

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. liepos 1 d. *

Byloje C-169/03

dėl *Regeringsrätten* (Švedija) pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą dėl EB 39 straipsnio išaiškinimo šio teismo nagrinėjamoje byloje tarp

Florinan W. Wallentin

ir

Riksskatteverket,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro P. Jann (pranešėjas), kolegijos pirmininkas A. La Pergola, teisėjai S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ir K. Lenaerts,

generalinis advokatas P. Léger,
sekretorius R. Grass,

* Proceso kalba: švedų.

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

- F. W. Wallentin,
- *Riksskatteverket*, atstovaujamo T. Wallén,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Mercier,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Simonsson,

susipažinęs su pranešimu apie bylą,

susipažinęs su 2004 m. kovo 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Pagal EB 234 straipsnį *Regeringsrätten*, norėdamas išsiaiškinti, ar Švedijos teisės nuostatos, susijusios su užsienyje gyvenantiems asmenims taikomais specialiais pajamų mokesčiais, tam tikrais atvejais gali prieštarauti EB 39 straipsniui, 2003 m. balandžio 10 d. Nutartimi Teisingumo Teismui pateikė prejudicinį klausimą dėl jo išaiškinimo, kurį Teisingumo Teismo sekretoriatas gavo 2003 m. balandžio 14 d.

- 2 Šis klausimas kilo byloje *F. W. Wallentin prieš Riksskatteverket* (Mokesčių administracija).

Teisinis pagrindas, pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 3 Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu F. W. Wallentin, Vokietijos pilietis, gyveno ir studijavo Vokietijoje. Kas mėnesį tėvai jam pervesdavo 650 DEM sumą, be to, pragyvenimo ir einamosioms išlaidoms jis gaudavo 350 DEM Vokietijos valstybės stipendiją. Šios sumos, atsižvelgiant į jų pobūdį, pagal Vokietijos mokesčių teisę nėra laikomos apmokestinamomis pajamomis.
- 4 Nuo 1996 m. liepos 3 iki 25 d. F. W. Wallentin Švedijos bažnyčioje atliko apmokamą stažuotę. Dėl to nuo 1996 m. liepos 1 d. iki rugpjūčio 20 d. jis gyveno Švedijoje. Už stažuotę bažnyčia jam sumokėjo 8 724 SEK atlyginimą.
- 5 F. W. Wallentin kreipėsi į Švedijos mokesčių tarnybas su prašymu atleisti nuo mokesčių, susijusių su šia suma, mokėjimo. Mokesčių tarnybos šį prašymą atmetė nurodydamos, kad pagal *Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta* (Užsienyje gyvenančių asmenų apmokestinimo specialiuoju pajamų mokesčiu įstatymas (toliau – SINK įstatymas)), reglamentuojantį dalinio apmokestinimo pajamų mokesčiu taikymo atvejus, aptariama suma turi būti apmokestinta taikant 25 % pajamų mokesčio normą.
- 6 SINK įstatymas yra taikomas užsienyje gyvenantiems asmenims, kurie per trumpalaikį gyvenimo Švedijoje laikotarpį, neviršijantį šešių mėnesių per metus, gauna pajamas. Tai yra mokestis, išskaičiuojamas prie pajamų šaltinio, ir jokia teisė

dėl mokesčio nuolaidos ar lengvatos, susijusios su mokesčių mokėtojo asmenine padėtimi, netaikoma. Tačiau, speciali pajamų mokesčio norma yra mažesnė negu bendrojo pajamų mokesčio atveju, kadangi jis yra progresinis ir pagal nacionalinio teismo pateiktus duomenis sudaro apie 30 %.

