GENERALINĖS ADVOKATĖS CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2005 m. gegužės 12 d. [1]

I — Įvadinės pastabos

1. Ši byla yra viena iš bylų, susijusių su Bendrijos teisės nustatytais, valstybių narių mokesčių politikai taikomais apribojimais, kurių dalis dar tik nagrinėjama Teisingumo Teisme [2].

2. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės norėtų sužinoti, ar nacionalinės teisės norma, numatanti, kad užsienyje gyvenantiems asmenims netaikoma mokesčių lengvata dėl socialinio draudimo, jei jie toje valstybėje narėje negauna pajamų, kurių pagrindu mokama socialinio draudimo įmoka, prieštarauja laisvam kapitalo judėjimui.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

3. Remiantis EB 56 straipsniu (anksčiau EB sutarties 73b straipsnis), draudžiami visi kapitalo ir mokėjimų judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai; tačiau šis draudimas netaikomas atitinkamoms valstybių narių mokesčių įstatymų nuostatoms, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu (EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas (anksčiau EB sutarties 73d straipsnis)). Vis dėlto ši išlyga nesuteikia teisės priimti teisės aktų, kuriais būtų įtvir-

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Visų pirma žr. 2004 m. spalio 26. d. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą dar nagrinėjamoje byloje C-376/03 D. taip pat žr. nagrinėjamas bylas *Ritter-Coulais* (C-152/03, kartu su 2005 m. kovo 1 d. generalinio advokato P. Léger išvada), *Schempp* (C-403/03, kartu su 2005 m. sausio 27 d. generalinio advokato L. Geelhoed išvada), *Marks & Spencer* (C-446/03, kartu su 2005 m. balandžio 7 d. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada), *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03), *Bujura* (C-8/04). Bylos *Bujura* dalykas – taip pat užsienio subjektų pajamų iš santaupų ir investicijų apmokestinimas Nyderlanduose, nors joje, kitaip nei šioje byloje, pirmiausia keliamas klausimas, ar Bendrijos teisė numato valstybių narių pareigą dvigubo apmokestinimo sutarčių pagrindu neskirti panašioje padėtyje esančių užsienio gyventojų. Taip pat žr. 2005 m. balandžio 14 d. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *CLT-UFA* (C-253/03, byla dar nagrinėjama) bei su laisvu kapitalo judėjimu susijusias bylas: *Bouanich* (C-265/04), *Meilicke ir kt.* (C-292/04, dar nepaskelbta Rinkinyje) ir *Conijn* (C-346/04). Galiausiai žr. su laisve teikti paslaugas susijusią bylą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04).

tinta savavališka diskriminacija ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų apribojimas (EB 58 straipsnio 3 dalis).

4. Be to, EB 293 straipsnio antra įtrauka (anksčiau EB sutarties 220 straipsnis) įgalina valstybes nares derėtis tarpusavyje, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje.

B — *Nacionalinė teisė*

5. Remiantis 2001 m. Pajamų mokesčio įstatymo 2.1 straipsnio 1 dalimi (*Wet op de inkomstenbelasting*, 2001, toliau – 2001 IB įstatymas), mokesčių mokėtojais laikytini: Nyderlanduose gyvenantys fiziniai asmenys (nacionaliniai mokesčių mokėtojai) ir Nyderlanduose negyvenantys, tačiau šioje valstybėje gaunantys pajamų fiziniai asmenys (užsienio mokesčių mokėtojai).

6. 2001 IB įstatymo 2.3 straipsnis numato, kad pajamų mokesčiu apmokestinamos toliau išvardijamos pajamos, jei mokesčių mokėtojas jas gavo per atitinkamus kalendorinius metus:

a) iš darbo santykių ir būsto nuosavybės gautos apmokestinamosios pajamos;

b) iš pagrindinio Nyderlanduose įsteigtos bendrovės akcijų paketo gautos apmokestinamosios pajamos;

c) iš santaupų ir investicijų gautos apmokestinamosios pajamos.

7. Pagal 2001 IB įstatymo 5.2 straipsnį nustatyta, kad pajamos iš santaupų ir investicijų sudaro 4% (nustatytas pelningumas) vidutinės kapitalo vertės, atskaičius įsiskolinimus kalendorinių metų pradžioje ir pabaigoje, jeigu ši vidutinė vertė viršija neapmokestinamąją kapitalo dalį. Neapmokestinamoji kapitalo dalis, kuri pagal 2001 IB įstatymo 5.5 straipsnį (pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu) buvo 17 600 EUR, nustatyta siekiant atleisti nuo mokesčio nedideles santaupas turinčių asmenų pajamas iš santaupų ir investicijų.

8. Nacionalinis mokesčių mokėtojas iš esmės laikomas apdraustu ir Nyderlandų socialiniam draudimui įmokas mokančiu asmeniu. Tas pats taikoma ir užsienio mokesčių mokėtojams, kurie Nyderlanduose dirba pagal darbo sutartį ir todėl apmokestinami pajamų mokesčiu šioje valstybėje. Pagal Socialinio draudimo finansavimo įstatymo (*Wet financiering volksverzekeringen*, toliau –

WFV) 6 straipsnį apdraustasis iš esmės privalo mokėti socialinio draudimo įmokas. Socialinio draudimo įmokos atitinkamai apskaičiuojamos pagal konkretaus apdraustojo pajamas, gautas iš darbo santykių ir būsto. Mokėtinos socialinio draudimo įmokos — tai įmokos, sumažintos taikant įvairias mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo.

9. Nacionaliniai mokesčių mokėtojai turi teisę į neapmokestinamąją kapitalo dalį ir įvairias pajamų mokesčio lengvatas. Jei moka socialinio draudimo įmokas, jie taip pat naudojasi mokesčių lengvatomis dėl socialinio draudimo (bendrasis senatvės draudimas, maitintojo netekusių asmenų draudimas ir bendrasis draudimas specialioms gydymo išlaidoms padengti), kuriomis pirmiausia kompensuojamos socialinio draudimo įmokos.

10. Mokesčiai ir įmokos renkami bendrai. III klasės apmokestinamosioms pajamoms taikomas bendras pajamų apmokestinimas. Šioms pajamoms taikomas bendras apmokestinimo tarifas ir bendras mokesčio sumažinimas (2001 IB įstatymo 8.1 straipsnis). Bendras mokesčio sumažinimas pagal 2001 IB įstatymo 8.1 straipsnio d punktą yra pajamų mokesčio sumažinimo ir mokesčių lengvatų dėl socialinio draudimo suma. Pajamų mokesčio sumažinimas pagal 2001 IB įstatymo 8.3 straipsnį yra standartinio mokesčio sumažinimo dalis, kurios santykis su standartiniu mokesčio sumažinimu lygus pirmos pakopos apmokestinimo tarifo santykiui su bendru apmokestinimo tarifu. Mokesčių lengvata dėl socialinio draudimo yra standartinio mokesčio sumažinimo dalis, kurios santykis su standartiniu mokesčio sumažinimu lygus pagal WFV nustatytam socialinio draudimo įmokos tarifo santykiui su bendru apmokestinimo tarifu (2001 IB įstatymo 8.4, 8.5 ir 8.6 straipsniai kartu su WFV 10 straipsnio 2 dalimi ir 11 straipsniu).

