Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. lapkričio 19 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Laisvas asmenų judėjimas — Vienodas požiūris — Pajamų mokestis — Mokesčių mokėtojų nerezidentų pajamos, kurios apmokestinamos prie šaltinio — Mokesčio atskaitymo, susijusio su mokesčių mokėtojo asmenine situacija, netaikymas — Pateisinimas — Mokesčių mokėtojų nerezidentų galimybė pasirinkti mokesčių mokėtojams rezidentams taikomą tvarką ir pasinaudoti tokiais atskaitymais“

Byloje C-632/13

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausias administracinis teismas, Švedija) 2013 m. lapkričio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. gruodžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

Hilkka Hirvonen

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Borg Barthet, teisėjai M. Berger (pranešėja) ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Skatteverket*, atstovaujamos T. Wallén,

— H. Hirvonen, atstovaujančios pačiai sau,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson ir K. Sparrman, L. Swedenborg ir C. Hagerman,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. Wolff,

* Proceso kalba: švedų.

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Banciella Rodríguez-Miñón ir A. Rubio González,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. de Ree,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Martins da Silva bei M. Rebelo,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir J. Enegren,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 45 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (Mokesčių administratorius) ir H. Hirvonen ginčą dėl *Skatteverket* atsisakymo suteikti H. Hirvonen pajamų mokesčio už 2005 m. lengvatų.

Teisinis pagrindas

3 Pagal Pajamų mokesčio įstatymą (1999:1229) (*Inkomstskattelagen (1999:1229)*, toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) Švedijoje gyvenantys mokesčių mokėtojai apmokestinami neribotai, o tai reiškia, kad visos jų pajamos, kurias jie gauna šalies viduje ir užsienyje, yra apmokestinamos toje valstybėje.

4 Pajamų mokesčio įstatyme pajamos skirstomos į su darbo santykiais susijusias pajamas, t. y. įvairių rūšių su darbu susijusias pajamas, ir pajamas iš kapitalo, kurios apmokestinamos atskirai. Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, atskaitomos jų gavimo ir išsaugojimo išlaidos. Be to, gali būti taikoma neapmokestinamoji pajamų dalis ir tam tikri kiti atskaitymai, susiję su konkretaus mokesčių mokėtojo asmenine padėtimi.

5 Su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos savivaldybės ir valstybės pajamų mokesčiais. Savivaldybės pajamų mokestis yra išreikštas proporcija ir svyruoja, nelygu savivaldybė ar regionas, nuo 29 % iki 34 %. Vidurkis yra kiek daugiau nei 30 %.

6 Valstybės pajamų mokestis yra progresinis ir siekia 20–22 %. Šiuo mokesčiu apmokestinama tik kai apmokestinamosios pajamos viršija tam tikrą sumą. Apmokestinamosios pajamos iš kapitalo yra apmokestinamos valstybės 30 % mokesčio tarifu.

7 Jei apskaičiuojant pajamas iš kapitalo susidaro deficitas, taikomas 30 % mokesčio sumažinimas tai deficito daliai, kuri neviršija 100 000 Švedijos kronų (SEK) (maždaug 10 600 eurų), ir 21 % likusiai deficito daliai.

8 Savo ruožtu Švedijos mokesčių mokėtojai nerezidentai pagal bendrąją taisyklę apmokestinami ribotai: jų su darbo santykiais susijusios pajamos pagal Įstatymą (1991:586) dėl specialaus užsienyje gyvenančių asmenų pajamų apmokestinimo (*Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, toliau – Įstatymas dėl specialaus pajamų apmokestinimo) apmokestinamos galutiniu 25 % mokesčiu prie pajamų šaltinio (toliau – apmokestinimo prie šaltinio tvarka).

