GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 1 d. [1]

1. Ši byla dar kartą kelia fiskalinės mokesčių mokėtojų, negyvenančių apmokestinančioje valstybėje narėje, padėties pagal Bendrijos teisę aiškinimo problemą.

2. Konkrečiau kalbant, šioje byloje reikia įvertinti, ar Bendrijos teisei prieštarauja tai, kad Vokietijos piliečiai, gyvenantys Prancūzijoje ir dirbantys valstybinėje vidurinėje mokykloje Vokietijoje, apskaičiuojant pajamų mokestį Vokietijoje negali atsižvelgti į nuomos pajamas, prarastas dėl to, kad jie naudoja savo namą asmeninėms reikmėms.

I — Atitinkamos nacionalinės mokesčių sistemos nuostatos

3. Atitinkamos nuostatos dėl Prancūzijoje gyvenančių fizinių asmenų apmokestinimo pajamų mokesčiu ir apmokestinamų pajamų bei mokesčio tarifo nustatymo Vokietijoje daugiausia numatytos 1987 m. Pajamų mokesčio įstatyme (*Einkommensteuergesetz*, toliau – 1987 m. *Einkommensteuergesetz*) bei Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – Prancūzijos ir Vokietijos sutartis) [2].

A — *Prancūzijoje gyvenančių ir Vokietijoje dirbančių fizinių asmenų apmokestinimas pajamų mokesčiu Vokietijoje*

4. 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 1 straipsnis nurodo fizinius asmenis, kuriems tenka mokestinės pareigos Vokietijoje. Pagal jį Vokietijoje apmokestinami bet kokios pilietybės asmenys, kurių gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra nacionalinėje

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1959 m. liepos 21 d. Paryžiuje pasirašyta Prancūzijos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir dėl abipusės administracinės ir teisinės pagalbos taisyklių nustatymo pajamų ir turto mokesčių srityje, taip pat dėl patentų ir žemės mokesčių. Vėliau ši sutartis pakeista 1969 d. birželio 9 d. Bonoje pasirašytu sutarties pakeitimu, 1989 m. rugsėjo 28 d. Bonoje pasirašytu sutarties pakeitimu ir 2001 m. gruodžio 20 d. Paryžiuje pasirašytu sutarties pakeitimu.

teritorijoje (1 straipsnio 1 dalis), taip pat Vokietijos piliečiai, nuolat gyvenantys arba laikinai gyvenantys užsienyje, dirbantys valstybės tarnyboje Vokietijoje arba užsienyje (1 straipsnio 2 ir 3 dalis) [3].

B — *Prancūzijoje gyvenančių ir Vokietijoje dirbančių fizinių asmenų pastarojoje šalyje apmokestinamų pajamų sąvoka*

5. Kalbant apie Prancūzijoje gyvenančius Vokietijos piliečius, siekiant nustatyti, kuri valstybė turi teisę apmokestinti jų pajamas, taikomos minėtos Prancūzijos ir Vokietijos sutarties nuostatos. Dėl atlyginimo, kurį viena iš susitariančiųjų valstybių, Žemė ar šios valstybės arba Žemės viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo išmoka valstybės, kurioje dirba, nors gyvena kitoje valstybėje, piliečiams už einamas administracines ar karines pareigas, tos pačios sutarties 14 straipsnio 1 dalis nustato, kad šie asmenys apmokestinami tik atlyginimą išmokančioje valstybėje.

6. Pagal šią nuostatą Prancūzijoje gyvenančio ir Vokietijos valstybinėje vidurinėje mokykloje mokytoju dirbančio Vokietijos piliečio pajamos apmokestinamos Vokietijoje. O fizinis asmuo, kuris turi tik Prancūzijos pilietybę ir kuris gyvena Prancūzijoje, nors ir dirba Vokietijos valstybinėje vidurinėje mokykloje, pajamų mokestį turės mokėti ne Vokietijoje, o Prancūzijoje.

7. Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 20 straipsnio 1 dalies a punkto pirmas sakinys kartu su sutarties 2 straipsnio 1.4 dalies a punktu nustato, kad į Vokietijos apmokestinamąsias pajamas neįskaitomos Prancūzijoje gautos pajamos ir joje esančios turto dalys, kurios pagal minėtą sutartį apmokestinamos Prancūzijoje.

8. Pagal šios sutarties 3 straipsnio I ir IV dalis iš nekilnojamojo turto gautos pajamos apmokestinamos tik toje susitariančiojoje valstybėje, kur šis turtas yra. Tai yra pajamos, gautos bet kokiu būdu panaudojant nekilnojamąjį turtą, pavyzdžiui, iš šio turto nuomos.

9. Vokietijos teisėje sąvoka „pajamos“ apibūdina tiek *teigiamas pajamas*, kurios turi būti suprantamos kaip fizinio asmens pelnas, tiek *neigiamas pajamas*, kurios gali būti suprantamos kaip šio asmens nuostolis arba negautos pajamos.

3 — Esant tam tikroms sąlygoms tai taip pat galioja Vokietijos piliečio šeimos nariams ir sutuoktiniui.

10. Pagal Vokietijos teisę šios neigiamos pajamos gali atsirasti iš fizinių asmenų naudojimosi savo nekilnojamuoju turtu asmeninėms reikmėms [4].

11. Kartu taikant šias nuostatas, neigiamos pajamos, gautos iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto, nėra įskaitomos siekiant nustatyti Prancūzijoje gyvenančių fizinių asmenų apmokestinamąsias pajamas Vokietijoje.

12. Reikia paminėti, kad šių neigiamųjų pajamų neįskaitymas taip pat išplaukia iš Vokietijos teisės, vertinamos atskirai. Iš tikrųjų 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktas nustato, kad iš užsienio šaltinių gaunamos neigiamos pajamos, susijusios su užsienio valstybėje esančio nekilnojamojo turto nuoma, gali būti kompensuojamos tik pajamomis, gaunamomis iš tokių pačių ir toje pačioje valstybėje esančių užsienio šaltinių.

C — *Mokesčio tarifo Vokietijoje nustatymas Prancūzijoje gyvenantiems ir Vokietijoje dirbantiems fiziniams asmenims*

13. Pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 20 straipsnio I dalies a punkto antrą sakinį Prancūzijoje gaunamų pajamų neįskaitymas, siekiant nustatyti Vokietijos apmokestinamąsias pajamas, neapriboja Vokietijos Federacinės Respublikos teisės įskaityti šias pajamas, kai nustatomas mokesčio tarifas.

14. Taigi Vokietijos mokesčių teisė nustato, kad kai mokesčių mokėtojas turi pajamų iš užsienio, neapmokestinamų pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, šios pajamos įskaičiuojamos į apmokestinamąsias pajamas vien nustatant mokesčio tarifą [5]. Dėl šios nuostatos mokesčio tarifui nustatyti naudojamos apmokestinamosios pajamos tampa *fiktyvios*.

15. Ši progresyvinė išlyga gali būti kvalifikuojama kaip „neigiama“ [6], kai kalbama apie neigiamas pajamas, dėl kurių atsiranda teorinis apmokestinamųjų pajamų sumažėjimas, dėl kurio taikomas mažesnis mokesčio tarifas.

16. Tačiau pagal *Bundesfinanzhof* (Vokietija) [7] teismo praktiką 1987 m. *Einkommens-*

4 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo klausimu primena 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 21 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį ir 52 straipsnio 21 dalies antrą sakinį.

5 — Žr. 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 32 b straipsnio 2 dalies 2 punktą kartu su 32 b straipsnio 1 dalies 2 punktu.

6 — Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 2 punktą.

7 — Šiuo klausimu žr. šiuos *Bundesfinanzhof* sprendimus: 1990 m. spalio 17 d. Sprendimai I R 182/87, DB 1991, p. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, p. 104; 1993 m. gegužės 13 d. Sprendimas IV R 69/92, BFH/NV 1994, p. 100 ir 1999 m. lapkričio 17 d. Sprendimas I R 7/99, BFHE 191, p. 108.

teuergesetz 2 a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktas nukrypsta nuo šios taisyklės su užsienio šaltiniais susijusių neigiamų pajamų iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos atžvilgiu. Dėl to į neigiamas pajamas iš užsienio negali būti atsižvelgta pagal fiktyvias apmokestinamąsias pajamas nustatant mokesčio tarifą [8]. Be to, 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2 a straipsnio 1 dalies antras sakinys aiškiai nukrypsta nuo 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 10 straipsnio, kuris, esant tam tikroms sąlygoms, nustato neigiamų pajamų įskaičiavimą, taikymo.

