

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. vasario 28 d.(*)

„Laisv? teikti paslaugas – Laisvas darbuotoj? jud?jimas – Valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos leidžiama taikyti atleidim? nuo mokes?io pajamoms, gautoms už kitoje valstyb?je nar?je teikiant vystymosi param? atliktus darbus – S?lygos – Darbdavio padalinys nacionalin?je teritorijoje – Atsisakymas, kai darbdavys ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je“

Byloje C-544/11

d?l *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Vokietija) 2011 m. kovo 18 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. spalio 24 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Helga Petersen,

Peter Petersen

prieš

Finanzamt Ludwigshafen

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (praneš?jas) ir J.-J. Kasel,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

pos?džio sekretor? A. Impellizzeri, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. lapkri?io 29 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- H. Petersen ir P. Petersen, atstovaujant? *Rechtsanwalt* R. Sturm,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir W. Roels,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

- 1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su SESV 56 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant H. ir P. Petersen bei *Finanzamt Ludwigshafen* gin?? d?l

pastarosios atsisakymo taikyti atleidim? nuo pajam? mokes?io P. Petersen pajamoms, kurias jis gavo Benine vykdant vystymosi pagalbos projekt?, finansuojam? Danijos tarptautin?s pl?tros agent?ros.

Teisinis pagrindas

3 Pagal pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*) (*BGBI.*, 2002, I, p. 4215) 1 straipsnio 1 dal? pajam? mokes?iu neribotai apmokestinami fiziniai asmenys, kuri? nuolatin? gyvenamoji vieta arba ?prasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje.

4 Šio ?statymo 34c straipsnio 1 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. Jei neribotai apmokestinam? asmen? užsienyje gautos pajamos toje šalyje, kur jos gautos, apmokestinamos mokes?iu, atitinkan?iu Vokietijos pajam? mokest?, apskai?iuotas, sumok?tas ir sumažintas atsižvelgiant ? atskaitomas sumas užsienio mokestis yra ?skaitomas ? Vokietijos pajam? mokest?, taikom? toje valstyb?je gautoms pajamoms;

<...>

5. Federalini? žemi? aukš?iausios mokes?i? institucijos arba j? ?galios institucijos, federaliniam finans? ministrui sutikus, gali iš dalies sumažinti arba visiškai netaikyti pajam? mokes?io iš užsienio gautoms pajamoms arba nustatyti tam tikr? mok?tin? sum?, jei tai atrodo reikalinga ekonominiais sumetimais arba jei šio straipsnio 1 dal? ypa? sud?tinga taikyti.“

5 1983 m. spalio 31 d. Vokietijos federalin? finans? ministerija pri?m? paaiškinimus d?l darbuotoj? pajam?, gaut? dirbant užsienyje, apmokestinimo (*BStBl.*, 1983, I, p. 470, toliau – Finans? ministerijos paaiškinimai), skirtus federalini? žemi? aukš?iausioms mokes?i? institucijoms, kuriuose numatyta, kad pajam? mokes?iu neapmokestinamas darbo užmokestis, kur? nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusiam darbdaviui pagal darbo sutart? dirbantys darbuotojai gauna už kitoje valstyb?je vykdom? veikl?, kuriai taikoma ši tvarka.

6 Pagal šį paaiškinim? I antraštin?s dalies pirmos pastraipos 4 punkt? ši tvarka vis? pirma taikoma veiklai, vykdomai dirbant nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusiems tiek?jams, gamintojams ir paslaug? teik?jams ir susijusiai su Vokietijos valstybine vystymosi pagalba pagal technin? ir finansin? bendradarbiavim?.

7 Finans? ministerijos paaiškinim? II antraštin?s dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad veikla turi b?ti nepertraukiamai vykdoma bent tris m?nesius valstyb?se, su kuriomis Vokietijos Federacin? Respublika n?ra pasirašiusi sutarties d?l darbo užmokes?io dvigubo apmokestinimo išvengimo.