9 Mokesčių mokėtojas nerezidentas neturi teisės atskaityti nei pajamų gavimo ir išsaugojimo, nei asmeninių išlaidų. Tačiau mokesčio tarifas yra mažesnis nei taikomas apmokestinant mokesčių mokėtojų rezidentų pajamas (toliau – įprasta apmokestinimo tvarka). Kadangi mokestis prie pajamų šaltinio yra galutinis, mokesčių mokėtojas nerezidentas neprivalo deklaruoti savo pajamų. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, tokio mokesčio prie šaltinio tikslas yra sudaryti mokesčių mokėtojui palankesnes sąlygas ir kartu palengvinti valstybės iždo administravimą.

10 Pagal Įstatymo dėl specialaus pajamų apmokestinimo 5 straipsnį apmokestinamąsias pajamas, be kita ko, sudaro atlyginimas ir panašios pajamos, gaunamos dirbant Švedijoje pagal darbo sutartį ar čia atliekant apmokamą stažuotę. Tačiau mokestinė pareiga pagal šį įstatymą neapima pajamų, gautų iš savarankiškos komercinės veiklos Švedijoje, ar pajamų iš kapitalo, nes joms taikoma įprasta apmokestinimo tvarka.

11 Pajamos pensijų ar ligos pašalpos forma, kurių gaunama remiantis socialinės apsaugos teisės aktais, jei viršija tam tikrą ribą, taip pat yra apmokestinamos pagal Įstatymo dėl specialaus pajamų apmokestinimo 5 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą. Tačiau dalis šių pajamų neapmokestinama. Dalies pajamų neapmokestinimas, kuris buvo įtvirtintas siekiant išvengti to, kad mokestis nebūtų didesnis nei asmenims, kurie apmokestinami neribotai, taikomas mokestis, buvo nustatytas taip, kad atitiktų maksimalią neapmokestinamąją pajamų dalį pagal įprastą apmokestinimo tvarką.

12 Nuo 2005 m., kai buvo priimtas Sprendimas *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403), mokesčių mokėtojai nerezidentai turi galimybę pasirinkti įprastą apmokestinimo tvarką, o ne apmokestinimo prie šaltinio tvarką. Kai jie pasirenka pirmąją tvarką, dalis pajamų yra neapmokestinama atsižvelgiant į pajamų gavimo ir išsaugojimo išlaidas. Jei visas ar beveik visas pajamas jie gavo Švedijoje, jie taip pat turi teisę į tam tikras kitas mokesčio lengvatas, pavyzdžiui, galimybę laikantis tam tikrų sąlygų atskaityti išlaidas, susijusias su paskolos palūkanomis, kurios negali būti atskaitytos gyvenamosios vietos valstybėje.

Procesas pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

13 Nuo 2000 m. H. Hirvonen nuolatinė gyvenamoji vieta yra Suomijoje, tačiau prieš tai visą laiką ji dirbo Švedijoje. Pajamas, kurias sudaro pensija, anuitetas ir ligos išmokos, ji gauna tik iš Švedijos. Pagrindinėje byloje nagrinėjamais metais, be einamųjų išlaidų Suomijoje, ji turėjo tik išlaidų, susijusių su palūkanomis, mokamomis už paskolą nekilnojamajam turtui (toliau – paskolos palūkanos).

14 Pagal Švedijos ir Suomijos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties redakciją, taikytiną pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui, Švedijoje gautos pajamos apmokestinamos tik šioje valstybėje narėje. Kadangi H. Hirvonen negavo jokių pajamų Suomijoje, šioje valstybėje ji negalėjo atskaityti savo paskolos palūkanų.

15 Švedijos mokesčių administratorius savo ruožtu apmokestino 2005 m. H. Hirvonen pajamas remdamasis Įstatymu dėl specialaus pajamų apmokestinimo ir neleido jai atskaityti paskolos palūkanų.

