



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Laisvas darbuotojų judėjimas — Kitoje valstybėje narėje nei gyvenamosios vietos valstybė narė gautos pajamos — Neapmokestinimo tvarka taikant progresinę išlygą gyvenamosios vietos valstybėje narėje — Senatvės pensijos draudimo ir sveikatos draudimo įmokos, mokamos iš kitoje valstybėje narėje nei gyvenamosios vietos valstybė narė gautų pajamų — Šių įmokų atskaita — Tiesioginio ryšio su neapmokestinamomis pajamomis nebuvimo sąlyga“

Byloje C-20/16

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2015 m. rugsėjo 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

prieš

Finanzamt Offenburg

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkė M. Berger, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. vasario 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— W. ir M.-L. Bechtel, atstovaujamų advokato J. Garde,

— *Finanzamt Offenburg*, atstovaujamos E. Lehmann,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, R. Kanitz ir D. Klebs,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

* Proceso kalba: vokiečių.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 45 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Wolfram Bechtel ir Marie-Laure Bechtel ginčą su *Finanzamt Offenburg* (Ofenburgo mokesčių inspekcija, Vokietija) dėl atsižvelgimo į M.-L. Bechtel Prancūzijoje mokėtas senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokas nustatant jų apmokestinamąsias pajamas ir jų apmokestinamosioms pajamoms už 2005 ir 2006 m. taikytiną konkretų mokesčio tarifą.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teisė

- 3 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2002 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*; toliau – 2002 m. *EStG*) 1 straipsnį fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, pajamų mokesčiu apmokestinami neribotai.
- 4 Šio įstatymo 2 straipsnyje, kuriame reglamentuota apmokestinimo apimtis ir sąvokos, numatyta:
„(1) Pajamų mokesčiu apmokestinamos:
<...>
4) pajamos (*Einkünfte*), gautos už darbą pagal darbo sutartį;
<...>
(2) Pajamos (*Einkünfte*) yra:
<...>
2) pajamų paviršius, palyginti su veiklos išlaidomis, kitų kategorijų pajamų atveju (8–9a straipsniai).
(3) Pajamų suma (*Einkünfte*), proporcingai atskaičius mokesčio lengvatą į pensiją išėjusiems vyresnio amžiaus žmonėms, neapmokestinamą sumą vaikus vieniems auginantiesiems tėvams ir atskaitymus, numatytus 13 straipsnio 3 dalyje, sudaro visą pajamų sumą (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).
(4) Visa pajamų suma, atskaičius ypatingas išlaidas ir specialius mokesčius, sudaro pajamas (*Einkommen*).
(5) Pajamos (*Einkommen*), atskaičius 32 straipsnio 6 dalyje numatytas neapmokestinamas sumas, ir kitos iš pajamų atskaitytinios sumos yra apmokestinamosios pajamos (*versteuernde Einkommen*); jos sudaro pajamų mokesčio bazę pagal tarifinę lentelę. <...>“

5 2002 m. *EStG* 9 straipsnyje „Veiklos išlaidos“ numatyta:

„(1) Veiklos išlaidos yra išlaidos, patirtos siekiant gauti, išlaikyti ir išsaugoti įplaukas. Jos atskaitomos iš tos pajamų kategorijos, kur buvo patirtos. Veiklos išlaidomis taip pat laikomos:

<...>

3) įmokos profesinėms organizacijoms ir kitoms profesinėms asociacijoms, kurių tikslas nėra ekonominės verslo veiklos vykdymas;

<...>“

6 2002 m. *EStG* 10 straipsnio „Ypatingos išlaidos“ 1 dalies 1 punkte numatyta, kad ypatingas išlaidas sudaro šioje nuostatoje išvardytos išlaidos, jeigu jos nėra eksploatavimo mokesčiai ar veiklos išlaidos. 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose išvardyti ypatingas išlaidas sudarantys mokesčiai; šie punktai suformuluoti taip:

„2) a) privalomojo pensijų draudimo įmokos arba įmokos į ūkininkų pensijų kasas ir įmokos profesinio socialinio draudimo fondams, kurie teikia panašias į privalomąjį pensijų draudimą paslaugas;

b) apmokestinamojo asmens finansuojamos pensijų kaupimo įmokos, kai sutartyje numatyta tik mokėti anuiteto dydžio per mėnesį rentą nuo 60 metų amžiaus iki apmokestinamojo asmens gyvenimo pabaigos, papildomas netekto darbingumo draudimas (invalidumo pensija) ar papildomas sumažėjusio darbingumo draudimas (dalinio invalidumo pensija) arba netekus maitintojo (maitintojo netekimo pensija); <...> nurodytos teisės nėra paveldimos, perleidžiamos, išnuomojamos, jos negali būti parduotos, kapitalizuojamos ir nesuteikia jokios teisės į išmokas.

Prie a ir b papunkčiuose nurodytų įmokų reikia pridėti <...> neapmokestinamą darbdavio dalį į privalomąją pensijų draudimo sistemą ir šiai daliai prilyginamą neapmokestinamą darbdavio mokamą priedą.

3) a) nedarbo draudimo, draudimo negalėjimo įsidarbinti ir užsiimti profesine veikla atvejais įmokos, kurios nepatenka į 2 punkto pirmo sakinio b papunktį, sveikatos, slaugos, nelaimingų atsitikimų ir civilinės atsakomybės draudimo įmokos, taip pat rizikos draudimo įmokos, kai išmokos numatytos tik mirties atveju.