11. Tačiau 2001 IB įstatymo 2.7 straipsnio 2 dalis numato:

„Jei mokesčių mokėtojas taip pat privalo mokėti socialinio draudimo įmokas, o pagal (WFV) 10 straipsnio 4 dalį apskaičiuota mokesčių lengvata dėl socialinio draudimo negali būti visiškai užskaityta kaip pagal (WFV) 10 straipsnio 1 ir 2 dalis apskaičiuotos socialinio draudimo įmokos, nesumokėta pajamų mokesčio suma, taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo taisykles, taip pat sumažinama neužskaityta suma."

12. Iš to išplaukia, kad nacionaliniam mokesčių mokėtojui, nemokančiam socialinio draudimo įmokų, pavyzdžiui, todėl, kad jis gauna pajamų tik iš santaupų ir investicijų ir

negauna pajamų iš darbo santykių ir būsto, taikoma ne tik pajamų mokesčio lengvata, bet ir mokesčių lengvata dėl socialinio draudimo.

13. Užsienio mokesčių mokėtojai, priešingai nei nacionaliniai mokesčių mokėtojai, pagal 2001 IB įstatymo 7 skyrių apskaičiuodami savo apmokestinamąsias pajamas iš santaupų ir investicijų, neturi teisės į neapmokestinamąją kapitalo dalį 2001 IB įstatymo 5.5 straipsnio prasme. Remiantis 2001 IB įstatymo 7 skyriumi, užsienio mokesčių mokėtojai taip pat neturi teisės į standartinį mokesčio sumažinimą 2001 IB įstatymo 8.2 straipsnio prasme.

14. Užsienio mokesčių mokėtojai turi teisę į mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo, tik jei jie apdrausti Nyderlandų socialiniu draudimu, o tai reiškia, kad jie gauna pajamų iš darbo santykių Nyderlanduose ir todėl ten moka socialinio draudimo įmokas.

15. Tačiau pagal 2001 IB įstatymo 2.5 straipsnį tam tikromis sąlygomis užsienio mokesčių mokėtojai gali pasirinkti nacionaliniams mokesčių mokėtojams taikomas 2001 IB įstatymo nuostatas. Užsienio mokesčių mokėtojui pasinaudojus šia „alternatyvia norma", jis iš esmės įgyja teisę į neapmokestinamą kapitalo dalį ir visas mokesčių lengvatas, jei šiuo atžvilgiu atitinka kitas sąlygas.

C — *Dėl Nyderlandų ir Belgijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo*

16. Remiantis šia 1970 m. spalio 19 d. pasirašyta dvišale sutartimi [3], nekilnojamasis turtas apmokestinamas toje valstybėje, kurioje jis yra (Sutarties 23 straipsnio 1 dalis).

17. Pagal Sutarties 25 straipsnio 3 dalį „fiziniai asmenys, gyvenantys vienoje iš šių valstybių, <...> kitoje valstybėje turi teisę į individualias atskaitas, neapmokestinamąsias sumas ir sumažinimus, kuriuos ši valstybė taiko savo gyventojams dėl tam tikros jų asmeninės padėties arba finansinės naštos".

3 — Nyderlandų Karalystės vyriausybės ir Belgijos Karalystės vyriausybės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų mokesčio ir turto mokesčio srityje ir kai kurių kitų su apmokestinimu susijusių normų priėmimo (*Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing*, Trb. 1970, 192, toliau – sutartis).

18. Remiantis nutartimi dėl prejudicinių klausimų pateikimo, Belgijoje gyvenantys užsienio mokesčių mokėtojai, nesinaudojantys „alternatyvia norma", turi teisę į sutarties teikiamus privalumus. 2002 m. vasario 21 d. *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) nutarime [4] paaiškinamos konkrečios iš sutarties 25 straipsnio 3 dalies išplaukiančios pasekmės.

III — Faktinės aplinkybės ir procesas

19. Belgijos pilietis J. E. J. Blanckaert gyvena Belgijoje. Jam ir jo žmonai nuosavybės teise priklauso Retranchement, Nyderlanduose, esantis vasarnamis. J. E. J. Blanckaert negauna nei pajamų iš darbo santykių ir būsto, nei iš pagrindinio Nyderlanduose įsteigtos bendrovės akcijų paketo. Tačiau, turėdamas vasarnamį, jis gauna pajamų iš santaupų ir investicijų Nyderlanduose.

20. J. E. J. Blanckaert nėra apdraustas Nyderlandų socialiniu draudimu, todėl ten nelaikomas asmeniu, privalančiu mokėti socialinio draudimo įmokas.

21. J. E. J. Blanckaert Nyderlanduose gauna mažiau nei 90 % šeimos pajamų. Jis nesinaudoja „alternatyvia norma" pagal 2001 IB įstatymo 2.5 straipsnį.

22. Nyderlandų finansų institucijos apmokestino pajamų mokesčiu J. E. J. Blanckaert 2001 m. iš santaupų ir investicijų gautas 1 610 EUR apmokestinamąsias pajamas. Mokėtina suma siekė 339 EUR. Remiantis Belgijos ir Nyderlandų sutarties nuostatomis, apskaičiuojant J. E. J. Blanckaert pajamas iš santaupų ir investicijų, buvo atsižvelgta į neapmokestinamąją kapitalo dalį. J. E. J. Blanckaert taip pat buvo suteikta 144 EUR pajamų mokesčio lengvata. Tačiau jam nebuvo suteikta mokesčio lengvata dėl socialinio draudimo.

23. Vis dėlto J. E. J. Blanckaert pateikė prašymą suteikti 1 576 EUR bendrą mokesčių lengvatą, kuri apima mokesčių lengvatas dėl bendrojo senatvės draudimo, našlių ir našlaičių draudimo ir bendrojo specialių medicinos išlaidų draudimo.