8 Toliau pagal Finans? ministerijos paaiškinim? IV antraštin? dal? ? neapmokestinam? darbo užmokest? atsižvelgiama nustatant progresinio mokes?io dyd?. Pagal šį nuostat? apmokestinamoms pajamoms taikomas mokes?io tarifas, kuris b?t? taikomas, jei pajamos, gautos vykdant nesavarankišk? neapmokestinam? veikl?, b?t? ?trauktos apskai?iuojant mokest?.

9 Finans? ministerijos paaiškinim? VI antraštin?s dalies, kurioje ?tvirtintos proced?rin?s nuostatos, 1 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, jog tam, kad mokestis neb?t? atskaitomas pagal mokes?io prie šaltinio proced?r?, darbdavys arba darbuotojas turi pateikti prašym? vietos, kurioje yra darbdavio padalinys, mokes?i? inspekcijai; tokiu atveju išduodama atleidimo nuo mokes?io pažyma. Pagal t? pa?i? pastraip? neb?tina ?rodyti, kad valstyb?je, kurioje vykdoma veikla, darbo užmokes?iui taikomas mokestis, atitinkantis Vokietijos pajam? mokest?. Ši?

paaiškinim? VI antraštin?s dalies 1 straipsnio antroje pastraipoje nustatyta, kad jei ?tikinamai nurodoma, kad ?vykdytos ši? paaiškinim? I ir II antraštin?se dalyse ?tvirtintos s?lygos, atleidimo nuo mokes?io pažyma gali b?ti išduota ir darbdavys gali pakeisti mokes?io prie šaltinio atskait?. Remiantis ši? paaiškinim? VI antraštin?s dalies 2 straipsniu, tuo atveju, kai dar neatsisakyta atskaityti mokest? prie šaltinio, prašym? neatskaityti šio mokes?io darbuotojas turi pateikti savo gyvenamosios vietos mokes?i? inspekcijai.

10 1995 m. lapkri?io 22 d. Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Danijos Karalyst?s sutartyje d?l pajam?, turto, palikimo, paveldimo turto ir dovanojamo turto dvigubo apmokestinimo išvengimo ir d?l tarpusavio pagalbos mokes?i? klausimais (*BGBI.*, 1996, II, p. 2565) iš esm?s nustatyta, kad darbo užmokestis, kur? vienoje iš susitarian?i? valstybi? gyvenantis asmuo gauna dirbdamas pagal darbo sutart?, apmokestinamas toje valstyb?je, kur jis gyvena, išskyrus atvejus, kai dirbama kitoje valstyb?je. Pastaruoju atveju užmokestis apmokestinamas toje kitoje valstyb?je.

11 Vokietijos Federacin? Respublika ir Benino Respublika n?ra sudariusios sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 Nuo 1991 m. lapkri?io m?n. ieškovams pagrindin?je byloje sutuoktiniams H. ir P. Petersen nuosavyb?s teise priklauso Liudvigshafene (Vokietija) esantis butas, kuriame jie nuo 1992 m. vasario m?n. oficialiai gyvena su savo dukra. Danijos pilie?iui P. Petersen nuo 1984 m. nuosavyb?s teise priklauso Helsing?je (Danija) esantis atostog? namas.

13 P. Petersen pagal darbo sutart? dirbo ?mon?je *Hoffmann A/S*, ?steigtoje Glostrupe (Danija). Nuo 2002 m. sausio 15 d. jis darbo reikalais trejiems metams buvo išsi?stas ? Benin? pagal Danijos tarptautin?s pl?tros agent?ros finansuojam? projekt?. Ši veikla priskirta prie vystymosi pagalbos projekto. 2003 m. P. Petersen iš šios veiklos gavo 449 200 DKK, t. y. apie 60 200 EUR pajam?.

14 2002 m. sausio m?n. P. Petersen darbdavys Helsing?s mokes?i? inspekcijai pateik? prašym? neapmokestinti pajam?, kurias P. Petersen gaus dirbdamas Benine. Ši inspekcija praneš?, kad nuo 2002 m. sausio 15 d. šios pajamos nebus apmokestinamos.

