

Byla C-169/03

Florian W. Wallentin

prieš

Riksskatteverket

(Regeringsrätten (Švedija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Asmenų judėjimo laisvė – Darbuotojai – Pajamų mokestis – Dalinis nedidelė savo pajamų dalį valstybėje narėje gaunančio mokesčio mokėtojo, gyvenančio kitoje valstybėje narėje, apmokestinimas“

Sprendimo santrauka

Asmenų judėjimo laisvė – Darbuotojai – Vienodas požiūris – Darbo užmokestis – Pajamų mokestis – Nereziduojančių asmenų, kurie negauna apmokestinamųjų pajamų gyvenamojoje valstybėje narėje, pajamų apmokestinimas, išskaičiuojant mokestį prie pajamų šaltinio be jokios mokesčio lengvatos, susijusios su mokesčio mokėtojo asmenine padėtimi – Nepriimtumas

(EB 39 str.)

EB 39 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, nustatančius, kad fiziniai asmenys, neturintys šioje valstybėje narėje savo nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčio 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 mokesčio mokėtojai, gyvenantys toje pačioje valstybėje, bendrai apmokestinant jį šioje valstybėje ir užsienyje gautas pajamas turi teisę gauti tokias lengvatas arba atskaitymus,
- kai apmokestinamojoje valstybėje nereziduojantys asmenys savo nuolatinėje gyvenamojoje valstybėje turėjo tik pajamas, kurioms, atsižvelgiant į jį pobūdį, nėra taikomas pajamų mokestis.

(žr. 24 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. liepos 1 d. (*)

„Asmenų judėjimo laisvė – Darbuotojai – Pajamų mokestis – Dalinis nedidelė savo pajamų dalį valstybėje narėje gaunančio mokesčio mokėtojo, gyvenančio kitoje valstybėje narėje, apmokestinimas“

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,

išnagrinęs 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

Sprendimas

1 Pagal EB 234 straipsnį *Regeringsrätten*, norėdama 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 pateiktą 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 Pagrindinis bylos faktinis aplinkybių metu F. W. Wallentin, Vokietijos pilietis, gyveno ir studijavo Vokietijoje. Kas mėnesį tądai jam pervesdavo 650 DEM sumą, be to, pragyvenimo ir einamosioms išlaidoms jis gaudavo 350 DEM Vokietijos valstybės stipendiją. Šios sumos, atsižvelgiant į jo 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)), reglamentuojant 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 trumpą laiką gyvenimo Švedijoje laikotarpį, neviršijantį šešis mėnesius 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, specialiai 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 mokesčiniams metams siekia 8 600 SEK. Pilna nuolaida suteikiama tik apmokestinamiems asmenims, kurie Švedijoje gyvena visą mokesčio metų laiką. Trumpesni gyvenimo laikotarpiai, bet viršijantys 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), nagrinėjus 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 abejonė, 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 fizinis asmenis, neturinčius nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais, bet gaunančius joje su darbo santykiais susijusias pajamas (ribota mokesčių pareiga), šios apmokestinamos prie pajamų šaltinio taip, kad mokesčių bazės lengvata arba visiškai išskaitymai, susiję su asmenine mokesčio mokėtojo padėtimi, nėra leidžiami, kai tuo tarpu toje pačioje valstybėje gyvenantys mokesčių mokėtojai turi teisę pasinaudoti šiomis lengvatomis bendrą pajamų, gautų šioje valstybėje ir užsienyje (neribota mokesčių pareiga), apmokestinimo atveju, tačiau teisės mokesčio bazės nuolaidai *etc.* nebuvimą atsižvelgiama taikant mažesnę mokesčio normą, negu taikoma apmokestinamiems asmenims, turintiems joje nuolatinę gyvenamąją vietą mokesčių mokėjimo tikslais?“

