčių mokėtojo padėtimi, tai yra tuo, ką turi įvertinti kiekviena valdžios institucija, taikydama su teritorija susijusius kriterijus. Šis įvertinimas, nors jį atliekant susiduriama su sunkumais¹⁸, turi savo logiką, nes kiekviena valstybė išsaugo savo kompetenciją mokesčių srityje, ir Teisingumo Teismas nenori kištis į tokį subtilų dalyką, kuris turi tiesioginį poveikį valstybių narių išdams¹⁹.

34. Remiantis šia teismo praktika daroma išvada, kad nelygybė tampa teisėta tada, kai pastebimai skiriasi asmeninė ir šeiminė rezidentų ir ne rezidentų padėtis. O diskriminacija tampa neteisėta, kai skirtumas susijęs su atskaitymais, tiesiogiai susijusiais su veikla, už kurią buvo gautos apmokestinamosios pajamos¹⁶. Atvirksčiai, Teisingumo Teismas pripažįsta nacionalinės mokesčių teisės normas, kurios per fiskalinę politiką skatina, premijuoja ar baudžia bet kokią ekonominę

35. Gali būti, kad atskaitymu, numatytu Nyderlandų Pajamų mokesčio įstatymo 3.74 straipsnyje, sieks pasinaudoti ir ne rezidentai, ir rezidentai. Ne rezidentai turi būti išdirbę Nyderlanduose ne mažiau negu 1225 valandas per metus, o rezidentai turi

14 – Savo išvadoje minėtame sprendime *Gschwind* pakartojau šią mintį, 42 punkte pridurdamas, kad sprendimu *Schumacker* „nebuvo siekiama atsisakyti visuotinai pripažinto tarptautinės mokesčių teisės principo, perkelti į valstybių narių teisę pasinaudojant EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos modeliu, kad rezidavimo valstybė turi kompleksiskai apmokestinti mokesčių mokėtoją, atsižvelgdama į su jo asmenine ir šeimine situacija susijusius veiksnius“.

15 – Minėti sprendimai.

16 – 1990 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Biehl* (C-175/88, Rink. p. I-1779) 16 punktas; minėto sprendimo *Schumacker* 36 punktas; taip pat minėto sprendimo *Gerritse* 27 ir 28 punktai; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, Rink. p. I-9461) 42 punktas; 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Ecuestre da Lezíria Grande Lda* (C-345/04, Rink. p. I-1425) 23 punktas ir 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, Rink. p. I-6845) 50 punktas.

17 – Teismo praktika, minėta ankstesnėje išnašoje, ir V. Almendral „La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional“, EUI Working Papers LAW 2008/25, p. 17–21 ir 23–26.

18 – Kaip pabrėžia V. Almendral minėto veikalo p. 21, teismo praktika lieka neaiški, jeigu su pajamomis susijęs atskaitymas objektyviai neatskiriamas nuo su asmeniu susijusio atskaitymo (kadangi Teisingumo Teismas nenori ar negali to padaryti).

19 – Teisingumo Teismas pripažino valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, atsižvelgdamas į Bendrijos teisę. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471) 19 punktas; 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr* (C-294/97, Rink. p. I-7447) 32 punktas; 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641) 15 punktas; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619) 19 punktas ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837) 29 punktas.

įskaičiuoti ne tik minėtoje valstybėje, bet ir užsienyje išdirbtas valandas. Yra aiškus požiūrio skirtumas, kurį Nyderlandų vyriausybė pripažįsta. Tačiau kai kurios valstybės atsako suvienodinti ne rezidentų ir rezidentų padėtį teigdamos, kad diskriminacija yra suderinama su EB 43 straipsniu.

36. Aš su tokiu požiūriu nesutinku.

37. Ginčijamu atskaitymu siekiama tikslo, kurį šioje byloje Nyderlandai apibūdino taip: kad savarankiškai dirbančių darbuotojų pajamų apmokestinimas būtų taikomas tiems, kuriems tai yra pagrindinė veikla²⁰. Nyderlandų mokesčių įstatymuose buvo parengta apmokestinimo tvarka savarankiškai dirbantiems asmenims, pagal kurią atlyginama tiems, kurie deda daug pastangų, versdamiesi verslu; tam tikslui reikalaujama viršyti nustatytą valandų ribą.

