

GENERALINIO ADVOKATO
PHILIPPE LÉGER IŠVADA,
pateikta 2006 m. liepos 13 d.¹

1. Šioje byloje Federalinis finansų teismas (*Bundesfinanzhof* Vokietija) pateikė Teisingumo Teismui klausimą, ar EB Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kurios taikomos taip, jog atsisakoma bendrai apmokestinti mokesčių mokėtojo rezidento ir jo sutuoktinio pajamas, motyvuojant tuo, kad šis gyvena kitoje valstybėje narėje ir joje gavo pajamų, kurios toje valstybėje neapmokestinamos.

3. Pagal 1997 m. EStG 1 straipsnio 1 dalį fiziniai asmenys, kurių gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra Vokietijos teritorijoje, apmokestinami Vokietijoje. Pagal 1 straipsnio 3 dalį fiziniai asmenys, neturintys gyvenamosios vietos arba nuolatinės gyvenamosios vietos Vokietijos teritorijoje, pagal 1997 m. EStG gali prašyti būti visiškai apmokestinami, kai 90 % šių pajamų apmokestinama Vokietijos pajamų mokesčiu („santykinė riba“) arba kai šiuo mokesčiu neapmokestintos pajamos neviršija 12 000 DEM sumos („absoliuti riba“).

I – Nacionalinės teisės aktai

2. Bylai svarbiu laikotarpiu Vokietijos fizinių asmenų bendrą apmokestinimo sistemą reglamentavo Pajamų mokesčio įstatymo 1997 m. redakcija (*Einkommensteuergesetz*, toliau – 1997 m. EStG).

4. 1997 m. EStG 1 a straipsnio 1 dalies 2 punktas numato, kad asmens, kuris yra visiškai apmokestinamas Vokietijoje, sutuoktinis, jei jis yra Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybės narės pilietis, 1997 m. EStG 26 straipsnio taikymo tikslais gali būti laikomas visiškai

1 – Originalo kalba: prancūzų.

apmokestinamam, jei jo gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra kitoje Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje.

5. Be to, 1997 m. EStG 1 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos sąlygos taikomos sutuoktiniui, kuris Vokietijoje neturi gyvenamosios vietos arba nuolatinės gyvenamosios vietos. Todėl norint ne rezidentą sutuoktinį laikyti visiškai apmokestinamam Vokietijoje reikalaujama, jog bent 90 % dviejų sutuoktinių visame pasaulyje gautų pajamų per kalendorinius metus būtų apmokestintos Vokietijos pajamų mokesčiu arba šiuo mokesčiu neapmokestintos pajamos neviršytų 24 000 DEM sumos.

6. Visame pasaulyje sutuoktinių gautos pajamos turi būti apskaičiuojamos pagal Vokietijos teisę nedarant skirtumo tarp Vokietijoje ir užsienyje gautų pajamų. Kadangi 1997 m. EStG 1 straipsnio 3 dalies antras sakiny su 1a straipsnio 1 dalies 2 punktu neįtvirtina specialios nuostatos, kaip reikia apskaičiuoti pajamas; anot nacionalinio teismo, „pajamų“ sąvoka turi būti aiškinama pagal pajamų mokesčiui taikomą Vokietijos mokesčių teisę, net jei tokios pajamos gyvenamosios vietos valstybėje neapmokestinamos arba nurodomos kaip neapmokestinamos jos išduotoje pažymoje.

7. Pagal 1997 m. EStG 26 straipsnį laikinai atskirai gyvenantys sutuoktiniai, kurie pagal 1997 m. EStG 1 straipsnio 1 dalį arba 1a straipsnį visiškai apmokestinami Vokietijoje, gali prašyti, kad jų pajamos būtų bendrai apmokestinamos.

8. Tokiu atveju 1997 m. EStG 26b straipsnis numato, kad jų pajamos sudedamos ir jiems priskiriamos bendrai. Sutuoktiniai laikomi bendrai apmokestinamais.

