GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA, pateikta 2010 m. gruodžio 9 d.[1]

1. Šioje byloje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą dar kartą vertinama valstybės narės, suteikiančios lengvatą mokesčių mokėtojams rezidentams, mokesčių teisės aktų atitiktis Bendrijos teisei.

2. Pagal Vokietijos teisės aktus tik mokesčių mokėtojai rezidentai turi teisę atskaityti iš savo apmokestinamų pajamų rentą, mokamą šeimos nariui po to, kai perleidžiant arba pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį buvo perduota nekilnojamojo turto nuosavybė. Pagal šiuos teisės aktus mokesčių mokėtojui ne rezidentui, gaunančiam tokio nekilnojamojo turto nuomą Vokietijoje, kai ji sudaro tik menką dalį visų jo pajamų, nesuteikiama teisė atskaityti tokią rentą iš jo apmokestinamų pajamų, gautų iš nuomos Vokietijoje.

3. Vokietijos mokesčių institucijos mano, kad minėta renta turėtų būti laikoma ne išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su Vokietijoje gauta nuoma, o asmeninėmis išlaidomis, į kurias turi būti atsižvelgta skaičiuojant mokesčių mokėtojo mokamus mokesčius jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje.

4. Šioje išvadoje iš pradžių nurodysiu, kad, remiantis pagrindinės bylos aplinkybėmis, nagrinėjamų teisės aktų atitiktis Bendrijos teisei turi būti vertinama atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą. Paskui pateiksiu motyvus, dėl kurių, mano nuomone, po nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimo šeimos nariui mokama renta, kurios atsiradimą lėmė šis nuosavybės perdavimas, turi būti laikoma tiesiogiai su šio nekilnojamojo turto nuoma susijusiomis išlaidomis, ir todėl mokesčių mokėtojai ne rezidentai tiek, kiek tai susiję su šia renta, atsiduria panašioje padėtyje kaip mokesčių mokėtojai rezidentai.

5. Darytina išvada, kad nagrinėjamieji teisės aktais netiesiogiai diskriminuojama, o nesant pateisinimo tai lemia jų prieštaravimą laisvam kapitalo judėjimui.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

I — Teisinis pagrindas

6. Remiantis EB 56 straipsnio 1 dalimi uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimai.

7. EB sutarties 58 straipsnio 1 dalies a papunktyje numatyta, kad 56 straipsnio nuostatomis nepažeidžiama valstybių narių teisė taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos.

8. Tačiau pagal EB 58 straipsnio 3 dalį svarbu, kad tokios nuostatos nesudarytų laisvo kapitalo judėjimo, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo.

II — Pagrindinio ginčo faktinės aplinkybės ir nacionalinė teisė

9. Pareiškėjas yra Belgijoje gyvenantis Vokietijos pilietis, dirbantis šioje valstybėje narėje pagal darbo sutartį. 2002 m. versdamasis šia veikla jis gavo 67 679,03 eurų atlyginimą neatskaičius mokesčių.

10. 1992 m. ir 2002 m. pareiškėjas įgijo iš savo tėvų arba gavo pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį visiška nuosavybės teise arba bendrosios nuosavybės su broliu teise įvairų nekilnojamąjį turtą ir paskui nuo 2002 m. gruodžio 1 d. jis su savo broliu turėjo mokėti po 1 000 eurų per mėnesį rentą.

11. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) šiuos sandorius pateikė taip:

„Notariškai patvirtinta 1992 m. balandžio 27 d. sutartimi pareiškėjas iš savo tėvų įsigijo nekilnojamąjį turtą Hamelne, Wilhelmplatz 7, kuriam buvo nustatytas uzufruktas tėvų naudai. Kita 2002 m. gruodžio 2 d. sutartimi jo motina pagal paveldėjimo *inte vivos* sutartį pareiškėjui ir jo broliui Hermann perdavė kitus nekilnojamojo turto objektus. Žemės sklypas Hamelne, Pyrmonter 28, buvo perduotas pareiškėjo broliui. Buvo susitarta, jog už tai bus mokama 1 000,00 EUR dydžio per mėnesį renta. Sutartyje buvo numatyta, kad teisės ir pareigos įgyjamos 2002 m. lapkričio 1 dieną. Pareiškėjo brolis buvo nekilnojamojo turto Pötzen, Dorfe ir Höxter 1, 1 A, bendrasavininkis. Taip pat 2002 m. lapkričio 1 d. pareiškėjas įsigijo broliui priklausančią bendrosios nuosavybės dalį. Iki šios dienos egzistavusi motinos uzufrukto teisė buvo transformuota į rentą; pagal rentos sutartį pareiškėjas kaip ir jo brolis nuo 2002 m. gruodžio 1 d.