<...>“

7 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytas sumas (pensinio draudimo išlaidas) galima atskaityti, jeigu jos:

1) neturi tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis,

<...>“

8 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad į šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 2 punkto antrame sakinyje nurodytas pensijų draudimo išlaidas atsižvelgiama iki 20 000 eurų; ši maksimali suma padauginama iš dviejų, jei sutuoktiniai apmokestinami bendrai.

- 9 2002 m. *EStG* 32a straipsnis „Mokesčio tarifas“ suformuluotas taip:

„(1) Pajamų mokestis, kuriam taikoma tarifų lentelė, apskaičiuojamas nuo visų apmokestinamųjų pajamų (*versteuernde Einkommen*). Jį sudaro (eurais), jei 32b, 34, 34b ir 34c straipsniuose nenumatyta kitaip, jeigu apmokestinamosios pajamos yra:

- 1) iki 7 664 eurų (neapmokestinamos bazės suma): 0;
- 2) nuo 7 665 eurų iki 12 739 eurų: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
- 3) nuo 12 740 eurų iki 52 151 eurų: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
- 4) nuo 52 152 eurų: $0,42 \times x - 7\,914$.

„y“ – 1/10 000 nuo suapvalintos apmokestinamųjų pajamų, viršijančių 7664 eurų sumą, dalis.
„z“ – 1/10 000 nuo suapvalintos apmokestinamųjų pajamų, viršijančių 12 739 eurų sumą, dalis. „x“ – suapvalintos apmokestinamosios pajamos. Tuo remiantis gauta mokesčių suma turi būti suapvalinta euro tikslumu iki artimesnio euro.“

- 10 2002 m. *EStG* 32b straipsnyje „Progresinę išlyga“ numatyta:

„(1) Jeigu neribotai apmokestinamas asmuo laikinai ar per visą apmokestinimo laikotarpį <...> gavo:

<...>

- 3) pajamų (*Einkünfte*), kurios, jeigu įtraukiamos apskaičiuojant pajamų mokestį, yra neapmokestinamos pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar kitą tarpvalstybinį susitarimą, arba Vokietijoje pajamų mokesčiu neapmokestinamų pajamų pagal 1 straipsnio 3 dalį arba 1a straipsnį arba 50 straipsnio 5 dalies antro sakinio 2 punktą, kai šių pajamų suma yra teigiama,

apmokestinamosioms pajamoms (*versteuernde Einkommen*) turi būti taikomas specialus mokesčio tarifas, kaip tai numatyta 32a straipsnio 1 dalyje.

<...>

- (2) 1 dalyje numatytas specialus mokesčio tarifas yra mokesčio tarifas, gaunamas, kai apskaičiuojant pajamų mokestį pagal 32a straipsnio 1 dalį apmokestinamos pajamos (*versteuernde Einkommen*) padidinamos arba sumažinamos:

<...>

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

<...>“

Prancūzijos ir Vokietijos sutartis

- 11 1959 m. liepos 21 d. Prancūzijos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir dėl abipusės administracinės ir teisinės pagalbos taisyklių nustatymo (*BGBI.* II 1961, p. 397), iš dalies pakeistos 1969 m. birželio 9 d. (*BGBI.* II 1970, p. 717),

1989 m. rugsėjo 28 d. (*BGBL*. II 1990, p. 770), 2001 m. rugsėjo 20 d. (*BGBL*. II 2002, p. 2370) pasirašytais sutarties pakeitimais (toliau – Prancūzijos ir Vokietijos sutartis), 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Darbo užmokestis, algos ir analogiškai atlygiai, taip pat pensijos, mokamos vienos iš susitariančiųjų valstybių, federacinio vieneto ar viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens fiziniams asmenims, gyvenantiems kitoje susitariančiojoje valstybėje dėl esamų ar buvusių administracinių ar karinių tarnybų, yra apmokestinami tik pirmoje valstybėje. <...>“

12 Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmenys, gyvenantys Vokietijos Federacinėje Respublikoje, išvengia dvigubo apmokestinimo taip:

a) Atsižvelgiant į b ir c punktus, į Vokietijos mokesčio bazę neįtraukiamos Prancūzijoje gaunamos pajamos ir Prancūzijoje esantis turtas, kurie pagal šią sutartį apmokestinami Prancūzijoje. Ši nuostata neapriboja Vokietijos Federacinės Respublikos teisės atsižvelgti į šiuo būdu neįtrauktas pajamas ir turtą, nustatant Vokietijos mokesčio tarifą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Ieškovai pagrindinėje byloje yra sutuoktiniai, 2005 m. ir 2006 m. gyvenę Vokietijoje, kur jie buvo bendrai apmokestinami pajamų mokesčiu.

14 W. Bechtel 2005 m. ir 2006 m. gavo pajamų už darbą Vokietijos valstybės tarnyboje kaip tarnautojas, o Prancūzijos pilietė M.-L. Bechtel dirbo kaip valstybės tarnautoja Prancūzijos finansų administravimo įstaigoje ir šiuo pagrindu 2005 m. gavo 22 342 eurų, o 2006 m. – 24 397 eurų bruto darbo užmokesčių.