16 H. Hirvonen nesutiko su tuo, kad jos pajamos būtų apmokestinamos pagal įprastą apmokestinimo tvarką, nes toks apmokestinimas būtų lėmęs didesnę mokestinę naštą nei ta, kuri jai tektų pagal apmokestinimo prie šaltinio tvarką, net ir tada, kai būtų atskaitomos jos paskolos palūkanos, apskundė

šį sprendimą *Länsrätten i Stockholms län* (Stokholmo apygardos administracinis teismas) ir nurodė, kad turi teisę pasinaudoti tokiu atskaitymu pagal apmokestinimo prie šaltinio tvarką. Šis teismas atmetė šį skundą.

17 *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas), kuriame H. Hirvonen pateikė apeliacinį skundą dėl *Länsrätten i Stockholms län* (Stokholmo apygardos administracinis teismas) sprendimo, remdamasis Sąjungos teise, suteikė suinteresuotajam asmeniui teisę į prašomą atskaitymą. Mokesčių administratorius apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18 Pastarajame teisme mokesčių administratorius teigia, kad sumokėtas palūkanas už paskolą nekilnojamajam turtui galima atskaityti tik pagal įprastą apmokestinimo tvarką, kurią mokesčių mokėtojai gali pasirinkti. Teisingumo Teismas Sprendime *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340) patvirtino, kad tokia pasirinkimo teisė yra teisėta. Be to, pasak mokesčių administratoriaus, situacija pagrindinėje byloje skiriasi nuo situacijos byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148). Įstatyme dėl specialaus pajamų apmokestinimo įtvirtinto apmokestinimo prie šaltinio, kurio egzistavimas pripažįstamas pagrindiniu tarptautinės mokesčių teisės principu, prasmė ir tikslas – palengvinti mokesčių mokėtojo naštą ir supaprastinti administravimo uždavinį – neleidžia numatyti galimybės atskaityti patirtas išlaidas.

19 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mato tam tikrų pagrindinės bylos ir bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), sąlyčio taškų, nes pastarojoje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog mokesčių mokėtojas nerezidentas turi galimybę pasirinkti mokesčių mokėtojų rezidentų mokestinę tvarką, o ne mokesčių mokėtojams nerezidentams taikomą tvarką, negali pašalinti specialios mokesčio lengvatos diskriminacinio pobūdžio. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, kitaip nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su mokesčio lengvata, kuri nėra speciali, ir kad Švedijoje mokesčių mokėtojas nerezidentas gali pasirinkti vieną iš „dviejų visiškai skirtingų“ savo pajamų apmokestinimo tvarkų.

20 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 45 straipsniu draudžiamos valstybės narės teisės aktų nuostatos, pagal kurias kitoje valstybėje narėje gyvenantis asmuo, kuris visas ar beveik visas savo pajamas gauna pirmoje valstybėje narėje, gali pasirinkti vieną iš dviejų visiškai skirtingų apmokestinimo tvarkų, t. y. būti apmokestintam mokesčiu prie pajamų šaltinio taikant mažesnį mokesčių tarifą, tačiau nesuteikiant teisės į tokią mokesčio lengvatą, kokia taikoma pagal įprastą pajamų apmokestinimo tvarką, arba pasirinkti, kad jo pajamos būtų apmokestintos pagal pastarąją tvarką, ir taip pasinaudoti tokia mokesčio lengvata?“

Dėl prejudicinio klausimo

21 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pensininkas, kaip antai H. Hirvonen, kuris išvyksta iš valstybės narės, kurioje išdirbo visą gyvenimą, ir apsigyvena kitoje valstybėje narėje, gali remtis teise į laisvą judėjimą kaip Sąjungos pilietis pagal SESV 21 straipsnį, jei jo situacija nepatenka į SESV 45 straipsniu garantuojamo laisvo judėjimo taikymo sritį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16–23 punktus).

22 Taigi, H. Hirvonen situaciją reikia vertinti atsižvelgiant į SESV 21 straipsnį.

23 Kalbant apie su darbo santykiais susijusių pajamų apmokestinimą Švedijoje, pažymėtina, kad iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių mokėtojai nerezidentai turi galimybę pasirinkti vieną iš dviejų skirtingų apmokestinimo tvarkų.