turėjo mokėti motinai 1 000,00 EUR dydžio per mėnesį rentą.“

12. 2002 m. pareiškėjas gavo 2 785 eurų ir 749,50 eurų dydžio pajamas iš šio nekilnojamojo turto nuomos. Vokietijoje apmokestinant šias pajamas, gautas už nuomą, pareiškėjo mokama 1 000 eurų renta nebuvo atskaityta.

13. Pagal taikomą Vokietijos teisę ši renta yra atskaitoma kaip ypatingos išlaidos, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*)[2] 10 straipsnio 1 dalies 1a punktą. Tačiau taikant *EStG* 50 straipsnio 1 dalies ketvirtą sakinį Vokietijos Federalinės Respublikos teritorijoje ribotai apmokestinamiems asmenims, t. y. mokesčių mokėtojams ne rezidentams, šis atskaitymas netaikomas.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina:

„Pareiškėjo vienintelė gyvenamoji vieta yra Belgijoje. Todėl Vokietijoje jis apmokestinamas ribotai – tik tos pajamos, kurios gaunamos Vokietijoje. Pagal *EStG* 49 straipsnio 1 dalies 6 punktą prie tokių pajamų priskiriamos pajamos, gaunamos iš nuomos, bendros nuosavybės teise valdomo nekilnojamojo turto ir vien pareiškėjui priklausančio nekilnojamojo turto, esančio Wilhelmplatz 7. Kitaip nei neribotai apmokestinamų asmenų pajamos, pagal *EStG* 50 straipsnio 1 dalies 4 sakinį iš pareiškėjo pajamų negalima atskaityti rentos kaip ypatingų išlaidų, kaip suprantama pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punktą.“

15. Vokietijos vyriausybė pateikė tokias papildomas pastabas.

16. *EStG* 50 straipsnio 1 dalies 1 ir 4 sakiniais nustatoma:

„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 Vokietijoje gautomis pajamomis. <...> Kitos 34 straipsnio ir 9a, 10, 10a, 10c straipsnių, 16 straipsnio 4 dalies, 20 straipsnio 4 dalies 24a, 32 straipsnių, 32a straipsnio 6 dalies, 33, 33a, 33b et 33c straipsnių nuostatos nėra taikomos.“

17. Eksploatavimo išlaidos *EStG* 4 straipsnio 4 dalyje apibrėžiamos kaip „išlaidos, susijusios su eksploatavimu“. Pagal *EStG*

2 — *BGBl.* I, 2002, p. 4245, toliau – *EStG*.

9 straipsnio 1 dalies 1 sakinį veiklos išlaidos yra „išlaidos, susijusios su pajamų gavimu, apsauga ir išlaikymu“.

18. Ypatingos išlaidos yra numatytos *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punkte:

„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.“

19. Išlaikymo renta (renta arba periodinės išmokos) yra nuolatinės išmokos, susijusios su turto perleidimu pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį (turto perleidimu). Išmokos nėra nei atlygis už perleidimą, nei įsigijimo išlaidos, bet tam tikru atveju jos yra ypatingos išlaidos pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punktą.

20. Atsižvelgiant į sandorį, šalims susitarus perėmėjui turi būti bent iš dalies suteikta nemokamo disponavimo teisė (dovanojimas). Renta arba periodinės išmokos turi būti nustatytos atsižvelgiant į perdavėjui išlaikyti būtinus poreikius.

21. Vykdant perleidimą tarp šeimos narių nuolatinės išmokos yra laikomos nustatytomis nepriklausomai nuo turto vertės, atsižvelgiant tik į jo savininkui išlaikyti būtinus poreikius ir skolininko bendrą ekonominę padėtį, kol neįrodyta priešingai. Šiuo atžvilgiu šeimos nariai nurodo tipišką „išlaikymo solidarumo“ atvejį.

22. Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas) perleidimą už išlaikymo rentą apibūdino taip:

„Civilinėje teisėje perleidimo sutartis yra susitarimas, kuriuo tėvai, atsižvelgdami į būsimą paveldėjimą, perleidžia savo turtą, ypač savo įmonę ar nuosavą nekilnojamąjį turtą, vienam ar keliems paveldėtojams pasilikdami <...> pakankamus pragyvenimo šaltinius. Šios perleidimo sutarties ypatybė yra ta, kad juo suteikiama galimybė kitos kartos asmenims dar prieš paveldint pasinaudoti ekonominiu vienetu ir taip bent iš dalies gauti materialių lėšų sau ir bent iš dalies užtikrinti perdavėjo pragyvenimą naudojantis perleistu turtu. Kadangi perleidimo sutartis taip pat yra dovanojimas, ji pasižymi kaip susitarimas, kuriuo įsipareigojama mokėti abipusiai saistančią

pensiją (BFHE, p. 161, 317, 326 ir paskesni; *BStBl*. II, 1990, p. 8472, C. II. 1.a)."

23. Be to, iš *Bundesfinanzhof* praktikos išplaukia, kad išlaikymo renta, objektyviai susijusi su perleidimu, yra priskiriama ypatingoms išlaidoms (*EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punktas) ir nuolatiniam užmokesčiui (*EStG* 22 straipsnio 1 dalis), kai pardavėjas išlaikymo rentos forma realiai pasilieka savo turto pajamas, kurias nuo šiol gauna turto perėmėjas. Šios išmokos išsiskiria iš paprastų išlaikymo pensijų, nurodytų *EStG* 12 straipsnio 1 dalyje tuo, kad jos yra laikomos pasiliktomis perduoto turto pajamomis. Išlaikymo renta nėra perėmėjo atsakomoji paslauga, ji neturi būti nustatoma pagal perduoto turto vertę (BFHE, p. 161, 317, 328 ir paskesni; *BStBl*. II, 1990, p. 8472, C. II 1.c).

III — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl mokesčių mokėtojų rezidentų ir ne rezidentų skirtingo vertinimo, numatyto nacionalinėje teisėje, atitikties Bendrijos teisei. Jis nurodo, kad pareiga mokėti rentą yra įpareigojimas, kuriuo sumenkinamos pareiškėjo, kaip ir jo brolio, kuris yra mokesčių mokėtojas rezidentas, pajamos, nes apmokestinimo atveju ir vienas, ir kitas taip pat privalo deklaruoti savo pajamas, gautas iš Vokietijoje esančio nekilnojamojo turto.

25. *Niedersächsisches Finanzgericht* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB sutarties 56 ir 12 straipsniui prieštarauja tai, kad Vokietijos Federacinėje Respublikoje ribotai apmokestinamas šeimos narys, kitaip nei neribotai apmokestinamas asmuo, negali iš pajamų, gaunamų iš nekilnojamojo turto nuomos, atskaityti rentos kaip ypatingų išlaidų?"

IV — Vertinimas

A — *Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo*

26. Vokietijos vyriausybė teigia, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas. Jos manymu, pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepakankamai nustatė faktines aplinkybes dėl nekilnojamojo turto perleidimo pareiškėjui

būdų, egzistuojančios uzufrukto teisės panaikinimo ir mėnesinės rentos mokėjimo. Antra, minėtas teismas nesuteikė pakankamai informacijos apie nacionalinės teisės aktų turinį ir jų aiškinimą, susijusį su ypatingomis išlaidomis ir tuo, kas šias išlaidas skiria nuo eksploatavimo išlaidų ir veiklos išlaidų.

27. Nesutinku su Vokietijos vyriausybės prieštaravimais.

28. Žinoma, kaip priminė ši vyriausybė, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, siekiant pateikti Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad pastarasis apibrėžtų su pateikiamais klausimais susijusias faktines aplinkybes ir pagrindines teisines nuostatas arba bent paaiškintų šiuos klausimus pagrindžiančias faktines prielaidas. Taip pat neginčytina, kad sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikiama informacija ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti tinkamus atsakymus, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms bei suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Teisingumo Teismas privalo užtikrinti, kad ši galimybė būtų suteikiama, atsižvelgdamas į tai, kad pagal šias nuostatas suinteresuotosioms šalims yra pranešama tik apie sprendimus dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą[3].

29. Taip pat tiesa, kad sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikiama labai išsami informacija apie sąlygas, kuriomis buvo perleistas turtas, o uzufrukto teisė transformuota į mėnesinę rentą. Nacionalinio teismo pateiktas nacionalinės teisės aiškinimas taip pat buvo ne toks detalus kaip tas, kurį pateikė Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose.