15 Iš ieškovės pagrindinėje byloje atlyginimo lapelių matyti, kad jos bruto darbo užmokestis sumažėjo šiomis atskaitymo pozicijomis – išskaičiuotas mokestis prie šaltinio, civilinės pensijos (*pension civile*) įmokos, civilinės pensijos nuo bendrosios mėnesinės kompensacijos už kompetenciją įmokos, *mutuelle des agents des impôts* (papildomo sveikatos draudimo, papildomo neįgalumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo įmoka) įmokos, papildomo finansų srities valstybės tarnautojų neįgalumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo įmokos, darbuotojų sveikatos draudimo įmokos (*contribution ouvrière maladie déplafonnée*) ir papildomos viešojo sektoriaus pensijos įmokos.

16 Ofenburgo mokesčių inspekcija į ieškovų pagrindinėje byloje pajamų mokesčio bazę neįtraukė ieškovės pagrindinėje byloje 2005 m. ir 2006 m. bruto darbo užmokesčio kaip pajamų, kurios neapmokestinamos remiantis Prancūzijos ir Vokietijos sutartimi.

17 Vis dėlto į šį bruto darbo užmokesčių atskaičius pozicijas „civilinė pensija“ (*pension civile*) ir „civilinė pensija nuo bendrosios mėnesinės kompensacijos už kompetenciją“ (*pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité*), buvo atsižvelgta apskaičiuojant 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytą progresinę išlygą, siekiant apskaičiuoti specialų mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamosioms pajamoms.

18 Manydami, kad nuo M.-L. Bechtel darbo užmokesčio atskaičiuotos įmokos turėtų būti atskaitytos nuo darbo užmokesčio, į kurią atsižvelgiama apskaičiuojant progresinę išlygą, ieškovai pagrindinėje byloje pareiškė ieškinį *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas, Vokietija). Kai 2013 m. liepos 31 d. sprendimu šis ieškinys buvo atmestas, jie dėl jo pateikė apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija).

- 19 Šis teismas nurodo, kad, remiantis Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 14 straipsnio 1 dalimi ir 20 straipsnio 1 dalies a punktu, M.-L. Bechtel pajamos, gautos iš jos veiklos Prancūzijoje, neturi būti įtraukiamos į ieškovų pagrindinėje byloje Vokietijos pajamų mokesčio bazę. Tačiau šalys pagrindinėje byloje sutaria, kad pagal 2002 m. *EStG* 32 straipsnio 1 dalies 3 punktą šias pajamas reikia įtraukti apskaičiuojant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamosioms pajamoms.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, remiantis taikytiniais Vokietijos teisės aktais, į ieškovės pagrindinėje byloje bruto darbo užmokestį įtrauktos pensinio draudimo išlaidos faktiškai nepatenka į 2002 m. *EStG* 9 straipsnyje esančią sąvoką „veiklos išlaidos“.
- 21 Vis dėlto *mutuelle des agents des impôts* (papildomo sveikatos draudimo, papildomo neįgalumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo įmoka) įmokos, papildomo finansų srities valstybės tarnautojų neįgalumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo įmokos, papildomos viešojo sektoriaus pensijos įmokos ir darbuotojų sveikatos draudimo įmokos (*contribution ouvrière maladie déplafonnée*) galėtų patekti į ypatingų išlaidų sąvoką, nes šios pensinio draudimo išlaidos atitinka tai, kas nurodyta 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 punkto a papunktyje arba 10 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktyje.
- 22 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta išlaidų atskaitymo kaip ypatingų išlaidų sąlyga, kad šios neturėtų tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamomis pajamomis. Tačiau, kadangi ieškovės pagrindinėje byloje darbo užmokestis neapmokestinamas Vokietijoje, toks tiesioginis ryšys yra, ir atskaityti pensinio draudimo išlaidų kaip ypatingų išlaidų negalima, ir taip yra neatsižvelgiant į tai, ar 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta maksimali ypatingų išlaidų atskaitos riba buvo pasiekta 2005 m. ir 2006 m. neskaičiuojant ieškovės pagrindinėje byloje pensinio draudimo išlaidų, o to skundžiamuose sprendimuose nenurodyta.
- 23 Ieškovės pagrindinėje byloje pensinio draudimo įmokų taip pat negalima atskaityti pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsnį nustatant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamosioms pajamoms. 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 2 dalies 2 punkte nurodyta, kad atsižvelgiama į pajamas (*Einkünfte*). Taigi apskaičiuojant pajamas (*Einkünfte*) nebūtų galima atskaityti ypatingų išlaidų.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar pensinio draudimo išlaidų kaip ypatingų išlaidų atskaita atitinka Sąjungos teisę. Šio teismo teigimu, atsisakymas nacionalinėje teritorijoje gyvenančiam mokesčių mokėtojui suteikti teisę iš mokesčio bazės Vokietijoje atskaityti socialinio draudimo įmokas, sumokėtas kitoje valstybėje narėje, arba teisę sumažinti Vokietijoje mokėtiną mokesť, atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje sumokėtas socialinio draudimo įmokas, gali jį atgrasyti pasinaudoti teise į laisvą darbuotojų judėjimą ir apriboti šią pagrindinę laisvę.
- 25 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal EB 39 straipsnį (dabar – SESV 45 straipsnis) draudžiama Vokietijos teisės nuostata, pagal kurią Vokietijoje gyvenančio ir Prancūzijos valstybės administracijoje dirbančio darbuotojo mokamos Prancūzijos senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokos – kitaip nei panašios Vokietijoje dirbančio darbuotojo mokamos Vokietijos socialinio draudimo įmokos – nemažina pajamų mokesčio bazės, kai pagal Vokietijos ir Prancūzijos sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi būti apmokestinamas Vokietijoje ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą?
2. Ar į pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai ir tada, kai į nagrinėjamas draudimo įmokas, Prancūzijos valstybei apmokestinant darbo užmokestį, konkrečiai arba bendrai:
- a) buvo atsižvelgta mažinant mokesť; arba