15 2003 m. sutuoktiniai Petersen Vokietijos mokes?i? inspekcijai pateik? prašym? taikyti bendro pajam? apmokestinimo tvark? ir nurod?, kad gyvena Liudvigshafene. Jie tvirtino, kad P. Petersen pajamos, uždirbtos iš veiklos Benine ir gautos iš Danijos darbdavio, netur?t? b?ti apmokestinamos pajam? mokes?iu Vokietijoje ir kad pagal 1995 m. lapkri?io 22 d. Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Danijos Karalyst?s sutarties 15 straipsn? kompetencij? apmokestinti šias pajamas turi tik Danija.

16 Papildomai sutuoktiniai Petersen papraš? neapmokestinti ši? pajam? ir tvirtino, kad, remiantis Finans? ministerijos paaiškinimais, panašiomis aplinkyb?mis pajamos, gautos dirbant kitoje valstyb?je pagal vystymosi pagalbos projekt?, kai darbdavys ?sisteig?s nacionalin?je teritorijoje, neb?t? apmokestinamos pajam? mokes?iu.

17 Pranešime d?l apmokestinimo už 2003 m. *Finanzamt Ludwigshafen* nurod?, kad pajam? mokes?iu apmokestinamos visos P. Petersen pajamos, ir nustat? mok?tin? šio mokes?io sum? – 29 718 eur?.

18 Kadangi skundas, kur? ieškovai pagrindin?je byloje pateik? d?l šio pranešimo d?l apmokestinimo, buvo atmestas, jie pareišk? ieškin? *Finanzgericht Rheinland-Pfalz*.

19 Šis teismas vis? pirma pažymi, kad, atsižvelgiant ? jo faktini? aplinkybi? ir taikytin? teis?s akt? vertinim?, aptariamoms P. Petersen pajamoms iš principo tur?t? b?ti taikomas Vokietijos pajam? mokestis.

20 *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* taip pat tvirtina, kad d?l to, jog P. Petersen negali pasinaudoti Finans? ministerijos paaiškinimuose numatyta mokes?io lengvata, nes jo darbdavys n?ra „rezidentas“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, ir ieškovo pagrindin?je byloje bei jo darbdavio veikla nepriskiriama prie Vokietijos valstybin?s vystymosi pagalbos, jam taikomas didesnis mokestis, negu b?t? taikomas darbuotojui rezidentui, dirban?iam panaš? darb? pas Vokietijoje ?sisteigus? darbdav?.

21 Galiausiai *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* teigia, kad ieškovo pagrindin?je byloje darbdavio veikla patenka ? SESV 56 straipsnio taikymo srit? ir kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s normos gali b?ti nepateisinamas kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio darbdavio laisv?s teikti paslaugas ribojimas. Esant tokiai situacijai, kokioje yra ieškovas pagrindin?je byloje, d?l darbuotojui taikom? didesn? mokes?i? ekonominiu poži?riu veikla tampa mažiau patraukli, palyginti su Vokietijoje gyvenan?i? darbuotoj?, sudariusi? panašias darbo sutartis su Vokietijoje ?steigtomis ?mon?mis ir dirban?i? teikiant vystymosi pagalb?, veikla. Nepalankius mokes?ius kitoje valstyb?je nar?je esantis darbdavys gali kompensuoti tik mok?damas didesn? darbo užmokest? atskai?ius mokes?ius, o tai j? paskatint? ?dARBINTI jo šalyje gyvenan?ius ir joje apmokestinamus darbuotojus bei paveikt? jo galimybes ?dARBINTI kvalifikuotus darbuotojus kitoje valstyb?je nar?je. Toki? pa?i? kvalifikacij? turintys darbuotojai m?gint? užmegzti darbo santykius tik toje valstyb?je, kur gyvena.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar teis?s nuostata, pagal kuri? nacionaliniu mokes?iu apmokestinamo asmens pajamos iš nesavarankiškos veiklos atleidžiamos nuo mokes?io tik tuomet, jei darbdavys ?sisteig?s nacionalin?je teritorijoje, ta?iau nuo tokio mokes?io neatleidžiama, jei darbdavys yra ?sisteig?s kitoje <...> valstyb?je nar?je, suderinama su EB 49 straipsniu <...>?“