24. J. E. J. Blanckaert nesutiko su apskaičiuota mokestine skola, tačiau atsakingasis finansų inspektorius ją paliko galioti. J. E. J. Blanckaert apskundė šį sprendimą *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. 2003 m. gruodžio 4 d. nutartimi *Gerechtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar kitoje valstybėje narėje nuolat gyvenantis užsienio mokesčių mokėtojas, Nyderlanduose gaunantis pajamų tik iš santaupų ir investicijų ir negaunantis pajamų iš darbo santykių, todėl neprivalantis mokėti Nyderlandų socialinio draudimo įmokų ir jų nemokantis, apskaičiuojant jo apmokestinamąsias pajamas iš santaupų ir investicijų, pagal EB teisės normas turi teisę Nyderlanduose į mokesčio sumažinimą dėl socialinio draudimo (mokesčio sumažinimą dėl bendrojo senatvės draudimo, dėl našlių ir našlaičių draudimo ir dėl bendrojo specialių medicinos išlaidų draudimo), jei nacionalinis mokesčių mokėtojas, apskaičiuojant jo apmokestinamąsias pajamas iš santaupų ir investicijų, turi teisę į šį mokesčio sumažinimą, nes jis apdraustas pagal Nyderlandų socialinio draudimo sistemą ir privalo mokėti šio socialinio draudimo įmokas, net jei jų nemoka, nes Nyderlanduose pajamų gauna tik iš santaupų ir investicijų ir negauna pajamų iš darbo santykių?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kad užsienio mokesčių mokėtojas Nyderlanduose gauna mažiau nei 90 % šeimos pajamų? Konkrečiau kalbant:

— Ar *Schumacker* testas (1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225) valstybės gyventojams ir užsienyje gyvenantiems asmenims taikomas tik subjektyviais arba individualiais mokesčių klausimais, pavyzdžiui, dėl teisės į individualių arba šeimos išlaidų užskaitą, ar ir objektyviais arba neindividualiais mokesčių klausimais, pavyzdžiui, dėl mokesčio tarifo?

— Ar valstybės narės, spręsdamos, ar užsienyje gyvenančius asmenis priskirti prie gyventojų, gali taikyti kiekybės taisyklę (pavyzdžiui, 90 % taisyklę), nors ši taisyklė neužtikrina, kad bus išvengta bet kokio diskriminavimo?

3. Ar IB įstatymo 2.5 straipsnyje numatyta teisė pasirinkti yra veiksminga procedūrinė priemonė, užtikrinanti ieškovui galimybę pasinaudoti savo EB sutartimi garantuojamomis teisėmis ir leidžianti išvengti bet kokios formos diskriminacijos?

Jei taip, ar tai pakankama priemonė ir šiuo atveju, kai ieškovas gauna pajamų tik iš santaupų ir investicijų, nors <...> ieškovas negali pasinaudoti teise pasirinkti?"

IV — Dėl prejudicinių klausimų

26. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* pateikė iš viso tris prejudicinius klausimus. Pirmuoju prejudiciniu klausimu *Gerechtshof* iš esmės norėtų sužinoti, kiek, esant pagrindinės bylos aplinkybėms, Bendrijos teisė leidžia, apmokestinant pajamas iš santaupų ir investicijų, skirti socialiai apdraustuosius ir kitus asmenis, norint suteikti mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo. Šis klausimas kilo dėl to, kad apdraustieji socialiniu draudimu – aišku, išskyrus tik asmenis, dirbančius ir gyvenančius skirtingose valstybėse, – paprastai yra nagrinėjamos valstybės gyventojai, o užsienio gyventojai retai draudžiami šios valstybės socialiniu draudimu.

27. Antruoju prejudiciniu klausimu nacionalinis teismas teiraujasi apie vadinamąjį *Schumacker* testą [5], siekdamas sužinoti, kiek užsienio ir nacionalinio mokesčių mokėtojo padėtis gali būti panaši. Trečiasis prejudicinis klausimas susijęs su nacionalinės teisės užsienio mokesčių mokėtojui suteikiama galimybe pasirinkti nacionaliniams mokesčių mokėtojams taikomas mokestines nuostatas.

A — *Pagrindiniai proceso dalyvių argumentai*

28. Pirmuoju prejudiciniu klausimu visos šalys, išskyrus J. E. J. Blanckaert, tvirtina, jog nacionalinė norma, numatanti, kad Belgijoje gyvenantis mokesčių mokėtojas, Nyderlanduose gaunantis pajamų vien iš santaupų ir investicijų ir todėl neprivalantis mokėti Nyderlandų socialinio draudimo įmokų, neturi teisės į mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo, o nacionalinis mokesčių mokėtojas, gaunantis Nyderlanduose pajamų vien iš santaupų ir investicijų, turi teisę į atitinkamas lengvatas, neprieštarauja Bendrijos teisei.

29. Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės bei Komisija iš esmės teigė, kad atitinkamas lengvatas būtų galima priskirti prie socialinio draudimo teisės. Jų nuomone, užsienio mokesčių mokėtojo, gaunančio pajamų tik iš santaupų ir investicijų, kuris, kaip, pavyzdžiui, J. E. J. Blanckaert, neapdraustas

5 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225).

Nyderlandų socialiniu draudimu ir atitinkamai neprivalo mokėti įmokų, padėtis ir nacionalinio mokesčių mokėtojo, gaunančio pajamų tik iš santaupų ir investicijų, kuris apdraustas Nyderlandų socialiniu draudimu ir todėl iš esmės privalo mokėti atitinkamas įmokas, padėtis objektyviai skiriasi. Skirtinga pradinė padėtis pateisina skirtingą požiūrį į šiuos subjektus.

30. Nyderlandų vyriausybė priduria, kad teisė į socialinio draudimo įmokų sumažinimą arba mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo nepriklauso nuo konkretaus asmens gyvenamosios vietos. Ši teisė veikiau priklauso nuo to, ar konkretus asmuo, valstybės gyventojas arba užsienio gyventojas, yra apdraustas pagal nacionalinę socialinio draudimo sistemą. Taigi užsienio gyventojas gali užskaityti neišnaudotą mokesčių lengvatos dėl socialinio draudimo dalį nesumokėtam pajamų mokesčiui sumokėti, jei jis, pavyzdžiui, dėl darbo santykių Nyderlanduose yra apdraustas pagal Nyderlandų socialinio draudimo sistemą ir todėl privalo mokėti socialinio draudimo įmokas. Valstybės gyventojas neturi teisės į užskaitą, jei jis – būtent pagal Tarybos reglamento (EEB) Nr. 1408/71 nuostatas – nėra apdraustas nacionaliniu socialiniu draudimu [6].

