



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. vasario 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Laisvas kapitalo judėjimas — Tiesioginiai mokesčiai — Pajamų mokestis — Rentos, mokamos vienam iš tėvų paveldėjimo inter vivos atveju už dovaną, atskaitymas — Nerezidentams taikoma išimtis“

Byloje C-559/13

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2013 m. gegužės 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. spalio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Dortmund-Unna

prieš

Josef Grünewald

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2014 m. rugsėjo 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt Dortmund-Unna*, atstovaujamos S. Lorenz,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir J.-S. Pilczer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos G. Braun ir W. Roels,

susipažinęs su 2014 m. lapkričio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Dortmund-Unna* (Dortmundo ir Unos mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ir J. Grünewald ginčą dėl *Finanzamt* atsisakymo leisti atskaityti pajamų mokesčio už akcinės bendrovės akcijas, kurios gautos kaip dovana paveldėjimo *inter vivos* būdu, tikslais J. Grünewald savo tėvams sumokėtą rentą už šias perleistas akcijas dėl to, kad jis nėra Vokietijos rezidentas.

Teisinis pagrindas

- 3 Klostantis pagrindinems bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz, BGBl. I, 2002, p. 4210, toliau – EStG*) 1 straipsnyje buvo numatyta, kad fiziniai asmenys, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, yra neribotai apmokestinami pajamų mokesčiu, tačiau fiziniai asmenys, kurie neturi nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje, šiuo mokesčiu apmokestinami ribotai, kai jie gauna pajamų šioje valstybėje, kaip tai suprantama pagal *EStG* 49 straipsnį.

- 4 *EStG* 10 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Ypatingos išlaidos yra toliau nurodomos išlaidos, kurios nėra nei eksploatavimo, nei veiklos išlaidos:

<...>

1a. renta, susijusi su specialiais įsipareigojimais, ir periodinės išmokos, kurios neturi ekonominio ryšio su pajamomis, į kurias neatsižvelgiama nustatant mokestį; <...>“

- 5 Tarp *EStG* 49 straipsnyje nurodytų pajamų yra iš gamybinės ar komercinės veiklos Vokietijos teritorijoje gautos pajamos.

- 6 *EStG* 50 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Ribotai apmokestinamiems asmenims galima atskaityti eksploatavimo išlaidas (4 straipsnio 4–8 pastraipos) arba veiklos išlaidas (9 straipsnis) tik kai šios išlaidos turi ekonominį ryšį su Vokietijos teritorijoje gautomis pajamomis. <...> 10 [ir paskesni] straipsniai netaikomi.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 1989 m. sausio 17 d. aktu, susijusiu su turto perleidimu paveldėjimo *inter vivos* būdu, J. Grünewald ir jo brolis gavo iš tėvo po 50 % Vokietijos akcinės bendrovės (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*), užsiimančios sodininkyste ir daržininkyste, akcijų. Už šias dovanas gavėjai įsipareigojo mokėti tėvui ar prireikus tėvams šios sutarties 2 straipsnyje numatytą rentą.
- 8 1999 ir 2002 m. J. Grünewald, kuris gyveno ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, o kitoje valstybėje narėje ir neturėjo nei nuolatinės, nei įprastinės gyvenamosios vietos Vokietijoje, dėl šių akcijų gavo komercinės kilmės pajamų. Be to, jis gavo ir kitų pajamų Vokietijoje.
- 9 *Finanzamt* nusprendė, kad suinteresuotasis asmuo buvo ribotai apmokestinamas asmuo, ir, remdamasi *EStG* 50 straipsniu, atsisakė jam suteikti galimybę iš jo Vokietijoje apmokestinamų pajamų atskaityti Vokietijoje gyvenantiems tėvams sumokėtą rentą.