- b) nors į jas turėjo būti atsižvelgta mažinant mokestį, kadangi to nebuvo reikalaujama, į jas neatsižvelgta?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 26 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 45 straipsnis aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos toje valstybėje narėje gyvenantis ir kitos valstybės narės administracijoje dirbantis mokesčių mokėtojas iš savo gyvenamosios vietos valstybės narės pajamų mokesčio bazės negali atskaityti senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokų, atskaitytų iš jo darbo užmokesčio darbo vietos valstybėje narėje, – kitaip nei panašios įmokos, sumokėtos pagal gyvenamosios vietos valstybės narės socialinio draudimo sistemą, kai pagal šių dviejų valstybių narių sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi būti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą.
- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, kiek svarbu tai, kad darbo užmokestį apmokestinant darbo vietos valstybėje narėje, į aptariamas draudimo įmokas buvo atsižvelgta mažinant mokestį konkrečiai ar bendrai arba tai galėjo būti padaryta, bet nebuvo, nes nepateikta prašymo šiuo klausimu.

Dėl taikytinos judėjimo laisvės

- 28 Visų pirma reikia išnagrinėti, ar SESV 45 straipsniu, kurį išaiškinti prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, galima remtis esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, susijusiai su valstybės narės pajamų, kurias gavo šios valstybės narės gyventojas už darbą kitos valstybės narės administracijoje, konkrečiai – su senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokų, sumokėtų nuo minėtų pajamų darbo vietos valstybėje narėje, mokestiniu vertinimu.
- 29 Ieškovai pagrindinėje byloje tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog jie nėra nei pagal darbo sutartį, nei savarankiškai dirbantys darbuotojai, pagrindinėje byloje nagrinėjamą situaciją reikia vertinti remiantis SESV 18 straipsnio pirmą pastraipą.
- 30 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 18 straipsnis, kuriuo įtvirtintas bendrasis diskriminavimo dėl pilietybės draudimo principas, savarankiškai taikomas tik esant toms Sąjungos teisės reglamentuojamoms situacijoms, dėl kurių ESV Sutartyje nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių (be kita ko, žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 37 punktą; 2002 m. lapkričio 26 d. Sprendimo *Oteiza Olazabal*, C-100/01, EU:C:2002:712, 25 punktą; 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 punktą ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, 18 punktą).
- 31 Nediskriminavimo principas laisvo darbuotojų judėjimo srityje įtvirtintas SESV 45 straipsnyje (be kita ko, žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 38 punktą; 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-269/07, EU:C:2009:527, 98 ir 99 punktus; 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 punktą ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, 19 punktą).
- 32 Remiantis suformuota jurisprudencija, kiekvienas Sąjungos pilietis, neatsižvelgiant į jo gyvenamąją vietą ir pilietybę, pasinaudojęs laisvo darbuotojų judėjimo teise ir vykdęs profesinę veiklą kitoje valstybėje narėje negu jo gyvenamosios vietos valstybė narė, patenka į SESV 45 straipsnio taikymo sritį (2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 76 punktą; 2003 m. spalio 2 d.

Sprendimo *van Lent*, C-232/01, EU:C:2003:535, 14 punktas; 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 23 punktas ir 2006 m. vasario 16 d. Sprendimo *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, 11 punktas).

- 33 Dėl klausimo, ar ieškovė pagrindinėje byloje, kuri dirba valstybės narės administracijoje, tačiau gyvena kitoje valstybėje narėje, patenka į sąvoką „darbuotojas“, kaip tai suprantama pagal SESV 45 straipsnį, primintina, kad teisinis darbo santykių pobūdis nėra lemiamas taikant SESV 45 straipsnį, ir aplinkybė, kad darbuotojas turi tarnautojo statusą ar tai, kad jo darbo santykius reglamentuoja ne privatinė, bet viešoji teisė, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės (žr. 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 68 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Žinoma, SESV 45 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad 45 straipsnio 1–3 dalių nuostatos, kurios įtvirtina pagrindinį darbuotojų judėjimo laisvės principą ir panaikina bet kokią valstybių narių darbuotojų diskriminaciją dėl pilietybės, netaikomos darbui valstybės tarnyboje. Vis dėlto remiantis šia nuostata nukrypti leidžiančios nuostatos, atsižvelgiant į esminį laisvo darbuotojų judėjimo Bendrijos viduje principo pobūdį Sutarties sistemoje, negali viršyti tikslo, dėl kurio jos buvo įtvirtintos (1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4 punktas ir 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 69 punktas).
- 35 Šis tikslas yra palikti valstybėms narėms teisę apriboti užsienio piliečių galimybę valstybės tarnyboje užimti tam tikras pareigas (1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4 punktas), dėl kurių dirbančių šioje tarnyboje atžvilgiu preziumuojama, kad egzistuoja ypatingas solidarumo su valstybe ryšys ir pilietybe pagrįstos abipusės teisės bei pareigos (žr. 1980 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, 149/79, EU:C:1980:297, 10 punktą). Tačiau pagal SESV 45 straipsnio 4 dalį nesiekama, kad darbuotojui, kuris jau dirba valstybės narės valstybės tarnyboje, nebūtų taikomos šio SESV 45 straipsnio 1–3 dalių nuostatos (2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 70 punktas).
- 36 Taigi ieškovė pagrindinėje byloje patenka į sąvoką „darbuotojas“, kaip tai suprantama pagal SESV 45 straipsnį, ir jos darbas valstybės narės administracijoje nėra priežastis atsisakyti suteikti pagal šį straipsnį jai suteikiamų teisių ir apsaugos.

