

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas darbuotojų judėjimas – Kitoje valstybėje narėje nei gyvenamosios vietos valstybės narės gautos pajamos – Neapmokestinimo tvarka taikant progresinį išlygą gyvenamosios vietos valstybėje narėje – Senatvės pensijos draudimo ir sveikatos draudimo mokos, mokamos iš kitoje valstybėje narėje nei gyvenamosios vietos valstybės narės gautų pajamų – Šių mokų atskaita – Tiesioginio ryšio su neapmokestinamomis pajamomis nebuvimo sąlyga“

Byloje C-20/16

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2015 m. rugsėjo 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

prieš

Finanzamt Offenburg,

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Berger, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. vasario 1 d. posėdžiui,

išnagrinęjųs pastabas, pateiktas:

- W. ir M.–L. Bechtel, atstovaujantys advokato J. Garde,
- *Finanzamt Offenburg*, atstovaujamos E. Lehmann,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, R. Kanitz ir D. Klebs,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

- 1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 45 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Wolfram Bechtel ir Marie-Laure Bechtel gin?? su *Finanzamt Offenburg* (Ofenburgo mokes?i? inspekcija, Vokietija) d?l atsižvelgimo ? M.–L. Bechtel Pranc?zijoje mok?tas senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mokas nustatant j? apmokestinam?sias pajamas ir j? apmokestinamosioms pajamoms už 2005 ir 2006 m. taikytin? konkret? mokes?io tarif?.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teis?

- 3 Pagal pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos 2002 m. Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*; toliau – 2002 m. *EStG*) 1 straipsn? fiziniai asmenys, kuri? nuolatin? gyvenamoji vieta arba ?prasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, pajam? mokes?iu apmokestinami neribotai.

- 4 Šio ?statymo 2 straipsnyje, kuriame reglamentuota apmokestinimo apimtis ir s?vokos, numatyta:

„(1) Pajam? mokes?iu apmokestinamos:

<...>

4. pajamos (*Einkünfte*), gautos už darb? pagal darbo sutart?

<...>

(2) Pajamos (*Einkünfte*) yra:

<...>

2. pajam? paviršis, palyginti su veiklos išlaidomis, kit? kategorij? pajam? atveju (8?9a straipsniai).

(3) Pajam? suma (*Einkünfte*), proporcingai atskai?ius mokes?io lengvat? ? pensij? iš?jusiems vyresnio amžiaus žmon?ms, neapmokestinam? sum? vaikus vieniems auginantiems t?vams ir atskaitymus, numatytus 13 straipsnio 3 dalyje, sudaro vis? pajam? sum? (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Visa pajam? suma, atskai?ius ypatingas išlaidas ir specialius mokes?ius, sudaro pajamos (*Einkommen*).

(5) Pajamos (*Einkommen*), atskai?ius 32 straipsnio 6 dalyje numatytas neapmokestinamas sumas, ir kitos iš pajam? atskaitytinos sumos, yra apmokestinamosios pajamos (*versteuernde Einkommen*); jos sudaro pajam? mokes?io baz? pagal tarifin? lentel?. <...>“

- 5 2002 m. *EStG* 9 straipsnyje „Veiklos išlaidos“ numatyta:

„(1) Veiklos išlaidos yra išlaidos, patirtos siekiant gauti, išlaikyti ir išsaugoti ?plaukas. Jos atskaitomos iš tos pajam? kategorijos, kurioje buvo patirtos. Veiklos išlaidomis taip pat laikomos:

<...>

3. ?mokos profesin?ms organizacijoms ir kitoms profesin?ms asociacijoms, kuri? tikslas n?ra ekonomin?s verslo veiklos vykdymas,

<...>“

6 2002 m. *EStG* 10 straipsnio „Ypatingos i?laidos“ 1 dalies 1 punkte numatyta, kad ypatingas i?laidas sudaro ?ioje nuostatoje i?vardytos i?laidos, jei jos n?ra eksploataavimo mokes?iai ar veiklos i?laidos. 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose i?vardyti ypatingas i?laidas sudarantys mokes?iai; ?ie punktai suformuluoti taip:

„2.

a) privalomojo pensij? draudimo ?mokos arba ?mokos ? ?kinink? pensij? kasas bei ?mokos profesinio socialinio draudimo fondams, kurie teikia pana?ias ? privalom?j? pensij? draudim? paslaugas;

b) apmokestinamojo asmens finansuojamos pensij? kaupimo ?mokos, kai sutartyje numatyta tik mok?ti, nuo 60 met? amžiaus iki apmokestinamojo asmens gyvenimo pabaigos, anuiteto dydžio per m?nes? rent?, papildomas netekto darbingumo draudimas (invalidumo pensija) ar papildomas sumaž?jusio darbingumo draudimas (dalinio invalidumo pensija) arba netekus maitintojo (maitintojo netekimo pensija); <...> nurodytos teis?s n?ra paveldimos, perleidžiamos, išnuomojamos, jos negali b?ti parduotos, kapitalizuojamos ir nesuteikia jokios teis?s ? išmokas.

Prie a ir b papunkčiuose nurodyt? ?mok? reikia prid?ti <...> neapmokestinam? darbdavio dal? ? privalom?j? pensij? draudimo sistem? ir ?iai daliai prilyginam? neapmokestinam? darbdavio mokam? pried?.

3.

a. nedarbo draudimo, draudimo negal?jimo ?sidarbinti ir užsiimti profesine veikla atvejais ?mokos, kurios nepatenka ? 2 punkto pirmo sakinio b papunkt?, sveikatos, slaugos, nelaiming? atsitikim? ir civilin?s atsakomyb?s draudimo ?mokos, taip pat rizikos draudimo ?mokos, kai išmokos numatytos tik mirties atveju.