- 10 J. Grünewald skundą dėl šio sprendimo *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) patenkino savo sprendimu.
- 11 *Finanzamt* prašė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) panaikinti šį sprendimą ir atmesti skundą.
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, remiantis taikytina nacionaline teise, *Finanzamt* teisėtai nesuteikė J. Grünewald teisės atskaityti nagrinėjamos rentos nustatant pajamų mokesčio bazę, atsižvelgiant į ribotą J. Grünewald apmokestinimą. Jis galėjo atskaityti eksploataavimo ar veiklos išlaidas, ekonomiškai susijusias su nacionalinėmis pajamomis, bet ne ypatingas išlaidas, kaip antai rentą.
- 13 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dar abejoja dėl šios mokesčių sistemos atitikties Sąjungos teisei. Sprendime *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198) Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad SESV 63 straipsnyje įtvirtintam laisvam kapitalo judėjimui prieštarauja tai, jog apmokestinamųjų asmenų nerezidentų mokama renta, susijusi su šalyje iš nekilnojamojo turto nuomos gautomis pajamomis, negali būti atskaitoma, o atitinkami mokėjimai, kuriuos atlieka neribotai visų savo pajamų atžvilgiu apmokestinamas mokesčių mokėtojas rezidentas, gali būti atskaitomi. Tačiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, Sprendime *Schröder* (EU:C:2011:198) Teisingumo Teismas šiuo klausimu, būtent – ar reikėtų atsižvelgti į tai, kad nagrinėjama nacionalinė mokesčių sistema pagrįsta vadinamuoju „atitikties“ principu („Korrespondenzprinzip“), pagal kurį, kadangi rentos mokėtojas turi teisę ją atskaityti, jos gavėjas turi būti apmokestinamas, nepasisakė, nes nebuvo klaustas.
- 14 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar SESV 63 straipsniu draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias asmeninio pobūdžio išlaikymo išmokos mokesčių mokėtojams nerezidentams, susijusios su vidaus turto, iš kurio gaunama pajamų, perleidimu pagal vadinamojo paveldėjimo *inter vivos* sutartį, nėra atskaitytinios, o atitinkami mokėjimai neriboto apmokestinimo atveju yra atskaitytini, tačiau atskaita lemia atitinkamą (neribotai apmokestinamo) išmokų gavėjo apmokestinimą?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo

- 15 Primintina, kad byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), buvo nagrinėjami nacionalinės teisės aktai, kurių taikymas yra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad SESV 63 straipsnis, kuriuo draudžiami laisvo kapitalo judėjimo apribojimai, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama valstybės narės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių mokėtojas rezidentas gali vienam iš savo tėvų, kuris jam perdavė tos valstybės teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą, išmokėtą rentą atskaityti iš pajamų, gautų iš šio turto nuomos, tačiau mokesčių mokėtojas nerezidentas to padaryti negali, jei įsipareigojimas mokėti rentą atsirado dėl to, kad buvo perduotas turtas.
- 16 Faktinės ir teisinės aplinkybės, dėl kurių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, reikia pateikti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, susijusios su dviguba situacija, kai, viena vertus, mokesčių mokėtojo nerezidento apmokestinamosios pajamos yra gautos iš bendrovės akcijų, o ne iš nekilnojamojo turto nuomos ir, kita vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių sistema pagrįsta atitikties principu, pagal kurį rentos mokėtojo sumokėtos rentos atskaitymas turi atitikti jos gavėjo iš rentos gautų pajamų apmokestinimą.