Dėl apribojimo pagal EB 45 straipsnį buvimo

- 37 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad su laisvu asmenų judėjimu susijusiomis Sutarties nuostatomis siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams sąlygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet kokią profesinę veiklą ir draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti mažiau palankias sąlygas šiems piliečiams, norintiems užsiimti ekonomine veikla kitoje valstybėje narėje (be kita ko, žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling / Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 24 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, 33 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink / Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 17 punktą ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 43 punktą).
- 38 Pastarajame punkte nurodyti konstatavimai susiję su priemonėmis, kurios gali sudaryti nepalankesnes sąlygas Sąjungos piliečiams, dirbantiems ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos, o kitoje valstybėje narėje, įskaitant tuos Sąjungos piliečius, kurie pageidauja tęsti ekonominę veiklą atitinkamoje valstybėje narėje po to, kai perkėlė savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę (2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 44 punktas).
- 39 Pagal SESV 45 straipsnį, be kita ko, draudžiamos priemonės, kurios, nors taikomos neatsižvelgiant į pilietybę, dėl savo pobūdžio gali labiau paveikti darbuotojus migrantus nei vietos darbuotojus, o dėl to pirmieji gali patekti į ypač nepalankią padėtį (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendimo

Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. kovo 2 d. Sprendimo *Eschenbrenner*, C-496/15, EU:C:2017:152, 36 punktą).

- 40 Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovai pagrindinėje byloje buvo kartu apmokestinti pajamų mokesčiu Vokietijoje, kur gyveno. Vadovaujantis Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 14 straipsnio 1 dalimi ir 20 straipsnio 1 dalimi, darbo užmokestis, kurį ieškovė pagrindinėje byloje gavo už darbą Prancūzijos viešojoje administracijoje, nebuvo įtrauktas į ieškovų pagrindinėje byloje mokesčio bazę. Tačiau, remiantis šios sutarties 20 straipsnio 1 dalimi, į šį darbo užmokestį buvo atsižvelgta pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsnį nustatant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamosioms pajamoms.
- 41 Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad tam tikros papildomo senatvės pensijos draudimo ir sveikatos draudimo įmokos buvo atskaitytos Prancūzijoje nuo ieškovei pagrindinėje byloje sumokėto darbo užmokesčio. Šių įmokų nebuvo galima atskaityti kaip ypatingų išlaidų nuo bendros ieškovų pagrindinėje byloje pajamų sumos. Iš tiesų, nors, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tos įmokos *ratione materiae* patenka į 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytus atvejus, jų nebuvo galima atskaityti apskaičiuojant ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamąsias pajamas, nes jos buvo tiesiogiai ekonomiškai susijusios su neapmokestinamomis pajamomis, kadangi ieškovės pagrindinėje byloje darbo užmokestis nebuvo apmokestintas Vokietijoje.
- 42 Pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsnį nustatant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamoms pajamoms, buvo atsižvelgta į ieškovės pagrindinėje byloje darbo užmokestį, tačiau papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokos negali būti atskaitytos. Iš tikrųjų 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 2 dalyje numatyta, kad specialusis mokesčio tarifas apskaičiuojamas prie apmokestinamųjų pajamų (*versteuerrnde Einkommen*) pridėjus neapmokestinamas pajamas (*Einkünfte*). Taigi, viena vertus, papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokos negalėjo būti atskaitytos apskaičiuojant ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamąsias pajamas, nes šios įmokos neatitiko 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje nustatytos sąlygos; kita vertus, šių įmokų negalima atskaityti tuo metu, kai apskaičiuojamos pajamos (*Einkünfte*), kurios 2002 m. *EStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte apibrėžiamos kaip pajamų paviršius, palyginti su veiklos išlaidomis.
- 43 Galimybė papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokas atskaityti kaip ypatingas išlaidas, kai apskaičiuojamos mokesčių mokėtojo apmokestinamosios pajamos, yra mokesčio lengvata, nes ji leidžia sumažinti tas apmokestinamąsias pajamas ir šioms pajamos taikytiną tarifą.
- 44 Dėl 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje nustatytos sąlygos, kad pensinio draudimo išlaidos neturi turėti tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, pažymėtina, kad ši lengvata nesuteikiama tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai mokesčių mokėtojas rezidentas gauna darbo užmokestį kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir kai šis darbo užmokestis nėra apmokestinamas jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, tačiau į jį atsižvelgiama nustatant šio mokesčio mokėtojo kitoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą.
- 45 Kaip teigia Vokietijos vyriausybė, sąlyga, kad nebūtų tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, gali būti taikoma esant ne tik tarpvalstybinėms, bet ir vien vidaus situacijoms.
- 46 Vis dėlto paprašius pateikti nacionalinių pajamų ir išlaidų, patenkančių į 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, pavyzdžių, Vokietijos vyriausybė nurodė pensijų draudimo įmokas, mokėtinas dėl ligos, neįgalumo, pagalbos namuose išmokų gavimo, pensijų draudimo ir sveikatos draudimo įmokas dėl darbo užmokesčio priedų už darbą poilsio ir švenčių dienomis, taip pat naktį ir dar pensijų draudimo ir sveikatos draudimo įmokas dėl iš darbdavio gautų kapitalo kompensacijų, kurios Vokietijoje neapmokestinamos.

