

Byla C-182/06

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė

prieš

Hans Ulrich Lakebrink ir Katrin Peters-Lakebrink

(Cour administrative prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EB 39 straipsnis – Ne rezidentų pajamų mokestis – Mokesčio tarifo apskaičiavimas – Kitos valstybės narės teritorijoje esantis nekilnojamas turtas – Neigiamos nuomos pajamos, ? kurias neatsižvelgta“

Sprendimo santrauka

*Laisvas asmenų judėjimas – Darbuotojai – Vienodas požiūris – Darbo užmokestis – Pajamų mokesčiai*

(EB 39 straipsnis)

EB 39 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktą, kuris Bendrijos piliečiui, neturinčiam nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kur gauna didžiąją apmokestinamųjų pajamų dalį, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą, prašyti atsižvelgti ? neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės pilietis gali prašyti atsižvelgti ? šias neigiamas nuomos pajamas.

Tiesioginiai mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, todėl valstybės narės sprendimas nesuteikti mokesčių mokėtojui ne rezidentui kai kurių rezidentams suteikiamų mokesčių lengvatų paprastai nėra diskriminacija, mat šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis nėra panaši.

Vis dėlto kitaip yra tada, kai ne rezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų, o pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš darbo vietos valstybėje atliekamos veiklos, todėl nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikytiną atsižvelgiant ? jo asmeninį ir šeiminių padėčių, o tai, kad ? šių padėčių neatsižvelgiama nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje, yra diskriminacija.

Logika, kuria paremta ši diskriminacija, apima visas mokesčių lengvatas, susijusias su ne rezidentų galimybėmis mokėti mokesčius, ? kurias neatsižvelgta nei nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, nei darbo vietos valstybėje, nes galimybė mokėti mokesčius priklauso nuo asmeninės ne rezidentų padėties.

(žr. 28–31, 34, 36 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. liepos 18 d. (\*)

„EB 39 straipsnis – Ne rezident? pajam? mokestis – Mokes?io tarifo apskai?iavimas – Kitos valstyb?s nar?s teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas – Neigiamos nuomos pajamos, ? kurias neatsižvelgta“

Byloje C?182/06

d?l *Cour administrative* (Liuksemburgas) 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2006 m. balandžio 10 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?**

prieš

**Hans Ulrich Lakebrink,**

**Katrin Peters-Lakebrink,**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teis?jai R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ileši? ir E. Levits (praneš?jas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s, atstovaujamos C. Schiltz,
- H. U. Lakebrink ir K. Peters-Lakebrink, atstovaujam? advokato M. Kleyr,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Mol,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos K. Wistrand,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J. P. Keppenne, susipažinęs su 2007 m. kovo 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

## **Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 39 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir H. U. Lakebrink bei K. Peters-Lakebrink (toliau – sutuoktiniai Lakebrink) dėl pajamų mokesčio, kuriuo jie apmokestinami Liuksemburge už 2002 metus.

### **Teisinis pagrindas, pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

3 Vokietijos piliečiai ir rezidentai sutuoktiniai Lakebrink abu dirbo pagal darbo sutartį išimtinai Liuksemburge. Jie prašė abu juos apmokestinėti už 2002 m. šioje valstybėje narėje pagal iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) 157b straipsnio nuostatas.

4 Liuksemburgo mokesčių administratoriui skirtoje mokesčių deklaracijoje sutuoktiniai Lakebrink nurodė 26 080 EUR dydžio neigiamas nuomos pajamas, susijusias su dviem pastatais Vokietijoje, kurių savininkai jie buvo, nors juose asmeniškai negyveno. Jie prašė, kad nustatant mokesčio tarifą, kuris taikomas rezidentams, būtų atsižvelgta į šias neigiamas nuomos pajamas.

5 Minėtos neigiamos nuomos pajamos buvo tinkamai nurodytos sutuoktinių pažymoje apie mokėtinus mokesčius už 2002 m., kurių 2003 m. liepos 30 d. išdavė *Finanzamt Trier* (Vokietija). Iš šios pažymos apie mokėtinus mokesčius matyti, kad sutuoktiniai Lakebrink negavo apmokestinamųjų pajamų Vokietijoje. Todėl ten jie mokesčių nemokėjo.