30. Vis dėlto manau, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija apie pagrindinės bylos teisines ir faktines aplinkybes yra pakankama, kad šalys, turinčios teisę įstoti į šią bylą, galėtų Teisingumo Teismui pateikti savo pastabas, o šiam leistų prašančiajam teismui pateikti tinkamą atsakymą siekiant išspręsti šią bylą.

31. Taigi ši informacija leidžia suvokti, kad nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais mokesčių mokėtojams rezidentams suteikiama lengvata atskaityti iš savo apmokestinamų pajamų savo šeimos nariui mokamą rentą po to, kai perleidžiant arba pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį buvo perduotas nekilnojamasis turtas. Iš faktinių aplinkybių aprašymo taip pat darytina išvada, kad ginčytinos rentos dydis neatitinka perleisto arba dovanoto nekilnojamojo turto ekonominės vertės. Iš to

3 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Albany* (C-67/96, Rink. p. I-5751, 39 ir 40 punktai) ir 2004 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *My* (C-293/03, Rink. p. I-12013, 17 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

išplaukia, kad į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą buvo kreiptasi dėl ginčo, kurio sprendimas priklauso nuo to, ar toks skirtingas mokesčių mokėtojo rezidento ir ne rezidento vertinimas atitinka Bendrijos teisę.

32. Be to, reikia taip pat pažymėti, kad, be pareiškėjo ir Vokietijos vyriausybės, Prancūzijos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas, kurios patvirtina, kad šios į bylą įstojusios šalys suprato faktines ir teisines pagrindinės bylos aplinkybes.

33. Taigi manau, kad, nepaisant netikslumų, šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas priimtinu.

B — *Dėl esmės*

34. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas siekia sužinoti, ar nagrinėjami teisės aktai atitinka EB 56 ir 12 straipsnius. Taip pat jis klausia, ar šiuo atveju šie straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais vaikas, būdamas ribotai apmokestinamas asmuo šios valstybės teritorijoje, kuris moka savo šeimos nariams rentą po to, kai buvo perduotas nekilnojamasis turtas, negali atskaityti šios rentos iš pajamų, gautų už šio nekilnojamojo turto nuomą, kai tokia galimybė egzistuoja neribotai apmokestinamam asmeniui.

35. Visų pirma manau, kad šių teisės aktų atitiktis Bendrijos teisei turi būti vertinama tik atsižvelgiant į EB sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu. Toliau pateiksiu motyvus, dėl kurių, mano nuomone, tokiais teisės aktais apribojamas laisvo kapitalo judėjimas.

1. Dėl taikytinos judėjimo laisvės

36. Iš pradžių reikia priminti, kad net jei iki šiol valstybės narės išsaugojo savo kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje, vis dėlto pagal nusistovėjusią teismo praktiką jos turi vykdyti ją laikydamosi Europos Bendrijos

įsipareigojimų ir ypač Sutartyje numatytų principų bei judėjimo laisvių[4].

37. Kalbant apie EB 12 straipsnio, kuriame kaip bendrasis principas įtvirtintas bet kokios diskriminacijos dėl pilietybės draudimas, taikymą šioje byloje, iš teismo praktikos matyti, kad šis straipsnis gali būti savarankiškai taikomas tik tose Bendrijos teisės reglamentuojamose srityse, dėl kurių Sutartyje nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių[5].

38. Taigi EB 56 straipsnis, kurį taip pat nurodė ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kuriuo draudžiama diskriminacija specifinėje kapitalo judėjimo srityje, gali būti taikomas pagrindinėje byloje. Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad valstybės narės teisės aktai, susiję su mokesčių mokėtojo ne rezidento pajamų, gautų iš nuomos, apmokestinimu, patenka į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį[6].

39. Ši Teisingumo Teismo praktika grindžiama tuo, kad investicijos į nekilnojamąjį turtą yra minimos daugeliu kapitalo judėjimo atvejų, išvardytų Tarybos direktyvos 88/361/EEB[7] I priedo nomenklatūroje, kuri išsaugojo nurodomąją galią siekiant apibrėžti EB 56 straipsnio taikymo sritį[8]. Belgijoje gyvenančio pareiškėjo nekilnojamojo turto Vokietijoje įgijimas irgi yra kapitalo judėjimas[9].

