



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 6 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Pajamų mokestis – Įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai ir privačiam pensijų fondui, atskaitymas – Netaikymas nerezidentams“

Byloje C-480/17

dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2017 m. rugpjūčio 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Frank Montag

prieš

Finanzamt Köln-Mitte

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen, einantis dešimtosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir L. Bay Larsen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. liepos 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- F. Montag, atstovaujamo advokatų S. Eilers ir S. Lehmann,
- *Finanzamt Köln-Mitte*, atstovaujamos M. Plützer,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels, M. Wasmeier ir B.-R. Killmann,

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

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant F. Montag ir *Finanzamt Köln-Mitte* (Kelno (Mitte) mokesčių institucija, Vokietija) ginčą dėl atsisakymo atsižvelgti į įmokas, sumokėtas profesinei socialinio draudimo įstaigai ir privačiam pensijų fondui, kaip į ypatingas išlaidas, tam, kad būtų sumažinti mokesčiai įgyvendinant ribotą mokestinę prievolę Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 1998 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 98/5/EB, skirtos padėti teisininkams verstis nuolatine advokato praktika kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo įgyta kvalifikacija (OL L 77, 1998, p. 36; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 3 t., p. 83), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/100/EB (OL L 363, 2006, p. 141; toliau – Direktyva 98/5), 12 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad advokatas, registruotas pagal savo buveinės šalyje vartojamą profesinį vardą, priimančiojoje valstybėje narėje ir toliau privalo būti įregistruotas jo buveinės valstybės narės kompetentingoje institucijoje, jeigu pageidauja, kad būtų išlaikytas advokato statusas ir būtų taikoma ši direktyva.
- 4 Direktyvos 98/5 3 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Teisininkas, pageidaujantis verstis advokato praktika kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jis įgijo savo profesinę kvalifikaciją, registruojasi tos valstybės kompetentingoje institucijoje.

2. Priimančiosios valstybės narės kompetentinga institucija įregistruoja advokatą jam pateikus pažymėjimą, patvirtinantį jo registraciją buveinės valstybės narės kompetentingoje institucijoje. Ji gali reikalauti, kad buveinės valstybės narės kompetentingos institucijos pažymėjimas būtų išduotas ne vėliau kaip prieš tris mėnesius. Apie registraciją ji praneša buveinės valstybės narės kompetentingai institucijai.“

Vokietijos teisė

- 5 2007 m. gruodžio 20 d. *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) redakcijos, įtvirtintos 2008 m. mokesčių įstatymu (*BGBI.* 2007 I, p. 3150) (toliau – 2008 m. *EStG*), 1 straipsnyje numatyta:

„1) Pajamų mokesčiu neribotai apmokestinami fiziniai asmenys, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje. <...>

<...>

3) Pateikę prašymą fiziniai asmenys, neturintys nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje, vertinami taip pat kaip ir neribotai pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys pagal tai, kiek jie gauna nacionalinių pajamų, kaip jos suprantamos pagal 49 straipsnį. Tai taikoma tuo atveju, jei kalendoriniais metais bent 90 % jų pajamų Vokietijoje apmokestinama pajamų mokesčiu arba jei jų pajamos, kurios Vokietijoje neapmokestinamos pajamų mokesčiu, neviršija bazinio neapmokestinamojo dydžio pagal 32a straipsnio 1 dalies antro sakinio 1 punktą; <...>