6 Atsižvelgiant į jį prašymą, sutuoktiniai Lakebrink buvo apmokestinami bendrai Liuksemburge. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnį mokeskis buvo apskaičiuotas pagal tarifą, kuris būtų jiems taikomas, jeigu jie būtų šios valstybės narės rezidentai. Tačiau, kalbant apie šio tarifo nustatymą, nebuvo atsižvelgta į neigiamas pajamas iš Vokietijoje esančio jį nekilnojamojo turto nuomos.

7 Iš tikrųjų Pajamų mokesčio įstatymo 157b straipsnis numato, kad, nukrypstant nuo mokesčių mokėtojams rezidentams taikomos apmokestinimo tvarkos, pagal kurią visoms pajamoms, kurias apmokestinami teisuteikta kitoms valstybėms, apskaičiuojant mokesčio tarifą taikoma progresyvumo taisyklė, mokesčių mokėtojams ne rezidentams taikoma apmokestinimo tvarka numato, kad progresyvumo sąlyga, remiantis Pajamų mokesčio įstatymo 134 straipsniu, be valstybėje gautų pajamų, taikoma tik šie mokesčių mokėtojų pajamoms iš profesinės veiklos užsienyje.

8 Taikant 1985 m. rugpjūčio 23 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sudarytos Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos pajamų, turto, verslo ir nekilnojamojo turto mokesčių srityje 4 straipsnį, teisė apmokestinėti iš nekilnojamojo turto nuomos gautas pajamas priklauso valstybei, kurioje yra nekilnojamasis turtas, šiuo atveju – Vokietijos Federacinei Respublikai.

9 Sutuoktiniai Lakebrink pateikė skundą dėl Liuksemburgo mokesčių administratoriaus parengtos pažymos apie mokėtinas pajamas mokesčių. Šis skundas atsakyta nebuvo. Liuksemburgo

administracinis teismas pagr?stu pripažino j? ieškin?, kuriuo prašyta ši? pažym? parengti iš naujo.

10 D?I šio sprendimo Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? pateik? apeliacin? skund? *Cour administrative*. Šis teismas, be kita ko, kelia klausim?, ar Pajam? mokes?io ?statymo 157b straipsnio tiek, kiek juo atsisakoma atsižvelgti ? neigiamas Vokietijoje esan?io sutuoktini? Lakebrink nekilnojamojo turto nuomos pajamas, nustatant j? pajamoms Liuksemburge taikom? mokes?io tarif?, taikymas yra netiesiogin? diskriminacija, kuri? draudžia EB 39 straipsnis.

11 Šiomis aplinkyb?mis *Cour administrative* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 39 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokias nacionalin?s teis?s nuostatas, kokios ?tvirtintos Liuksemburgo Didžiojoje Hercogyst?je Pajam? mokes?io ?statymo 157b straipsnyje, pagal kur? Bendrijos pilietis, Liuksemburge neturintis nuolatin?s gyvenamosios vietos, bet gaunantis pajam? (pagal darbo sutart?), sudaran?i? didžiausi? jo apmokestinam?j? pajam? dal?, negali nurodyti savo iš nekilnojamojo turto, kuriuo jis pats nesinaudoja, esan?io kitoje valstyb?je nar?je, šiuo atveju Vokietijoje, neigiam? nuomos pajam? nustatant jo pajamoms, kuri? šaltinis yra Liuksemburge, taikom? mokes?io tarif??“

### **D?I prejudicinio klausimo**

12 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 39 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s nuostatas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kurias Bendrijos pilietis, neturintis nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, kurioje gauna didžiausi? apmokestinam?j? pajam? dal?, negali, nustatant šioms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?, nurodyti neigiam? nuomos pajam?, susijusi? su pastatais, kuriuose asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstyb?je nar?je, nors pirmosios valstyb?s pilietis šiomis neigiamomis nuomos pajamomis gali remtis.

13 Pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas ?tvirtina skirting? apmokestinimo tvark?, pagal kuri? atsižvelgiama ? tai, ar darbuotojas, gaunantis pagrindines savo apmokestinam?sias pajamas Liuksemburge, yra šios valstyb?s nar?s rezidentas.

14 Šiuo klausimu pirmiausia reikia nurodyti, kad nors tiesioginiai mokes?iai savaime nepatenka ? Europos bendrijos kompetencijos srit?, vis d?lto naudodamosi savo išlikusiais ?galiojimais valstyb?s nar?s turi laikytis Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C?279/93, Rink. p. I?225, 21 punkt? ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, Rink. p. I?9461, 30 punkt?).