40. Iš šios nomenklatūros ir Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimas paveldint arba dovanojant kitoje valstybėje narėje gyvenančiam Sąjungos piliečiui taip pat laikomas kapitalo judėjimu[10]. Iš šios Teismo praktikos logiškai darytina išvada, kad nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimas pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį, kai, kaip ir šioje byloje, yra užsienio elementas, susijęs su savininko nuolatine gyvenamąja vieta, kuri yra kitoje valstybėje narėje nei ta, kur yra šis nekilnojamasis turtas, patenka į EB 56 straipsnio taikymo sritį.

4 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas) ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *A* (C-101/05, Rink. p. I-11531, 19 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

5 — 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *Hollmann* (C-443/06, Rink. p. I-8491, 28 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

6 — 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203, 24 punktas).

7 — 1998 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (straipsnis buvo panaikintas Amsterdamo sutartimi) (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10).

8 — Žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Federconsumatori ir kt.* (C-463/04 ir C-464/04, Rink. p. I-10419, 20 punktas) ir 2008 m. rugsėjo 11d. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, Rink. p. I-6845, 38 punktas).

9 — 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Barbier* (C-364/01, Rink. p. I-15013, 58 punktas).

10 — Dėl paveldėjimo žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą van *Hilten-van der Heijden* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 42 punktas) ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimą *Jäger* (C-256/06, Rink. p. I-123, 25–27 punktai). Dėl dovanojimo žr. 2009 m. sausio 27d. Sprendimą *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359, 27 punktas).

41. Taigi šis straipsnis taikomas šioje byloje ir visos į bylą įstojusios šalys tai pripažįsta, tad siūlau Teisingumo Teismui pateikto klausimo nagrinėjimą apriboti jo išaiškinimu.

2. Nepagrįsto apribojimo egzistavimas

42. Šios bylos pagrindinis klausimas yra išsiaiškinti, ar pareiškėjo mokama renta turi būti laikoma tiesiogiai su jo Vokietijoje gaunama nuoma susijusiomis išlaidomis, ar ji turi būti nagrinėjama kaip asmeninės išlaidos.

43. Šis klausimas kyla, nes EB 56 ir 58 straipsniais valstybei narei draudžiama numatyti skirtingą vertinimą mokesčių mokėtojų rezidentų ir ne rezidentų atžvilgiu, kai šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojai yra tokioje pačioje situacijoje.

44. Tačiau, kaip priminė Prancūzijos vyriausybė, reikia pripažinti, kad tiesioginio apmokestinimo srityje mokesčių mokėtojai rezidentai ir ne rezidentai iš principo yra skirtingose situacijose[11]. Mokesčių mokėtojo ne rezidento gautos pajamos dažniausiai yra tik dalis jo bendrų pajamų, gaunamų savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje. Be to, valstybėje narėje, kurioje mokesčių mokėtojas gyvena, geriau žinoma jo asmeninė bei šeimos padėtis ir nustatomas gebėjimas mokėti mokesčius. Taigi mokesčių mokėtojas ne rezidentas iš principo neturi pagrindo kaltinti valstybės narės, kurioje jis gauna tik menką dalį savo pajamų, dėl to, kad jam atsisakyta suteikti mokesčių lengvatą, priklausančią nuo asmeninės ir šeimos padėties, kaip antai išlaikymo rentos, kurią jis skolingas, atskaitą, kadangi tai valstybės narės, kur jis nuolat gyvena, pareiga[12].

45. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pareiga atsižvelgti į mokesčių mokėtojo ne rezidento asmeninę ir šeimos padėtį tenka pajamų kilmės valstybei narei, kai tik joje šis mokesčių mokėtojas gauna visas arba beveik visas apmokestinamas pajamas[13].

46. Šioje byloje aišku, kad Vokietijoje pareiškėjo gauta nuoma yra tik menka dalis jo apmokestinamų pajamų, kadangi pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo suteiktą informaciją pareiškėjas daugiau nei 90 % savo pajamų gauna Belgijoje, kur gyvena. Iš to išplaukia, kad jei ginčytina renta turi būti laikoma asmeninėmis išlaidomis,

11 — Minėtas Sprendimas *Schumacker* (31 punktas) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimas *Gielen* (C-440/08, Rink. p. I-2323, 43 punktas).

12 — Minėtas Sprendimas *Schumacker* (32 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 99-102 punktai).