II — Faktinės bylos aplinkybės ir procedūra

17. Sutuoktiniai Vokietijos piliečiai Hans-Jürgen ir Monique Ritter-Coulais [9] buvo apmokestinami Vokietijoje kaip pora 1987 m. finansiniais metais pagal fiziniams asmenims, kurių visos pajamos apmokestinamos, taikomą mokesčių sistemą.

18. Abu sutuoktiniai, kuriems priklausė Prancūzijoje esantis namas, dirbo mokytojais vienoje valstybinėje vidurinėje mokykloje Vokietijoje [10].

19. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad sutuoktiniai Ritter-Coulais, siekiant nustatyti jų mokesčio tarifą, pagal 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 32 b straipsnio 1 dalies 2 punktą ir 2 dalies 2 punktą paprašė įskaičiuoti negautas nuomos pajamas, nes jie patys naudojosi savo namu Prancūzijoje asmeninėms gyvenimo reikmėms [11].

8 — Motyvai, dėl kurių neatsižvelgiama į neigiamas pajamas iš užsienio šaltinių apskaičiuojant mokesčio tarifą, gali būti apibendrinti taip: 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2 a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktas nustato, kad neigiamos pajamos iš užsienio šaltinių, susijusios su užsienio valstybėje esančio nekilnojamojo turto nuoma, gali būti kompensuojamos tik pajamomis, gaunamomis iš tokių pačių ir toje pačioje valstybėje esančių užsienio šaltinių. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas nurodo, kad būtent toks „draudimas kompensuoti nuostolius“ (mes veikiau kalbėtume apie apribojimą) sukėlė tai, kad „vadovaujantis įstatymo dvasia į šioje nuostatoje numatytas pajamas iš užsienio šaltinių neatsižvelgiama, skaičiuojant mokesčio tarifą pagal 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 32 straipsnio 1 dalies 2 punktą ir 2 dalies 2 punktą“. Teismas pažymi, kad „tai taip pat galioja tuo atveju, kai nagrinėjamos neapmokestinamosios pajamos pagal sutartį“ dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą p. 6, 2 dalies b punktas). Kitaip tariant, neigiamos pajamos, gautos iš Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto, gali būti kompensuojamos tik teigiamomis pajamomis, gautomis iš Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto.

9 — Posėdyje sutuoktinių atstovas nurodė, kad H.-J. Ritter-Coulais buvo vokietis, o Prancūzijos pilietė M. Ritter-Coulais dvigubą pilietybę įgijo dėl santuokos.

10 — Sutuoktiniai buvo apmokestinti pajamų mokesčiu už 1987 m. kaip Vokietijos piliečiai, gyvenantys Prancūzijoje ir dirbantys valstybinėje vidurinėje mokykloje Vokietijoje. Tai, kad M. Ritter-Coulais taip pat turėjo Prancūzijos pilietybę, nebuvo svarbu apmokestinimui pajamų mokesčiu Vokietijoje.

11 — Reikia priminti, kad pagal šias nacionalines nuostatas, kai mokesčių mokėtojas turi pajamų iš užsienio, neapmokestinamų pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, šios pajamos yra fiktyviai įskaičiuojamos į apmokestinamąsias pajamas vien mokesčio tarifui nustatyti.

20. Mokesčių administratorius atsisakė patenkinti šį prašymą, remdamasis 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2 a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punkto nuostatomis, kuriose, nustatant mokesčių tarifą, neatsižvelgiama į neigiamas pajamas iš užsienio šaltinio, gautas iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos [12].

21. Sutuoktiniai Ritter-Coulais apskundė šį mokesčių administratoriaus sprendimą *Finanzgericht* (Vokietija). Šis teismas atmetė ieškinį, pirmiausia nurodydamas, kad prašytojų atžvilgiu nebuvo Bendrijos teisei prieštaraujančios diskriminacijos, nes Vokietijoje gyvenantys fiziniai asmenys taip pat negali sumažinti nuostolio, „patirto užsienyje“ [13].

22. Tada ieškovai užginčijo šį *Finanzgericht* sprendimą, pateikdami apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof*. Be prašymo panaikinti *Finanzgericht* sprendimą, jie taip pat prašė pakeisti reikalavimą susimokėti, kad būtų atsižvelgta į negautas nuomos pajamas, nustatant 1987 m. finansinių metų mokesčio tarifą.

12 — Iš to galima daryti išvadą, kad *negautos nuomos pajamos*, kuriomis remiasi sutuoktiniai Ritter-Coulais ir kurios atsiranda dėl to, kad jie patys gyvena savo name Prancūzijoje, yra prilyginamos, siekiant taikyti nacionalines nuostatas, *neigiamoms pajamoms iš užsienio šaltinio, gaunamoms iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos*.

13 — Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 3 punktą.

III — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

23. Siekdamas nuspręsti dėl šio ieškinio *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismui nusprendė pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tai, kad fizinis asmuo, kuriam tenka Vokietijoje neribota mokestinė pareiga, gaunantis pajamų už samdomą darbą iš šaltinių Vokietijoje, neturi teisės savo Vokietijoje apmokestinamųjų pajamų sumažinti negautomis pajamomis iš nuomos, patirtomis kitoje valstybėje narėje, prieštarauja EB steigimo sutarties 43 ir 56 straipsniams?

2. Jei taip nėra šiuo atveju, ar tai, kad minėtos negautos pajamos taip pat negali būti įskaičiuojamos negatyvios progresyvinės išlygos prasme, prieštarauja Sutarties 43 ir 56 straipsniams?“

IV — Analizė

A — *Dėl aiškintinos Bendrijos teisės*

24. Šie du *Bundesfinanzhof* užduoti prejudiciniai klausimai yra susiję, pirma, su EB 43 straipsnio dėl vienos valstybės narės piliečių įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje ir, antra, su EB 56 straipsnio dėl kapitalo ir mokėjimų judėjimo laisvės aiškinimu.

25. Taigi iš bylos medžiagos aiškiai matyti, kad pagrindinė byla, kurią nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susijusi su fiziniais asmenimis, kurie, būdami vienos valstybinės Vokietijos vidurinės mokyklos mokytojai, valstybėje narėje užsiima *darbuotojo veikla*.

26. Dėl to atrodo, kad EB 43 straipsnio aiškinimas šioje byloje gali būti svarbus ir turėti naudos sprendžiant pagrindinę bylą. Galiausiai iš EB 43 straipsnio 2 dalies aiškiai išplaukia, kad „įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis *savarankiškai dirbančių asmenų veiklos* bei ja verstis <...>“ [14].

27. Tą patį galima pasakyti ir apie prašymą išaiškinti EB 56 straipsnį, nes šio straipsnio *ratione materiae* taikymo sritis neapima šios bylos, kurią nagrinėja prašymą dėl prejucinio sprendimo pateikęs teismas.

28. Iš tikrųjų pagal apibrėžimą, kurį pateikia Teisingumo Teismas, „kapitalo judėjimas yra finansinės operacijos, daugiausia susijusios su nagrinėjamų sumų investavimu“ [15], išskyrus atlyginimą už prekybą prekėmis arba paslaugomis. Be to, įdomu pažymėti, net jei tai nebuvo taikoma ginčijamų aplinkybių metu, kad 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo [16] priede pateikta pavyzdinė kapitalo judėjimo nomenklatūra, suskirstyta į 13 skyrių, tarp kurių yra investicijos į nekilnojamąjį turtą.

29. Taigi nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra nieko, kas faktiniame šios bylos kontekste leistų nustatyti tarpvalstybinį kapitalo judėjimą, susijusį su investicijomis į nekilnojamąjį turtą.

14 — Italiku paryškinta mano.

15 — 1984 m. sausio 31 d. Sprendimas *Luisi ir Carbonne* (286/82 ir 26/83, Rink. p. 377, 21 punktas).

16 — OL L 178, p. 5.

30. Dėl to EB 56 straipsnio aiškinimas, mano nuomone, nėra nei naudingas, nei svarbus šiai bylai išspręsti.

31. Tačiau pagal nusistovėjusią teismų praktiką Teisingumo Teismas pagal EB 234 straipsnį turi pateikti nacionaliniam teismui, kurio prašymą priimti prejudicinį sprendimą jis nagrinėja, visapusį Bendrijos teisės aiškinimą, kuris galėtų būti naudingas priimti sprendimą šio teismo nagrinėjamoje byloje. Dėl to „Teisingumo Teismui gali tekti <...> atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, apie kurias nacionalinis teismas neužsimena savo pateiktuose klausimuose“ [17].