31. Tačiau per teismo posėdį J.E. J. Blanckaert dar kartą patvirtino savo nuomonę, kad nagrinėjama nacionalinė nuostata lemia nepagrįstai skirtingą požiūrį į užsienio gyventojus ir Nyderlandų gyventojus, nes kai Nyderlanduose gaunamos vien pajamos iš santaupų ir investicijų, tik Nyderlandų gyventojai, kaip apdraustieji socialiniu draudimu, turi teisę į mokesčių lengvatą dėl socialinio draudimo.

32. Antruoju prejudiciniu klausimu Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės papildomai tvirtina, kad aptariama norma numato subjektyvią arba individualią mokesčių lengvatą. Pradinėje byloje ši mokesčių lengvata negalėjo būti suteikta todėl, kad J. E. J. Blanckaert visas savo pajamas arba didžiąją jų dalį gavo ne Nyderlanduose. Teisingumo Teismas leido valstybėms narėms taikyti kiekybės taisyklę (pavyzdžiui, 90 % ribą), siekiant atskirti nevienodą savo gyventojų ir užsienio gyventojų padėtį.

33. J. E. J. Blanckaert nuomone, tokia kiekybės taisyklė netaikytina, jei jos taikymas lemia jo patiriamą diskriminaciją.

6 — 1971 m. birželio 14 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 1408/71 dėl socialinės apsaugos sistemų taikymo pagal darbo sutartį ir savarankiškai dirbantiems asmenims ir jų šeimos nariams, judantiems Bendrijoje (OL L 149, p. 2), iš dalies pakeistas ir atnaujintas 1996 m. gruodžio 2 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 118/97 (OL L 28, 1997, p. 1).

34. Trečiuoju prejudiciniu klausimu Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės suabejojo, kad J. E. J. Blanckaert negalėjo pasirinkti nacionaliniams subjektams taikomų mokestinių nuostatų, tad klausimas yra hipotetinio pobūdžio.

B — *Teisinis vertinimas*

35. Pirmiausia nagrinėtina, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pakankamai tiksliai apibrėžė Bendrijos teisės nuostatas, kurių išaiškinimo jis prašo. Po to reikėtų nagrinėti pagrindinį šio proceso klausimą, t. y. kiek Bendrijos teisės užtikrinamas laisvas kapitalo judėjimas draudžia skirtingą požiūrį į apdraustuosius socialiniu draudimu ir kitus asmenis, suteikiant mokesčių lengvatas.

1) Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo ir taikytinos Bendrijos teisės

36. Prejudiciniuose klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo jokių konkrečių Bendrijos teisės nuostatų. Šiuo požiūriu prašymas priimti prejudicinį sprendimą praktiškai neatitinka Teisingumo Teismo suformuluotų reikalavimų, numatančių, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvardyti Bendrijos teisės normas, kurių išaiškinimo jis prašo [7].

37. Tačiau šių reikalavimų nereikėtų suabsoliutinti; lemiamą reikšmę veikiau turi tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sudaro Teisingumo Teismui galimybes pateikti naudingą atsakymą [8]. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, „Teisingumo Teismui bendradarbiaujant su nacionaliniais teismais EB 234 straipsnio pagrindu tik nacionalinis teismas <...>, nagrinėjantis teisinį ginčą ir priimantis sprendimą, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, vertina prejudicinio sprendimo būtinumą sprendimui priimti ir Teisingumo Teismui pateiktinų prejudicinių klausimų svarbą. Todėl jei pateikti prejudiciniai klausimai susiję su Bendrijos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės privalo į juos atsakyti“ [9].

38. Be to, Teisingumo Teismas gali laikyti reikalinga „atsižvelgti į Bendrijos teisės nuostatas, kurių nacionalinis teismas nenurodė savo klausime, <...> siekdamas pateikti

7 — 2001 m. liepos 12 d. Sprendimas *Ordine degli Architetti ir kt.* (C-399/98, Rink. p. I-5409, 105 punktas).

8 — 2003 m. vasario 25 d. Nutartis byloje *Simoncello ir Boerio* (C-445/01, Rink. p I-1807, 22, 23 ir 30 punktai).

9 — Visų pirma žr. 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Bosman* (C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktas); 2001 m. kovo 13 d. Sprendimą *PreussenElektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099, 38 punktą); 2002 m. sausio 22 d. Sprendimą *Canal Satélite* (C-390/99, Rink. p. I-607, 18 punktas) ir 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *der Weduwe* (C-153/00, Rink. p. I-11319, 31 punktas).

naudingą atsakymą prejudicinius klausimus pateikusiam teismui“ [10].

39. Nagrinėjamo sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamojoje dalyje cituojamos laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančios Sutarties nuostatos (EB 56 ir paskesni straipsniai). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas toliau paaiškina, kaip nagrinėjamos nacionalinės teisės normos galėtų prieštarauti šioms nuostatoms. Šitaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė konkrečių Bendrijos teisės nuostatų, kurių išaiškinimo jis prašo, pasirinkimo priežastis ir šių nuostatų bei jo sprendžiamai bylai taikytinų nacionalinių normų ryšį. Todėl prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

40. Laisvas kapitalo judėjimas, kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo taip pat esantis svarbus šiam procesui. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad Direktyvos 88/361/EEB I priedo II skyriaus A punkte [11] nurodyta užsienio gyventojo investicija į nekilnojamąjį turtą. Nors ši direktyva *ratione temporis* netaikytina pagrindinei bylai, tačiau Teisingumo Teismo praktikoje nuolat remiamasi jos priedu, siekiant apibrėžti laisvo kapitalo judėjimo – taip pat pagal naujus EB 56 ir paskesnius straipsnius — taikymo sritį [12].

41. Tokiomis aplinkybėmis nebūtina, kaip siūlė Komisija, nagrinėti įsisteigimo laisvę reglamentuojančių Sutarties nuostatų (EB 43 ir paskesni straipsniai).

2) Dėl laisvo kapitalo judėjimo

a) Dėl laisvo kapitalo judėjimo ir kitų pagrindinių laisvių tarpusavio santykio

42. Laisvo kapitalo judėjimo (EB 56 ir paskesni straipsniai) formuluotė skiriasi nuo kitų pagrindinių laisvių formuluočių mažiausiai tuo, kad EB 56 straipsnyje yra įtvirtintas bendras apribojimų draudimas. Tačiau šio draudimo reikšmę santykinai sumažina visų

10 — Visų pirma žr. 1986 m. kovo 20 d. Sprendimą *Tissier* (35/85, Rink. 1207, 9 punktas); 1990 m. kovo 27 d. Sprendimą *Bagli Pennacchiotti* (C-315/88, Rink. p. I-1323, 10 punktą); 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *Teckal* (C-107/98, Rink. p. I-8121, 39 punktą) ir 2002 m. lapkričio 7 d. Sprendimą sujungtose bylose *Bourrasse ir Perchicot* (C-228/01 ir C-289/01, Rink. p. I-10213, 33 punktas).