9. Šis metodas skirtas atsižvelgti į sutuoktinių asmenines ir šeimines aplinkybes, kad sutuoktinių pajamos būtų apmokestinamos mažiau, jei jos labai skiriasi arba jei vienas iš sutuoktinių apskritai negauna pajamų. Kadangi sutuoktiniai turi teisę, kad iš pajamų mokesčio būtų išskaičiuojamos dvi bazinės sumos, taip užtikrinamas minimalus jų pragyvenimo lygis.

10. Taip pat reikia paminėti, kad pagal 1997 m. EStG 22 straipsnio 1 dalį pajamos iš periodinių išmokų, nepriklausančių 1997 m. EStG 2 straipsnio 1 dalies

1–6 punktuose išvardytoms pajamoms², laikomos „kitomis pajamomis“, į kurias atsižvelgiama apskaičiuojant 1997 m. EStG 1 straipsnyje ir 1a straipsnyje numatytas pajamų ribas.

13. Pagal Austrijos teisę, C. Meindl-Berger „pajamos“ neapmokestinamos.

11. Galiausiai 1997 m. EStG 3 straipsnio 1 dalies d punktas ir 3 straipsnio 67 punktas numato, kad pagal Vokietijos teisę mokamos motinystės ir vaiko priežiūros išmokos laikomos nacionalinėmis neapmokestinamomis pajamomis.

14. Pagal Vokietijos teisę, G. Meindl *Finanzamt*, kompetentingai Vokietijos mokesčių institucijai, pateikė prašymą bendrai apmokestinti pajamas. *Finanzamt* šį prašymą atmetė ir apmokestino G. Meindl individualiai 45 046 DEM mokesčiu, taip jį prilyginama nevedusiam asmeniui.

II — Bylos faktinės aplinkybės ir procesas pagrindinėje byloje

12. 1997 m. Vokietijoje gyvenantis Austrijos pilietis G. Meindl Vokietijoje iš viso gavo 138 422 DEM pajamų iš savarankiškos meninės veiklos. Austrijoje gyvenanti jo žmona C. Meindl-Berger nagrinėjamais metais nedirbo, bet gavo Austrijos Respublikos mokamą gimdymo išmoką – 142 586 ATS, motinystės išmoką – 47 117 ATS bei šeimos pašalpą – 15 600 ATS, sudarantis iš viso 26 944,73 DEM.

15. Pirma, *Finanzamt* manymu, nebuvo įvykdytos 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 1 straipsnio 3 dalies sąlygos, nes sutuoktinių Meindl Vokietijoje gautų pajamų suma buvo mažesnė nei 90 % visų pajamų. Antra, C. Meindl-Berger Austrijoje gautų pajamų suma viršijo 1 straipsnio 3 dalyje ir 1a straipsnio 1 dalies 2 punkto paskutiniame sakinyje įtvirtintą 24 000 DEM ribą.

16. *Finanzamt* manymu, kadangi C. Meindl-Berger gautos kompensacinės išmokos buvo sumokėtos ne pagal Vokietijos teisę, jos neatleidžiamos nuo apmokestinimo pagal 1997 m. EStG 3 straipsnio 1 dalies

2 — Šios pajamos, išvardytos 1997 m. EStG 2 straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje, yra pajamos iš žemės arba miškų ūkio veiklos, meninės ar komercinės veiklos pajamos, nepriklausomos veiklos pajamos, pajamos iš profesinės veiklos ir pajamos iš kilnojamojo turto bei pajamos iš nuomos.

d punktą. Todėl pagal 1997 m. EStG 22 straipsnio 1 dalį nustatant kiekybinę ribą šios išmokos turi būti vertinamos kaip užsienyje gautos pajamos.

17. Po to, kai buvo atmetas G. Meindl administracinis skundas, jis pareiškė ieškinį Finansų teisme (*Finanzgericht*, Vokietija), ginčydamas *Finanzamt* sprendimą. *Finanzgericht* patenkino jo ieškinį, pripažindamas, kad jis turėjo teisę į bendrą pajamų apmokestinimą, nes „pajamų“ sąvoka turi būti aiškinama siaurai, nepažeidžiant Bendrijos teisės.