32. Atsižvelgiant į tai, man atrodo būtina suprasti *Bundesfinanzhof* suformuluotus klausimus kaip prašančius išaiškinti atitinkamą Bendrijos teisės normą, t. y. šiuo atveju EEB sutarties 48 straipsnį (vėliau – EB sutarties 48 straipsnis, šiuo metu – EB 39 straipsnis), nes jis susijęs su darbuotojais Bendrijos teisės reglamentavimo prasme. Iš tikrųjų remiantis nusistovėjusia teismų praktika „<...> darbuotoju yra laikomas asmuo, kuris tam tikrą laikotarpį teikia paslaugas kitam asmeniui, pastarajam vadovaujant, už kurias jis gauna užmokestį“ [18].

B — *Dėl Bendrijos teisei pakankamo užsienio elemento būtinybės*

33. Ką tik matėme, kad apmokama profesinė veikla, kuria verčiasi sutuoktiniai Ritter-Coulais, materialiniu požiūriu teoriškai patenka į Sutarties 48 straipsnio taikymo sritį.

34. Tačiau pagal nusistovėjusią teismų praktiką šis straipsnis taikomas tik iš Bendrijos teisės kylančioms individualioms situacijoms, t. y. situacijoms, kurios turi pakankamą užsienio elementą taikyti šią teisę [19].

17 — 1990 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *SARPP* (C-241/89, Rink. p. I-4695, 8 punktas). Tuo pačiu klausimu žr. 1994 m. vasario 2 d. Sprendimą *Verband Sozialer Wettbewerb*, vadinamą „Clinique“ (C-315/92, Rink. p. I-317, 7 punktas); 1999 m. kovo 4 d. Sprendimą *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola* (C-87/97, Rink. p. I-1301, 16 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 32 punktas).

18 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Martínez Sala* (C-85/96, Rink. p. I-2691, 32 punktas).

19 — Platesne prasme Sutarties nuostatos dėl laisvo darbuotojų judėjimo, įsisteigimo laisvės ir laisvės teikti paslaugas „nėra taikomos veiklai, kurių atitinkamų elementų visuma yra vienos valstybės narės viduje“: 1997 m. sausio 16 d. Sprendimas *UISSL Nr. 47 di Biella* (C-134/95, Rink. p. I-195, 19 punktas). Šiuo klausimu žr. 1991 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Höfner et Elser* (C-41/90, Rink. p. I-1979, 37 punktas); 1992 m. sausio 28 d. Sprendimą *Steen* (C-332/90, Rink. p. I-341, 9 punktas) ir 1995 m. vasario 16 d. Sprendimą *Aubertin ir kt.* (nuo C-29/94 iki C-35/94, Rink. p. I-301, 9 punktas).

35. Dėl to reikia įvertinti, ar, pirma, aplinkybė, kad M. Ritter-Coulais 1987 m. turėjo dvigubą Prancūzijos ir Vokietijos pilietybę, ir, antra, faktas, kad sutuoktiniai tuo pačiu laikotarpiu gyveno Prancūzijoje, sudaro tokiu atveju Bendrijos teisei taikyti pakankamus užsienio elementus.

36. Šiuo klausimu iš karto pažymėsiu, kad tas faktas, jog M. Ritter-Coulais 1987 m. turėjo dvigubą pilietybę, neatrodo pakankamas norint sutuoktinių, kurie abu apmokestinami Vokietijoje kaip Vokietijos piliečiai, padėčiai taikyti Bendrijos teisę. Kaip buvo matyti pirmiau, Vokietijoje sutuoktinius apmokestinant pajamų mokesčiu buvo atsižvelgta tik į jų Vokietijos pilietybę, traktuojant porą, drįstu pasakyti, kaip vientisą esybę [20]. Dėl to manau, kad nėra svarbu atskirti kiekvieno sutuoktinio situaciją siekiant ją įvertinti pagal Bendrijos teisę, nes tai galiausiai įgytų dirbtiną pobūdį jų bendro apmokestinimo atžvilgiu.

37. Be to, sutuoktinių Ritter-Coulais padėtis neatrodo sulyginama su ponios Gilly situacija, kurią Teisingumo Teismas įvertino savo 1998 m. gegužės 12 d. Sprendime [21]. Ponia Gilly, turėjusi Vokietijos pilietybę, o po santuokos įgijusi Prancūzijos pilietybę, dirbo mokytoja valstybinėje mokymo institucijoje Vokietijoje. Sutuoktiniai Gilly gyveno Prancūzijoje. Ponios Gilly darbo užmokesčio pajamos buvo apmokestinamos Vokietijoje pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 14 straipsnio I dalies pirmą sakinį, nes tai buvo pajamos iš valstybės tarnybos ir jų gavėjas buvo Vokietijos pilietis [22]. Jos pajamos taip pat buvo apmokestinamos Prancūzijoje, kur sutuoktiniai turėjo mokesčių kreditą, lygų jų pajamas atitinkančiai mokesčių Prancūzijoje sumai [23], kuri buvo mažesnė nei Vokietijoje mokamų mokesčių suma. Būtent tai ir ginčijo sutuoktiniai Gilly Prancūzijos administracijos atžvilgiu.

38. Šioje byloje Prancūzijos vyriausybė manė, kad ponia Gilly Prancūzijoje nesinaudojo EB 48 straipsnio jai suteiktomis teisėmis, nes ji dirbo savo kilmės šalyje, t. y. Vokietijoje.

39. Atsakydamas į šį argumentą ir konstatuodamas, kad ponios Gilly situacija buvo susijusi su nuostatomis dėl laisvo asmenų judėjimo, Teisingumo Teismas nusprendė, jog „pakanka <...> pabrėžti, kad ponia Gilly per santuoką įgijo Prancūzijos pilietybę ir kad ji verčiasi profesine veikla Vokietijoje, gyvendama Prancūzijoje. Esant šioms sąly-

20 — Žr. šios išvados 17 ir 18 punktus, taip pat 10 išnašą.

21 — Sprendimas *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793).

22 — Žr. šios išvados 5 ir 6 punktus.

23 — Pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 20 straipsnio II dalies a ir cc punktus, pakeistus 1989 m. rugsėjo 28 d. sutarties pakeitimu.

goms *pastarojoje valstybėje* ji turi būti traktuojama kaip darbuotoja, įgyvendinanti Sutarties jai garantuojamą laisvo judėjimo teisę, siekiant dirbti kitoje valstybėje narėje, nei ji gyvena. Aplinkybė, kad ji išsaugojo savo darbo vietos valstybės pilietybę, nepaneigia to fakto, kad *Prancūzijos valdžios institucijų atžvilgiu* Prancūzijos pilietybę turintis suinteresuotasis asmuo verčiasi profesine veikla kitos valstybės narės teritorijoje <...>" [24].

40. Trumpai sakant, Prancūzijos valdžios institucijų manymu, dėl Prancūzijoje apmokestinamų Vokietijoje uždirbtų pajamų ponia Gilly turėjo būti vertinama kaip važinėjanti iš Prancūzijos į kitą valstybę narę, turėdama tikslą verstis apmokama, taigi ekonomine veikla.

41. Savo ruožtu sutuoktinių Ritter-Coulais padėtis turi būti analizuojama remiantis kitu, t. y. Vokietijos valdžios institucijų požiūriu dėl Vokietijoje gautų darbo užmokesčio pajamų apmokestinimo Vokietijoje. Aišku, kad, Vokietijos valdžios institucijų nuomone, suinteresuotieji asmenys verčiasi savo profesine veikla Vokietijos teritorijoje ir važinėja tik tam, kad pasiektų savo gyvenamąją vietą Prancūzijoje.

42. Patikslinus šias aplinkybes reikia pridurti, kad, mano nuomone, pagrindinės bylos aplinkybių metu, t. y. 1987 m., gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje tokiai sutuoktinių Ritter-Coulais asmeninei padėčiai savaime negalėjo suteikti tuo metu galiojusiai Bendrijos teisei pakankamo užsienio elemento.

43. Tokios išeities pasirinkimą lėmė tvirtinimas, pagal kurį 1987 m. taikyta Bendrijos teisė numatė laisvą asmenų judėjimą tik ekonominiu požiūriu.

44. Šiuo klausimu reikia priminti, kad bendrai Teisingumo Teismas paskelbė jog „visi Bendrijos piliečiai, neatsižvelgiant į jų gyvenamąją vietą ir pilietybę, kurie *naudojosi laisvo darbuotojų judėjimo teise* ir *vertėsi profesine veikla kitoje valstybėje narėje*, patenka į (Sutarties) nuostatų (dėl laisvo darbuotojų judėjimo) taikymo sritį" [25].

24 — Minėtas sprendimas *Gilly* (21 punktas, italiku išskirta mano).

25 — 1994 m. vasario 23 d. Sprendimas *Scholz* (C-419/92, Rink. p. I-505, 9 punktas). Italiku išskirta mano.

