GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2007 m. kovo 29 d. [1]

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Liuksemburgo *Cour administrative* Teisingumo Teismo iš esmės prašo išaiškinti, ar nacionalinės teisės norma, koks yra iš dalies pakeistas 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (*loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu,* toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) 157b straipsnis, prieštarauja darbuotojų judėjimo laisvės principui (EB 39 straipsnis). Remiantis šia nuostata, siekiant nustatyti Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje taikomą apmokestinamųjų pajamų mokesčio tarifą neatsižvelgiama į Bendrijos piliečio, kuris Didžiojoje Hercogystėje, nors ir neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, gauna didžiausią savo apmokestinamųjų pajamų dalį, neigiamas nekilnojamojo turto, esančio kitoje valstybėje narėje, nuomos pajamas.

2. Dėl panašaus klausimo Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę priimti sprendimą byloje *Ritter-Coulais,* kurioje nagrinėta, ar EB 39 straipsnį atitinka Vokietijos teisės aktas, kuris fiziniams asmenims, gaunantiems Vokietijoje pajamų už samdomą darbą ir ten nuolat gyvenantiems mokesčių tikslais, neleido apskaičiuojant šių pajamų mokesčio tarifą nurodyti neigiamų pajamų iš kitoje valstybėje narėje esančio gyvenamosios paskirties namo, kuriame jie patys gyveno, nuomos [2]. Palyginti su šia byla, nagrinėjamas atvejis vis dėlto skiriasi dviem aspektais: pirma, pagal aptariamą Liuksemburgo teisės nuostatą, kaip matyti iš to, kas jau nurodyta, priešingai nei pagal teisės nuostatą, nagrinėjamą byloje *Ritter-Coulais,* apskaičiuojant tarifą neatsižvelgiama į galimas teigiamas ne rezidento pajamas iš užsienyje esančių namų nuomos. Antra, atsakovų pagrindinėje byloje, kurioje pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nurodytos neigiamos pajamos yra susijusios su nuomojamu nekilnojamuoju turtu, kuriame jie asmeniškai negyvena.

1 — Originalo kalba: italų.

2 — 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas C-152/03 (Rink. p. I-1711).

I — Teisinis pagrindas

A — *Reikšminga Bendrijos teisė*

3. EB 39 straipsnyje nustatyta:

„1. Bendrijoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

2. Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

Ji suteikia teisę, galimą riboti tik viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos sumetimais:

a) priimti faktiškai pateiktus pasiūlymus įsidarbinti;

b) šiuo tikslu laisvai judėti valstybių narių teritorijoje;

c) apsigyventi bet kurioje valstybėje narėje siekiant dirbti pagal tos valstybės piliečių įsidarbinimą reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus;

d) laikantis Komisijos įgyvendinimo reglamentuose nustatytų sąlygų, pasilikti gyventi valstybės narės teritorijoje pasibaigus darbo joje laikui."

B — *Nacionalinė teisė*

4. Šioje byloje taikomos nuostatos, susijusios su fizinių asmenų apmokestinimu, iš esmės yra minėtas Pajamų mokesčio įstatymas ir 1958 m. rugpjūčio 23 d. tarp Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos sudaryta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos pajamų, turto, verslo ir nekilnojamojo turto mokesčių srityje (toliau – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis).

5. Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnis numato, kad mokesčių mokėtojai, Liuksemburge neturintys nuolatinės gyvenamo-

sios vietos, tačiau kurių bent 90 % visų pajamų, gautų šioje valstybėje ir užsienyje iš profesinės veiklos, apmokestinama šioje šalyje, gali prašyti Liuksemburge apmokestinti jų pajamas. Tokiu atveju mokesčio tarifas apskaičiuojamas atsižvelgiant į tą, kuris būtų taikomas, jeigu jie būtų rezidentai, tuo tikslu atsižvelgiant į jų Liuksemburge ir užsienyje gautas pajamas iš *profesinės veiklos* [3].

6. Tačiau iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių mokėtojo, Liuksemburgo rezidento, atveju nustatant taikomą mokesčio tarifą atsižvelgiama į bendrąjį mokesčių mokėtojo mokumą, taip pat atsižvelgiant į galimas neigiamas pajamas iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos (Pajamų mokesčio įstatymo 134 straipsnis).