D?l prejudicinio klausimo

Pirmin?s pastabos

D?l reikšmingos jud?jimo laisv?s

23 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? vykdamas SESV 267 straipsnyje ?tvirtint? nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?r?, Teisingumo Teismas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris leist? išspr?sti jo nagrin?jam? byl?. Tokiu atveju Teisingumo Teismui prireikus gali tekti performuluoti jam pateikt? klausim? (vis? pirma žr. 2006 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Haug*, C-286/05, Rink. p. I-4121, 17 punkt?; 2008 m. kovo 11 d. Sprendimo *Jager*, C-420/06, Rink. p. I-1315, 46 punkt? ir 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, Rink. p. I-13023, 18 punkt?).

24 Be to, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Teisingumo Teismas, siekdamas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti tinkam? atsakym?, gali atsižvelgti ? S?jungos teis?s normas, kuri? nacionalinis teismas nenurod? savo prejudiciniuose klausimuose (vis? pirma žr. 2004 m. spalio 12 d. Sprendimo *Wolff & Müller*, C-60/03, Rink. p. I-9553, 24 punkt?; 2005 m. liepos 7 d. Sprendimo *Weide*, C-153/03, Rink. p. I-6017, 25 punkt?; 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 26 punkt? ir min?to Sprendimo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*

19 punkt?).

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar SESV 56 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias šioje valstyb?je nar?je gyvenan?io ir neribotai apmokestinamo mokes?io mok?tojo, dirban?io pagal darbo sutart?, gautos pajamos neapmokestinamos pajam? mokes?iu, jei darbdavys ?sisteig?s toje pa?ioje valstyb?je nar?je, bet nuo pajam? mokes?io neatleidžiama, jei darbdavys ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je.

26 Ta?iau Vokietijos vyriausyb? ir Europos Komisija mano, kad pagrindin? byla tur?t? b?ti nagrin?jama ne pagal SESV 56 straipsn?. Komisija tvirtina, kad nacionalin?s teis?s nuostata, kuria ribojama atitinkamoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam darbdaviui dirban?io mokes?io mok?tojo galimyb? pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io, tur?t? b?ti nagrin?jama laisvo darbuotojo jud?jimo poži?riu. Anot Vokietijos vyriausybės, laisvas darbuotojo jud?jimas taip pat n?ra svarbus, nes ieškovas pagrindin?je byloje aptariam? veikl? vykdo tre?iojoje šalyje.

27 Tod?l pirmiausia reikia nustatyti, ar ir, jei taip, kiek nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali tur?ti ?takos naudojantis laisve teikti paslaugas ir laisvu darbuotojo jud?jimu.

28 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, siekiant nustatyti, ar nacionalin?s teis?s norma patenka ? ESV sutartimi užtikrinamos vienos arba kitos pagrindin?s laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamos teis?s normos dalyk? (žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6649, 26 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

29 Pagrindin?je byloje nacionalin?s teis?s aktais, esant tam tikroms sąlygoms, suteikiama mokes?io lengvata, susijusi su darbo užmokes?iu, kur? darbuotojas gauna iš savo darbdavio. Finans? ministerijos paaiškinim? ?vade nurodyta, kad pajam? mokes?iu neapmokestinamas darbo užmokestis, kur? nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusiam darbdaviui pagal darbo sutart? dirbantys darbuotojai gauna už kitoje valstyb?je vykdom? veikl?, kuriai taikoma šiuose paaiškinimuose ?tvirtinta tvarka.