45. Be vertimosi profesine veikla kitoje valstybėje narėje, pakankamą užsienio elementą, pateisinantį Bendrijos teisės taikymą, taip pat sudaro diplomo arba profesinės kvalifikacijos įgijimas kitoje valstybėje narėje [26].

46. Šio užsienio elemento buvimas ne tik susieja svarstomą padėtį su Bendrijos teise, bet kai kuriais atvejais ir abipusiai leidžia kovoti su tuo, kas dažnai kvalifikuojama kaip „atvirkštinė diskriminacija", t. y. toks vienos valstybės narės elgesys, kuris kenkia savo pačios piliečiams, palyginti su kitų valstybių narių piliečiais.

47. Taigi, kai dėl savo elgesio valstybės narės piliečiai atsidūrė *vienoje iš Bendrijos teisės reglamentuojamų situacijų*, pavyzdžiui, profesinės kvalifikacijos įgijimas kitoje valstybėje narėje, prieš savo kilmės valstybę jie gali remtis Sutarties normomis dėl laisvo asmenų judėjimo. Iš tikrųjų šie piliečiai atsiduria „jų kilmės valstybės atžvilgiu panašioje padėtyje kaip ir visi kiti, besinaudojantys Sutarties garantuojamomis teisėmis ir laisvėmis" [27].

48. Tačiau atvirkštinės diskriminacijos sankcijos Bendrijos teisės atžvilgiu gali būti įgyvendintos tik tuomet, kai svarstoma padėtis savaime yra apibrėžta Bendrijos teisės prasme. Nesant tokio reglamentavimo, tokios diskriminacijos likimas priklausys nuo taikytinos nacionalinės teisės.

49. Atsižvelgdamas į šiuos samprotavimus pažymėsiu, kad bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų galvoti, kad sutuoktiniai Ritter-Coulais įsikūrė Prancūzijoje „siekdami ten vykdyti ekonominę veiklą" [28] arba įgyti profesinę kvalifikaciją. Atrodo, atvirkščiai, – Prancūziją įsikurti jie pasirinko tik dėl visiškai asmeninių tikslų. Jie vertėsi savo profesine darbuotojo veikla valstybėje, kurios piliečiai buvo, t. y. Vokietijoje, todėl vienintelis užsienio elementas šioje valstybėje buvo jų gyvenamoji vieta, t. y. Prancūzija.

26 — Žr., *inter alia*, šios teismų praktikos šaltinį įsisteigimo laisvės srityje – 1979 m. vasario 7 d. Sprendimą *Knoors* (115/78, Rink. p. 399). Tokių pačių argumentų turi būti laikomasi laisvo darbuotojų judėjimo srityje (žr. 1993 m. kovo 31 d. Sprendimą *Kraus*, C-19/92, Rink. p. I-1663, 15 ir 16 punktai).

27 — Minėtas sprendimas *Knoors* (24 punktas).

28 — 1992 m. liepos 7 d. Sprendimas *Singh* (C-370/90, Rink. p. I-4265, 17 punktas).

50. Kitaip sakant, sutuoktiniai Ritter-Coulais nesinaudojo judėjimo laisve, įtvirtinta EEB sutarties 48 straipsnyje, kad dirbtų kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios piliečiai jie buvo.

51. Šiuo klausimu pastebėsiu, kad yra panašumų su *Werner* byla [29], kurios faktiniai argumentai labai panašūs į padėtį, kurioje sutuoktiniai Ritter–Coulais buvo 1987 metais.

52. Šioje byloje Vokietijos pilietis H. Werner, savarankiškai dirbantis odontologas, savo diplomus bei profesinę kvalifikaciją įgijęs šioje šalyje, gyveno Nyderlanduose. Jis pageidavo, *inter alia*, jog būtų atsižvelgta į jo asmeninę padėtį apmokestinant Vokietijoje gautas pajamas, kad jis pasinaudotų preferenciniu tarifu, vadinamu *„splitting tarif"*, kuris taikomas susituokusioms poroms. Kompetentinga nacionalinė institucija jo prašymą atmetė remdamasi tuo, kad jis negyveno Vokietijoje ir todėl negalėjo naudotis visiško apmokestinimo mokesčiu sistema, su kuria susijusi ši lengvata.

53. Atsižvelgiant į šiuos faktinius argumentus, Teisingumo Teismo buvo paprašyta išaiškinti EEB 52 straipsnį (vėliau – EB sutarties 52 straipsnis, šiuo metu – EB 43 straipsnis).

54. Be to, kad H. Werner buvo Vokietijos pilietis, įgijęs savo diplomus ir kvalifikaciją Vokietijoje, Teisingumo Teismas šiame sprendime pažymėjo, kad H. Werner „visada vertėsi savo profesine veikla šioje šalyje ir <...> mano, kad jam taikytini Vokietijos mokesčių teisės aktai". Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, jog „vienintelis elementas, nesusijęs su išimtinai nacionaline teise, yra tas faktas, kad H. Werner gyvena kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje verčiasi profesine veikla" [30].

55. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad „EEB sutarties 52 straipsnis netrukdo valstybei narei savo piliečiams, kurie verčiasi profesine veikla jos teritorijoje ir kurie ten gauna visas ar beveik visas pajamas ir turi visą arba beveik visą turtą, taikyti didesnę mokesčių naštą tuomet, kai jie negyvena šioje šalyje, nei tada, kai gyvena" [31].

29 — 1993 m. sausio 26 d. Sprendimas *Werner* (C-112/91, Rink. p. I-429).

30 — Ten pat, 16 punktas.

31 — Ten pat, 17 punktas.

56. Savo išvadoje, pateiktoje *Werner* byloje, generalinis advokatas J.-C. Darmon [32] Teisingumo Teismui pasiūlė nuspręsti, kad „nei EEB sutarties 52 straipsnis, nei 7 straipsnis nėra taikomi situacijai išimtinai valstybės narės viduje <...>“ [33].

57. Kad ir kaip ten būtų, net jei Teisingumo Teismas aiškiai nekvalifikavo svarstomos padėties kaip „išimtinai valstybės narės vidaus padėties“, nors tai, mano nuomone, būtų logiška išvada iš byloje pateiktų argumentų, jis galiausiai pritarė generalinio advokato nuomonei tiek, kiek pirmasis konstatavo, kad vien gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje nesudaro pakankamo užsienio elemento tam, kad Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės pradėtų veikti [34].

58. Be to, manau, kad niekas neprieštarauja tam, kad šis samprotavimas būtų perkeltas į laisvo darbuotojų judėjimo, ginančio ir valstybių narių piliečių judėjimą Bendrijos viduje siekiant verstis ekonomine veikla, sritį.

59. Dar daugiau, mano nuomone, turi būti išlaikyta nuo minėto *Werner* sprendimo neatskiriama logika, nepaisant kritikos, kurią ji galėjo sukelti [35].

60. Galiausiai manau, kad niekas neleidžia abejoti šiais generalinio advokato J.-C. Darmon teiginiais minėtoje *Werner* bylos išvadoje: „iki 1990 m. birželio 28 d. Tarybos direktyvų dėl teisės apsigyventi, kuriomis siekta šią teisę taikyti bendrai, laisvas asmenų judėjimas Bendrijoje nustatytas – ir apribotas – Sutarties ekonominiu pobūdžiu. Iš to išplaukia, kad Bendrijos

32 — Išvada pateikta 1992 m. spalio 6 dieną.

33 — Ten pat, 55 punktas.

34 — Pritariu vertinimui, kurį atliko generalinis advokatas A. Tizzano, manantis, kad „Teisingumo Teismas minėtame sprendime *Werner* iš tikrųjų tik taikė principą, pagal kurį Bendrijos teisė nėra taikoma toms situacijoms, kurių esminės aplinkybės susijusios tik su valstybe nare“. Žr. išvados *Schilling* byloje 83 punktą (2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimas C-209/01, Rink. p. I-13389).

