

Byla C-440/08

F. Gielen

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai ? EB 43 straipsnis ? Mokesčių mokėtojas ne rezidentas ? Verslininkas ? Savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita ? Darbo valandų kriterijus ? Diskriminacija tarp mokesčių mokėtojų rezidentų ir ne rezidentų ? Galimybė prilyginti mokesčių mokėtojams rezidentams“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokesčiai

(SESV 49 straipsnis)

Pagal SESV 49 straipsnį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, kiek tai susiję su mokesčių lengvatos, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamos savarankiškai dirbantiems asmenims, kaip verslininkams išdirbusiems tam tikrų darbo valandų skaičių, leidžiamos atskaitos, suteikimu, daromas diskriminuojamas poveikis mokesčių mokėtojams ne rezidentams, ? kuri? išdirbtas valandas kitoje valstybėje narėje esančioje ?monijoje šiuo tikslu neatsižvelgiama, net jeigu norėdami pasinaudoti minėta lengvata tokie mokesčių mokėtojai gali pasirinkti mokesčių mokėtojams rezidentams taikomą tvarką.

Iš tiesų dėl tokių nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos, siekiant pasinaudoti tokia mokesčių lengvata, nustatytas „darbo valandų kriterijus“, dėl kurio mokesčių mokėtojai ne rezidentai ? apskaitę negali ?traukti kitoje valstybėje narėje išdirbtų valandų, kyla grėsmė, kad jie daugiausia neigiamai paveiks tokius mokesčių mokėtojus. Todėl tokie teisės aktai reiškia netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės SESV 49 straipsnio prasme. Šios išvados nepaneigia faktas, kad mokesčių mokėtojai ne rezidentai gali pasinaudoti asimiliavimo galimybe, kuri leidžia jiems pasirinkti tarp diskriminacinės ir rezidentams taikomos apmokestinimo tvarkos, nes tokia galimybė pasirinkti negali pašalinti pirmojo iš tokių dviejų apmokestinimo tvarkos variantų diskriminacinio poveikio. Iš tiesų, jei būtų pripažintas toks minėtos galimybės pasirinkti poveikis, tai reikštų ?teisinti apmokestinimo tvarką, kuri pati savaime dėl diskriminacinio pobūdžio pažeidžia SESV 49 straipsnį. Be to, ?sisteigimo laisvė ribojanti nacionalinė tvarka lieka nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamojo pobūdžio. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui ne rezidentui suteikiama teisė pasinaudoti asimiliavimo galimybe neturi konstatuoti diskriminaciją neutralizuojančio poveikio.

(žr. 48–55 punktus ir rezoliucinį dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. kovo 18 d. (*)

„Tiesioginiai mokesčiai ? EB 43 straipsnis ? Mokesčių mokėtojas ne rezidentas ? Verslininkas ? Savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita ? Darbo valandų kriterijus ? Diskriminacija tarp mokesčių mokėtojų rezidentų ir ne rezidentų ? Galimybė prilyginti mokesčių mokėjams rezidentams“

Byloje C-440/08

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. rugsėjo 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. spalio 6 d., pagal EB 234 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

F. Gielen

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (pranešėjas) ir J. J. Kasel,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. rugsėjo 17 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- F. Gielen, atstovaujamo *belastingadviseurs* F. A. Engelen ir S. C. W. Douma,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, C. ten Dam ir M. Noort,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos L. Uibo,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos C. Guerra Santos bei L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão,

- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

susipažinęs su 2009 m. spalio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp F. Gielen ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl 2001 m. pajamų mokesčio.