- 17 Šiomis aplinkybėmis laikytina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje gavęs komercinių pajamų iš bendrovės akcijų, kurias jam kaip dovaną perleido vienas iš tėvų paveldėjimo *inter vivos* būdu, negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią jis sumokėjo šiam tėvui už dovaną, nors pagal šį teisės aktą tokį atskaitymą gali atlikti mokesčių mokėtojas rezidentas, nes buvo apmokestinta gavėjo gauta renta.
- 18 Šiuo klausimu primintina, pirma, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, palikimai ir dovanos yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį, išskyrus atvejus, kai juos sudarantys elementai yra vienoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 26 punktą). Todėl nagrinėjamas Vokietijoje įsteigtos akcinės bendrovės akcijų perdavimas paveldėjimo *inter vivos* būdu kitoje valstybėje narėje gyvenančiam fiziniam asmeniui patenka į SESV 63 straipsnio taikymo sritį.
- 19 Antra, SESV 63 straipsnio 1 dalimi kaip kapitalo judėjimo apribojimai draudžiamos priemonės apima ir tas priemones, kurios gali atgrasyti nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje ar investicijų išlaikymo (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 30 punktą).
- 20 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų pagal *EstG* 49 straipsnį apmokestinamos fizinio asmens, kuris neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos Vokietijoje, šioje valstybėje gautos pajamos, tarp kurių patenka ir bendrovės, kurios akcijos jam priklauso, Vokietijoje vykdytos gamybinės ar komercinės veiklos pajamos. Priešingai nei mokesčių mokėtojas rezidentas, toks mokesčių mokėtojas nerezidentas, kaip ribotai tik dėl nacionalinių pajamų apmokestinamas asmuo, pagal *EstG* 50 straipsnį negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią moka J. Grünewald pagal paveldėjimą *inter vivos*, kaip ypatingų išlaidų, kaip tai suprantama pagal *EstG* 10 straipsnio 1 dalį. Mažiau palankus vertinimas mokesčių tikslais nerezidentus gali atgrasyti nuo Vokietijoje įsteigtos bendrovės akcijų priėmimo paveldėjimo *inter vivos* būdu. Jis taip pat gali atgrasyti Vokietijos rezidentus nuo noro paveldėtojais pagal *inter vivos* sutartį paskirti kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika gyvenančius asmenis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 32 punktą).
- 21 Taigi, tokie teisės aktai yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.
- 22 Trečia, primintina, kad iš tikrųjų SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, jog 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės savo mokesčių įstatymuose nustatyti skirtumo tarp mokesčių mokėtojų, kurių padėtis nėra tokia pati, kiek tai susiję su gyvenamąja vieta (Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 34 punktą).
- 23 Tačiau reikia skirti nevienodą vertinimą, kuris leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, nuo savavališko diskriminavimo ar paslėptų apribojimų, kurie draudžiami pagal šio straipsnio 3 dalį. Iš tiesų, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė mokesčių teisės norma, pagal kurią skirtingai vertinami mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai nerezidentai, būtų laikoma suderinama su SESV nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodai būtų vertinamos situacijos, kurios nėra objektyviai panašios, arba kad nevienodas vertinimas būtų pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 35 punktą).

Dėl situacijų panašumo

- 24 Reikia išnagrinėti, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis nerezidentų situacija yra panaši į rezidentų situaciją.

- 25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, kadangi nerezidentų vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidentų galėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninę ir šeiminingą padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą gyvenamąją vietą (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 37 punktą).
- 26 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 bei šeiminingos padėties požįriū, paprastai nėra diskriminacija (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 38 punktą).
- 27 Tačiau yra kitaip tuo atveju, kai nerezidentas savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje gauna tik menkas pajamas, o pagrindinę dalį savo apmokestinamųjų pajamų gauna iš kitoje valstybėje narėje vykdomos veiklos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą).
- 28 Todėl, jei šioje byloje paaiškėtų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad J. Grünwald Vokietijoje 1999–2002 m. gautos pajamos sudaro pagrindinę jo visų pajamų per šį laikotarpį dalį, suinteresuotojo asmens situacija turėtų būti laikoma objektyviai panašia į šios valstybės narės rezidentų.
- 29 Teisingumo Teismas dėl išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios gautos valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, taip pat yra nusprendęs, kad jos rezidentai ir nerezidentai yra panašioje situacijoje (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 30 Taigi, yra tiesioginis ryšys tarp nagrinėjamos veiklos ir dėl jos atsirandančių išlaidų, t. y. jai vykdyti būtinų išlaidų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 9 ir 27 punktus ir Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25 punktą).
- 31 Šiomis aplinkybėmis, jei J. Grünwald Vokietijos teritorijoje per nagrinėjamus metus gautos pajamos nesudaro pagrindinės jo visų pajamų dalies, gali būti pripažinta, kad jo situacija panaši į rezidentų situaciją, tik jei suinteresuotojo asmens sumokėta renta būtų laikoma išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su Vokietijoje įsteigtos bendrovės, kurios akcijos jam buvo perleistos paveldėjimo *inter vivos* būdu, veiklos pajamomis.
- 32 Primintina, kad paskutinės instancijos nacionalinis teismas, kuris vienintelis kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškintis nacionalinės teisės aktus, turi nustatyti, ar taip yra. Tačiau nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, 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, Sprendimo *Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 31 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 33 Šiuo klausimu iš visų Teisingumo Teismui pateiktos informacijos matyti, kad įsipareigojimas mokėti pagrindinėje byloje nagrinėjamą rentą tiesiogiai kyla iš bendrovės, kuri vykdo sodininkystės ir daržininkystės veiklą, akcijų, iš kurių gaunama apmokestinamųjų pajamų Vokietijoje, perleidimo, ir šis įsipareigojimas, kuris, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, yra atlygis už šį perleidimą paveldėjimo *inter vivos* būdu, buvo būtina šio perleidimo sąlyga. Jei taip yra iš tikrųjų, J. Grünwald situacija turėtų būti laikoma analogiška mokesčių mokėtojo rezidentų situacijai.

