TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. vasario 9 d.*

„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 asmeninę ir šeiminę 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 pirmininkė 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 rašytinę 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, padedamų eksperto 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,

* Proceso kalba: nyderlandų.

— 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

Sprendimą

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 gautų „neigiamų pajamų“.

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 dvigubo 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 gautų apmokestinamųjų pajamų iš profesinės veiklos ir gyvenamojo būsto Nyderlanduose.

8 Remiantis 2001 m. įstatymo 7.2 straipsnio 2 dalies b ir f punktais, apmokestinamasis darbo užmokestis už Nyderlanduose vykdomą profesinę veiklą ir, atsižvelgiant į aplinkybes, apmokestinamosios pajamos, gautos iš Nyderlanduose turimo nuosavo būsto, sudaro apmokestinamąsias pajamas iš profesinės veiklos ir gyvenamojo būsto.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 Pagal 2001 m. įstatymą fizinių asmenų pajamų mokesčiu Nyderlanduose apmokestinamos ne tik pajamos iš profesinės veiklos, bet ir pajamos, „iš būsto“. Jeigu būstas yra „nuosavas“, laikoma, kad jam taikomos mokesčių lengvatos, apskaičiuojamos kaip jo vertės procentinė dalis. Šios „lengvatos“ sumažinamos atskaičiuotinų išlaidų suma, prie kurių priskiriamos būstui įsigyti paimtų paskolų palūkanos ir išlaidos. Jeigu šių išlaidų suma viršija „lengvatų“ sumą, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo gauna „neigiamas pajamas“.

10 Nyderlandų piliečio X atveju taip buvo 2007 m., kiek tai susiję su jo Ispanijoje esančiu būstu.

11 Tais pačiais mokestiniais metais X iš profesinės veiklos gavo pajamų, jas jam išmokėjo dvi bendrovės, kurių kontrolinis akcijų paketas priklausė jam; vienos buveinė buvo Nyderlanduose, o kitos – Šveicarijoje. Pajamos iš šaltinio Nyderlanduose sudarė 60 % visų jo apmokestinamųjų pajamų, o pajamos iš šaltinio Šveicarijoje – 40 % visų jo apmokestinamųjų pajamų. Ispanijoje jokių pajamų negauta nei 2007 m., nei ketveriais paskesniais metais; pasibaigus šiam laikotarpiui X nebegyveno Ispanijoje.

12 Pagal taikytiną dvišalę mokesčių sutartį iš Šveicarijos gautos pajamos buvo apmokestinamos Šveicarijoje, o Nyderlandų gautos pajamos – Nyderlanduose.

13 Kiek tai susiję su apmokestinimu pastarojoje valstybėje narėje, X pirma pageidavo būti prilyginamas apmokestinamajam asmeniui rezidentui, kaip numatyta 2001 m. įstatymo 2.5 straipsnyje, pagal kurį suinteresuotajam asmeniui Nyderlanduose buvo taikoma neribota mokestinė prievolė. Tuo remdamasi Nyderlandų mokesčių institucija atsižvelgė į jo „neigiamas pajamas“ iš būsto Ispanijoje.

14 Vis dėlto visas taip apskaičiuotas mokestis viršijo mokestį, kurį X būtų turėjęs mokėti, jeigu nebūtų pasinaudojęs prilyginimo apmokestinamiesiems asmenims rezidentams galimybe (dėl to jis būtų buvęs apmokestintas Šveicarijoje už šioje valstybėje gautas pajamas, t. y. 40 % visų pajamų) ir jeigu jam dar būtų buvę leista atskaičiuoti visas „neigiamas pajamas“ iš Ispanijoje esančio nuosavo būsto.

15 Keisdamas savo prašymą dėl prilyginimo X ginčijo mokestinį pranešimą Nyderlandų teismuose ir teigė, kad Sąjungos teisės nuostatas dėl laisvo judėjimo reikia aiškinti taip, jog pagal jas apmokestinamiesiems asmenims nerezidentams leidžiama atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ iš nuosavo būsto, 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) atmetė X ieškinį, jis padavė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) suformuluotos teismo praktikos taikymo, atsižvelgiant į tai, kad, priešingai nei pagal toje byloje, dėl kurios priimtas tas sprendimas, nagrinėtą faktinę situaciją, X negauna visų arba beveik visų savo šeimos pajamų tik vienoje valstybėje narėje, kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybė narė, kuri yra kompetentinga apmokestinti šias pajamas, taigi kuri galėtų atsižvelgti į jo asmeninę ir šeiminę padėtį. X situacijai būdinga tai, kad tuo laikotarpiu, į 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 pateikusio 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 asmeninę ir šeiminę padėtį, jeigu gyvenamosios vietos valstybė negali to padaryti. Būtent taip yra pagrindinėje byloje, nes nagrinėjamais 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 asmenų 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 „neigiamų pajamų“ iš Ispanijoje esančio asmeniniams poreikiams naudojamo 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 „neigiamų pajamų“ atitinkamais metais gyvenamosios vietos valstybėje negali būti sumažinti mokesčiai?