Nacionaliniai teisės aktai

- 3 2001 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Wet op de Inkomstenbelastingen 2001*, toliau – 2001 m. įstatymas) 2.1 straipsnio b punkte numatyta, kad fiziniai asmenys, kurie nereziduoja Nyderlanduose, bet gauna ten pajamų, apmokestinami pajamų mokesčiu.
- 4 Pagal 2001 m. įstatymo 3.2 straipsnį apmokestinamuoju pelnu laikomas mokesčių mokėtojo, kaip verslininko, iš vienos ar kelių įmonių gautas pelnas, atlikus savarankiškai dirbančiam asmeniui leidžiamą atskaitą.
- 5 Pagal 2001 m. įstatymo 3.76 straipsnio 2 dalį tokios atskaitos dydis priklauso nuo pelno dydžio; ši nuostata numato atvirkštinę diferenciaciją. Jei pelnas yra mažesnis kaip 11 745 eurų, savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiamą atskaitą sudaro 6 084 eurų. Ši atskaita laipsniškai mažėja iki 2 984 eurų sumos, atitinkančios didesnį kaip 50 065 eurų pelną.
- 6 Pagal minėto straipsnio pirmą dalį savarankiškai dirbantis asmuo turi teisę į atskaitą, jei atitinka „darbo valandų kriterijų“.
- 7 Toks kriterijus pagal 2001 m. įstatymo 3.6 straipsnį yra mažiausiai 1 225 valandos, išdirbtos kalendoriniais metais vienoje ar keliose įmonėse, iš kurių mokesčio mokėtojas, kaip verslininkas, gavo pelno.
- 8 Norint įvertinti, ar mokesčių mokėtojas ne rezidentas atitinka šį kriterijų, atsižvelgiama tik į valandas, susijusias su per Nyderlanduose esančių filialų vykdomu verslu.
- 9 Tačiau mokesčių mokėtojas ne rezidentas, kuris, kaip kitos Europos Sąjungos valstybės narės gyventojas, apmokestinamas kitoje valstybėje narėje, pagal 2001 m. 2.5 straipsnio 1 dalį gali pasirinkti vietos mokesčių mokėtojams rezidentams skirtą įstatymo nuostatą taikymą (toliau – asimiliavimo galimybę). Pagal minėtą nuostatą nereikalaujama, kad mokesčių mokėtojas ne rezidentas savo visas arba beveik visas pajamas gautų Nyderlanduose. Ji suformuluota taip:
„Vietos mokesčių mokėtojas, kuris neišbėna Nyderlanduose ištisus kalendorinius metus, ir užsienio mokesčių mokėtojas, gyvenantis kitoje Europos Sąjungos valstybėje arba trečiojoje šalyje, numatytoje ministro sprendime, su kuria Nyderlandų [Karalystė] sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pasikeitimo informacija skatinimo sutartį, apmokestinamas minėtoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje, gali pasirinkti, kad jam būtų taikomos šiame įstatyme numatytos vietos mokesčių mokėtojams taikomos nuostatos.. <...>“
- 10 Pagal Nutarimo dėl 2001 m. įstatymo įgyvendinimo (*Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001*

) 2–10 straipsnius pajam? mokestis sumažinamas asmeniui, kuris pasirenka b?ti prilygintas mokes?i? mok?tojai rezidentui pajam?, kurios Nyderlanduose neapmokestinamos arba apmokestinamos riboto dydžio mokes?iu, apmokestinimo atžvilgiu.

11 Pagal min?to nutarimo 3 straipsn?:

„1. Sumažinimas d?l Nyderlanduose neapmokestinamos <...> iš darbo ir gyvenimo gaut? pajam? dalies lygus sumai, kurios santykis su mokes?iu, kur?, netaikant 2–10 straipsni?, reik?t? mok?ti pagal iš darbo ir gyvenimo gaut? pajam? mokes?io ?statym?, yra toks pats kaip ir vardiklyje nurodyt? pajam? bendros Nyderlanduose neapmokestinamos <...> dalies santykis su vardiklyje nurodytomis pajamomis.

<...>

5. „Vardiklyje nurodytos pajamos“ reiškia pajamas iš darbo ir gyvenimo <...>“.

