

GENERALINIO ADVOKATO  
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,  
pateikta 2011 m. gegužės 26 d.<sup>1</sup>

**I — Įžanga**

1. Šioje byloje *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Vokietija) Teisingumo Teismo klausia, ar SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią galima atleisti nuo mokesčio tam tikras papildomas pajamas, kurias gauna visų pirma Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens darbuotojai dėl už Vokietijos teritorijos ribų dirbamo darbo (toliau – gyvenamosios vietos išmokos).

2. Šis klausimas pateiktas dėl to, kad Prancūzijos viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens darbuotojos Prancūzijos pilietės gyvenamosios vietos išmokos, gautos dėl to, kad ji dirba Vokietijoje, nėra atleidžiamos nuo mokesčio.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

**II — Teisinis pagrindas**

*A — Sutarčių teisė*

3. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Prancūzijos Respublikos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo<sup>2</sup> (toliau – dvišalė mokesčių sutartis) 14 straipsnio 1 dalyje numatytas „valstybės mokėtojos principas“, pagal kurį algos, darbo užmokestis ir analogiški atlygiai, kuriuos susitariančiosios valstybės viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo moka fiziniams asmenims, gyvenantiems kitoje susitariančioje valstybėje dėl atliekamos tarnybos administracijoje, yra apmokestinami tik pirmoje valstybėje.

4. Dvišalės mokesčių sutarties 20 straipsnyje sukonkretinamos nuostatos, leidžiančios išvengti dvigubo Vokietijos Federacinės Respublikos ir Prancūzijos Respublikos rezidentų apmokestinimo.

2 — Vokietijos Federacinės Respublikos ir Prancūzijos Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir dėl abipusės administracinės ir teisinės pagalbos taisyklių nustatymo pajamų ir turto mokesčių srityje, taip pat dėl patentų ir žemės mokesčių, iš dalies pakeista 1969 d. birželio 9 d., 1989 m. rugsėjo 28 d. ir 2001 m. gruodžio 20 d. pasirašytais sutarties pakeitimais.

5. 20 straipsnis išdėstytas taip:

mokesčio kreditą Prancūzijos mokesčiui, į kurio bazę šios pajamos yra įtrauktos. Šis kreditas lygus:

„1. [Vokietijos] Federacinės Respublikos rezidentų atveju dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

<...>

a) <...> nustatant mokesčio bazę Vokietijoje neįtraukiamos Prancūzijoje <...> gaunamos pajamos, kurios pagal šią sutartį yra apmokestinamos Prancūzijoje. Šia nuostata neapribojama Vokietijos Federacinės Respublikos teisė atsižvelgti į šiuo būdu neįtrauktas pajamas ir turtą, nustatant Vokietijos mokesčių tarifą.

cc) visų kitų pajamų atveju – Prancūzijos mokesčio, tenkančio šioms pajamoms, sumai. Ši nuostata taip pat taikoma <...> 14 straipsnyje numatytiems pajamoms.

<...>“

<...>

#### B — Nacionalinės teisės aktai

2. Prancūzijos Respublikos rezidentų atveju dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

6. Vokietijos federalinio pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 1 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

a) [Vokietijos] Federacinėje Respublikoje gaunamas pelnas ir kitos pozityviosios pajamos, kurios yra apmokestinamos pagal šios sutarties nuostatas, taip pat yra apmokestinamos Prancūzijoje, jeigu jas gauna Prancūzijos rezidentas. Vokietijos mokestis nėra atskaitomas apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas Prancūzijoje. Tačiau gavėjas turi teisę į

„1. Fiziniai asmenys, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, pajamų mokesčiu apmokestinami neribotai.

2. Taip pat neribotai apmokestinami Vokietijos piliečiai, kurie:

1) Vokietijoje neturi nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos ir apmokestinamoms pajamoms turi būti taikomas specialus mokesčio tarifas.“

2) turi darbo vietą, susijusią su nacionalinės viešosios teisės reguliuojamu juridiniu asmeniu, ir dėl to gauna darbo užmokestį iš nacionalinio biudžeto“.

9. 32b straipsnio 2 dalyje priduriama:

7. *EStG* 3 straipsnio 64 punkte numatyta:

„1 dalyje numatytas specialus mokesčio tarifas yra mokesčio tarifas, gaunamas, kai apskaičiuojant pajamų mokestį pagal 32a straipsnio 1 dalį apmokestinamos pajamos padidinamos arba sumažinamos:

„Darbuotojų, kurie su nacionalinės viešosios teisės reglamentuojamu juridiniu asmeniu susiję darbo santykiais ir todėl iš nacionalinio biudžeto gauna darbo užmokestį, atveju neapmokestinamos pajamos už darbą užsienyje tiek, kiek jos viršija darbo užmokestį, kuris priklausytų lygiavertį darbą dirbančiam darbuotojui mokančios biudžetinės organizacijos buvimo vietoje. <...>“

<...>

2) 1 dalies 2 ir 3 punktų atvejais – juose nurodytomis pajamomis, o gautų papildomų pajamų atveju atsižvelgiama į jų vieną penktadalį.“

8. *EStG* 32b straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta:

„Jei neribotai apmokestinamas asmuo per visą mokestinį laikotarpį ar jo dalį gavo <...>:

**III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

3) pajamų, kurios, jeigu įtraukiamos apskaičiuojant pajamų mokestį <...>, yra neapmokestinamos pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar kitą tarpvalstybinį susitarimą, tai pagal 32a straipsnio 1 dalį

10. P. Schulz ir C. Schulz-Delzers (toliau – pareiškėjai) gyvena Vokietijoje. Jų pajamos yra apmokestinamos neribotai, kaip tai suprantama pagal *EStG* 1 straipsnio 1 dalį.

11. Kaip susituokusiai porai, pareiškėjams taikomas bendras apmokestinimas. Iš tiesų tam, kad sulėtintų pajamų mokesčio skalės<sup>3</sup> didėjimą skirtingas pajamas turinčių sutuoktinių atveju, Vokietijos įstatymų leidėjas neribotai apmokestinamiems susituokusiems ir negyvenantiems skyrium mokesčių mokėtojams nustatė bendro apmokestinimo tvarką, pagal kurią nustatoma bendra mokesčio bazė kartu taikant vadinamąją skaidymo procedūrą (*splittung*). Dėl to pagal *EStG* 26b straipsnį sutuoktinių gautos pajamos yra sudedamos ir priskiriamos jiems bendrai. Sutuoktiniai yra laikomi vienu mokesčių mokėtoju ir pajamos apmokestinamos, lyg kiekvienas iš sutuoktinių būtų gavęs pusę jų.

12. P. Schulz yra Vokietijos pilietis, pagal darbo sutartį dirbantis advokatas, kuris 2005 m. gavo 75 400 eurų ir 2006 m. – 77 133 eurus darbo užmokesčio.

13. Prancūzijos pilietė C. Schulz-Delzers yra Prancūzijos valstybės tarnautoja. Turėdama šį statusą ji yra prancūzų-vokiečių pradinės mokyklos mokytoja Vokietijoje. 2005 ir 2006 m. ji dirbo Vokietijoje pagal terminuotas

sutartis. Iš Prancūzijos valstybės ji gavo atitinkamai 29 279 eurus ir 30 390 eurų pajamų.

14. Šias pajamas kartu su įprastu tarnautojo darbo užmokesčiu sudarė gyvenamosios vietos išmokos. Tai yra dvi išmokos, būtent ISVL išmoka (speciali išmoka, susijusi su gyvenimo konkrečioje vietoje sąlygomis), kurią sudaro apie 440 eurų per mėnesį suma, skirta kompensuoti perkamosios galios sumažėjimą, ir „Majorations familiales“ išmoka, skiriama už Prancūzijos tarnautojų išlaikomus vaikus ir lygi truputį didesniai nei 130 eurų mėnesiniam priedui, susijusiam su papildomomis išlaidomis išlaikomiems vaikams.

15. C. Schulz-Delzers pajamos buvo apmokestintos pagal dvišalės mokesčių sutarties 14 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalies a punktą.

16. Abiem metais, dėl kurių vyksta ginčas, Prancūzijoje buvo apmokestintas įprastas C. Schulz-Delzers, kaip tarnautojos, darbo užmokestis, tačiau ne gyvenamosios vietos išmokos. Šių išmokų sumos atitinkamai lygios 6 859,32 euro (2005 m.) ir 6 965,88 euro (2006 m.).

