TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. liepos 18 d.*

Byloje C-182/06

dėl *Cour administrative* (Liuksemburgas) 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. balandžio 10 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė

prieš

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič ir E. Levits (pranešėjas),

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, atstovaujamos C. Schiltz,

— H. U. Lakebrink ir K. Peters-Lakebrink, atstovaujamų advokato M. Kleyr,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Mol,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Wistrand,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

susipažinęs su 2007 m. kovo 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 39 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir H. U. Lakebrink bei K. Peters-Lakebrink (toliau – sutuoktiniai Lakebrink) dėl pajamų mokesčio, kuriuo jie apmokestinti Liuksemburge už 2002 metus.

Teisinis pagrindas, pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

3 Vokietijos piliečiai ir rezidentai sutuoktiniai Lakebrink abu dirbo pagal darbo sutartį išimtinai Liuksemburge. Jie prašė abu juos apmokestinti už 2002 m. šioje valstybėje narėje pagal iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) 157b straipsnio nuostatas.

4 Liuksemburgo mokesčių administratoriui skirtoje mokesčių deklaracijoje sutuoktiniai Lakebrink nurodė 26 080 EUR dydžio neigiamas nuomos pajamas, susijusias su dviem pastatais Vokietijoje, kurių savininkai jie buvo, nors juose asmeniškai negyveno. Jie prašė, kad nustatant mokesčio tarifą, kuris taikomas rezidentams, būtų atsižvelgta į šias neigiamas nuomos pajamas.

5 Minėtos neigiamos nuomos pajamos buvo tinkamai nurodytos sutuoktinių pažymoje apie mokėtinus mokesčius už 2002 m., kurią 2003 m. liepos 30 d. išdavė *Finanzamt Trier* (Vokietija). Iš šios pažymos apie mokėtinus mokesčius matyti, kad sutuoktiniai Lakebrink negavo apmokestinamųjų pajamų Vokietijoje. Todėl ten jie mokesčių nemokėjo.

6 Atsižvelgiant į jų prašymą, sutuoktiniai Lakebrink buvo apmokestinti bendrai Liuksemburge. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnį mokestis buvo apskaičiuotas pagal tarifą, kuris būtų jiems taikomas, jeigu jie būtų šios valstybės narės rezidentai. Tačiau, kalbant apie šio tarifo nustatymą, nebuvo atsižvelgta į neigiamas pajamas iš Vokietijoje esančio jų nekilnojamojo turto nuomos.

7 Iš tikrųjų Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnis numato, kad, nukrypstant nuo mokesčių mokėtojams rezidentams taikomos apmokestinimo tvarkos, pagal kurią visoms pajamoms, kurias apmokestinti teisė suteikta kitoms valstybėms, apskaičiuojant mokesčio tarifą taikoma progresyvumo taisyklė, mokesčių mokėtojams ne rezidentams taikoma apmokestinimo tvarka numato, kad progresyvumo sąlyga, remiantis Pajamų mokesčio įstatymo 134 straipsniu, be valstybėje gautų pajamų, taikoma tik šių mokesčių mokėtojų pajamoms iš profesinės veiklos užsienyje.

8 Taikant 1985 m. rugpjūčio 23 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sudarytos Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos pajamų, turto, verslo ir nekilnojamojo turto mokesčių srityje 4 straipsnį, teisė apmokestinti iš nekilnojamojo turto nuomos gautas pajamas priklauso valstybei, kurioje yra nekilnojamasis turtas, šiuo atveju – Vokietijos Federacinei Respublikai.

9 Sutuoktiniai Lakebrink pateikė skundą dėl Liuksemburgo mokesčių administratoriaus parengtos pažymos apie mokėtiną pajamų mokestį. Į šį skundą atsakyta nebuvo. Liuksemburgo administracinis teismas pagrįstu pripažino jų ieškinį, kuriuo prašyta šią pažymą parengti iš naujo.

10 Dėl šio sprendimo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė apeliacinį skundą *Cour administrative*. Šis teismas, be kita ko, kelia klausimą, ar Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnio tiek, kiek juo atsisakoma atsižvelgti į neigiamas Vokietijoje esančio sutuoktinių Lakebrink nekilnojamojo turto nuomos pajamas, nustatant jų pajamoms Liuksemburge taikomą mokesčio tarifą, taikymas yra netiesioginė diskriminacija, kurią draudžia EB 39 straipsnis.