- 34 Neatrodo, kad šiuo vertinimu galima būtų suabejoti dėl kai kurių argumentų, pateiktų sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ar Vokietijos vyriausybės Teisingumo Teismui pateiktose pastabose.
- 35 Pirma, tiesioginis ryšys tarp mokesčių mokėtojo nerezidentų patirtų išlaidų ir jo atitinkamoje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų neturėtų priklausyti nuo pajamų, gautų iš taip perleisto turto, pobūdžio. Nors byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), šios pajamos buvo gautos iš nekilnojamojo turto, perleisto paveldėjimo *inter vivos* būdu, nuomos, o šioje pagrindinėje byloje nagrinėjamos pajamos buvo gautos iš sodininkystės ir daržininkystės veiklą vykdančios bendrovės akcijų ir nors dėl tos priežasties šios pajamos priklausė skirtingoms apmokestinimo kategorijoms, ryšys tarp patirtų išlaidų ir pagrindinėje byloje nagrinėjamų pajamų neturėtų būti kvalifikuojamas kitaip, nes pajamų pobūdis šiuo klausimu nėra svarbus.
- 36 Antra, net jei rentos, kurią moka J. Grünwald, suma būtų nustatoma pagal mokėtojo finansinį pajėgumą ir gavėjo pragyvenimo poreikius, tiesioginio ryšio, kaip jis apibrėžtas šio sprendimo 29 punkte nurodytuose sprendimuose, buvimą lemia ne koreliacija (kad ir kokia ji būtų) tarp nagrinėjamų išlaidų ir apmokestinamų pajamų dydžio, bet tai, kad šios išlaidos neatsiejamos nuo veiklos, iš kurios gaunama šių pajamų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 43 punktą).
- 37 Trečia, neiginčijama, kad šioje byloje, kaip ir byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), mokesčių mokėtojas nerezidentas rentą mokėjo ne už turto perleidimą už atlygį, bet už perleidimą paveldėjimo *inter vivos* būdu neatlygintinai. Šiuo atveju dėl šio perleidimo atlygintino pobūdžio nebuvimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo argumentas, kad ši renta gali būti atskaityta tik įsigijus turtą už atlygį, taip diferencijuojant įsigijimo išlaidas ir palūkanas, yra neveiksmingas. Bet kuriuo atveju toks argumentas yra susijęs su atskaitymo suma, o ne su jo principu, kuris vienintelis nagrinėjamas šioje byloje.
- 38 Šiomis aplinkybėmis nacionalinės teisės aktas, kuris pajamų mokesčio srityje draudžia nerezidentams atskaityti rentą, sumokėtą tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinės bylos, bet tokią teisę suteikia rezidentams, nors nerezidentų ir rezidentų situacijos panašios, pažeidžia SESV 63 straipsnį, jei tokio atsisakymo nepateisina privalomieji bendrojo intereso pagrindai.

Dėl privalomųjų bendrojo intereso pagrindų

- 39 Pirma, svarbu patikrinti, kaip to prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti valstybių narių subalansuotą apmokestinimo kompetenciją, kaip teigia Vokietijos vyriausybė.
- 40 Šiuo klausimu primintina, kad, viena vertus, valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas. Kita vertus, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant atitinkamų koordinuojamųjų ar derinamųjų Europos Sąjungos teisės nuostatų, valstybės narės išlieka kompetentingos sutartimi ar vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą, ypač siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ir 47 punktai).
- 41 Tačiau tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinės bylos toks pateisinimas nėra pagrįstas.
- 42 Pirmiausia šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad jei pagal „atitikties principą“ („Korrespondenzprinzip“), nurodytą šio sprendimo 13 punkte, atitinkamos valstybės narės mokesčių teisės aktai draudžia mokėtojui nerezidentui atskaityti sumokėtą rentą, nes gavėjo iš šios rentos gautos pajamos negali būti

apmokestintos, kadangi jis pats yra nerezidentas, šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo ir Vokietijos vyriausybės nurodytas argumentas, kaip teigė generalinis advokatas išvados 69 punkte, bet kuriuo atveju yra hipotetinis ir visiškai neatitinka pagrindinės bylos aplinkybių.