- 4) Laikantis šio straipsnio 2 ir 3 dalių ir šio įstatymo 1a straipsnio, nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje neturintis asmenys yra ribotai apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu jie gauna nacionalinių pajamų, kaip jos suprantamos pagal 49 straipsnį.“
- 6 2008 m. *EStG* 10 straipsnyje „Ypatingos išlaidos“ nustatyta:
- „1) Ypatingomis išlaidomis, kai jos nėra nei veiklos išlaidos, nei profesinės veiklos išlaidos arba kai jos nėra laikomos veiklos išlaidomis ar profesinės veiklos išlaidomis, pripažįstamos:
- <...>
- 2) a) įmokos <...> profesinėms socialinio draudimo įstaigoms, panašios į įmokas pagal teisės aktuose nustatytas pensijų draudimo sistemas;
b) mokesčių mokėtojo įmokos siekiant sukaupti savo finansuojamą pensiją <...>
- <...>
- 3) į 1 dalies 2 punkto antrame sakinyje nurodytas išlaidas, susijusias su profesiniu socialiniu draudimu, atsižvelgiama iki 20 000 EUR sumos <...>“
- 7 2008 m. *EStG* 50 straipsnio „Specialios nuostatos dėl ribotai apmokestinamų mokesčių mokėtojų“ 1 dalyje nustatyta:
- „Ribotai apmokestinamiems asmenims galima atskaityti veiklos išlaidas (4 straipsnio 4–8 dalys) arba profesines veiklos išlaidas (9 straipsnis) tik kai šios išlaidos turi ekonominę ryšį su Vokietijos teritorijoje gautomis pajamomis. <...> 10 <...> straipsn[is] netaikom[as]. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje, turintis Vokietijos pilietybę, gyveno Belgijoje, kur vertėsi advokato profesine veikla tarptautinėje advokatų kontorėje, įregistruotoje *Limited Liability Partnership* (LLP, ribotos atsakomybės bendrovė pagal Anglijos teisę) teisine forma, ir buvo jos dalininkas, kaip tai suprantama pagal bendrovių teisę.
- 9 Ieškovas pagrindinėje byloje, vykdydamas veiklą kaip „Equity Partner“, gavo pajamų, priskiriamų įvairioms valstybėms pagal nustatymo ir paskirstymo procedūrą, kurios pagrindinės bylos šalys neginčija. Iš viso grynojo pasaulinio pelno, kuris ieškovui pagrindinėje byloje buvo priskirtas dėl jo priklausymo LLP ir jo veiklos šioje bendrovėje, apie 54 % buvo gauta Vokietijoje, apie 6,3 % Belgijoje, o likusi dalis kitose valstybėse. 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje gavo ir kitų pajamų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ieškovo pagrindinėje byloje negalima laikyti neribotai apmokestinamų pajamų mokesčiu Vokietijoje pagal 2008 m. *EStG* 1 straipsnio 3 dalį, pirma, dėl aplinkybės, kad nėra taip, jog ne mažiau kaip 90 % visų jo pajamų apmokestinama pajamų mokesčiu Vokietijoje, ir, antra, dėl Vokietijoje neapmokestinamų jo pajamų dydžio.
- 10 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje, kaip „Europos advokatas“, buvo įtrauktas į Briuselio (Belgija) advokatūros prancūziškos sistemos e sąrašą ir turėjo statusą „*Rechtsanwalt* (Kelnas), nustatytą Briuselyje“. Tam, kad galėtų verstis šia veikla, ieškovas pagrindinėje byloje turėjo būti įtrauktas į *Rechtsanwaltskammer Köln* (Kelno advokatūra, Vokietija), todėl privalomai turėjo būti *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Šiaurės Reino-Vestfalijos advokatų socialinio draudimo institucija, Vokietija, toliau – advokatų profesinio socialinio draudimo institucija) narys. Remiantis Vokietijos teisės aktais, susijusiais su įstatymuose įtvirtinta pensijų draudimo sistema, darbuotojai ir savarankiškai dirbantys asmenys, kurie yra profesinės socialinio draudimo įstaigos nariai, atleidžiami nuo kitu atveju turimos pareigos dalyvauti Vokietijos teisės aktuose įtvirtintoje pensijų sistemoje.