7. Pagal Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 4 straipsnį nekilnojamojo turto nuomos pajamos apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas.

8. Remiantis ta pačia sutartimi, siekiant nustatyti šioje valstybėje apmokestinamosioms pajamoms taikomą mokesčio tarifą, nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė turi atsižvelgti į visas mokesčių mokėtojo pajamas (24 straipsnis).

II — Faktinės aplinkybės, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

9. Vokietijos piliečiai ir rezidentai sutuoktiniai Lakebrink, kurių apmokestinamąsias pajamas 2002 m. sudarė pajamos, gautos dirbant samdomą darbą Liuksemburge, prašė abu juos apmokestinti šioje valstybėje narėje remdamiesi Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsniu.

10. Dėl to jų pajamos Liuksemburge buvo apmokestintos taikant mokesčio tarifą, kuris jiems būtų pritaikytas, jeigu jie čia būtų turėję nuolatinę gyvenamąją vietą. Susijusiose pažymose apie mokėtinus mokesčius, be kita ko, pažymėta, kad nustatant minėtą tarifą pagal Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnį, nepaisant suinteresuotųjų asmenų prašymo, nebuvo atsižvelgta į neigiamas pajamas iš Vokietijoje esančio jų nekilnojamojo turto nuomos.

3 — Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tokia tvarka, kuri įtvirtinta 157b straipsnyje, Liuksemburgo teisės aktų leidėjas siekė įgyvendinti Bendrijos teisės aktus, visų pirma principus, įtvirtintus Teisingumo Teismo byloje *Schumacker*, kurioje jis nustatė, jog laisvas darbuotojų judėjimas reikalauja taikyti vienodą požiūrį tik ekonominės veiklos, iš kurios gaunamos profesinės pajamos, atžvilgiu.

11. Pastarąjį sprendimą sutuoktiniai Lakebrink apskundė, paduodami skundus dėl šių pažymų apie mokėtinus mokesčius Tiesioginių mokesčių skyriaus vadovui.

12. Kadangi administracinės valdžios institucija į šiuos skundus neatsakė, sutuoktiniai Lakebrink kreipėsi į Liuksemburgo *Tribunal administratif* (administracinis teismas), kuris sujungė dvi bylas ir nusprendė, kad ieškiniai yra priimtini bei pagrįsti, kiek jais buvo siekiama patikslinti pažymas apie mokėtinus mokesčius, ir pažymėjo, kad apskaičiuojant ieškovų pajamoms taikytiną mokesčio tarifą reikėjo atsižvelgti į neigiamas pajamas iš Vokietijoje esančio nekilnojamojo turto nuomos, kurias patvirtino Vokietijos mokesčių valdžios institucijos.

13. Dėl tokio sprendimo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, kuriai asmeniškai atstovavo finansų ministras, pateikė apeliacinį skundą *Cour administrative*, kuris, turėdamas abejonių dėl EB 39 straipsnio aiškinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

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

14. Pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį rašytines pastabas pateikė sutuoktiniai Lakebrink, Komisija, Liuksemburgo, Švedijos ir Nyderlandų vyriausybės.

III — Teisinė analizė

A — *Dėl netiesioginės diskriminacijos buvimo*

15. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią nustatant Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje apmokestinamoms Bendrijos piliečio, šioje valstybėje

neturinčio nuolatinės gyvenamosios vietos, bet gaunančio didžiąją dalį apmokestinamųjų pajamų, gautų iš samdomo darbo, pajamoms taikytiną mokesčio tarifą neatsižvelgiama į neigiamas pajamas iš kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto nuomos, nors į tokią pajamų kategoriją atsižvelgiama apmokestinant rezidentą.

16. Liuksemburgo, Švedijos ir Nyderlandų vyriausybės į klausimą siūlo atsakyti neigiamai, o sutuoktiniai Lakebrink ir Komisija pareiškė priešingą nuomonę.