35 — Kai kurie „stebinančiu“ įvardijo sprendimo *Werner* indėlį (*Droit fiscal 1993*, Nr. 19, X. Rohmer pastaba, 1000 komentaras). Kiti laikėsi santūriau manydami, kad ši teismo praktika „greičiausiai jau yra pasenusi po Europos Sąjungos sutarties įsigaliojimo ir Sąjungos pilietybės pripažinimo“ (P. Derouin ir P. Martin „Droit communautaire et fiscalité – Sélection d'arrêts et de décisions“, *Litec*, 2004, p. 48). Be šių svarstymų, pažymiu, kad 2002 m. liepos 8 d. Sprendime Prancūzijos Valstybės Taryba pakartojo Teisingumo Teismo sprendime *Werner* pateiktą paaiškinimą (ieškinys Nr. 225159, dar nepaskelbtas *Recueil Lebon*) dėl ginčo, susijusio su 1987 ir 1988 m. pajamų mokesčiu.
Galiausiai man atrodo klaidinga manyti, kad Teisingumo Teismas 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) grįžo prie savo argumentų, pateiktų minėtame sprendime *Werner*. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Schumacker* (33 punktas), teisinga, kad, skirtingai nei H. Werner atveju, R. Schumacker padėtis patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį. Belgijos pilietis R. Schumacker, įgijęs profesinę kvalifikaciją ir patirtį ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, pasinaudojo laisvo darbuotojų judėjimo teise, nustatyta EB sutarties 48 straipsnyje, ir atvyko į šią valstybę vykdyti darbuotojo veiklos. Taigi nekalbama apie išimtinai valstybės narės vidaus padėtį.

piliečiams pripažįstama judėjimo laisvė suponuoja judėjimą *dėl ekonominės veiklos*“ [36].

61. Pagrindinės bylos aplinkybių metu, t. y. 1987 m., negaliojo nei 1990 m. direktyvos dėl teisės apsigyventi, nei EB sutarties 8a straipsnis, kilęs iš Mastrichto sutarties (po pakeitimo – EB 18 straipsnis). Į šias teisines taisykles šioje analizėje nebus atsižvelgta, nes jos netaikytinos *ratione temporis* šioje byloje, kurią nagrinėja nacionalinis teismas, kaip ir minėtoje *Werner* byloje.

62. Taigi, kaip ir Komisija [37], manau, kad neįmanoma taikyti iš EB 18 straipsnio kylančių principų toms situacijoms, kurios atsirado ir sukėlė pasekmių prieš įsigaliojant šiai nuostatai.

63. Laikantis kitokios pozicijos, t. y. atsižvelgiant į principus ir taisykles, susijusias su Europos pilietybe, bei jas analizuojant atsižvelgiant į 1987 m. bylą, mano nuomone, būtų prieštaraujama teisinio saugumui reikalavimui.

64. Yra žinoma, kad teisinio saugumo principas, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės principas, numato, jog „Bendrijos teisės aktai turi būti tikri, o jų taikymas numatytas teisės subjektams“ [38]. Šie taikomų teisės normų tikrumo ir numatymo reikalavimai, mano nuomone, būtinai lemia tai, kad tam tikru metu susiklosčiusi situacija turi būti įvertinta tik pagal tuomet galiojančias teisės normas [39].

65. Pateikęs šiuos patikslinimus vis dėlto norėčiau pažymėti, kaip jau rašiau išvadoje byloje *Asscher* [40], kad Bendrijos antrinės

36 — Žr. 30 punktą.

37 — Žr. Komisijos pateiktų pastabų 52 punktą.

38 — 1984 m. vasario 22 d. Sprendimas *Kloppenburg* (70/83, Rink. p. 1075, 11 punktas). Taip pat žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *National Farmers' Union ir kt.* (C-354/95, Rink. p. I-4559, 57 punktas).

39 — Kita vertus, tai netrukdo atsižvelgti į vėlesnę Teisingumo Teismo praktiką dėl teisės normų, taikomų pagrindinės *bylos aplinkybių metu*, aiškinimo. Iš tikrųjų iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas konstatuoja Bendrijos normos, „tokios, kokia turi ar turėjo būti suprasta ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento“, reikšmę ir apimtį. Žr. 1980 m. kovo 27 d. Sprendimą *Denkavit italiana* (61/79, Rink. p. 1205, 16 punktas).

40 — 1996 m. birželio 27 d. Sprendimas (C-107/94, Rink. p. I-3089). Šiuo klausimu žr. mano išvados 41 punktą, kur pažymėjau: „Manau, kad ateityje jums gali tekti spręsti dėl diskriminacijos, kurią patiria vienos valstybės narės piliečiai, savo judėjimo laisvę įgyvendinę tik, pavyzdžiui, Direktyvos 90/364 prasme, nes šiuo metu bendra teisė apsigyventi tuo Bendrijos teisės aktu yra pripažįstama tik esant tam tikros sąlygoms, neatsižvelgiant į ekonominę veiklą“. Be to, įdomu pažymėti, kad, siekiant tinkamai atskirti skirtingus atvejus, kurie galėjo pasirodyti Teisingumo Teismui, P. H. Asscher, skirtingai nei H. Werner, prieš savo kilmės valstybę rėmėsi EB sutarties 52 straipsniu „kai įgyvendindamas ekonominę veiklą kitoje nei kilmės valstybė valstybėje narėje pastarosios atžvilgiu jis atsiduria panašioje į bet kurio kito teisės subjekto padėtyje, priimančiosios valstybės atžvilgiu remdamasis teisėmis ir laisvėmis, kurias garantuoja Sutartis“ (minėto sprendimo *Asscher* 34 punktas).

teisės nuostatos dėl teisės apsigyventi [41], kaip ir EB 18 straipsnis, mano nuomone, leidžia manyti, jog vien gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje yra pakankamas užsienio elementas, norint Bendrijos piliečiams taikyti Bendrijos teisę.

66. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nors Sąjungos pilietybė nesiekia išplėsti Sutarties *ratione materiae* taikymo srities vidaus situacijoms, neturinčioms jokio ryšio su Bendrijos teise, toks ryšis vis dėlto egzistuoja „asmenų, kurie yra vienos valstybės narės piliečiai, <...> gyvenantys kitos valstybės narės teritorijoje, atžvilgiu“ [42].

67. Šis samprotavimas, paremtas „Europos pilietybės“ sąvokos teisinėmis pasekmėmis, šioje analizėje vis dėlto turi būti atmestas, nes užsienio elemento, kurį sudaro gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje, 1987 m. taikytai Bendrijos teisei nepakanka, kad asmenys, esantys tokioje pačioje padėtyje kaip sutuoktiniai Ritter-Coulais, galėtų naudotis Sutarties nuostatų dėl laisvo darbuotojų judėjimo apsauga.

68. Ar toks tvirtinimas automatiškai reiškia, kad nereikia pateikti atsakymo į prejudicinius klausimus, kuriuos Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas? Būtent tai dabar ir reikia išsiaiškinti.

C — *Dėl būtinybės nacionaliniam teismui pateikti atsakymą, susijusį su atitinkamos Bendrijos teisės aiškinimu*

69. Yra žinoma, kad praeityje Teisingumo Teismas galėjo nespręsti dėl prejudicinių klausimų, kuriuos jam pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek, kiek jis manė, kad Bendrijos teisė nėra taikoma tik vidaus byloms, t. y. pavyzdžiui, nesant „su Bendrijos teisėje laisvo asmenų ir paslaugų judėjimo srityje numatyta situacija susiejančio elemento“ [43].

41 — T. y. iš esmės 1990 m. birželio 28 d. Tarybos direktyva (90/364/EEB) dėl teisės apsigyventi (OL L 180, p. 26). Šią direktyvą panaikino 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl Sąjungos piliečių ir jų šeimos narių teisės laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje (OL L 158, p. 77).

42 — 2003 m. spalio 2 d. Sprendimas *Garcia Avello* (C-148/02, Rink. p. I-11613, 26 ir 27 punktai).

43 — Minėtas sprendimas *UISSL n° 47 di Biella* (22 punktas).

70. Teisingumo Teismas šiuo metu pakeitė savo praktiką šiuo klausimu. Taigi pagal Teisingumo Teismo praktiką laisvo prekių judėjimo srityje [44], vėliau išplėstoje į laisvo kapitalo judėjimo sritį [45], vien dėl tos aplinkybės, jog atitinkami pagrindinės bylos elementai yra vienos valstybės narės viduje, nacionalinio teismo užduotas prejudicinis klausimas netampa nepriimtinas.

71. Galiausiai Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „iš esmės nacionaliniai teismai turi nuspręsti, atsižvelgdami į kiekvienos bylos ypatybes, tiek dėl būtinumo pateikti prejudicinį klausimą siekiant priimti sprendimą, tiek dėl Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų tinkamumo“ [46]. Teisingumo Teismas pridūrė, kad „nacionalinio teismo pateiktą klausimą galima atmesti <...> tik tuo atveju, kai Bendrijos teisės aiškinimas akivaizdžiai nėra susijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku“ [47].

72. Pastarasis atvejis, kuomet Teisingumo Teismas susilaiko nuo sprendimo priėmimo, jo paties yra vadinamas „ypatingu atveju“ [48].

73. Atsižvelgiant į šiuos principus ir į tai, kad „akivaizdžiai nėra aišku, jog prašomas Bendrijos teisės aiškinimas nėra būtinas nacionaliniam teismui“ [49], Teisingumo Teismas mano, kad jis turi atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.