D?I prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

10 *Riksskatteverket* ir Pranc?zijos bei Suomijos vyriausyb?s, remdamosi 1995 m. vasario 14 d. Sprendimu *Schumacker* (, Rink. p. I?225), 1995 m. rugpj??io 11 d. Sprendimu *Wielockx* (, Rink. p. I?2493) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimu *Gerritse* (, Rink. p. I?5933), teigia, kad reikia atskirti visiškai pajam? mokes?iu apmokestinamus asmenis nuo iš dalies apmokestinam? asmen?, kadangi pad?tys, kuriose atsid?r? apmokestinamieji asmenys, n?ra objektyviai panašios nei j? pajam? šaltinio poži?riu, nei asmeninio geb?jimo mok?ti mokes?ius arba asmenin?s ar šeimynin?s pad?ties poži?riu. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad asmeninis nerezidento geb?jimas mok?ti mokes?ius, atsirandantis atsižvelgiant ? jo pajam? visum? ir ? asmenin? bei šeimynin? pad?t?, lengviausiai gali b?ti ?vertinamas vietoje, kurioje yra jo asmenini? ir turtini? interes? centras, paprastai atitinkantis jo ?prast? nuolatin? gyvenam?j? viet?. Tod?l tai, kad nesuteikiama nagrin?jama lengvata, n?ra diskriminacija.

11 *Riksskatteverket* nuomone, F. W. Wallentin negali teigti, kad jo pad?tis gali b?ti prilyginama Švedijoje gyvenan?i? asmen? pad??iai. Jo pad?tis labiau panaši ? t? asmen?, kurie tam tikr? met? dal? Švedijoje gyveno ir dirbo ir kuriems mokes?io baz?s lengvata taikoma proporcingai, pad?t?. Tod?l F. W. Wallentin mokes?io baz?s lengvata gali b?ti taikoma proporcingai dviems m?nesiams, kai jis gyveno Švedijoje, ta?iau ne visa.

12 Suomijos vyriausyb? atkreipia d?mes? ? mokes?i? sistemos nuoseklum?, kur? reik?t? išsaugoti. Šiam nuoseklumui b?t? prieštaraujama leidžiant naudotis taikoma progresini? mokes?i? lengvata mokes?i? mok?tojui, kuriam taikomi fiksuotos normos mokes?iai pagal apmokestinamo išskai?iuojant mokes? prie pajam? šaltinio sistem?. D?l to užsienyje gyvenantis mokes?i? mok?tojas, kurio Švedijoje gautos pajamos apmokestinamos prie pajam? šaltinio, naudot?si nepagr?sta lengvata.

13 Ta?iau F. W. Wallentin ir Komisija mano, kad nagrin?jami teis?s aktai sudaro diskriminacij?, draudžiam? pagal EB 39 straipsn?, ir šiuo atveju turi b?ti taikoma visa mokes?io baz?s lengvata.

14 Komisija ypa? nurodo anks?iau min?to sprendimo *Schumacker* 36 punkt?, kuriame Teisingumo Teismas pažym?jo, kad šio sprendimo 10 punkte priminti principai netaikomi tuo atveju, kai nerezidentas savo nuolatin?je gyvenamojoje valstyb?je nar?je negauna dideli? pajam?, o pagrindines apmokestinamas pajamas gauna iš darbo valstyb?je atliekamos veiklos, ir tod?l gyvenamoji valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikytin? atsižvelgiant ? jo asmenin? ir šeimynin? pad?t?. Taip tur?t? b?ti motyvuojama ir šiuo atveju.

Teisingumo Teismo vertinimas

15 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad tiesiogini? mokes?i? srityje rezident? ir nerezident? pad?tys valstyb?je paprastai n?ra panašios, kadangi nerezidento vienoje valstyb?s teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dal? jo bendr? pajam?, centralizuot? jo nuolatin?je gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidento geb?jimas mok?ti mokes?ius, atsirandantis atsižvelgus ? jo bendras pajamas ir ? jo asmenin? bei šeimynin? pad?t?, lengviausiai gali b?ti ?vertinamas toje vietoje, kur yra jo asmenini? ir turtini? interes? centras, paprastai atitinkantis jo ?prast? nuolatin? gyvenam?j? viet? (min?to sprendimo *Schumacker* 31 ir 32 punktai; 1999 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, , Rink. p. I?5451, 22 punktas; 2000 m. geguž?s 16 d. Sprendimo *Zurstrassen*, , Rink. p. I?3337, 21 punktas ir min?to sprendimo *Gerritse* 43 punktas).