15 Taip pat reikia pripažinti, kad visi Bendrijos pilie?iai, neatsižvelgiant ? j? nuolatin? gyvenam?j? viet? ir pilietyb?, kurie ver?iasi profesine veikla kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje gyvena, patenka ? EB 39 straipsnio taikymo srit? (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C?152/03, Rink. p. I?1711, 31 punkt?).

16 Iš to matyti, kad sutuoktini? Lakebrink, kurie dirba kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kur yra j? nuolatin? gyvenamoji vieta, pad?tis patenka ? EB 39 straipsnio taikymo srit?.

17 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad su asmenų judėjimo laisve susijusios EB sutarties nuostatos yra skirtos palengvinti Bendrijos piliečių visų rūšių profesinės veiklos vykdymą visoje Bendrijos teritorijoje ir draudžia priemones, dėl kurių Bendrijos piliečiai galėtų patekti į nepalankią padėtį, kai kitos valstybės narės teritorijoje jie norėtų užsiimti ekonomine veikla (žr. 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Sehrer*, C-302/98, Rink. p. I-4585, 32 punktų ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, Rink. p. I-13389, 24 punktų).

18 Situotiniai Lakebrink, dirbantys Liuksemburge, tačiau nuolatini gyvenamųjų vietų turintys Vokietijoje, skirtingai nuo Liuksemburge dirbančių ir nuolatini gyvenamųjų vietų turinčių asmenų, remiantis Liuksemburgo teisės aktais, neturėjo teisės prašyti, kad būtų atsižvelgta į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su Vokietijoje esančiu jų nekilnojamuoju turtu, nustatant mokesčio tarifą Liuksemburge gautoms jų pajamoms.

19 Todėl požiūris, kuris pagrindiniuose byloje nagrinjamuose teisės aktu taikomas darbuotojams ne rezidentams, kaip antai situotiniams Lakebrink, yra mažiau palankus už tų, kuris taikomas darbuotojams rezidentams.

20 Liuksemburgo ir Nyderlandų vyriausybės tvirtina, atvirkščiai, kad tiek, kiek šiuo teisės aktu neatsižvelgiama į jokiais nei užsienyje gautas, nei neigiamas pajamas ne iš profesinės veiklos, bendrai pajamas mokėjimo mokėjėjams ne rezidentams jis sukuria palankesnę mokesčių sistemą nei taikomą mokesčių mokėjėjams rezidentams.

21 Tokiu bendru minėto teisės akto poveikio vertinimu negalima vadovautis, nes jis paneigia EB 39 straipsnyje tvirtintą draudimą.

22 Iš tikrųjų, jeigu toks teisės aktas, koks nagrinjamas pagrindiniuose byloje, mokesčių mokėjėjams ne rezidentams, kurie remiasi užsienyje gautomis pajamomis ar bent jau pajamomis, kurias sudaro daugiausia ne iš profesinės veiklos gautos pajamos, gali suteikti mokesčių lengvatą, kitaip yra tokie mokesčių mokėjėjai ne rezidentai, kokie yra situotiniai Lakebrink, atveju, kurie turi tik neigiamą užsienio pajamų ne iš profesinės veiklos.

23 Todėl, kaip savo išvados 29 punkte nurodė generalinis advokatas, aplinkybės, kad tokiomis sąlygomis, kokios aptariamos pagrindiniuose byloje, nagrinjamas teisės aktas sukuria mažiau palankesnes sąlygas ne rezidentams, negali kompensuoti tai, jog kitokiomis sąlygomis tas pats teisės aktas, palyginti su rezidentais, nepaveikia ne rezidentų.

24 Tokiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, jog nepalankus traktavimas apmokestinant, prieštaraujantis vienai iš pagrindinių laisvės, negali būti pateisinamas kitų mokesčių lengvatų buvimu, jeigu jos egzistuoja (žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 97 punktų ir nurodytą teismo praktiką).

25 Be to, reikia pažymėti, kad negaudami apmokestinamųjų pajamų jų nuolatinių gyvenamosios vietos valstybėje tokie darbuotojai, kokie yra situotiniai Lakebrink, neturi galimybių prašyti joje atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas, susijusias su šioje valstybėje esančiu jų nekilnojamuoju turtu, ir dėl to neturi galimybių remtis savo neigiamomis nuomos pajamomis nustatant visų jų pajamų mokesčio tarifą.