74. Konkrečiau kalbant, jis mano, kad „toks atsakymas jam gali būti naudingas tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę piliečiui turi būti suteikta teisė pasinaudoti tokiomis pačiomis teisėmis, kokias tokioje pačioje situacijoje turėtų kitos valstybės narės pilietis pagal Bendrijos teisę“ [50].

75. Yra žinoma, kad išvada, pagal kurią Teisingumo Teismas skelbiasi esąs kompetentingas atsakyti į prejudicinius klausimus dėl Bendrijos teisės normų tais atvejais, kai

44 — 2000 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *Guimont* (C-448/98, Rink. p. I-10663).

45 — 2002 m. kovo 5 d. Sprendimas *Reisch ir kt.* (C-515/99, nuo C-519/99 iki C-524/99 ir nuo C-526/99 iki C-540/99, Rink. p. I-2157) bei 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Salzmann* (C-300/01, Rink. p. I-4899).

46 — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Guimont* (22 punktas).

47 — 2000 m. birželio 6 d. sprendimas *Angonese* (C-281/98, Rink. p. I-4139, 18 punktas). Pažymėtina, kad ši byla susijusi su laisvu darbuotojų judėjimu, dėl to galima pritarti minčiai, jog teismų praktikos kryptis, kuria paskui Teismas pasuko minėtame sprendime *Guimont*, gali taip pat būti susijusi ir su šia sritimi.

48 — Minėtas sprendimas *Salzmann* (32 punktas).

49 — Minėtas sprendimas *Guimont* (23 punktas).

50 — Minėtas sprendimas *Reisch ir kt.* (26 punktas). Šią poziciją, remiantis generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados šioje byloje vartotomis sąvokomis, paaiškina tvirtinimas, pagal kurį: „jei nacionalinė teisė uždraudžia atvirkštinę diskriminaciją, nacionaliniam teisėjui reikės teisių, kurias kitų valstybių narių piliečiai turi pagal Bendrijos teisę, išaiškinimo, kad galėtų nustatyti, ar egzistuoja atvirkštinė diskriminacija“ (87 punktas).

pagrindinės bylos aplinkybės nepatenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, yra diskutuotina [51].

76. Tačiau kad ir koks būtų argumentų, priešingų Teisingumo Teismo nustatytai krypčiai, tinkamumas, negalima neatsižvelgti į šią kryptį šioje byloje. Dėl to Teisingumo Teismui pasiūlysiu *Bundesfinanzhof* pateiktų prejudicinių klausimų vertinimą iš esmės.

77. Pirmiau įrodęs, kad, pirma, pagrindinė byla patenka ne į su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu, o su laisvu darbuotojų judėjimu susijusių normų *ratione materiae*, antra, kad asmeninė ieškovų padėtis 1987 m. neturėjo jokio atitinkamo užsienio elemento pagal Sutarties 48 straipsnį, ir galiausiai, kad pastarasis konstatavimas netrukdo Teisingumo Teismui pagal jo paties nustatytą praktikos kryptį automatiškai nuspręsti dėl aiškintinos Bendrijos teisės, pradedu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotų dviejų prejudicinių klausimų analizę iš esmės, pažymėdamas, kad jie, mano nuomone, reikalauja vieningos analizės.

78. Taigi savo dviem klausimais, kuriuos reikia įvertinti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia iš esmės, ar Sutarties 48 straipsnis turi būti aiškinamas kaip prieštaraujantis tam, kad valstybės narės piliečiai, kuriems tenka neribota mokestinė pareiga [52] Vokietijoje ir kurie gauna pajamų už samdomą darbą iš šaltinių Vokietijoje, negali remtis kitoje valstybėje narėje negautomis pajamomis iš nuomos, atsiradusiomis dėl to, kad savo individualų namą jie naudoja asmeninėms reikmėms, nei nustatant Vokietijoje jų apmokestinamąsias pajamas, nei apskaičiuojant jų pajamų mokesčio tarifą šioje valstybėje narėje.

51 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Pistre ir kt.* (nuo C-321/94 iki C-324/94, Rink. p. I-2343, 38 ir paskesni punktai); taip pat generalinio advokato A. Saggio išvados minėtoje byloje *Guimont* 6 ir 7 punktus. Šios diskusijos susijusios su sprendimo *Dzodzi* (1990 m. spalio 18 d. Sprendimas C-297/88 ir C-197/89, Rink. p. I-3763) reikšme, kuri labiausiai susijusi su tuo atveju, kai nacionalinės teisės nuostata remiasi Bendrijos teise: žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadas sujungtose bylose *Leur-Bloem ir Giloy* (1997 m. liepos 17 d. Sprendimas C-28/95 ir C-130/95, Rink. 1997, p. I-4161, 47 ir paskesni punktai) ir byloje *BIAO* (2003 m. sausio 7 d. Sprendimas, C-306/99, 47–70 punktai).

52 — Tiksliai pakartoju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sąvoką, pavartotą pirmajame prejudiciniame klausime. Nors tai tiesiogiai iš neišplaukia iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, mano nuomone, ši sąvoka reiškia, kad sutuoktiniai Ritter-Coulais buvo visiškai apmokestinami pagal Vokietijos sistemą, kuri paprastai taikoma tik gyvenantiems Vokietijoje (šiuo klausimu žr. minėtus sprendimu *Werner* ir *Schumacker*). Atrodo, kad tai yra išimtis, susijusi su tarnautojais, negyvenančiais Vokietijoje.

D — *Dėl Sutarties nuostatomis dėl laisvo darbuotojų judėjimo uždraustos netiesioginės diskriminacijos buvimo*

79. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką, nors tiesioginių mokesčių sritis savaime nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, valstybės narės savo įgaliojimus šioje srityje turi įgyvendinti pagal Bendrijos teisę [53]. Šiuo požiūriu laisvas darbuotojų judėjimas apima bet kokios diskriminacijos tarp valstybių narių piliečių dėl pilietybės panaikinimą, *inter alia*, darbo užmokesčio srityje. 1990 m. gegužės 8 d. Sprendime *Biehl* [54] Teisingumo Teismas nusprendė, kad lygybės principas darbo užmokesčio srityje neturės pasekmių, jei šį principą būtų galima pažeisti pajamų mokesčio srityje.

80. Taip pat nustatyta, kad vienodo požiūrio normos draudžia ne tik tiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės, bet ir visas netiesioginės diskriminacijos formas, kuriomis, taikant skirtingus kriterijus, iš esmės pasiekiamas toks pats rezultatas [55]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad vienos valstybės narės teisės aktai, suteikiantys mokestinių lengvatų tik nacionalinėje teritorijoje gyvenantiems piliečiams, gali sukelti žalos kitų valstybių narių piliečiams, nes dažniausia nerezidentai nėra piliečiai, todėl tokie teisės aktai gali sukelti netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės [56].

81. Tačiau „<...> diskriminacija gali atsirasti tik panašiomis aplinkybėmis taikant skirtingas normas arba taikant tą pačią normą skirtingomis aplinkybėmis“ [57].

82. Teisingumo Teismas neseniai priminė, kad „tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtys valstybėje paprastai nėra palyginamos, nes nerezidento vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausia sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidento gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į asmeninę bei šeiminę padėtį, lengviausia gali būti įvertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą“ [58].

53 — Šiuo klausimu žr. 1991 m. spalio 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-246/89, Rink. p. I-4585, 12 punktas) ir minėtą sprendimą *Schilling* (22 punktas).

54 — C-175/88, Rink. p. I-1779, 12 punktas.

55 — Šiuo klausimu ypač 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).

56 — Šiuo klausimu ypač žr. minėtą *Schumacker* sprendimą (28 punktas); minėtą *Asscher* sprendimą (38 punktas) ir 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Zurstrassen* (C-87/99, Rink. p. I-3337, 19 ir 20 punktai).

57 — Minėtas sprendimas *Schumacker* (30 punktas).

58 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 1 d. Sprendimą *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443, 15 punktas ir nurodyta teismų praktika).

83. Iš to išplaukia, jog „tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų padėties ir nerezidentų padėties, tiek pajamų šaltinio požiūriu, tiek asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės ir šeiminės padėties požiūriu, paprastai nesudaro diskriminacijos“ [59].

84. Tačiau minėtame sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismas nusprendė, kad nerezidentas ir rezidentas nėra objektyviai skirtingoje padėtyje, kai nerezidentas valstybėje narėje, kurioje nuolat gyvena, negauna reikšmingų pajamų, bet pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš valstybės, kurioje dirba. Galiausiai šiuo atveju valstybė, kurioje jis gyvena, negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeiminę padėtį. Požiūrio skirtumas tampa diskriminaciniu nerezidentui, nes į jo asmeninę ir šeiminę padėtį nėra atsižvelgiama nei valstybėje, kurioje jis gyvena, nei kurioje dirba [60].