24 Iš principo jie yra apmokestinami mokesčiu prie pajamų šaltinio, kurio tarifas yra 25 %. Mokesčio bazė yra visos apmokestinamojo asmens bruto pajamos. Kai bruto pajamas sudaro pensija, dalis jos yra neapmokestinama, o neapmokestinama suma atitinka maksimalią neapmokestinamą sumą, kuria gali pasinaudoti mokesčių mokėtojai rezidentai, kurių padėtis panaši. Apmokestinimo prie šaltinio sistemoje nėra teisės į tokius specialius atskaitymus, kuriais naudojasi rezidentai pagal įprastą apmokestinimo tvarką.

25 Tačiau kadangi mokesčių mokėtojams nerezidentams suteikiama pasirinkimo teisė, jie turi galimybę pasirinkti įprastą apmokestinimo tvarką ir taip pasinaudoti atskaitymais, susijusiais su jų asmenine ir šeimine padėtimi. Ši tvarka konkrečiai leidžia atskaityti palūkanas, sumokėtas už paskolą nekilnojamajam turtui, jei jų negalima atskaityti gyvenamosios vietos valstybėje.

26 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje H. Hirvonen, kuri pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, vis dėlto prašo leisti pasinaudoti galimybe atskaityti paskolos palūkanas, nors pagal nacionalinę teisę tokia galimybė numatyta tik pagal įprastą apmokestinimo tvarką.

27 Taigi šiomis konkrečiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia suprasti taip, kad juo iš esmės teiraujamasi, ar tai, kad pagal nacionalinę teisę mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurie didžiąją dalį pajamų gauna iš pajamų šaltinio valstybės ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, neleidžiama daryti tokių asmeninių atskaitymų, kokie leidžiami rezidentams pagal įprastą mokesčio bazės nustatymo procedūrą, yra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 36 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

29 Taip pat reikia priminti, kad pagal vienodo požiūrio taisykles draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokios kitos paslėptos diskriminacijos formos, kuriomis, pritaikius kitus diferenciacijos kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 37 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

30 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punktą ir Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 21 punktą).

31 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacijos valstybėje paprastai skiriasi, kadangi nerezidento vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kad asmeninį nerezidento pajėgumą mokėti mokesčius, nustatomą atsižvelgus į visas jo pajamas ir į jo asmeninę bei šeiminę padėtį, lengviausiai galima įvertinti toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą (Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 15 punktas ir nurodyta teismų praktika).

32 Be to, tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų padėties skirtumus ir pajamų šaltinio požiūriu, ir asmeninio pajėgumo mokėti arba jo asmeninės bei šeiminės padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija (Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 16 punktas ir nurodyta teismų praktika).

33 Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitaip yra tuo atveju, kai nerezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų ir pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo vietos valstybėje, ir dėl to gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeiminę padėtį (Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 17 punktas ir nurodyta teismų praktika).

34 Iš tikrųjų, kalbant apie nerezidentą, kuris pagrindines pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, diskriminacija yra tai, kad, nepaisant skirtingų tarifų, taikomų pagal įstatymus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, t. y. Įstatymą dėl specialaus pajamų apmokestinimo ir Pajamų mokesčio įstatymą, neatsižvelgiama į šio nerezidento asmeninę ir šeiminę padėtį nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Wallentin*, C-169/03, EU:C:2004:403, 17 punktą).

35 Remiantis Teisingumo Teismo praktika, toks požiūris taikytinas visoms mokesčio lengvatoms, susijusioms su nerezidento pajėgumu mokėti mokesčius, į kurias neatsižvelgta nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 34 punktą), ir *mutatis mutandis* – situacijai, kai apmokestinamąsias pajamas sudaro senatvės pensija (Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 29 punktas).

