GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 9 d. [1]

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, ar Bendrijos teisė nedraudžia to, kad vienos valstybės narės pilietis, kuris yra iš dalies apmokestinamas pajamų mokesčiu kitoje valstybėje narėje, t. y. Vokietijos Federacinėje Respublikoje, negali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidų, kurių jis patyrė norėdamas įvykdyti savo mokestines pareigas šioje valstybėje narėje, jei pajamų mokesčiu visiškai apmokestinamas asmuo toje pačioje valstybėje narėje galėtų tokias išlaidas atskaityti.

I — Nacionalinės teisės aktai

2. 1997 m. redakcijos Pajamų mokesčio įstatymas (Einkommensteuergesetz) (toliau – EStG 1997) [2] išskiria visiškai ir iš dalies pajamų mokesčiu apmokestinamus asmenis. Skirtingai nei pirmieji, iš dalies apmokestinami asmenys yra tie, kurie neturi Vokietijoje nei namų, nei nuolatinės gyvenamosios vietos ir kuriems apmokestinamos tik šioje valstybėje narėje gaunamos pajamos.

3. Tarp šių Vokietijos kilmės pajamų EStG 1997 49 straipsnio 1 dalies 2 punkto a papunktyje minimos iš amatų, pramonės ar prekybos veiklos gaunamos pajamos.

4. EStG 1997 50 straipsnio 1 dalyje yra nustatytos specialios nuostatos, taikomos Vokietijoje iš dalies pajamų mokesčiu apmokestinamiems asmenims. Pirmiausia iš jos matyti, kad šie apmokestinami asmenys iš savo apmokestinamųjų pajamų negali atskaityti „ypatingų išlaidų", pavyzdžiui, mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidų [3], o visiškai apmokestinami asmenys gali tokias išlaidas atskaityti pagal EStG 1997 10 straipsnio 1 dalies 6 punktą.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — BGBl. 1997 I, 823 p. ir paskesni.

3 — Žr. EStG 1997 50 straipsnio 1 dalies penktą sakinį.

5. Be to, reikia pažymėti, kad šiame straipsnyje išlaidos, priskiriamos „ypatingų išlaidų" grupei, yra skiriamos nuo „veiklos išlaidų" ar „profesinių išlaidų" grupių išlaidų.

II — Pagrindinė byla

6. 1998 m. R. H. Conijn, Nyderlanduose gyvenantis šios valstybės pilietis, iš Vokietijos teisės reglamentuojamos savo partnerystės komanditinės bendrovės, kurios vienas iš paveldėtojų jis yra, gavo Vokietijos kilmės pajamų iš pramonės ir prekybos, kurios sudarė 146 373,50 DEM. Ši suma buvo mažesnė negu 90 % visų R. H. Conijn pajamų.

7. 1998 m. pajamų deklaracijoje jis atskaitė 1 046 DEM sumą, atitinkančią mokesčių konsultacijos išlaidas, patirtas šiai deklaracijai parengti Vokietijoje, kaip „ypatingas išlaidas" EStG 1997 10 straipsnio 1 dalies 6 punkto prasme.

8. *Finanzamt Hamburg-Nord* (toliau – *Finanzamt*), remdamasi EStG 1997 50 straipsnio 1 dalies penktu sakiniu, atsisakė pripažinti šių išlaidų atskaitą.

9. Dėl *Finanzamt* sprendimo R. H. Conijn pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg*. 2003 m. lapkričio 11 d. Sprendimu šis ieškinys buvo atmestas.

10. Pareiškėjas pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo „peržiūrėjimo" kreipėsi į *Bundesfinanzhof*, prašydamas šio teismo panaikinti minėtą sprendimą ir nuspręsti, kad mokesčių konsultacijų išlaidos yra atskaitytinos. *Finanzamt* prašė atmesti šį prašymą dėl peržiūrėjimo.

III — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

11. Savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* pažymi, kad nevienodas požiūris į apmokestinamuosius asmenis, kurie yra rezidentai ir ne rezidentai, kylantis iš minėtų EStG 1997 nuostatų, gali prieštarauti EB sutarties 52 straipsnyje (po pakeitimo – EB 43 straipsnyje) įtvirtintai pagrindinei laisvei, t. y. įsisteigimo laisvei.