<...>“

7 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytas sumas (pensinio draudimo i?laidas) galima atskaityti, jei jos:

1. neturi tiesioginio ekonominio ry?io su neapmokestinamosiomis pajamomis,

<...>“

8 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad ? ?io ?statymo 10 straipsnio 1 dalies 2 punkto antrame sakinyje nurodytas pensij? draudimo i?laidas atsižvelgiama iki 20 000 eur?; ?i maksimali suma padauginama iš dviej?, jei sutuoktiniai apmokestinami bendrai.

9 2002 m. *EStG* 32a straipsnis „Mokes?io tarifas“ suformuluotas taip:

„1. Pajam? mokestis, kuriam taikoma tarif? lentel?, apskai?iuojamas nuo vis? apmokestinam?j? pajam? (*versteuernde Einkommen*). J? sudaro (eurais), jei 32 b, 34, 34 b ir 34 straipsniuose

nenumatyta kitaip, jeigu apmokestinamosios pajamos yra:

1. iki 7 664 eur? (neapmokestinamos baz?s suma): 0;
2. nuo 7 665 eur? iki 12 739 eur?: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. nuo 12 740 eur? iki 52 151 eur?: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. nuo 52 152 eur?: $0,42 \times x - 7\,914$.

„y“ – 1/10 000 nuo suapvalintos apmokestinam?j? pajam?, viršijan?i? 7664 eur? sum?, dalis. „z“ – 1/10 000 nuo suapvalintos apmokestinam?j? pajam?, viršijan?i? 12 739 eur? sum?, dalis „x“ – suapvalintos apmokestinamosios pajamos. Tuo remiantis gauta mokes?i? suma turi b?ti suapvalinta euro tikslumu iki artimesnio euro.“

10 2002 m. EStG 32b straipsnyje „Progresin? išlyga“ numatyta:

„(1) Jeigu neribotai apmokestinamas asmuo laikinai ar per vis? apmokestinimo laikotarp? <...> gavo

<...>

3. pajam? (*Einkünfte*), kurios, jeigu ?traukiamos apskai?iuojant pajam? mokest?, yra neapmokestinamos pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ar kit? tarpvalstybin? susitarim?, arba Vokietijoje pajam? mokes?iu neapmokestinam? pajam? pagal 1 straipsnio 3 dal? arba 50 straipsnio 5 dalies antro sakinio 2 punkt?, kai ši? pajam? suma yra teigiama,

apmokestinamosioms pajamoms (*versteuernde Einkommen*) turi b?ti taikomas specialus mokes?io tarifas, kaip tai numatyta 32a straipsnio 1 dalyje.

<...>

(2) 1 dalyje numatytas specialus mokes?io tarifas yra mokes?io tarifas, gaunamas, kai apskai?iuojant pajam? mokest? pagal 32a straipsnio 1 dal? apmokestinamos pajamos (*versteuernde Einkommen*) padidinamos arba sumažinamos:

<...>

2. 1 dalies 2 ir 3 punkt? atvejais – juose nurodytomis pajamomis (*Einkünfte*), o gaut? papildom? pajam? atveju atsižvelgiama ? j? vien? penktadal?.

<...>“

Pranc?zijos ir Vokietijos sutartis

11 1959 m. liepos 21 d. Pranc?zijos Respublikos ir Vokietijos Federacin?s Respublikos sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir d?l abipus?s administracin?s ir teisin?s pagalbos taisykli? nustatymo (*BGBI. II* 1961, p. 397), iš dalies pakeistos 1969 m. birželio 9 d. (*BGBI. II* 1970, p. 717), 1989 m. rugs?jo 28 d. (*BGBI. II* 1990, p. 770), 2001 m. rugs?jo 20 d. (*BGBI. II* 2001, p. 2370) pasirašytais sutarties pakeitimais (toliau – Pranc?zijos ir Vokietijos sutartis) 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Darbo užmokestis, algos ir analogiškai atlygiai, taip pat pensijos, mokamos vienos iš susitarian?i?j? valstybi?, federacinio vieneto ar viešosios teis?s reglamentuojamo juridinio asmens fiziniams asmenims, gyvenantiems kitoje susitarian?iojoje valstyb?je d?l esam? ar buvusi?

administracini? ar karini? tarnyb?, yra apmokestinami tik pirmoje valstyb?je. <...>“

12 Pranc?zijos ir Vokietijos sutarties 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmenys, gyvenantys Vokietijos Federacin?je Respublikoje, išvengia dvigubo apmokestinimo taip:

a) Atsižvelgiant ? b ir c punktus, ? Vokietijos mokes?io baz? ne?traukiamos pajamos Pranc?zijoje gaunamos pajamos ir Pranc?zijoje esantis turtas, kurie pagal šią sutartį apmokestinami Pranc?zijoje. Ši nuostata neapriboja Vokietijos Federacin?s Respublikos teis?s atsižvelgti ? šiuo b?du ne?trauktas pajamas ir turt?, nustatant Vokietijos mokes?io tarif?.

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 Ieškovai pagrindin?je byloje, kurie yra sutuoktiniai, 2005 m. ir 2006 m. gyveno Vokietijoje, kur jie bendrai buvo apmokestinę pajam? mokes?iu.

14 W. Bechel 2005 m. ir 2006 m. gavo pajam? už darb? Vokietijos valstyb?s tarnyboje kaip tarnautojas, o Pranc?zijos piliet? M.-L. Bechtel dirbo kaip valstyb?s tarnautoja Pranc?zijos finans? administravimo ?staigoje ir šiuo pagrindu 2005 m. gavo 22 342 eur?, o 2006 m. – 24 397 eur? bruto darbo užmokest?.

15 Iš ieškov?s pagrindin?je byloje atlyginimo lapeli? matyti, kad jos bruto darbo užmokestis sumaž?jo šiomis atskaitymo pozicijomis – išskai?iuotas mokes?is prie šaltinio, civilin?s pensijos (*pension civile*) ?mokos, civilin?s pensijos nuo bendrosios m?nesin?s kompensacijos už kompetencij? ?mokos, *mutuelle des agents des impôts* (papildomo sveikatos draudimo, papildomo ne?galumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo ?moka) ?mokos, papildomo finans? srities valstyb?s tarnautoj? ne?galumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo ?mokos, darbuotoj? sveikatos draudimo ?mokos (*contribution ouvrière maladie déplafonnée*) ir papildomos viešojo sektoriaus pensijos ?mokos.

