

Byla C-329/05

Finanzamt Dinslaken

prieš

Gerold Meindl

(*Bundesfinanzhof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Sisteigimo laisvė – EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) – Savarankiškai dirbantis asmuo – Pajamų mokestis – Sutuoktiniai, laikinai gyvenantys atskirai – Atsisakymas bendrai apmokestinti – Atskiros sutuoktinio gyvenamosios vietos – Sutuoktinio ne rezidento prarastą darbo užmokestį kompensuojančios išmokos – Pajamos, kurios neapmokestinamos sutuoktinio gyvenamosios vietos valstybėje“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai

(*EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis)*)

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, jog šis sutuoktinis pastarojoje valstybėje narėje gauna daugiau nei 10 % namų ūkio pajamų ir daugiau nei nustatyta tam tikra didžiausia riba, kai šioje kitoje valstybėje narėje šio sutuoktinio gautos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Iš tiesų mokesčių mokėtojo rezidento, kurio sutuoktinis gyvena toje pačioje valstybėje narėje ir joje gauna tik neapmokestinamas pajamas, padėtis objektyviai prilygsta mokesčių mokėtojo rezidento, kurio sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje narėje ir joje gauna neapmokestinamas pajamas, padėtiai, nes abiem šiais atvejais apmokestinamosios namų ūkio pajamos gaunamos dėl vieno sutuoktinio veiklos ir abiem atvejais mokesčių mokėtojas yra rezidentas. Tokio mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė yra vienintelė valstybė, kuri gali atsižvelgti į šio mokesčių mokėtojo asmeninį ir šeiminių situaciją, nes jis šioje valstybėje ne tik gyvena, bet ir gauna joje apmokestinamas namų ūkio pajamas.

(žr. 26, 29, 31–32 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. sausio 25 d. (*)

„?sisteigimo laisv? – EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) – Savarankiškai dirbantis asmuo – Pajam? mokestis – Sutuoktiniai, laikinai gyvenantys atskirai – Atsisakymas bendrai apmokestinti – Atskiros sutuoktini? gyvenamosios vietos – Sutuoktinio ne rezidento prarast? darbo užmokest? kompensuojan?ios išmokos – Pajamos, kurios neapmokestinamos sutuoktinio gyvenamosios vietos valstyb?je“

Byloje C?329/05

d?l 2005 m. birželio 28 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2005 m. rugs?jo 2 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Finanzamt Dinslaken

prieš

Gerold Meindl,

dalyvaujant

Christine Meindl?Berger,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas P. Jann, teis?jai K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann ir M. Ileši?
(praneš?jas),

generalinis advokatas P. Léger,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. geguž?s 17 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,

– Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažin?s su 2006 m. liepos 13 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Finanzamt Dinslaken* (toliau – *Finanzamt*) ir G. Meindl d?l 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 sakinytis 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 apskaitavimo pagrindas pagal 26b straipsnį. Konkrečiai kalbant, pagal „dalinimo“ (*splitting*) sistemą šios pajamos traukiamos apskaituojant 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 apskaituojamos dviem stadijomis. Pirmoje stadijoje apskaituojamos bendros pajamos. Antroje stadijoje šios bendros pajamos padalijamos į pajamas, kurios apmokestinamos Vokietijos pajamų mokesčiu, ir pajamas, kurios juo nėra apmokestinamos.
- 8 Apskaituojant bendras pajamas skaitomos visos sutuoktinių gautos pajamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos gautos Vokietijoje, ar užsienyje. Kartu skaitomi 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punktą ir 1 straipsnio 3 dalies antrą sakinį nenumato specialią pajamų apskaitavimo taisyklę, todėl pajamų sūvoka išvestina iš Vokietijos mokesčių aktų „pajamų“ mokesčio srityje. Tai taip pat taikoma ir pajamoms, kurios nurodytos 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 Innsbruke (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 pateik? prašym? už gin?ijamus metus bendrai apmokestinti j? pajamas.

12 *Finanzamt* š? prašym? atmet? remdamasis tuo, kad nebuvo ?vykdytos 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 1 straipsnio 3 dalies s?lygos. Iš tikr?j?, *Finanzamt* manymu, viena vertus, sutuoktini? Meindl Vokietijoje gaunam? pajam? dalis buvo mažesn? už 90 % rib?, o kita vertus, buvo viršyta 24 000 DEM suma, nes C. Meindl?Berger iš Austrijos gavo prarast? darbo užmokest? kompensuojan?ias išmokas, t. y. gimdymo išmok? ir speciali? motinyst?s išmok?, ne?skaitant išmokos vaikui, kurias sudar? 26 994,73 DEM suma. Pagal 1997 m. EStG, prarast? darbo užmokest? kompensuojan?ios išmokos neatleidžiamos nuo apmokestinimo, nes joms netaikomos Vokietijos teis?s normos. Be to, tai, kad pagal Austrijos teis?s aktus šios išmokos nebuvo apmokestinamos, neturi jokios reikšm?s tam, jog ? jas b?t? atsižvelgta nagrin?jant prašym? d?l bendro pajam? apmokestinimo.