38. Ne rezidentas, kuris yra savarankiškai dirbantis asmuo Nyderlanduose, kur moka mokesčius, turi išdirbti minimalų valandų skaičių tam, kad galėtų reikalauti Pajamų mokesčio įstatymo 3.74 straipsnyje numatyto

20 – Tai vykstant teismo posėdžiui patvirtino Nyderlandų vyriausybės atstovas.

atskaitymo. Be to, jis turi išdirbti tokį valandų skaičių, kad įrodytų, jog pagrindinė jo veikla yra verslas²¹. Kaip teisingai nurodė Komisija savo pastabose, Nyderlandų teisės aktais nustatyto valandų skaičiaus reikalavimu nebandoma nustatyti sąlygų mokesčių mokėtojo asmeninei ar šeiminei padėčiai arba ją įvertinti, o tik siekiama įsitikinti, kad tie, kurie verčiasi tam tikra veikla (šiuo atveju yra savarankiškai dirbantys asmenys), neapgaudinėja²². Kadangi reikalaujama, kad nustatytas laikas būtų išdirbtas Nyderlanduose, nacionalinės teisės aktu nepadedama išsiaiškinti, kokios rūšies veikla verčiamasi.

39. Pajamų mokesčio įstatymo 3.74 straipsnis susijęs su apmokestinamųjų pajamų pobūdžiu, o ne su apmokestinamojo asmens asmenine ar šeimine padėtimi, todėl savarankiškai dirbančio ne rezidento padėtis yra palyginama su savarankiškai dirbančio rezidento padėtimi, bent jau kiek tai susiję su minėtu teisės aktu nustatyto mokesčio atskaitymu iš mokesčio bazės.

40. Todėl manau, kad Nyderlandai diskriminuoja savarankiškai dirbančius ne rezidentus,

21 – F. Gielen remiasi *Hoge Raad* generalinio advokato išvada pagrindinėje byloje, kurios 6.2.3 punkte konstatuojama, kad „laiko kriterijus negali būti atskirtas nuo lengvatos, suteikiamos savarankiškai dirbantiems asmenims <...>. Iš esmės iš įstatymo atsiradimo aplinkybių matyti, jog laiko kriterijaus tikslas yra neleisti, kad „netikri“ verslininkai gautų naudos iš savarankiškai dirbantiems asmenims suteikiamų lengvatų arba, kitaip tariant, kad tik „tikrieji“ verslininkai pasinaudotų teise gauti įstatymu numatytus mokesčio atskaitymus“.

22 – Komisijos pastabų 10 punktus.

neleisdami (priešingai negu rezidentams) įskaityti kitoje valstybėje išdirbtą laiką tam, kad pabrėžtų savo ekonominės veiklos svarbą.

minčiai pritaria Nyderlandų vyriausybė, Švedijos vyriausybė ir F. Gielen. Tačiau nuomonės išsiskiria, kai vertinamas pagrindinis šios bylos klausimas, susijęs su galimybe, kuri suteikiama Nyderlandų teisės aktais, būti apmokestinamiems rezidentams taikoma tvarka ir nepatirti diskriminacinio požiūrio, dėl kurio skundžiamasi.

41. Tokiomis aplinkybėmis reikia išsiaiškinti, ar diskriminacija yra pagrįsta, nes mokesčių mokėtojas ne rezidentas galėjo savanoriškai pasirinkti rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką.

42. Čia slypi šio prejudicinio klausimo Gordijaus mazgas.

44. Šiuo klausimu visos valstybės, kurios pateikė pastabas, sutartinai gina vadinamąją „neutralizavimo tezę“, pagal kurią apmokestinimo tvarkos pasirinkimas leidžia mokesčių mokėtojui pasverti kiekvienos tvarkos privalumus ir trūkumus. Jeigu jis pasirenka diskriminuojančią tvarką, kurios išvengtų pasirinkdamas alternatyvų variantą, nėra priežasties skųsti atsirandančios nelygybės. Tokį patį požiūrį pagrindinėje byloje išsakė *Hoge Raad* generalinis advokatas.