- 43 Be to, rentos mokėtojo nerezidento negalėjimas atskaityti rentos, kai jis yra ribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu, išplaukia iš *EStG* 50 straipsnio, neatsižvelgiant į rentos gavėjo gyvenamąją vietą ar jo gautos rentos apmokestinimą ar neapmokestinimą.
- 44 Todėl negalima manyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu siekiama išlaikyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių pusiausvyrą.
- 45 Antra, Vokietijos vyriausybė taip pat remiasi „atitikties principu“ („Korrespondenzprinzip“) tvirtindama, kad atsisakymas leisti atskaityti ribotai apmokestinamo pajamų mokesčiu mokesčių mokėtojo nerezidentu sumokėtą rentą atitinka būtinybę išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną.
- 46 Šis argumentas negali būti priimtas.
- 47 Iš tiesų, kadangi nebuvo nustatyta jokie tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, nagrinėjami teisės aktai negali būti pateisinti nacionalinės mokesčių sistemos darnos išsaugojimu.
- 48 Iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimą. Tačiau, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslą (šiuo klausimu, žr. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ir 44 punktus ir Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55 punktą).
- 49 Tokio tiesioginio ryšio nėra, kai, be kita ko, kalbama apie skirtingą apmokestinimą ar skirtingų mokesčių mokėtojų vertinimą mokesčių tikslais (Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47 punktą). Taip yra šioje byloje, nes tokiu atveju, kai mokesčių turintis mokėti asmuo atskaito rentą, o apmokestinamas už ją rentos gavėjas, būtinai turi dalyvauti du skirtingi mokesčių mokėtojai.
- 50 Tačiau Vokietijos vyriausybė teigė, kad jei Vokietijoje būtų galima atskaityti rentą, už ją neapmokestinus rentos gavėjų, visa grupė, kurią sudaro tėvai ir jų paveldėtojai paveldėjimo *inter vivos* atveju („Generationennachfolgeverbund“), kurie, šios vyriausybės teigimu, turėtų būti laikomi „beveik“ vienu mokesčių subjektu, nes pačioje grupėje perduodamas gebėjimas mokėti mokesčių, gautų dvigubą lengvatą.
- 51 Tačiau, be fakto, kaip teigiama šio sprendimo 42 punkte, kad gavėjo neapmokestinimas už rentą neatitinka pagrindinės bylos aplinkybių, neginčytina ir tai, kad visais atvejais mokesčių mokėtojui nerezidentui draudžiama atskaityti rentą pagal *EStG* 50 straipsnį, nepaisant to, ar ši renta apmokestinama, ar neapmokestinama Vokietijoje. Kadangi mokesčių mokėtojas nerezidentas pagal nacionalinę teisę vertinamas būtent kaip mokesčių mokėtojas, o ne kaip vieno mokesčių subjekto, nurodyto ankstesniame šio sprendimo punkte, dalyvis, šiame teisės akte jo sumokėtos rentos atskaitymas nebuvo numatytas tuo atveju, kai už ją apmokestinamas rentos gavėjas.
- 52 Galiausiai remdamasi be jokių paaiškinimų tuo, jog egzistuoja rizika, kad išmokos gali būti antrą kartą atskaitytos rentos gavėjo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, Vokietijos vyriausybė nesudarė 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 srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) nuostatos nebūtų leidusios išvengti šios rizikos.

- 53 Todėl Vokietijos vyriausybė neturėtų remtis mokesčių sistemos, taikomos vienam mokesčių subjektui, darnos išsaugojimu, kurią ji nurodo, kad pateisintų mokesčių mokėtojus nerezidentus diskriminuojanti vertinimą.
- 54 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje gavęs komercinių pajamų iš bendrovės akcijų, kurias jam kaip dovaną perleido vienas iš tėvų paveldėjimo *inter vivos* būdu, negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią jis sumokėjo šiam tėvui už dovaną, nors pagal šį teisės aktą tokį atskaitymą gali atlikti mokesčių mokėtojas rezidentas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje gavęs komercinių pajamų iš bendrovės akcijų, kurias jam kaip dovaną perleido vienas iš tėvų paveldėjimo *inter vivos* būdu, negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią jis sumokėjo šiam tėvui už dovaną, nors pagal šį teisės aktą tokį atskaitymą gali atlikti mokesčių mokėtojas rezidentas.

Parašai.