17. Vokietijoje *Finanzamt Stuttgart III* (toliau – *Finanzamt*) neapmokestino gyvenamosios vietos išmokų, tačiau, kaip ir likusiam darbo užmokesčiui, atskaičiusi fiksuotą veiklos sąnaudų sumą, kuri atitinkamai yra 920 eurų,

3 — Vokietijoje pajamų mokesčio tarifai yra nustatyti pagal progresinę skalę, pagal kurią didesnės pajamos yra apmokestinamos didesniu mokesčio tarifu. Šia skale atspindimas Vokietijos įstatymų leidėjo vertinimas, kiek mokesčių mokėtojas gali mokėti mokesčių.

pritaikė progresinę išlygą<sup>4</sup>. Dėl to, kad buvo įskaičiuotos šios gyvenamosios vietos išmokos, pareiškėjams taikomas pajamų mokestis padidėjo 654 eurai už 2005 m. ir 664 eurai už 2006 metus.

18. 2009 m. balandžio 30 d. *Finanzamt* atmetė skundus dėl šio apmokestinimo.

19. 2009 m. gegužės 18 d. pareiškėjai pareiškė ieškinį. Jie ginčija šios progresinės išlygos taikymą gyvenamosios vietos išmokoms. Jie mano, kad reikia taikyti *EStG* 3 straipsnio 64 punktą tam, kad būtų užkirstas kelias bet kokiai diskriminacijai, palyginti su mokesčių mokėtojais, tos valstybės piliečiais, kurie naudojami šia nuostata.

20. Ši nuostata taikoma, jei asmuo yra Vokietijos viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotojas ir jo pajamos šiuo pagrindu jam yra mokamos iš Vokietijos biudžeto už darbą, atliekamą už Vokietijos teritorijos ribų. Nagrinėjamu atveju C. Schulz-Delzers yra Prancūzijos viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotoja ir dėl to gauna

savo pajamas iš Prancūzijos biudžeto už Vokietijoje atliekamą darbą.

21. *Finanzgericht Baden-Württemberg* neaišku, ar *EStG* 3 straipsnio 64 punktas suderinamas su Sąjungos teise.

22. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Baden-Württemberg* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir 2009 m. gruodžio 21 d. nutartimi paprašė Teisingumo Teismo atsakyti į šiuos prejudicinius klausimus:

„1. a) Ar *EStG* 3 straipsnio 64 punktas suderinamas su darbuotojų judėjimo laisve pagal SESV 45 straipsnį (EB 39 straipsnis)?

b) Ar *EStG* 3 straipsnio 64 punktas reiškia pagal SESV 18 straipsnį (EB 12 straipsnis) draudžiamą paslėptą diskriminaciją dėl pilietybės?

4 — Vokietijos įstatymų leidėjas progresine išlyga atsižvelgia į tam tikras neapmokestinamąsias pajamas nustatant kitoms pajamoms taikomą mokesčio tarifą. Mokesčių mokėtojas, gaunantis neapmokestinamųjų pajamų, kurioms taikoma progresinė išlyga, Vokietijos įstatymų leidėjo manymu, gali mokėti daugiau mokesčių nei jų negaunantis mokesčių mokėtojas. Tačiau progresinė išlyga taikoma, be kita ko, tam tikroms kompensacinėms pajamoms, kurios iš esmės neapmokestinamos, pavyzdžiui, nedarbo pašalpomis, skirtoms ne kompensuoti tam tikras išlaidas, bet apskritai padengti pragyvenimo išlaidas – žr. 2001 m. rugpjūčio 9 d. *Bundesfinanzhof* sprendimo (III R 50/00, *Bundessteuerblatt* 2001, II d., p. 778) motyvuojamosios dalies II.2.a punktą.

2. Jei į pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai: ar *EStG* 3 straipsnio 64 punktas suderinamas su SESV 21 straipsnyje (EB 18 straipsnis) nustatyta Sąjungos piliečių judėjimo laisve?“

#### IV — Procesas Teisingumo Teisme

23. Pareiškėjai, Vokietijos ir Ispanijos vyriausybės bei Komisija pateikė rašytines pastabas. Jie taip pat buvo išklaustyti per posėdį, kuris įvyko 2011 m. kovo 24 d.

24. Šalys išsakė nuomones dėl *EstG* 3 straipsnio 64 punkto suderinamumo su SESV 45 straipsniu. Pareiškėjai ir Komisija, kitaip nei Vokietijos bei Ispanijos vyriausybės, mano, kad nacionalinė nuostata yra nesuderinama su laisvu darbuotojų judėjimu.

26. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, Teisingumo Teismas turi išnagrinėti nuostatos suderinamumą su SESV 21 straipsniu.

27. Tam, kad būtų galima atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, pirmiausia reikia išsiaiškinti nagrinėjamam atvejui taikytinas svarbiausias nuostatas (A). Vėliau reikės nustatyti, ar C. Schulz-Delzers patiria pilietybe pagrįstą diskriminaciją, ar ji patiria laisvo judėjimo ribojimą (B). Kaip bus matyti iš paskesnių argumentų, manau, kad ne, visų pirma kiek tai susiję su diskriminacija, nes šiuo atveju nėra palyginamų situacijų. Jei Teisingumo Teismas nepritartų šiam požiūriui, papildomai palyginsiu pagrindinėje byloje nagrinėjamas situacijas (C).

#### V — Analizė

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmąjį klausimą padalija į dvi dalis, iš kurių pirma susijusi su nacionalinės nuostatos suderinamumu su SESV 45 straipsniu<sup>5</sup>, o antra – su SESV 18 straipsniu.

5 — Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami faktai įvyko iki 2009 m. gruodžio 1 d., t. y. iki dienos, kai įsigaliojo Lisabonos sutartis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašomas išaiškinimas iš tiesų yra susijęs su EB 12, EB 18 ir EB 39 straipsniais. Vis dėlto, kaip rašytinėse pastabose nurodė Komisija, ši aplinkybė neturi jokios įtakos nagrinėjamu atveju svarbiems kriterijams, nes šių straipsnių formuluotė įsigaliojus Sutarčiai dėl ESV nebuvo pakeista. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymas buvo pateiktas, kai Lisabonos sutartis jau buvo įsigaliojusi, bus nurodytos po 2009 m. gruodžio 1 d. galiojančios Sutarties redakcijos taikytinos nuostatos.

##### A — Dėl svarbiausių taikytinų nuostatų

28. Siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinius klausimus, pirmiausia reikia išsiaiškinti pagrindinei bylai taikytinas Sąjungos teisės nuostatas.

29. Nagrinėjamu atveju siekiant nustatyti taikytinas Sąjungos teisės nuostatas pirmiausia reikia įsitikinti, kad pagrindinėje byloje

nagrinėjama situacija tikrai patenka į su laisvu judėjimu susijusių normų taikymo sritį (1), ir prirėkus nustatyti, su kokia judėjimo laisve yra susijusi tokia situacija (2). Galiausiai reikės išnagrinėti, ar dvišalė mokesčių sutartis yra svarbi siekiant išspėsti ginčą (3).

1. Dėl su laisvu judėjimu susijusių normų taikymo

30. Vokietijos vyriausybė nurodo, kad bet kuriuo atveju C. Schulz-Delzers sutiko dirbti mokytoja prancūzų-vokiečių mokykloje Vokietijoje aiškiai tik dėl to, kad jos šeimos gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje. Ji neatvyko įsikurti Vokietijoje, kad galėtų dirbti šį darbą.

31. Reikia paaiškinti, kad Prancūzijos teisėje ginčo dalyku esančios išmokos yra gyvenamosios vietos išmokos, susijusios su tuo, jog C. Schulz-Delzers nereikėjo išvykti iš savo valstybės, kad galėtų dirbti šį darbą. Už Prancūzijos teritorijos ribų įdarbinti mokytojai gauna įvairias išmokas, laikomas ekspatriacijos išmokomis.

32. 1993 m. sausio 26 d. Sprendime *Werner*<sup>6</sup> Teisingumo Teismas nagrinėjo Vokietijos piliečio, kuris įgijo diplomus, profesinį išsilavinimą Vokietijoje ir visą laiką užsiėmė profesine veikla Vokietijoje, tačiau nuo 1961 m. gyveno Nyderlanduose su žmona, situaciją. Teisingumo Teismas atsisakė jam leisti remtis įsisteigimo laisve ir leido, kad jis būtų apmokestintas didesniais mokesčiais nei Vokietijoje gyvenantys Vokietijoje piliečiai, nes jo gyvenamoji vieta Nyderlanduose buvo „vienintelis elementas, visiškai išeinantis iš nacionalinių rėmų“<sup>7</sup>.