12 2001 m. Dekreto d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*) 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pajamos, gautos iš užsienio d?l darbo arba gyvenimo kitoje valstyb?je, yra visos pajamos, kurias mokes?i? mok?tojas gauna d?l darbo ir gyvenimo tokioje valstyb?je kaip:

a) iš užsienio ?mon?s, t. y. iš ?mon?s ar jos dalies, valdomos per kitos valstyb?s teritorijoje esant? filial? ar nuolatin? atstov?, gaut? peln?;

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

13 F. Gielen gyvena Vokietijoje, kur kartu su kitais dviem asmenimis užsiima sodininkyst?s šiltnamiuose verslu. Jis ?steig? filial? Nyderlanduose, kur sutarties pagrindu auginami dekoratyviniai augalai.

14 2001 m. jis dirbo min?toje ?mon?je Vokietijoje daugiau kaip 1 225 valandas, o Nyderlanduose esan?iame filiale jis išdirbo mažiau nei 1 225 valandas.

15 Tod?l Nyderland? mokes?i? administratorius nusprend?, kad F. Gielen neatitiko „darbo valand? kriterijaus“. *Rechtbank Breda* (Bredos pirmosios instancijos teismas) patvirtino tok? aiškinim?.

16 Kita vertus, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (*Bois?le-Duc* apeliacinis teismas) nusprend?, kad toks min?to kriterijaus taikymas reikšt? pagal EB 43 straipsn? draudžiam? diskriminacij?, nes atsirast? skirtumas tarp mokes?i? mok?tojų rezident? ir mokes?i? mok?tojų ne rezident?. Iš ties?, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* teigimu, taikant min?t? kriterij?, mokes?i? mok?tojų rezident? pajamos gali b?ti apmokestinamos neatsižvelgiant ? tai, kurioje pasaulio šalyje jos uždirbtos.

17 *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nusprend?, kad tokio skirstymo ir kli?ties nepateisina objektyv?s mokes?i? mok?tojų ne rezident? ir mokes?i? mok?tojų rezident? pad?ties skirtumai, nes savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita tiesiogiai susijusi su mokes?i? mok?tojų veikla.

18 F. Gielen pateik? *Hoge Raad der Nederlanden* kasacin? skund? d?l *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* sprendimo. F. Gielen mano, kad draudimas jam, kaip mokes?i? mok?tojui ne rezidentui, pasinaudoti savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita yra diskriminacija,

draudžiama pagal EB 43 straipsn?.

19 *Hoge Raad der Nederlanden* pažymi, kad diskriminacij? EB 43 straipsnio prasme lemia faktas, jog mokes?i? mok?tojo ne rezidento atveju neatsižvelgiama ? visas valandas, kurias pastarasis dirbo savo ?mon?je, ?skaitant valandas, dirbtas kitoje valstyb?je nar?je esan?ioje ?mon?je arba filiale.

20 Ta?iau kyla klausimas, ar tokios diskriminacijos galima išvengti pasinaudojant asimiliavimo galimybe. Pagal j? numatyta, kad tuo atveju, jei mokes?i? mok?tojas ne rezidentas pasirenka mokes?i? mok?tojams rezidentams taikom? apmokestinim?, jis Nyderlanduose apmokestinamas pagal progresyvin? mokes?i? tarif?.

21 Tokiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 43 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis netrukdo taikyti valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s nuostatos kitos valstyb?s nar?s pilie?io (užsienio mokes?i? mok?tojo) per pirmoje valstyb?je nar?je veikiant? ?mon?s padalin? gautam pelnui, jei ši nuostata, aiškinama tam tikru b?du, lemia EB 43 straipsniui prieštaraujant? nevienod? vietos ir užsienio mokes?i? mok?toj? vertinim?, ta?iau suinteresuotasis užsienio mokes?i? mok?tojas tur?jo galimyb? pasirinkti vietos mokes?i? mok?tojams taikom? vertinim?, kuria nepasinaudojo asmeniniais sumetimais?“

D?I prejudicinio klausimo

D?I priimtimumo

22 Vokietijos ir Portugalijos vyriausyb?s abejoja d?I galimyb?s Teisingumo Teismui priimti sprendim? d?I nacionalinio teismo pateikto klausimo.