11 Šiomis aplinkybėmis *Cour administrative* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kokios įtvirtintos Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnyje, pagal kurį Bendrijos pilietis, Liuksemburge neturintis nuolatinės gyvenamosios vietos, bet gaunantis pajamų (pagal darbo sutartį), sudarančių didžiausią jo apmokestinamųjų pajamų dalį, negali nurodyti savo iš nekilnojamojo turto, kuriuo jis pats nesinaudoja, esančio kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju Vokietijoje, neigiamų nuomos pajamų nustatant jo pajamoms, kurių šaltinis yra Liuksemburge, taikomą mokesčio tarifą?“

Dėl prejudicinio klausimo

12 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurias Bendrijos pilietis, neturintis nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kurioje gauna didžiausią apmokestinamųjų pajamų dalį, negali, nustatant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, nurodyti neigiamų nuomos pajamų, susijusių su pastatais, kuriuose asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės pilietis šiomis neigiamomis nuomos pajamomis gali remtis.

13 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas įtvirtina skirtingą apmokestinimo tvarką, pagal kurią atsižvelgiama į tai, ar darbuotojas, gaunantis pagrindines savo apmokestinamąsias pajamas Liuksemburge, yra šios valstybės narės rezidentas.

14 Šiuo klausimu pirmiausia reikia nurodyti, kad nors tiesioginiai mokesčiai savaime nepatenka į Europos bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto naudodamosi savo išlikusiais įgaliojimais valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktą ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 30 punktą).

15 Taip pat reikia pripažinti, kad visi Bendrijos piliečiai, neatsižvelgiant į jų nuolatinę gyvenamąją vietą ir pilietybę, kurie verčiasi profesine veikla kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje gyvena, patenka į EB 39 straipsnio taikymo sritį (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, Rink. p. I-1711, 31 punktą).

16 Iš to matyti, kad sutuoktinių Lakebrink, kurie dirba kitoje valstybėje narėje nei ta, kur yra jų nuolatinė gyvenamoji vieta, padėtis patenka į EB 39 straipsnio taikymo sritį.

17 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad su asmenų judėjimo laisve susijusios EB sutarties nuostatos yra skirtos palengvinti Bendrijos piliečių visų rūšių profesinės veiklos vykdymą visoje Bendrijos teritorijoje ir draudžia priemones, dėl kurių Bendrijos piliečiai galėtų patekti į nepalankią padėtį, kai kitos valstybės narės teritorijoje jie norėtų užsiimti ekonomine veikla (žr. 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Sehrer*, C-302/98, Rink. p. I-4585, 32 punktą ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, Rink. p. I-13389, 24 punktą).

18 Sutuoktiniai Lakebrink, dirbantys Liuksemburge, tačiau nuolatinę gyvenamąją vietą turintys Vokietijoje, skirtingai nuo Liuksemburge dirbančių ir nuolatinę gyvenamąją vietą turinčių asmenų, remiantis Liuksemburgo teisės aktais, neturėjo teisės prašyti, kad būtų atsižvelgta į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su Vokietijoje esančiu jų nekilnojamuoju turtu, nustatant mokesčio tarifą Liuksemburge gautoms jų pajamoms.

19 Todėl požiūris, kuris pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu taikomas darbuotojams ne rezidentams, kaip antai sutuoktiniams Lakebrink, yra mažiau palankus už tą, kuris taikomas darbuotojams rezidentams.

20 Liuksemburgo ir Nyderlandų vyriausybės tvirtina, atvirkščiai, kad tiek, kiek šiuo teisės aktu neatsižvelgiama į jokias nei užsienyje gautas, nei neigiamas pajamas ne iš profesinės veiklos, bendrai paėmus mokesčių mokėtojams ne rezidentams jis sukuria palankesnę mokesčių sistemą nei taikomą mokesčių mokėtojams rezidentams.

21 Tokiu bendru minėto teisės akto poveikio vertinimu negalima vadovautis, nes jis paneigia EB 39 straipsnyje įtvirtintą draudimą.

22 Iš tikrųjų, jeigu toks teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, mokesčių mokėtojams ne rezidentams, kurie remiasi užsienyje gautomis pajamomis ar bent jau pajamomis, kurias sudaro daugiausia ne iš profesinės veiklos gautos pajamos, gali suteikti mokesčių lengvatą, kitaip yra tokių mokesčių mokėtojų ne rezidentų, kokie yra sutuoktiniai Lakebrink, atveju, kurie turi tik neigiamų užsienio pajamų ne iš profesinės veiklos.