- 11 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai sumokėjo 16 453,32 EUR įmokų, o tai yra maksimali galima įmoka. Šią sumą sudaro 12 656,40 EUR privalomų įmokų ir 3 796,92 EUR papildomų savanoriškai atliktų mokėjimų. Be to, ieškovas pagrindinėje byloje Vokietijoje sumokėjo 3 696 EUR įmokų į privatų pensijų fondą.
- 12 Belgijoje ieškovas pagrindinėje byloje buvo neribotai apmokestintas pajamų mokesčiu. Remiantis jo pateikta informacija, kurią pakartoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokėjimai Vokietijos advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai nesumažino Belgijoje mokamo mokesčio. Kita vertus, nustatant mokesčio bazę Belgijoje, buvo galima atskaityti privalomus mokėjimus į Belgijos teisės aktuose įtvirtintą socialinio draudimo sistemą.
- 13 Siekdamas sumokėti pajamų mokesčių už 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje pateikė atsakovei pagrindinėje byloje mokesčių deklaraciją, kaip mokesčių mokėtojas, kuriam taikoma ribota mokesstinė prievolė, ir paprašė iš anksto iš pajamų atskaityti įmokas, sumokėtas advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai ir privačiam pensijų fondui Vokietijoje, kaip profesines išlaidas pagal 2008 m. *EStG* 22 straipsnio 1 punkto trečią sakinį arba subsidiariai kaip ypatingas išlaidas pagal šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 2 punktą.
- 14 Nustatydama pajamų mokesčio bazę, atsakovė pagrindinėje byloje atsisakė atsižvelgti į šias įmokas mažinant mokesčių dėl to, kad jos susijusios su „ypatingų išlaidų“ kategorija, numatyta 2008 m. *EStG* 10 straipsnyje. Ypatingų išlaidų atskaita esą negalima, kai taikoma ribota mokesstinė prievolė dėl 2008 m. *EStG* 50 straipsnio 1 dalies trečio sakinio. Anot atsakovės pagrindinėje byloje, be to, šių išlaidų negalima atskaityti kaip profesinės veiklos išlaidų, numatytų to įstatymo 9 straipsnyje, ar kaip veiklos išlaidų, numatytų minėto įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje.
- 15 Kadangi ieškovo pagrindinėje byloje skundas dėl šio atsisakymo atskaityti buvo atmestas, jis kreipėsi į *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija). Bylos nagrinėjimas tame teisme buvo sustabdytas iki 2016 m. liepos mėn. dėl Teisingumo Teisme pradėto prejudicinio proceso byloje, kurioje buvo priimtas 2015 m. vasario 24 d. Sprendimas *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109), ir dėl *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, Vokietija) pradėto proceso.
- 16 *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, Vokietija) iš esmės nusprendus, jog tai, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas išlaidas, susijusias su profesiniu socialiniu draudimu, kvalifikavo kaip ypatingas išlaidas, nėra neteisinga konstituciniu požiūriu, ieškovas pagrindinėje byloje nuo šiol prašo šias su profesiniu socialiniu draudimu susijusias išlaidas atskaityti kaip ypatingas išlaidas pagal 2008 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 punktą, laikantis to straipsnio 3 dalyje numatytų ribų, ir kaip prieštaraujančio Sąjungos teisei netaikyti to įstatymo 50 straipsnio 1 dalies trečio sakinio, kuris draudžia tokią atskaitą taikyti mokesčių mokėtojams nerezidentams.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nors ieškovas pagrindinėje byloje didžiąją dalį pajamų gauna Vokietijoje, jis Belgijoje turi pakankamai pajamų, kad ten būtų galima atsižvelgti į jo asmeninę padėtį.
- 18 Vis dėlto šiam teismui kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos išlaidos, susijusios su profesiniu socialiniu draudimu, pagal Sąjungos teisę turi būti kvalifikuojamos kaip išlaidos, susijusios su mokesčio mokėtojo asmenine ar šeimine padėtimi, ar kaip išlaidos, susijusios su Vokietijoje gautomis pajamomis.
- 19 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar SESV 49 straipsniui, siejamam su 54 straipsniu, prieštarauja valstybės narės teisės nuostata, pagal kurią negalima atsižvelgti į mokesčių mokėtojo nerezidentu privalomas įmokas profesinei socialinio draudimo įstaigai (kurias jis moka todėl, kad yra valstybės narės advokatūros narys, kuriuo jis

privalo būti dėl su jo profesija susijusių teisinių priežasčių, nes vykdo veiklą keliose valstybėse narėse), taikant ribotą mokesstinę prievolę, tam, kad būtų sumažintos pajamos, o mokesčių mokėtojo rezidento įmokas, taikant neribotą mokesstinę prievolę, galima atskaityti iš pajamų, laikantis nacionalinės teisės aktuose nustatytų ribų?

