

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. vasario 9 d.(1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Valstybės narės pilietis, gaunantis pajamas šioje valstybėje narėje ir trečiojoje šalyje, o gyvenantis kitoje valstybėje narėje – Mokesčių lengvata, skirta atsižvelgti į asmeninį ir šeiminių padėtį“

Byloje C-283/15

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2015 m. gegužės 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. birželio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot (pranešėjas), C. G. Fernlund ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 29 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo *belastingadviseurs* B. Dieleman, A. A. W. Langevoord ir T.C. Gerverdinck,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. Noort, padedamą ekspertu J. C. L. M. Fijen,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer, E. Lachmayer ir F. Koppensteiner,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Rebelo ir J. Martins da Silva,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg ir N. Otte Widgren,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Holt, padedamo baristerio R. Hill,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,
- susipažinęs su 2016 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl „SESV nuostatų dėl laisvo asmenų judėjimo“ išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant X ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų ministerijos valstybės sekretorius) ginčą dėl to, kad Nyderlandų mokesčių institucija jam neleido atskaičiuoti iš Ispanijoje esančio nuosavo būsto gautą „neigiamą pajamą“.

Teisinis pagrindas

- 3 *Wet Inkomstenbelasting 2001* (2001 m. Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – 2001 m. įstatymas) 2.3 straipsnyje nustatyta:

„Pajamų mokesčiu apmokestinamos toliau nurodytos pajamos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo nagrinėjamais kalendoriniais metais:

- a) iš darbo santykių ir gyvenamojo būsto gautos apmokestinamosios pajamos;
- b) iš pagrindinio akcijų paketo gautos apmokestinamosios pajamos;
- c) iš santaupų ir investicijų gautos apmokestinamosios pajamos.“

- 4 2001 m. įstatymo 2.4 straipsnyje numatyta:

„1. Iš darbo santykių ir būsto nuosavybės gautos apmokestinamosios pajamos nustatomos:

- a) vietos mokesčių mokėtojams: pagal 3 skyriaus nuostatas,
- b) užsienio mokesčių mokėtojams: pagal 7.2 skirsnio nuostatas <...>.“

- 5 2001 m. įstatymo 2.5 straipsnyje nustatyta:

„1. Vietos mokesčių mokėtojas, kuris negyvena Nyderlanduose ištisus kalendorinius metus, ir užsienio mokesčių mokėtojas, gyvenantis kitoje Europos Sąjungos valstybėje arba trečiojoje šalyje, numatytoje ministro sprendime, su kuria Nyderlandų Karalystė sudarė dvigubą apmokestinimo išvengimo ir pasikeitimo informacija sutartį, apmokestinamas minėtoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje, gali pasirinkti, kad jam būtų taikomos šiame įstatyme numatyta vietos mokesčių mokėtojams taikoma apmokestinimo tvarka. <...>

<...>“

- 6 Pagal 2001 m. įstatymo 3.120 straipsnio 1 dalį Nyderlandų rezidentas turi teisę atskaičiuoti iš Nyderlanduose esančio nuosavo būsto gautas „neigiamas pajamas“.

- 7 Pagal 2001 m. įstatymo 7.1 straipsnio a punktą mokestis skaičiuojamas nuo kalendoriniais

metais gaut? apmokestinam?j? pajam? iš profesin?s veiklos ir gyvenamojo b?sto Nyderlanduose.

8 Remiantis 2001 m. ?statymo 7.2 straipsnio 2 dalies b ir f punktais, apmokestinamasis darbo užmokestis už Nyderlanduose vykdom? profesin? veikl? ir, atsižvelgiant ? aplinkybes, apmokestinamosios pajamos, gautos iš Nyderlanduose turimo nuosavo b?sto, sudaro apmokestinam?sias pajamas iš profesin?s veiklos ir gyvenamojo b?sto.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 Pagal 2001 m. ?statym? fizini? asmen? pajam? mokes?iu Nyderlanduose apmokestinamos ne tik pajamos iš profesin?s veiklos, bet ir pajamos, „iš b?sto“. Jeigu b?stas yra „nuosavas“, laikoma, kad jam taikomos mokes?i? lengvatos, apskai?iuojamos kaip jo vert?s procentin? dalis. Šios „lengvatos“ sumažinamos atskai?iuotin? išlaid? suma, prie kuri? priskiriamos b?stui ?sigyti paimt? paskol? pal?kanos ir išlaidos. Jeigu ši? išlaid? suma viršija „lengvat?“ sum?, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo gauna „neigiamas pajamas“.