- 47 Tokios išmokos, darbo užmokesčio priedai ar mokėjimai nėra panašūs į darbo užmokestį ar atlygį kaip atlyginimą už darbą, gaunamą privataus sektoriaus darbuotojų ar valstybiniame sektoriuje pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų, kurie, skirtingai nei Vokietijos tarnautojai, moka socialinio draudimo įmokas. Iš Teisingumo Teisme vykusio proceso ir jo turimos bylos medžiagos matyti, kad privataus sektoriaus darbuotojai ir valstybiniame sektoriuje pagal darbo sutartį dirbantys darbuotojai rezidentai, gaunantys darbo užmokestį ir atlygį iš Vokietijos šaltinio, nuo kurių atskaitomos senatvės pensijos įmokos panašios į nagrinėjamąsias pagrindinėje byloje, galėtų atskaityti šias įmokas iš jų apmokestinamųjų pajamų.
- 48 Taigi konstatuotina, kad nors sąlyga dėl tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis nebuvimo taikoma nedarant skirtumo, ji gali labiau paveikti mokesčių mokėtojus rezidentus, gaunančius darbo užmokestį kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir neapmokestinamus jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje.
- 49 Atsisakymas atskaityti tokias Prancūzijoje atskaitytas papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokas, kokios yra pagrindinėje byloje, lėmė tai, kad, viena vertus, mokesčių mokėtojų, kaip antai ieškovų pagrindinėje byloje, apmokestinamosios pajamos padidėjo, kita vertus, specialusis mokesčio tarifas apskaičiuojamas remiantis šiomis padidėjusiomis apmokestinamosiomis pajamomis, tačiau jis nėra patikslinamas kitaip atsižvelgiant į šias įmokas, o taip nebūtų, jeigu ieškovė pagrindinėje byloje būtų gavusi savo darbo užmokestį ne Prancūzijoje, bet Vokietijoje.
- 50 Toks mažiau palankus vertinimas gali atgrasyti darbuotojus rezidentus ieškoti darbo, priimti darbo pasiūlymą ar tęsti darbą kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje.
- 51 Taigi tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos nustatyta pensinio draudimo išlaidų atskaitos sąlyga, kad šios išlaidos neturi turėti tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, sudaro laisvo darbuotojų judėjimo apribojimą, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 45 straipsnį.

Dėl pateisinimo egzistavimo

- 52 Toks apribojimas gali būti leidžiamas tik jei taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (be kita ko, žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, CC-388/14, EU:C:2015:829, 26 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 45 punktą).
- 53 Dėl klausimo, ar nagrinėjamos situacijos yra objektyviai panašios, reikia priminti, kad ir tarpvalstybinio, ir vidaus atvejo panašumai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 46 punktą).
- 54 Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad visiškai nacionalinis atvejis, kai mokesčių mokėtojo darbo užmokestis apmokestinamas Vokietijoje, nėra objektyviai panašus į tarpvalstybinį atvejį, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, kai Vokietijos Federacinė Respublika neturi jokios teisės apmokestinti nagrinėjamo darbo užmokesčio pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį, net jeigu ieškovė pagrindinėje byloje yra neribotai apmokestinama šioje valstybėje narėje.
- 55 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją gyvenamosios vietos valstybė narė iš esmės turi suteikti mokesčių mokėtojui visas mokesčių lengvatas dėl jo asmeninės ir šeiminės padėties, nes, išskyrus tam tikras išimtis, ši valstybė narė gali geriausiai įvertinti asmeninį tokio mokesčių mokėtojo mokumą, kadangi toje valstybėje yra jo asmeninių ir turtinių

interesų centras (be kita ko, žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 32 punktą; 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, 21 punktą; 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 43 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 43 punktą).

