TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. sausio 25 d.*

Byloje C-329/05

dėl 2005 m. birželio 28 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. rugsėjo 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Dinslaken

prieš

Gerold Meindl,

dalyvaujant

Christine Meindl-Berger,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann ir M. Ilešič (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Léger,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. gegužės 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2006 m. liepos 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Finanzamt Dinslaken* (toliau – *Finanzamt*) ir G. Meindl dėl pirmojo atsisakymo bendrai apmokestinti antrojo ir jo žmonos C. Meindl-Berger pajamas.

Nacionalinis teisinis pagrindas

3 Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos, galiojusios 1997 m. (1997 m. *Einkommensteuergesetz*, toliau – 1997 m. EStG), 26 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys laikinai atskirai gyvenantiems sutuoktiniams suteikia teisę pasirinkti: bendrą pajamų apmokestinimą pagal šio įstatymo 26b straipsnį arba atskirą pajamų apmokestinimą. Vis dėlto ši pasirinkimo laisvė priklauso nuo to, ar abiejų sutuoktinių pajamos yra visiškai apmokestinamos, t. y. jų gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra Vokietijoje.

4 Pagal 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punktą bendrai apmokestinti pajamas galima, kai, atsižvelgiant į laikinai užsienyje gyvenančio sutuoktinio pajamas, įvykdomos kai kurios sąlygos. Nors sutuoktinis neapmokestinamas Vokietijos pajamų mokesčiu, pagal šią nuostatą jo pajamos naudojamos kaip apskaičiavimo pagrindas pagal 26b straipsnį. Konkrečiai kalbant, pagal „dalinimo“ (*splitting*) sistemą šios pajamos įtraukiamos apskaičiuojant sutuoktinio pajamoms taikomą Vokietijos pajamų mokesčio dydį.

5 Siekiant, jog būtų leista bendrai apmokestinti pajamas, būtina, pirma, kad sutuoktinis, kurio pajamos visiškai apmokestinamos, būtų Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybės narės pilietis ir kad jo sutuoktinio gyvenamoji vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta būtų ne Vokietijoje, o Europos Sąjungos arba EEE valstybėje.

6 Antra, bendrai apmokestinti pajamas galima, tik kai bent 90 % dviejų sutuoktinių gautų pajamų per kalendorinius metus apmokestinta Vokietijos pajamų mokesčiu arba kai šiuo mokesčiu neapmokestintos pajamos neviršija 24 000 DEM sumos.

7 Pagal 1997 m. EStG 1 straipsnio 3 dalies antrą sakinį dviejų sutuoktinių, laikinai gyvenančių atskirai, pajamos apskaičiuojamos dviem stadijomis. Pirmoje stadijoje apskaičiuojamos bendros pajamos. Antroje stadijoje šios bendros pajamos padalijamos į pajamas, kurios apmokestinamos Vokietijos pajamų mokesčiu, ir pajamas, kurios juo nėra apmokestinamos.

8 Apskaičiuojant bendras pajamas įskaitomos visos sutuoktinių gautos pajamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos gautos Vokietijoje, ar užsienyje. Kartu skaitomi 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punktas ir 1 straipsnio 3 dalies antras sakinys nenumato specialių pajamų apskaičiavimo taisyklių, todėl pajamų sąvoka išvestina iš Vokietijos mokesčių aktų „pajamų" mokesčio srityje. Tai taip pat taikoma ir pajamoms, kurios nenurodytos gyvenamosios vietos valstybės mokesčių administratoriaus išduotoje pažymoje arba jos nurodytos kaip neapmokestinamosios pajamos. Iš tikrųjų, kadangi teisės normos nenumato kitaip, tokia pažyma laikytina neprivaloma.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Austrijos pilietis G. Meindl gyvena Dinslaken (Vokietija). Jo žmona C. Meindl-Berger, Austrijos pilietė, gyvena Insbruke (Austrija).

10 1997 m. (toliau – ginčijami metai) G. Meindl Vokietijoje iš viso gavo 138 422 DEM pajamų iš savarankiškai vykdomos meninės veiklos. Jo žmona tais pačiais metais

pagimdė dukrą. Austrija jai sumokėjo gimdymo išmoką, specialią motinystės išmoką ir šeimos pašalpą. Pagal Austrijos teisę per tą laikotarpį C. Meindl-Berger negavo jokių apmokestinamųjų pajamų.

11 Remdamiesi 1997 m. EStG 26 ir 26b straipsniais, sutuoktiniai Meindl pateikė prašymą už ginčijamus metus bendrai apmokestinti jų pajamas.