17. Atsižvelgiant į tai, kad aptariama teisės nuostata yra susijusi su fizinių asmenų apmokestinimu, būtina ją įvertinti paisant nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos; nors pagal dabartinę Bendrijos teisę tiesioginių mokesčių sritis nepatenka į Bendrijos kompetenciją, vis dėlto valstybės narės turi vykdyti savo kompetenciją šioje srityje laikydamosi Bendrijos teisės, pirmiausia pagrindinių laisvių, kuriomis pagrįstas vidaus rinkos sukūrimas ir veikimas [4].

18. Nustačius, kad atsakovai pagrindinėje byloje dirba valstybėje narėje *samdomą darbą*, neabejojama, kad aptariamą nacionalinės teisės nuostatą reikės nagrinėti atsižvelgiant į EB 39 straipsnį.

19. Ši nuostata įtvirtina laisvo darbuotojų judėjimo principą ir bet kokios valstybių narių darbuotojų diskriminacijos dėl pilietybės panaikinimą [5].

20. Tačiau turiu pabrėžti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės nuostata taikoma neatsižvelgiant į atitinkamo mokesčių mokėtojo pilietybę. Nepaisant tokios išvados, nevienodas požiūris, pagrįstas nuolatinės gyvenamosios vietos ar kilmės vietos kriterijumi, tam tikromis aplinkybėmis gali sukelti pasekmių, atitinkančių diskriminaciją dėl pilietybės.

21. Iš tikrųjų, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, draudžiama ne tik diskriminacija dėl pilietybės, bet ir bet kokia kita diskriminacija, kurios, nors ir pagrįstos kitais kriterijais, rezultatas yra toks pats, nes

4 — Visų pirma žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas); 1991 m. spalio 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-246/89, Rink. p. I-4585, 12 punktas) ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Schilling ir Fleck Schilling* (C-209/01, Rink. p. I-13389, 22 punktas).

5 — Be kita ko, žr. 1994 m. vasario 13 d. Sprendimą *Scholz* (C-419/92, Rink. p. I-505, 7 punktas).

diskriminacija yra tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos normos arba kai ta pati norma taikoma skirtingoms situacijoms [6].

22. Tiesioginių mokesčių srityje Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nevienodas požiūris remiantis nuolatinės gyvenamosios vietos pagrindu negali *di per sé* sukelti diskriminacijos, nes iš principo toks kriterijus nurodo mokesčių mokėtojo ryšį su kilmės valstybe ir todėl gali pateisinti kitokį vertinimą mokesčių tikslais [7].

23. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, nes pajamos, kurias valstybės teritorijoje gauna ne rezidentas, paprastai yra tik dalis jo bendrų pajamų, kurių didžiąją dalį jis gauna savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, ir kadangi asmeninis mokesčių mokėtojo ne rezidento mokumas, kylantis iš to, kad atsižvelgiama į visas jo pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį, gali būti palankiau vertinamas ten, kur yra jo asmeninių ir ekonominių interesų centras, paprastai atitinkantis įprastą gyvenamąją vietą [8].

24. Todėl tai, kad valstybė narė nesuteikia ne rezidentui tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir ne rezidentų padėčių skirtumus, ir pajamų šaltinio, ir asmeninio mokumo arba jo asmeninės bei šeiminės padėties požiūriu paprastai nėra diskriminacija [9].

25. Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitaip yra tuo atveju, kai ne rezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų ir pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo valstybėje, ir dėl to gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikomų atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeiminę padėtį [10]. Iš tikrųjų, kalbant apie ne rezidentą, kuris didžiausią dalį pajamų gauna kitoje, o ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje,

6 — Žr. *ex multis* 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).

7 — Žr. minėto sprendimo *Schumacker* 31–34 punktus; 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 18 punktas); 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher* (C-107/94, Rink. I-3089, 41 punktas) ir 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651, 27 punktas).

8 — Žr. minėto sprendimo *Schumacker* 31 ir 32 punktus; 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451, 22 punktas); 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Zurstrassen* (C-87/99, Rink. p. I-3337, 21 punktas) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933, 43 punktas).

9 — Žr. minėtų sprendimų *Schumacker* 34 punktą ir *Gschwind* 23 punktą ir *Gerritse* 44 punktą.

10 — Žr. minėto sprendimo *Schumacker* 36 punktą ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *de Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 89 punktas).

diskriminacija yra tai, kad į šio ne rezidento asmeninę bei šeiminę padėtį neatsižvelgiama nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo valstybėje [11].