16 Ofenburgo mokes?i? inspekcija ? ieškov? pagrindin?je byloje pajam? mokes?io baz? ne?trauk? ieškov?s pagrindin?je byloje 2005 m. ir 2006 m. bruto darbo užmokes?io kaip pajam?, kurios neapmokestinamos remiantis Pranc?zijos ir Vokietijos sutartimi.

17 Ta?iau ? š? bruto darbo užmokest?, atskai?ius pozicijas civilin? pensija (*pension civile*) ir civilin? pensija nuo bendrosios m?nesin?s kompensacijos už kompetencij? (*pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité*), buvo atsižvelgta apskai?iuojant 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyt? progresin? išlyg?, siekiant apskai?iuoti special? mokes?io tarif?, taikytin? ieškov? pagrindin?je byloje apmokestinamosioms pajamoms.

18 Manydami, kad nuo M.–L. Bechtel darbo užmokes?io atskai?iuotos ?mokos tur?t? b?ti atskaitytos nuo darbo užmokes?io, ? kur? atsižvelgiama apskai?iuojant progresin? išlyg?, ieškovai pagrindin?je byloje pareišk? ieškin? *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finans? teismas, Vokietija). Kai 2013 m. liepos 31 d. sprendimu šis ieškinys buvo atmestas, jie d?l jo pateik? apeliacin? skund? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija).

19 Šis teismas nurodo, kad, remiantis Pranc?zijos ir Vokietijos sutarties 14 straipsnio 1 dalimi ir 20 straipsnio 1 dalies a punktu, M.–L. Bechtel pajamos, gautos iš jos veiklos Pranc?zijoje, turi b?ti ne?traukiamos ? ieškov? pagrindin?je byloje Vokietijos pajam? mokes?io baz?. Ta?iau šalys pagrindin?je byloje sutaria, kad pagal 2002 m. *EStG* 32 straipsnio 1 dalies 3 punkt? šias pajamas reikia ?traukti apskai?iuojant special?j? mokes?io tarif?, taikytin? ieškov? pagrindin?je byloje

apmokestinamosioms pajamoms.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo teigimu, remiantis taikytiniais Vokietijos teis?s aktais, ? ieškov?s pagrindin?je byloje bruto darbo užmokest? ?trauktos pensinio draudimo išlaidos faktiškai nepatenka ? 2002 m. *EStG* 9 straipsnyje esan?i? s?vok? „veiklos išlaidos“.

21 Ta?iau, *mutuelle des agents des impôts* (papildomo sveikatos draudimo, papildomo ne?galumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo ?moka) ?mokos, papildomo finans? srities valstyb?s tarnautoj? ne?galumo draudimo ir maitintojo netekusio asmens draudimo ?mokos, papildomos viešojo sektoriaus pensijos ?mokos ir darbuotoj? sveikatos draudimo ?mokos (*contribution ouvrière maladie déplafonnée*) gal?t? patekti ? ypating? išlaid? s?vok?, nes šios pensinio draudimo išlaidos atitinka tai, kas nurodyta 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 punkto a papunktyje arba 10 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktyje.

22 Vis d?lto 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta išlaid? atskaitymo kaip ypating? išlaid? s?lyga, kad šios netur?t? tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamomis pajamomis. Ta?iau kadangi ieškov?s pagrindin?je byloje darbo užmokestis neapmokestinamas Vokietijoje, tokia tiesioginis ryšys yra, ir atskaityti pensinio draudimo išlaid? kaip ypating? išlaid? negalima, ir taip yra nepriklausomai nuo to, ar 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta maksimali ypating? išlaid? atskaitos riba buvo pasiekta 2005 m. ir 2006 m. neskai?iuojant ieškov?s pagrindin?je byloje pensinio draudimo išlaid?, o to skundžiamuose sprendimuose nenurodyta.

23 Ieškov?s pagrindin?je byloje pensinio draudimo ?mok? taip pat negalima atskaityti pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsn? nustatant special?j? mokes?io tarif?, taikytin? ieškov? pagrindin?je byloje apmokestinamosioms pajamoms. 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 2 dalies 2 punkte nurodyta, kad atsižvelgiama ? pajamas (*Einkünfte*). Taigi apskai?iuojant pajamas (*Einkünfte*) neb?t? galima atskaityti ypating? išlaid?.

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni?, ar pensinio draudimo išlaid? kaip ypating? išlaid? atskaita atitinka S?jungos teis?. Šio teismo teigimu, atsisakymas nacionalin?je teritorijoje gyvenan?iam mokes?i? mok?tojui suteikti teis? iš mokes?io baz?s Vokietijoje atskaityti socialinio draudimo ?mokas, sumok?tas kitoje valstyb?je nar?je, arba teis? sumažinti Vokietijoje mok?tin? mokest?, atsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je sumok?tas socialinio draudimo ?mokas, gali j? atgrasyti pasinaudoti teise ? laisv? darbuotoj? jud?jim? ir apriboti ši? pagrindin? laisv?.

25 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 39 straipsniu (dabar – SESV 45 straipsnis) draudžiama Vokietijos teis?s nuostata, pagal kuri? Vokietijoje gyvenan?io ir Pranc?zijos valstyb?s administracijoje dirban?io darbuotojo mokamos Pranc?zijos senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mokos – kitaip nei panašios Vokietijoje dirban?io darbuotojo mokamos Vokietijos socialinio draudimo ?mokos – nemažina pajam? mokes?io baz?s, kai pagal Vokietijos ir Pranc?zijos sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi b?ti apmokestinamas Vokietijoje ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif??