30 Pirma, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktik? „darbuotoju“ turi b?ti laikomas bet kuris asmuo, kuris užsiima realia ir faktine veikla, išskyrus toki? mažareikšm? veikl?, kuri išties mažai pelninga ir pagalbin?. Pagal Teisingumo Teismo praktik? darbo santyki? esminis požymis yra tas, kad asmuo tam tikr? laik? kito asmens naudai ir jo vadovaujamas vykdo veikl?, už kuri? gauna atlyginim? (vis? pirma žr. 1986 m. liepos 3 d. Sprendimo *Lawrie-Blum*, 66/85, Rink. p. 2121, 17 punkt?; 2004 m. kovo 23 d. Sprendimo *Collins*, C-138/02, Rink. p. I-2703, 26 punkt? ir 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Trojani*, C-456/02, Rink. p. I-7573, 15 punkt?).

31 Antra, reikia priminti, kad SESV 57 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog pagal Sutartis paslaugos – tai tokios paslaugos, kurios paprastai yra teikiamos už užmokest? ir kurios neregamentuojamos nuostatomis dėl prek?, kapitalo ir asmen? jud?jimo laisv?s. Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nuostatos dėl laisv?s teikti paslaugas susijusios su savarankiškai dirban?iais paslaug? teik?jais (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SETTG*, C-398/95, Rink. p. I-3091, 7 punkt?).

32 Iš to matyti, kad teis?s aktai, susij? su darbuotojo, kuris darbdavio naudai ir jo vadovaujamas vykdo veikl? ir gauna už tai atlyginim?, taigi yra susij?s darbo santykiais, kuriems b?dinga subordinacija ir atlyginimo mok?jimas už atlikt? darb?, apmokestinimu, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, patenka ? Sutarties nuostat? dėl laisvo darbuotojo jud?jimo taikymo srit?.

33 Darant prielaid?, kad tokiais teis?s aktais ribojama kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi? darbdavi? laisv? teikti paslaugas, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ar ieškovai pagrindin?je byloje, ir tie ribojimai pasireiškia palankesniu poži?riu ? nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusius darbdavius, palyginti su kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiais darbdaviais, kiek tai susij? su kvalifikuot? darbuotoj?, kuriuos, vykdant vystymosi pagalbos projektus, galima komandiruoti ? kit? šal?, ?darbinimu, toks ribojimas b?t? galimos darbuotoj? jud?jimo laisv?s kli?ties neišvengiama pasekm?, tod?l juo negalima gr?sti bylos nagrin?jimo pagal SESV 56 straipsn?.

D?l SESV 45 straipsnio taikytinumo

34 Primintina, kad visi Europos S?jungos pilie?iai, nepaisant j? gyvenamosios vietos ir pilietyb?s, kurie naudojosi laisvo darbuotoj? jud?jimo teise ir vykd? profesin? veikl? kitoje nei j? gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, patenka ? SESV 45 straipsnio taikymo srit? (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 76 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

35 Be to, iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmen? jud?jimu, siekiama palengvinti S?jungos pilie?iams s?lygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet koki? profesin? veikl? ir draudžiamos priemon?s, galin?ios sudaryti mažiau palankias s?lygas šiems pilie?iams, kai jie siekia vykdyti ekonomin? veikl? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje (1992 m. liepos 7 d. Sprendimo *Singh*, C-370/90, Rink. p. I-4265, 16 punktas; 1999 m. sausio 26 d. Sprendimo *Terhoeve*, C-18/95, Rink. p. I-345, 37 punktas ir min?to Sprendimo *de Groot* 77 punktas).

36 Net jeigu nuostatos d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo, remiantis j? formuluote, yra skirtos vis? pirma užtikrinti naudojimąsi priiman?iojoje valstyb?je tomis pa?iomis kaip ir tos valstyb?s pilie?i? teis?mis, jomis taip pat draudžiama kilm?s valstybei riboti savo pilie?i? teis? laisvai ?sidarbinti ir dirbti kitoje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Terhoeve* 27–29 punktus ir min?to Sprendimo *de Groot* 79 punkt?).

37 Analogiškai pagal nuostatas d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo valstybei narei, kurioje gyvena mokes?i? mok?tojas, S?jungos pilietis, taip pat draudžiama riboti teis? laisvai ?sidarbinti ir dirbti kitoje valstyb?je nar?je, net jei tas gyventojas turi šios kitos valstyb?s nar?s pilietyb?.