18. *Finanzamt* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*.

III — Prejudicinis klausimas

19. *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar atsakymas pajamų mokesčiu bendrai apmokestinti mokesčių mokėtojo rezidento ir Austrijoje gyvenančio jo sutuoktinio, su

kuriuo jis nėra išsiskyręs, pajamas, motyvuojant tuo, kad sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM ir jog šios pajamos pagal Austrijos teisę neapmokestinamos, yra (Sutarties 52 straipsnio) pažeidimas?“

IV — Vertinimas

20. Pirmiausia reikėtų nustatyti, ar G. Meindl situacija patenka į EB Sutarties 52 straipsnio taikymo sritį.

21. Priešingai nei Vokietijos vyriausybė, nematau priežasčių abejoti *Bundesfinanzhof* tyrimo pagrindu, kuriuo remiantis G. Meindl situacija patenka į EB Sutarties 52 straipsnio taikymo sritį.

22. Viena vertus, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, EB Sutarties straipsnis netaikomas atvejams, susijusiems tik su viena valstybe nare³. Šioje byloje Austrijos pilietis G. Meindl dirba ir gyvena Vokietijoje, o tai įrodo, kad situacija nėra susijusi tik su viena valstybe nare. Antra,

3 — Žr., pavyzdžiui, 1991 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Höfner ir Elser* (C-41/90, Rink. p. I-1979, 37 punktas); 1992 m. sausio 28 d. Sprendimą *Steen* (C-332/90, Rink. p. I-341, 9 punktas) ir 1997 m. sausio 16 d. Sprendimą *LISSL Nr. 47 di Biella* (C-134/95, Rink. p. I-195, 19 punktas).

pagal EB Sutarties 52 straipsnį, įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis *savarankiškai dirbančių asmenų* veiklos bei ją verstis. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nutartį, G. Meindl Vokietijoje vertėsi profesine veikla. Todėl jis naudojosi savo įsisteigimo laisve.

23. Pateiktu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas klausia, ar EB sutarties 52 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia atsisakyti pajamų mokesčiu bendrai apmokestinti mokesčių mokėtojo rezidento ir Austrijoje gyvenančio jo sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs, pajamas, motyvuojant tuo, kad sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM ir jog šios pajamos pagal Austrijos teisę neapmokestinamos.

24. Vokietijos vyriausybė mano, kad į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai.

25. Nepritariu tokiai nuomonei.

26. Pirma, reikia nepamiršti, kad, nors tiesioginiai mokesčiai priskiriami valstybių na-

rių kompetencijai, vis dėlto naudojamosi savo įgaliojimais jos turi laikytis Bendrijos teisės⁴. Iš to išplaukia, kad įgyvendindamos savo įgaliojimus valstybės narės neturi pažeisti pagrindinių Sutartyje garantuojamų laisvių, kaip antai įsisteigimo laisvės⁵.

27. Tai reiškia, kad valstybės narės turi susilaikyti ne tik nuo visų formų atviros diskriminacijos dėl pilietybės, bet ir bet kokių kitų užslėptų diskriminacijos formų, kuriais, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, iš tikrųjų pasiekiamas toks pats rezultatas⁶.

28. Vis dėlto diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašiomis aplinkybėmis taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms⁷.

29. Būtent minėtuose *Schumacker* ir *Gerritse*⁸ sprendimuose Teisingumo Teismas pri-

4 — Žr. ypač 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829, 32 punktas ir jame nurodoma teismų praktika) ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Schilling ir Fleck-Schilling* (C-209/01, Rink. p. I-13389, 22 punktas).

5 — Žr. ypač 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 13 punktas); 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 40 punktas).

6 — Žr. ypač 1974 m. vasario 12 d. Sprendimą *Sotgiu* (152/73, Rink. p. 153, 11 punktas); 1991 m. lapkričio 21 d. *Le Manoir* (C-27/91, Rink. p. I-5531, 10 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 26 punktas).

