

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. gruodžio 18 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Mokesčių mokėtojas nerezidentas – Galimybė atskaityti su istorijos paminklu, kuriame gyvena jo savininkas, susijusias išlaidas – Galimybės atskaityti nebuvimas paminklo atveju vien dėl to, kad jis nėra saugomas apmokestinimo valstybėje, nors saugomas gyvenamosios vietos valstybėje“

Byloje C-87/13

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2013 m. vasario 1 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. vasario 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, einantis antrosios kolegijos teisėjo pareigas, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev ir J. L. da Cruz Vilaça,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo patarėjo F. Engelen, S. Douma ir G. Boulogne,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos B. Koopman ir M. Bulterman,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir J.-S. Pilczer,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brighthouse, padedamos baristerio R. Hill,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir W. Mölls, susipažinęs su 2014 m. rugsėjo 4 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 63 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant *Staatssecretaris van Financiën* (finansų valstybės sekretorius) ir X ginčą dėl Nyderlandų mokesčių administratoriaus atsisakymo iš šio mokesčių mokėtojo pajamų atskaityti tam tikras išlaidas, susijusias su jo gyvenamojo būsto – Belgijoje esančios pilies, saugomos pagal šios valstybės narės įstatymus dėl istorijos paminklų – išlaikymu, vien dėl to, kad ši pilis nesaugoma pagal Nyderlandų Karalystės įstatymus dėl istorijos paminklų.

Nyderlandų teisė

3 Pagrindiniame byloje taikomos redakcijos 2001 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*wet inkomstenbelasting 2001*, toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) 2.5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bet kuris vietos mokesčių mokėtojas, kuris Nyderlanduose gyvena tik dalį kalendorinio metų, ir bet kuris užsienio mokesčių mokėtojas, gyvenantis kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, Nyderlandams priklausančiose Bonero, Sint Eustatijaus ir Sabos salose arba ministro sprendime nurodytoje trečiojoje šalyje, su kuria Nyderlandų Karalystė yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, kurioje numatyta keistis informacija, ir kuris apmokestinamas minėtoje valstybėje narėje, Nyderlandams priklausančiose Bonero, Sint Eustatijaus ir Sabos salose arba trečiojoje šalyje, gali pasirinkti, kad jam būtų taikomos šiame įstatyme numatytos vietos mokesčių mokėtojams taikomos nuostatos. <...>“

4 Pagal šio įstatymo 3.1 straipsnį:

„1. Iš darbo ir būsto gautos apmokestinamosios pajamos yra iš profesinės ir su būstu susijusios veiklos gautos pajamos, atžmūs, jei reikia, galimus nuostolius, susijusius su profesine ir su būstu susijusia veikla (3.13 skirsnis).

2. Iš darbo ir būsto gautos pajamos yra bendra šių pajamų suma:

- a. apmokestinamojo ūmonės pelno (3.2 skirsnis),
- b. apmokestinamojo darbo užmokesčio (3.3 skirsnis),
- c. apmokestinamojo pelno, gauto iš kitos veiklos (3.4 skirsnis),
- d. periodiniams apmokestinamųjų išmokų ir mokėjimų (3.5 skirsnis),
- e. apmokestinamųjų pajamų, gautų iš nuosavo būsto (3.6 skirsnis),
- f. apmokestinimų mažinančių išlaidų, susijusių su pajamų užtikrinimu ateityje (3.8 skirsnis), ir
- g. asmeninio pobūdžio išlaidų, mažinančių apmokestinimą (3.9 skirsnis),

at?mus:

h. atskaitomas sumas d?l skol? u? nuosav? b?st? nebuvim? arba d?l maž? skol? (3.6a skirsnis),

i. mokes?ius, susijusius su pajam? u?tikrinimu ateityje (3.7 skirsnis), ir

j. asmeninio pob?džio atskaitymus (6 skyrius).“

5 Iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos matyti, kad mokes?i? mok?tojo iš b?sto gaunamos apmokestinamosios pajamos nustatomos taikant fiksuot? dyd?, atitinkant? tam tikr? procentin? b?sto vert?s dal?.