2. a) Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tokiu atveju kiekviena valstybė narė, kurioje Sąjungos pilietis gavo dalį savo pajamų, privalo atsižvelgti į visą minėtų „neigiamų pajamų“ 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 šių „neigiamų pajamų“? 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 į 2 punkte išdėstytus klausimus būtų atsakyta 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatikslina, į kurią judėjimo laisvę reikėtų atsižvelgti vertinant nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje.

21 Vis dėlto iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad X, turėdamas kontrolinį akcijų paketą, kontroliuoja Nyderlanduose ir Šveicarijoje įsteigtų bendrovių veiklą ir jai vadovauja; į pajamas, gautas iš šių bendrovių, jis siekia įskaityti „neigiamas pajamas“ iš Ispanijoje esančio nuosavo būsto.

22 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką bet kuriam valstybės narės gyventojui, nesvarbu, kokia jo pilietybė, turinčiam kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, leidžiančią jam daryti tam tikrą įtaką šios bendrovės sprendimams ir spręsti dėl jos veiklos, taikoma įsisteigimo laisvė (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *X*, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21 punktas).

23 Taigi pagrindinės bylos teisės aktai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant į SESV 49 straipsnio nuostatas.

Dėl pirmojo klausimo

24 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokesčių teisės aktus leidžiama atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ iš būsto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirbančiam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstybės narės teritorijoje gauna 60 % visų savo pajamų, o valstybės narės, kurioje yra jo būstas, teritorijoje negauna pajamų, kurios jam leistų pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą.

25 Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia priminti, kad nacionalinės mokesčių teisės normos turi atitikti Sąjungos teisę, visų pirma pagal Sutartis garantuojamas laisves, įskaitant SESV 49 straipsnyje įtvirtintą įsisteigimo laisvę (pagal analogiją žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Komisija / Estija*, C-39/10, EU:C:2012:282, 47 punktą).

26 Atsižvelgimas į „neigiamas pajamas“ iš nekilnojamojo turto, esančio valstybėje narėje, kurioje apmokestinamasis asmuo pasirinko gyvenamąją vietą, yra mokesčių lengvata, susijusi su to asmens asmenine padėtimi, kuri yra svarbi vertinant jo bendrą gebėjimą mokėti mokesčius (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

27 Taigi tiek, kiek pagal valstybės narės teisės aktus apmokestinamajam asmeniui nerezidentui nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims rezidentams numatyta galimybė atskaičiuoti tokias „neigiamas pajamas“, pirmieji vertinami nepalankiau, palyginti su antraisiais.

28 Vadinasi, reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nustatyti gyvenamosios vietos kriterijai yra diskriminuojantys.

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

30 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši, nes nerezidento vienos valstybės narės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis nerezidento gebėjimas mokėti mokesčius, nustatomas atsižvelgus į jo bendras pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai sutampantis su jo įprasta 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 valstybė narė nesuteikia nerezidentams tam tikrų mokesčių lengvatų, 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 šeiminės 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 atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų tikslą ir turinį nustatoma, kad šių 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 asmeninę ir šeiminę padėtį (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 aplinkybė, kad į nerezidento, kuris didžiąją savo pajamų dalį ir beveik visas šeimos pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo gyvenamosios vietos valstybėje, asmeninę ir šeiminę padėtį 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 punktas; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 31 punktas ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 punktas).

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 nerezidento 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 punktas).

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. Sprendimą *Wielockx*, C-80/94, EU:C:1995:271; 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251 ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimą *Ettwein*, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Kalbant apie tokias mokesčių lengvatas, kurios pagal nagrinėjamų 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, – vienintelės aplinkybės, kad nerezidentas savo veiklos vykdymo vietos valstybėje narėje gavo pajamų daugiau ar mažiau panašiomis sąlygomis kaip ir šios šalies rezidentai, nepakanka, kad jo padėtis būtų laikoma objektyviai panašia į rezidentų padėtį.

38 Kadangi šis nerezidentas didžiąją dalį savo pajamų gauna ne gyvenamosios vietos valstybėje narėje, siekiant konstatuoti tokį objektyvų panašumą, dar reikia, kad ši valstybė negalėtų jam suteikti lengvatų, kurios suteikiamos atsižvelgiant į visas jo pajamas ir į asmeninę bei šeiminę padėtį (pagal analogiją žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 28 punktą).