23 Todėl, kaip savo išvados 29 punkte nurodė generalinis advokatas, aplinkybės, kad tokiomis sąlygomis, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, nagrinėjamas teisės aktas sukuria mažiau palankesnes sąlygas ne rezidentams, negali kompensuoti tai, jog kitokiomis sąlygomis tas pats teisės aktas, palyginti su rezidentais, nepaveikia ne rezidentų.

24 Tokiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, jog nepalankus traktavimas apmokestinant, prieštaraujantis vienai iš pagrindinių laisvių, negali būti pateisinamas kitų mokesčių lengvatų buvimu, jeigu jos egzistuoja (žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 97 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

25 Be to, reikia pažymėti, kad negaudami apmokestinamųjų pajamų jų nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje tokie darbuotojai, kokie yra sutuoktiniai Lakebrink, neturi galimybės prašyti joje atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su šioje valstybėje esančiu jų nekilnojamuoju turtu, ir dėl to neturi galimybės remtis savo neigiamomis nuomos pajamomis nustatant visų jų pajamų mokesčio tarifą.

26 Tokiomis aplinkybėmis reikia patikrinti, ar nepalanki mokestinė padėtis, kurioje atsiduria Liuksemburge nuolatinės gyvenamosios vietos neturintys darbuotojai, šiuo atveju sutuoktiniai Lakebrink, gali būti netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, kurią draudžia EB 39 straipsnis.

27 Iš tikrųjų pagal nusistovėjusią teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos normos arba kai ta pati norma taikoma skirtingoms situacijoms (minėto sprendimo *Schumacker* 30 punktas; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 26 punktas ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, Rink. p. I-2555, 18 punktas).

28 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši (minėto sprendimo *Schumacker* 31 punktas).

29 Todėl valstybės narės sprendimas nesuteikti mokesčių mokėtojui ne rezidentui kai kurių rezidentams suteikiamų mokesčių lengvatų paprastai nėra diskriminacija, nes šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis nėra panaši.

30 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką vis dėlto kitaip yra tada, kai ne rezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų, o pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš darbo vietos valstybėje atliekamos veiklos,

todėl nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeiminę padėtį (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Schumacker* 36 punktą).

31 Pagal tą pačią teismo praktiką tai, kad į ne rezidento, kuris didžiąją savo pajamų dalį ir beveik visas šeimos pajamas gauna kitoje valstybėje narėje, o ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, asmeninę bei šeiminę padėtį neatsižvelgiama nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje, yra diskriminacija (minėto sprendimo *Schumacker* 38 punktas).

32 Ši teismo praktika taikoma situacijai, kuri susiklostė pagrindinėje byloje.

33 Iš tikrųjų šio sprendimo 30 punkte nurodyta diskriminacija *a fortiori* yra susijusi su tokiais darbuotojais ne rezidentais, kokie yra sutuoktiniai Lakebrink, kurie, kaip jau buvo pažymėta šio sprendimo 25 punkte, negauna jokių pajamų iš savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybės, o visas šeimos pajamas gauna iš darbo vietos valstybėje atliekamos veiklos.

34 Kita vertus, logika, kuria paremta minėtame sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismo pripažinta ir šio sprendimo 30 punkte priminta diskriminacija, apima, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 36 punkte, visas mokesčių lengvatas, susijusias su ne rezidento galimybėmis mokėti mokesčius, į kurias neatsižvelgta nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje (taip pat žr.

generalinio advokato P. Léger išvados byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Ritter-Coulais*, 97–99 punktus), nes galimybė mokėti mokesčius, be kita ko, gali būti kvalifikuojama kaip priklausanti nuo asmeninės ne rezidento padėties minėto sprendimo *Schumacker* prasme.

35 Todėl valstybės narės mokesčių administratoriaus atsisakymas atsižvelgti į mokesčių mokėtojo neigiamas užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos pajamas yra netiesioginė diskriminacija, kurią draudžia EB 39 straipsnis.

36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktą, kuris Bendrijos piliečiui, neturinčiam nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kur gauna didžiąją apmokestinamųjų pajamų dalį, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės pilietis gali prašyti atsižvelgti į šias neigiamas nuomos pajamas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktą, kuris Bendrijos piliečiui, neturinčiam nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kur gauna didžiąją apmokestinamųjų pajamų dalį, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės pilietis gali prašyti atsižvelgti į šias neigiamas nuomos pajamas.

Parašai.