26. Nurodžius tai, pereinant prie šio konkretaus atvejo, aptariamo prejudiciniame klausime, mano nuomone, nėra abejonių, kad nagrinėjamomis faktinėmis aplinkybėmis taikant aptariamą teisės nuostatą yra nevienodas požiūris sutuoktinių Lakebrink atžvilgiu, pagrįstas jų nuolatine gyvenamąja vieta, kuri yra ne Liuksemburge.

27. Iš tikrųjų, kaip buvo nurodyta pirmiau, Liuksemburgo teisės nuostatoje, nustatant rezidentų apmokestinamosioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, atsižvelgiama į visas jų pajamas. Tačiau Liuksemburge nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių tikslais neturintis mokesčių mokėtojas, kuris vis dėlto čia gauna visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, mokesčių mokėtojams rezidentams prilyginamas tik iš dalies, nes apskaičiuojant mokesčio tarifą progresyvumo taisyklė taikoma, be pajamų, kurių šaltinis yra Liuksemburge, vien tik užsienyje gautoms ne rezidentų pajamoms iš profesinės veiklos, tačiau neatsižvelgiant į pajamas, kurios nepatenka į šią kategoriją, tarp kurių yra, kaip šiuo atveju, pajamos iš nekilnojamojo turto nuomos.

28. Iš to matyti, kad nagrinėjamomis aplinkybėmis neigiamų pajamų iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto nuomos nepripažinimas apskaičiuojant mokesčio tarifą, taikytiną mokesčių mokėtojui, kuris Liuksemburge, nors ir neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, šioje šalyje gauna visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, neabejotinai yra nepalankus jo vertinimas, palyginti su nuolatinę gyvenamąją vietą turinčiu mokesčių mokėtoju, kuris verčiasi analogiška veikla ir į kurio tokias pačias pajamas atsižvelgiama apskaičiuojant mokesčio tarifą.

29. Tokios išvados nepaneigia, kaip tvirtina Liuksemburgo ir Nyderlandų vyriausybės, tai, kad Liuksemburgo teisės aktuose, apskaičiuojant mokesčio tarifą pagal Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnį, neatsižvelgiama į galimas teigiamas ne rezidentų pajamas iš nuomos. Galimas pranašumas, kurį turėtų ne rezidentai mokesčių mokėtojų rezidentų atžvilgiu panašiomis aplinkybėmis, negali atsverti nepalankių aplinkybių, su kuriomis jie susiduria, kai, kaip nagrinėjamu atveju, nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė – dėl to, kad nėra šioje valstybėje apmokestinamų pajamų, nei darbo vietos valstybė neatsižvelgia į neigiamas pajamas iš užsienyje esančio nekilnojamojo turto. Iš tikrųjų manyti, kad nepalankios aplinkybės,

11 — Minėto sprendimo *Schumacker* 38 punktas.

kadangi jos sistemiškai nepasikartoja, negali tapti diskriminacija, reikštų, kad su laisvo darbuotojų judėjimo principu yra suderinama mokesčių sistema, kuri tik kartais yra nepalanki mokesčių mokėtojams ne rezidentams, tvirtinant, kad tik kartais atsirandančios nepalankios aplinkybės yra visai nereikšmingos. Šitaip būtų leidžiama nedidelė diskriminacija, o dėl to savo reikšmės netektų EB 39 straipsnyje įtvirtintas bendrojo pobūdžio draudimas [12].

30. Nustačius, kad aptariama teisės nuostata įtvirtina nevienodą požiūrį ne rezidentų nenaudai, dar reikia patikrinti, ar toks nevienodas požiūris konkrečiai turi diskriminacijos požymių, ar vis dėlto rezidentų ir ne rezidentų padėtis yra objektyviai panaši, atsižvelgiant į nagrinėjamą teisės nuostatą.

31. Kadangi nagrinėjamu atveju sutuoktiniai Lakebrink darbo vietos valstybėje, Liuksemburge, gauna visas savo apmokestinamąsias pajamas ir negauna reikšmingų pajamų nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, manau, kad jie yra panašioje padėtyje, kaip ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės rezidentas, kalbant apie jam taikomas mokesčių tarifo apskaičiavimo nuostatas.