36 Šiuo atveju H. Hirvonen pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negavo jokių apmokestinamųjų pajamų, o jos vienintelės pajamos buvo senatvės pensija, gaunama dėl darbinės veiklos Švedijoje. Todėl iš principo ši valstybė turėjo atsižvelgti į asmeninę ir šeiminę H. Hirvonen padėtį.

37 Tačiau reikia konstatuoti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog Švedijos Karalystė Įstatymu dėl specialaus pajamų apmokestinimo, kuriuo buvo pakeistas mokesčių mokėtojų nerezidentų apmokestinimas numatant, be kita ko, vieną tarifą, mažesnį nei taikomas mokesčių mokėtojams rezidentams, užtikrina, kad pirmieji nebūtų vertinami blogiau nei antrieji.

38 Taigi iš šio prašymo matyti, kad mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurie pasirenka pajamų apmokestinimą pagal apmokestinimo prie šaltinio tvarką, užkraunama finansinė našta, kuri paprastai yra mažesnė nei našta, tenkanti panašias pajamas gaunantiems mokesčių mokėtojams rezidentams.

39 Būtent dėl to pagrindinės bylos aplinkybės skiriasi nuo specifinių bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), aplinkybių.

40 Iš tikrųjų pastarojoje byloje, kurioje buvo nagrinėjamas mokesčio lengvatos, kuri labiausiai galėjo neigiamai paveikti mokesčių mokėtojus nerezidentus, suderinamumas su Sąjungos teise, buvo keliamas klausimas, ar šių asmenų galimybė pasirinkti mokesčių mokėtojų rezidentų mokestinę tvarką galėjo panaikinti šios lengvatos diskriminacinį pobūdį.

41 Atsakydamas į šį klausimą neigiamai Teisingumo Teismas paaiškino, kad galimybė pasirinkti arba diskriminacinę, arba kitą, tariamai nediskriminacinę, apmokestinimo tvarką negali pašalinti pirmojo iš tokių dviejų apmokestinimo tvarkos variantų diskriminacinio poveikio. Priešingu atveju, Teisingumo Teismo nuomone, tai reikštų, kad įteisinama apmokestinimo tvarka, kurios egzistavimas pats savaime dėl diskriminacinio pobūdžio pažeidžia SESV 49 straipsnį. Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad įsisteigimo laisvę ribojanti nacionalinė tvarka lieka nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamasis (Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 50–53 punktai).

42 Taigi, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad mokesčių mokėtojui nerezidentui suteikiama galimybė pasirinkti mokesčių mokėtojams rezidentams taikomą tvarką neturi diskriminaciją, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį, neutralizuojančio poveikio (Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 54 punktas).

43 Pagrindinėje byloje yra kitaip: nors mokesčių mokėtojai nerezidentai gali pasirinkti įprastą apmokestinimo tvarką, kuri iš esmės skirta mokesčių mokėtojams rezidentams, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad apmokestinimo prie šaltinio tvarka apskritai yra palankesnė nei įprasta apmokestinimo tvarka ir iš mokesčių mokėtojų nerezidentų ji nereikalauja tiek pastangų kaip iš mokesčių mokėtojų rezidentų.

44 Nevienodas mokesčių mokėtojų nerezidentų ir mokesčių mokėtojų rezidentų vertinimas, pasireiškiantis tuo, kad pirmųjų bruto pajamos yra galutinai apmokestinamos vienu tarifu taikant mokestį prie pajamų šaltinio, o antrųjų neto pajamos yra apmokestinamos pagal progresinį tarifą, numatant neapmokestinamąją pajamų dalį, yra suderinamas su Sąjungos teise su sąlyga, kad tas vienas tarifas nėra didesnis nei tarifas, gaunamas suinteresuotojo asmens neto pajamoms, neskaitant neapmokestinamosios pajamų dalies, realiai taikant progresinį tarifą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 53 ir paskesnius punktus).