12. Visų pirma jis konstatuoja, kad Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, jog rezidentų ir ne rezidentų padėtis paprastai nėra panaši, todėl teisė į atskaitymus, susiju-

sius su apmokestinamojo asmens asmenine padėtimi pajamų kilmės valstybėje, nebūtinai turi būti suteikiama ir ne rezidentams.

13. Tuomet jis pažymi, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, tik tokiu atveju, jei iš dalies apmokestinamas asmuo didžiąją dalį savo pajamų gauna apmokestinamų pajamų kilmės valstybėje, vienodo požiūrio principas reikalauja, kad jam būtų suteiktos mokesčių lengvatos, susijusios su jo asmenine ar šeimine padėtimi. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, ši išimtis yra tiesiogiai susijusi tik su ribota mokesčių lengvatų grupe, susijusia su apmokestinamojo asmens asmenine ar šeimine padėtimi, o ne su „visomis įmanomomis taikymo privačiame gyvenime galimybėmis".

14. Šiuo požiūriu *Bundesfinanzhof* pažymi, kad mokesčių konsultacijų išlaidų atskaitymą iš esmės pateisina dotacijų ir skatinimo tikslai, kurie neturi nieko bendra su apmokestinamojo asmens padėtimi. Jis turėtų gauti tam tikrą kompensaciją, nes dėl mokesčių teisės sudėtingumo turėjo kreiptis į mokesčių patarėją; šia kompensacija turi būti atsižvelgta į „privalomas išlaidas", kurių jam teko patirti ir kurios sumažino jo pajamas. Tačiau šie argumentai nepaaiškina, kodėl ši mokesčių lengvata negali būti teikiama ne rezidentams, bent jau tuo atveju, kai mokesčių konsultacija yra susijusi ne su pajamų deklaracija valstybėje, kurioje gyvena apmokestinamasis asmuo, o tik su pajamų deklaracija pajamų kilmės valstybėje.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, net ir darant prielaidą, kad mokesčių konsultacijų išlaidos yra su asmeniniu gyvenimu susijusios išlaidos, tektų pripažinti, kad jei Vokietijos įstatymų leidėjas nusprendė leisti atskaityti šias išlaidas, to reikėtų laikytis be prieštaravimų. Šios išlaidos taip pat apsunkina ir ne rezidento, ir rezidento pajamas. Be to, abu taip pat privalo parengti mokesčių deklaraciją.

16. Dėl nurodytų motyvų abejodamas dėl nagrinėjamoje byloje taikytinų Vokietijos mokesčių įstatymų atitikties Bendrijos teisei, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad kitos valstybės narės pilietis, kuris Vokietijos Federacinėje Respublikoje yra iš dalies apmokestinamas asmuo, iš savo apmokestinamųjų pajamų negali atskaityti patirtų išlaidų mokesčių konsultacijoms kaip ypatingų išlaidų, nors visiškai apmokestinamas asmuo tai galėtų padaryti, prieštarauja Europos Bendrijos steigimo sutarties 52 straipsniui (po pakeitimo – EB 43 straipsniui)?"

IV — Analizė

17. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar Sutarties 52 straipsnis nedraudžia to, kad vienos valstybės narės pilietis, kuris yra iš dalies apmokestinamas pajamų mokesčiu kitoje valstybėje narėje, t. y. Vokietijoje, negali atskaityti iš savo apmokestinamųjų pajamų mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidų, kurių jis patyrė norėdamas įvykdyti savo mokestines pareigas šioje valstybėje narėje, jei visiškai apmokestinamas asmuo toje pačioje valstybėje narėje galėtų tokias išlaidas atskaityti.

18. Visų pirma reikia pažymėti, kaip tai padarė Komisija, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytos faktinės bylos aplinkybės neleidžia suprasti, kokio masto yra R. H. Conijn partnerystė Vokietijos teisės reglamentuojamoje komanditinėje bendrovėje.

19. Tokia informacija būtų naudinga siekiant nustatyti, kokie Sutarties straipsniai yra taikytini pagrindinės bylos aplinkybėms, t. y. tie, kurie reglamentuoja įsisteigimo laisvę, ar tie, kurie reglamentuoja laisvą kapitalo judėjimą.