- 56 Pareiga atsižvelgti į asmeninę ir šeiminę padėtį gali tekti darbo vietos valstybei narei tik jei mokesčių mokėtojas gauna visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas iš joje vykdomos veiklos ir jei negauna didelių pajamų savo gyvenamosios vietos valstybėje, dėl ko ši negali jam taikyti lengvatų, atsižvelgdama į asmeninę ir šeiminę padėtį (be kita ko, žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą; 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 27 punktą; 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, 21–23 punktus; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 89 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 44 punktą).
- 57 Iš tiesų, kalbant apie lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į asmeninę ar šeiminę padėtį, mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamas kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybė narė, padėtis nėra panaši į mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamas gyvenamosios vietos valstybėje narėje, padėtį, ypač jeigu pirmojo mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė narė negali jam suteikti šių lengvatų dėl to, kad jis toje valstybėje negauna didelių pajamų.
- 58 Vis dėlto šiuo atveju taip nėra. Kadangi ieškovai pagrindinėje byloje apmokestinami kartu, netgi darant prielaidą, kad ieškovė pagrindinėje byloje neturi didelių pajamų gyvenamosios vietos valstybėje narėje, ši valstybė narė gali suteikti lengvatų dėl jos asmeninės ir šeiminės padėties, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamų įmokų atskaitą.
- 59 Taigi ieškovės pagrindinėje byloje padėtis panaši į mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamas gyvenamosios vietos valstybėje narėje, padėtį.
- 60 Taigi apribojimą gali pateisinti tik privalomieji bendrojo intereso pagrindai. Šiuo atveju dar reikia, kad apribojimas būtų tinkamas juo siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas yra būtina jį pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija bei 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 49 punktas).
- 61 Šiuo atžvilgiu Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad atsisakymas neapmokestinamas pajamas atskaityti kaip ypatingas išlaidas pagrįstas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe užtikrinti tolygų Vokietijos Federacinės Respublikos ir Prancūzijos Respublikos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą ir nacionalinės mokesčių sistemos darną.
- 62 Viena vertus, Vokietijos vyriausybė pažymi, kad pagal Vokietijos ir Prancūzijos sutarties 14 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį teisė apmokestinti Prancūzijos Respublikos išmokėtas pajamas priskirta Prancūzijos Respublikai, ir taip sutartas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas būtų pažeistas, jeigu Vokietijos Federacinė Respublika privalėtų atsižvelgti į visas ieškovės pagrindinėje byloje socialinio draudimo įmokas kaip į ypatingas išlaidas, nesiremndama visomis pasaulinėmis pajamomis.
- 63 Kita vertus, nors 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatos leidžia atsižvelgti į Prancūzijoje mokėtas socialinio draudimo įmokas apskaičiuojant Vokietijoje apmokestinamas pajamas, jos prieštarautų mokesčių sistemų darnai ta prasme, kad nors į Prancūzijoje išmokėtas neapmokestinamas pajamas nebūtų atsižvelgiama nustatant mokesčio bazę, ieškovė pagrindinėje byloje vis tiek galėtų atskaityti pensinio draudimo išlaidas per bendrą jos ir sutuoktinio apmokestinimą. Mokesčio tarifas, padidintas taikant sutuoktiniams progresinę išlygą, būtų pakoreguotas atskaičius išlaidas apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas. Be to, lengvata, susijusi su draudimo įmokų

atskaita, turi tiesioginį ryšį su atitinkamų pajamų apmokestinimu, ir šiuo atveju, jeigu ieškovei pagrindinėje byloje būtų atsisakyta suteikti teorinę lengvatą atskaityti šias draudimo įmokas, ji gautų naudos, kad jos Prancūzijoje gautos pajamos nebūtų apmokestintos Vokietijoje.

- 64 Pažymėtina, pirma, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimas gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, leidžiantis pateisinti naudojimosi judėjimo laisve Sąjungoje apribojimą (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 punktas ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 68 punktas).
- 65 Tokiam pateisinimui gali būti pritarta, ypač kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 punktą; 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 60 punktą; 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 57 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 75 punktą).
- 66 Vadovaujantis suformuota jurisprudencija, nors valstybės narės pagal dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius, siekdamos paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, šiuo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu joms neleidžiama taikyti priemonių, prieštaraujančių pagal Sutartį užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tiesų įgyvendindamos apmokestinimo kompetenciją, taip paskirstytą dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos taisyklių (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93 ir 94 punktus; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 49 ir 50 punktus ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 ir 42 punktus).
- 67 Šiuo atveju apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp Prancūzijos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos buvo išspręstas Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje, kurioje numatyta, kad pirmiausia darbo užmokestis, algos ir analogiški atlygiai, mokami vienos iš susitariančiųjų valstybių, federacinio vieneto ar viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens fiziniams asmenims, gyvenantiems kitoje susitariančiojoje valstybėje dėl esamų ar buvusių administracinių tarnybų, yra apmokestinami tik pirmojoje valstybėje. Be to, šioje sutartyje numatyta, kad Prancūzijoje gaunamos pajamos, pagal tą sutartį apmokestinamos toje valstybėje narėje, kurias gauna Vokietijos Federacinės Respublikos rezidentai, neįtraukiamos į Vokietijos mokesčio bazę, tačiau ši taisyklė neapriboja Vokietijos Federacinės Respublikos teisės nustatant jos mokesčio tarifą atsižvelgti į taip neįtrauktas pajamas. Galiausiai minėtoje sutartyje nenumatyta valstybės narės, kuri yra pajamų šaltinis, pareigos visiškai atsižvelgti į mokesčių mokėtojų, vykdančių ekonominę veiklą šioje valstybėje narėje ir gyvenančių kitoje valstybėje narėje, asmeninę ir šeiminių padėtį.
- 68 Taigi atsisakydama teisės apmokestinti tokį darbo užmokestį, kuri gavo ieškovė pagrindinėje byloje, Vokietijos Federacinė Respublika laisva valia sutiko su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, kuris išplaukia iš paties Prancūzijos ir Vokietijos sutarties teksto, tačiau pagal sutartį neatsisakė pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir Prancūzijoje ekonominę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminių padėtį.
- 69 Negalima remtis šia apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tvarka siekiant pateisinti atsisakymą mokesčių mokėtojui rezidentui suteikti lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į jo asmeninę ir šeiminių padėtį.
- 70 Viena vertus, tai, kad Vokietijos Federacinei Respublikai būtų leista atskaityti sveikatos draudimo ir senatvės pensijų draudimo įmokas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, nesukeltų abejonių dėl apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo, kokia sutarta Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje. Leisdama

šių įmokų atskaitą Vokietijos Federacinė Respublika neatsisakytų mokesčių kompetencijos dalies kitų valstybių narių naudai ir tai nedarytų poveikio jos kompetencijai apmokestinti jos teritorijoje vykdomą veiklą.