10 Nyderland? pilie?io X atveju taip buvo 2007 m., kiek tai susij? su jo Ispanijoje esan?iu b?stu.

11 Tais pa?iais mokes?iniais metais X iš profesin?s veiklos gavo pajam?, jas jam išmok?jo dvi bendrov?s, kuri? kontrolinis akcij? paketas priklauso jam; vienos buvein? buvo Nyderlanduose, o kitos – Šveicarijoje. Pajamos iš šaltinio Nyderlanduose sudar? 60 % vis? jo apmokestinam?j? pajam?, o pajamos iš šaltinio Šveicarijoje – 40 % vis? jo apmokestinam?j? pajam?. Ispanijoje joki? pajam? negauta nei 2007 m., nei ketveriais paskesniais metais; pasibaigus šiam laikotarpiui X nebegyveno Ispanijoje.

12 Pagal taikytin? dvišal? mokes?i? sutart? iš Šveicarijos gautos pajamos buvo apmokestinamos Šveicarijoje, o Nyderland? gautos pajamos – Nyderlanduose.

13 Kiek tai susij? su apmokestinimu pastarojoje valstyb?je nar?je, X pirma pageidavo b?ti prilyginamas apmokestinamajam asmeniui rezidentui, kaip numatyta 2001 m. ?statymo 2.5 straipsnyje, pagal kur? suinteresuotajam asmeniui Nyderlanduose buvo taikoma neribota mokes?in? prievol?. Tuo remdamasi Nyderland? mokes?i? institucija atsižvelg? ? jo „neigiamas pajamas“ iš b?sto Ispanijoje.

14 Vis d?lto visas taip apskai?iuotas mokestis viršijo mokest?, kur? X b?tt? tur?j?s mok?ti, jeigu neb?tt? pasinaudoj?s prilyginimo apmokestinamiesiems asmenims rezidentams galimybe (d?l to jis b?tt? buv?s apmokestintas Šveicarijoje už šioje valstyb?je gautas pajamas, t. y. 40 % vis? pajam?) ir jeigu jam dar b?tt? buv? leista atskai?iuoti visas „neigiamas pajamas“ iš Ispanijoje esan?io nuosavo b?sto.

15 Keisdamas savo prašym? d?l prilyginimo X gin?ijo mokes?in? pranešim? Nyderland? teismuose ir teig?, kad S?jungos teis?s nuostatas d?l laisvo jud?jimo reikia aiškinti taip, jog pagal jas apmokestinamiesiems asmenims nerezidentams leidžiama atskai?iuoti „neigiamas pajamas“ iš nuosavo b?sto, ir tam neprivaloma pasirinkti prilyginimo rezidentams.

16 Po to, kai *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo pirmosios instancijos teismas, Nyderlandai) ir *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai) atmet? X ieškin?, jis padav? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas).

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31) suformuluotos teismo praktikos taikymo, atsižvelgiant ? tai, kad, priešingai nei pagal toje byloje, d?l kurios priimtas tas sprendimas, nagrin?t? faktin? situacij?, X negauna vis? arba beveik vis? savo šeimos pajam? tik

vienoje valstybėje narėje, kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narė, kuri yra kompetentinga apmokestinti šias pajamas, taigi kuri galėtų atsižvelgti į jo asmeninį ir šeiminių padarčių. X situacijai būdinga tai, kad tuo laikotarpiu, kurį reikia atsižvelgti apskaičiuojant mokestį nuo jo pajamų, jis gyveno Ispanijoje, kur negavo jokių pajamų, o vieną dalį pajamų (60 %) gavo Nyderlanduose, kitą (40 %) – Šveicarijoje.