6 Pajam? mokes?io ?statymo 6 skyriuje, be kita ko, nustatytos konkre?ios taisykl?s d?l išlaid?, susijusi? su saugomu pastatu, atskaitos. Atskaitos galimyb? egzistuoja ir d?l nuosav? b?st?, ir d?l saugom? pastat?, kurie generuoja pajamas iš taupymo ir investicij?, nurodyt? min?to ?statymo 5 skyriuje, b?tent antrini? b?st? ir nuomoti skirto nekilnojamojo turto. Remiantis Pajam? mokes?io ?statymo 6.31 straipsniu, siejama su 6.1 straipsnio 2 dalies pradžia ir g punktu, ? su saugomu pastatu susijusias išlaidas, kiek jos viršija tam tikr? rib?, tam tikromis s?lygomis galima atsižvelgti kaip ? asmeninio pob?džio atskaitym? eilut?. Šios s?lygos nesusijusios su asmeniu arba mokes?i? mok?tojo gal?jimu mok?ti mokes?ius. Tais atvejais, kai saugomas pastatas laikytinas nuosavu b?stu, min?ta sistema siekiama leisti atskaityti išlaikymo mokes?ius, taikant prieš š? punkt? esan?iame punkte nurodyto fiksuoto dydžio rib?.

7 Pajam? mokes?io ?statymo 6.2 straipsnis „Atsižvelgimas ? asmeninio pob?džio atskaitymus“ suformuluotas taip:

„1. Asmeninio pob?džio atskaita sumažina iš darbo ir b?sto per kalendorinius metus gautas pajamas, ta?iau jos negali b?ti mažesn?s už nul?.

2. Jeigu asmeninio pob?džio atskaita iš darbo ir b?sto per kalendorinius metus gaut? pajam? nesumažina, ji sumažina iš taupymo ir investicij? per kalendorinius metus gautas apmokestinam?sias pajamas, ta?iau jos negali b?ti mažesn?s už nul?.

3. Jeigu asmeninio pob?džio atskaita iš darbo ir b?sto arba iš taupymo ir investicij? per kalendorinius metus gaut? pajam? nesumažina, ji sumažina iš didelio dalyvavimo valdant kapital? per kalendorinius metus gautas pajamas, ta?iau jos negali b?ti mažesn?s už nul?.

4. Taikant 1 ir 3 dalis, iš darbo ir b?sto ir iš didelio dalyvavimo valdant kapital? per kalendorinius metus gautos pajamos nustatomos neatsižvelgiant ? paliktinas pajamas.

5. Sumažinimo atveju pirmiausia atsižvelgiama ? išlaidas, susijusias su 6.1 straipsnio 2 dalies d punkte nurodytomis konkre?iomis išlaikymo s?naudomis.“

8 Pagrindin?je byloje taikomos redakcijos 1988 m. Istorijos paminkl? ?statymo (*Monumentenwet 1988*, toliau – Istorijos paminkl? ?statymas) 6 straipsnyje nustatyta:

„1. M?s? ministras veda kiekvienos savivaldyb?s saugom? pastat? registr?. ? š? registr? jis ?traukia saugomus pastatus, kuriuos prie toki? priskyr?, jeigu d?l priskyrimo nepateiktas skundas arba jei toks skundas buvo atmestas.

2. M?s? ministras siun?ia provincij? vykdomajai vald?iai, taip pat merui ir savivaldybi? taryb? nariams vis? dokument? apie ?traukim? ? registr? kopijas.

3. Merui ir savivaldybi? taryb? nariams skirtas egzempliorius informavimo tikslais paliekamas savivaldyb?s sekretoriате. Bet kuris pilietis gali ten nueiti ir, apmok?j?s i?laidas, gauti to dokumento kopij?."

9 Šio ?statymo 7 straipsnyje numatyta:

„1. 3 straipsnio 2–6 dalys, 4 ir 6 straipsniai netaikomi, jeigu istorijos paminklas yra u? savivaldyb?s teritorijos rib?.