2. Ar ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti teigiamai ir tada, kai ? nagrin?jamas draudimo ?mokas, Pranc?zijos valstybei apmokestinant darbo užmokest?, konkre?iai arba bendrai:

a) buvo atsižvelgta sumažinant mokest? arba

b) nors ? jas tur?jo b?ti atsižvelgta sumažinant mokest?, kadangi to nebuvo reikalauja, ? jas neatsižvelgta?“

D?I prejudicini? klausim?

26 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 45 straipsnis aiškinamas taip, kad juo draudžiami tokie valstyb?s nar?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos toje valstyb?je nar?je gyvenantis ir kitos valstyb?s nar?s administracijoje dirbantis mokes?io mok?tojas iš savo gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s pajam? mokes?io baz?s negali atskaityti senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mok?, atskaityt? nuo jo darbo užmokes?io darbo vietos valstyb?je nar?je, – kitaip nei panašios ?mokos sumok?tos pagal gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s socialinio draudimo sistem?, kai pagal ši? dviej? valstybi? nari? sutart? d?I dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi b?ti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, kiek svarbu tai, kad darbo užmokest? apmokestinant darbo vietos valstyb?je nar?je, ? aptariamas draudimo ?mokas buvo atsižvelgta sumažinant mokest? konkre?iai ar bendrai arba tai gal?jo b?ti padaryta, bet nebuvo, nes nepateiktas prašymas šiuo klausimu.

D?I taikytinos jud?jimo laisv?s

28 Vis? pirma reikia išnagrin?ti, ar SESV 45 straipsniu, kur? išaiškinti prašo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, galima remtis situacijoje, kaip antai nagrin?jamoje pagrindin?je byloje, susijusioje su valstyb?s nar?s pajam?, kurias gavo šios valstyb?s nar?s gyventojas už darb? kitos valstyb?s nar?s administracijoje ir konkre?iai, senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mok?, sumok?t? nuo min?t? pajam? darbo vietos valstyb?je nar?je, mokestiniu vertinimu.

29 Ieškovai pagrindin?je byloje tvirtina, kad atsižvelgiant ? tai, jog jie n?ra nei pagal darbo sutart? dirbantys nei savarankiškai dirbantys darbuotojai, pagrindin?je byloje nagrin?jama situacij? reikia vertinti remiantis SESV 18 straipsnio pirma pastraipa.

30 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? SESV 18 straipsnis, kuriuo ?tvirtintas bendrasis diskriminavimo d?I pilietyb?s draudimo principas, savarankiškai taikomas tik tose S?jungos teis?s reglamentuojamose situacijose, d?I kuri? ESV Sutartyje nenumatyta speciali? nediskriminavimo taisykli? (žr., be kita ko, 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 37 punkt?; 2002 m. lapkri?io 26 d. Sprendimo *Oteiza Olazabal*, C?100/01, EU:C:2002:712, 25 punkt?; 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz*, C?240/10, EU:C:2011:591, 29 punkt? ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Prete*, C?367/11, EU:C:2012:668, 18 punkt?).

31 Ta?iau nediskriminavimo principas laisvo darbuotoj? jud?jimo srityje ?tvirtintas SESV 45 straipsnyje (žr., be kita ko, 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, EU:C:1998:221, 38 punkt?; 2009 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?269/07, EU:C:2009:527, 98 ir 99 punktus, 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Schulz-Delzers ir Schulz*, C?240/10, EU:C:2011:591, 29 punkt? ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Prete*, C?367/11, EU:C:2012:668, 19 punkt?).

32 Remiantis suformuota jurisprudencija, kiekvienas S?jungos pilietis, neatsižvelgiant ? jo

gyvenamąjį vietą ir pilietybę, pasinaudojęs laisvo darbuotojo judėjimo teise ir vykdęs profesinę veiklą kitoje valstybėje narėje negu jo gyvenamosios vietos valstybė narė, patenka į SESV 45 straipsnio taikymo sritį (2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 76 punktą; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *van Lent*, C-232/01, EU:C:2003:535, 14 punktą; 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 11 punktą ir 2006 m. vasario 16 d. Sprendimo *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, 11 punktą).

33 Dėl klausimo, ar ieškovų pagrindinėje byloje, kuri dirba valstybės narės administracijoje, tačiau gyvena kitoje valstybėje narėje, patenka į srovą „darbuotojas“, kaip tai suprantama pagal SESV 45 straipsnį, primintina, kad teisinis darbo santykių pobūdis nėra lemiamas taikant SESV 45 straipsnį ir aplinkybų, kad darbuotojas turi tarnautojo statusą ar tai, kad jo darbo santykius reglamentuoja ne privatinė teisė, bet viešoji teisė, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės (žr. 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 68 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Žinoma, SESV 45 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad 45 straipsnio 1–3 dalių nuostatos, kurios tvirtina pagrindinį darbuotojų judėjimo laisvės principą ir panaikina bet kokią valstybių narių darbuotojų diskriminaciją dėl pilietybės, netaikomos darbui valstybės tarnyboje. Vis dėlto remiantis šia nuostata nukrypti leidžiančios nuostatos, atsižvelgiant į esminę laisvo darbuotojų judėjimo Bendrijos viduje principo pobūdį Sutarties sistemoje, negali viršyti tikslo, dėl kurio jos buvo tvirtintos (1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4 punktą ir 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 69 punktą).

35 Šis tikslas yra palikti valstybėms narėms teisę apriboti užsienio piliečių galimybes valstybės tarnyboje užimti tam tikras pareigas (1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4 punktą), dėl kurių dirbančių šioje tarnyboje atžvilgiu preziumuojama, kad egzistuoja ypatingas solidarumo su valstybe ryšys bei pilietybe pagrįstos abipusės teisės ir pareigos (1980 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, 10 punktą). Tačiau SESV 45 straipsnio 4 dalimi nesiekama, kad darbuotojui, kuris jau dirba valstybės narės valstybės tarnyboje, nebūtų taikomos šio SESV 45 straipsnio 1–3 dalių nuostatos (2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, 70 punktą).