45 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje H. Hirvonen būtų mokėjusi didesnius mokesčius, jei būtų pasirinkusi prilyginimą mokesčių mokėtojui rezidentui ir jei jai būtų taikoma įprasta apmokestinimo tvarka. Būtent dėl šios priežasties ji pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, kurią reglamentuoja Įstatymas dėl specialaus pajamų apmokestinimo. Kadangi H. Hirvonen pasinaudojo palankesniu apmokestinimu nei tas, kuris jai būtų taikomas, jei ji būtų pasirinkusi įprastą apmokestinimo tvarką, ji negali pretenduoti ir į mokesčio lengvatą, kuri jai būtų suteikta pagal įprastą apmokestinimo tvarką.

46 Kaip savo pastabose pažymi mokesčių administratorius, atsisakymas tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, pripažinti joje nagrinėjamą asmeninį atskaitymą turi būti laikomas apmokestinimo prie šaltinio tvarkos neatsiejamu elementu, nes juo siekiama supaprastinti mokesčių administratoriaus užduotį ir sudaryti palankesnes sąlygas mokesčių mokėtojui nerezidentui. Kai toks asmuo pasirenka šią tvarką, mokesčių administratorius nebeturi rinkti mokesčio iš jo, t. y. jis neturi aiškiai žinoti jo asmeninės ir šeiminės padėties. Kita vertus, toks mokesčių mokėtojas neturi pareigos bendradarbiauti, t. y. jis neturi pateikti Švedijoje gautų pajamų mokesčių deklaracijos švedų kalba ir todėl neprivalo susipažinti su kitos valstybės narės nei ta, kurioje nuolat gyvena, mokesčių tvarka.

47 Todėl reikia konstatuoti, kad apmokestinimo prie šaltinio tvarkos esmei neprieštarauja tai, kad taikant šią apmokestinimo tvarką negalima atsižvelgti į visas asmens realiai patirtas išlaidas, nes mokestis imamas iš išmokas mokančios nacionalinės institucijos pajamų šaltinio valstybėje. Pagal bendrąją taisyklę tokia institucija neprivalo atsižvelgti į tam tikras išlaidas, o visiškas atsižvelgimas į jas prieštarautų apmokestinimo prie šaltinio tvarka siekiamam supaprastinimo tikslui.

48 Vadinasi, nacionalinės teisės nuostatoje numatytas atsisakymas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, leisti mokesčių mokėtojui nerezidentui daryti specialius atskaitymus neturi reikšmės sprendžiant klausimą, ar tokia nuostata galimai pažeidžia Sąjungos teisę, jei tokiam mokesčių mokėtojui neužkraunama mokestinė našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesnė nei mokesčių mokėtojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kurių padėtis yra panaši, tenkanti našta.

49 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad atsisakymas apmokestinant pajamas leisti mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurie didžiąją dalį pajamų gauna iš pajamų šaltinio valstybės ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, pasinaudoti tokiais pat asmeniniais atskaitymais, kokie leidžiami mokesčių mokėtojams rezidentams pagal įprastą apmokestinimo tvarką, jei mokesčių mokėtojams nerezidentams neužkraunama mokestinė našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesnė nei mokesčių mokėtojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kurių padėtis yra panaši, tenkanti našta, nėra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

Atsisakymas apmokestinant pajamas leisti mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurie didžiąją dalį pajamų gauna iš pajamų šaltinio valstybės ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, pasinaudoti tokiais pat asmeniniais atskaitymais, kokie leidžiami mokesčių mokėtojams rezidentams pagal įprastą apmokestinimo tvarką, jei mokesčių mokėtojams nerezidentams neužkraunama mokestinė našta, kuri visapusiškai vertinant yra didesnė nei mokesčių mokėtojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kurių padėtis yra panaši, tenkanti našta, nėra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija.

Parašai.