TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. liepos 6 d. *

Byloje C-346/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. gegužės 26 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugpjūčio 12 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Robert Hans Conijn

prieš

Finanzamt Hamburg-Nord,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Léger,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. D. Quassowski ir A. Tiemann,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Gross,

susipažinęs su 2006 m. kovo 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp R. H. Conijn ir *Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, kurios funkcijas nuo 2005 m. kovo 1 d. perėmė *Finanzamt Hamburg-Nord* (Hamburg-Nord mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*). R. H. Conijn prašo pripažinti jo teisę iš savo apmokestinamųjų pajamų atimti išlaidas mokesčių konsultacijoms, kurių jis, kaip iš dalies apmokestinamas asmuo, turėjo rengdamas Vokietijoje gautų pajamų deklaraciją.

Nacionalinės teisės aktai

3 1997 m. redakcijos *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) (toliau – EStG 1997) išskiria Vokietijoje gyvenančius apmokestinamuosius asmenis, kurių atveju apmokestinamos visos jų pajamos, ir iš dalies apmokestinamus asmenis, kurie nėra Vokietijos gyventojai, tačiau kurių atveju apmokestinamos visos jų pajamos, gaunamos šioje valstybėje.

4 EStG 1997 15 straipsnio 1 dalies 2 punktas, susijęs su pajamomis, gautomis iš amatų, pramonės ar prekybos veiklos, yra išdėstytas taip:

„1. Iš amatų, pramonės ar prekybos veiklos gaunamomis pajamomis laikomos:

1) <...>

2) pelno dalis, skirta „Offene Handelsgesellschaft", „Kommanditgesellschaft" ir kitų bendrovių, kuriose narys turi būti laikomas įmonės vadovu (arba vienu iš bendrai ją valdančių asmenų), nariams, ir atlyginimas, kurį narys gavo už savo veiklą bendrovės naudai arba už bendrovei suteiktas paskolas, arba už jai suteiktą turtą. Narys, kuriam per vieną ar kelias bendroves netiesiogiai priklauso bendrovės dalis, yra prilyginamas nariui, kuriam bendrovės dalis priklauso tiesiogiai; jis laikomas bendrai valdančiu bendrovę, kurioje jis yra netiesioginis narys, jeigu jis pats ir bendrovės, per kurias jam priklauso jo dalis, gali būti laikomi bendrai valdančiais bendroves, kuriose jie yra tiesioginiai nariai."

5 EStG 1997 49 straipsnio 1 dalies 2 punkto a papunktis numato, kad pajamos iš pramoninės ir komercinės veiklos yra apmokestinamosios pajamos.

6 Pagal EStG 1997 50 straipsnio 1 dalį apmokestinamieji asmenys, kurie iš dalies apmokestinami Vokietijoje, negali atskaityti su mokesčių konsultacijomis susijusių išlaidų kaip ypatingų išlaidų, priešingai nei visiškai apmokestinami asmenys, kurie gali jas atskaityti pagal EStG 1977 10 straipsnio 1 dalies 6 punktą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 1998 m. R. H. Conijn, Nyderlanduose gyvenantis šios valstybės pilietis, savo partnerystės Vokietijos teisės reglamentuojamoje komanditinėje bendrovėje, kurios

vienas iš paveldėtojų jis yra, pagrindu gavo Vokietijos kilmės pajamų iš pramonės ir prekybos, kurios sudarė 146 373,50 DEM. Ši suma buvo mažesnė negu 90 % visų jo pajamų.

8 1998 m. pajamų deklaracijoje R. H. Conijn iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaitė 1 046 DEM sumą, atitinkančią mokesčių konsultacijos, susijusios su mokesčių deklaracijos parengimu Vokietijoje, išlaidas kaip ypatingas išlaidas EStG 1997 10 straipsnio 1 dalies 6 punkto prasme. *Finanzamt*, remdamasi EStG 1997 50 straipsnio 1 dalimi, atsisakė pripažinti šių išlaidų atskaitą.