B — *Pasirenkama ne rezidentų apmokestinimo tvarka ir jos, kaip diskriminacijos neutralizavimo mechanizmo, funkcija*

43. Kaip nurodžiau, *Hoge Raad* laikosi nuomonės, kad Pajamų mokesčio įstatymu savarankiškai dirbantiems asmenims numatytais atskaitymais sukuriama diskriminacija. Šiai

45. F. Gielen ir Komisija laikosi priešingos nuomonės dėl to, kaip atsakyti į prejudicinį klausimą, be kita ko, atkreipdami dėmesį į administracinę našta, kuri tenka savarankiškai dirbančiam ne rezidentui pasirinkus rezidentams skirtą apmokestinimo tvarką.

1. Pasirinkimo galimybė kaip neteisėtumo įteisavimo priemonė

46. Šioje byloje iškyla subtili problema, susijusi su lygybės principu. Vertindamas abstrakčiai, *Hoge Raad* Teisingumo Teismo klausia, ar neteisėta diskriminacija gali tapti teisėta, jeigu ją laisva valia pasirenka nukentėjęs asmuo. Ši dilema įgyja ypatingą reikšmę mokesčių srityje, kur mokesčių mokėtojui dažnai yra siūlomos įvairios apmokestinimo formos, kuriose kai kuriais atvejais būna nenaudingų elementų²³.

47. Asmens, kuris diskriminuojamas teisės aktu, padėtis nėra panaši į padėtį asmens, kuris patiria asmeninę arba faktinę diskriminaciją. Kai įstatymų leidėjas ar valstybinė institucija kuria bendrą teisės sistemą, jie įvertina labai platų galimybių spektrą ir turi labai didelę diskreciją. O asmuo, priimančias individualų sprendimą arba atliekantis praktinį veiksma, paprastai remiasi labiau apibrėžta ir konkretesne teisine sistema. Todėl įstatymų leidėjui suteikiama didesnė galia, ir iš tokio jam suteikto pasirinkimo galimybių

spektro diskriminacija gali kilti tik ypač sunkiomis aplinkybėmis²⁴. Skirtingas vertinimas kyla iš paties reglamentavimo, nes paprastai teisės aktas taikomas tam tikriems, o ne visiems asmenims²⁵. Toks išskyrimas savaime nepažeidžia lygybės principo, kaip ir tvarka, numatanti keletą pasirinkimo galimybių, taigi ir skirtingą teisinę padėtį.

48. Šioje prejudicinėje procedūroje dalyvaujančios valstybės laikosi nuomonės, kad asmuo, laisva valia pasirinkęs, kad jam būtų pritaikyta atitinkama teisės norma, negali vėliau jos apskųsti. Todėl kai teisės aktais kam nors suteikiama teisė rinktis iš kelių normų, tarp kurių viena yra diskriminuojanti, ši galimybė atkuria lygybės principą. Kitaip tariant, jeigu asmuo diskriminuojamas atsidūręs situacijoje, su kuria be išlygų sutiko, tai atliktas pasirinkimas neutralizuoja nevienodą

23 – J. Wouters „The Principle of Non-discrimination in European Community Law“, *European Community Tax Review*, Nr. 2, 1999, p. 102; C. Peters ir M. Snellaars „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses“, *European Community Tax Review*, Nr. 1, 2001, p. 13 ir A. Zalasinski „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*, t. 37, Nr. 5, p. 283.

24 – Tai Teisingumo Teismas pripažino jau ankstyvojoje savo praktikoje. Be kita ko, žr. 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją* (C-280/93, Rink. p. I-4973) 89 ir 90 punktus; 1996 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (C-84/94, Rink. p. I-5755) 58 punktą; 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *Safety Hi-Tech* (C-284/95, Rink. p. I-4301) 37 punktą ir Sprendimo *Bettati* (C-341/95, Rink. p. I-4355) 35 punktą; 1998 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (C-150/94, Rink. p. I-7235) 53 punktą; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *SAM Schiffahrt ir Stapf* (C-248/95 ir C-249/95, Rink. p. I-4475); 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Graikija prieš Komisiją* (C-86/03, Rink. p. I-10979) 88 punktą ir 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique, Lorraine ir kt.* (C-127/07, Rink. p. I-9895) 57 punktą.