38 Ta?iau Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nereik?t? remtis SESV 45 straipsniu, nes ieškovas pagrindin?je byloje aptariam? veikl? vykd? tre?iojoje šalyje ir dviej? aptariam? valstybi? teritorijos n?ra pakankamai susijusios. Pagal S?jungos teis? darbuotojas, dirbantis teikiant tikslin? vystymosi pagalb? tik tre?iojoje šalyje, netur?t? b?ti laikomas tuo pa?iu metu ar iš principo vykdan?iu pasienio veikl? S?jungoje.

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? pažym?ti, jog tuo atveju, kai byla susijusi su valstyb?s nar?s pilie?iu, pagal darbo sutart? dirban?iu kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoje bendrov?je, tokiai bylai iš principo taikomos S?jungos teis?s nuostatos d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo (šiuo klausimu žr. 1984 m. liepos 12 d. Sprendimo *Prodest*, 237/83, Rink. p. 3153, 5 punkt?).

40 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, kad S?jungos teis?s nuostatos d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo taikomos vertinant bet kokius teisinius santykius, jei šie santykiai, atsižvelgiant ? viet?, kur jie sukurti, arba ? viet?, kur pasireišk? j? pasekm?s, gali b?ti laikomi susiklos?iusiais S?jungos teritorijoje (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Prodest* 6 punkt?).

41 S?jungos teis?s nuostatos gali b?ti taikomos profesinei veiklai u? S?jungos teritorijos rib?, jei darbo santykiai yra pakankamai glaud?iai susij? su ?ia teritorija (?iuo klausimu vis? pirma ?r. min?to Sprendimo *Prodest* 6 punkt?; 1989 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Lopes da Veiga*, 9/88, Rink. p. 2989, 15 punkt? ir 1994 m. bir?elio 29 d. Sprendimo *Aldewereld*, C-60/93, Rink. p. I-2991, 14 punkt?). Š? princip? reikia suvokti kaip apimant? ir tuos atvejus, kai darbo santykiai yra pakankamai susij? su valstyb?s nar?s teise ir d?l ?ios prie?asties su atitinkamomis S?jungos teis?s normomis (1996 m. baland?io 30 d. Sprendimo *Boukhalfa*, C-214/94, Rink. p. I-2253, 15 punkt?).

42 Tokiu atveju, kaip nagrin?jamuoju pagrindin?je byloje, ?is ry?ys matyti i? aplinkyb?s, kad S?jungos pilietis, gyvenantis valstyb?je nar?je, buvo ?darbintas kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoje ?mon?je, kurios naudai vykdo veikl?. Be to, kaip teigia ie?kovas pagrindin?je byloje ir turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, darbo sutartis su jo darbdave, Danijoje esan?ia ?mone, sudaryta pagal Danijos teis?. Taip pat, kaip nurodo Vokietijos vyriausyb? ir turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, P. Petersen socialin?s apsaugos draudimu yra apdraustas Danijoje, o banko s?skaita, ? kuri? mokamas darbo ?mokestis, taip pat yra ?ioje valstyb?je nar?je.

43 Aplinkyb?, kad ie?kovas pagrindin?je byloje vykdo veikl? teikiant tikslin? vystymosi pagalb? tik tre?iojoje ?alyje, nepaneigia ?io sprendimo ankstesniame punkte nurodyt? s?saj? su S?jungos teise, kuri? pakanka, kad ie?kovas pagrindin?je byloje, esant tokiai situacijai, kokia nagrin?jama ?ioje byloje, gal?t? remtis SESV 45 straipsniu.

D?l ribojimo egzistavimo

44 Galimyb? mokes?i? mok?tojai rezidentui pasinaudoti atleidimu nuo pajam? mokes?io, numatyta pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s nuostatose, yra mokes?io lengvata.