12 *Finanzamt* šį prašymą atmetė remdamasis tuo, kad nebuvo įvykdytos 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 1 straipsnio 3 dalies sąlygos. Iš tikrųjų, *Finanzamt* manymu, viena vertus, sutuoktinių Meindl Vokietijoje gaunamų pajamų dalis buvo mažesnė už 90 % ribą, o kita vertus, buvo viršyta 24 000 DEM suma, nes C. Meindl-Berger iš Austrijos gavo prarastą darbo užmokestį kompensuojančias išmokas, t. y. gimdymo išmoką ir specialią motinystės išmoką, neįskaitant išmokos vaikui, kurias sudarė 26 994,73 DEM suma. Pagal 1997 m. EStG, prarastą darbo užmokestį kompensuojančios išmokos neatleidžiamos nuo apmokestinimo, nes joms netaikomos Vokietijos teisės normos. Be to, tai, kad pagal Austrijos teisės aktus šios išmokos nebuvo apmokestinamos, neturi jokios reikšmės tam, jog į jas būtų atsižvelgta nagrinėjant prašymą dėl bendro pajamų apmokestinimo.

13 Todėl *Finanzamt* nusprendė, jog G. Meindl turėjo būti taikomas nevedusiems asmenims taikomas mokestis, ir nustatė, kad jo pajamų mokestis yra 45 046 DEM.

14 Po to, kai dėl *Finanzamt* sprendimo pateiktas skundas nedavė jokių rezultatų, *Finanzgericht* patenkino G. Meindl ieškinį. Jis nusprendė, jog pastarasis, pagal kartu skaitomus 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punktą ir 26 straipsnį, turėjo teisę pasinaudoti bendru pajamų apmokestinimu.

15 *Finanzamt Bundesfinanzhof* pateikė kasacinį skundą. Jo manymu, nebuvo įvykdytos bendro pajamų apmokestinimo sąlygos. Šiuo atžvilgiu jis tvirtina, jog C. Meindl-Berger iš Austrijos gavo prarastą darbo užmokestį kompensuojančias išmokas, kurios sudarė 26 994,73 DEM, t. y. sumą, kuri, viena vertus, viršijo 24 000 DEM ribą ir, kita vertus, sumažino sutuoktinių Meindl Vokietijoje gautas pajamas žemiau nustatytosios 90 % ribos. Be to, *Finanzamt* mano, jog reikia apibrėžti sąvoką „pajamos" ir pajamas apskaičiuoti remiantis tik Vokietijos mokesčių teise, o ne pagal gyvenamosios vietos valstybės, t. y. Austrijos, mokesčių teisę.

16 Konkrečiai kalbant, jis tvirtina, kad 90 % ribos atitiktį Bendrijos teisei patvirtino 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) ir 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451).

17 Iš tikrųjų, *Finanzamt* manymu, EB sutarties 48 straipsnyje (po pakeitimo – EB 39 straipsnis) įtvirtintas laisvo darbuotojų judėjimo principas nedraudžia, kad valstybė narė teisės aktais leistų sutuoktiniams rezidentams pasinaudoti „dalinimo" (*splitting*) sistema, o naudojimasis šia mokestine lengvata sutuoktiniams ne rezidentams priklausytų nuo to, ar pagrindinė jų gaunamų bendrų pajamų dalis būtų apmokestinama pajamų mokesčiu toje pačioje valstybėje narėje.

18 G. Meindl reikalauja atmesti kasacinį skundą.

19 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar atsisakymas pajamų mokesčiu bendrai apmokestinti mokesčių mokėtojo rezidento ir Austrijoje gyvenančio jo sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs,

pajamas, motyvuojant tuo, kad sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM ir jog šios pajamos pagal Austrijos teisę neapmokestinamos, yra (Sutarties 52 straipsnio) pažeidimas?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sutarties 52 straipsnis draudžia, kad valstybė narė, kurios rezidentas yra mokesčių mokėtojas, atsisakytų bendrai apmokestinti jo ir sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs ir kuris gyvena kitoje valstybėje narėje, pajamas motyvuodama tuo, kad šis sutuoktinis pastarojoje valstybėje narėje gauna daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, ir kai šioje kitoje valstybėje narėje šio sutuoktinio gautos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

21 Pirmiausia reikia priminti, jog, viena vertus, nors tiesioginiai mokesčiai priskiriami valstybių narių kompetencijai, vis dėlto naudodamosi savo įgaliojimais jos turi laikytis Bendrijos teisės, o dėl to – susilaikyti nuo bet kokios diskriminacijos dėl pilietybės (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, Rink. p. I-13389, 22 punktą ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktiką) ir, kita vertus, vienodo požiūrio taisyklės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją dėl pilietybės, bet ir bet kokias kitas užslėptas diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (minėto sprendimo *Schumacker* 26 punktas ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

22 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašiomis aplinkybėmis taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (minėto sprendimo *Schumacker* 30 punktas ir minėto sprendimo *Gschwind* 21 punktas).

23 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, nes ne rezidento vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis ne rezidento 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 nuolatinę gyvenamąją vietą (2004 m. liepos 1 d. Sprendimo *Wallentin* C-169/03, Rink. p. I-6443, 15 punktas ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

24 Tačiau, remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, G. Meindl yra mokesčių mokėtojas, gyvenantis valstybėje, kurioje jis gauna visas apmokestinamąsias namų ūkio pajamas.