23 Vokietijos vyriausyb?s teigimu, pagrindin?je byloje nagrin?jama apmokestinimo tvarka iš esm?s nereiškia jokios diskriminacijos, draudžiamos pagal EB 43 straipsn?, tod?I nereikia atsakyti ? klausim?, ar diskriminacij? b?t? galima panaikinti pasinaudojant prilyginimo galimybe. D?I šios priežasties Teisingumo Teismo atsakymas ? prejudicin? klausim? b?t? visiškai nereikšmingas gin?ui pagrindin?je byloje išspr?sti.

24 Portugalijos vyriausyb? iš esm?s teigia, kad prejudicinis klausimas priklauso nuo konkretaus pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? aiškinimo.

25 Iš ties? iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad 2001 m. ?statymo 3.6 straipsn? taip pat b?t? galima aiškinti taip, jog pagrindin?je byloje nagrin?jamos atskaitos tikslais mokes?i? mok?tojo ne rezidento atveju gali b?ti atsižvelgiama ? valandas, dirbtas tiek Nyderlanduose, tiek kitoje valstyb?je nar?je esan?ioje ?mon?je, tod?I tokia nuostata b?t? suderinama su EB 43 straipsniu, o atsakymas ? prejudicin? klausim? – nereikalingas.

26 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?t? pagrindin?je byloje nagrin?jam? apmokestinimo tvark? aiškinti taip, kad jai visiškai neb?t? b?dinga EB 43 straipsnyje draudžiama diskriminacija, Portugalijos vyriausyb? mano, kad prejudicinis klausimas yra hipotetinis ir kad tod?I Teisingumo Teismo atsakymas neb?t? privalomas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

27 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad, remiantis nusistov?jusia teismo praktika, per proced?r? pagal SESV 267 straipsn? tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos ypatumus, turi ?vertinti ir prejudicinio sprendimo b?tinum? savo sprendimui, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?I Teisingumo

Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (visų pirma žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Rüffler*, C-544/07, Rink. p. I-0000, 36 punktų ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Filipiak*, C-314/08, Rink. p. I-0000, 40 punktų).

28 Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad išskirtinomis aplinkybomis, siekdamas patikrinti savo paties kompetenciją, jis turi vertinti sąlygas, kuriomis į ją kreipiasi nacionalinis teismas (šiuo klausimu žr. 1981 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Foglia*, 244/80, Rink. p. 3045, 21 punktų; minėtų sprendimų *Rüffler* 37 punktų ir *Filipiak* 41 punktų).

29 Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybomis arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi būtinos faktinės ir teisinės informacijos, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (minėtų sprendimų *Rüffler* 38 punktas ir *Filipiak* 42 punktas).

30 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas iš esmės susiję su SESV 49 straipsnio išaiškinimu dėl potencialiai diskriminuojamo nacionalinės teisės akto poveikio mokesčių mokėjams ne rezidentams tiek, kiek tai susiję su mokesčių lengvata, pavyzdžiui, savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita, net jeigu norėdami pasinaudoti minėta lengvata tokie mokesčių mokėjimai gali pasinaudoti minėtuose teisės aktuose numatyta prilyginimo galimybe.

31 Be to, norint atsakyti į minėtų klausimų, pirmiausia būtina patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra diskriminuojamo pobūdžio SESV 49 straipsnio prasme, o tai su Sąjungos teise susijęs klausimas, kurio išaiškinimas priklauso Teisingumo Teismo kompetencijai.

32 Atsižvelgiant į tokias išvadas, nėra akivaizdu, kad prašomas išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybomis ar dalyku, todėl Vokietijos ir Portugalijos vyriausybės pateiktus prieštaravimus dėl priimtino reikia atmesti.

33 Iš to darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

34 Savo klausimu, kurio nagrinėjimui reikia suskaidyti į dvi dalis, prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar pagal SESV 49 straipsnį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, kiek tai susiję su mokesčių lengvatos, pavyzdžiui, savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiamos atskaitos, suteikimu, daromas potencialiai diskriminuojamas poveikis mokesčių mokėjams ne rezidentams, net jeigu norėdami pasinaudoti minėta lengvata tokie mokesčių mokėjimai gali pasinaudoti minėtuose teisės aktuose numatyta prilyginimo galimybe.