33. Prancūzijos pilietė C. Schulz-Delzers dirba Vokietijoje Prancūzijos valstybės, kuri jai perveda pajamas, kurias, be kita ko, sudaro gyvenamosios vietos išmokos, pavedimu. Nagrinėjamu atveju yra keletas elementų, visiškai išeinančių iš nacionalinių rėmų.

34. Be to, byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Werner*, generalinis advokatas nurodė: „kadangi (H. Werner) nepasinaudojo (EEB) 48, 52 ir 59 straipsniuose įtvirtintomis laisvėmis, jis negali savo kilmės valstybėje, kurioje gyvena, remtis Bendrijos teisėje įtvirtintomis teisėmis“<sup>8</sup>, paaiškindamas, jog „ieškovas pagrindinėje byloje pasinaudojo

6 — Sprendimas *Werner* (C-112/91, Rink. p. I-429).

7 — Ten pat, 16 punktas.

8 — Generalinio advokato M. Darmon išvados toje byloje 44 punktas.

judėjimo laisve <...> *nepriklausomai nuo bet kokios ekonominės veiklos*<sup>9</sup>. Taigi laisvas asmenų judėjimas galėjo būti susijęs tik su ekonominės veiklos vykdymu.

sudaryti mažiau palankias sąlygas šiems piliečiams, kai jie siekia vykdyti ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje<sup>13</sup>. Šiame teiginyje valstybės narės piliečio persikraustymas nesiejamas su veiklos vykdymu kitoje valstybėje narėje. Taigi šis persikraustymas galėjo būti įvykęs prieš vykdant veiklą.

35. Nuo tada laisvas asmenų judėjimas nebesiejamas su darbuotojo statusu priimančiojoje valstybėje narėje<sup>10</sup>, taigi kitos valstybės narės pilietis gali remtis teise laisvai judėti ir gyventi šalyje kaip pilietis neatsižvelgiant į tai, ar jis dirba pagal darbo sutartį arba savarankiškai<sup>11</sup>. Be to, jis gali remtis teise laisvai judėti ir gyventi šalyje kaip pilietis po to, kai pasinaudoja šia teise kaip darbuotojas, ir atvirkščiai<sup>12</sup>. Taigi atrodo pateisinama, kad jis gali remtis laisvu darbuotojų judėjimu, kai anksčiau galėjo remtis su laisvu judėjimu susijusiomis normomis vien kaip pilietis.

37. Pagrindinėje byloje C. Schulz-Delzers ne visada gyveno Vokietijoje. Anksčiau ji gyveno Prancūzijoje; taigi ji persikraustė, kad apsigyventų Vokietijoje. Todėl ji pasinaudojo teise į laisvą judėjimą. Jos situacija aiškiai patenka į Sąjungos teisėje įtvirtintų judėjimo laisvių taikymo sritį.

36. Be to, apibūdinamas kliūtį, Teisingumo Teismas keletą kartų patvirtino, kad „visomis sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmenų judėjimu, siekiama palengvinti Bendrijos piliečiams bet kokio pobūdžio profesinės veiklos vykdymą visoje Bendrijos teritorijoje ir draudžiamos priemonės, galinčios

2. Dėl vien laisvo darbuotojų judėjimo taikymo

38. Rašytinėse pastabose Komisija nurodo, kad SESV 18 straipsnis netaikomas, nes *ESStG* 3 straipsnio 64 punkte numatyta ypatinga pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų situacija. Be to, Vokietijos vyriausybės teigimu,

<sup>9</sup> — Ten pat, 45 punktas.

<sup>10</sup> — 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/38/EB dėl Sąjungos piliečių ir jų šeimos narių teisės laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje, iš dalies keičianti Reglamentą (EEB) Nr. 1612/68 ir panaikinanti Direktyvas 64/221/EEB, 68/360/EEB, 72/194/EEB, 73/148/EEB, 75/34/EEB, 75/35/EEB, 90/364/EEB, 90/365/EEB ir 93/96/EEB (OL L 158, p. 77; 2004 m. specialus leidimas lietuvių k., 5 sk., 5 t., p. 46).

<sup>11</sup> — Direktyvos 2004/38 7 straipsnio 1 dalis.

<sup>12</sup> — Minėtos direktyvos 14 straipsnis.

<sup>13</sup> — Žr., pavyzdžiui, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Bosman* (C-415/93, Rink. p. I-4921, 94 punktas); 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 52 punktas) ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Komisiija prieš Daniją* (C-464/02, Rink. p. I-7929, 34 punktas).



negalima atlikti vertinimo pagal bendrojo nediskriminavimo principo kriterijų, nes ši nuostata turi būti vertinama tik papildomai, kai netaikoma jokia kita pagrindinė laisvė.

39. Iš tiesų SESV 18 straipsnis savarankiškai taikomas tik tose Sąjungos teisės reglamentuojamose situacijose, kurioms Sutartyje nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių. Tačiau SESV 45 straipsnyje numatytas toks specialus draudimas<sup>14</sup>.

40. Panašiai SESV 21 straipsnyje įtvirtinta bendra teisė visiems Sąjungos piliečiams laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje, o laisvą darbuotojų judėjimą užtikrinančios nuostatos yra konkrečiai jo išraiška. Taigi, jeigu pagrindinei bylai taikomas SESV 45 straipsnis, Teisingumo Teismui nebūtina spręsti dėl SESV 21 straipsnio išaiškinimo<sup>15</sup>.

14 — Žr., pavyzdžiui, 2002 m. lapkričio 26 d. Sprendimą *Oteiza Olazabal* (C-100/01, Rink. p. I-10981, 24 ir 25 punktai) ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-269/07, Rink. p. I-7811, 98–100 punktai).

15 — Dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo darbuotojų judėjimo žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-345/05, Rink. p. I-10633, 13 punktas) ir 2007 m. sausio 18 d. Sprendimą *Komisija prieš Švediją* (C-104/06, Rink. p. I-671, 15 punktas); pagal analogiją laisvo paslaugų teikimo srityje žr. 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Stylianakis* (C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktas) ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Zanotti* (C-56/09, Rink. p. I-4517, 24 punktas).

41. Nė viena iš šalių neginčija C. Schulz-Delzers darbuotojos statuso SESV 45 straipsnyje pavartota prasme.

42. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Komisija teisingai primeina, kad su valstybe susijusioms darbo vietoms, kuriose nevykdomos jokios viešosios valdžios funkcijos, netaikomoje SESV 45 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata turi būti aiškinama siaurai<sup>16</sup>.

43. Vadinasi, nėra būtina nagrinėti nacionalinės teisės nuostatas remiantis SESV 18 ir SESV 21 straipsniais. Nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos atžvilgiu reikalingas tik SESV 45 straipsnio išaiškinimas.

44. Pareiškėjai mano, kad SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas *ESStG* 3 straipsnio 64 punktas. Prieš nagrinėjant šį klausimą reikia paaiškinti priežastis, dėl kurių dvišalės mokesčių sutarties nuostatos nėra nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

16 — Žr. 1980 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (149/79, Rink. p. 3881, 11 punktas) ir 1996 m. liepos 2 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-290/94, Rink. p. I-3285, 2 punktas); dėl šios nukrypti leidžiančios nuostatos siauro aiškinimo žr., be kita ko, 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Alevizos* (C-392/05, Rink. p. I-3505, 69 punktas); dėl atsisakymo šią nuostatą taikyti civilinei universitetinio mokymo veiklai žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Jundt* (C-281/06, Rink. p. I-12231, 37 ir 38 punktai).

3. Dėl dvišalės mokesčių sutarties nuostatų nereikšmingumo

Respublikos ribų. Taigi čia nereikia įvertinti dvišalės mokesčių sutarties nuostatos.

45. C. Schulz-Delzers pajamų mokestinis vertinimas Prancūzijoje ir Vokietijoje buvo atliktas pagal dvišalės mokesčių sutarties 14 ir 20 straipsnius. Tačiau dvišalės mokesčių sutarties susitariančios šalys gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius tam, kad pasidalytų kompetenciją mokesčių srityje, ir Teisingumo Teismas pripažino šią laisvę<sup>17</sup>.

48. Šiuo atveju nagrinėtina tik viena nacionalinės teisės nuostata, t. y. *EStG* 3 straipsnio 64 punktą, pagal kurį darbuotojui, kurį užsienyje yra įdarbinęs Vokietijos nacionalinės viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, išmokėtoms gyvenamosios vietos išmokoms netaikoma progresinė išlyga. Šis straipsnis yra ginčijamas, nes nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės<sup>18</sup>.