25 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, jog jis vertinamas nevienodai kaip mokesčių mokėtojas rezidentas, kurio sutuoktinis, gaunantis tik neapmokestinamąsias pajamas, taip pat gyvena toje valstybėje narėje. Iš tikrųjų tokio mokesčių mokėtojo pajamos gali būti bendrai apmokestintos.

26 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 36 punkte, mokesčių mokėtojo rezidento, kurio sutuoktinis gyvena toje pačioje valstybėje narėje ir joje gauna tik neapmokestinamąsias pajamas, padėtis objektyviai prilygsta mokesčių mokėtojo rezidento, kurio sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje narėje ir joje gauna neapmokestinamąsias pajamas, padėčiai, nes abiem šiais atvejais apmokestinamosios namų ūkio pajamos gaunamos dėl vieno sutuoktinio veiklos ir abiem atvejais mokesčių mokėtojas yra rezidentas.

27 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, jog ginčijamais metais C. Meindl-Berger savo gyvenamosios vietos valstybėje negavo jokių apmokestinamųjų pajamų, nes nagrinėjamos jos prarastą darbo užmokestį kompensuojančios išmokos pagal šios valstybės mokesčių aktus yra neapmokestinamosios pajamos.

28 Be to, svarbu pažymėti, kad reikalavimą dėl sutuoktinio gyvenamosios vietos gali lengviau įvykdyti piliečiai, o ne kitų valstybių narių piliečiai, apsigyvenę Vokietijoje bei vykdantys joje ekonominę veiklą, nes jų šeimos nariai dažniausiai gyvena už šios valstybės narės teritorijos ribų (pagal analogiją žr. 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Zurstrassen*, C-87/99, Rink. p. I-3337, 19 punktą).

29 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzant* sprendimas G. Meindl, kuris visas namų ūkio pajamas gavo savo gyvenamosios vietos valstybėje, traktuoti kaip nevedusį mokesčių mokėtoją, nors jis yra vedęs, motyvuojant tuo, kad jo žmona išsaugojo gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje ir joje gavo neapmokestinamąsias pajamas, viršijančias 10 % namų ūkio pajamų, ir 24 000 DEM sumą, yra nepagrįstas. Iš tikrųjų tokio mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė yra vienintelė valstybė, kuri gali atsižvelgti į šio mokesčių mokėtojo asmeninę ir šeiminę situaciją, nes jis šioje valstybėje ne tik gyvena, bet ir gauna joje apmokestinamąsias namų ūkio pajamas (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Zurstrassen* 23 punktą).

30 Atsižvelgiant į tai, kad šiuo atveju bendrai apmokestinus G. Meindl pajamas, jis visiškai negalėjo pasinaudoti tuo, jog būtų atsižvelgta į jo asmeninę ir šeiminę padėtį, reikia pripažinti, jog tai yra Sutarties 52 straipsniu draudžiama diskriminacija (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Wallentin* 17 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką), nors, pagal ginčijamą mokesčių sprendimą, dviejų sutuoktinių gautos pajamos per ginčijamus metus yra mažesnės nei 90 % riba ir Vokietijoje pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos viršijo 24 000 DEM sumą.

31 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija iš esmės skiriasi nuo situacijos, dėl kurios buvo priimtas minėtas sprendimas *Gschwind*, nes šiuo atveju mokestinė lengvata, kokią prašė suteikti G. Meindl, kurios suteikimas sutuoktiniams ne rezidentams priklausė nuo sąlygos, kad bent 90 % jų bendrų pajamų būtų apmokestintos darbo vietos valstybėje arba, nepasiekus tokio procento, kad jų iš užsienio gautos neapmokestinamosios pajamos šioje valstybėje neviršytų tam tikros ribos, buvo pripažinta suderinama su Sutartimi, nes buvo išsaugota galimybė atsižvelgti į asmeninę ir šeiminę situaciją jų gyvenamosios vietos valstybėje. Tačiau pagrindinės bylos atveju taip nebuvo.

32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Sutarties 52 straipsnis draudžia, kad valstybė narė, kurios rezidentas yra mokesčių mokėtojas, atsisakytų bendrai apmokestinti jo ir sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs ir kuris gyvena kitoje valstybėje narėje, pajamas, motyvuodama tuo, kad šis sutuoktinis pastarojoje valstybėje narėje gauna daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, kai šioje kitoje valstybėje narėje šio sutuoktinio gautos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) draudžia, kad valstybė narė, kurios rezidentas yra mokesčių mokėtojas, atsisakytų bendrai apmokestinti jo ir sutuoktinio, su kuriuo jis nėra išsiskyręs ir kuris gyvena kitoje valstybėje narėje, pajamas, motyvuodama tuo, kad šis sutuoktinis pastarojoje valstybėje narėje gauna daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei 24 000 DEM, kai šioje kitoje valstybėje narėje šio sutuoktinio gautos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Parašai.