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės akto diskriminuojamo poveikio SESV 49 straipsnio prasme

35 Kad būtų galima atsakyti į pateiktą klausimą, pirmiausia reikia patikrinti, kaip nurodyta ir šio sprendimo 31 punkte, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra diskriminacinio pobūdžio ir prieštarauja SESV 49 straipsniui.

36 Primintina, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios vis dėlto turėtų įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (visų pirma žr. 2004 m. rugsėjo 7 d.

Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

37 Taip pat reikia priminti, kad pagal vienodo vertinimo taisyklės draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokios kitos paslėptos diskriminacijos formos, kuriomis, pritaikius kitus skirtum? kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (vis? pirma žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 26 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

38 Be to, diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašiomis aplinkybomis taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (vis? pirma žr. min?to Sprendimo *Schumacker* 30 punkt? ir 1999 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, Rink. p. I-5451, 21 punkt?).

39 Šiuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad 2001 m. F. Gielen, kuris gyvena Vokietijoje, savo ?mon?je Nyderlanduose dirbo mažiau nei 1 225 valand?, o Vokietijoje esan?ioje savo ?mon?je išdirbo daugiau kaip 1 225 valand?.

40 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalinės teis?s aktus mokes?i? mok?tojas verslininkas rezidentas darbo valand? kriterijaus, pagal kur? suteikiama teis? ? savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiam? atskait?, apskai?iavimo tikslais ? bendr? laiko apskait? gali ?traukti tiek kitoje valstyb?je nar?je, tiek Nyderlanduose išdirbtas valandas, o mokes?i? mok?tojas verslininkas ne rezidentas, atlikdamas tok? apskai?iavim?, ? bendr? laiko apskait? gali ?traukti tik valandas, išdirbtas Nyderlanduose.

41 Be to, Nyderland? vyriausyb? savo rašytin?se pastabose pripažino, kad šiuo atžvilgiu tai diskriminacija dėl gyvenamosios vietos.

42 Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose nacionalinės teis?s aktuose, kiek tai susij? su atitiktimi „darbo valand? kriterijui“ savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiamos atskaitos tikslais, nustatytos skirtingos s?lygos mokes?i? mok?tojams pagal tai, ar jie Nyderland? rezidentai, ar ne. Dėl tokio išskyrimo kyla gr?sm?, kad tai daugiausia neigiamai paveiks kit? valstybi? nari? pilie?ius, nes ne rezidentai dažniausiai yra ne pilie?iai.

43 Žinoma, Teisingumo Teismas su fizini? asmen? pajam? apmokestinimu susijusiose bylose pripažino, kad bendra taisyklė yra ta, jog rezident? ir ne rezident? situacijos atitinkamoje valstyb?je nėra panašios; jos objektyviai skirtingos tiek pajam? šaltinio, tiek mokes?i? mok?tojo asmenini? galimybi? mok?ti mokes?ius arba asmenin?s ir šeimini?s pad?ties atžvilgiu (vis? pirma žr. 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, Rink. p. I-2555, 19 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik? ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, Rink. p. I-7735, 59 punkt?).

44 Tačiau Teisingumo Teismas patikslino, kad numa?ius mokes?io lengvat?, kuri netaikoma ne rezidentams, skirtingas ši? dviej? mokes?i? mok?toj? grupi? vertinimas gali būti kvalifikuojamas kaip diskriminacija ESV sutarties prasme, jeigu nėra joki? objektyvi? situacijos skirtum?, kurie pateisint? skirting? ši? dviej? mokes?i? mok?toj? grupi? vertinim? tuo klausimu (min?to Sprendimo *Talotta* 19 punkt? ir jame nurodyta teism? praktika ir Sprendimo *Renneberg* 60 punkt?).