18 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409), 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) ir 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Komisija / Estija* (C-39/10, EU:C:2012:282) būtų galima aiškinti taip, kad veiklos vykdymo vietos valstybė visada turi atsižvelgti į suinteresuotojo asmens asmeninį ir šeiminių padarčių, jeigu gyvenamosios vietos valstybė negali to padaryti. Būtent taip yra pagrindinėje byloje, nes nagrinėjama mokestiniais metais X Ispanijoje neturėjo jokių pajamų.

19 Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar ESV sutarties nuostatos dėl laisvo asmens judėjimo turi būti aiškinamos kaip draudžiančios nacionalinę tvarką, pagal kurią Ispanijoje gyvenantis Sąjungos pilietis, kurio apytikriai 60 % pajamų iš profesinės veiklos apmokestinamos Nyderlanduose, o apie 40 % – Šveicarijoje, savo „neigiamą pajamą“ iš Ispanijoje esančio asmens poreikiams naudojamu nuosavo būsto negali atskaičiuoti iš Nyderlanduose apmokestinamų pajamų iš profesinės veiklos ir tuomet, kai jis gyvenamosios vietos valstybėje [t. y.] Ispanijoje gauna tokias mažas pajamas, kad dėl minėtų „neigiamą pajamą“ atitinkamais metais gyvenamosios vietos valstybėje negali būti sumažinti mokesčiai?

2. a) Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tokiu atveju kiekviena valstybė narė, kurioje Sąjungos pilietis gavo dalį savo pajamų, privalo atsižvelgti į visą minėtą „neigiamą pajamą“ sumą? Ar vis dėlto ši pareiga taikoma tik vienai iš profesinės veiklos valstybių narių, ir, jeigu taip, tuomet kuriai? O gal kiekviena profesinės veiklos vietos valstybė (išskyrus gyvenamosios vietos valstybę) turi leisti atskaičiuoti dalį šio „neigiamą pajamą“? Kaip pastaruoju atveju nustatyti atskaičiuotiną dalį?

b) Ar šiuo atžvilgiu svarbu tai, kurioje valstybėje narėje faktiškai dirbta, ar tai, kuri valstybė narė turi teisę apmokestinti pajamas iš minėtos darbo veiklos?

3. Ar 2 punkte išdėstyti klausimai būtų atsakyti kitaip, jeigu viena iš valstybių, kuriose Sąjungos pilietis gauna pajamas, yra Šveicarijos Konfederacija, kuri nėra Sąjungos valstybė narė ir nepriklauso Europos ekonominei erdvei (EEE)?

4. Kiek šiuo požiūriu svarbu tai, ar gyvenamosios vietos valstybės (šiuo atveju – Ispanijos Karalystės) teisės aktuose numatyta galimybė atskaičiuoti hipotekinės paskolos palūkanas už skolininko nuosavą būstą ir galimybė įskaityti dėl to aptariamais metais patirtus mokestinius nuostolius į galimas pajamas šioje valstybėje paskesniais metais?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl taikytinos judėjimo laisvės

20 Pirmiausia pažymėtina, kad prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nepatikslinka, ? kuri? judėjimo laisv? reikt? atsižvelgti vertinant nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje.

21 Vis d?lto iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad X, tur?damas kontrolin? akcij? paket?, kontroliuoja Nyderlanduose ir Šveicarijoje ?steigt? bendrov? veikt? ir jai vadovauja; ? pajamas, gautas iš ši? bendrov?, jis siekia ?skaityti „neigiamas pajamas“ iš Ispanijoje esan?io nuosavo b?sto.

22 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? bet kuriam valstyb?s nar?s gyventojui, nesvarbu, kokia jo pilietyb?, turin?iam 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, taikoma ?sisteigimo laisv? (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo X, C?87/13, EU:C:2014:2459, 21 punktą).

23 Taigi pagrindin?s bylos teis?s aktai turi b?ti nagrin?jami atsižvelgiant ? SESV 49 straipsnio nuostatas.

D?l pirmojo klausimo

24 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateiktas teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokes?i? teis?s aktus leidžiama atskai?iuoti „neigiamas pajamas“ iš b?sto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirban?iam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstyb?s nar?s teritorijoje gauna 60 % vis? savo pajam?, o valstyb?s nar?s, kurioje yra jo b?stas, teritorijoje negauna pajam?, kurios jam leist? pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym?.