20. Iš tiesų žinome, kad pagal Sutarties 52 straipsnio antrąją pastraipą „įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones <...> tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams <...>". Pasak Teisingumo Teismo, „savo įsisteigimo teisę įgyvendina valstybės narės pilietis, kurio dalyvavimas kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitale jam leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą"[4].

21. Tačiau jei ši sąlyga netenkinama, taikomos taisyklės, reglamentuojančios laisvą kapitalo judėjimą.

22. Atsakant į abejones, kurių galėtų atsirasti dėl Sutarties 52 straipsnio taikymo pagrindinės bylos aplinkybėms, ir šiuo požiūriu nesant pakankamai informacijos prašyme priimti prejudicinį sprendimą, primintina, kad, pasak Teisingumo Teismo, „pagal EB 234 straipsnio procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks

4 — 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919, 77 punktas) ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktas).

nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai" [5]. Taigi pakanka konstatuoti, jog nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad jo nagrinėjamoje byloje taikytinas Sutarties 52 straipsnis, ir, kadangi nėra veiksnių, lemiančių laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančių taisyklių taikymą, Teisingumo Teismas turi aiškinti šio teismo nurodytą normą.

23. Atsižvelgdamas į tai, kaip šioje byloje Teisingumo Teismas išaiškins Sutarties 52 straipsnį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar R. H. Conijn partnerystė Vokietijos teisės reglamentuojamoje komanditinėje bendrovėje jam leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą. Jei taip nebūtų, pagrindinėje byloje aptariami nacionalinės teisės aktai būtų susiję su kapitalo judėjimo laisve EB sutarties 73 B straipsnio (po pakeitimo – EB 56 straipsnio) prasme, o nebe su įsisteigimo laisve, kurią saugo Sutarties 52 straipsnis [6]. Tačiau reikia pažymėti, kad tokiu atveju Teisingumo Teismo atsakymas į šį prejudicinį klausimą taip pat galiotų ir laisvo kapitalo judėjimo kontekste, nes šioje byloje, kaip pamatysime vėliau, svarbiausia problema yra išsiaiškinti, ar Vokietijos teisės aktai, kurie neleidžia iš dalies apmokestinamiems asmenims atskaityti privačiai patirtų mokesčių konsultacijų išlaidų, yra Bendrijos teisės draudžiama diskriminacija.

24. Dabar tikslinga tiksliai atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktą prejudicinį klausimą.

25. Šiame kontekste pirmiausia reikia priminti, kad draudimas valstybėms narėms nustatyti įsisteigimo laisvės apribojimus taikomas ir mokesčių nuostatoms. Iš tiesų pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors pagal dabar galiojančią Bendrijos teisę tiesioginiai mokesčiai savaime nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto valstybės narės, įgyvendindamos savo turimą kompetenciją, turi atsižvelgti į Bendrijos teisę [7].

26. Pirmiausia tai reiškia, kad jos turi „susilaikyti <...> nuo bet kokios tiesioginės ar paslėptos diskriminacijos dėl pilietybės" [8]. Iš tiesų vienodo požiūrio principas draudžia ne tik atvirai diskriminuoti dėl pilietybės, bet ir visas paslėptas diskriminacijos formas, kurios, taikant kitus atskyrimo kriterijus,

5 — 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 41 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2003 m. vasario 25 d. Sprendimą *IKA* (C-326/00, Rink. p. I-1703, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

6 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. birželio 8 d. Teisingumo Teismo nutartį *De Baeck* (C-268/03, Rink. p. I-5961, 25 ir 26 punktai).

7 — Ypač žr. minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 44 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

8 — Ypač žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 75 punktas).

faktiškai sukelia tokias pačias pasekmes [9]. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad vienos valstybės narės teisės aktai, suteikiantys mokesčių lengvatų tik nacionalinėje teritorijoje gyvenantiems asmenims, gali padaryti žalos kitų valstybių narių piliečiams, nes dažniausiai ne rezidentai nėra piliečiai, todėl tokie teisės aktai gali sukelti netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės [10].

27. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „diskriminacija yra tuomet, kai skirtingos taisyklės taikomos panašioms situacijoms arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms“ [11]. Tikrindamas diskriminacijos buvimą, Teisingumo Teismas paprastai pradeda nuo postulato, kad „tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtys valstybėje paprastai nėra panašios, kadangi ne rezidento vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis ne rezidento gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į asmeninę bei šeiminę padėtį, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis įprastą nuolatinę gyvenamąją vietą“ [12].

28. Darytina išvada, jog „tai, kad valstybė narė nesuteikia ne rezidentui tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų ir ne rezidentų situacijos ir pajamų šaltinio požiūriu, ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeiminės padėties požiūriu, paprastai nėra diskriminacija“ [13].

29. Suformulavęs šį principą, minėtame sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismas vis dėlto patikslino, kad ne rezidentas ir rezidentas nėra objektyviai skirtingose padėtyse, kai „ne rezidentas savo nuolatinėje gyvenamosios vietos valstybėje negauna didelių pajamų ir pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš veiklos, kurią jis vykdo darbo valstybėje, ir dėl to gyvenamoji valstybė negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę bei šeiminę padėtį“ [14]. Pasak Teisingumo Teismo, „tarp

9 — Ypač žr. 1974 m. vasario 12 d. Sprendimą *Sotgiu* (152/73, Rink. p. 153, 11 punktas); 1991 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Le Manoir* (C-27/91, Rink. p. I-5531, 10 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 26 punktas).

10 — Ypač žr. minėtą sprendimą *Schumacker* (28 ir 29 punktai) ir 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089, 38 punktas).

11 — Ypač žr. minėto sprendimo *Wielockx* 17 punktą.

12 — Ypač žr. 2004 m. liepos 1 d. Sprendimą *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443, 15 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

13 — Ten pat, 16 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

14 — Minėto sprendimo *Schumacker* 36 punktas. Be to, minėtame sprendime *Wielockx* Teisingumo Teismas pripažino, kad „apmokestinamasis asmuo ne rezidentas – dirbantis pagal darbo sutartį ar savarankiškai, kuris visas arba beveik visas savo pajamas gauna valstybėje, kur vykdo profesinę veiklą, pajamų mokesčio požiūriu objektyviai yra tokioje pačioje situacijoje kaip šios valstybės rezidentas, kuris joje vykdo tokią pačią veiklą“ (20 punktas).

tokio ne rezidento ir rezidento, vykdančio panašią veiklą <...>, nėra jokių objektyvių situacijos skirtumų, kurie pagrįstų skirtingą požiūrį, atsižvelgiant į apmokestinimo kontekstą, paisant apmokestinamojo asmens asmeninės ir šeiminės padėties" [15].

30. Ši Teisingumo Teismo praktika ne kartą buvo taikoma mokesčių lengvatų, susijusių su atsižvelgimu į apmokestinamųjų asmenų asmeninę ir šeiminę padėtį, srityje, pavyzdžiui, sumažinant progresyvinių mokesčių skalę sutuoktinių poroms [16], iš apmokestinamųjų pajamų atskaitant įmokas į pensijų fondą [17] ar teikiant mokesčių lengvatas, susijusias su asmeninėmis pareigomis, pavyzdžiui, išlaikymo išmokų mokėjimu [18].

31. Priešingai nei Vokietijos vyriausybė, aš manau, kad iš minėto sprendimo *Schumacker* kilusi Teisingumo Teismo praktika neturi būti taikoma tokiomis aplinkybėmis, kurias Teisingumo Teismui nurodė *Bundesfinanzhof*.

32. Pirma, pagal šią Teisingumo Teismo praktiką, ne rezidentų ir rezidentų situacijos panašumo vertinimo kriterijus pajamų mokesčio požiūriu yra pagrįstas tuo, kad pirmieji, kaip ir antrieji, gauna visas ar beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas iš apmokestinimo valstybėje vykdomos veiklos. Taip nėra tuo atveju, kai valstybės narės piliečio, pavyzdžiui, R. H. Conijn, apmokestinimo valstybėje gaunamos pajamos, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, sudaro mažiau nei 90% visų jo pajamų [19].