45 Ši lengvata suteikiama tik tada, kai Vokietijoje gyvenantis mokes?i? mok?tojas dirba toje pa?ioje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam darbdaviui, ir nesuteikiama, kai toks mokes?i? mok?tojas dirba kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam darbdaviui.

46 Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jamose teis?s nuostatose ?tvirtintas nevienodas poži?ris ? darbuotoj? pajamas, atsi?velgiant ? valstyb? nar?, kurioje ?sisteig?s j? darbdavys, ?ios nuostatos gali atgrasyti min?tus darbuotojus priimti darbo pasi?lym? i? kitoje valstyb?je nar?je, ne Vokietijos Federacin?je Respublikoje, ?sisteigusio darbdavio ir yra laisvo darbuotoj? jud?jimo ribojimas, i? principo draudžiamas SESV 45 straipsniu.

47 Priemon?, sudaranti laisvo darbuotoj? jud?jimo kli?i?, leistina tik tuo atveju, jeigu ja siekiama Sutart? atitinkan?io teis?to tikslo ir ji grindžiama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Ta?iau net tokiu atveju reikia, kad ?ios priemon?s taikymas b?t? tinkamas tam tikslui ?gyvendinti ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (?r. 2010 m. kovo 16 d. Sprendimo *Olympique Lyonnais*, C-325/08, Rink. p. I-2177, 38 punkt? ir 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Radziejewski*, C-461/11, 33 punkt?).

48 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos teis?s nuostatos vis? pirma gali b?ti pateisinamos b?tinybe u?tikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?.

49 Anot ?ios vyriausyb?s, kai veikla vykdoma kitoje valstyb?je nar?je bevein? turin?io subjekto naudai, Vokietijos mokes?i? inspekcijai sud?tinga patikrinti, ar ?vykdytos galimo atleidimo nuo mokes?io s?lygos, nes ji negali tiesiogiai susisiekti su valstyb?s institucijomis, atsakingomis u? vystymosi pagalb?, skirtingai nei su ?staigomis, kuri? bevein? yra Vokietijoje ir kuri? veikla susijusi

su Vokietijos valstybine vystymosi pagalba. Be to, antrinė teisės nuostatomis dėl administracinės pagalbos mokesčių klausimais galima remtis tik tais atvejais, kai kontrolė reikia atlikti trečiojoje šalyje.

50 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad būtina užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis ribojimais (visų pirma žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A, C-101/05*, Rink. p. I-11531, 55 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT, C-318/10*, 36 punktą).

51 Tačiau valstybės narės, siekdama pateisinti atsisakymą taikyti mokesčių lengvatą, negali remtis negalėjimu prašyti kitos valstybės narės bendradarbiauti tiriant arba renkant informaciją. Iš tiesų atitinkamoms mokesčių institucijoms niekas netrukdo reikalauti iš mokesčių mokėtojų pateikti duomenis, kurie, jų nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms bei mokesčiams teisingai nustatyti, ir prireikus atsisakyti taikyti prašomą atleidimą nuo mokesčių, jei tokie duomenys nepateikta (žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA, C-451/05*, Rink. p. I-8251, 95 punktą).

52 Negalima *a priori* paneigti galimybes, kad mokesčių mokėtojas galės pateikti tinkamus patvirtinamuosius dokumentus, leidžiančius apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, kad atitinka naudojimosi mokesčių lengvata, kurios prašo, reikalavimus (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt., C-254/97*, Rink. p. I-4809, 20 punktą; 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier, C-39/04*, Rink. p. I-2057, 25 punktą; minėto Sprendimo *ELISA* 96 punktą ir minėto Sprendimo *A* 59 punktą).