25 Norint atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia reikia priminti, kad nacionalin?s mokes?i? teis?s normos turi atitikti Sąjungos teis?, vis? pirma pagal Sutartis garantuojamas laisves, ?skaitant SESV 49 straipsnyje ?tvirtint? ?sisteigimo laisv? (pagal analogij? žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Komisija / Estija*, C?39/10, EU:C:2012:282, 47 punkt?).

26 Atsižvelgimas ? „neigiamas pajamas“ iš nekilnojamojo turto, esan?io valstyb?je nar?je, kurioje apmokestinamasis asmuo pasirinko gyvenam?j? viet?, yra mokes?i? lengvata, susijusi su to asmens asmenine pad?timi, kuri yra svarbi vertinant jo bendr? geb?jim? mok?ti mokes?ius (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 19 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

27 Taigi tiek, kiek pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus apmokestinamajam asmeniui nerezidentui nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims rezidentams numatyta galimyb? atskai?iuoti tokias „neigiamas pajamas“, pirmieji vertinami nepalankiau, palyginti su antraisiais.

28 Vadinasi, reikia patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamoose teis?s aktuose nustatyti gyvenamosios vietos kriterijai yra diskriminuojantys.

29 Šiuo klausimu primintina, kad diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašiomis aplinkyb?mis taikomos skirtingos taisykl?s arba kai ta pati taisykl? taikoma skirtingoms situacijoms (be kita ko, žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker* C?279/93, EU:C:1995:31, 30 punkt? ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 21 punkt?).

30 Tiesiogini? mokes?i? srityje rezident? ir nerezident? pad?tis paprastai n?ra panaši, nes nerezidento vienos valstyb?s nar?s teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dal? jo bendr? pajam?, sutelkt? jo nuolatin?je gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis nerezidento geb?jimas mok?ti mokes?ius, nustatomas atsižvelgus ? jo bendras pajamas ir asmenin? bei šeimini? pad?t?,

lengviausiai gali būti vertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninis ir turtinis interesų centras, paprastai sutampantis su jo prasta gyvenamąja vieta (žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 ir 32 punktus ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 22 punktą).

31 Be to, Sprendimo *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) 34 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad valstybės narės nesuteikia nerezidentams tam tikrą mokesčių lengvatą, kurias suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų situacijos skirtumus tiek dėl pajamų šaltinio, tiek dėl asmeninio gebėjimo mokėti mokesčius arba dėl asmeninės ir šeiminių padėties, paprastai nėra diskriminacija (taip pat žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 23 punktą).

32 Nerezidentų diskriminacija, palyginti su rezidentais, kaip tai suprantama pagal ESV sutartį, gali būti tik tuomet, jei, nepaisant to, kad jie gyvena skirtingose valstybėse narėse, pagal atitinkamą nacionalinės teisės nuostatą tiksliai ir turinai nustatoma, kad šios dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų situacija yra panaši (žr. 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 26 punktą).

33 Būtent taip yra, kai apmokestinamasis asmuo nerezidentas valstybės narės, kurioje gyvena, teritorijoje negauna didelių pajamų, o didžiąją apmokestinamųjų pajamų dalį gauna iš kitoje valstybėje narėje vykdomos veiklos, todėl gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į jo asmeninį ir šeiminių padėčių (be kita ko, žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą; 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 61 punktą ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 punktą).

34 Tokiu atveju aplinkybės, kad nerezidentas, kuris didžiąją savo pajamų dalį ir beveik visas šeimos pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo gyvenamosios vietos valstybėje, asmeninį ir šeiminių padėčių neatsižvelgiama nei gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nei darbo vietos valstybėje narėje, yra diskriminacija (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 38 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 31 punktą ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 punktą).

35 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452) 34 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad šio sprendimo 27–33 punktuose nurodyta teismo praktika taikoma visoms mokesčių lengvatoms, susijusioms su nerezidentu gebėjimu mokėti mokesčius, kurios nesuteiktos nei darbuotojo gyvenamosios vietos, nei darbo vietos valstybėje narėje (2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 27 punktą).