13 — Minėtas Sprendimas *Schumacker* (36 punktas) ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Renneberg* (C-527/06, Rink. p. I-7735, 61 punktas).

prilyginamomis išlaikymo pensijai, pareiškėjas negalėtų kaltinti Vokietijos mokesčių institucijos atsisakymu ją atskaityti nuo jo apmokestinamų pajamų, gautų iš nekilnojamojo turto nuomos Vokietijoje.

47. Tačiau pareiškėjas pagrįstai prašytų tokios atskaitos, jei ši renta galėtų būti laikoma tiesiogiai su šia nuoma susijusiomis išlaidomis. Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad, atsižvelgiant į tokias išlaidas, mokesčių mokėtojai rezidentai ir ne rezidentai yra panašiose situacijose ir todėl turi būti traktuojami vienodai[14].

48. Vokietijos ir Prancūzijos vyriausybės tvirtina, kad ši Teisingumo Teismo praktika nėra taikoma ginčijamai rentai dėl motyvų, kurie galėtų būti trumpai išdėstyti taip.

49. Vokietijos vyriausybė teigia, kad jos nacionalinėje teisėje taikomas tiesioginio ryšio kriterijus. Pagal *EStG* 50 straipsnio 1 dalies 1 sakinį ribotai apmokestinamas asmuo turėtų teisę atskaityti eksploatacijos išlaidas, t. y. išlaidas, kurios atsirado dėl eksploatavimo, ir veiklos išlaidas, t. y. išlaidas, susijusias su pajamų įgijimu, apsauga ir išlaikymu.

50. Taigi šioje byloje aišku, kad ginčytina renta yra ne veiklos išlaidos, bet ypatingos išlaidos pagal *EStG* 10 straipsnį. Ši renta nėra atsakomoji paslauga už nekilnojamojo turto įgijimą. Jos dydis buvo nustatytas nepriklausomai nuo jo vertės, atsižvelgiant savininkui išlaikyti būtinus poreikius ir skolininko bendrą ekonominį gebėjimą mokėti mokesčius. Tai šeimoje priimto susitarimo rezultatas. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad pareiškėjo motina norėjo perleisti savo nekilnojamąjį turtą ir užsitikrinti, kad bus atsižvelgta į jai išlaikyti būtinus poreikius.

51. Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė daro išvadą, kad neegzistuoja joks tiesioginis ryšys tarp U. Schröder gaunamų už nuomą pajamų ir rentos, kurią jis moka savo motinai, kadangi ši renta nėra neatskiriama nuo šių pajamų, kaip tai suprantama pagal minėto Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande* 25 punktą.

52. Žinoma, reikia priminti, kad minėto Sprendimo *Conijn* 22 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog su mokesčių konsultacija susijusios išlaidos, taip pat kvalifikuotos kaip ypatingos išlaidos, kaip suprantama

14 — 2003 m. birželio 12d. Sprendimas *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 punktas), 2006 m. liepos 6d. Sprendimas *Conijn* (C-346/04, Rink. p. I-6137, 20–24 punktai) ir 2007 m. vasario 15d. Sprendimas *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, Rink. p. I-1425, 23–25 punktai).

pagal *EStG* 10 straipsnį, buvo tiesiogiai susijusios su ribotai apmokestinamų pajamų gavimu. Vis dėl to byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, kaip tik egzistavo būtinas ryšys, nes šios išlaidos beveik neišvengiamai turėjo būti patirtos siekiant gauti šias pajamas ir priklausė daugiau veiklos išlaidoms negu ypatingoms išlaidoms. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjama renta nebuvo specifinė ar teisinė pajamų, gautų iš nuomos, surinkimo pasekmė, bet buvo grindžiama Schröder šeimos ryšiais.

53. Prancūzijos vyriausybė taip pat nesutinka, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pareiškėjo mokamos rentos ir jo gaunamų pajamų iš nuomos.

54. Ji tvirtina, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punkto objekto ir turinio atžvilgiu šioje nuostatoje numatyta renta negali būti laikoma tiesiogine ekonomine atsakomąja paslauga už tai, kad pareiškėjo motina atsisakė uzufrukto teisės į nuomojamą nekilnojamąjį turtą. Prancūzijos vyriausybė taip pat pabrėžia, kad pareiškėjo mokamos rentos dydis nėra tiesiogiai susijęs jo pajamų, gaunamų už nuomą, dydžiu. Šios vyriausybės manymu, neegzistuoja joks tiesioginis ekonominis ryšys tarp pareiškėjo mokamos rentos dydžio ir pajamų, gaunamų už nuomą, nes iš šio turto galėjo būti negauta tokių pajamų arba gautos labai didelės pajamos, kurių dydis nebūtų susijęs su minėtos rentos dydžiu.