7 — Žr., pavyzdžiui, 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 17 punktas).

8 — 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas (C-234/01, Rink. p. I-5933).

pažino, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panašios. Ne rezidento vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis ne rezidento gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę bei šeiminių padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir (turtinių) interesų centras, paprastai atitinkantis jo nuolatinę gyvenamąją vietą⁹.

30. Nagrinėjamoje byloje, nors G. Meindl yra Austrijos pilietis, jis gyvena ir visas pajamas gauna Vokietijoje.

31. Tačiau jis vertinamas nevienodai kaip mokesčių mokėtojas, kuris turi gyvenamąją vietą Vokietijoje ir kurio jokių pajamų negaunantis sutuoktinis taip pat yra valstybės narės pilietis.

32. Laikydamosi 1997 m. EStG, Vokietijos valdžios institucijos atsisako atsižvelgti į G. Meindl asmenines ir šeimines aplinkybes,

remdamosi tuo, kad jo sutuoktinis yra Austrijos rezidentas ir joje gauna pajamų, viršijančių 10 % namų ūkio bendrų pajamų ir 24 000 DEM. Todėl Vokietijos mokesčių institucijos vertina G. Meindl kaip nevedusį asmenį.

33. Tačiau, kaip matėme, pagal tą patį 1997 m. EStG mokesčių mokėtojas, Vokietijos rezidentas, kurio nedirbantis sutuoktinis taip pat yra šios valstybės narės rezidentas, turi teisę, kad jų pajamos būtų bendrai apmokestinamos.

34. Ar šis nevienodas Vokietijoje gyvenančio mokesčių mokėtojo, kurio nedirbantis sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje, vertinimas, lyginant su Vokietijoje gyvenančiu mokesčių mokėtoju, kurio nedirbantis sutuoktinis taip pat joje gyvena, yra pagrįstas objektyviais jų padėties skirtumais ir jo negalima laikyti netiesiogine diskriminacija dėl pilietybės?

35. Nemanau.

36. Mano nuomone, Austrijos rezidento, dirbančio ir gyvenančio Vokietijoje, kurio sutuoktinis nedirba ir gyvena kitoje valstybėje, situacija apmokestinimo prasme objektyviai nesiskiria nuo mokesčių mokėtojo,

⁹ — Minėti sprendimai *Schumacker* (31 ir 32 punktai) ir *Gerritse* (43 punktas).

Vokietijos rezidento, dirbančio tą patį darbą, kurio sutuoktinis nedirba, bet gyvena toje pačioje valstybėje. Abiem atvejais namų ūkio pajamos gaunamos iš vieno sutuoktinio darbinės veiklos.

37. Šio nevienodo vertinimo pagrindu esantis reikalavimas dėl sutuoktinio gyvenamosios vietos, nepaisant jo profesijos, mano nuomone, yra sąlyga, kurią gali lengviau įvykdyti piliečiai, o ne kitų valstybių narių piliečiai, kurių šeimos nariai dažniausiai gyvena ne Vokietijos teritorijoje.

38. Mano nuomone, šių dviejų situacijų palyginimą reikia nagrinėti remiantis pagrindimu, panašiu į Teisingumo Teismo pateiktąjį sprendime *Zurstrassen*¹⁰.

39. Šioje byloje Teisingumo Teismas pripažino, kad negalima atsisakyti bendrai apmokestinti mokesčių mokėtojo rezidento pajamų remiantis tuo, kad jo sutuoktinis, su kuriuo jis nėra išsiskyręs, gyvena kitoje valstybėje narėje.

40. Tiesa, kad skirtingai nei P. Zurstrassen atveju, C. Meindl-Berger gauna pajamų gyvenamosios vietos valstybėje, kurios pagal Vokietijos teisę yra apmokestinamos.