36 Įsisteigimo laisvės atveju toks teismo praktikos taikymas gali būti perkeltas su gebėjimu mokėti mokesčius susijusioms mokesčių lengvatoms, kurios negali būti suteikiamos nei savarankiškai dirbančio asmens gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nei jo veiklos vykdymo vietos valstybėje narėje (dėl teismo praktikos, suformuotos 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, pirmiausia pradėtos plėtoti laisvo darbuotojų judėjimo srityje, taikymo įsisteigimo laisvei žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, EU:C:1995:271; 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251 ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Kalbant apie tokias mokesčių lengvatas, kurios pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės aktų normas skirtos nustatyti atitinkamo apmokestinamojo asmens gebėjimui mokėti mokesčius – kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos normos, pagal kurias apmokestinamos fiktyvios pajamos iš nuosavo būsto ir atitinkamai leidžiama atskaityti su tuo susijusias išlaidas, – vienintelis

aplinkyb?s, kad nerezidentas savo veiklos vykdymo vietos valstyb?je nar?je gavo pajam? daugiau ar mažiau panašiomis s?lygomis kaip ir šios šalies rezidentai, nepakanka, kad jo pad?tis b?t? laikoma objektyviai panašia ? rezident? pad?t?.

38 Kadangi šis nerezidentas didži?j? dal? savo pajam? gauna ne gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, siekiant konstatuoti tok? objektyv? panašum?, dar reikia, kad ši valstyb? negal?t? jam suteikti lengvat?, kurios suteikiamos atsižvelgiant ? visas jo pajamas ir ? asmenin? bei šeimini? pad?t? (pagal analogij? žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 28 punkt?).

39 Tuo atveju, kai nerezidentas valstyb?je nar?je, kurioje vykdo dal? savo veiklos, gauna 60 % vis? savo tarptautiniu mastu gaunam? pajam?, niekas neleidžia manyti, kad jo gyvenamosios vietos valstyb? nar? vien d?l šios aplinkyb?s negal?s atsižvelgti ? visas jo pajamas ir asmenin? bei šeimini? pad?t?. Kitaip b?t? tuomet, jeigu paaišk?t?, kad atitinkamas asmuo savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je negavo joki? pajam? arba gavo tokias mažas pajamas, kad ši valstyb? negali jam suteikti lengvat?, kurios taikomos atsižvelgus ? visas jo pajamas ir asmenin? bei šeimini? pad?t?.

40 Veikiausiai taip yra X atveju, nes, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, jis per pagrindini?je byloje nagrin?jamus mokesťinius metus savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, t. y. Ispanijos Karalyst?je, negavo joki? pajam?.

41 Kadangi ? X asmenin? ir šeimini? pad?t? negal?jo atsižvelgti nei ši valstyb? nar?, nei valstyb? nar?, kurios teritorijoje jis gavo 60 % vis? pajam? iš savo veiklos, t. y. Nyderland? Karalyst?, konstatuotina, kad jo atžvilgiu b?ta diskriminacijos, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 27–32 punktuose nurodyt? teismo praktik?.

42 Šios išvados negali paneigti aplinkyb?, kad X tais pa?iais metais kit? pajam?, be kita ko, gavo kitoje valstyb?je nei Nyderland? Karalyst? ir Ispanijos Karalyst?. Kaip savo išvados 47–53 punktuose pažym?jo generalinis advokatas, tai, kad apmokestinamasis asmuo didži?j? dal? savo pajam? gauna ne vienoje, o keliose valstyb?se, kurios n?ra jo gyvenamosios vietos valstyb?s, neturi ?takos 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31) suformuot? princip? taikymui. Faktiškai lemiamas kriterijus yra valstyb?s nar?s negal?jimas d?l apmokestinam?j? pajam? nepakankamumo mokes?i? poži?riu atsižvelgti ? asmenin? ir šeimini? apmokestinamojo asmens pad?t?, nors esant pakankamai pajam? kitur ? tai atsižvelgti galima.

43 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokes?i? teis?s aktus leidžiama atskai?iuoti „neigiamas pajamas“ iš b?sto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirban?iam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstyb?s nar?s teritorijoje gauna 60 % vis? savo pajam?, o valstyb?s nar?s, kurioje yra jo b?stas, teritorijoje negauna pajam?, kurios jam leist? pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym?.