2. Ar pirmajame klausime minėta teisės nuostata prieštarauja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu, jeigu mokesčių mokėtojas moka ne tik privalomas įmokas, bet ir papildomas – savanoriškas – įmokas profesinei socialinio draudimo įstaigai ir šioje valstybėje narėje į jas neatsižvelgiama tam, kad būtų sumažintos pajamos, nors gali būti, kad vėliau mokamos pensijų išmokos šioje valstybėje narėje pagal nacionalinės teisės aktus bus apmokestintos taip pat taikant ribotą mokesstinę prievolę?
3. Ar pirmame klausime minėta teisės nuostata prieštarauja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu, jeigu mokesčių mokėtojas, nepriklausomai nuo jo įrašymo į advokatų sąrašą ir jo įmokų profesinei socialinio draudimo įstaigai, pagal savanoriškai sudarytą sutartį su privačiu pensijų fondu moka įmokas, o valstybė narė neatsižvelgia į šias įmokas tam, kad sumažintų pajamas, nors gali būti, kad vėliau mokamos pensijų išmokos šioje valstybėje narėje pagal nacionalinės teisės aktus bus apmokestintos taip pat taikant ribotą mokesstinę prievolę?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokesstinę prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti privalomų ir papildomų įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai, ir įmokų į privatų pensijų fondą, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokesstinę prievolę, gali tokias įmokas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

Dėl SESV 49 straipsnio apribojimo

- 21 Pagal SESV 49 straipsnį reikalaujama panaikinti įsisteigimo laisvės apribojimus. Remiantis suformuota jurisprudencija, nors, atsižvelgiant į SESV nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotę, jos yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimas priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė vienam iš savo piliečių ar pagal teisės aktus įsteigta bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją, 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 42 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 22 Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 23 Nagrinėjamu atveju, remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais, išlaidas, susijusias su profesiniu pensijų draudimu, kurios šiuose teisės aktuose pripažįstamos ypatingomis išlaidomis, iki tam tikros ribos galima atskaityti iš mokesčių mokėtojo rezidento, neribotai apmokestinamo pajamų mokesčiu, bendros pajamų sumos. Tokia atskaita leidžia sumažinti šio mokesčių mokėtojo apmokestinamas pajamas, taigi tai yra mokesčių lengvata.

- 24 Kita vertus, mokesčių mokėtojams nerezidentams, kuriems taikoma ribota mokesstinė prievolė, Vokietijoje tokia atskaita negalima, taigi jie šios mokesčių lengvatos negauna.
- 25 Kadangi nerezidentams taikoma apmokestinimo tvarka yra mažiau palanki, mokesčių mokėtojas rezidentas gali nenorėti įsisteigti kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika, todėl tai yra apribojimas, kuris iš esmės draudžiamas Sutarties nuostatose dėl įsisteigimo laisvės.
- 26 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad toks apribojimas gali būti pateisinamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą). Tokiu atveju taip pat reikia, jog apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 91 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

Dėl panašumo

- 27 Remiantis suformuota jurisprudencija, tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, kadangi nerezidentų valstybės narės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidentų gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę ir šeimines padėtis, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą gyvenamąją vietą (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 37 punktą ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 25 punktą).
- 28 Be to, tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentams tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų padėties skirtumus ir pajamų šaltinio, ir asmeninio mokumo arba jo asmeninės ir šeimines padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 38 punktą ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 26 punktą).
- 29 Vis dėlto, viena vertus, kitaip yra tuo atveju, jei nerezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje negauna didelių pajamų, o didžiąją apmokestinamųjų išteklių dalį gauna iš kitoje valstybėje narėje vykdomos veiklos (2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 27 punktą), todėl nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė narė negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeimines padėtis (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 61 punktą ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 punktą).
- 30 Kita vertus, Teisingumo Teismas dėl išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios gautos valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, taip pat yra nusprendęs, kad jos rezidentų ir nerezidentų padėtis yra panaši (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 29 punktą).
- 31 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pastabų matyti, kad nors ieškovas pagrindinėje byloje didžiąją dalį pajamų gauna Vokietijoje, jis Belgijoje turi pakankamai pajamų, kad ten būtų galima atsižvelgti į jo asmeninę ir šeimines padėtis.
- 32 Todėl, kiek tai susiję su atsižvelgimu į profesinio socialinio draudimo išlaidas Vokietijoje, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nerezidentų, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, padėtis yra panaši į rezidentų padėtį, jei, nepaisant to, kad nacionalinėje teisėje jos pripažįstamos