26 Tokiomis aplinkybėmis reikia patikrinti, ar nepalanki mokesčių padėtis, kurioje atsiduria Liuksemburge nuolatinių gyvenamosios vietos neturintys darbuotojai, šiuo atveju situotiniai Lakebrink, gali būti netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės, kuri draudžia EB 39 straipsnis.

27 Iš tikrųjų pagal nusistovėjusią teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai

panašioms situacijoms taikomos skirtingos normos arba kai ta pati norma taikoma skirtingoms situacijoms (min?to sprendimo *Schumacker* 30 punktas; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C?311/97, Rink. p. I?2651, 26 punktas ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C?383/05, Rink. p. I?0000, 18 punktas).

28 Tiesiogini? mokesi? srityje rezident? ir ne rezident? pad?tis valstyb?je paprastai n?ra panaši (min?to sprendimo *Schumacker* 31 punktas).

29 Tod?l valstyb?s nar?s sprendimas nesuteikti mokesi? mok?tojui ne rezidentui kai kuri? rezidentams suteikiam? mokesi? lengvat? paprastai n?ra diskriminacija, nes ši? dviej? mokesi? mok?tojų? kategorij? pad?tis n?ra panaši.

30 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? vis d?lto kitaip yra tada, kai ne rezidentas savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je negauna dideli? pajam?, o pagrindines apmokestinam?sias pajamas gauna iš darbo vietos valstyb?je atliekamos veiklos, tod?l nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikytin? atsižvelgiant ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Schumacker* 36 punkt?).

31 Pagal t? pa?i? teismo praktik? tai, kad ? ne rezidento, kuris didži?j? savo pajam? dal? ir beveik visas šeimos pajamas gauna kitoje valstyb?je nar?je, o ne savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, asmenin? bei šeimini? pad?t? neatsižvelgiama nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je, yra diskriminacija (min?to sprendimo *Schumacker* 38 punktas).

32 Ši teismo praktika taikoma situacijai, kuri susiklost? pagrindin?je byloje.

33 Iš tikr?j? šio sprendimo 30 punkte nurodyta diskriminacija *a fortiori* yra susijusi su tokiais darbuotojais ne rezidentais, kokie yra sutuoktiniai Lakebrink, kurie, kaip jau buvo pažym?ta šio sprendimo 25 punkte, negauna joki? pajam? iš savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?s, o visas šeimos pajamas gauna iš darbo vietos valstyb?je atliekamos veiklos.

34 Kita vertus, logika, kuria paremta min?tame sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismo pripažinta ir šio sprendimo 30 punkte priminta diskriminacija, apima, kaip nurod? generalinis advokatas savo išvados 36 punkte, visas mokesi? lengvatas, susijusias su ne rezidento galimyb?mis mok?ti mokesius, ? kurias neatsižvelgta nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je (taip pat žr. generalinio advokato P. Léger išvados byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Ritter-Coulais*, 97–99 punktus), nes galimyb? mok?ti mokesius, be kita ko, gali b?ti kvalifikuojama kaip priklausanti nuo asmenin?s ne rezidento pad?ties min?to sprendimo *Schumacker* prasme.

35 Tod?l valstyb?s nar?s mokesi? administratoriaus atsisakymas atsižvelgti ? mokesi? mok?tojo neigiamas užsienyje esan?io nekilnojamojo turto nuomos pajamas yra netiesiogin? diskriminacija, kuri? draudžia EB 39 straipsnis.

36 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad EB 39 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalin?s teis?s akt?, kuris Bendrijos pilie?iui, neturin?iam nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, kur gauna didži?j? apmokestinam?j? pajam? dal?, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytin? mokesio tarif?, atsižvelgti ? neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstyb?je nar?je, nors pirmosios valstyb?s pilietis gali prašyti atsižvelgti ? šias neigiamas nuomos pajamas.

## D?I bylin?jimosi išlaid?

37 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?I prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

**EB 39 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalin?s teis?s akt?, kuris Bendrijos pilie?iui, neturin?iam nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, kur gauna didži?j? apmokestinam?j? pajam? dal?, neleidžia, nustatant šioms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?, atsižvelgti ? neigiamas nuomos pajamas, susijusias su pastatais, kuriuose jis asmeniškai negyvena ir kurie yra kitoje valstyb?je nar?je, nors pirmosios valstyb?s pilietis gali prašyti atsižvelgti ? šias neigiamas nuomos pajamas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: pranc?z?.