D?l antrojo klausimo

44 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo ? pirm?j? klausim?, taikomas tik valstybei narei, kurios teritorijoje gauta 60 % vis? pajam?, ar jis taikomas ir visoms kitoms valstyb?ms nar?ms, kuri? teritorijoje apmokestinamasis asmuo gavo apmokestinam?j? pajam?, leidžian?i? jam pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym?, ir kokia padalijimo schema reikia vadovautis. Šis teismas taip pat klausia, ar s?voka „veiklos vietos valstyb?“ nurodo valstyb? nar?, kurios teritorijoje konkre?iai vykdoma veikla, ar valstyb? nar?, turin?i? teis? apmokestinti iš veiklos gautas pajamas.

45 Siekiant atsakyti ? antr? antrojo klausimo dal?, pakanka priminti, kad tikslas, kurio siekia teismo praktika, nurodyta atsakant ? pirm?j? klausim?, – taikant mokes?i? lengvat?, t. y. mažesn? apmokestinim?, atsižvelgti ? apmokestinamojo asmens asmenin? ir šeimini? pad?t?. Tod?l s?vok? „veiklos vietos valstyb?“ kaip ji vartojama šiame sprendime, reikia suprasti tik kaip reiškian?i? valstyb? nar?, kompetenting? apmokestinti visas apmokestinamojo asmens pajamas iš veiklos ar j? dal?, nesvarbu, kur konkre?iai vykdyta veikla, iš kurios gautos pajamos.

46 Nagrin?jant pirm? antrojo klausimo dal?, susijusi? su naštos, atsirandan?ios d?l atsižvelgimo ? asmenin? ir šeimini? apmokestinamojo asmens pad?t?, padalijimu keliose veiklos vietos valstyb?se nar?se, reikia remtis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika d?l valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos padalijimo (be kita ko, žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C?385/00, EU:C:2002:750, 93 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

47 Pagal j? vis? pirma valstybi? nari? laisv?, kai S?jungos teis? nenumato suvienodinimo ar suderinimo priemoni?, pasidalyti apmokestinimo kompetencijos ?gyvendinim?, be kita ko, siekiant išvengti mokes?i? lengvat? sumavimo, turi b?ti suderinama su b?tinybe užtikrinti atitinkam? valstybi? nari? apmokestinamiesiems asmenims, kad bus tinkamai atsižvelgta ? bendr? j? asmenin? ir šeimini? pad?t?, nesvarbu, kaip atitinkamos valstyb?s nar?s ši? pareig? pasidalys. Nesant tokio suderinamumo, laisvas apmokestinimo kompetencijos padalijimas valstyb?ms nar?ms gal?t? lemti nevienod? poži?r? ? atitinkamus apmokestinamuosius asmenis, kuris b?t? nesuderinamas su ?sisteigimo laisve, nes kilt? ne d?l nacionalin?s mokes?i? teis?s akt? skirtum? (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 70 ir 77 punktus).

48 Tuo atveju, kai savarankiškai dirbantis asmuo apmokestinam?ias pajamas gauna keliose valstyb?se nar?se, kurios n?ra jo gyvenamosios vietos valstyb?s, š? suderinim? galima pasiekti tik jam leidžiant pasinaudoti teise atskai?iuoti „neigiamas pajamas“ kiekvienoje veiklos vietos valstyb?je, kurioje suteikiama tokios r?šies lengvata, proporcingai pajam?, gaut? kiekvienoje iš ši? valstybi? nari?, daliai ir j? ?pareigojant pateikti kompetentingoms mokes?i? institucijoms vis? informacij? apie savo tarptautiniu mastu gautas pajamas, pagal kurias jos gal?t? nustatyti ši? proporcij?.

49 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo ? pirm?j? klausim?, taikomas visoms veiklos vietos valstyb?ms, kuri? teritorijoje apmokestinamasis asmuo gauna apmokestinam?j? pajam?, leidžian?i? jam pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym? proporcingai min?t? pajam?, gaut? kiekvienoje veiklos vietos valstyb?je, daliai. Šiuo poži?riu „veiklos vietos valstyb?“ yra bet kuri valstyb? nar?, turinti teis? apmokestinti šias jos teritorijoje iš veiklos gautas nerezidento pajamas, neatsižvelgiant ? tai, kurioje vietoje konkre?iai vykdyta ši veikla.