41. Tačiau, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartimi šios pajamos yra gautos iš išmokų, kurios Austrijoje *savaimė* neapmokestinamos.

42. *Wallentin* sprendime¹¹ Teisingumo Teismas nustatė, kad neapmokestinamos pajamos nėra reikšmingos, todėl valstybė, kurioje tokios pajamos gaunamos, negali taikyti mokesčių lengvatos atsižvelgdama į mokesčio mokėtojo asmenines ir šeimines aplinkybes.

43. Man atrodo, kad šiame sprendime išdėstytas požiūris gali būti taikomas šioje byloje. Pirma, jei C. Meindl-Berger pajamos būtų gautos pagal Vokietijos teisę, jos būtų neapmokestinamos Vokietijoje, o tai įrodo, kad pagal Vokietijos teisę tokios pajamos gali būti laikomos savaimė neapmokestinamomis. Todėl tokios pajamos nebūtų įskaičiuojamos į sutuoktinių bendras visame pasaulyje

10 — 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimas (C-87/99, Rink. p. I-3337, 23 punktas).

11 — 2004 m. liepos 1 d. Sprendimas (C-169/03, Rink. p. I-6443, 17 ir 18 punktai).

gautas pajamas. Antra, jei būtų pritarta Vokietijos vyriausybės teiginiams, į mokesčio mokėtojo, Vokietijos rezidento, asmenines ir šeimines aplinkybes nebūtų atsižvelgiama nei Vokietijoje, nei Austrijoje.

44. Taip nutiktų, nes Vokietijoje gyvenantis G. Meindl negauna pajamų Austrijoje, o šioje valstybėje vienintelės gaunamos namų ūkio pajamos yra neapmokestinamos Austrijoje. Todėl Austrijoje negalima atsižvelgti į G. Meindl asmenines ir šeimines aplinkybes.

45. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, diskriminaciją sukelia tai, kad į mokesčio mokėtojo asmenines ir šeimines aplinkybes neatsižvelgiama nei jo darbo, nei gyvenamosios vietos valstybėje¹².

12 — Minėto sprendimo *Schumacker* 38 punktas. Be to, norėčiau pabrėžti, kad 2002 m. gruodžio 11 d. Sprendime *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 101 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, jog valstybės narės turi užtikrinti, kad būtų atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų asmenines ir šeimines aplinkybes, nesvarbu, kaip jos pasiskirstė mokesčių prievole.

46. Nagrinėjamoje byloje Vokietijos Federacinė Respublika, valstybė, kurioje G. Meindl gyvena, uždirba didžiąją dalį namų ūkio pajamų ir yra privalomai apmokestinamas, gali geriausiai atsižvelgti į jo asmenines ir šeimines aplinkybes.

47. Todėl manau, kad 1997 m. EStG taikymo nutartis nevienodas mokesčių mokėtojų rezidentų, kurių nedirbantis sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje narėje, vertinimas, lyginant su mokesčių mokėtojų rezidentais, kurių nedirbantis sutuoktinis gyvena valstybės narės teritorijoje, turi būti vertinamas kaip netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, prieštaraujanti Sutarties 52 straipsniui.

48. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau atsakyti, kad EB Sutarties 52 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog negalima atsakyti mokesčių mokėtojo, Vokietijos rezidento, pajamų apmokestinti bendrai su jo sutuoktinio, kuris yra Austrijos rezidentas ir su kuriuo jis nėra išsiskyęs, pajamomis, remiantis tuo, kad sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % bendrų pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, net jei šios pajamos neapmokestinamos pagal Austrijos teisę.

V — Išvada

49. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą taip:

„EB Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) turi būti aiškinamas taip, kad negalima atsisakyti mokesčių mokėtojo, Vokietijos rezidento, pajamų apmokestinti bendrai su jo sutuoktinio, kuris yra Austrijos rezidentas ir su kuriuo jis nėra išsiskyręs, pajamomis, remiantis tuo, jog sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % bendrų pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, net jei šios pajamos neapmokestinamos pagal Austrijos teisę.“