46. Pagrindinėje byloje pareiškėjai neprieikštai, kad *Finanzamt* taikė dvišalės mokesčių sutarties 20 straipsnį, pagal kurį ji, nustatydamas asmens, kuriam taikoma ši sutartis, mokesčio tarifą, gali atsižvelgti į pajamas, neįtrauktas į Vokietijos mokesčio bazę.

49. Konkrečiai kalbant, reikia nustatyti, ar SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama tai, jog Vokietijos teisės sistemoje *EStG* 3 straipsnio 64 punktą taikomas darbuotojui, kurį užsienyje yra įdarbinęs Vokietijos viešosios teisės reguliuojamas juridinis asmuo, o toks pats numatytas vertinimas toje pačioje teisės sistemoje netaikomas darbuotojui, kurį Vokietijoje yra įdarbinęs kitos valstybės narės viešosios teisės reguliuojamas juridinis asmuo. Taigi reikia išnagrinėti, ar taikant šį straipsnį C. Schulz-Delzers yra diskriminuojama, ir, atsakius neigiamai, ar taikant šį straipsnį apribojama jos judėjimo laisvė.

47. Tačiau pareiškėjai prieštarauja tam, kad nustatant mokesčio tarifą buvo atsižvelgta į gyvenamosios vietos išmokas, nes pagal Vokietijos teisės aktus į šias išmokas neatsižvelgiama, kai jos išmokamos Vokietijos piliečiams, kurie gyvena už Vokietijos Federacinės

17 — 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Renneberg* (C-527/06, Rink. p. I-7735, 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

18 — Dėl naujausio taikymo žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, Rink. p. I-2323, 36 punktą).

B — *Pirmiausia dėl pilietybe pagrįstos diskriminacijos ir laisvo judėjimo apribojimo nebuvimo*

reguliuojamą juridinį asmenį. Todėl *EStG* 3 straipsnio 64 punkte numatyta lengvata naudojasi daugiausia Vokietijos piliečiai<sup>20</sup>.

50. Visų pirma nagrinėsiu klausimą, ar C. Schulz-Delzers patyrė pilietybe pagrįstą diskriminaciją (1), ir įsitikinsiu, ar nėra judėjimo laisvės apribojimo (2).

53. Vis dėlto tam, kad ši nacionalinė priemonė būtų laikoma diskriminacine dėl pilietybės, pirmiausia reikia nustatyti ją reguliuojamas situacijas. Iš tiesų diskriminacija gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms<sup>21</sup>.

1. Dėl pilietybe pagrįstos diskriminacijos nebuvimo

51. Reikia priminti, kad vienodo požiūrio normomis draudžiama ne tik tiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, bet ir visos netiesioginės diskriminacijos formos, kuriomis, taikant skirtingus kriterijus, iš esmės pasiekiamas toks pats rezultatas<sup>19</sup>.

54. Pagrindinėje byloje C. Schulz-Delzers pajamas, tarp kurių yra gyvenamosios vietos išmokos, jai moka išimtinai Prancūzijos valstybė. Todėl jos nėra apmokestinamos Vokietijoje. Tačiau jai su sutuoktiniu nusprendus pasinaudoti bendru apmokestinimu, kuris yra galimas dėl jų bendro gyvenimo Vokietijoje, tam, kad būtų nustatytas jos sutuoktiniui ir jai pačiai taikomas mokesčio tarifas, Vokietijos įstatymų leidėjas, remdamasis progresine išlyga, atsižvelgia į jos pajamas. C. Schulz-Delzers mano esanti diskriminuojama, nes

52. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teismas mano, kad *EStG* 3 straipsnio 64 punktu įtvirtinama paslėpta diskriminacija pilietybės pagrindu, nes paprastai Vokietijos piliečiai dirba pas Vokietijos viešosios teisės

20 — Kaip teisingai nurodo Vokietijos vyriausybė, *EStG* 3 straipsnio 64 punktas taip pat skirtas darbuotojams, kuriuos Vokietijos privatus juridiniai asmenys išsiunčia dirbti į užsienį nustatytam laikotarpiui ir kurie dėl to turi gyvenamąją vietą: „kitų darbuotojų, kurie nustatytam laikotarpiui komandiruojami į užsienio šalį, kur yra jų gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta, atveju nacionalinio darbdavio jiems suteikta perkamosios galios kompensacija atleidžiama nuo mokesčio, jeigu ji neviršija sumos, kuri leidžiama pagal Federalinio įstatymo dėl valstybės tarnautojų darbo užmokesčio (*Bundesbesoldungsgesetz*) 54 straipsnį panašių užsienyje skiriamų išmokų atveju“. Vis dėlto šis patikslinimas nėra svarbus mūsų nagrinėjimui, kuris susijęs su viešajam darbdaviui dirbančių darbuotojų situacijos palyginimu.

19 — 1974 m. vasario 12 d. Sprendimas *Sotgiu* (152/73, Rink. p. 153, 11 punktas); dėl naujausio taikymo žr. minėtą Sprendimą *Gielen* (37 punktas), kuriame remiamasi 1995 m. vasario 14 d. Sprendimu *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 26 punktas).

21 — Minėtas Sprendimas *Gielen* (38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

šiuo tikslu atsižvelgiant į jos pajamas kartu atsižvelgiama į gyvenamosios vietos išmokas, skirtingai nei Vokietijos valstybės pervedusių gyvenamosios vietos išmokų atveju.

55. Siekiant atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl pareiškėjų pagrindinėje byloje pateikto teiginio pagrįstumo, reikia išnagrinėti jų Teisingumo Teismui pateiktus argumentus bei pareiškėjams šiame prejudicinio sprendimo priėmimo procese palaikyti nurodytus Komisijos argumentus. Pagal šiuos argumentus pareiškėjai ir Komisija mano, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, C. Schulz-Delzers situacija yra panaši į Vokietijos piliečio, kuris gauna gyvenamosios vietos išmokas dėl to, jog už Vokietijos Federacinės Respublikos ribų dirba Vokietijos valstybės tarnyboje, situaciją.

a) Dėl pareiškėjų argumentų

56. Pareiškėjai, remdamiesi vien Sprendimu *Schumacker*<sup>22</sup>, mano, kad šios situacijos objektyviai nesiskiria, dėl to jos yra panašios.

57. Toje byloje buvo nagrinėjami Vokietijos mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos numatomas skirtingas pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų nerezidentų ir rezidentų, kurių darbo vieta buvo Vokietijos Federacinė Respublika, apmokestinimas. Darbuotojų nerezidentų apmokestinama tik Vokietijoje gauta pajamų dalis (ribotas apmokestinimas). Tačiau darbuotojų rezidentų visos pajamos yra apmokestinamos (neribotas apmokestinimas). Pastariesiems mokeskis nustatomas atsižvelgiant į, be kita ko, jų asmeninę ir šeiminių padėtį. Jų atveju atsižvelgiama į šeimos išlaidas, išlaidas socialiniam draudimui ir kitus aspektus, dėl kurių paprastai atsiranda teisė atskaityti išlaidas ar taikyti mokesčių lengvatas. Šie atskaitymai ir mokesčių lengvatos netaikomos nerezidentams.

58. Pareiškėjas toje byloje R. Schumacker skundėsi dėl to, kad jam taikoma ši apmokestinimo tvarka. Iš tiesų jo įprasta gyvenamoji vieta buvo Belgijoje, tačiau beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas jis gaudavo už Vokietijoje vykdomą veiklą ir Belgijoje nebuvo apmokestinamas<sup>23</sup>. Teisingumo Teismas nusprendė, kad, atsižvelgiant į šios situacijos ypatumus, ji yra panaši į Vokietijos rezidentų situaciją ir dėl to R. Schumacker turi būti apmokestinamas kaip šios valstybės rezidentas. Antraip į jo asmeninę ir šeimos padėtį nebūtų

22 — Minėto sprendimo 24 punktą.

23 — Žr. generalinio advokato P. Léger išvados toje byloje 66 punktą.

atsižvelgta nei gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje<sup>24</sup>.