- 7 Asmenims, gyvenantiems Švedijoje ilgiau kaip šešis mėnesius per metus ir kuriems taikomas bendrasis pajamų mokestis (visiškai apmokestinami asmenys), taikoma mokesčio bazės nuolaida, kuri aptariamiesiems mokestiniams metams siekia 8 600 SEK. Visa nuolaida suteikiama tik apmokestinamiems asmenims, kurie Švedijoje gyvena visą mokestinių metų laiką. Trumpesnių gyvenimo laikotarpių, bet viršijančių šešis mėnesius, atžvilgiu nuolaida taikoma proporcingai pagal išgyventų mėnesių skaičių.
- 8 F. W. Wallentin nuomone, tai, kad mokesčio bazės nuolaida taikoma tik visiškai apmokestinamiems asmenims, išskiriant iš dalies apmokestinamus asmenis, yra draudžiama diskriminacija EB 39 straipsnio prasme.
- 9 *Länsrätten i Norbottens län* (Švedija), nagrinėjęs bylą pirmąja instancija, patenkino F. W. Wallentin pareiškimą. Pagal Mokesčių tarnybos skundą *Kammarrätten i Sundsvall* (Švedija) šį sprendimą panaikino, todėl F. W. Wallentin pateikė apeliacinį skundą *Regeringsrätten*. Kadangi šiai institucijai kilo abejonių, ar nagrinėjami teisės aktai neprieštarauja EB 39 straipsniui, ji nutarė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 39 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, nustatančius, kad fizinių asmenų, neturinčių nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais, bet gaunančių joje su darbo santykiais susijusias pajamas (ribota mokestinė pareiga), šios apmokestinamos prie pajamų šaltinio taip, kad mokesčių bazės lengvata arba visi kiti išskaitymai, susiję su asmenine mokesčio mokėtojo padėtimi, nėra leidžiami, kai tuo tarpu toje pačioje valstybėje gyvenantys mokesčių mokėtojai turi teisę pasinaudoti

šiomis lengvatomis bendrų pajamų, gautų šioje valstybėje ir užsienyje (neribota mokesstinė pareiga), apmokestinimo atveju, tačiau į teisės mokesčio bazės nuolaidai *etc.* nebuvimą atsižvelgiamą taikant mažesnę mokesčio normą, negu taikoma apmokestinamiems asmenims, turintiems joje nuolatinę gyvenamąją vietą mokesčių mokėjimo tikslais?“

Dėl prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 10 *Riksskatteverket* ir Prancūzijos bei Suomijos vyriausybės, remdamosi 1995 m. vasario 14 d. Sprendimu *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225), 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimu *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimu *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933), teigia, kad reikia atskirti visiškai pajamų mokesčiu apmokestinamus asmenis nuo iš dalies apmokestinamų asmenų, kadangi padėtys, kuriose atsidūrę apmokestinamieji asmenys, nėra objektyviai panašios nei jų pajamų šaltinio požiūriu, nei asmeninio gebėjimo mokėti mokesčius arba asmeninės ar šeimyninės padėties požiūriu. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad asmeninis nerezidentų gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgiant į jo pajamų visumą ir į asmeninę bei šeimyninę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą. Todėl tai, kad nesuteikiama nagrinėjama lengvata, nėra diskriminacija.
- 11 *Riksskatteverket* nuomone, F. W. Wallentin negali teigti, kad jo padėtis gali būti prilyginama Švedijoje gyvenančių asmenų padėčiai. Jo padėtis labiau panaši į tų asmenų, kurie tam tikrą metų dalį Švedijoje gyveno ir dirbo ir kuriems mokesčio

bazės lengvata taikoma proporcingai, padėtį. Todėl F. W. Wallentin mokesčio bazės lengvata gali būti taikoma proporcingai dviems mėnesiams, kai jis gyveno Švedijoje, tačiau ne visa.