33. Antra, ši Teisingumo Teismo praktika nuo atsiradimo buvo susijusi tik su mokesčių lengvatomis, teikiamomis atsižvelgiant į apmokestinamųjų asmenų asmeninę ir šeiminę padėtį. Nemanau, kad mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidos galėtų būti priskirtos šiai mokesčių lengvatų grupei, nes jos nėra niekaip susijusios su apmokestinamojo asmens asmenine ir šeimine padėtimi.

34. Šiuo požiūriu, mano nuomone, nėra svarbu ir tai, kad mokesčių patarėjui padedant parengtoje pajamų deklaracijoje minima tam tikra informacija, susijusi su apmokestinamojo asmens civiline būkle ar šeimine padėtimi. Šis konstatavimas, mano nuomone, negali paneigti to, kad mokesčių patarėjo

15 — Minėto sprendimo *Schumacker* 37 punktas.

16 — Minėtas sprendimas *Schumacker*.

17 — Minėtas sprendimas *Wielockx*.

18 — Minėtas sprendimas *De Groot*.

19 — Šiame kontekste žr. 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451), kur Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybė narė suteikia ne rezidentams mokesčių lengvatą atsižvelgdama į jų asmeninę ir šeiminę padėtį, jei šioje valstybėje yra apmokestinamos ne mažiau kaip 90% jų visų pajamų (32 punktas).

konsultacijų išlaidų atskaita nesiekiama atsižvelgti į apmokestinamųjų asmenų asmeninę ir šeiminę padėtį.

35. Kadangi manau, jog tokių išlaidų atskaita nėra mokesčių lengvata, susijusi su atsižvelgimu į apmokestinamojo asmens ne rezidento asmeninę ir šeiminę padėtį, reikia nustatyti, ar tokios rūšies mokesčių lengvata gali būti aiškinama atsižvelgiant į Bendrijos teisę, ypač į Sutarties 52 straipsnį, ir kaip tai turi būti daroma.

36. Pareikšdama nuomonę dėl šios mokesčių lengvatos, Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose pažymi, kad mokesčių konsultacijų išlaidos, kurios pagal Vokietijos teisę priskiriamos „ypatingų išlaidų" grupei, yra „privačiam gyvenimui skirtos išlaidos", nes būtent apmokestinamasis asmuo pats nusprendžia kreiptis į mokesčių patarėją [20].

37. Vokietijos vyriausybė taip pat aiškina, kad šios mokesčių konsultacijų išlaidos, laikomos privačiomis išlaidomis, turi būti skiriamos nuo išlaidų, kurios patiriamos profesinės veiklos kontekste. Jei šios išlaidos yra profesinės kilmės, jos gali būti atskaitytos kaip veiklos išlaidos ar profesinės išlaidos. Ši galimybė yra suteikta ir fiziniams asmenims, ir kapitalo bendrovėms ir nesvarbu, ar jie apmokestinami Vokietijoje iš dalies, ar visiškai. Taigi apmokestinamasis asmuo ne rezidentas, esantis tokioje padėtyje kaip R. H. Conijn, visiškai galėtų iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti tas mokesčių konsultacijų išlaidas, kurios yra profesinio pobūdžio [21].

38. Galiausiai Vokietijos vyriausybė pažymi, kad pagal Vokietijos teisę privačiam gyvenimui skirtos išlaidos iš principo negali būti atskaitomos. Privačios išlaidos gali būti atskaitytos iš pajamų mokesčio tik išimtiniu atveju – jei tai tiesiogiai numato įstatymas ir jeigu jos yra „būtinos išlaidos, darančios įtaką gebėjimui mokėti mokesčius ir ekonominiam gebėjimui". Šios vyriausybės teigimu, toks atvejis yra mokesčių konsultacijų išlaidų, numatytų EStG 1997 10 straipsnio 1 dalies 6 punkte, atvejis. Šios išlaidos yra laikomos visiškai apmokestinamų asmenų „ypatingomis išlaidomis", „kadangi šios išlaidos dažnai gali tapti būtinos dėl mokesčių teisės sudė-

20 — Rašytinių pastabų 22 punktas. Kalbant apie šią išlaidų grupę reikia paminėti 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Schilling ir Fleck-Schilling* (C-209/01, Rink. p. I-13389), kuriame nagrinėjama mokesčių lengvata yra namų darbuotojui patirtų išlaidų atskaita. Tačiau noriu pažymėti, kad šis sprendimas yra priimtas susiklosčius ypatingam kontekstui, kuriam būdinga tai, kad „Europos Bendrijų pareigūnams ir kitiems tarnautojams mokesčių srityje taikomos ypatingos taisyklės, kurios juos išskiria iš kitų darbuotojų" (29 punktas).