55. Nepritariu šių vyriausybių pozicijai. Kaip ir Komisija, manau, kad perdavus tam tikro nekilnojamojo turto Vokietijoje nuosavybę renta, kurią pareiškėjas moka savo motinai, gali būti laikoma tiesiogiai susijusi su nuoma, gaunama iš šio nekilnojamojo turto, dėl toliau išdėstytų priežasčių.

56. Iš rašytinėse pastabose bylos šalių minėtų sprendimų analizės matyti, kad esant tokioms aplinkybėms Teisingumo Teismas nustatė tiesioginio ryšio egzistavimą tarp mokesčių mokėtojo ne rezidento pajamų ir išlaidų.

57. Minėtame Sprendime *Gerritse* buvo kalbama apie veiklos išlaidas, kurių patyrė Nyderlanduose gyvenantis muzikantas teikdamas paslaugas radijo stotyje Vokietijoje, kurios buvo apmokestintos šioje valstybėje narėje. Teisingumo Teismas manė, kad šios veiklos išlaidos yra „tiesiogiai susijusios su veikla, iš kurios gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, todėl šiuo atžvilgiu rezidentai ir ne rezidentai atsiduria panašioje situacijoje“[15].

58. Minėtame Sprendime *Conijn* Teisingumo Teismas išplėtė šią analizę dėl mokesčių

15 — Šio sprendimo 27 punktas.

konsultacijų išlaidų, kurias mokesčių mokėtojas ne rezidentas patyrė Vokietijoje rengdamas savo mokesčių deklaraciją, susijusią su šioje valstybėje narėje jo gautomis pajamomis. Jis nurodė, kad pareiga parengti savo mokesčių deklaraciją kyla dėl to, kad šis asmuo minėtoje valstybėje narėje gauna pajamų. Remdamasis tuo Teismas darė išvadą, kad šios išlaidos yra tiesiogiai susijusios su Vokietijoje apmokestinamomis pajamomis, vadinasi, jos tokiu pat būdu taikomos visų apmokestinamųjų asmenų gautoms pajamoms, nesvarbu, ar jie rezidentai, ar ne[16]. Teisingumo Teismas pridūrė, kad apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai nacionalinės mokesčių teisės sudėtingumo požiūriu yra panašioje situacijoje, ir teisę į atskaitą, kuri skirta kompensuoti dėl mokesčių konsultacijos patirtas išlaidas, pripažįstamą apmokestinamiems asmenims rezidentams, turi būti galima taikyti taip pat ir apmokestinamiems asmenims ne rezidentams, kurie susiduria su tuo pačiu nacionalinės mokesčių sistemos sudėtingumu[17].

59. Galiausiai minėtame Sprendime *Centro Equestre da Lezíria Grande* Teisingumo Teismas, apibrėždamas sąvoką, patikslino, kad „veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, gautomis pajamomis“ laikomos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su paslaugų teikimu, dėl kurio pajamos yra apmokestinamos šioje valstybėje narėje, ir kurios dėl to neatsiejamos nuo teikiamų paslaugų, kaip antai kelionės ir apgyvendinimo išlaidos, nepaisant patirtų išlaidų atsiradimo vietos ir datos[18].

16 — Šio sprendimo 22 punktas.
17 — Ten pat, 23 punktas.
18 — Šio sprendimo 25 punktas.

60. Nagrinėdamas šią Teisingumo Teismo praktiką manau, kad siekiant išsiaiškinti, ar išlaidos turi būti laikomos asmeninėmis išlaidomis, ar vis dėlto išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su apmokestinamomis pajamomis, esminis kriterijus yra šių išlaidų atsiradimą lėmęs veiksnys. Pastarosios turi būti laikomos tiesiogiai su šiomis pajamomis susijusiomis išlaidomis, kai jų atsiradimą lėmė veikla, kurią vykdant gautos minėtos pajamos, o ne mokesčių mokėtojo asmeninė situacija.