36 Todėl ieškovų pagrindinėje byloje patenka į srovą „darbuotojas“, kaip tai suprantama pagal SESV 45 straipsnį, ir jos darbas valstybės narės administracijoje nėra priežastis atsisakyti jai suteikti šiuo straipsniu jai suteikiamą teisę ir apsaugos.

Dėl apribojimo pagal EB 45 straipsnį buvimo

37 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad su laisvu asmenų judėjimu susijusiomis Sutarties nuostatomis siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams slygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet kokią profesinę veiklą ir draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti mažiau palankias slygas šiems piliečiams, norintiems užsiimti ekonomine veikla kitoje valstybėje narėje (be kita ko, žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling / Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, 24 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, 33 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink / Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 17 punktą ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 43 punktą).

38 Pastarajame punkte nurodyti konstatavimai susiję su priemonėmis, kurios gali sudaryti nepalankesnes slygas Sąjungos piliečiams, dirbantiems ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos, o kitoje valstybėje narėje, įskaitant tuos Sąjungos piliečius, kurie pageidauja tėti ekonominę veiklą atitinkamoje valstybėje narėje po to, kai perkėlė savo gyvenamąjį vietą į kitą valstybę narę.

39 SESV 45 straipsniu, be kita ko, draudžiamos priemonės, kurios nors taikomos neatsižvelgiant į pilietybę, dėl savo pobūdžio gali labiau paveikti darbuotojus migrantus nei vietos darbuotojus, o dėl to pirmieji gali patekti į ypač mažiau palankią padėtį (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C-514/12, EU:C:2013:799, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją bei 2017 m. kovo 2 d. Sprendimo *Eschenbrenner*, C-496/15, EU:C:2017:152, 36 punktą).

40 Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovai pagrindinėje byloje buvo kartu apmokestinti pajamų mokesčiu Vokietijoje, kur jie gyveno. Vadovaujantis Prancūzijos ir Vokietijos sutarties 14 straipsnio 1 dalimi ir 20 straipsnio 1 dalimi, darbo užmokestis, kurį ieškovų pagrindinėje byloje gavo už darbą Prancūzijos viešojoje administracijoje, nebuvo trauktas į ieškovų pagrindinėje byloje mokesčio bazę. Tačiau, remiantis šios sutarties 20 straipsnio 1 dalimi, šis darbo užmokestis buvo atsižvelgta pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsnį nustatant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamosioms pajamoms.

41 Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad tam tikros papildomo senatvės pensijos draudimo ir sveikatos draudimo mokos buvo atskaitytos Prancūzijoje nuo ieškovei pagrindinėje byloje sumokėto darbo užmokesčio. Šis mokas nebuvo galima atskaityti kaip ypatingą išlaidą nuo bendros ieškovų pagrindinėje byloje pajamų sumos. Iš tiesų nors, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tos mokos *ratione materiae* patenka į 2002 m. *EStG* 10 straipsnio dalies 2 ir 3 punktuose nurodytus atvejus, jų nebuvo galima atskaityti apskaičiuojant ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamas pajamas, kadangi jos buvo tiesiogiai ekonomiškai susijusios su neapmokestinamomis pajamomis, nes ieškovų pagrindinėje byloje darbo užmokestis nebuvo apmokestintas Vokietijoje.

42 Pagal 2002 m. *EStG* 32b straipsnį nustatant specialųjį mokesčio tarifą, taikytiną ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamoms pajamoms, buvo atsižvelgta į ieškovų pagrindinėje byloje darbo užmokestį, tačiau papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo mokos negali būti atskaitytos. Iš tikrųjų 2002 m. *EStG* 32b straipsnio 2 dalyje numatyta, kad specialusis mokesčio tarifas apskaičiuojamas prie apmokestinamojo pajamų (*versteuernde Einkommen*) pridėjus neapmokestinamas pajamas (*Einkünfte*). Taigi, viena vertus, papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo mokos negalėjo būti atskaitytos apskaičiuojant ieškovų pagrindinėje byloje apmokestinamas pajamas, nes šios mokos neatitiko 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje nustatytos sąlygos, ir, kita vertus, šis mokas nebuvo galima atskaityti tuo metu, kai apskaičiuojamos pajamos (*Einkünfte*), kurios 2002 m. *EStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte apibrėžiamos kaip pajamų paviršius, palyginti su veiklos išlaidomis.

43 Galimybę papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo mokas atskaityti kaip ypatingas išlaidas, kai apskaičiuojamos mokesčių mokėtojo apmokestinamosios pajamos, yra mokesčio lengvata, nes ji leidžia sumažinti tas apmokestinamas pajamas bei šioms pajamas taikytiną tarifą.

44 Dėl 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalyje nustatytos sąlygos, kad pensinio draudimo išlaidos neturi turėti tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, pažymėtina, kad ši lengvata nesuteikiama tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai mokesčių mokėtojas rezidentas gauna darbo užmokestį kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir kai šis darbo užmokestis nėra apmokestinamas jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, tačiau į ją atsižvelgiama nustatant šio mokesčio mokėtojo kitoms pajamos taikytiną mokesčio tarifą.

45 Kaip teigia Vokietijos vyriausybė, sąlyga, kad nebūtų tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, gali būti taikoma ne tik tarpvalstybinėje, bet ir vien vidaus

situacijose.

46 Tačiau paprašius pateikti nacionalinių pajamų ir išlaidų, patenkančių ? 2002 m. EStG 10 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, pavyzdžiui, Vokietijos vyriausybė nurodė pensijų draudimo ?moką, mokėtiną dėl ligos, negalumo, pagalbos namuose išmokų gavimo, pensijų draudimo ir sveikatos draudimo ?moką dėl darbo užmokesčio priedų už darbą poilsio ir švenčių dienomis, taip pat naktį ir dar pensijų draudimo ir sveikatos draudimo ?moką dėl iš darbdavio gautų kapitalo kompensacijų, kurios Vokietijoje neapmokestinamos.