11 — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5).

12 — Žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktas): „Kadangi <...> EB sutarties 73b straipsnis (po pakeitimo EB 56 straipsnis) iš esmės perėmė Direktyvos 88/361 1 straipsnio turinį, ir, nepaisant to, kad ši direktyva paremta EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi, kurie jau pakeisti EB sutarties 73b ir paskesniais straipsniais, šios direktyvos priede pateikta laisvo kapitalo judėjimo nomenklatūra tebėra nuoroda, apibrėžianti „laisvo kapitalo judėjimo“ sąvoką iki įsigaliojant pastariesiems straipsniams, o joje pateiktas sąrašas, remiantis įvadu, nėra baigtinis“.

pirma EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas, iš esmės nustatantis, kad EB 56 straipsnio draudimas leidžia valstybėms narėms taikyti mokesčių teisės normas, pagal kurias mokesčių mokėtojai atskiriami skirtingos jų gyvenamosios arba kapitalo investavimo vietos pagrindu [13]. EB 58 straipsnio 3 dalis toliau nustato, kad valstybių narių taikomas mokesčių mokėtojų skirstymas skirtingos jų gyvenamosios vietos pagrindu negali sudaryti savavališkos diskriminacijos ar užslėpto laisvo kapitalo judėjimo apribojimo [14].

43. Tačiau tik 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *Manninen* [15] Teisingumo Teismas turėjo galimybę peržiūrėti pamatinę valstybių narių tiesioginių mokesčių reglamentavimo kompetenciją pagal EB 56 ir 58 straipsnius. Vienas iš svarbiausių šio sprendimo teiginių: EB 58 straipsnis leidžia taikyti mokesčių normas, skiriančias mokesčių mokėtojus pagal jų kapitalo investavimo vietą, tik tuomet, kai tokio diferencijavimo pagrindą sudaro faktiškai esantis skirtumas arba kai panašių situacijų diferencijavimą galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais [16]. Toks pateisinimas reikalauja, kad skirtingas požiūris neviršytų to, kas reikalinga teisės aktų tikslams pasiekti [17].

44. Iš išdėstytų argumentų aišku, kad EB 56 straipsnis iš esmės nedraudžia taikyti laisvo kapitalo judėjimo apribojimų, juos veikiau reikia vertinti pasitelkiant iš EB 58 straipsnio išvestino diskriminavimo draudimo kriterijų, turint omenyje, kad kai kuriais atvejais, atsižvelgiant į proporcingumo principą, diskriminavimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

45. Žvelgiant iš grynai teorinės perspektyvos, laisvas kapitalo judėjimas tik iš pirmo žvilgsnio skiriasi nuo kitų pagrindinių laisvių, todėl, atrodo, būtų visiškai prasminga tiesioginių mokesčių srityje atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktiką kitų pagrindinių laisvių klausimais [18]. Reikėtų panagrinėti šią Teisingumo Teismo praktiką.

13 — EB 58 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta panaši išlyga, taikoma imantis priemonių, visų pirma, užkertant kelią mokesčių teisės pažeidimams, viešosios tvarkos ir saugumo sumetimais bei laisvo kapitalo judėjimo duomenų rinkimo tikslais.

14 — Apie tai Teisingumo Teismas primena, nors ir nagrinėdamas ankstesnę EB sutarties 73 d straipsnio 3 dalies nuostatą, 2000 m. birželio 6 d. Sprendime *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 44 punktas).

15 — 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477).

16 — *Ibidem*, 28 ir paskesni punktai.

17 — *Ibidem*, 29 punktas.

18 — Prie tokios pačios išvados prieina generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvados, nurodytos šios išvados 2 išnašoje, 53 ir paskesniuose punktuose.

b) Teisingumo Teismo praktika dėl Bendrijos teisės apribojimų, taikomų valstybių narių įstatymų leidybos kompetencijai tiesioginių mokesčių srityje

46. Teisingumo Teismo praktika Bendrijos teisės įtvirtintų apribojimų, taikomų valstybių narių įstatymų leidybos kompetencijai tiesioginių mokesčių srityje, klausimu daugiausia susiformavo dėl nacionalinių normų, kurios skiria arba nacionalinius ir užsienio mokesčių mokėtojus [19], arba numato skirstymą pagal apmokestinamųjų pajamų kilmę [20].

47. Tuo tikslu Teisingumo Teismas vertino nacionalines normas judėjimo laisvės [21], įsisteigimo laisvės [22] ir laisvės teikti paslaugas [23] požiūriu.

48. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai nepatenka į Bendrijos kompetenciją, valstybės narės turi vykdyti joms šioje srityje paliktus įgaliojimus, laikydamosi Bendrijos teisės reikalavimų [24]. Pagrindinės laisvės draudžia ne tik akivaizdų diskriminavimą dėl pilietybės, bet ir visas užslėptas diskriminavimo formas, kurios, taikant kitus diferencijavimo kriterijus, faktiškai lemia tuos pačius rezultatus [25].

49. Taigi jose įtvirtintas diskriminavimo draudimas, turintis užkirsti kelią tam, kad be pateisinamos priežasties panašioms aplinkybėms nebūtų taikomos skirtingos normos arba skirtingoms aplinkybėms vienodos normos [26].

50. Kalbėdamas apie galimą skirstymą nacionalinėje mokesčių teisėje į atitinkamos valstybės narės gyventojus ir užsienyje gyvenančius asmenis, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra pavojus, jog kurios nors valstybės narės normos, numatančios mo-

19 — 1990 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Biehl* (C-175/88, Rink. p. I-1779), 1995 m. spalio 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-151/94, Rink. p. I-3685); 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493); 1996 m. birželio 27 d. Sprendimas *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089); 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451); 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Zurstrassen* (C-87/99, Rink. p. I-3337), 2003 m. birželio 12 d. *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933); 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Schilling ir Fleck-Schilling* (C-209/01, Rink. p. I-13389) ir 2004 m. liepos 1 d. Sprendimas *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443).

20 — Sprendimas *Verkooijen* (nurodytas šios išvados 14 išnašoje); taip pat 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *Skandia ir Ramstedt* (C-422/01, Rink. p. I-6817); 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Lindman* (C-42/02, Rink. p. I-13519); 2004 m. kovo 4 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-334/02, Rink. p. I-2229); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063) ir sprendimas *Weidert ir Paulus* (C-242/03, Rink. p. I-7379).

21 — Pvz., žr. sprendimą *Schumacker* (nurodytas šios išvados 5 išnašoje); taip pat sprendimus *Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling ir Fleck-Schilling, Wallentin* (visi nurodyti šios išvados 19 išnašoje).