2. Prieš priimdamas sprendim? d?l 1 dalyje nurodyto paminklo m?s? ministras i?klauso Tarybos nuomon?s.

3. M?s? ministras veda nacionalin? registr?, ? kur? ?traukia 1 dalyje nurodytus paminklus, kuriuos jis priskyr? prie saugotin?, jeigu d?l priskyrimo nepateiktas skundas arba jei toks skundas buvo atmestas. ?traukimo dokumento kopija perduodama atitinkam? zon? administruojan?iai institucijai ir provincij? vykdomajai vald?iai, jei paminklas yra provincijos teritorijoje."

10 To paties ?statymo 3 straipsnyje numatytos nekilnojamojo turto pripa?inimo istorijos paminklu s?lygos:

„1. M?s? ministras savo iniciatyva paminklu esan?iam nekilnojamajam turtui gali suteikti saugomo paminklo status?.

2. Prieš priimdamas sprendim? šiuo klausimu m?s? ministras konsultuojasi su savivaldyb?s, kurioje yra šis paminklas, meru ir savivaldyb?s tarybos nariais, taip pat provincij? vykdom?ja vald?ia, jeigu min?tas paminklas yra u? u?statyt? teritorij?, nustatyt? remiantis 1994 m. Keli? eismo ?statymu [(*Wegenverkeerswet 1994*)], rib?.

3. Apie 2 dalyje nurodyt? u?klaus? m?s? ministras informuoja asmenis, kurie bazin?je kadastro informacijoje nurodyti kaip savininkai ar turintys atitinkamas teises.

4. 3 dalyje nurodytiems suinteresuotiesiems asmenims meras ir savivaldyb?s tarybos nariai sudaro galimyb? b?ti i?klaustytiems ir organizuoja 2 straipsnio 2 dalyje nurodytas konsultacijas.

5. Meras ir savivaldyb?s tarybos nariai informuoja apie savo nuomon? per penkis m?nesius nuo 2 dalyje nurodyto prašymo pareikšti nuomon? i?siuntimo, o provincij? vykdomoji vald?ia – per keturis m?nesius.

6. I?klaus?s Taryb?, m?s? ministras priima sprendim? per dešimt m?nesi? nuo prašymo pareikšti nuomon? i?siuntimo merui ir savivaldyb?s tarybos nariams."

11 Nors Istorijos paminkl? ?statyme aiškios s?lygos d?l to, kad paminklas turi b?ti Nyderland? teritorijoje, n?ra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad ši s?lyga b?tinai išplaukia iš bendros min?to ?statymo sistemos – tai matyti iš jo parengiam?j? dokument?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12 2004 m. Nyderland? pilietis X persik?l? iš Nyderland? ? Belgij? gyventi jam priklausan?ioje pilyje.

13 Ši pilis Belgijoje saugoma kaip istorijos paminklas. Ta?iau Nyderlanduose ji ne?traukta n? ?

vien? iš Istorijos paminkl? ?statymo 6 ar 7 straipsnyje nurodyt? registr?.

14 Pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokestiniais metais X Nyderlanduose ?jo vienos bendrov?s direktoriaus pareigas, jis buvo jos vienintelis akcininkas. Belgijoje iš savo veiklos jis negavo joki? pajam?.

15 Kadangi buvo pasirinkt?s sistem?, numatyt? Nyderlanduose gyvenantiems mokesi? mok?tojams, toje valstyb?je nar?je jis deklaravo savo pajamas ir iš j? atskait? 18 140 EUR sum? kaip pilies, kuri? naudojo kaip savo b?st?, kaip tai suprantama pagal Nyderland? pajam? mokesi?io ?statym?, išlaikymo ir amortizacijos išlaidas.