47 Vis dėlto tokios išmokos, darbo užmokesčio priedai ar mokėjimai nėra panašūs ? darbo užmokestį ar atlygą kaip atlyginimą už darbą, gaunamą privataus sektoriaus darbuotojų ar valstybiniame sektoriuje pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų, kurie, skirtingai nei Vokietijos tarnautojai, moka socialinio draudimo ?moką. Iš Teisingumo Teisme vykusio proceso ir jo turimos bylos medžiagos matyti, kad privataus sektoriaus darbuotojai ir valstybiniame sektoriuje pagal darbo sutartį dirbantys darbuotojai rezidentai, gaunantys darbo užmokestį ir atlygą iš Vokietijos šaltinio, nuo kurių atskaitomos senatvės pensijos ?mokos panašios ? nagrinėjamosias pagrindinėje byloje, galėtų atskaityti šias ?mokas iš jų apmokestinamųjų pajamų.

48 Todėl konstatuotina, kad nors sąlyga dėl tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis nebuvimo taikoma nedarant skirtumo, ji gali labiau paveikti mokesčių mokėtojus rezidentus, gaunančius darbo užmokestį kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir neapmokestinamus jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje.

49 Atsisakymas atskaityti tokias Prancūzijoje atskaitytas papildomo senatvės pensijos ir sveikatos draudimo ?moką, kokios yra pagrindinėje byloje, lėmė tai, kad, viena vertus, mokesčių mokėtojų, kaip antai ieškovai pagrindinėje byloje, apmokestinamosios pajamos padidėjo ir, kita vertus, specialusis mokesčio tarifas apskaičiuojamas remiantis šiomis padidėjusiomis apmokestinamosiomis pajamomis, tačiau jis nėra patikslinamas kitaip atsižvelgiant ? šias ?mokas, o taip nebūtų, jeigu ieškovų pagrindinėje byloje būtų gavusi savo darbo užmokestį ne Prancūzijoje, bet Vokietijoje.

50 Toks mažiau palankus vertinimas gali atgrasyti darbuotojus rezidentus ieškoti darbo, priimti darbo pasiūlymą ar tęsti darbą kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje.

51 Todėl tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos pensinio draudimo išlaidų atskaitai nustatyta sąlyga, kad šios išlaidos turi neturėti tiesioginio ekonominio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, sudaro laisvo darbuotojų judėjimo apribojimą, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 45 straipsnį.

Dėl pateisinimo egzistavimo

52 Toks apribojimas gali būti leidžiamas, tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr., be kita ko, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 punktų ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 45 punktų).

53 Dėl klausimo, ar nagrinėjamos situacijos yra objektyviai panašios, reikia priminti, kad už tarpvalstybinio atvejo ir vidaus atvejo panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamomis nacionaliniais nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktą, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 46 punktą).

54 Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad grynai nacionalinis atvejis, kai mokesčių mokėtojo darbo užmokestis apmokestinamas Vokietijoje, nėra objektyviai panašus į tarpvalstybinį atvejį, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai Vokietijos Federacinė Respublika neturi jokios teisės apmokestinti nagrinėjamo darbo užmokesčio pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį, net jeigu ieškovą pagrindinėje byloje yra neribotai apmokestinama šioje valstybėje narėje.

55 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją gyvenamosios vietos valstybė narė iš esmės turi suteikti mokesčių mokėtojui visas mokesčių lengvatas dėl jo asmeninės ir šeiminės padėties, nes, išskyrus tam tikras išimtis, ši valstybė narė gali geriausiai įvertinti asmeninį tokio mokesčių mokėtojo mokumą, kadangi toje valstybėje yra jo asmeninė ir turtinė interesų centras (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 32 punktą; 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, 21 punktą, 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 43 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 43 punktą).

56 Pareiga atsižvelgti į asmeninę ir šeiminių padėčių gali tekti darbo vietos valstybei narei, tik jei mokesčių mokėtojas gauna visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas iš joje vykdomos veiklos ir jei negauna didelių pajamų savo gyvenamosios vietos valstybėje, dėl ko ji negali jam taikyti lengvatų atsižvelgdama į asmeninę ir šeiminių padėčių (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą; 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 27 punktą; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 89 punktą bei 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 44 punktą).

57 Iš tiesų kalbant apie lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į asmeninę ar šeiminių padėčių, mokesčių mokėtojas rezidentas, gaunantis pajamas kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nėra padėtyje, kuri būtų panaši į mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamas jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, padėčių, ypač jeigu pirmojo mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė narė negali jam suteikti šių lengvatų dėl to, kad jis toje valstybėje negauna didelių pajamų.

58 Vis dėlto šiuo atveju taip nėra. Kadangi ieškovai pagrindinėje byloje apmokestinami kartu, netgi darant prielaidą, kad ieškovą pagrindinėje byloje neturi didelių pajamų jos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, ši valstybė narė gali jai suteikti lengvatų dėl jos asmeninės ir šeiminių padėties, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokėtojo atskaitą.

59 Taigi ieškovų pagrindinėje byloje padėtis panaši į mokesčių mokėtojo rezidento, gaunančio pajamas jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, padėčių.

60 Todėl apribojimų gali pateisinti tik privalomieji bendrojo intereso pagrindai. Šiuo atveju dar reikia, kad apribojimas būtų tinkamas juo siekiamam tikslui – gyvendinti ir neviršyti to, kas yra būtina jų pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija bei 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, 49 punktas).

61 Šiuo atžvilgiu Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad atsisakymas neapmokestinamas pajamas atskaityti kaip ypatingas išlaidas pagrįstas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe užtikrinti tolygų Vokietijos Federacinės Respublikos ir Prancūzijos Respublikos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą ir nacionalinės mokesčių sistemos darną.