25 – Kaip išvadoje minėtoje byloje *Arcelor* rašo generalinis advokatas M. Poiares Maduro, „dėl paties savo pobūdžio teisinis eksperimentas sukelia sunkumų lygybės principo atžvilgiu“ (46 punktas). Taip pat žr. F. Rubio Llorente „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad“, *La forma del poder*, CEPC, Madridas, 1997, p. 642.

požiūrį į jį. Todėl įstatymų leidėjui pakaktų kam nors suteikti tam tikrą diskreciją, kad vėliau galėtų visiškai nebaudžiamas priimti jo atžvilgiu atvirai diskriminuojančias teisės aktų nuostatas.

skūstis diskriminuojančiu požiūriu ir dėl to reikalauti panašaus mokesčio apskaičiavimo. Todėl kai asmuo pasirenka vieną iš galimybių, kurių viena yra teisėta, o kita – neteisėta, pats pasirinkimas nepaverčia diskriminacijos teisėta.

49. Nepritardamas tiems, kurie teigia, kad pasirinkimas turi neutralizuojantį poveikį, manau, kad *Hoge Raad* kilusios abejonės turėtų būti sprendžiamos labiau abstrakčiai ir tai, neatsižvelgiant į šios bylos ypatumus, padėtų išspręsti iškeltą klausimą.

50. Valstybių pagrindimas paremtas klaidinga prielaida, kad reikia rinktis iš dviejų galimybių, iš kurių viena teisėta, o kita neteisėta.

52. Paneigdama šį teiginį Portugalijos vyriausybė remiasi lotyniška patarle *venire contra factum proprium*, atspindinčia savo veiksmų padarinių principą. Tačiau reikia pabrėžti, kad minėta patarlė visuomet būdavo naudojama teisėtumo kontekste. Jeigu nėra pripažįstama lygybė esant neteisėtumui, taip pat neturi būti suteikta juridinė vertė teisę pažeidžiantiems asmens veiksams, nes taip būtų įteisinamas neteisėtas veiksmas, o teisinėje sistemoje tai nepriimtina.

51. Anot gerai žinomos patarlės, esant neteisėtumui nėra nelygybės²⁶. Pavyzdžiui, jeigu mokesčių administratorius padaro klaidą ir apskaičiuoja bendrovei mažesnę mokestį, negu ji turėtų mokėti, konkurentės negali

53. Be to, pasirinkimo galimybė suteikiama visiems savarankiškai dirbantiems verslininkams, Nyderlandai nemini kitų papildomų reikalavimų norint pasirinkti šį mechanizmą. Tokiomis aplinkybėmis dar sunkiau pripažinti šios bendros, besąlyginės ir atviros bet kuriam verslininkui pasirinkimo galimybės, kai neatsižvelgiama į atskirų savarankiškai

26 – A. García Prats „Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario“, Tecnos, Madridas, 1998, p. 222–224.

dirbančių verslininkų kategorijų ypatumus, neutralizuojantį poveikį²⁷.

56. Toliau reikia išnagrinėti šiuos teiginius.

54. Šioje stadijoje teismui pateiktą prejudicinį klausimą jau būtų galima laikyti išspręstu. Tačiau tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas manys, kad tokia galimybė įteisina diskriminaciją ir padaro ją teisėtą, išnagrinėsiu, ar užsienio rezidentų, kurie pasinaudoja tokia galimybe, padėtis yra palyginama su tikrųjų Nyderlandų rezidentų padėtimi.

a) Administravimo išlaidos

57. Komisija ir F. Gielen mini pajamų mokesčio deklaravimo pagal rezidentams skirtą tvarką administravimo išlaidas.

2. Pasirinkus rezidentams skirtą apmokestinimo tvarką mokesčių mokėtojui kylantys padariniai

55. Nyderlandų vyriausybės teigimu, jeigu F. Gielen būtų pasirinkęs rezidentams skirtą apmokestinimo tvarką, jo mokesstinė skola būtų prilyginta asmens, kurio faktinė nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčių mokėjimo tikslais yra Nyderlandai, mokesčiai skolai. F. Gielen atstovas nepritaria šiai nuomonei ir pastebi, kad yra aiškių administravimo ir apmokestinimo skirtumų, kurie galimybę pasirinkti sumažina iki dirbtinės alternatyvos.