32. Tai, mano nuomone, matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, pagal kurią, nors yra tiesa, kad paprastai tiesioginių mokesčių srityje rezidento situacija skiriasi nuo ne rezidento, nes didžioji mokesčių mokėtojo pajamų dalis paprastai gaunama jo gyvenamosios vietos valstybėje ir ši valstybė dažniausia turi visą informaciją, kurios reikia norint įvertinti bendrąjį atitinkamo mokesčių mokėtojo mokumą, vis dėlto nebelieka objektyvių padėties skirtumų, galinčių pateisinti nevienodą ne rezidento, kuris, negaudamas reikšmingų pajamų nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, didžiąją dalį savo apmokestinamųjų pajamų gauna iš darbo vietos valstybėje vykdomos veiklos, požiūrį mokesčių mokėtojų rezidentų atžvilgiu [13].

33. Nors Teisingumo Teismas aiškiai yra pareiškęs tokią nuomonę dėl mokesčių sistemos, kiek tai susiję su atsižvelgimu į mokesčių mokėtojo ne rezidento asmeninę ir šeiminę padėtį, tvirtindamas, kad „tarp tokio ne rezidento ir panašų darbą dirbančio rezidento nėra jokių objektyvių skirtumų, galinčių pateisinti nevienodą požiūrį apmokestinimo tikslais atsižvelgiant į mokesčių

12 — Šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *de Groot* 97 punktą; dėl įsisteigimo laisvės žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 43 punktas).

13 — Žr. minėto sprendimo *Schumacker* 36 ir 37 punktus.

mokėtojo *asmeninę ir šeiminę padėtį*" [14], vis dėlto nepasakyta, kad jis norėjo mokesčių mokėtoją ne rezidentą, gaunantį visas ar beveik visas savo pajamas darbo vietos valstybėje, išimtinai tik šiais bendrojo mokesčių mokėtojo mokumo aspektais prilyginti mokesčių mokėtojui, šios valstybės rezidentui, kuris vykdo analogišką samdomą veiklą.

34. Šiuo klausimu reikia įvertinti Teisingumo Teismo padarytą išvadą dėl galimybės prilyginti mokesčių mokėtojus rezidentus ne rezidentams, atsižvelgiant į šios normos *ratio*, kad būtų galima patikrinti, ar galima manyti, kad tokia galimybė taip pat egzistuoja ir šioje byloje, kur mokesčių mokėtojui atsisakyta suteikti mokesčių lengvatą, kuri nėra susijusi su asmenine ar šeimine mokesčių mokėtojo ne rezidento padėtimi [15].

35. Teisingumo Teismo nuomone, mokesčių mokėtojo ne rezidento padėtis paprastai objektyviai skiriasi nuo darbo vietos valstybės rezidento padėties, nes ten jis gauna tik dalį savo pajamų ir todėl teoriškai gali du kartus pasinaudoti mokesčių lengvatomis, taikomomis jo, kaip mokesčio mokėtojo, asmeninei padėčiai tiek nuolatinės gyvenamosios vietos, tiek darbo vietos valstybėje. Susidūręs su tokiomis objektyviai nepanašiomis rezidentų ir ne rezidentų situacijomis, Teisingumo Teismas nusprendė, kad darbo vietos valstybės sprendimas nesuteikti mokesčių lengvatų, susijusių su asmenine ne rezidento padėtimi, yra diskriminacija pastarojo atžvilgiu.

36. Vis dėlto darant prielaidą, kad ne rezidentas visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas gauna darbo vietos valstybėje, išnyksta rizika, kad jis du kartus pasinaudos mokesčių lengvatomis, susijusiomis su jo asmenine padėtimi, – į tai nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė negalės atsižvelgti dėl to, kad joje jis nebus gavęs reikšmingų pajamų – ir dėl to jo padėtis visiškai nebesiskiria nuo mokesčių mokėtojo rezidento padėties. To, kas išdėstyta, pasekmė yra tai, kad teisingas nediskriminavimo principo taikymas, o tai įrodo pirmiau nagrinėta teismo praktika, įpareigoja darbo vietos valstybę prilyginti ne rezidentą, kuris visas ar beveik visas savo pajamas gavo jos teritorijoje, rezidentui, ne tik pastarajam suteikiant mokesčių lengvatas, susijusias su *asmenine ir šeimine* padėtimi, bet taip pat visais bendrojo mokumo, kuris yra svarbus mokesčių suteikiant mokesčio lengvatas rezidentui, aspektais.