- ypatingomis išlaidomis, šias profesinio socialinio draudimo išlaidas galima laikyti išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su veikla, iš kurios buvo gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 punkte primintą jurisprudenciją (pagal analogiją žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 31 punktą).
- 33 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, yra tiesioginis ryšys tarp veiklos, iš kurios gaunamos apmokestinamos pajamos, ir dėl jos atsirandančių išlaidų, t. y. tai veiklai vykdyti būtinų išlaidų (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 9 ir 27 punktus, 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25 punktą ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 30 punktą).
- 34 Primintina, kad galiausiai nacionalinis teismas, kuris vienintelis kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškinti nacionalinės teisės aktus, turi nustatyti, ar taip yra šiuo atveju. Tačiau nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetenciją, remdamasis pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leistų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimti sprendimą (žr., be kita ko, 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 punktą).
- 35 Nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję su, pirma, privalomomis įmokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje privalėjo būti šios institucijos narys ir mokėti šias įmokas dėl to, kad buvo įrašytas į Kelno advokatų sąrašą.
- 36 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šis įrašymas yra privalomas, kad ieškovas pagrindinėje byloje galėtų vykdyti veiklą kaip *Rechtsanwalt* tiek Vokietijoje, kur jis gauna didelę dalį savo profesinių pajamų ir kur šios pajamos apmokestinamos taikant ribotą prievolę, tiek pagal Direktyvos 98/5 3 straipsnį Belgijoje, kur jis įsisteigęs ir kur yra jo gyvenamoji vieta.
- 37 Taigi darytina išvada, kad išlaidų, susijusių su privalomomis įmokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, buvo patirta dėl to, kad įrašymas į advokatų sąrašą buvo būtinas tam, kad būtų galima vykdyti veiklą, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų. Šias išlaidas reikia laikyti patirtomis dėl šios veiklos, taigi būtinomis jai vykdyti.
- 38 Šios išvados negali paneigti argumentai, kuriais šiuo aspektu remiasi atsakovė pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybė.
- 39 Visų pirma atsakovės pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybės nurodyta aplinkybė, kad, remiantis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijos įstatais, tam tikromis sąlygomis buvo galima gauti atleidimą nuo pareigos būti šios institucijos nariu (ieškovas pagrindinėje byloje to nesiekė), nepaneigia išlaidų ir veiklos, iš kurios buvo gautos pajamos, tiesioginio ryšio.
- 40 Iš tiesų, viena vertus, tai, kad ieškovas pagrindinėje byloje turėjo imtis konkrečių veiksmų tam, kad išvengtų įmokų mokėjimo šiai institucijai, su sąlyga, kad tai buvo įmanoma, o tai ieškovas pagrindinėje byloje ginčijo Teisingumo Teisme, veikiau rodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama advokato veikla paprastai lemia tokios rūšies išlaidas.
- 41 Kita vertus, aplinkybė, kad ieškovas pagrindinėje byloje galbūt galėjo išvengti šių išlaidų, negali turėti įtakos jų kvalifikavimui. Pripažinimas, kad esama tiesioginio ryšio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, nereikalauja, kad išlaidos būtų neišvengiamos. Tiesioginis ryšys buvo pripažintas mokestinių konsultacijų išlaidų, kurių buvo patirta siekiant parengti