58. Ši nuoroda taikytina daugumos valstybių narių mokesčių sistemoms, nes egzistuoja principas, plačiai įtvirtintas tarptautinėje mokesčių teisėje, pagal kurį kiekvienai valstybei priklauso apmokestinti pajamas, gautas jos teritorijoje (teritoriškumo principas), o ši nuostata įgyvendinama suteikiant apmokestinimo kompetenciją ir rezidavimo valstybei (apmokestinimas rezidavimo valstybėje), ir valstybei tos vietos, kurioje vykdoma apmokestinamoji veikla (apmokestinimas pajamų šaltinio valstybėje)²⁸. Pirmoji valstybė yra ta vieta, kur lengviausia įvertinti asmeninį gebėjimą mokėti mokesčius ir kur reikalaujama, kad mokesčių mokėtojas deklaruotų visas savo pajamas, nepaisant to, kad vėliau pritaikomi koregavimo mechanizmai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (mokesčio prie šaltinio principas). Antrojoje, kadangi

27 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvados, 2009 m. kovo 18 d. pateiktos byloje *HSBC Holdings* (2009 m. spalio 1 d. Sprendimas, C-569/07, Rink. p. I-9047), 71 ir 72 punktus.

28 – P. Pistone „The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions“, Kluwer, Haga, Londonas, Niujorkas, 2002, p. 197–200.

jai nežinoma individuali mokesčių mokėtojo padėtis, deklaruojamos ir apmokestinamos tik joje gautos pajamos.

59. Atrodo akivaizdu, kad pirmuoju atveju iš mokesčių mokėtojo mokesčių administratorius pareikalauja daugiau įrodymų.

60. Remdamasis šia prielaida F. Gielen galėtų sutikti su rezidentui taikoma apmokestinimo tvarka Nyderlanduose pagal Nyderlandų įstatymų leidėjo sukurtą fikciją, nors tai jo neatleistų nuo prievolės kaip rezidentui (šį kartą – Vokietijos) deklaruoti pajamas Vokietijoje. Vadinas, dėl to, kad F. Gielen gyvena Vokietijoje, ten jis turi deklaruoti visas savo pajamas. Būtent taip atsiktų ir Nyderlanduose, jeigu pagal Nyderlandų pajamų mokesčio įstatymą jis pasirinktų rezidento statusą. Deklaravus pajamas skirtingose valstybėse, kiekvienoje iš jų būtų atliktas atitinkamas perskaičiavimas, vadovaujantis teritoriškumo principu.

61. Dėl savarankiškai dirbančių asmenų rezidentų apmokestinimo tvarkos mokesčių mokėtojas ne rezidentas patiria papildomų išlaidų, kurių mokesčių mokėtojas

rezidentas gali nepatirti. Asmuo, reziduojantis Nyderlanduose, tik vieną kartą deklaruoja visas savo pajamas, o užsienyje moka mokesčius už ten uždirbtas pajamas, tačiau toks mokesčių mokėtojas, kaip antai F. Gielen turėtų deklaruoti visas savo pajamas dviejose valstybėse narėse, priderindamas savo apskaitos standartus prie dviejų valstybių nacionalinių sistemų ir padengdamas abiejų mokesčių administratorių, kurie, be to, vartoja skirtingas kalbas, administravimo išlaidas²⁹. Paaaiškėja, kad tokiam mokesčių skolininkui, kaip antai F. Gielen, kuris negyvena Nyderlanduose, sudaromos ne tokios pačios sąlygos kaip asmeniui, mokančiam mokesčius ir gyvenančiam toje valstybėje.

62. Teisingumo Teismas pademonstravo griežtumą vertindamas administracinę naštą, kurią valstybė narė uždeda mokesčių mokėtojams ne rezidentams. Pavojus, kurį šios priemonės kelia tinkamai funkcionuoti vidaus rinkai, paskatino teismus savo praktikoje numanomai pripažinti, kad ne rezidente pareiga laikytis valstybės, kurioje gauna pajamas, apskaitos standartų gali sukurti EB 43 straipsniui prieštaraujancias kliūtis³⁰.