53 Pagrindinėje byloje iš Finansų ministerijos paaiškinimų, konkrečiai kalbant, iš jų VI antraštinės dalies, kurioje tvirtintos procedūros taisyklės, matyti, kad norėdamas pasinaudoti pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių lengvata mokesčių mokėtojas turi pateikti kompetentingai mokesčių inspekcijai reikiamus dokumentus, patvirtinančius, kad vykdytos atleidimo nuo mokesčių taikymo sąlygos. Darbuotojas turi rodyti, kad darbdavys sąsisteigęs Vokietijoje, kad darbdavio veikla susijusi su vystymosi pagalba ir kad su darbuotoju sudaryta darbo sutartis dėl nepertraukiamos bent tris mėnesius trunkančios veiklos valstybėje, su kuria Vokietijos Federacinė Respublika nėra pasirašiusi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

54 Priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, pagal nacionalinės teisės normas neatrodo, kad būtina tikrinti informaciją kreipiantis į vystymosi pagalbą administruojančias institucijas, nesvarbu, ar Vokietijos, ar kitos valstybės narės, ir kad toks patikrinimas keltų sunkumų Vokietijos mokesčių institucijoms.

55 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčių lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar vykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokie lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, neįmanoma tos informacijos iš jos gauti (minėto Sprendimo *A* 63 punktą ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche, C-318/07*, Rink. p. I-359, 70 punktą). Valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimas, tvirtintas 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, p. 1), nevykdomas tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, jei ši trečioji valstybė neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų (2012 m. liepos 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *A, C-48/11*, 35 punktą).

56 Ta?iau iš Finans? ministerijos paaiškinim? matyti, kad neb?tina ?rodyti, jog tre?iojoje valstyb?je vykdomai veiklai taikomas mokestis, atitinkantis Vokietijos pajam? mokest?.

57 Tod?l neatrodo, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s normas mokes?io lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios valstyb?s kompetenting? institucij?.

58 Iš to matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamo ribojimo negalima pateisinti b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?.

59 Antra, Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamomis teis?s normomis siekiama vystymosi politikos tiksl?, suteikiant vystymosi pagalbos organizacijoms galimyb? skirti mažiau l?š? darbo užmokes?iams. Anot šios vyriausyb?s, valstyb?ms nar?ms reikia leisti nevaržomai skatinti veikl?, priskiriam? valstybi? nari? valstybiniam bendradarbiavimui vystymosi klausimais, suteikiant mokes?i? lengvatas ir pa?ioms nustatant prioritetus. Pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose ?tvirtintas mokes?i? skirtumas b?tinas šiems tikslams pasiekti ir Vokietijos Federacin? Respublika netur?t? pakankamai l?š? laikytis ?sipareigojim?, jei tur?t? taip pat skatinti kitose valstyb?se nar?se ?steigt? organizacij? veikl?.

60 Šiuo atžvilgiu pakanka konstatuoti, kad Teisingumo Teismui pateiktame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod? tik s?lyg?, susijusį su ?mon?s padaliniu nacionalin?je teritorijoje.

61 Ta?iau argumentais, susijusiais su Vokietijos pl?tros politikos tiksl? siekimu, Vokietijos vyriausyb? nepaaiškino priežas?i?, d?l kuri? tik Vokietijos teritorijoje ?steigtos ?mon?s gali b?ti traktuojamos kaip geban?ios vykdyti veikl?, kuria t? tiksl? siekiama.

62 Šiomis aplinkyb?mis ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, jog SESV 45 straipsnis aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias šioje valstyb?je nar?je gyvenan?io ir neribotai apmokestinamo mokes?i? mok?tojo, dirban?io pagal darbo sutart?, gautos pajamos neapmokestinamos pajam? mokes?iu, jei darbdavys ?sisteig?s toje pa?ioje valstyb?je nar?je, bet nuo pajam? mokes?io neatleidžiama, jei darbdavys ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je.

D?l bylin?jimosi išlaid?

63 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? 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:

SESV 45 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias šioje valstyb?je nar?je gyvenan?io ir neribotai apmokestinamo mokes?i? mok?tojo, dirban?io pagal darbo sutart?, gautos pajamos neapmokestinamos pajam? mokes?iu, jei darbdavys ?sisteig?s toje pa?ioje valstyb?je nar?je, bet nuo pajam? mokes?io neatleidžiama, jei darbdavys ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.