14 — Ten pat, 37 punktas. Pasviruoju šriftu pažymėta mano.

15 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos 2005 m. kovo 1 d. minėtoje byloje *Ritter-Coulais*, 91 ir paskesnius punktus.

37. Grįžtant prie klausimo esmės, iš šioje išvadoje pateiktos analizės matyti, kad sutuoktiniai Lakebrink, nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negaudami reikšmingų pajamų, yra visiškai apmokestinami savo darbo vietos valstybėje – Liuksemburge, kuris turi suteikti jiems mokesčių lengvatų, susijusių su jų bendruoju mokumu, suteikiamų šios valstybės rezidentams, nes jie atsiduria objektyviai panašioje padėtyje kaip ir pastarieji. Iš to matyti, kad sutuoktiniai Lakebrink buvo netiesiogiai diskriminuojami dėl Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnio taikymo, nes apskaičiuojant mokesčio tarifą Liuksemburge nebuvo atsižvelgta į jų bendrąjį mokumą, t. y. neigiamas nekilnojamojo turto pajamas, nes jų gyvenamoji vieta yra už Liuksemburgo teritorijos ribų.

38. Reikia pažymėti, kad tokia išvada, priešingai nei tvirtina Nyderlandų ir Švedijos vyriausybės, nepažeidžia ne kartą Teisingumo Teismo nurodyto laisvo apmokestinimo galios pasidalijimo tarp valstybių narių principo.

39. Pirmiausia primenu, kad nevienodas požiūris, nurodytas šios išvados 37 punkte, išimtinai atsiranda dėl Liuksemburgo vidaus teisės nuostatos, t. y. Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnio, o ne dėl Vokietijos ir Liuksemburgo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo [16].

40. Be to, taip pat reikia pažymėti, kad aptariama teisės nuostata susijusi ne su apmokestinamosios vertės nustatymo tvarka, o su atsižvelgimu į ne rezidento mokumą *vien tik siekiant apskaičiuoti mokesčio* tarifą, o ne taip pat nustatant apmokestinamąją vertę. Vadinasi, numatant, kad būtent darbo vietos valstybė, nustatydama mokesčio tarifą, turi suteikti tik mokesčių lengvatas, susijusias su bendruoju ne rezidento mokumu, įskaitant lengvatas, kurios gali būti susijusios su turto, kurio darbo vietos valstybė negali apmokestinti, valdymu, nereiškia, kad tokias pajamas turi apmokestinti būtent ši valstybė. Iš to matyti, kad nagrinėjamu atveju niekaip nepažeistas apmokestinimo galios pasidalijimas teritoriškumo pagrindu, numatytu Vokietijos ir Liuksemburgo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, nes Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, apmokestindama mokesčių mokėtoją ne rezidentą, kuris turi sumokėti visus mokesčius šioje šalyje, neprivalo į apmokestinamąją vertę įtraukti pajamų iš Vokietijoje esančio nekilnojamojo turto nuomos, kurių apmokestinimo teisė

16 — Toks nevienodas požiūris yra susijęs tik su teisės aktais, o ne atsiranda dėl skirtingos dviejų valstybių narių mokesčių teisės ar mokesčių kompetencijos padalijimo.

palikta Vokietijai, bet išimties tvarka turi į jas atsižvelgti nustatydama mokesčio tarifą.

41. Galiausiai dėl būdo, kaip reikia atsižvelgti į bendrąjį mokesčių mokėtojo ne rezidento, kuris darbo vietos valstybėje gauna visas arba beveik visas apmokestinamąsias pajamas, mokumą, manau, kad Bendrijos teisė nenustato jokios specialios pareigos, išskyrus tai, kad šis mokesčių mokėtojas neturi būti diskriminuojamas, palyginti su rezidentu, kuris vykdydamas tokią pačią veiklą atsiduria objektyviai panašioje padėtyje [17].