- 71 Kita vertus, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad su subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu susijusiu pateisinimu mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė narė gali remtis siekdama išvengti pareigos iš esmės taikyti minėtam mokesčių mokėtojui asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaitymus, į kuriuos jis turi teisę, tik jei ši valstybė pagal sutartį atleidžiama nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir iš dalies kitoje valstybėje narėje ekonominę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminę padėtį, arba ji nustato, kad, net ir nesant sutarties, viena ar kelios darbo vietos valstybės dėl apmokestinamų pajamų teikia lengvatas, susijusias su tuo, kad atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų, kurie negyvena šiose valstybėse, tačiau gauna jose apmokestinamas pajamas, asmeninę ir šeiminę padėtį (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 99 ir 100 punktus; 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 69 punktą).
- 72 Taigi, kaip jau pažymėta šio sprendimo 67 ir 68 punktuose, Vokietijos Federacinė Respublika pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį nėra atleista nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminę padėtį.
- 73 Dėl galimo darbo vietos valstybės narės vienašalio atsižvelgimo į ieškovės pagrindinėje byloje asmeninę ir šeiminę padėtį, suteikiant jai pagrindinėje byloje nagrinėjamų draudimo įmokų mokesčių atskaitą, pažymėtina, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra nieko, kas leistų nustatyti, ar buvo taip atsižvelgta ir ar tai apskritai įmanoma.
- 74 Bet kuriuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose nenustatyta jokios sąsajos tarp mokesčio lengvatų, kurios teikiamos atitinkamos valstybės narės rezidentams, ir mokesčio lengvatų, kuriomis šie rezidentai gali pasinaudoti jų darbo vietos valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 73 punktą).
- 75 Antra, dėl būtinybės išsaugoti mokesčių sistemos darną, toks privalomojo bendrojo intereso pagrindas gali pateisinti Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimą, tačiau tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas būtų priimtinas, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslus (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 54 ir 55 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 60 punktą).
- 76 Šiuo atveju Vokietijos vyriausybės argumentu siekiama įrodyti, kad, pirma, atsisakymo atskaityti ypatingas išlaidas tikslas – užtikrinti, kad taikant progresinę išlygą sutuoktiniams padidintas mokesčio tarifas nebūtų koreguotas sumažinant apmokestinamas pajamas, ir, antra, kad su įmokų atskaita susijusi lengvata būtų kompensuota apmokestinant pajamas, kurios tiesiogiai susijusios su šiomis įmokomis.
- 77 Vis dėlto pažymėtina, kad, remiantis šio sprendimo 75 punkte nurodyta jurisprudencija, nėra tiesioginio ryšio tarp, pirma, neapmokestinimo tvarkos taikant progresinę išlygą, pagal kurią gyvenamosios vietos valstybė narė neapmokestina kitoje valstybėje narėje gautų pajamų, kartu atsižvelgdama į šias pajamas siekiant nustatyti apmokestinamosioms pajamoms taikytino mokesčio tarifą, ir, antra, atsisakymo atsižvelgti į įmokas, tiesiogiai susijusias su neapmokestinamosiomis pajamomis. Iš tiesų progresinių mokesčių, taikomų gyvenamosios vietos valstybėje narėje pajamoms, veiksmingumui, kurio siekiama neapmokestinimo tvarka su progresine išlyga, nėra nustatyta sąlyga, kad atsižvelgimas į mokesčių

mokėtojo asmeninę ir šeiminę padėtį reikštų tik išlaidas, susijusias su šioje valstybėje narėje apmokestinamomis pajamomis (pagal analogiją žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 109 punktą).

- 78 Be to, kadangi Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje Vokietijos Federacinė Respublika suderėjo, kad Prancūzijoje gautos pajamos bus apmokestintos tik šioje valstybėje narėje, ji negali teigti, kad nepatogumai, kylantys dėl atsisakymo atskaityti tokias įmokas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kompensuojami šių pajamų neapmokestinimu Vokietijoje. Toks argumentas reikštų, kad ginčijamas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas, dėl kurio Vokietijos Federacinė Respublika laisva valia susitarė Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje.
- 79 Atsisakymas mokesčių mokėtojui rezidentui suteikti lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į jo asmeninę ir šeiminę situaciją, papildomo senatvės pensijų ir sveikatos draudimo įmokų atskaitos forma, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kaip ypatingas išlaidas, negali būti pateisintas nei subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, nei mokesčių darnos išsaugojimu.
- 80 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 45 straipsnis aiškinamas kaip draudžiantis tokius valstybės narės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos toje valstybėje narėje gyvenantis ir kitos valstybės narės administracijoje dirbantis mokesčių mokėtojas iš savo gyvenamosios vietos valstybės narės pajamų mokesčio bazės negali atskaityti senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokų, atskaitytų iš jo darbo užmokesčio darbo vietos valstybėje narėje, – kitaip nei panašių įmokų, sumokėtų pagal gyvenamosios vietos valstybės narės socialinio draudimo sistemą, kai pagal šių dviejų valstybių narių sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi būti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 81 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 45 straipsnis aiškinamas kaip draudžiantis tokius valstybės narės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos toje valstybėje narėje gyvenantis ir kitos valstybės narės administracijoje dirbantis mokesčių mokėtojas iš savo gyvenamosios vietos valstybės narės pajamų mokesčio bazės negali atskaityti senatvės pensijos ir sveikatos draudimo įmokų, atskaitytų iš jo darbo užmokesčio darbo vietos valstybėje narėje, – kitaip nei panašių įmokų, sumokėtų pagal gyvenamosios vietos valstybės narės socialinio draudimo sistemą, kai pagal šių dviejų valstybių narių sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi būti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą.

Parašai.