21 — Rašytinių pastabų 21 punktas.

tingumo ir taip padaryti įtaką apmokestinamojo asmens ekonominiam pajėgumui“ [22].

39. Mano nuomone, šie paaiškinimai neįrodo, kad nagrinėjamos mokesčių nuostatos yra suderinamos su Bendrijos teise, ypač Sutarties 52 straipsniu.

40. Iš tiesų nustatyta, kad pagal EStG 1997 teisė atskaityti mokesčių konsultacijų išlaidas kaip „ypatingas išlaidas“ yra mokesčių lengvata, suteikiama tik Vokietijoje gyvenantiems apmokestinamiesiems asmenims. Taigi šiame kontekste apmokestinamieji asmenys ne rezidentai yra nepalankesnėje padėtyje už apmokestinamuosius asmenis rezidentus, o tai gali juos atgrasyti įsisteigti Vokietijoje [23].

41. Ar šis nevienodas požiūris į apmokestinamuosius asmenis rezidentus ir ne rezidentus yra pagrįstas objektyviai skirtinga šių dviejų apmokestinamųjų asmenų grupių situacija, kad jis negalėtų būti laikomas netiesiogine diskriminacija dėl pilietybės?

42. Aš taip nemanau.

43. Mano nuomone, mokesčių konsultacijų išlaidų atskaitos kontekste apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai yra objektyviai panašioje situacijoje, taigi šiuo požiūriu skirtingas požiūris į juos yra netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės.

44. Nagrinėjamoje byloje apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir ne rezidentų situacijos panašumas, mano nuomone, turėtų būti nagrinėjamas atsižvelgiant į argumentus, panašius į Teisingumo Teismo pateiktus 2003 m. birželio 12 d. Sprendime *Gerritse* [24].

45. Priminsiu, kad minėtame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, jog „nacionalinės teisės aktai, neleidžiantys ne reziden-

22 — Rašytinių pastabų 23 punktas. Vokietijos vyriausybė pažymi, kad ši taisyklė yra skirta ne tik konsultacijų dėl nacionalinės mokesčių sistemos išlaidoms, bet ir konsultacijų dėl užsienio valstybės mokesčių sistemos išlaidoms. Jos teigimu, „užsienio valstybės mokesčių teisė dažnai yra tokia pat sudėtinga kaip ir Vokietijos mokesčių teisė“ (tas pats punktas).

23 — Žinoma, mokesčių konsultacijų išlaidos gali sudaryti tik nedidelę apmokestinamųjų pajamų dalį, kaip yra pagrindinėje byloje. Tačiau priminsiu, kad, pasak Teisingumo Teismo, „Sutarties 52 straipsnis draudžia net ir nedidelį ar nesvarbų įsisteigimo laisvės apribojimą“ (ypač žr. minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 43 punktą).

24 — C-234/01, Rink. p. I-5933.

tams atskaityti profesinių išlaidų apmokestinimo srityje, tačiau leidžiantys tai rezidentams, gali padaryti žalos kitų valstybių narių piliečiams ir todėl yra netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės <...>“ [25].

46. Kad galėtų padaryti tokią išvadą, Teisingumo Teismas visų pirma turėjo įsitikinti, ar rezidentų ir ne rezidentų situacija galimybės atskaityti profesines išlaidas požiūriu yra panaši. Šiame kontekste jis nusprendė, kad „nagrinėjamos profesinės išlaidos yra tiesiogiai susijusios su veikla, iš kurios buvo gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, taigi šiuo požiūriu rezidentai ir ne rezidentai yra panašioje padėtyje“ [26].

47. Šioje vietoje rezidentų ir ne rezidentų panašumo kriterijus yra pagrįstas idėja, kad, kalbant apie pajamas, gautas už tą pačią Vokietijoje vykdytą veiklą, šios dvi grupės apmokestinamųjų asmenų lygiai taip pat dalies šių pajamų netenka dėl profesinių išlaidų, kurių jie turi patirti dėl tiesioginio ryšio su aptariama veikla. Kadangi šiuo požiūriu tarp jų nėra jokio objektyvaus skirtumo, nevienodo požiūrio į juos taikymas, atsižvelgiant į galimybę atskaityti tokias išlaidas, yra netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės.