29 – Dėl kalbų klausimo teismo posėdyje Nyderlandų vyriausybės atstovė pripažino, kad jos valstybės mokesčių administratorius priims dokumentus ir pranešimus „dažnai vartojamomis kalbomis“, kurios nėra olandų kalba, tačiau tik neoficialiai ir be jokių teisinių garantijų. Šiuo klausimu atstovė nepateikė jokios informacijos apie tikrą situaciją asmens, kuris turi kreiptis į Nyderlandų valdžios institucijas ne olandų kalba. Nepaisant to, F. Gielen atstovas pareiškė Teisingumo Teismui, kad Nyderlanduose asmuo, besikreipiantis į mokesčių administratorių, turi tai daryti oficialiąja tos valstybės kalba, ir tai man atrodo labiau tikėtina.

30 – Minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 25 punktas.

63. Tačiau šioje byloje nenagrinėjama, ar administracinė našta, kuri atsiranda dėl Pajamų mokesčio įstatymo 2.5 straipsnyje numatytos galimybės, pažeidžia judėjimo laisvę. Toks įvertinimas tik įrodo, kad, nepaisant to, jog savarankiškai dirbantis ne rezidentas gali mokėti mokesčius pagal rezidentams skirtą tvarką, jis negauna tokių pačių lengvatų. Taip pareiškė ir F. Gielen, ir Komisija, nors nesulaukė pakankamo atsakymo nei Nyderlandų, nei kitų valstybių narių rašytinėse ar žodinėse pastabose.

didesnių pajamų ir sudaro 2984 eurus. Tuo skaičiavimas nesibaigia, nes F. Gielen galėtų atskaičiuoti iš mokesčio bazės tik sumą, proporcingą Nyderlanduose gautam pelniui.

65. Kaip teigia pareiškėjo atstovas, norint apskaičiuoti galutinę atskaitymo sumą Nyderlanduose gautas pajamas reikia padalyti iš visų pajamų, o rezultatą padauginti iš taikomos atskaitomos sumos. Išreikšti skaičiais šie veiksmai atrodo taip:

b) Mokestinės skolos dydis

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

64. Teismo posėdyje nagrinėjant šį prejudicinį klausimą, Nyderlandų vyriausybė dar kartą pareiškė, kad pajamos, kurios sudaro mokesčio bazę pagal rezidentų apmokestinimo tvarką, siekiant pritaikyti atitinkamą Įstatymo 2.5 straipsnyje numatytą atskaitymą, yra visos apmokestinamojo asmens pajamos, o tai reiškia, kad F. Gielen tuo atveju, jeigu būtų pasirinkęs rezidentų apmokestinimo tvarką, būtų deklaravęs ne 11 577 eurus, uždirbtus Nyderlanduose, bet 88 849 eurus, uždirbtus per metus abiejose buveinėse, esančiose Nyderlanduose ir Vokietijoje. Todėl jam priklausantis atskaitymas skaičiuojamas nuo

66. Nepaisant to, kaip nurodo F. Gielen, nuo visų pajamų, neatsižvelgiant į tai, ar jas gavo Nyderlanduose, ar užsienyje, mokesčių mokantis Nyderlandų rezidentas proporcingai neperskaičiuoja atskaitomos sumos, tačiau iš mokesčio bazės atima visą sumą. Šią diskriminaciją patvirtina tai, kad F. Gielen net ir tuo atveju, jeigu mokėtų mokesčius pagal rezidentui taikomą tvarką, turėtų mokėti mokesčius tik nuo Nyderlanduose gautų pajamų, todėl proporcingas perskaičiavimas naudojamas tam, kad mokesčių mokėtojas ne rezidentas neatsidurtų palankesnėje padėtyje negu tikrieji rezidentai.

67. Nyderlandų vyriausybė teismo posėdyje pateikė alternatyvų skaičiavimo metodą, pagal kurį tikram rezidentui ir ne rezidentui, pasirinkusiam rezidentui skirtą apmokestinimo tvarką, taikomi mokesčio atskaitymai yra vienodi. Ir nors F. Gielen atstovas laikėsi nuomonės, kad šis metodas nėra teisingas ir kad galutinis finansinis rezultatas abiem apmokestinamiesiems asmenims yra skirtingas, Teisingumo Teismas neturi pakankamai įrodymų, kad galėtų išspręsti šį ginčą, nes jis neturi kištis į Nyderlandų mokesčių teisėtumo priežiūrą: tai smarkiai viršija jo kompetencijos ribas.

būtų vienoda, skirtusi vieniems ir kitiems mokesčių mokėtojams taikomos normos. Be to, kaip teigė Komisija ir kaip nurodžiau šios išvados 57–63 punktuose, kadangi reikia pateikti dvi visų pajamų deklaracijas, vieną Nyderlanduose, kitą Vokietijoje, tai yra sunki našta, juo labiau dėl to, kad Nyderlanduose gautos pajamos yra nedidelės. Todėl nurodyta diskriminacija, kurią nagrinėjau šios išvados 30–42 punktuose, nepanaikinta, nes mokesčių mokėtojas ne rezidentas nėra prilygintas rezidentui net ir tuo atveju, kai pasirenka pastarajam skirtą apmokestinimo tvarką.