85. Pagal faktines ir teisines pagrindines bylos aplinkybes, nurodytas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, mano priminti principai leidžia pateikti tokį vertinimą.

86. 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2 a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktas, primenu, nustatantis, kad iš užsienio šaltinio gaunamos neigiamos pajamos, susijusios su užsienio valstybėje esančio nekilnojamojo turto nuoma, gali būti kompensuojamos tik pajamomis, gaunamomis iš tokių pačių ir toje pačioje valstybėje esančių užsienio šaltinių, Vokietijos teisėje pašalina tokias neigiamas pajamas iš užsienio šaltinio, atskirai imant [61] ne tik nustatant apmokestinamąsias pajamas, bet taip pat ir apskaičiuojant pajamų mokesčio tarifą Vokietijoje [62].

87. Trumpai tariant, pajamų mokesčiu Vokietijoje visiškai apmokestinamas asmuo, kitoje valstybėje narėje esančio namo, kuriame jis gyvena, savininkas, kuris negauna pajamų iš nuomos toje pačioje valstybėje, apskaičiuodamas savo mokesčius negali atsižvelgti į pajamas, negautas dėl to, kad jis jį naudoja asmeniškai.

88. Tačiau iš bylos medžiagos išplaukia, kad tas pats asmuo, kuris yra Vokietijoje esančio namo, kuriame jis gyvena, savininkas, gali

59 — Ten pat, 16 punktas ir nurodyta teismų praktika.

60 — Minėtas sprendimas *Schumacker* (36–38 punktai).

61 — T. y. nesant pajamų iš to paties ir toje pačioje valstybėje esančio užsienio šaltinio.

62 — Šiuo klausimu grįžtu prie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktų paaiškinimų, pristatytų šios išvados 16 punkte ir 8 išnašoje.

naudotis šiomis neigiamomis pajamomis, apskaičiuojant jo pajamų mokestį [63].

89. Taigi Vokietijos mokesčių teisės aktai aiškiai neleidžia nerezidentams naudotis mokesčių lengvata, o tai yra nevienodas požiūris pastarųjų nenaudai [64].

90. Šiuo metu toks požiūrio skirtumas nėra Sutarčiai prieštaraujanti diskriminacija, kai rezidentai ir nerezidentai yra iš principo objektyviai skirtingose padėtyse.

91. Šiuo požiūriu pažymiu, kad tiek, kiek nerezidentai, šiuo atveju sutuoktiniai Ritter-Coulais, gauna visas arba beveik visas pajamas Vokietijoje, pajamų mokesčio apskaičiavimo taisyklių atžvilgiu jie turi būti traktuojami kaip esantys panašioje situacijoje su šioje valstybėje narėje gyvenančiais ir dirbančiais asmenimis.

92. Nevienodas požiūris į mokesčių mokėtojus, dirbančius vienoje valstybėje narėje, bet joje negyvenančius, ir į tuos mokesčių mokėtojus, kurie dirba ir gyvena pastarojoje valstybėje, atsirandantis dėl atsisakymo suteikti pirmiesiems galimybę atsižvelgti į neigiamas pajamas iš nekilnojamojo turto, šiuo atveju yra netiesioginė diskriminacija dėl gyvenamosios vietos, kurią draudžia Sutarties 48 straipsnis.

93. Motyvus, lemiančius tokį samprotavimą, Teisingumo Teismas pateikė bylose dėl mokesčių lengvatų, susijusių su asmenine ir šeimine mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtimi.

94. Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad jei apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybė turi atsižvelgti į jo asmeninę ir šeiminę padėtį, jam pasinaudojus laisvo judėjimo teise reikia, kad mokesčių mokėtojas galėtų būti apmokestintas šioje valstybėje, kuri leidžia atsižvelgti į minėtas aplinkybes. Jei taip yra, tada gyvenamosios vietos valstybė gali atsižvelgti į joje gyvenančio apmokestinamojo asmens asmeninę ir šeiminę padėtį [65].

63 — Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 2 ir 7 punktus ir Komisijos rašytinių pastabų 33 punktą.

64 — Pažymėtina, kad net jei pagrindinėje byloje taikoma mokesčių sistema, kaip jau buvo matyti, kyla iš pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį ir nacionalinės teisės aktus taikomų nuostatų, tik pastaroji, konkrečiau kalbant, 1987 m. *Einkommensteuergesetz* 2a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktas, yra tiesioginė nevienodo rezidentų ir nerezidentų Vokietijoje traktavimo priežastis.

65 — Šiuo klausimu ypač žr. 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451, 29 ir 30 punktai).

95. Šiuo atveju mokesčių lengvatos, kurios yra susijusios su asmenine ir šeimine apmokestinamojo asmens padėtimi ir numatytos valstybės, kurioje jis dirba, nacionalinėje teisėje, į kurias bus atsižvelgta skaičiuojant pajamų mokestį, gali būti nesuteiktos nerezidentams, nes panašios lengvatos jam gali būti suteiktos valstybėje, kurioje jis gyvena.

96. Atvirkščiai, kai mokesčių mokėtojas valstybėje, kurioje gyvena, neturi apmokestinamųjų pajamų, pakankamų tokiam atsižvelgimui, tai būtinai turės padaryti valstybė, kurioje jis dirba [66].

97. Ši teismų praktika reikalauja, kad galiausiai, apmokestinant apmokestinamąjį asmenį valstybėje, kurioje jis dirba, arba valstybėje, kurioje jis gyvena, neatsitiktų taip, kad į jo asmeninę ir šeiminę padėtį nebus atsižvelgta nė vienoje valstybėje arba atsižvelgta tik iš dalies [67].

98. Ir bendresne prasme ši teismų praktika, mano nuomone, reiškia, kad *nerezidento gebėjimo mokėti mokesčius*, kuris išplaukia ne tik iš atsižvelgimo į asmeninę ir šeiminę padėtį [68], bet taip pat ir iš *atsižvelgimo į jo pajamas ir nuostolius* [69], kompetentingos institucijos neturi skirtingai vertinti remdamosi tik gyvenamąja vieta, kai mokesčių mokėtojai rezidentai ir nerezidentai gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas apmokestinančioje valstybėje.

99. Tačiau tokias pasekmes sukelia nacionalinės teisės aktai, kuriais atsisakoma *atsižvelgti į* nerezidento *neigiamas pajamas iš užsienio šaltinio*, kurios vertinamos kaip *prarastos* nuomos pajamos, siekiant nustatyti apmokestinamąsias pajamas ir (arba) mokesčio tarifą, nors tokia teisė suteikiama rezidentams, kurie taip pat gauna visas arba beveik visas savo pajamas šioje valstybėje narėje.

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

67 — Žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *de Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „mechanizmai, panaudoti siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo arba nacionalinių mokesčių sistemos, kuriais jo išvengiama arba jis sumažinamas, suinteresuotųjų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims turi užtikrinti, kad bus tinkamai atsižvelgta į jų asmeninės ir šeiminės padėties visumą, kad ir kaip suinteresuotosios valstybės pasidalytų tarp savęs šią pareigą, gresiant nevienodam požiūriui, nesuderinamam su Sutarties nuostatomis dėl laisvo darbuotojų judėjimo, kuris visai neišplauktų iš nacionaliniuose teisės aktuose mokesčių srityje esančių neatitikimų“ (101 punktas).

68 — Mokesčių lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į apmokestinamųjų asmenų asmeninę ir šeiminę padėtį, mano nuomone, sudaro, pavyzdžiui: mokesčių tarifo lentelės progresyvumo sušvelninimas sutuoktinių naudai (minėtas sprendimas *Schumacker*), į pensijų rezervą investuotų pajamų apmokestinimo sumažinimas (minėtas sprendimas *Wielockx*) arba mokesčių lengvatos, susijusios su asmeninėmis prievolėmis, pavyzdžiui, alimentais (minėtas sprendimas *de Groot*).

69 — Mano nuomone, į šią kategoriją patenka 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933) bent jau tiek, kiek tai susiję su profesinių išlaidų išskaičiavimu. Teisingumo Teismas šioje byloje nusprendė, kad Sutarties nuostatoms dėl laisvės teikti paslaugas prieštarauja nacionalinis teisės aktas, kuriuo remiantis pagal bendrą taisyklę apmokestinant nerezidentus atsižvelgiama į bruto pajamas, neišskaičiuojant profesinių išlaidų, o rezidentų atveju apmokestinamos grynosios pajamos, šias išlaidas išskaičiuojant.