- 12 Suomijos vyriausybė atkreipia dėmesį į mokesčių sistemos nuoseklumą, kurį reikėtų išsaugoti. Šiam nuoseklumui būtų prieštaraujama leidžiant naudotis taikoma progresinių mokesčių lengvata mokesčių mokėtojui, kuriam taikomi fiksuotos normos mokesčiai pagal apmokestinamo išskaičiuojant mokestį prie pajamų šaltinio sistemą. Dėl to užsienyje gyvenantis mokesčių mokėtojas, kurio Švedijoje gautos pajamos apmokestinamos prie pajamų šaltinio, naudotųsi nepagrįsta lengvata.
- 13 Tačiau F. W. Wallentin ir Komisija mano, kad nagrinėjami teisės aktai sudaro diskriminaciją, draudžiamą pagal EB 39 straipsnį, ir šiuo atveju turi būti taikoma visa mokesčio bazės lengvata.
- 14 Komisija ypač nurodo anksčiau minėto sprendimo *Schumacker* 36 punktą, kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šio sprendimo 10 punkte priminti principai netaikomi tuo atveju, kai nerezidentas savo nuolatiniame gyvenamajame valstybėje narėje negauna didelių pajamų, o pagrindines apmokestinamas pajamas gauna iš darbo valstybėje atliekamos veiklos, ir todėl gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeimyninę padėtį. Taip turėtų būti motyvuojama ir šiuo atveju.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 15 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtys valstybėje paprastai nėra panašios, kadangi nerezidentų vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų

pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidentų gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę bei šeimyninę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą (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 ir minėto sprendimo *Gerritse* 43 punktas).

- 16 Todėl tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų ir nerezidentų padėčių, ir pajamų šaltinio požiūriu, ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeimyninės padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija (žr. minėtus sprendimus: *Schumacker* 34 punktą, *Gschwind* 23 punktą ir *Gerritse* 44 punktą).
- 17 Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuo atveju, kai nerezidentas savo nuolatinėje gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų ir pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo valstybėje, ir dėl to gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeimyninę padėtį, yra kitaip (žr. sprendimo *Schumacker* 36 punktą ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 89 punktą). Iš tikrųjų kalbant apie nerezidentą, kuris pagrindines pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo nuolatinėje gyvenamojoje valstybėje, diskriminaciją sudaro tai, kad, nepaisant taikomų skirtingų specialaus ir bendrojo pajamų mokesčio normų, neatsižvelgiama į šio nerezidentų asmeninę bei šeimyninę padėtį nei gyvenamojoje valstybėje, nei darbo valstybėje (sprendimo *Schumacker* 38 punktas).

- 18 Būtent toks yra šios pagrindinės bylos atvejis, kurią apibūdina tai, kad F. W. Wallentin nagrinėjamų faktinių aplinkybių metu gyvenamojoje valstybėje neturėjo jokių apmokestinamų pajamų, kadangi jo tėvų teikiama mėnesinė priemoka būtiniams poreikiams ir Vokietijos valstybės teikiama paramos stipendija, remiantis šios valstybės mokesčių teisės aktais, nebuvo apmokestinamosios pajamos.
- 19 Į klausimą, ar nagrinėjama mokesčio bazės lengvata atspindi tai, kad buvo atsižvelgta į mokesčio mokėtojo asmeninę bei šeimyninę padėtį, Teisingumo Teismas nusprendė, kiek tai susiję su pagal Vokietijos teisę neapmokestinama mokesčio bazės (*Grundfreibetrag*) dalimi, kad ja siekiama socialinių tikslų, kadangi ji leidžia užtikrinti mokesčių mokėtojui pajamų mokesčiu neapmokestinamas minimalias pajamas (sprendimo *Gerritse* 48 punktas). Nė viena šios bylos dalis nesuteikia pagrindo Švedijos mokesčių teisės nustatytą mokesčio bazės lengvatą vertinti kitaip.
- 20 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad tai, jog ši lengvata nėra suteikiama iš dalies apmokestinamiems asmenims, kurie negauna pajamų, apmokestinamų gyvenamojoje valstybėje, yra draudžiama diskriminacija EB 39 straipsnio prasme.
- 21 Argumentas, paremtas tuo, kad mokesčio lengvatą suteikus nerezidentui, iškiltų pavojus mokesčių nuoseklumui, nes pagal Švedijos mokesčių teisę asmeninės ir šeimyninės padėties įvertinimas yra tiesiogiai siejamas su teise visiškai ir progresyviai apmokestinti pasauliniu mastu rezidentų gaunamas pajamas, negali būti priimtinas. Iš tikrųjų tokioje, kaip ir šioje pagrindinėje byloje susiklosčiusi, situacijoje gyvenamoji valstybė negali atsižvelgti į mokesčio mokėtojo asmeninę bei šeimyninę padėtį, nes joje nėra mokesstinės naštos. Kadangi taip yra, pagal Bendrijos vienodo požiūrio principą reikia, kad būtų atsižvelgta į užsieniečio nerezidento asmeninę bei šeimyninę padėtį darbo valstybėje lygiai taip pat, kaip ir į nacionalinių rezidentų, ir kad jam būtų suteiktos tokios pat mokesčių lengvatos (žr. pirmiau nurodytą sprendimo *Schumacker* 41 punktą).