22 — Pvz., žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787).

23 — Pvz., žr. sprendimus *Gerritse* (nurodytas šios išvados 19 išnašoje), *Skandia ir Ramstedt* (nurodytas 20 išnašoje) ir *Lindman* (nurodytas 20 išnašoje).

24 — Be daugelio kitų, žr. 1991 m. spalio 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-246/89, Rink. p. I-4585, 12 punktas) ir sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling* (nurodytas šios išvados 19 išnašoje) 22 punktą.

25 — Visų pirma žr. 1974 m. vasario 12 d. Sprendimą *Sotgiu* (152/73, Rink. p. 153, 11 punktas) ir 1991 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Le Manoir* (C-27/91, Rink. p. I-5531, 10 punktas).

26 — Pakanka žr. sprendimo *Schumacker* (nurodytas 5 išnašoje) 30 punktą.

kesčių lengvatas valstybės narės gyventojams, iš esmės bus nenaudingos kitų valstybių narių piliečiams, nes užsienyje gyvenantys asmenys dažniausiai yra ir užsieniečiai, ir todėl tokios teisės normos galėtų lemti netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės [27].

51. Vis dėlto tiesioginių mokesčių srityje tam tikros valstybės gyventojų padėties negalima bendrąja prasme prilyginti užsienio gyventojų padėčiai, nes tiek dėl pajamų kilmės, tiek dėl mokestinio pajėgumo arba asmeninių ar šeiminių aplinkybių ši padėtis objektyviai skiriasi [28].

52. Šiame kontekste svarbiausia nustatyti, ar gali būti atsižvelgiama į tokius subjektyvius apmokestinimo kriterijus, kaip antai mokesčių mokėtojo asmeninės aplinkybės arba šeiminė padėtis jo gyvenamosios vietos valstybėje arba darbo valstybėje, jei jos nesutampa, ypač darbo valstybėje apskaičiuojant mokėtiną pajamų mokestį.

53. Pavyzdžiui, sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad užsienio gyventojo ir nagrinėjamos valstybės gyventojo padėtis objektyviai nesiskiria, jei užsienio gyventojas savo gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų, o savo apmokestinamąsias pajamas iš esmės gauna savo darbo valstybėje. Tokiu atveju jo gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, kurios jam priklausytų dėl jo asmeninės arba šeiminės padėties. Tuomet nevienodas požiūris į užsienio gyventoją būtų diskriminuojamojo pobūdžio, nes nei jo gyvenamosios vietos valstybėje, nei jo darbo valstybėje negali būti atsižvelgta į jo asmeninę ir šeiminę padėtį.

54. Kitokia situacija susiklosto tais atvejais, kai didelė apmokestinamųjų pajamų dalis gaunama ne darbo valstybėje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas neseniai yra atkreipęs dėmesį į tai, kad „tiesioginių mokesčių srityje valstybės gyventojų ir užsienio gyventojų padėtys valstybėje paprastai nėra panašios, nes užsienio gyventojo vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis užsienio gyventojo gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę bei šeiminę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą“ [29]. Iš to išplaukia, kad, jei „valstybė narė nesuteikia užsienio gyventojui tam tikrų

27 — Žr., *inter alia*, sprendimo *Schumacker* (nurodytas šios išvados 5 išnašoje) 28 punktą; sprendimo *Asscher* (nurodytas šios išvados 19 išnašoje) 38 punktą ir sprendimo *Zurstrassen* (nurodytas šios išvados 19 išnašoje) 19 ir 20 punktus.

28 — Sprendimo *Schumacker* (nurodytas šios išvados 5 išnašoje) 31 ir paskesni punktai; taip pat žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *de Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 90 ir paskesni punktai).

29 — Žr., *inter alia*, sprendimo *Wallentin* (nurodytas šios išvados 19 išnašoje) 15 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia savo gyventojui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp valstybės gyventojų ir užsienio gyventojų padėčių, ir pajamų šaltinio požiūriu, ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeiminės padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija" [30].

55. Taigi jei užsienio gyventojų ir valstybės gyventojų padėtis panaši, kyla klausimas, kiek objektyviai galima pateisinti skirtingą požiūrį į užsienio gyventojus ir valstybės gyventojus, nes skirtingas požiūris gali būti laikomas netiesiogine diskriminacija dėl pilietybės, jei preziumuojama, kad valstybės narės piliečiai paprastai yra nacionaliniai mokesčių mokėtojai.

c) Dėl netiesioginės ieškovo diskriminacijos pagrindinėje byloje

56. Pagrindinėje byloje netiesioginę ieškovo diskriminaciją galima įžvelgti todėl, kad jis, kaip užsienyje gyvenantis asmuo, negali pasinaudoti ginčijama mokesčių lengvata dėl išlaidų socialiniam draudimui, nes jis, kaip užsienio gyventojas, Nyderlanduose negaunantis pajamų iš darbo santykių, neprivalo ten mokėti socialinio draudimo įmokų [31], o Nyderlandų gyventojai, nesvarbu, kokio pobūdžio pajamų jie gauna, [32] iš esmės yra asmenys, privalantys mokėti socialinio draudimo įmokas ir todėl galintys naudotis ginčijamomis mokesčių lengvatomis. Tačiau šiuo atveju skirtingas požiūris, priešingai nei *Schumacker* sprendime, nėra tiesiogiai susijęs su mokesčių mokėtojo gyvenamąja vieta.

57. Bet kuriuo atveju aptariama nacionalinė norma nenumato tiesioginės sąsajos su mokesčių mokėtojo gyvenamąja vieta. Galimybė 2001 IB įstatymo 2.7. straipsnio 2 dalies sąlygomis suteikti pajamų mokesčio lengvatą, t. y. kai mokesčių lengvatų dėl socialinio draudimo negalima visiškai užskaityti vietoj socialinio draudimo įmokų, remiantis šios normos tekstu, priklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas yra privalomai apdraustas socialiniu draudimu. O tai savo ruožtu priklauso nuo to, ar jo gyvenamoji vieta yra Nyderlanduose *arba* ar jis gauna pajamų iš darbo

30 — Žr. ankstesnėje išnašoje minėto sprendimo 16 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

31 — Nyderlanduose gyvenantis arba gaunantis pajamų iš darbo santykių asmuo privalo mokėti socialinio draudimo įmokas (žr. Senatvės pensijos draudimo įstatymo (Algemene Ouderdomswet) 6 straipsnį; Našlių ir našlaičių draudimo įstatymo (Algemene Nabestaandenwet) 3 straipsnį ir Specialiųjų medicinos išlaidų draudimo įstatymo (*Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten*) 5 straipsnį).