62 Viena vertus, Vokietijos vyriausybė pažymi, kad pagal Vokietijos ir Prancūzijos sutarties 14 straipsnio 1 dalies pirmąjį sakinį teisė apmokestinti Prancūzijos Respublikos išmokėtas pajamas priskirta Prancūzijos Respublikai ir taip sutartas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas būtų pažeistas, jeigu Vokietijos Federacinė Respublika privalėtų atsižvelgti į visas ieškovų pagrindinėje byloje socialinio draudimo mokas kaip ypatingas išlaidas, nesiremdama visomis pasaulinėmis pajamomis.

63 Kita vertus, nors 2002 m. *EStG* 10 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatos leidžia atsižvelgti į Prancūzijoje mokėtas socialinio draudimo mokas apskaičiuojant Vokietijoje apmokestinamas pajamas, jos prieštarautų mokesčių sistemai, darnai ta prasme, kad nors į Prancūzijoje išmokėtas neapmokestinamas pajamas nebūtų atsižvelgiama nustatant mokesčių bazę, ieškovų pagrindinėje byloje vis tiek galėtų atskaityti pensinio draudimo išlaidas per bendrą jos ir jo sutuoktinio apmokestinimą. Mokesčių tarifas, padidintas taikant sutuoktiniams progresinį išlygą, būtų pakoreguotas atskaičius išlaidas apskaičiuojant apmokestinamas pajamas. Be to, lengvata, susijusi su draudimo mokų atskaita, turi tiesioginį ryšį su atitinkamų pajamų apmokestinimu, ir šiuo atveju, jeigu ieškovei pagrindinėje byloje buvo atsisakyta suteikti teorinį lengvatą atskaityti šias draudimo mokas, ji gautų naudą, kad jos Prancūzijoje gautos pajamos nebūtų apmokestintos Vokietijoje.

64 Pažymėtina, pirma, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimas gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, leidžiantis pateisinti naudojimosi judėjimo laisve Sąjungoje apribojimą (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 punktas ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 68 punktas).

65 Tokiam pateisinimui gali būti pritarta, ypač kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei gyvendinti kompetencijų mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-26/60, Rink. p. I-117, 57 punktą; 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 60 punktą, 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 57 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 75 punktą).

66 Vadovaujantis suformuota jurisprudencija, nors valstybės narės pagal dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius siekdamas paskirstyti kompetencijų mokesčių srityje, tačiau šiuo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu joms neleidžiama taikyti priemonių, prieštaraujančių Sutartimi užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tiesų gyvendindamos apmokestinimo kompetenciją, taip paskirstytų dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos taisyklių (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93 ir 94 punktus, 2006 m.

sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, 49 ir 50 punktus bei 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 ir 42 punktus).

67 Šiuo atveju apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp Prancūzijos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos buvo išspręstas Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje, kurioje numatyta, kad pirmiausia darbo užmokestis, algos ir analogiškai atlygiai, mokami vienos iš susitariančiųjų valstybių, federacinio vieneto ar viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens fiziniams asmenims, gyvenantiems kitoje susitariančiojoje valstybėje dėl esamų ar buvusių administracinių tarnybų, yra apmokestinami tik pirmojoje valstybėje. Be to, šioje sutartyje numatyta, kad Prancūzijoje gaunamos pajamos, kurios pagal šią sutartį apmokestinamos toje valstybėje narėje, kurias gauna Vokietijos Federacinės Respublikos rezidentai, neįtraukiamos į Vokietijos mokesčių bazę, tačiau ši taisyklė neapriboja Vokietijos Federacinės Respublikos teisės nustatant jos mokesčių tarifą atsižvelgti į taip neįtrauktas pajamas. Galiausiai minėtoje sutartyje nenumatyta valstybės narės, kuri yra pajamų šaltinis, pareiga visiškai atsižvelgti į mokesčių mokėtojų, vykdančių ekonominę veiklą šioje valstybėje narėje ir gyvenančių kitoje valstybėje narėje, asmeninį ir šeiminių padėtį.

68 Taigi Vokietijos Federacinė Respublika, atsisakydama teisės apmokestinti tokį darbo užmokestį, kuri gavo ieškovų pagrindinėje byloje, laisva valia sutiko su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, kuris išplaukia iš paties Prancūzijos ir Vokietijos sutarties teksto, tačiau pagal sutartį neatsisakė savo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir Prancūzijoje ekonominę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninį ir šeiminių padėtį.

69 Negalima remtis šia apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tvarka siekiant pateisinti atsisakymą mokesčių mokėtojui rezidentui suteikti lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į jo asmeninį ir šeiminių padėtį.

70 Viena vertus, tai, kad Vokietijos Federacinei Respublikai būtų leista atskaityti sveikatos draudimo ir senatvės pensijų draudimo mokas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, nesukeltų abejonių dėl apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo, kokia sutarta Prancūzijos ir Vokietijos sutartyje. Leisdama šią moką atskaitai, Vokietijos Federacinė Respublika neatsisakė savo mokesčių kompetencijos dalies kitų valstybių narių naudai ir tai nedarytų poveikio jos kompetencijai apmokestinti jos teritorijoje vykdomą veiklą.

71 Kita vertus, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad su subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu susijusiu pateisinimu mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybė narė gali remtis siekdama išvengti pareigos iš esmės taikyti minėtam mokesčių mokėtojui asmeninio ir šeiminio pobūdžio atskaitymus, kuriuos jis turi teisę, tik jei ši valstybė pagal sutartį atleidžiama nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir iš dalies kitoje valstybėje narėje ekonominę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninį ir šeiminių padėtį, arba ji nustato, kad net ir nesant sutarties viena ar kelios darbo vietos valstybės dėl jų apmokestinamų pajamų teikia lengvatas, susijusias su tuo, kad atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų, kurie negyvena šiose valstybėse, tačiau jose gauna apmokestinamąsias pajamas, asmeninį ir šeiminių padėtį (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 99 ir 100 punktus, 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 punktą ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 69 punktą).