- 22 Taigi šioje pagrindinėje byloje skirstymas į rezidentus ir nerezidentus niekaip negali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti taikomos mokesčių sistemos nuoseklumą (žr. panašią situaciją pirmiau minėto sprendimo *Schumacker* 42 punkte).
- 23 Be to, šiuo atveju tokios pačios mokesčių lengvatos suteikimas, kaip ir numatytas Švedijoje visą mokestinį laikotarpį gyvenantiems asmenims, nesuteiktų F. W. Wallentin nepagrįstos mokesčio lengvatos, kadangi jis neturi jokių apmokestinamų pajamų savo gyvenamojoje valstybėje narėje, kurios leistų šioje pastarojoje valstybėje pasinaudoti panašia mokesčio lengvata.
- 24 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad EB 39 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, nustatančius, jog fiziniai asmenys, neturintys šioje valstybėje narėje savo nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais, tačiau joje gaunantys su darbo santykiais susijusias pajamas,
- yra apmokestinami išskaičiuojant mokestį prie pajamų šaltinio, nesuteikiant mokesčio bazės lengvatos arba bet kurios kitos lengvatos ar atskaitymo, susijusio su mokesčio mokėtojo asmenine padėtimi,
- nors mokesčių mokėtojai, gyvenantys toje pačioje valstybėje, bendrai apmokestinant jų šioje valstybėje ir užsienyje gautas pajamas turi teisę gauti tokias lengvatas arba atskaitymus,

- kai apmokestinančiojoje valstybėje nereziduojantys asmenys savo nuolatinėje gyvenamojoje valstybėje turėjo tik pajamas, kurioms, atsižvelgiant į jų pobūdį, nėra taikomas pajamų mokestis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 25 Prancūzijos ir Suomijos vyriausybių bei Komisijos, kurios pateikė savo pastabas Teisingumo Teismui, patirtos išlaidos neatlyginamos. Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti nacionalinis teismas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

atsakydamas į 2003 m. balandžio 10 d. *Regeringsrätten* nutartimi pateiktą klausimą, nutaria:

EB 39 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, nustatančius, kad fiziniai asmenys, neturintys šioje valstybėje narėje savo nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais, tačiau joje gaunantys su darbo santykiais susijusias pajamas,

- yra apmokestinami išskaičiuojant mokestį prie pajamų šaltinio, nesuteikiant mokesčio bazės lengvatos arba bet kurios kitos lengvatos ar atskaitymo, susijusio su mokesčio mokėtojo asmenine padėtimi,
- nors mokesčių mokėtojai, gyvenantys toje pačioje valstybėje, bendrai apmokestinant jų šioje valstybėje ir užsienyje gautas pajamas turi teisę gauti tokias lengvatas arba atskaitymus,
- kai apmokestinančiojoje valstybėje nereziduojantys asmenys savo nuolatiniame gyvenamajame valstybėje turėjo tik pajamas, kurioms, atsižvelgiant į jų pobūdį, nėra taikomas pajamų mokestis.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Paskelbta 2004 m. liepos 1 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Sekretorius

Pirmosios kolegijos pirmininkas

R. Grass

P. Jann