68. Todėl manau, kad prašymą priimti pre-judicinį sprendimą pateikęs teismas turi pats įvertinti, ar mokestinės skolos suma abiem atvejais yra vienoda.

c) Tarpinė išvada

69. Nepaisant aprašyto neaiškumo, sunku įsivaizduoti, kad situacijas galima būtų sulyginti.

70. Kaip teismo posėdyje aiškino Nyderlandų vyriausybės atstovė, net jeigu mokestinė skola

71. Užsienio mokesčių mokėtojas, pasirinkęs būti apmokestinamas pagal rezidentams skirtą tvarką, neatsiduria tokioje pačioje padėtyje, kaip antai vietiniai mokesčių mokėtojai. Toks homogeniškumo nebuvimas neleidžia tvirtinti, kad Pajamų mokesčio įstatymo 2.5 straipsnyje numatyta galimybė neutralizuoja neteisėtą diskriminaciją, susijusią su viena iš alternatyvų. Šis teiginys patvirtinamas, jeigu į jį žiūrima platesniu

aspektu, ypač remiantis Teisingumo Teismo praktika.

3. Apmokestinimo pasirinkimo galimybė ir sprendimas *Schumacker*

72. Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad Nyderlandų pajamų mokeskis, kuriame numatyta galimybė rinktis tarp rezidentams ir ne rezidentams taikomos tvarkos, atitinka sprendimą *Schumacker* netgi viršijant jame keliamus reikalavimus³¹.

73. Nesutinku su šia mintimi, kuri paremta neteisingu nurodyto sprendimo aiškinimu.

74. Minėtame sprendime teigiama, kad tuo atveju, kai ne rezidentas negauna didelių

pajamų savo rezidavimo valstybėje ir gauna didžiąją dalį savo pajamų iš veiklos, kurią vykdo kitoje valstybėje, tokios pajamos toje valstybėje, kurioje jis buvo pasamdytas, negali būti apmokestintos didesniais mokesčiais negu tokias pačias funkcijas vykdančio rezidento pajamos. Taigi minėtas sprendimas yra pagrįstas palyginimu, nes asmuo, kuris praktiškai išimtinai dirba užsienio valstybėje, kurioje negyvena, darbdavio valstybėje turi būti vertinamas taip pat, kaip rezidentas. Kai galimas toks sulyginimas, pagal priimančios valstybės mokesčių sistemą turi būti atsižvelgiama į darbuotojo ne rezidento asmeninę ir šeiminių padėtį, ypač kai į šias aplinkybes neatsižvelgiama ir jo rezidavimo valstybėje³².

75. Negalima remtis sprendimu *Schumacker* tam, kad būtų pateisinta tokia diskriminacija, kokią patyrė F. Gielen. Minėtas sprendimas turi specifinę taikymo sritį, kuri nesutampa su mūsų bylos, ir jame nagrinėjami tam tikri kriterijai, tai yra darbuotojo, kurio asmeninė ir šeiminių situacija nėra įvertinama, kurie atitolina jį nuo čia nagrinėjamo klausimo. Todėl negalima teigti, kaip tai daro Nyderlandai, kad Pajamų mokesčio 2.5 straipsniu suteikiama didesnė apsauga nei ta, kuri suteikiama sprendimu *Schumacker*.

31 – Tokia pati Nyderlandų vyriausybės pozicija atspindi F. Gielen pastabose, kuriose primenama, kad Pajamų mokesčio įstatymo parengiamieji darbai parlamente turi analogišką priežastį: sprendimo *Schumacker* vykdymas ir palankesnio negu išnagrinėtas minėtame sprendime apmokestinimo režimo ne rezidentams suteikimas [*MvT Kamerstukken* (parlamento dokumentai) II 1998/99, Nr. 3, p. 79 ir 80 (citata iš F. Gielen pastabų, p. 11)].