16 D?l to X atžvilgiu buvo priimtas su šia atskaita susij?s sprendimas d?l prievol?s sumok?ti papildom? mokest?, motyvuojant tuo, kad nebuvo ?vykdyta Pajam? mokesi?io ?statymo 6.31 straipsnio 2 dalyje numatyta s?lyga, kad paminklas b?t? ?trauktas ? vien? iš Istorijos paminkl? ?statymo 6 ir 7 straipsnyje nurodyt? registr?.

17 Manydamas, kad nagrin?jama teis? ? atskait? taikoma ne tik Nyderlanduose esantiems paminklams, *Rechtbank Breda* patenkino X ieškin? d?l min?to sprendimo d?l prievol?s sumok?ti papildom? mokest?. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* atmet? Nyderland? mokesi?io administratoriaus pateikt? apeliacin? skund?. *Staatssecretaris van Financiën* pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden*.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar S?jungos teis?, vis? pirma jos nuostatos ?sisteigimo laisv?s ir laisvo kapitalo jud?jimo srityje, draudžia tai, kad Belgijos rezidentas, kuris jo prašymu apmokestinamas Nyderlanduose kaip mokesi?io mok?tojas rezidentas ir tur?jo išlaid? d?l savo gyvenamosioms reikm?ms naudojamos pilies, kuri yra Belgijoje ir ten laikoma ?statymais saugojamu paminklu ir vietov?s simboliu, apmokestinant pajamas Nyderlanduose ši? išlaid? negali atskaityti, nes pilis Nyderlanduose ne?registruota kaip saugomas istorinis paminklas?

2. Kiek tokiu atveju svarbu tai, ar suinteresuotasis asmuo valstyb?je, kurioje gyvena, t. y. Belgijoje, pasirinkt?s progresin? pajam? apmokestinim?, šias išlaidas gali atskaityti iš pajam? mokesi?io nuo savo dabartin? ir b?sim? pajam? iš kilnojamojo turto?“

D?l prejudicini? klausim?

19 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 49 ir 63 straipsniai išaiškintini taip, kad jiems prieštarauja valstyb?s nar?s teis?s normos, pagal kurias, siekiant apsaugoti nacionalin? kult?ros paveld?, teis? atskaityti su saugomais paminklais susijusias išlaidas suteikiama tik jos teritorijoje esan?i? paminkl? savininkams.

20 Pirmiausia pažym?tina, kad net jei tai gali b?ti susij? ir su laisvu kapitalo jud?jimu, ir su ?sisteigimo laisve, pagrindin?s bylos aplinkyb?mis reikia atsakyti ? taip performuluotus klausimus atsižvelgiant ? ?sisteigimo laisv?.

21 Iš ties? ? SESV 49 straipsnio taikymo srit? patenka bet kuris valstyb?s nar?s gyventojas, nesvarbu, kokia jo pilietyb?, turintis kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitalo dal?, leidžian?i? jam daryti tam tikr? ?tak? šios bendrov?s sprendimams ir spr?sti d?l jos veiklos (žr. Sprendimo N, C?470/04, EU:C:2006:525, 27 punkt?).

22 Taip yra X atveju: pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokestiniais metais jis pasirinko

gyvenamųjų vietų Belgijoje ir Nyderlanduose tvarką pagal Nyderlandų teisę steigtos bendrovės, kurios vienintelis akcininkas pats yra, reikalus.

23 Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, SESV 49 straipsniu draudžiama bet kokia nacionalinė priemonė, kuri, nors ir taikoma neatsižvelgiant į pilietybę, gali sudaryti Sąjungos piliečiams kliūtį pasinaudoti ESV sutarties garantuojama steigimo laisve arba naudojimąsi ja padaryti mažiau patrauklų (žr., be kita ko, Sprendimo *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, 43 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos reiškia steigimo laisvės apribojimą.

25 Iš tiesų, esant tokioms kaip X, kuris negyvena Nyderlanduose, bet kadangi visų savo veiklą vykdo šioje valstybėje narėje, pasirinko rezidentams taikomą mokesčių sistemą, situacijoms, šios teisės normos lemia skirtingą požiūrą pastatuose, kurie yra istorijos paminklai, gyvenančius mokesčių mokėtojus, atsižvelgiant į tai, ar jį gyvenamoji vieta yra nacionalinėje teritorijoje, ar už jos ribų.