42. Kalbant apie nagrinėjamą bylą, vis dėlto matyti, kad tam, kad būtų atsižvelgta į užsienyje gautas pajamas iš nuomos nustatant mokesčio tarifą, šios mokesčių mokėtojo ne rezidento pajamos turi būti nustatomos tokiomis pačiomis sąlygomis, kurios numatytos mokesčių mokėtojams, Didžiosios Hercogystės rezidentams, t. y. remiantis Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatomis, visiškai neatsižvelgiant į Vokietijos teisę [18]. Mano nuomone, tokios išvados nepaneigia, kaip matyti iš pirmąja instancija bylą nagrinėjusio teismo sprendimo ir kaip tvirtina Liuksemburgo vyriausybė, aplinkybė, jog teisė apmokestinti šias pajamas tenka Vokietijai, remiantis Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi. Iš tikrųjų, kaip buvo matyti *pirmiau*, tokių pajamų nustatymas yra svarbus tik tam, kad darbo vietos valstybė į jas atsižvelgtų apskaičiuodama mokesčio tarifą, o ne šioms pajamoms apmokestinti, o tai daryti teisę turi Vokietija, ir kas būtų daroma teigimų pajamų atveju remiantis Vokietijos teisės aktais.

17 — Dėl analogiško motyvavimo žr. minėto sprendimo *de Groot* 114 ir 115 punktus.

18 — Pajamų mokesčio įstatymo 134 ir 134b straipsniai.

B — *Dėl galimų pateisinimų*

43. Kadangi aptariama nuostata turi laisvą darbuotojų judėjimą ribojančių požymių, reikia patikrinti, ar ją galima pateisinti atsižvelgiant į Bendrijos teisę.

44. Liuksemburgo vyriausybė, nors formaliai ir nepateisindama nevienodo požiūrio, įtvirtinto nagrinėjamoje teisės nuostatoje, pateiktose pastabose iš esmės siekia įrodyti, kad remiantis ginčijama teisės nuostata norima

užtikrinti pačios mokesčių sistemos darnumą. Todėl šį pateisinimą analizuosiu tik papildomai.

1. Dėl mokesčių sistemos darnumo užtikrinimo

45. Iš esmės Liuksemburgo vyriausybė pažymi, kad remiantis nagrinėjama teisės nuostata užtikrinamas „darnumas", dėl kurio, viena vertus, mokesčių mokėtojų ne rezidentų atveju neatsižvelgiama į neigiamas nuomos pajamas tiek apskaičiuojant pajamų mokesčio tarifą, tiek mokesčio tarifą, kita vertus, neatsižvelgiama į galimą tokios kategorijos pajamų padidėjimą.

46. Nacionalinės mokesčių sistemos darnumo užtikrinimas yra teismo praktikoje nusistovėjusi sąvoka priėmus sprendimus *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*, kuriuose Teisingumo Teismas kaip principą pripažino, kad šis reikalavimas yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti pagrindinių principų laisvo judėjimo srityje apribojimą [19].

19 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-209, 21–28 punktai) ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, 14–21 punktai).

47. Minėtuose sprendimuose Teisingumo Teismas remdamasis mokesčių sistemos darnumu pateisino nacionalinės teisės aktą, kuriame buvo nustatyta, jog senatvės ir gyvybės draudimo įmokos atskaitomos su sąlyga, kad jos buvo mokamos valstybei, kuri leido tokį atskaitymą. Toks apribojimas buvo pateisinamas remiantis poreikiu kompensuoti negautas pajamas dėl pagal draudimo sutartis mokamų įmokų atskaitos, apmokestinant vykdant minėtas sutartis gautas sumas, kurių vis dėlto nebuvo galima apmokestinti užsienyje įsteigtų draudimo įmonių atveju.

48. Priėmus šiuos sprendimus mokesčių sistemos darnumo užtikrinimas tapo pateisinama priežastis, kurią valstybės narės daugiausia nurodo tiesioginių mokesčių srityje. Tačiau Teisingumo Teismas labai susiaurino mokesčių sistemos darnumo sąvoką ir nusistovėjusioje savo praktikoje leido nustatant tokį reikalavimą pateisinti pagrindines laisves ribojančią priemonę, esant trims sąlygoms: a) jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatų ir mokesčių, kuriais jos kompensuojamos; b) jei atskaita ir mokesčiai susiję su tuo pačiu apmokestinimu ir c) jei

jos taikomos tam pačiam apmokestinamajam asmeniui [20].