39 Tuo atveju, kai nerezidentas valstybėje narėje, kurioje vykdo dalį savo veiklos, gauna 60 % visų savo tarptautiniu mastu gaunamų pajamų, niekas neleidžia manyti, kad jo gyvenamosios vietos valstybė narė vien dėl šios aplinkybės negalės atsižvelgti į visas jo pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį. Kitaip būtų tuomet, jeigu paaiškėtų, kad atitinkamas asmuo savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje negavo jokių pajamų arba gavo tokias mažas pajamas, kad ši valstybė negali jam suteikti lengvatų, kurios taikomos atsižvelgus į visas jo pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį.

40 Veikiausiai taip yra X atveju, nes, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, jis per pagrindinėje byloje nagrinėjamus mokestinius metus savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, t. y. Ispanijos Karalystėje, negavo jokių pajamų.

41 Kadangi į X asmeninę ir šeiminę padėtį negalėjo atsižvelgti nei ši valstybė narė, nei valstybė narė, kurios teritorijoje jis gavo 60 % visų pajamų iš savo veiklos, t. y. Nyderlandų Karalystė, konstatuotina, kad jo atžvilgiu būta diskriminacijos, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 27–32 punktuose nurodytą teismo praktiką.

42 Šios išvados negali paneigti aplinkybė, kad X tais pačiais metais kitų pajamų, be kita ko, gavo kitoje valstybėje nei Nyderlandų Karalystė ir Ispanijos Karalystė. Kaip savo išvados 47–53 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, tai, kad apmokestinamasis asmuo didžiąją dalį savo pajamų gauna ne vienoje, o keliose valstybėse, kurios nėra jo gyvenamosios vietos valstybės, neturi įtakos 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) suformuotų principų taikymui. Faktiškai lemiamas kriterijus yra valstybės narės negalėjimas dėl apmokestinamųjų pajamų nepakankamumo mokesčių požiūriu atsižvelgti į asmeninę ir šeiminę apmokestinamojo asmens padėtį, nors esant pakankamai pajamų kitur į tai atsižvelgti galima.

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokesčių teisės aktus leidžiama atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ iš būsto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirbančiam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstybės narės teritorijoje gauna 60 % visų savo pajamų, o valstybės narės, kurioje yra jo būstas, teritorijoje negauna pajamų, kurios jam leistų pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą.

Dėl antrojo klausimo

44 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą, taikomas tik valstybei narei, kurios teritorijoje gauta 60 % visų pajamų, ar jis taikomas ir visoms kitoms valstybėms narėms, kurių teritorijoje apmokestinamasis asmuo gavo apmokestinamųjų pajamų, leidžiančių jam pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą, ir kokia padalijimo schema reikia vadovautis. Šis teismas taip pat klausia, ar sąvoka „veiklos vietos valstybė“ nurodo valstybę narę, kurios teritorijoje konkrečiai vykdoma veikla, ar valstybę narę, turinčią teisę apmokestinti iš veiklos gautas pajamas.

45 Siekiant atsakyti į antrą antrojo klausimo dalį, pakanka priminti, kad tikslas, kurio siekia teismo praktika, nurodyta atsakant į pirmąjį klausimą, – taikant mokesčių lengvatą, t. y. mažesnį apmokestinimą, atsižvelgti į apmokestinamojo asmens asmeninę ir šeiminę padėtį. Todėl sąvoką „veiklos vietos valstybė“, kaip ji vartojama šiame sprendime, reikia suprasti tik kaip reiškiančią valstybę narę, kompetentingą apmokestinti visas apmokestinamojo asmens pajamas iš veiklos ar jų dalį, nesvarbu, kur konkrečiai vykdyta veikla, iš kurios gautos pajamos.

46 Nagrinėjant pirmą antrojo klausimo dalį, susijusią su naštos, atsirandančios dėl atsižvelgimo į asmeninę ir šeiminę apmokestinamojo asmens padėtį, padalijimu keliose veiklos vietos valstybėse narėse, reikia remtis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika dėl valstybių narių apmokestinimo kompetencijos padalijimo (be kita ko, žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