32 — Pagal šios išvados 31 išnašoje cituojamą normą valstybės gyventojas privalo mokėti socialinio draudimo įmokas, nesvarbu, ar jis gauna pajamų iš darbo santykių. Pagal Socialinio draudimo finansavimo įstatymo (Wet financiering volksverzekeringen) 6 straipsnį apdraustasis iš esmės privalo mokėti įmokas, o pagal šio įstatymo 8 straipsnį atsižvelgiama tik į iš darbo santykių ir būsto gautas pajamas. Šitaip nacionalinis mokesčių mokėtojas iš esmės yra apdraustas socialiniu draudimu; tačiau jei jis iš darbo santykių negauna pajamų, jis neprivalo mokėti įmokų.

santykių Nyderlandų teritorijoje. Tačiau iš to išplaukia, kad užsienio gyventojas gali pasinaudoti ginčijama mokesčių lengvata 2001 IB įstatymo 2.7. straipsnio 2 dalies, kuri nenumato tiesioginio skirstymo pagal gyvenamąją vietą, sąlygomis tik tuomet, kai jis Nyderlandų teritorijoje gauna pajamų iš darbo santykių. Tai per žodinę proceso dalį ne kartą patvirtino ir Nyderlandų vyriausybė.

58. Todėl minėtos mokesčių lengvatos J. E. J. Blanckaert nebuvo suteiktos ne todėl, kad jis buvo užsienio gyventojas, o todėl, kad jis, Nyderlanduose negaudamas pajamų iš darbo santykių, ten, kaip užsienio gyventojas, nebuvo privalomai apdraustas socialiniu draudimu.

59. Tiesa, būtų galima prieštarauti dėl to, kad aptariama norma numato netiesioginę sąsają su gyvenamąja vieta ta prasme, kad pajamų tik iš santaupų ir investicijų gaunantis užsienio gyventojas nėra privalomai apdraustas socialiniu draudimu, o tokioje padėtyje esantys Nyderlandų gyventojai yra apdrausti pagal Nyderlandų socialinio draudimo sistemą. Tačiau į šį argumentą reikėtų atsakyti taip: nepaisant visko, šiuo atveju gyvenamoji vieta nesvarbi, jei gaunantys pajamų iš darbo santykių, taip pat ir užsienio gyventojai, yra privalomai draudžiami socialiniu draudimu.

60. Todėl J. E. J. Blanckaert pagrindinės bylos aplinkybėmis, t. y. iš darbo santykių pajamų negaunančio užsienio gyventojo, padėtis nėra panaši į Nyderlandų gyventojo, kuris taip pat negauna pajamų iš darbo santykių, padėtį, nes tik Nyderlandų gyventojai yra privalomai apdrausti pagal socialinio draudimo sistemą pagal nacionalinę teisę, šiuo atveju *Volksverzekeringswet*.

61. Be to, šiame kontekste svarbu ir tai, kad valstybės gyventojai taip pat ne visada gali naudotis ginčijamomis mokesčių lengvatomis. Nyderlandų vyriausybė šiuo klausimu pareiškė, kad netgi Nyderlandų gyventojas neturi teisės į tokią mokesčių lengvatą, jei jis tam tikroje draudimo šakoje neturi apdraustojo statuso. Nyderlandų vyriausybės duomenimis, pavyzdžiui, 65 metų sulaukęs asmuo nustoja būti apdraustuoju senatvės pensijos draudimu ir todėl nebegali pasinaudoti mokesčio lengvata dėl šio draudimo. Taigi atsižvelgiant į aptariamos normos tikslą, t. y. užtikrinti pragyvenimo minimumą [33], ši norma atrodo visiškai nuosekli.

62. Kalbant apie nacionalinės normos nuoseklumą, taip pat pažymėtina, kad galimybė iš darbo santykių pajamų negaunančiam užsienio gyventojui pasinaudoti mokesčių lengvatomis dėl socialinio draudimo, kaip

33 — Remiantis Nyderlandų vyriausybės atstovo pastabomis, išsakytomis per žodinę proceso dalį.

to reikalauja J. E. J. Blanckaert, be pateisinamos priežasties sudarytų palankesnes sąlygas užsienio gyventojui nei iš darbo santykių pajamų negaunančiam Nyderlandų gyventojui, nes 2001 IB įstatymo 2.7. straipsnio 2 dalyje numatyta nagrinėjamos lengvatos užskaita už pajamų mokestį taikoma tik tais atvejais, kai neįmanoma socialinio draudimo įmokų užskaita, taigi tai yra tik papildoma galimybė. Kadangi iš darbo santykių pajamų negaunantis užsienio gyventojas neprivalo mokėti socialinio draudimo įmokų, galima mokesčių lengvatų dėl socialinio draudimo užskaita už pajamų mokestį nuo pat pradžių nebūtų papildomojo pobūdžio. Be to, taip būtų pažeista sistema, nes toks asmuo Nyderlanduose nėra apdraustas socialiniu draudimu, tad galiausiai užsienio gyventojams be priežasties būtų sudarytos palankesnės sąlygos nei socialiniu draudimu neapdraustiems atitinkamos valstybės gyventojams [34].

63. Vis dėlto greta panašumo klausimo kyla abejonių, ar galima objektyviai pateisinti skirstymą į užsienio gyventojus ir atitinkamos valstybės gyventojus, jei tik pastarieji tam tikrais atvejais gali turėti apdraustojo statusą, net ir negaudami pajamų iš darbo santykių (ir neprivalėdami mokėti draudimo įmokų).

34 — Žr. šios išvados 61 punkte pateiktą pavyzdį.

d) Objektyvus skirtingo požiūrio pateisinimas

64. J. E. J. Blanckaert nuomone, jis diskriminuojamas galiausiai dėl to, kad pagal Nyderlandų teisę iš darbo santykių pajamų negaunantis asmuo, nelygu, ar jis yra Nyderlandų gyventojas, gali turėti apdraustojo socialiniu draudimu statusą arba šio statuso neturėti. Tačiau jei asmuo nėra apdraustas, jis neturi teisės į pajamų mokesčio sumažinimą, perkeliant mokesčių lengvatos dėl socialinio draudimo sumas, kurios nėra užskaitomos kaip socialinio draudimo įmokos.

65. Ir Komisija, ir Nyderlandų bei Vokietijos vyriausybės pabrėžė, kad aptariama norma priskirtina ne mokesčių, o socialinio draudimo teisei, tad ji patenka į išimtinę valstybių narių kompetenciją. Tačiau nesvarbu, kuriai teisės šakai priskiriama aptariama teisės norma, nes valstybės narės savo reglamentavimo kompetenciją taip pat ir socialinės apsaugos teisės srityje įgyvendina, laikydamosi Bendrijos teisės reikalavimų [35].