13 Tod?l *Finanzamt* nusprend?, jog G. Meindl tur?jo b?ti taikomas nevedusiems asmenims taikomas mokestis, ir nustat?, kad jo pajam? mokestis yra 45 046 DEM.

14 Po to, kai d?l *Finanzamt* sprendimo pateiktas skundas nedav? joki? rezultat?, *Finanzgericht* patenkino G. Meindl ieškin?. Jis nusprend?, jog pastarasis, pagal kartu skaitomus 1997 m. EStG 1a straipsnio 1 dalies 2 punkt? ir 26 straipsn?, tur?jo teis? pasinaudoti bendru pajam? apmokestinimu.

15 *Finanzamt Bundesfinanzhof* pateik? kasacin? skund?. Jo manymu, nebuvo ?vykdytos bendro pajam? apmokestinimo s?lygos. Šiuo atžvilgiu jis tvirtina, jog C. Meindl?Berger iš Austrijos gavo prarast? darbo užmokest? kompensuojan?ias išmokas, kurios sudar? 26 994,73 DEM, t. y. sum?, kuri, viena vertus, viršijo 24 000 DEM rib? ir, kita vertus, sumažino sutuoktini? Meindl Vokietijoje gautas pajamas žemiau nustatytosios 90 % ribos. Be to, *Finanzamt* mano, jog reikia apibr?žti s?vok? „pajamos“ ir pajamas apskai?iuoti remiantis tik Vokietijos mokes?i? teise, o ne pagal gyvenamosios vietos valstyb?s, t. y. Austrijos, mokes?i? teis?.

16 Konkre?iai kalbant, jis tvirtina, kad 90% ribos atitikt? Bendrijos teisei patvirtino 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker*(C?279/93, Rink. p. I?225) ir 1999 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Gschwind*(C?391/97, Rink. p. I?5451).

17 Iš tikr?j?, *Finanzamt* manymu, EB sutarties 48 straipsnyje (po pakeitimo – EB 39 straipsnis) ?tvirtintas laisvo darbuotoj? jud?jimo principas nedraudžia, kad valstyb? nar? teis?s aktais leist? sutuoktiniams rezidentams pasinaudoti „dalinimo“ (*splitting*) sistema, o naudojimasis šia mokestine lengvata sutuoktiniams ne rezidentams priklausyt? nuo to, ar pagrindin? j? gaunam? bendr? pajam? dalis b?t? apmokestinama pajam? mokes?iu toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

18 G. Meindl reikalauja atmesti kasacin? skund?.

19 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti š? prejudicin? klausim?:

„Ar atsisakymas pajam? mokes?iu bendrai apmokestinti mokes?i? mok?tojo rezidento ir Austrijoje gyvenan?io jo sutuoktinio, su kuriuo jis n?ra išsiskyr?s, pajamas, motyvuojant tuo, kad sutuoktinis gavo daugiau nei 10 % nam? ?kio pajam? ir daugiau nei 24 000 DEM ir jog šios pajamos pagal Austrijos teis? neapmokestinamos, yra (Sutarties 52 straipsnio) pažeidimas?“

D?l prejudicinio klausimo

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar Sutarties 52

straipsnis draudžia, kad valstybės 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 naudodamasi savo galiojimais 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 punktų 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 (minuto sprendimo *Schumacker* 26 punktą ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktiką).

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

23 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, nes ne rezidentų vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotą jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis ne rezidentų gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninį bei šeiminių padėčių, lengviausiai gali būti vertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeniniai ir turtiniai interesų centrai, paprastai atitinkantis jo nuolatinę gyvenamąją vietą (2004 m. liepos 1 d. Sprendimo *Wallentin* C-169/03, Rink. p. I-6443, 15 punktą ir jame nurodyta Teisingumo Teismo praktiką).

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

25 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, jog jis vertinamas nevienodai kaip mokesčių mokėtojas rezidentas, kurio sutuoktinis, gaunantis tik neapmokestinamas 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 rezidentų, kurio sutuoktinis gyvena toje pačioje valstybėje narėje ir joje gauna tik neapmokestinamas pajamas, padėtis objektyviai prilygsta mokesčių mokėtojo rezidentų, kurio sutuoktinis gyvena kitoje valstybėje narėje ir joje gauna neapmokestinamas pajamas, padėtį, 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 kompensuojantis išmokos pagal šios valstybės mokesčių aktus yra neapmokestinamosios pajamos.

28 Be to, svarbu pažymėti, kad reikalavimų dėl sutuoktinio gyvenamosios vietos gali lengviau vykdyti piliečiai, o ne kitų valstybių narių piliečiai, apsigyvenę Vokietijoje bei vykdančys 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 neapmokestinamas 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 asmeninį ir šeiminių situaciją, nes jis šioje valstybėje ne tik gyvena, bet ir gauna joje apmokestinamas 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 asmeninį ir šeiminių 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 mokesčių 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 asmeninį ir šeiminių 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:

1. Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) draudžia, kad valstybės 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.

* Proceso kalba: vokiečių.