59. Vis dėlto nerezidentų apmokestinimas turi būti prilygintas rezidentų apmokestinimui tik tuo atveju, jei darbuotojas, kuris naudojasi judėjimo laisve, daugiausia pajamų gauna darbo vietos valstybėje ir nėra apmokestinamas savo gyvenamosios vietos valstybėje. Tai reiškia, kad turi būti atsižvelgta į atitinkamus mokesčių srities ypatumus. Vienas iš šių ypatumų yra tas, kad kiekviena iš Europos Sąjungos valstybių narių, remdamasi savo tradicijomis ir politiniais pasirinkimais, gali leisti mokesčių mokėtojui atskaityti išlaidas ir suteikti mokesčių lengvatą dėl jo asmeninės ir šeiminės padėties. Todėl ji neturi leisti darbuotojams nerezidentams, kurie naudojami judėjimo laisve, atskaityti išlaidų ar suteikti lengvatų, kurias suteikia rezidentams, nes šie darbuotojai išlieka mokesčių mokėtojais savo gyvenamosios vietos valstybėje. Antraip ji ne užtikrintų vienodą požiūrį į juos, palyginti su rezidentais, bet suteiktų privilegiją, t. y. privilegiją gauti šias lengvatas du kartus: vieną kartą – gyvenamosios vietos valstybėje ir kitą kartą – toje valstybėje, kurioje jie naudojami judėjimo laisve.

60. Pagrindinėje byloje C. Schulz-Delzers, kaip Vokietijos rezidentė, nori pasinaudoti

ta pačia mokesčių lengvata, kuri yra suteikta Vokietijoje nerezidentams. Ji gauna šias išmokas iš Prancūzijos Respublikos, priešingai nei šie nerezidentai, kurie gauna savo išmokas iš Vokietijos Federacinės Respublikos. Dėl šios aplinkybės C. Schulz-Delzers situacija nėra panaši į byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Schumacker*, nustatytą situaciją, nes suinteresuotoji, kaip nerezidentė, neprašo būti vertinama kaip rezidentė. Taigi C. Schulz-Delzers negali reikalauti būti vertinama taip pat, kaip, anot Teisingumo Teismo, turėjo būti vertinamas R. Schumacker. Nors minėtame Sprendime *Schumacker* taikytu nediskriminavimo principu siekiama užtikrinti, kad valstybėje narėje dirbantys nerezidentai būtų vertinami kaip nacionaliniai subjektai, t. y. vertinami kaip šioje valstybėje narėje dirbantys rezidentai, C. Schulz-Delzers, remdamasi šiuo precedentu, negali reikalauti, kad jai būtų taikomas toks vertinimas, kokį valstybėje, kurios rezidentė ji yra, taiko savo piliečiams nerezidentams.

61. Be to, Vokietijos nerezidentas, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktą, savo gyvenamosios vietos išmokas gauna iš Vokietijos Federacinės Respublikos, o C. Schulz-Delzers savąsias gauna iš Prancūzijos Respublikos. Taigi, priešingai nei situacijos, dėl kurios priimtas minėtas Sprendimas *Schumacker*, atveju, rezidento ir nerezidento darbo vietos valstybės narės yra skirtingos.

24 — Minėto Sprendimo *Schumacker* 38 punktas.

## b) Dėl Komisijos argumentų

62. Vertindama, ar C. Schulz-Delzers buvo diskriminuojama, Komisija, pirma, remiasi teismo praktika, pagal kurią Teisingumo Teismas manė, kad diskriminacija yra tuomet, jei įdarbindama valstybės tarnybos darbuotojus ar mokėdama jiems darbo užmokestį valstybė narė atsižvelgia į nacionalinėje valstybės tarnyboje išdirbtus laikotarpius, tačiau neatsižvelgia į kitoje valstybėje narėje išdirbtuosius ar bent jau nevisiškai atsižvelgia<sup>25</sup>. Antra, Komisija nurodo, kad rėmėsi Sprendimu *Jundt*<sup>26</sup>.

63. Kiek tai susiję su pirmuoju Komisijos argumentu, pažymėtina, kad ji nepateikė pakankamai įrodymų dėl jo svarbos pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos atžvilgiu. Ji tik labai bendrai nurodė, kad šioje teismo praktikoje atspindima tokia pati diskriminacijos dėl pilietybės situacija.

64. Dėl antrojo argumento, kuris susijęs su Sprendimu *Jundt*, Komisija daro nuorodą į jį, nes toje byloje Teisingumo Teismas laisvo paslaugų teikimo apribojimu laikė tai, kad

25 — 1994 m. vasario 23 d. Sprendimas *Scholz* (C-419/92, Rink. p. I-505, 11 punktas); 1998 m. vasario 15 d. Sprendimas *Schöningh-Kougebetopoulou* (C-15/96, Rink. p. I-47, 23 punktas kartu su 14 punktu); 1998 m. kovo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Graikiją* (C-187/96, Rink. p. I-1095, 20 ir 21 punktai); 2000 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Österreichischer Gewerkschaftsbund* (C-195/98, Rink. p. I-10497, 41–44 punktai) ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-278/03, Rink. p. I-3747, 14 punktas).

26 — Minėtas Sprendimas *Jundt*.

Vokietijoje gyvenantis advokatas už Prancūzijoje, greta pagrindinės advokato veiklos Vokietijoje, vykdytą papildomą mokymo veiklą buvo apmokestintas didesniais mokesčiais nei Vokietijoje gyvenantis advokatas, greta pagrindinės advokato veiklos užsiimantis papildoma mokymo veikla Vokietijoje.

65. Toje byloje du rezidentai Vokietijoje buvo vertinami skirtingai dėl dviejose skirtingose valstybėse narėse vykdytos mokymo veiklos. Apmokestinimo valstybės numatytas palanknis apmokestinimas mokesčių mokėtojui, kuris gavo pajamų už šioje valstybėje vykdytą mokymo veiklą, buvo susijęs su šios šalies švietimo sistemos organizavimu. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė taip, kaip nurodė Komisija, paaiškindamas, kad „valstybių narių kompetencija ir atsakomybė švietimo sistemos organizavimo srityje negali pašalinti tokių mokesčių teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, iš Sutarties nuostatų, susijusių su laisve teikti paslaugas, taikymo srities“<sup>27</sup>.

66. Taigi Komisijos minėtas Sprendimas *Jundt* nėra tinkamas precedentas sprendžiant klausimą, ar Vokietijos rezidentės C. Schulz-Delzers situacija yra panaši į

27 — Ten pat, 87 punktas.

Vokietijos nerezidentų, kuriems taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, situaciją.

2. Dėl laisvo darbuotojų judėjimo apribojimo

67. Nagrinėjamu atveju Vokietijai vykdamant savo kompetenciją mokesčių srityje C. Schulz-Delzers yra vertinama taip pat kaip ir Vokietijos rezidentai. Be to, ją apmokestinant kartu su jos vyru, kuris taip pat gyvena Vokietijoje, atsižvelgiama į jos asmeninę ir šeiminingą padėtį, nors ji Vokietijoje ir negauna jokių apmokestinamų pajamų.

71. SESV 45 straipsniu draudžiama ne tik bet kokia tiesioginė ar netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, bet ir bet kokios nacionalinės nuostatos, kurios, nors ir taikomos neatsižvelgiant į konkrečių darbuotojų pilietybę, vis dėlto apsunkina jų judėjimo laisvę<sup>28</sup>.

68. Vadinas, iš teismo praktikos, kuria remiamasi siekiant atsakyti į Teisingumo Teismui pateiktą klausimą, nematyti, kad C. Schulz-Delzers ir Vokietijos piliečio, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, situacijos yra panašios.

72. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad visos su asmenų judėjimo laisve susijusios Sutarties nuostatos yra skirtos palengvinti Europos piliečių visų rūšių profesinės veiklos vykdymą visoje Sąjungos teritorijoje<sup>29</sup>.

69. Taigi nėra prielaidos tam, kad būtų taikomas nediskriminavimo principas, kaip antai išdėstytas SESV 45 straipsnyje.

73. Pagal Teisingumo Teismo praktiką „nuostatos, kuriomis valstybės narės piliečiui trukdoma arba jis atgrasomas išvykti iš savo kilmės šalies įgyvendinant savo teisę į laisvą judėjimą“, yra šios laisvės kliūtys<sup>30</sup>.

70. Be to, kaip paaiškinsiu vėliau, manau, kad nagrinėjame teisės akte nėra SESV 45 straipsniu draudžiamo laisvo darbuotojų judėjimo apribojimo.

74. Rašytinėse pastabose Komisija nurodo, kad *EStG* 3 straipsnio 64 punktu skatinama būtent Vokietijos tarnautojų veikla užsienyje. Nors Vokietijos įstatymų leidėjas ir skatina

28 — Žr., pavyzdžiui, 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Graf* (C-190/98, Rink. p. I-493, 18 punktas) ir minėtą Sprendimą *Weigel* (51 punktas).

29 — Minėtas Sprendimas *Alevizos* (74 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 — Žr., be kita ko, minėtą Sprendimą *Bosman* (96 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *de Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 78 punktas).

savo piliečių laisvą judėjimą, nėra įrodyta, kad jis kliūdo laisvai judėti kitų valstybių narių piliečiams.

būtų vertinama, jei būtų buvusi komandiruota į kitą Europos šalį, kurioje nėra jokios taisyklės, atitinkančios nuostatas, kuriose įtvirtinta progresinė išlyga ir *EStG* 3 straipsnio 64 punkte nustatyta norma.