- mokesčių deklaraciją, atveju, nes pareiga parengti deklaraciją atsiranda dėl to, kad atitinkamoje valstybėje narėje yra gaunamos pajamos (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 22 punktas).
- 42 Tiesioginio ryšio egzistavimą, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, lemia tai, kad išlaidos neatsiejamos nuo veiklos, iš kurios gaunamos apmokestinamos pajamos (2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 43 punktas ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 36 punktas). Kaip pažymėta šio sprendimo 37 punkte, įmokų advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai mokėjimas buvo būtinas dėl priklausymo advokatūrai, reikalingo norint vykdyti veiklą, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų.
- 43 Atsakovės pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybės nurodyta aplinkybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų įmokų pagrindinis tikslas yra ne galimybė vykdyti advokato veiklą Vokietijoje, bet teisių įgijimas siekiant užsitikrinti pragyvenimo išteklių senatvėje, o tai esą įrodo jų sąsają su asmenine ir šeimine mokesčių mokėtojo padėtimi, taip pat nelemia pagrindinėje byloje nagrinėjamų patirtų išlaidų ir pajamų ryšio kitokio kvalifikavimo, nes minėtos išlaidos objektyviai būtinos šioms pajamoms gauti.
- 44 Galiausiai pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo byloje, kurioje buvo priimtas 2017 m. birželio 22 d. Sprendimas *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488), nagrinėjamos situacijos, o tame sprendime pateiktų Teisingumo Teismo išvadų dėl atsisakymo suteikti mokesčių mokėtojui rezidentui lengvatas, kurias lemia atsižvelgimas į jo asmeninę ir šeimines padėtis, atskaitant papildomas sveikatos draudimo ir senatvės pensijos draudimo įmokas, sumokėtas jo įdarbinimo valstybėje narėje, negalima taikyti, kai nagrinėjamas atsižvelgimo į privalomas įmokas profesinei socialinio draudimo įstaigai valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, probleminis klausimas. Byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, nereikėjo nagrinėti išlaidų, kurias sudaro socialinio draudimo įmokos, ir veiklos, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų, tiesioginio ryšio klausimo.
- 45 Todėl reikia konstatuoti, kad advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai privalomai mokamos įmokos turi tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos.
- 46 Vis dėlto šiuo aspektu, kaip nurodyta šio sprendimo 36 punkte, svarbu priminti, kad įrašyti į Kelno advokatų sąrašą buvo būtina tam, kad ieškovas pagrindinėje byloje galėtų, kaip *Rechtsanwalt*, vykdyti veiklą ne tik Vokietijoje, bet ir Belgijoje. Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje taip pat vykdė veiklą kitose valstybėse, tačiau nepatikslinta, ar tai yra kitos valstybės narės ir ar buvo vykdoma *Rechtsanwalt* veikla.
- 47 Todėl advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai privalomai mokamos įmokos turi tiesioginį ryšį ir su veikla, iš kurios gautos Belgijoje ir galimai kitose valstybėse narėse apmokestinamos pajamos.
- 48 Skirtingai nei mokesčių mokėtojo rezidentui, kuriam Vokietijoje taikoma ribota mokesstinė prievolė, pajamų atveju, mokesčių mokėtojui nerezidentui šioje valstybėje narėje ribota mokesstinė prievolė taikoma tik dėl toje valstybėje gautų pajamų.
- 49 Vadinasi, kiek tai susiję su privalomomis įmokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, mokesčio mokėtojo nerezidentui, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, padėtį reikia laikyti panašia į mokesčių mokėtojo rezidentui padėtį, kiek tai susiję su sumokėtų įmokų dalimi, proporcingai atitinkančia dalį, kurią Vokietijoje apmokestinamos pajamos sudaro visose iš atitinkamos veiklos gautose pajamose.
- 50 Todėl mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų padėties skirtumu negalima pagrįstai remtis esant apribojimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, kurią lemia atsisakymas atsižvelgti į privalomas įmokas advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, proporcingai Vokietijoje apmokestinamai pajamų daliai.