72 Taigi, kaip jau pažymėta šio sprendimo 67 ir 68 punktuose, Vokietijos Federacinė Respublika pagal Prancūzijos ir Vokietijos sutartį nėra atleista nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų asmeninį ir šeiminių padėtį.

73 Dėl galimo darbo vietos valstybės narės vienašalio atsižvelgimo į ieškovų pagrindinėje

byloje asmenin? ir šeimini? pad?t?, suteikiant jai pagrindin?je byloje nagrin?jam? draudimo ?mok? mokes?i? atskait?, pažym?tina, kad prašyme priimti prejudicin? sprendim? n?ra nieko, kas leist? nustatyti, ar buvo taip atsižvelgta ir ar tai apskritai ?manoma.

74 Bet kuriuo atveju pagrindin?je byloje nagrin?jamuose mokes?i? teis?s aktuose nenustatyta jokios s?sajos tarp mokes?io lengvat?, kurios teikiamos atitinkamos valstyb?s nar?s rezidentams, ir mokes?io lengvat?, kuriomis šie rezidentai gali pasinaudoti j? darbo vietos valstyb?je nar?je (pagal analogij? žr. 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 73 punkt?).

75 Antra, d?l b?tinyb?s išsaugoti mokes?i? sistemos darn?, toks privalomojo bendrojo intereso pagrindas gali pateisinti Sutartyje garantuojam? pagrindini? laisvi? apribojim?, ta?iau tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas b?t? priimtinas, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?i? lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal nagrin?jam? teis?s akt? tikslus (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C?-233/09, EU:C:2010:397, 54 ir 55 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlesser*, C?300/15, EU:C:2016:361, 60 punkt?).

76 Šiuo atveju Vokietijos vyriausyb?s argumentu siekiama ?rodyti, kad, pirma, atsisakymo atskaityti ypatingas išlaidas tikslas – užtikrinti, kad padidintas mokes?io tarifas susij?s sutuoktini? progresin? išlyga neb?t? koreguotas sumažinant apmokestinam?sias pajamas, ir, antra, kad su ?mok? atskaita susijusi lengvata b?t? kompensuota apmokestinant pajamas, kurios tiesiogiai susijusios su šiomis ?mokomis.

77 Ta?iau pažym?tina, kad remiantis šio sprendimo 75 punkte nurodyta jurisprudencija, n?ra tiesioginio ryšio tarp, pirma, neapmokestinimo tvarkos taikant progresin? išlyg?, pagal kuri? gyvenamosios vietos valstyb? nar? neapmokestina kitoje valstyb?je nar?je gaut? pajam?, kartu atsižvelgdama ? šias pajamas siekiant nustatyti apmokestinamosioms pajamoms taikytino mokes?io tarif?, ir, antra, atsisakymo atsižvelgti ? ?mokas tiesiogiai susijusias su neapmokestinamosiomis pajamomis. Iš ties? progresini? mokes?i?, taikom? gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je pajamoms, veiksmingumui, kurio siekiama neapmokestinimo tvarka su progresine išlyga, n?ra nustatyta s?lyga, kad atsižvelgimas ? mokes?i? mok?tojo asmenin? ir šeimini? pad?t? reikšt? tik išlaidas, susijusias su šioje valstyb?je nar?je apmokestinamomis pajamomis (pagal analogij? žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C?385/00, EU:C:2002:750, 109 punkt?).

78 Be to, kadangi Pranc?zijos ir Vokietijos sutartyje Vokietijos Federacin? Respublika suder?jo, kad Pranc?zijoje gautos pajamos bus apmokestintos tik šioje valstyb?je nar?je, ji negali teigti, kad nepatogumai, kylantys d?l atsisakymo atskaityti tokias ?mokas, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kompensuojami ši? pajam? neapmokestinimu Vokietijoje. Toks argumentas reikšt?, kad gin?ijamas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas, d?l kurio Vokietijos Federacin? Respublika laisva valia susitar? Pranc?zijos ir Vokietijos sutartyje.

79 Atsisakymas mokes?i? mok?tojui rezidentui suteikti lengvatas, susijusias su atsižvelgimu ? jo asmenin? ir šeimini? situacij?, papildomo senatv?s pensij? ir sveikatos draudimo ?mok? atskaitos forma, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kaip ypatingas išlaidas, negali b?ti pateisintas nei subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, nei mokes?i? darnos išsaugojimu.

80 Remiantis tuo, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 45 straipsnis aiškintinas taip, kad juo draudžiami tokie valstyb?s nar?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos toje valstyb?je nar?je gyvenantis ir kitos valstyb?s nar?s

administracijoje dirbantis mokes?i? mok?tojas iš savo gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s pajam? mokes?io baz?s negali atskaityti senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mok?, atskaityt? nuo jo darbo užmokes?io darbo vietos valstyb?je nar?je, – kitaip nei panaši? ?mok?, sumok?t? pagal gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s socialinio draudimo sistem?, kai pagal ši? dviej? valstybi? nari? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi b?ti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

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

SESV 45 straipsnis aiškintinas taip, kad juo draudžiami tokie valstyb?s nar?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos toje valstyb?je nar?je gyvenantis ir kitos valstyb?s nar?s administracijoje dirbantis mokes?i? mok?tojas iš savo gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s pajam? mokes?io baz?s negali atskaityti senatv?s pensijos ir sveikatos draudimo ?mok?, atskaityt? nuo jo darbo užmokes?io darbo vietos valstyb?je nar?je, – kitaip nei panaši? ?mok?, sumok?t? pagal gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s socialinio draudimo sistem?, kai pagal ši? dviej? valstybi? nari? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo darbo užmokestis neturi b?ti apmokestinamas gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je ir jis padidina tik kitoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.