100. Dėl to manau, kad Sutarties 48 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinį teisės aktą, kuris turi tokį diskriminacinį poveikį darbuotojų nerezidentų atžvilgiu.

E — *Dėl galimo netiesioginės diskriminacijos pateisinimo*

103. Pasak Vokietijos vyriausybės, negalėjimas išskaičiuoti aptariamas nuomos pajamas paaiškinamas būtinybe išlaikyti nuoseklumą tarp mokesčių sistemos pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį ir nacionalinę teisę.

101. Suprantu, kad išvada, kurios laikausi remdamasis esama teismų praktika, leidžia vienodai traktuoti mokesčių mokėtojus rezidentus ir nerezidentus įvairių mokesčių lengvatų atžvilgiu[70], kurios dažnai yra neatsiejamai susijusios su valstybių narių ekonominės ir socialinės politikos pasirinkimu.

104. Kadangi Vokietijos Federacinė Respublika pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 3 straipsnio I dalį neturi teisės apmokestinti pajamų, gaunamų iš Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto, toks nuoseklumas pasireikštų tuo, jog Vokietija atsisako atsižvelgti į negautas pajamas, susijusias su šiuo nekilnojamuoju turtu, kai šios negautos pajamos negali būti kompensuotos tokiomis pačiomis rūšies pajamomis, gautomis Prancūzijoje.

102. Tačiau pabrėžiu faktą, kad ši išvada galioja, tik kai mokesčių mokėtojas nerezidentas gauna visas arba beveik visas savo pajamas apmokestinančioje valstybėje. Iš tikrųjų tik dėl šios aplinkybės diferencijuotas požiūris į rezidentus ir nerezidentus virsta diskriminaciniu požiūriu, kurį draudžia Sutarties normos dėl laisvo asmenų judėjimo.

105. Be to, ši mokesčių sistema remiasi kompetencijos mokesčių srityje paskirstymo normomis, dėl kurių Teisingumo Teismas pripažino, kad jos gali pateisinti diferencijuotą mokestinį požiūrį. Vokietijos vyriausybė šiuo klausimu remiasi minėtu sprendimu *Gilly*.

70 — Kalbant apie mokesčių lengvatų, kurios gali būti susijusios su šia išvada, įvairovę, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas neseniai gavo *Bundesfinanzhof* prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kuriuo prašoma atsakyti, ar „Europos Bendrijų steigimo sutarties 52 straipsniui neprieštarauja <...> tai, kad Vokietijos Federacinėje Respublikoje ribotai apmokestinamas kitos valstybės narės pilietis, priešingai negu visiškai apmokestinamasis asmuo, negali iš apmokestinamųjų pajamų atimti *išlaidų mokesčių konsultacijoms* kaip ypatingų išlaidų“ (italiku išskirta mano): 2004 m. rugpjūčio 12 d. prašymas priimti prejudicinį sprendimą byloje *Conijn* (C-346/04).

106. Vokietijos vyriausybės pateikti argumentai neįtikina visų pirma todėl, kad juose painiojamos dvi skirtingos problemos, t. y. susijusi su mokestinio susiejimo kriterijais ir susijusi su pateisinimu, paremtu taikomos mokesčių sistemos nuoseklumo būtinybe.

107. Pirma, dėl problemos, susijusios su mokestinio susiejimo kriterijais, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas sprendime *Gilly* nusprendė, jog EB 48 straipsniui neprieštarauja dvišalės sutarties normos, nustatančios darbuotojų vienoje ar kitoje valstybėje narėje mokestinį susiejimą, atsižvelgiant į tai, ar jie dirba privačiame, ar viešajame sektoriuje, ir kai jie dirba viešajame sektoriuje – atsižvelgiant į tai, ar jie yra jų darbo administracijos valstybės narės piliečiai.

108. Taigi šiuo atveju kalbama apie taisykles, kuriomis apibrėžiama, kurioje valstybėje narėje fizinis asmuo bus apmokestinamas pajamų mokesčiu [71]. Diferencijavimas, galintis atsirasti dėl apmokestinimo vienoje ar kitoje valstybėje narėje, paaiškinamas tuo, kad tiesioginių mokesčių tarifų lentelės nėra suderintos Bendrijos lygiu.

109. Atvirkščiai, šioje byloje problema kyla dėl normų, susijusių su apmokestinamųjų pajamų ir mokesčio tarifo nustatymu. Visiškai nekvestionuojamos normos, išplaukiančios iš Prancūzijos ir Vokietijos sutarties bei iš 1987 m. *Einkommensteuergesetz*, kurių tikslas yra apmokestinti pajamų mokesčiu Vokietijoje tokius fizinius asmenis, kokie yra sutuoktiniai Ritter-Coulais, nes jie yra Vokietijos piliečiai, dirbantys mokytojais valstybinėje vidurinėje mokykloje Vokietijoje.

110. Tiesiogiai šioje byloje taip pat nekyla problemų dėl mokesčių kompetencijos pasidalijimo, pagal kurį, remiantis Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 3 straipsnio I dalimi, „pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto, <... > apmokestinamos tik toje susitariančiojoje valstybėje, kur šis turtas yra".

111. Taigi neatsižvelgimas Vokietijoje į *negautas pajamas* iš nekilnojamojo turto išplaukia ne iš šio straipsnio, o kaip jau matėme, tik iš pačios nacionalinės teisės.

71 — Tai išplaukia iš „susitariančiųjų šalių kompetencijos tarpusavyje nustatyti mokestinių įgaliojimų pasidalijimo kriterijus, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo" (minėto sprendimo *Gilly* 30 punktas).

112. Antra, dėl argumento, susijusio su būtinybe garantuoti taikomos mokesčių sistemos nuoseklumą, yra žinoma, kad Teisingumo Teismas labai nuosekliai atmesdavo šį argumentą primindamas, kad tais atvejais, kai jis pripažino, jog ši būtinybė galėjo pateisinti teisės aktus, siaurinančius pagrindines laisves [72], egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo įmokų pagal pensijos ir gyvybės draudimo sutartį išskaičiavimo ir vykdant šias sutartis draudiko išmokamų sumų apmokestinimo [73].

113. Kad iš būtinybės užtikrinti mokesčių sistemos nuoseklumą atsiradęs pateisinimas būtų priimtinas, reikia, kad egzistuotų tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatų ir įmokų, kuriomis jos kompensuojamos, ir kad išskaičiavimas ir įmokos būtų susiję su to paties apmokestinamojo asmens tuo pačiu mokesčiu.

114. Mano nuomone, šioje byloje nėra tokios rūšies ryšio tarp, pirma, negautų pajamų iš nuomos išskaičiavimo, apskaičiuojant pajamų mokestį valstybėje narėje, kurioje dirbama, ir, antra, pajamų iš nekilnojamojo turto apmokestinimo valstybėje narėje, kur nekilnojamasis turtas yra.

115. Taigi manau, kad toks skirtumas tarp rezidentų ir nerezidentų, kuris yra nustatytas nacionalinėje Vokietijos teisėje, negali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti taikomos nacionalinės mokesčių sistemos nuoseklumą.

116. Be to, niekas nenurodo, kad į negautas pajamas iš nuomos, kaip yra šioje byloje, galėtų būti atsižvelgiama valstybėje narėje, kurioje gyvenama, vėlesniais finansiniais metais.

117. Galiausiai, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, primenu, kad apmokestinamųjų pajamų sumažinimas negali būti laikomas privalomu bendrojo intereso sumetimais, kuriais galima remtis pateisinant priemonę, prieštaraujančią pagrindinei laisvei [74].

72 — Tai yra 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas) ir sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas).

73 — Šiuo klausimu pirmiausia žr. minėtą sprendimą *de Groot* (108 punktas).

74 — Šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 59 punktas).

V — Išvada

118. Atsižvelgdamas į šių argumentų visumą, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktus prejudicinius klausimus:

„EEB sutarties 48 straipsnis (vėliau – EB sutarties 48 straipsnis, šiuo metu – EB 39 straipsnis) turi būti aiškinamas kaip prieštaraujantis tam, kad valstybės narės piliečiai, kuriems tenka neribota mokestinė pareiga Vokietijoje ir kurie gauna pajamų už samdomą darbą iš šaltinių Vokietijoje, negali remtis kitoje valstybėje narėje negautomis pajamomis iš nuomos, atsiradusiomis dėl to, kad savo individualų namą jie naudoja asmeninėms reikmėms, nei nustatant Vokietijoje jų apmokestinamąsias pajamas, nei apskaičiuojant jų pajamų mokesčio tarifą šioje valstybėje narėje."