45 Tačiau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita yra susijusi ne su mokes?i? mok?toj? asmeniniais paj?gumais, bet su j? veiklos pob?džiu. Iš ties? tokia atskaita leidžiama verslininkams, kuri? pagrindin? veikla yra j? verslas; tai vis? pirma ?rodo atitiktis „darbo valand? kriterijui“.

46 Kadangi min?ta atskaita leidžiama visiems mokes?i? mok?tojams verslininkams, kurie vis?

pirma atitinka minėtų kriterijų, reikia konstatuoti, kad šiuo atžvilgiu nesvarbu nustatyti, ar minėti mokesčiai mokėjai tam tikrą skaičių valandų išdirbo Nyderlanduose, ar kitoje valstybėje narėje.

47 Todėl, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 39 punkte, kiek tai susiję su savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita, mokesčių mokėtojo rezidento padėtis yra palyginama su mokesčių mokėtojo ne rezidento padėtimi (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 punktų ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn*, C-346/04, Rink. p. I-6137, 20 punktų).

48 Tokiomis aplinkybomis darytina išvada, kad dėl nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos, siekiant pasinaudoti mokesčio lengvata, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjama savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiama atskaita, nustatytas „darbo valandų kriterijus“, dėl kurio mokesčių mokėjai ne rezidentai neapskaitę negali traukti kitoje valstybėje narėje išdirbtų valandų, kyla grėsmė, kad jie daugiausia neigiamai paveiks tokius mokesčių mokėjus. Todėl tokie teisės aktai reiškia netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės SESV 49 straipsnio prasme.

Dėl prilyginimo galimybių

49 Šios išvados nepaneigia argumentas, kad pasinaudojus prilyginimo galimybe galima pašalinti nagrinjamą diskriminaciją.

50 Pirmiausia pažymėtina, kad prilyginimo galimybių leidžia mokesčių mokėjui ne rezidentui, koks yra F. Gielen, pasirinkti tarp diskriminacinės ir kitos, tariamai nediskriminacinės, apmokestinimo tvarkos.

51 Tačiau šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, kad tokia galimybė pasirinkti šiuo atveju negali pašalinti pirmojo iš tų dviejų apmokestinimo tvarkos variantų diskriminacinio poveikio.

52 Iš tiesų, jei būtų pripažintas toks minėtos galimybių pasirinkti poveikis, tai reikštų, kaip generalinis advokatas iš esmės konstatavo savo išvados 52 punkte, teisinti apmokestinimo tvarką, kuri pati savaime dėl diskriminacinio pobūdžio pažeidžia SESV 49 straipsnį.

53 Be to, kaip Teisingumo Teismas jau turėjo galimybių patikslinti, sistingumo laisvę ribojanti nacionalinė tvarka lieka nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 162 punktų).

54 Tai reiškia, kad pagrindinėje byloje mokesčių mokėjui ne rezidentui suteikiama teisė pasinaudoti prilyginimo galimybe neturi šio sprendimo 48 punkte konstatuotą diskriminaciją neutralizuojančio poveikio.

55 Iš viso to, kas pasakyta, darytina išvada, kad pagal SESV 49 straipsnį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, kiek tai susiję su mokesčio lengvatos, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamos savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiamos atskaitos, suteikimu, daromas diskriminuojamas poveikis mokesčių mokėjams ne rezidentams, net jeigu norėdami pasinaudoti minėta lengvata tokie mokesčių mokėjai gali pasirinkti mokesčių mokėjams rezidentams taikomą tvarką.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Pagal SESV 49 straipsnį draudžiami nacionaliniai teisės aktai, kuriais, kiek tai susiję su mokesčių lengvatos, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamos savarankiškai dirbantiems asmenims leidžiamos atskaitos, suteikimu, daromas diskriminuojamas poveikis mokesčių mokėtojams ne rezidentams, net jeigu norėdami pasinaudoti minėta lengvata tokie mokesčių mokėjai gali pasirinkti mokesčių mokėtojams rezidentams taikomą tvarką.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.