- 51 Antra, kiek tai susiję su advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai savanoriškai mokomomis įmokomis, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šios išlaidos priklauso nuo ieškovo pagrindinėje byloje laisvo apsisprendimo padidinti savo pensines teises proporcingai maksimaliai leidžiamai įmokų sumai.
- 52 Nors iš tiesų šias išlaidas taip pat lemia priklausymas advokatūrai, skirtingai nei privalomos įmokos, jos netapo būtinos dėl šio priklausymo. Todėl jos nėra būtinos advokato veiklai Vokietijoje vykdyti ar apmokestinamoms pajamoms Vokietijoje gauti.
- 53 Dėl to, kiek tai susiję su papildomomis įmokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, mokesčių mokėtojo nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, padėtis nėra panaši į mokesčių mokėtojo rezidento padėtį.
- 54 Šios išvados negali paneigti argumentas, kad advokatų profesinio socialinio draudimo institucijos mokamos pensijos ateityje bus apmokestintos Vokietijoje. Neatsižvelgiant į tai, kad neaišku, ar ateityje bus taikomas toks apmokestinimas, pakanka priminti, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su pajamų, ieškovo pagrindinėje byloje gautų iš Vokietijoje vykdomos advokato veiklos, apmokestinimu ir kad tam, jog į išlaidas būtų galima atsižvelgti vykdant šį apmokestinimą, jos turi turėti tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios buvo gautos šios pajamos. Galimas ryšys su kitomis būsimomis pajamomis nėra reikšmingas nagrinėjant tokio tiesioginio ryšio egzistavimą.
- 55 Trečia, kiek tai susiję su sumomis, sumokėtomis privačiam pensijų fondui, pažymėtina, kad, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra tiesioginio ryšio tarp šių išlaidų ir advokato veiklos, iš kurios gautos apmokestinamos pajamos.
- 56 Dėl motyvų, analogiškų išdėstytiems šio sprendimo 54 punkte, galima sąsaja su kitomis būsimomis pajamomis neturi reikšmės vertinant, ar yra tiesioginis ryšys tarp sumų, sumokėtų į privatų pensijų fondą, ir pajamų, kurias ieškovas pagrindinėje byloje gavo iš veiklos Vokietijoje.
- 57 Todėl reikia konstatuoti, kad, kiek tai susiję su privačiam pensijų fondui sumokėtomis sumomis, mokesčių mokėtojo nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, padėtis nėra panaši į mokesčių mokėtojo rezidento padėtį.
- 58 Dėl šios priežasties mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų padėties skirtumu galima pagrįstai remtis esant apribojimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, kurį lemia atsisakymas atsižvelgti į papildomas įmokas advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai ir į sumas, sumokėtas privačiam pensijų fondui.

Dėl pateisinimo

- 59 Taip pat reikia išnagrinėti, ar įsisteigimo laisvės apribojimą, kurį lemia atsisakymas atsižvelgti į privalomas įmokas advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, proporcingai Vokietijoje apmokestinamai pajamų daliai, galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.
- 60 Šiuo aspektu atsakovė pagrindinėje byloje teigia, kad atsisakymą atsižvelgti į šias įmokas pateisina argumentai, susiję su pavojumi, kad jos bus atskaitytos ir kitose valstybėse narėse (ne tik Vokietijos Federacinėje Respublikoje), o tai mokesčių mokėtojui suteiktų nepagrįstą daugkartinę lengvatą. Anot atsakovės pagrindinėje byloje, mokesčių mokėtojas turėtų įrodyti, kad šios įmokos papildomai nelėmė mokesčių lengvatų šio mokesčių mokėtojo gyvenamojoje valstybėje narėje.
- 61 Remdamasi tuo, jog egzistuoja šis pavojus, ir nepateikdama jokių paaiškinimų atsakovė pagrindinėje byloje nesudaro galimybės Teisingumo Teismui įvertinti šio argumento apimtį, nes nebuvo tvirtinama, kad tuo metu galiojusios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl

valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129), nuostatos nebūtų leidusios išvengti šio pavojaus (taip pat žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 52 punktą).

62 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

- SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokesstinę prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti privalomų įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai, proporcingai šioje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų daliai, kai jos turi tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios gautos šios pajamos, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokesstinę prievolę, gali tokias įmokas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas,
- SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokesstinę prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti papildomų įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai, ir įmokų į privatų pensijų fondą, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokesstinę prievolę, gali tokias įmokas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokesstinę prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti privalomų įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai, proporcingai šioje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų daliai, kai jos turi tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios gautos šios pajamos, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokesstinę prievolę, gali tokias įmokas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokesstinę prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti papildomų įmokų, sumokėtų profesinei socialinio draudimo įstaigai, ir įmokų į privatų pensijų fondą, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokesstinę prievolę, gali tokias įmokas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

Parašai.