75. Siekiant įvertinti, ar yra laisvo darbuotojų judėjimo kliūtis, reikia nustatyti, ar valstybės narės pilietis yra mažiau palankiai vertinamas, nei jis būtų vertinamas, jei nebūtų pasinaudojęs judėjimo laisve<sup>31</sup>.

78. C. Schulz-Delzers naudojantis judėjimo laisve, jos pajamos nesumažėjo, nes gyvenamosios vietos išmokos, kurias ji gavo ir kurioms vėliau buvo pritaikyta progresinė išlyga, nebūtų buvusios mokamos Prancūzijoje.

76. Taigi kliūtis yra vertinama atsižvelgiant į valstybės narės piliečio situaciją jo kilmės valstybėje ir priimančiojoje valstybėje.

79. Be to, remiantis progresine išlyga į šias pajamas atsižvelgti tapo galima tik dėl to, kad C. Schulz-Delzers yra apmokestinama kartu su savo sutuoktiniu. Pareiškėjai pasirinko bendrą apmokestinimą, kurį taikant nustatyta palankesnė bendra mokesčio bazė nei dvi atskiros mokesčio bazės.

77. Nagrinėjamu atveju savo pastabose pareiškėjai nurodo, kad netiesioginis priedų apmokestinimas prieštarauja šių pajamų tikslui, t. y. leisti komandiruoti valstybės tarnautojus į Vokietiją nepatiriant pajamų sumažėjimo, kuris yra kliūtis juos išsiųsti į Vokietiją. Jie priduria, kad kliūtis yra ir tai, jog C. Schulz-Delzers buvo mažiau palankiai vertinama, nei

80. Jei sutuoktiniai būtų apmokestinami atskirai, C. Schulz-Delzers būtų netaikoma progresinė išlyga, nes pagal dvišalės mokesčių sutarties 14 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalies a punktą jos vienintelės pajamos, kurias ji gauna iš Prancūzijos valstybės, Vokietijoje yra neapmokestinamos.

31 — Žr., be kita ko, minėtą Sprendimą *Alevizos* (75 punktas) ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Rüffler* (C-544/07, Rink. p. I-3389, 64 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

81. Todėl C. Schulz-Delzers neįrodė, kad pasinaudojimas teise laisvai judėti sukėlė nepalankias pasekmes, palyginti su Prancūzijos



darbuotojų, kurie nepasinaudojo savo teise laisvai judėti, situacija.

*C — Papildomai dėl C. Schulz-Delzers ir Vokietijos piliečio, kuriam taikomas EStG 3 straipsnio 64 punktas, situacijų palyginimo*

82. Teisingumo Teismas neturi spręsti dėl hipotetinės situacijos, kurioje C. Schulz-Delzers būtų pasinaudojusi teise laisvai judėti kitoje valstybėje narėje.

85. Nagrinėjant šį klausimą reikia išsakyti nuomonę dėl gyvenamosios vietos išmokų, kurios yra ginčo objektas, panašumo (1), išsiaiškinti C. Schulz-Delzers mokesstinį vertinimą Vokietijoje (2) ir išnagrinėti Vokietijos piliečio, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, situaciją Prancūzijoje (3).

83. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus atsakyti taip: SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama valstybės narės teisės nuostata, kaip antai *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, pagal kurią nacionalinės viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotojų gautos tam tikros papildomos pajamos yra neapmokestinamos dėl to, kad veikla vykdoma už šios valstybės narės teritorijos ribų, nors ši nacionalinė nuostata netaikoma kitos valstybės narės viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotojų gaunamoms papildomoms pajamoms dėl to, kad veikla yra vykdoma pirmosios valstybės narės teritorijoje.

1. Dėl gyvenamosios vietos išmokų

86. Teisingumo Teismas turi, konkrečiai kalbant, išnagrinėti C. Schulz-Delzers ir Vokietijos piliečio, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, gyvenamosios vietos išmokas. Iš tiesų diskriminacija, kuria remiasi pareiškėjai pagrindinėje byloje, galėtų būti aiškiai konstatuota, tik jei šios išmokos būtų pripažintos panašiomis.

84. Jei Teisingumo Teismas nepritartų mano pasiūlymui, papildomai palyginsiu C. Schulz-Delzers ir Vokietijos piliečio, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, situacijas.

87. Anot pareiškėjų, šios gyvenamosios vietos išmokos yra panašios. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas netiesiogiai pritaria šiai pozicijai. Anot Komisijos, kaip ji patvirtino per posėdį, tai turi išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

88. Nesigilinant į kiekvienos valstybės narės skiriamų gyvenamosios vietos išmokų detales ir siekiant išsiaiškinti, ar SESV 45 straipsniu draudžiamas *EStG* 3 straipsnio 64 punktą, vis dėlto būtina, kad Teisingumo Teismas nuspręstų dėl paties principo, ar galima palyginti išmokas, kurių bendras požymis yra tai, kad jos skiriamos dėl to, kad veikla vykdoma už jas suteikiančios valstybės narės ribų, t. y. valstybėje narėje, kur gyvena jų gavėjas.

89. Iš tiesų C. Schulz-Delzers gyvena valstybėje narėje, Vokietijos Federacinėje Respublikoje, kuri skiriasi nuo valstybės, kurioje gyvena Vokietijos pilietis, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktą. Taigi nagrinėjant gyvenamosios vietos išmokas negalima atsirišti nuo šios aplinkybės.

90. C. Schulz-Delzers gyvenamosios vietos išmokas sudaro ISVL išmoka, susijusi su gyvenimo konkrečioje vietoje sąlygomis, ir „Majorations familiales“ išmoka, suteikiama už Prancūzijos tarnautojų išlaikomus vaikus. Anot pareiškėjų, šios išmokos yra priedai, skirti kompensuoti perkamosios galios sumažėjimą ir papildomas su vaikais susijusias išlaidas užsienyje.

91. Prancūzijoje šių išmokų dydis yra reguliariai nustatomas bendru užsienio reikalų ministro ir finansų ministro įsakymu *kiekvienai*

*užsienio šaliai*<sup>32</sup>. Rašytinėse pastabose Vokietijos vyriausybė nurodo, kad siekdama nustatyti šių išmokų dydį Vokietijos finansų ministerija, bendradarbiaudama su Užsienio reikalų ministerija, reguliariai skelbia šalių sąrašus. Taigi šių išmokų dydis yra nustatomas atsižvelgiant į valstybę, kur gyvena šias išmokas gaunantis asmuo.

92. Iš tiesų gyvenamosios vietos išmokomis tiek Prancūzijoje, tiek Vokietijoje siekiama pusiausvyros tarp dviejų reikalavimų: pirma, norima atsižvelgti į papildomas išlaidas, atsiradusias dėl to, kad veikla vykdoma už valstybės, kuri už šią veiklą moka pajamas ir jas apmokestina, ribų, ir, antra, norima, kad šių išmokų gavėjas būtų tokioje pačioje situacijoje kaip ir kiti valstybės, kurioje jis vykdo veiklą, rezidentai.

32 — Kiek tai susiję su 2005 ir 2006 m., žr. 2002 m. sausio 4 d. Dekreto Nr. 2002-22 dėl Prancūzijos mokymo įstaigų darbuotojų užsienyje administracinės ir finansinės situacijos (JORE, 2001 m. sausio 6 d., p. 387), iš dalies pakeisto 2003 m. birželio 3 d. Dekretu Nr. 2003-481 (JORE, 2003 m. birželio 6 d., p. 9636), 4B straipsnio d punktą, kuriame paaiškinama, kad mokama „su gyvenimo konkrečioje vietoje sąlygomis susijusi speciali išmoka, kurios metinis dydis nustatomas pagal šalis ir pagal grupes bendru užsienio reikalų ministro ir finansų ministro įsakymu <...>“; šio dekreto 4B straipsnio e punkte nukreipiama į su kitose valstybėse dirbantiems darbuotojams suteikiamais šeiminiiais priedais (*majorations familiales*) susijusias nuostatas, kuriose panašiai numatyta, kad „bendru užsienio reikalų ministro ir finansų ministro įsakymu kiekvienai užsienio šaliai ir atsižvelgus į įvairias situacijas, kurios darbuotojams gali susiklostyti Prancūzijoje ar užsienyje, nustatomas koeficientas kiekvienam išlaikomam vaikui“.