35 — 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimas *Kohll* (C-158/96, Rink. p. I-1931, 19 punktas) ir 2001 m. liepos 12 d. Sprendimas *Smits ir Peerbooms* (C-157/99, Rink. p. I-5473, 46 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. V. Maydell. „Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht" (Europos ir tarptautinės teisės įtaka Vokietijos socialinės apsaugos teisei), http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf

66. Veikiau svarbu tai, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, „Bendrijos teisė nereglamentuoja valstybių narių kompetencijos formuoti nacionalines socialinio draudimo sistemas“ [36]. Teisingumo Teismas iš to daro išvadą, kad „nesant suderinimo Bendrijos lygmeniu, <...> kiekvienos valstybės narės teisė nustato, kokiomis sąlygomis, viena vertus, atsiranda teisė arba pareiga apsidrausti pagal socialinio draudimo sistemą“ [37], o „kita vertus, teisė gauti tam tikrą naudą“ [38]. Tad tik valstybės narės yra kompetentingos nustatyti atitinkamos pareigos apsidrausti apimtį ir galiojimo sritį.

67. Valstybių narių kompetenciją socialinio draudimo finansavimo klausimu taip pat susiaurina Reglamento Nr. 1408/71 koordinavimo taisyklės. Šioms koordinavimo taisyklėms visų pirma priskiriamas dvigubų įmokų draudimas pagal 13 straipsnį [39] ir atitinkamos kompetencijos padalijimo taisyklės [40].

68. Net jei pritarčiau J. E. J. Blanckaert, kad aptariama nacionalinė norma atskiria valstybės gyventojus nuo užsienio gyventojų ir įtvirtina skirtingą šių dviejų grupių traktavimą tuo atveju, kai mokesčių mokėtojai Nyderlanduose gauna pajamų tik iš santaupų ir investicijų, nes tik Nyderlandų gyventojai tam tikrais atvejais laikomi neprivalančiais mokėti įmokų apdraustaisiais, kurie turi teisę į pajamų mokesčio sumažinimą, užskaitant mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo, toks skirtingas požiūris nėra akivaizdžiai objektyviai nepateisinamas.

69. Manau, kad Nyderlandų vyriausybė, reglamentuodama savo socialinio draudimo sistemos finansavimą, neturėjo paisyti Reglamente Nr. 1408/71 įtvirtintus principus viršijančių reikalavimų. Visų pirma Bendrijos teisėje nėra įtvirtinta pareiga finansuojant socialinį draudimą atsižvelgti į pajamas iš santaupų ir investicijų [41]. Be to, Bendrijos

36 — 1984 m. vasario 7 d. Sprendimas *Duphar* (238/82, Rink. 523, 16 punktas); 1997 m. birželio 17 d. Sprendimas *Sodemare ir kt.* (C-70/95, Rink. p. I-3395, 27 punktas); taip pat žr. sprendimo *Kohll* (nurodytas šios išvados 35 išnašoje) 17 punktą ir sprendimo *Smits ir Peerbooms* (taip pat nurodyto šios išvados 35 išnašoje) 44 punktą.

37 — 1980 m. balandžio 24 d. Sprendimas *Coonan* (110/79, Rink. 1445, 12 punktas); 1991 m. spalio 4 d. Sprendimas *Paraschi* (C-349/87, Rink. p. I-4501, 15 punktas); sprendimo *Kohll* (nurodytas šios išvados 35 išnašoje) 18 punktas ir sprendimo *Smits ir Peerbooms* (nurodytas šios išvados 35 išnašoje) 45 punktas.

38 — 1997 m. sausio 30 d. Sprendimas sujungtose bylose *Stöber ir Piosa Pereira* (C-4/95 ir C-5/95, Rink. p. I-511, 36 punktas); taip pat sprendimo *Kohll* (nurodytas šios išvados 35 išnašoje) 18 punktas ir sprendimo *Smits ir Peerbooms* (nurodytas šios išvados 35 išnašoje) 45 punktas.

39 — 2000 m. vasario 15 d. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (C-169/98, Rink. p. I-1049) Teisingumo Teismas pripažino nacionalinę normą, kurią valstybė narė laikė mokesčių norma, nesuderinama su Reglamento Nr. 1408/71 13 straipsnyje įtvirtintu dvigubų įmokų draudimu.

40 — Žr. Reglamento Nr. 1408/71 13 straipsnio 2 dalies a punktą: „vienos valstybės narės teritorijoje pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui taikomi tos valstybės narės teisės aktai, net jeigu jis gyvena kitos valstybės narės teritorijoje arba įmonės, kurioje jis dirba, buveinė juridiškai įregistruota ar veiklos vieta arba jį nusamdęs asmuo yra kitos valstybės narės teritorijoje.“

41 — Tačiau jei valstybė narė nusprendžia tai daryti, reikia laikytis dvigubų įmokų draudimo pagal Reglamento Nr. 1408/71 13 straipsnį, žr. sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (nurodytas šios išvados 39 išnašoje).

teisė taip pat nenumato pareigos iš socialinio draudimo sistemos pašalinti apdraustuosius, neprivalančius mokėti draudimo įmokų.

70. Remiantis šiais argumentais, skirtingas požiūris į pajamų iš darbo santykių negaunančius mokesčių mokėtojus, siekiant taikyti mokesčių lengvatas dėl socialinio draudimo atsižvelgiant į apdraustojo pagal nacionalinę socialinio draudimo sistemą statusą, kaip šiuo atveju, yra objektyviai pateisinamas nacionalinės socialinio draudimo sistemos, kurios suderinamumas su Bendrijos teisės reikalavimais, pavyzdžiui, kylančiais iš Reglamento Nr. 1408/71, nekelia abejonių, ypatumais.

71. Todėl nebereikia nagrinėti antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų.

V — Išvada

72. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„Kapitalo judėjimo laisvę Bendrijoje reglamentuojantys EB 56 ir 58 straipsniai nedraudžia nacionalinės normos, pagal kurią pajamų mokesčio atveju nacionalinis mokesčių mokėtojas turi teisę į mokesčio lengvatą dėl išlaidų socialiniam draudimui, tačiau nenumato tokios mokesčio lengvatos užsienio mokesčių mokėtojui, jei toks skirtingas požiūris pagrįstas ne mokesčių mokėtojo gyvenamąja vieta, o apdraustojo pagal nacionalinę socialinio draudimo sistemą statusu, nesvarbu, ar jis privalo mokėti socialinio draudimo įmoką."