26 Šis skirtingas požiūris gali atgrasyti vienos valstybės narės teritorijoje esančiuose pastatuose, kurie yra istorijos paminklai, gyvenančius mokesčių mokėtojus nuo veiklos vykdymo kitoje valstybėje narėje.

27 Tačiau nerezidentų diskriminacija, kaip tai suprantama pagal Sutartį, palyginti su rezidentais, galėtų būti tik tuomet, jei, nepaisant to, kad jie gyvena skirtingose valstybėse narėse, nustatoma, kad, atsižvelgiant į atitinkamą nacionalinę teisę nuostatą tikslą ir turinį, šios dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų situacijos yra panašios (žr. Sprendimo *Komisija / Estija*, C-39/10, EU:C:2012:282, 51 punktą).

28 Teisingumo Teismas mano, kad pagrindinėje byloje taip nėra.

29 Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos tikslas, kaip, be kita ko, matyti iš statymo pasiūlymo, kuris vėliau tapo Pajamų mokesčio statymu, aiškinamojo rašto, yra apsaugoti ir išsaugoti Nyderlandų kultūros ir istorijos paveldą, suteikiant galimybę taikyti specialią tam tikrą išlaidų, susijusių su saugomais paminklais, būtent tais, kuriuos jį savininkai naudoja kaip būstą, atskaitą.

30 Be to, kaip matyti iš Nyderlandų vyriausybės pateiktą rašytinį pastabą, būtent atsižvelgdama į šį tikslą Nyderlandų Karalystė suteikė šios atskaitos galimybę mokesčių mokėtojams, kurie yra Nyderlanduose esančių saugomų paminklų savininkai, nors ir gyvena kitoje valstybėje narėje.

31 Todėl tai, kad leidimas pasinaudoti mokesčio lengvata, kurios tikslas – išsaugoti Nyderlandų kultūros ir istorijos paveldą, suteikiamas tik nacionalinėje teritorijoje esančių saugomų paminklų savininkams, yra neatsiejamai susijęs su nacionalinio statymo leidimo siekiamu tikslu.

32 Taigi iš to atsirandantis skirtingas požiūris taikomas mokesčių mokėtojų kategorijoms, kurių situaciją negalima laikyti objektyviai panašiomis.

33 Kitaip galėtų būti tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas rodytų, kad paminklas, kurio savininkas jis yra, nors ir stovi kitos valstybės narės nei Nyderlandų Karalystės teritorijoje, vis dėlto yra Nyderlandų kultūros ir istorijos paveldo dalis ir dėl tokios aplinkybės tokiam paminklui, jeigu jis būtų nacionalinėje teritorijoje, galėtų būti taikoma apsauga pagal Nyderlandų istorijos paminklų statymus.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnis aiškintinas taip, kad jam neprieštarauja valstybės narės teisės normos, pagal kurias, siekiant apsaugoti nacionalinę kultūros ir istorijos paveldą, teisė atskaityti su saugomais paminklais susijusias išlaidas suteikiama tik jos teritorijoje esančių paminklų savininkams, jeigu šia galimybe gali pasinaudoti paminklai, kurie gali būti priskirti prie šios valstybės narės kultūros ir istorijos paveldo, nepaisant to, kad yra kitos valstybės narės teritorijoje, savininkai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

35 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 49 straipsnis aiškintinas taip, kad jam neprieštarauja valstybės narės teisės normos, pagal kurias, siekiant apsaugoti nacionalinę kultūros ir istorijos paveldą, teisė atskaityti su saugomais paminklais susijusias išlaidas suteikiama tik jos teritorijoje esančių paminklų savininkams, jeigu šia galimybe gali pasinaudoti paminklai, kurie gali būti priskirti prie šios valstybės narės kultūros ir istorijos paveldo, nepaisant to, kad yra kitos valstybės narės teritorijoje, savininkai.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.