16 Tod?l tai, kad valstyb? nar? nesuteikia nerezidentui tam tikr? lengvat?, kurias ji suteikia

rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų ir nerezidentų padėčių, ir pajamų šaltinio požiriu, ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeimyninės padėties požiriu, 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 apmokestinamas pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo valstybėje, ir dėl to gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomą atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeimyninę padėtį, yra kitaip (žr. sprendimo *Schumacker* 36 punktą ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, 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 nerezidento 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 nagrinėjamą faktinę aplinkybę metu gyvenamojoje valstybėje neturėjo jokių apmokestinamų pajamų, kadangi jo tėvų teikiama mnesinė priemoka būtiniams poreikiams ir Vokietijos valstybės teikiama paramos stipendija, remiantis šios valstybės mokesčių teisės aktais, nebuvo apmokestinamosios pajamos.

19 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, apmokestinamą 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 vertinimas 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 mokesčių naštos. Kadangi taip yra, pagal Bendrijos vienodo požirio principą reikia, kad būtų atsižvelgta į užsieniečio nerezidento asmeninę bei šeimyninę padėtį darbo valstybėje lygiai taip pat, kaip ir į nacionalinį rezidentą, 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 pa?ios mokes?i? lengvatos suteikimas, kaip ir numatytas Švedijoje vis? mokestin? laikotarp? gyvenantiems asmenims, nesuteikt? F. W. Wallentin nepagr?stos mokes?io lengvatos, kadangi jis neturi joki? apmokestinam? pajam? savo gyvenamojoje valstyb?je nar?je, kurios leist? šioje pastarojoje valstyb?je pasinaudoti panašia mokes?io lengvata.

24 Taigi ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad EB 39 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, nustatan?ius, jog fiziniai asmenys, neturintys šioje valstyb?je nar?je savo nuolatin?s gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais, ta?iau joje gaunantys su darbo santykiais susijusias pajamas,

- yra apmokestinami išskai?iuojant mokest? prie pajam? šaltinio, nesuteikiant mokes?io baz?s lengvatos arba bet kurios kitos lengvatos ar atskaitymo, susijusio su mokes?io mok?tojo asmenine pad?timi,
- nors mokes?i? mok?tojai, gyvenantys toje pa?ioje valstyb?je, bendrai apmokestinant j? šioje valstyb?je ir užsienyje gautas pajamas turi teis? gauti tokias lengvatas arba atskaitymus,
- kai apmokestinan?iojoje valstyb?je nereziduojantys asmenys savo nuolatin?je gyvenamojoje valstyb?je tur?jo tik pajamas, kurioms, atsižvelgiant ? j? pob?d?, n?ra taikomas pajam? mokestis.

D?I bylin?jimosi išlaid?

25 Pranc?zijos ir Suomijos vyriausybi? bei Komisijos, kurios pateik? savo pastabas Teisingumo Teismui, patirtos išlaidos neatlyginamos. Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas etap? nacionalinio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti nacionalinis teismas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

atsakydamas ? 2003 m. balandžio 10 d. *Regeringsrätten* nutartimi pateikt? klausim?, nutaria:

EB 39 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, nustatan?ius, kad fiziniai asmenys, neturintys šioje valstyb?je nar?je savo nuolatin?s gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais, ta?iau joje gaunantys su darbo santykiais susijusias pajamas,

- yra apmokestinami išskai?iuojant mokest? prie pajam? šaltinio, nesuteikiant mokes?io baz?s lengvatos arba bet kurios kitos lengvatos ar atskaitymo, susijusio su mokes?io mok?tojo asmenine pad?timi,
- nors mokes?i? mok?tojai, gyvenantys toje pa?ioje valstyb?je, bendrai apmokestinant j? šioje valstyb?je ir užsienyje gautas pajamas turi teis? gauti tokias lengvatas arba atskaitymus,
- kai apmokestinan?iojoje valstyb?je nereziduojantys asmenys savo nuolatin?je gyvenamojoje valstyb?je tur?jo tik pajamas, kurioms, atsižvelgiant ? j? pob?d?, n?ra taikomas pajam? 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

* Proceso kalba: šved?.