49. Kadangi nagrinėjamu atveju dvi sąlygos dėl mokesčių mokėtojo tapatumo ir mokesčio yra neabejotinai tenkinamos, reikia patikrinti, ar egzistuoja tiesioginis ryšys tarp neigiamų pajamų iš nuomos atskaitos ir atsižvelgimo į padidėjusias pajamas, susijusias su tokia investicijų rūšimi apskaičiuojant mokesčio tarifą.

50. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad aptariama teisės nuostata pagrįsta simetrijos taisykle, pagal kurią apskaičiuojant ne rezidentui taikomą mokesčio tarifą neatsižvelgiama nei į neigiamas pajamas užsienyje iš nuomos, nei į galimas padidėjusias pajamas, susijusias su tokiomis investicijomis į nekilnojamąjį turtą. Todėl atsižvelgimas vien į neigiamas pajamas iš nuomos neigiamai paveiktų aptariamos teisės nuostatos logiką, nes tokia lengvata apskaičiuojant tarifą negalėtų būti kompensuojama tuo, kad tais pačiais tikslais atsižvelgiama į galimas teigiamas pajamas, kurias ateityje būtų galima gauti iš panašių investicijų.

51. Jeigu neatsižvelgimą į neigiamas pajamas užsienyje iš nuomos apskaičiuojant ne rezidentui taikomą mokesčio tarifą galima iš principo pateisinti remiantis reikalavimu užtikrinti Liuksemburgo mokesčių sistemos darnumą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui teks išsiaiškinti, ar tokia ribojanti priemonė yra taikoma nepažeidžiant proporcingumo principo. Iš tikrųjų ginčijama priemonė turi garantuoti, kad tikslas bus pasiektas, neviršijant to, kas yra būtina [21].

52. Vis dėlto neatrodo, kad nagrinėjama teisės nuostata būtų mažiau ribojanti priemonė, kuria galima užtikrinti Liuksemburgo mokesčių sistemos darnumą, nes siekiant minėto tikslo tokia pati kompensacija galima apskaičiuojant ne rezidentams taikytiną mokesčio tarifą, atsižvelgiant tiek į neigiamas, tiek į teigiamas pajamas užsienyje iš nuomos. Tokia sistema leistų išvengti tokių situacijų, kokia nagrinėjama, kai į tam tikrus mokesčių mokėtojo mokumo apsektus neatsižvelgiama nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje (nes ten jis negavo reikšmingų pajamų), nei darbo vietos valstybėje (kur šis mokesčių mokėtojas gauna didžiąją dalį savo pajamų).

20 — Šioje byloje nesigilindamas į naujausią teismo praktiką dėl „mokesčių sistemos darnumo" sąvokos, nes šioje byloje tai nereikšminga, vis dėlto primenu, kad pastaruoju metu Teisingumo Teismas taikė šį principą grindžiančias sąlygas laisvai, daugiau reikšmės skirdamas teleologiniam nagrinėtos mokesčių sistemos aspektui. Šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. išvadą, kurią pateikiau byloje *Columbus* (C-298/05, nagrinėjama Teisme, 189 ir paskesni punktai).

21 — Be kita ko, žr. 1993 m. kovo 31 d. Sprendimą *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas).

IV — Išvada

53. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau į Liuksemburgo *Cour administrative* pateiktą klausimą atsakyti taip:

„EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės nuostatą, šiuo atveju – Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnį, kuris Bendrijos piliečiui, neturinčiam nuolatinės gyvenamosios vietos Liuksemburge, bet čia gaunančiam didžiąją apmokestinamųjų pajamų dalį iš samdomo darbo, apskaičiuojant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, skirtingai nei Liuksemburgo rezidentui, neleidžia atsižvelgti į neigiamas pajamas, susijusias su nuomojamu nekilnojamuoju turtu, kuriame jis asmeniškai negyvena ir kuris yra kitoje valstybėje narėje."