48. Taigi lygiai kaip ir minėtame sprendime *Schumacker*, Teisingumo Teismas pripažino, kad, kalbant apie mokesčių lengvatas, nesusijusias su atsižvelgimu į apmokestinamojo asmens asmeninę ir šeiminę padėtį, turi būti taikomi kiti rezidentų ir ne rezidentų panašumo palyginimo kriterijai.

49. Manau, kad šioje byloje rezidentų ir ne rezidentų situacijos panašumas kyla iš šių veiksnių.

50. Visų pirma apmokestinamojo asmens patirtos mokesčių konsultacijų išlaidos pajamų deklaracijai Vokietijoje parengti, nesvarbu, ar jis šioje valstybėje narėje yra rezidentas, ar ne rezidentas, yra tiesiogiai susijusios su šioje valstybėje narėje apmokestinamomis pajamomis, nes jos daro tokį patį poveikį šių dviejų apmokestinamųjų asmenų grupių gaunamoms pajamoms.

25 — Ten pat, 28 punktas.
26 — Ten pat, 27 punktas.

51. Antra, mano nuomone, apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai yra panašioje padėtyje mokesčių teisės sudėtingumo požiūriu.

52. Šiame kontekste priminsiu, jog, Vokietijos vyriausybės teigimu, mokesčių konsultacijų išlaidų atskaitą paaiškina tai, kad jos dažnai gali tapti būtinos dėl mokesčių teisės sudėtingumo ir taip padaryti įtaką apmokestinamojo asmens ekonominiam pajėgumui. Todėl, šios vyriausybės nuomone, reikia „suteikti apmokestinamajam asmeniui kompensaciją už išlaidas, sumažinusias jo pajamas dėl mokesčių teisės“ [27].

53. Mano nuomone, šie argumentai taip pat turi būti taikomi apmokestinamajam asmeniui ne rezidentui, kuris, kaip ir apmokestinamasis asmuo rezidentas, privalo parengti pajamų deklaraciją, taigi lygiai taip pat susiduria su mokesčių teisės sudėtingumu.

54. Todėl manau, kad galimybės atskaityti mokesčių konsultacijų išlaidas kaip „ypatingas išlaidas“ požiūriu apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai yra panašioje situacijoje, nes, pirma, šios išlaidos yra tiesiogiai susijusios su Vokietijoje apmokestinamomis pajamomis ir, antra, kadangi norėdamos parengti pajamų deklaraciją, šios dvi apmokestinamųjų asmenų grupės susiduria su mokesčių teisės sudėtingumu.

55. Taigi skirtingas požiūris į apmokestinamuosius asmenis rezidentus ir ne rezidentus, kuris kyla iš minėtų EStG 1997 nuostatų, mano nuomone, turi būti laikomas Sutarties 52 straipsniui prieštaraujančia netiesiogine diskriminacija dėl pilietybės.

56. Kadangi šiame procese nebuvo pateiktas joks tokio įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimas, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų konstatuoti, jog Sutarties 52 straipsnis draudžia, kad vienos valstybės narės pilietis, kuris iš dalies apmokestinamas pajamų mokesčiu kitoje valstybėje narėje, negalėtų iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidų, kurių jis patyrė norėdamas įvykdyti savo mokestines pareigas šioje valstybėje narėje, jei visiškai apmokestinamas asmuo toje pačioje valstybėje narėje gali tokias išlaidas atskaityti.

27 — Jos rašytinių pastabų 29 punktas.

V — Išvada

57. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) draudžia, kad vienos valstybės narės pilietis, kuris iš dalies apmokestinamas pajamų mokesčiu kitoje valstybėje narėje, negalėtų iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti mokesčių patarėjo konsultacijų išlaidų, kurių jis patyrė norėdamas įvykdyti savo mokestines pareigas šioje valstybėje narėje, jei visiškai apmokestinamas asmuo toje pačioje valstybėje narėje gali tokias išlaidas atskaityti."