47 Pagal ją visų pirma valstybių narių laisvė, kai Sąjungos teisė nenumato suvienodinimo ar suderinimo priemonių, pasidalyti apmokestinimo kompetencijos įgyvendinimą, be kita ko, siekiant išvengti mokesčių lengvatų sumavimo, turi būti suderinama su būtinybe užtikrinti atitinkamų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims, kad bus tinkamai atsižvelgta į bendrą jų asmeninę ir šeiminę padėtį, nesvarbu, kaip atitinkamos valstybės narės šią pareigą pasidalys. Nesant tokio suderinamumo, laisvas apmokestinimo kompetencijos padalijimas valstybėms narėms galėtų lemti nevienodą požiūrį į atitinkamus apmokestinamuosius asmenis, kuris būtų nesuderinamas su įsisteigimo laisve, nes kiltų ne dėl nacionalinės mokesčių teisės aktų skirtumų (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 apmokestinamąsias pajamas gauna keliose valstybėse narėse, kurios nėra jo gyvenamosios vietos valstybės, šį suderinimą galima pasiekti tik jam leidžiant pasinaudoti teise atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, kurioje suteikiama tokios rūšies lengvata, proporcingai pajamų, gautų kiekvienoje iš šių valstybių narių, daliai ir jį įpareigojant pateikti kompetentingoms mokesčių institucijoms visą informaciją apie savo tarptautiniu mastu gautas pajamas, pagal kurias jos galėtų nustatyti šią proporciją.

49 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą, taikomas visoms veiklos vietos valstybėms, kurių teritorijoje apmokestinamasis asmuo gauna apmokestinamųjų pajamų, leidžiančių jam pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą proporcingai minėtų pajamų, gautų kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, daliai. Šiuo požiūriu „veiklos vietos valstybė“ yra bet kuri valstybė narė, turinti teisę apmokestinti šias jos teritorijoje iš veiklos gautas nerezidento pajamas, neatsižvelgiant į tai, kurioje vietoje konkrečiai vykdyta ši veikla.

Dėl trečiojo klausimo

50 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar aplinkybė, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dalį savo apmokestinamųjų pajamų gauna ne valstybės narės, o trečiosios šalies teritorijoje, turi įtakos atsakymui į antrąjį klausimą.

51 Šiuo klausimu primintina, kad ESV sutarties nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, aiškinimas dėl iš jų kylančios pareigos nediskriminuoti savarankiškai dirbančių asmenų, profesinę veiklą vykdančių valstybėje narėje, kuri nėra jų gyvenamosios vietos valstybė, privalomas kiekvienai valstybei narei. Tai irgi galioja tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, kalbant apie valstybę narę, kurioje savarankiškai dirbantis asmuo, gyvenantis kitoje valstybėje narėje, vykdė dalį savo veiklos, o likusią veiklą – trečiojoje šalyje, ir tuomet, kai pastaroji valstybė yra ne valstybė narė, o trečioji šalis (pagal analogiją žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 35 punktą).

52 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: aplinkybė, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dalį savo apmokestinamųjų pajamų gauna ne valstybės narės, o trečiosios šalies teritorijoje, neturi įtakos atsakymui į antrąjį klausimą.

Dėl ketvirtojo klausimo

53 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar į pirma pateiktus klausimus būtų atsakyta kitaip, jeigu pagal savarankiškai dirbančio asmens gyvenamosios vietos valstybės narės teisės aktus jam mokesčio mokėjimo šioje valstybėje narėje tikslais būtų leidžiama atskaičiuoti hipotekinės paskolos palūkanas už nuosavą būstą ir dėl to patirtus mokestinius nuostolius įskaityti į pajamas paskesniais mokestiniais metais.

54 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, kurią šiuo klausimu patvirtino per posėdį žodines pastabas pateikęs X, matyti, kad jis Ispanijoje pajamų negavo nei 2007 m., nei vėlesniais mokestiniais metais. Kadangi per tuos metus X savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje negavo apmokestinamųjų pajamų, jis bet kuriuo atveju negalėjo Ispanijos mokesčių institucijose remtis teise į atskaitymą, kad būtų atsižvelgta į jo asmeninę ir šeiminę padėtį.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 49 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokesčių teisės aktus leidžiama atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ iš būsto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirbančiam asmeniui nerezidentui, kai jis šios valstybės narės teritorijoje gauna 60 % visų savo pajamų, o valstybės narės, kurioje yra jo būstas, teritorijoje negauna pajamų, kurios jam leistų pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą.**

2. **Draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą, taikomas visoms veiklos vietos valstybėms, kurių teritorijoje apmokestinamasis asmuo gauna apmokestinamųjų pajamų, leidžiančių jam pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą proporcingai minėtų pajamų, gautų kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, daliai. Šiuo požiūriu „veiklos vietos valstybė“ yra bet kuri valstybė narė, turinti teisę apmokestinti šias jos teritorijoje iš veiklos gautas nerezidento pajamas, neatsižvelgiant į tai, kurioje vietoje konkrečiai vykdyta ši veikla.**

3. **Aplinkybė, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nerezidentas dalį savo apmokestinamųjų pajamų gauna ne valstybės narės, o trečiosios šalies teritorijoje, neturi įtakos atsakymui į antrąjį klausimą.**

Parašai.