32 – K. Lenaerts ir L. Bernardeau „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, Nr. 1 ir 2, 2007, p. 77–80.

76. Be to, maksimalistinis sprendimo *Schumacker* taikymas, kurį gina Nyderlandai, sukeltų neigiamų padarinių. Tai patvirtina ginčas šioje byloje. Taip pat nereikia leisti, kad nustatydamas apmokestinimo tvarkas, kurias gali pasirinkti ne rezidentai, valstybė galėtų įteisinti bet kokią, jos manymu, reikalingą diskriminaciją, žinodama, kad pasirinkimo galimybė neutralizuoja nevienodą požiūrį. Jeigu Teisingumo Teismas pritartų Nyderlandų vyriausybės teiginiui, turėtų būti imtasi apsaugos priemonių, kad būtų sustabdytas nustatytos ne rezidentų diskriminacijos plitimas ir ji būtų sumažinta iki griežtai apibrėžtos ribos. Kadangi sunku sukurti tokias apsaugos priemones, esu linkęs nepritarti teiginiui, kad aptariamai alternatyvai būtų galima pritari.

4. Galutinės pastabos

77. Nenoriu užbaigti šios išvados nepaminėdamas, kad šioje byloje neginčijama galimybė pasirinkti, suteikta Pajamų mokesčio įstatymo 2.5 straipsniu. Nepaisant to, kas išdėstyta, reikia pabrėžti, jog nurodyti vertinimai pateikti tam, kad būtų įvertintas pasirinkimo

galimybės neutralizuojantis poveikis nerezidentų diskriminacijos atžvilgiu.

78. Reikia pabrėžti šią atsargumo priemonę, nes Nyderlanduose įgyvendinta sistema turi aiškių privalumų³³. Ekspertų teigimu, leidimas mokesčių mokėtojui mokėti mokesčius nuo visų jo pajamų ir rezidavimo valstybėje, ir pajamų šaltinio valstybėje gali būti efektyviausias, ypač fizinių asmenų transnacionalinio apmokestinimo atvejais³⁴. Atsižvelgiant į įvairius valstybėse narėse taikomus apmokestinimo modelius, Nyderlandų sistema turi teigiamų elementų, dėl kurių neabejoju. Taip pat nesiekama užginčyti minėto modelio teisėtumo, nes diskusija apsiriboja šios sistemos neutralizuojančiu poveikiu. Tik tokiomis aplinkybėmis paaiškėja, jog Pajamų mokesčio įstatymo 2.5 straipsnio neužtenka tam, kad būtų pateisinta neteisėta diskriminacija, kurią patiria ne rezidentai, tarp jų – F. Gielen.

33 – Čia išnagrinėta Nyderlandų tvarka savarankiškai dirbančiams ne rezidentams numato besąlygišką pasirinkimo galimybę. Kai kurios valstybės narės nustatė tokias pačias kaip Nyderlanduose pasirinkimo sistemas, tačiau apibodamos jų taikymą tik tiems, kurie gauna didelę dalį savo pajamų Bendrijos valstybėje, kurioje negyvena. Šią priemonę parėmė Komisija savo 1993 m. gruodžio 21 d. Rekomendacijoje 94/79/EB dėl tam tikrų pajamų, kurias ne rezidentai gavo kitoje nei jų rezidavimo valstybėje narėje, apmokestinimo tvarkos (OL L 39, 1994, p. 22), kurioje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas ne rezidentas turėtų turėti teisę pasirinkti rezidentui skirtą apmokestinimo tvarką, jeigu gauna daugiau negu 75 % savo pajamų jų šaltinio šalyje.

34 – B. J. M. Terra ir P. J. Wattel, „European Tax Law“, 4-asis leidimas, Kluwer, Deventeris, 2005, p. 80–82.

VI — Išvada

79. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„EB 43 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės nuostatą, diskriminuojančią savarankiškai dirbančius ne rezidentus, įskaitant atvejus, kai užsienio mokesčių mokėtojas turėjo galimybę, kuria nepasinaudojo, pasirinkti savarankiškai dirbantiems rezidentams taikomą tvarką.“