D?l tre?iojo klausimo

50 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar aplinkyb?, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dal? savo apmokestinam?j? pajam? gauna ne valstyb?s nar?s, o tre?iosios šalies teritorijoje, turi ?takos atsakymui ? antr?j? klausim?.

51 Šiuo klausimu primintina, kad ESV sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve, aiškinimas d?l iš j? kylan?ios pareigos nediskriminuoti savarankiškai dirban?i? asmen?, profesin? veikl? vykdan?i? valstyb?je nar?je, kuri n?ra j? gyvenamosios vietos valstyb?, privalomas kiekvienai valstybei narei. Tai irgi galioja tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, kalbant apie valstyb? nar?, kurioje savarankiškai dirbantis asmuo, gyvenantis kitoje valstyb?je

nar?je, vykdo dal? savo veiklos, o likusi? veiki? – tre?iojoje šalyje, ir tuomet, kai pastaroji valstyb? yra ne valstyb? nar?, o tre?ioji šalis (pagal analogij? žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C?9/14, EU:C:2015:406, 35 punkt?).

52 Taigi ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: aplinkyb?, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dal? savo apmokestinam?j? pajam? gauna ne valstyb?s nar?s, o tre?iosios šalies teritorijoje, neturi ?takos atsakymui ? antr?j? klausim?.

D?I ketvirtojo klausimo

53 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar ? pirma pateiktus klausimus b?t? atsakyta kitaip, jeigu pagal savarankiškai dirban?io asmens gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s teis?s aktus jam mokes?io mok?jimo šioje valstyb?je nar?je tikslais b?t? leidžiama atskai?iuoti hipotekin?s paskolos pal?kanas už nuosav? b?st? ir d?I to patirtus mokestinius nuostolius ?skaityti ? pajamas paskesniais mokestiniais metais.

54 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, kuri? šiuo klausimu patvirtino per pos?d? žodines pastabas pateik?s X, matyti, kad jis Ispanijoje pajam? negavo nei 2007 m., nei v?lesniais mokestiniais metais. Kadangi per tuos metus X savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je negavo apmokestinam?j? pajam?, jis bet kuriuo atveju negal?jo Ispanijos mokes?i? institucijose remtis teise ? atskaitym?, kad b?t? atsižvelgta ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t?.

55 Vadinas, ketvirtas klausimas yra hipotetinis, taigi – nepriimtinas (žr. 2013 m. sausio 29 d. Sprendimo *Radu*, C?396/11, EU:C:2013:39, 24 punkt?).

D?I bylin?jimosi išlaid?

56 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **SESV 49 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokes?i? teis?s aktus leidžiama atskai?iuoti „neigiamas pajamas“ iš b?sto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirban?iam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstyb?s nar?s teritorijoje gauna 60 % vis? savo pajam?, o valstyb?s nar?s, kurioje yra jo b?stas, teritorijoje negauna pajam?, kurios jam leist? pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym?.**

2. **Draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo ? pirm?j? klausim?, taikomas visoms veiklos vietos valstyb?ms, kuri? teritorijoje apmokestinamasis asmuo gauna apmokestinam?j? pajam?, leidžian?i? jam pasinaudoti lygiaverte teise ? atskaitym? proporcingai min?t? pajam?, gaut? kiekvienoje veiklos vietos valstyb?je, daliai. Šiuo poži?riu „veiklos vietos valstyb?“ yra bet kuri valstyb? nar?, turinti teis? apmokestinti šias jos teritorijoje iš veiklos gautas nerezidento pajamas, neatsižvelgiant ? tai, kurioje vietoje konkre?iai vykdyta ši veikla.**

3. **Aplinkyb?, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dal? savo apmokestinam?j? pajam? gauna ne valstyb?s nar?s, o tre?iosios šalies teritorijoje, neturi ?takos atsakymui ? antr?j? klausim?.**

Parašai.

1Proceso kalba: nyderland?.