93. Taigi pripažinimu, kad patiriama papildomų išlaidų, pateisinama tai, jog galima skirti gyvenamosios vietos išmokas, net jei pragyvenimo išlaidos valstybėje, kur vykdoma veikla, yra mažesnės nei pajamas mokančioje valstybėje. Vis dėlto šių gyvenamosios vietos išmokų skirtumai atsižvelgiant į priimančiąją valstybę gali būti paaiškinti tik tuo, kad kiekviena atsižvelgiama į pragyvenimo konkrečioje vietoje išlaidas.

94. Dėl pirmosios išmokos, susijusios būtent su gyvenimo konkrečioje vietoje sąlygomis, minėto Prancūzijos dekreto 4B straipsnio d punkte numatytas šios išmokos metinis patikslinimas „tam, kad būtų atsižvelgiama į, be kita ko, valiutų kursų ir gyvenimo konkrečioje vietoje sąlygų pasikeitimus“. Vokietijos vyriausybė paaiškina, kad jei Vokietijos mokytojas dirba Prancūzijoje, perkamosios galios kompensacija nustatoma atsižvelgiant į didesnes pragyvenimo išlaidas Prancūzijoje, palyginti su Vokietija. Per posėdį ji pridūrė, kad Vokietijos tarnautojas, komandiruotas į šalį, kur pragyvenimo lygis yra žemesnis, negauna tokios išmokos.

95. Antrąją išmoką, susijusią su išlaikymais vaikais, atsižvelgiama į vaikų mokyklinio lavinimo sąlygas ir kainą gyvenamosios vietos valstybėje. 2005 ir 2006 m. galiojusiuose Prancūzijos teisės aktuose buvo numatytas „Majorations familiales“ apskaičiavimas pagal

gyvenamosios vietos valstybę<sup>33</sup>. Be to, šios išmokos apskaičiavimas pasikeitė ir dabar galiojančiose teisės nuostatose, įtvirtintose 2001 m. sausio 31 d. įsakyme<sup>34</sup>, nuo šiol numatytos „Prancūzijos mokymo įstaigų darbuotojų užsienyje papildomos šeimos pajamos <...>“ pirmiausia remiantis regionu, kur gyvenama: „Vokietija (Berlynas)“, „Vokietija (Bona)“, „Vokietija (Diuseldorfas)“, „Vokietija (Frankfurtas)“ ir taip toliau.

96. Taigi negalima teigti, kad gyvenamosios vietos išmokų dydis yra nustatomas neatsižvelgiant į gyvenamosios vietos valstybę, kur vykdoma nagrinėjama veikla.

97. Naudodamasi kompetencija mokesčių srityje, kiekviena valstybė narė nustato gyvenamosios vietos išmokų dydį. Šiomis išmokomis papildomos kitos pajamos, kurias darbo vietos valstybė moka už atliekamą veiklą ir kurios valstybėse narėse neišvengiamai skiriasi.

98. Tiesa, pragyvenimo išlaidos gali skirtis net toje pačioje nacionalinėje teritorijoje ir

33 — 2002 m. sausio 4 d. įsakymas, kuriame pagal valstybes nustatomi koeficientai, taikomi apskaičiuojant Prancūzijos mokymo įstaigų komandiruočių užsienį ar užsienyje gyvenančių darbuotojų šeiminius priedus ir papildomas šeimos pajamas, mokamas užsienyje už išlaikomus vaikus (JORE, 2002 m. sausio 6 d., p. 402, tekstas Nr. 13).

34 — 2011 m. sausio 31 d. įsakymas, kuriuo iš dalies keičiamas 2008 m. vasario 5 d. įsakymas, priimtas taikant 2002 m. sausio 4 d. Dekretą Nr. 2002-22 dėl Prancūzijos mokymo įstaigų darbuotojų užsienyje administracinės ir finansinės situacijos (JORE, Nr. 38, 2011 m. vasario 15 d. p. 2833, tekstas Nr. 3).

nagrinėjama atveju C. Schulz-Delzers pragyvenimo išlaidos galiausiai galėjo būti didesnės Štutgarte, Vokietijoje, nei Beauvais mieste Prancūzijoje. Tačiau Teisingumo Teismas neturi spręsti dėl nacionalinio įstatymo leidėjo įgyvendinant savo kompetenciją mokesčių srityje nustatyto gyvenamosios vietos išmokų apskaičiavimo sąlygų.

Vokietijoje – tai iliustravo Vokietijos vyriausybė, per posėdį pateikusi pavyzdį su skaičiais<sup>35</sup>.

99. Gyvenamosios vietos išmokomis siekiama nustatyti lygybę vertinant tam tikros valstybės (valstybės, kur dirbuotojas dirba) rezidentus, nors rezidentas ir gauna pajamas iš kitos valstybės narės. Taigi ši principą atitinka tai, kad šis rezidentas yra taip pat vertinamas mokesčių požiūriu kaip ir visi kiti rezidentai. Taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjama C. Schulz-Delzers atveju.

101. Vienoje ankstesnių bylų Teisingumo Teismas nagrinėjo Prancūzijoje su sutuoktiniu gyvenančios Prancūzijos ir Vokietijos pilietės, Vokietijos valstybinės mokyklos mokytojos, situaciją<sup>36</sup>. Šį kartą Prancūzijoje taikant dvišalės mokesčių sutarties nuostatas, ši Prancūzijos rezidentė buvo apmokestinta didesniais mokesčiais nei tokias pačias išimtinai Prancūzijoje gautas pajamas turintys asmenys; tai ji apskundė Prancūzijos teismui. Teisingumo Teismas, kuriam dėl to buvo pateiktas prejudicinis klausimas, pažymėjo, kad dvišalės mokesčių sutarties tikslas – „tik išvengti, kad tos pačios pajamos nebūtų apmokestintos abiejose valstybėse. Ja neužtikrinama, kad mokesčių mokėtojas nebus apmokestintas didesniais mokesčiais vienoje valstybėje, nei jis būtų apmokestintas kitoje valstybėje“<sup>37</sup>. Teisingumo Teismas pridūrė, kad šios Prancūzijos pilietės darbo užmokesčio pajamos

2. Dėl C. Schulz-Delzers mokestinio vertinimo Vokietijoje

100. Pareiškėjai neginčija, kad C. Schulz-Delzers taikomas toks pats mokestinis vertinimas kaip ir kitiems Vokietijos rezidentams. Atsižvelgiant vien į C. Schulz-Delzers mokestinę situaciją Vokietijoje, jos situacija yra palankesnė nei už Vokietijos teritorijos ribų dirbančio Vokietijos tarnautojo, kuris apmokestinamas kartu su savo sutuoktiniu

35 — Vokietijos vyriausybė pasirinko vokiečių poros su užsienyje dirbančia sutuoktine pavyzdį A: sutuoktinis gauna 40 000 eurų apmokestinamųjų pajamų, sutuoktinė – 20 000 eurų apmokestinamųjų pajamų ir dar gauna 7 000 eurų neapmokestinamųjų gyvenamosios vietos išmokų; visos apmokestinamosios pajamos sudaro 60 000 eurų, joms taikomas 19,36 % tarifas, mokėtinas mokestis – 11 614 eurų. Pavyzdys B, susijęs su pora, esančia panašioje situacijoje, kaip antai pareiškėjai: sutuoktinis gauna 40 000 eurų apmokestinamųjų pajamų, o sutuoktinė – 27 000 eurų neapmokestinamųjų pajamų, kurioms taikoma progresinė išlyga; visos apmokestinamosios pajamos sudaro 40 000 eurų, joms taikomas 20,75 % mokesčio tarifas (apskaičiuotas nuo 67 000 eurų mokesčio bazės), mokėtinas mokestis – 8 300 eurų.

36 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793).

37 — Ten pat, 46 punktas.

Vokietijoje „(buvo) įtrauktos į kartu apmokestinamų fizinių asmenų pajamų mokesčio bazę Prancūzijoje, kur dėl to jai buvo suteiktos mokesčių lengvatos, sumažinti mokesčiai ar pritaikyti atskaitymai, numatyti Prancūzijos teisės aktuose“<sup>38</sup>.

— 2) jos gyvenamosios vietos valstybės, kuri yra ir Vokietijos pilietį įdarbinusi valstybė, mokesčių teisės aktų; ir

102. C. Schulz-Delzers, kaip Prancūzijos valstybės mokesčių mokėtoja, gyvenanti Vokietijoje, ginčija tai, kad pastarojoje valstybėje atsižvelgiama į jai išmokėtas gyvenamosios vietos išmokas. Vis dėlto kartu apmokestinant ją ir jos sutuoktinį, jai taip pat suteikiamos mokesčių lengvatos, sumažinami mokesčiai ar pritaikomi atskaitymai, numatyti Vokietijos teisės aktuose, o taip nėra vokiečių poros, esančios analogiškoje, kaip antai pareiškėjų, situacijoje kitoje valstybėje narėje atveju.