61. Šioje byloje, kaip pabrėžia Komisija, pareiškėjo pajamos iš nuomos galėjo būti gautos tik perdavus nagrinėjamą nekilnojamąjį turtą, o perduoti buvo galima tik mokant nagrinėjamą rentą.

62. Kaip matyti iš bylos aplinkybių, šios rentos dydis nepriklauso nuo perduoto nekilnojamojo turto ekonominės vertės. Kaip nurodo Vokietijos vyriausybė, jos dydis galėjo būti nustatytas bendru šalių susitarimu šeimoje, atsižvelgiant ir į dovanotojo poreikius, ir į gavėjo ekonominį pajėgumą. Tačiau ši aplinkybė nė kiek nesumažina gavėjo įsipareigojimo mokėti minėtą rentą būtinumo, kad galėtų įgyti nuosavybės teisę į savo šeimos narių nekilnojamąjį turtą ir nuomą, gaunamą iš šio nekilnojamojo turto.

63. Kitaip tariant, be rentos pareiškėjas nebūtų galėjęs įgyti nuomojamo nekilnojamojo turto, vadinasi, ir pajamų, gautų iš jo nuomos.

64. Taigi, mano nuomone, šioje byloje esminė aplinkybė yra ta, kad nagrinėjamos rentos atsiradimą lemiantis veiksnys yra nekilnojamojo turto, iš kurio nuomos gaunamos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, perdavimas, o ne tik vaikų pareiga rūpintis savo tėvais. Kadangi ginčytinos rentos atsiradimą lemia nuomojamo nekilnojamojo turto perdavimas, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, manau, ji turėtų būti laikoma išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su iš šio nekilnojamojo turto gauta nuoma.

65. Mano nuomone, šiai analizei neprieštarauja ta aplinkybė, kad, skirtingai nei veiklos išlaidos ir mokesčių konsultacijų išlaidos, numatytos minėtuose sprendimuose *Gerritse* ir *Conijn*, ginčytina renta turėtų būti mokama netgi tuomet, jeigu pareiškėjas nebūtų nuomojęs nekilnojamojo turto ir negavęs jokių Vokietijoje apmokestinamų pajamų.

66. Manau, svarbu, kad mokesčių mokėtojai ne rezidentai, gavę pajamas iš nuomos, yra apmokestinami kaip mokesčių mokėtojai rezidentai ir kad be įsipareigojimo mokėti rentą nekilnojamojo turto dovanotojui jie nebūtų galėję įgyti nuosavybės teisės, vadinasi, ir jo nuomoti.

67. Iš to išplaukia, jei Teisingumo Teismas sutinka su šiuo vertinimu, kad mokesčių mokėtojai ne rezidentai, kaip antai pareiškėjas, tokios rentos atžvilgiu atsiduria tokioje pačioje situacijoje kaip mokesčių mokėtojai rezidentai. Nacionalinės teisės aktai prieštarauja EB 56 straipsniui tiek, kiek juose suteikiama galimybė tik mokesčių mokėtojams rezidentams atskaityti šią rentą nuo Vokietijoje apmokestinamų pajamų.

68. Be to, Vokietijos vyriausybė nepateikia jokio šio skirtingo vertinimo pateisinimo.

69. Taigi siūlau į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą klausimą atsakyti: 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos vaikas, būdamas ribotai apmokestinamas asmuo šios valstybės teritorijoje, kuris moka savo tėvams rentą po to, kai perleidžiant arba pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį buvo perduotas nekilnojamasis turtas, negali, kitaip nei mokesčių mokėtojas rezidentas, atskaityti šios rentos iš pajamų, gautų iš šio nekilnojamojo turto nuomos, prieštarauja šio straipsnio nuostatoms, nes šis nuosavybės perdavimas lėmė šios rentos atsiradimą.

V — Išvada

70. Atsižvelgdamas į tai, kas pasakyta, į *Niedersächsisches Finanzgericht* klausimą siūlyčiau atsakyti taip:

„EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos vaikas, būdamas ribotai apmokestinamas asmuo šios valstybės teritorijoje, kuris moka savo tėvams rentą po to, kai perleidžiant arba pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį buvo perduotas nekilnojamasis turtas, negali, kitaip nei mokesčių mokėtojas rezidentas, atskaityti šios rentos iš pajamų, gautų iš šio nekilnojamojo turto nuomos, prieštarauja šio straipsnio nuostatoms, nes šis nuosavybės perdavimas lėmė šios rentos atsiradimą."