— 3) šio Vokietijos piliečio gyvenamosios vietos valstybės mokesčių teisės aktų.

104. Taigi C. Schulz-Delzers vertinimo skirtingumą, palyginti su Vokietijos piliečiu, kurio situacija yra analogiška, lemia tik skirtingų mokesčių teisės aktų taikymas.

103. Tik atsižvelgus į apmokestinimą Prancūzijoje būtų galima įvertinti, ar C. Schulz-Delzers yra iš tiesų mažiau palankesnėje situacijoje nei Vokietijos pilietis, su kuriuo ji save lygina. Šiuo atveju taip pat reiktų atsižvelgti į šio piliečio mokesčių vertinimą valstybėje, kur jis vykdo veiklą. Taigi faktiškai reiktų išnagrinėti šių teisės aktų taikymą:

— 1) C. Schulz-Delzers įdarbinusios valstybės mokesčių teisės aktų;

105. Teisingumo Teismas dėl EB 12 straipsnio nurodė, jog „iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad EB 12 straipsnis neapima galimų nevienodo vertinimo atvejų, kurių gali būti dėl egzistuojančių teisės aktų skirtumų, jei visi į vertinimo taikymo sritį patenkantys asmenys vertinami remiantis objektyviais kriterijais ir neatsižvelgiant į jų pilietybę“<sup>39</sup>. Šis teiginys gali būti taikomas SESV 45 straipsniui. Iš tiesų, jei neatsižvelgiama į Vokietijos piliečio gyvenamosios vietos išmokas, tai reiškia, kad jo gyvenamosios vietos valstybės teisės aktai skiriasi šiuo klausimu.

38 — Ten pat, 50 punktas.

39 — 2005 m. liepos 12 d. Sprendimas *Schempp* (C-403/03, Rink. p. I-6421, 34 punktas).

106. Jei Teisingumo Teismas turėtų palyginti Vokietijoje, valstybėje, kur vykdo veiklą, gyvenančio Prancūzijos piliečio situaciją su Prancūzijoje gyvenančio ir veiklą vykdančio Vokietijos piliečio situacija, jis konstatuotų, kad pagrindinėje byloje pareiškėjai nebuvo nepalankiai apmokestinti.

109. Iš tikrųjų, nors pagal dvišalės mokesčių sutarties nuostatas Vokietijos Federacinė Respublika gali pasirinkti, ar nustatant savo mokesčių tarifą atsižvelgti į pajamas, kurios neįtrauktos į Vokietijos mokesčių bazę, tokio pasirinkimo nėra, kiek tai susiję su Prancūzijoje gyvenančiais Vokietijos piliečiais.

3. Dėl Vokietijos piliečio, kuriam Prancūzijoje taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punktas, situacijos

107. Kaip primena pareiškėjai, C. Schulz-Delzers gyvenamosios vietos išmokos Prancūzijoje yra neapmokestinamos. Taip yra ir priešingu atveju, kai valstybės tarnautojas yra komandiruojamas už Vokietijos Federacinės Respublikos ribų. Ši taisyklė nėra pagrįsta dvišale mokesčių sutartimi, bet, kaip rašytinėse pastabose ir per posėdį nurodė pareiškėjai, yra paremta tarptautine praktika.

110. Iš tiesų dvišalės mokesčių sutarties nuostatos, kiek jos susijusios su Vokietijos Federacinėje Respublikoje gautų pajamų apmokestinimu Prancūzijoje, yra kitokios. Pagal šios sutarties 20 straipsnio 2 dalies a punkto cc papunktįje įtvirtintą tvarką Vokietijoje gautos pajamos įtraukiamos į pagal Prancūzijos teisės aktus apskaičiuotą mokesčio bazę ir vėliau, remiantis Vokietijoje sumokėtu mokesčiu už, be kita ko, šios sutarties 14 straipsnyje numatytas pajamas, suteikiamas mokesčio kreditas, lygus atitinkam Prancūzijos mokesčiui už šias pajamas<sup>40</sup>.

108. Pareiškėjai kaltina Vokietiją C. Schulz-Delzers gautoms gyvenamosios vietos išmokoms taikius progresinę išlygą dėl to, kad ji dirbo Vokietijoje, tačiau svarbu pažymėti, jog Vokietijos piliečiui, kurio situacija Prancūzijoje yra tokia pati, taikomas toks pats suvaržymas.

111. Todėl Vokietijos piliečio, kurio situacija panaši į C. Schulz-Delzers, pajamos Prancūzijoje sudaro dalį mokesčio bazės, apskaičiuotos pagal Prancūzijos teisės aktus. Taigi nustatant pajamų mokestį į jas atsižvelgiama, nors jų gavėjas vėliau turi teisę į mokesčio kreditą.

<sup>40</sup> — Išsamiau žr. minėto Sprendimo *Gilly* 42 punktą.

112. Darytina išvada, kad pareiškėjai negali teigti, jog buvo vertinami mažiau palankiai mokesčių atžvilgiu, nei būtų buvęs vertinamas Prancūzijoje veiklą vykdančias Vokietijos pilietis, kuriam taikomas *EStG* 3 straipsnio 64 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio.

113. Be to, dvišalės mokesčių sutarties tekstas yra perimtas iš Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės konvencijos<sup>41</sup>. Konkrečiai kalbant, 23 A straipsnio 1–3 dalys išdėstytos taip:

„1. Kai susitariančios valstybės rezidentas gauna pajamų arba turi kapitalo, kurie remiantis šios konvencijos nuostatomis gali būti apmokestinami kitoje susitariančioje valstybėje, pirmoji valstybė, atsižvelgdama į 2–3 dalių nuostatas, atleidžia tokias pajamas arba kapitalą nuo mokesčio.

2. Kai susitariančios valstybės rezidentas gauna pajamų, kurios <...> gali būti apmokestinamos kitoje susitariančioje

valstybėje, pirmoji valstybė leidžia iš to rezidento pajamų mokesčio atimti sumą, lygią šioje kitoje valstybėje sumokėtam mokesčiui. Tačiau ta atimama suma neturi būti didesnė už tą prieš atėmimą apskaičiuoto mokesčio dalį, kuri yra priskiriama tokioms šioje kitoje valstybėje gautoms pajamų rūšims.

3. Kai pagal bet kokią šios konvencijos nuostatą susitariančios šalies rezidento gautos pajamos arba turimas kapitalas yra atleidžiamas nuo mokesčio šioje valstybėje, nepaisant to, ji, apskaičiuodama mokesčio dydį likusioms to rezidento pajamoms arba kapitalui, gali atsižvelgti į neapmokestinamas pajamas arba kapitalą.“

114. Taigi dvišalė mokesčių sutartis, kurią Vokietijos Federacinė Respublika griežtai taiko atsižvelgdama į visas C. Schulz-Delzers pajamas, yra sudaryta tiksliai pagal EBPO pavyzdinę konvenciją.

115. Vadinas, C. Schulz-Delzers situacija gali susiklostyti visose valstybėse narėse, kurios, kaip antai Vokietija ir Prancūzija, pagal šią Pavyzdinę konvenciją sudarė dvišales mokesčių sutartis.

116. Taigi manau, kad dėl nagrinėjamo teisės akto C. Schulz-Delzers nėra mažiau palankioje situacijoje, palyginti su Vokietijos piliečių analogiškoje situacijoje.

41 — EBPO pavyzdinės konvencijos dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 2000 m. balandžio 29 d. redakcija.

**VI — Išvada**

117. Atsižvelgdamas į šiuos svarstymus, Teisingumo Teismui siūlau į *Finanzgericht Baden-Württemberg* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama valstybės narės teisės nuostata, kaip antai Vokietijos federalinio įstatymo dėl pajamų mokesčio (*Einkommensteuergesetz*) 3 straipsnio 64 punktas, pagal kurią nacionalinės viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotojų gautos tam tikros papildomos pajamos yra neapmokestinamos dėl to, kad veikla vykdoma už šios valstybės narės teritorijos ribų, nors ši nacionalinė nuostata netaikoma kitos valstybės narės viešosios teisės reguliuojamo juridinio asmens darbuotojų gaunamoms papildomoms pajamoms dėl to, kad veikla yra vykdoma pirmosios valstybės narės teritorijoje.“