9 Dėl šio atsisakymo R. H. Conijn pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg*. 2003 m. lapkričio 11 d. Sprendimu šis ieškinys buvo atmestas. Todėl R. H. Conijn dėl šio sprendimo „peržiūrėjimo" kreipėsi į *Bundesfinanzhof*, prašydamas pastarąjį sprendimą panaikinti ir nuspręsti, kad konsultacijos išlaidos yra atskaitytinos. *Finanzamt* prašė atmesti šį prašymą dėl peržiūrėjimo.

10 Šiomis aplinkybėmis *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 gali padaryti, prieštarauja <...> Sutarties 52 straipsniui?"

Dėl prejudicinio klausimo

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sutarties 52 straipsnis draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie iš dalies apmokestinamam asmeniui neleidžia iš jo apmokestinamųjų pajamų atskaityti mokesčių konsultacijos išlaidų, patirtų rengiant pajamų deklaraciją, sumos kaip ypatingų išlaidų, remiantis tuo pačiu pagrindu, kaip tai galėtų daryti visiškai apmokestinamas asmuo.

12 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvė kitos valstybės narės teritorijoje apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams (žr., pavyzdžiui, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 13 punktą; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 22 punktą ir 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 27 punktą).

13 Pagal EStG 49 straipsnį Vokietijoje yra apmokestinamos R. H. Conijn pajamos, kurias šioje valstybėje jis gauna iš pramoninės ir komercinės veiklos. Matyti, kad dėl šios veiklos jis yra tiesiogiai apmokestinamas, kiek tai susiję su komanditinės bendrovės pelnu, ir todėl pagal nacionalinę mokesčių teisę yra laikomas savarankiškai dirbančiu asmeniu.

14 Nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas; 2000 m.

birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 32 punktas ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 25 punktas).

15 Todėl nacionalinės mokesčių nuostatos negali reikšti tiesioginės ar paslėptos diskriminacijos dėl pilietybės (žr., pavyzdžiui, minėto sprendimo *Wielockx* 16 punktą ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 75 punktą).

16 Vis dėlto tai, kad valstybė narė nesuteikia ne rezidentui tam tikrų mokestinių 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 šeimyninės padėties požiūriu paprastai nėra diskriminacija (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 34 punktas ir 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, Rink. p. I-5451, 23 punktas).

17 Gyvenamoji vieta, be to, yra vienas iš pririšimo prie mokesčio kriterijų, kuriuo paprastai yra grįsta šiuolaikinė tarptautinė mokesčių teisė ir būtent kuriuo paremta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengta pavyzdinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (pavyzdinė konvencija dėl dvigubo pajamų ir turto apmokestinimo išvengimo, EBPO mokesčių reikalų komiteto pranešimas, 1977, 2000 m. balandžio 29 d. redakcija), siekiant paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje tarp valstybių tais atvejais, kai atsiranda užsienio elementas.

18 Nagrinėjamu atveju iš bylos medžiagos matyti, kad Nyderlanduose gyvenantis R. H. Conijn Vokietijoje gavo mažiau negu 90 % visų savo pajamų.

19 Todėl kyla klausimas, ar objektyvus skirtumas tarp tokio Vokietijoje negyvenančio asmens ir joje gyvenančio asmens situacijos leidžia tai, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, neleistų pirmajam atskaityti su mokesčių konsultacija susijusių išlaidų, nors antrasis, deklaruodamas savo pajamas, jas atskaityti galėtų.

20 Dėl išlaidų, tiesiogiai siejamų su iš dalies apmokestinamų asmenų pajamomis, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tokių išlaidų, kokios yra su veikla kitoje valstybėje narėje susijusios profesinės išlaidos, atžvilgiu iš dalies apmokestinamas asmuo turi būti vertinamas taip pat, kaip ir visiškai apmokestinamas asmuo (žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 punktą).

21 Dėl su mokesčių konsultacija susijusių išlaidų, Vokietijos vyriausybės teigimu, jų, kaip „ypatingų išlaidų", atskaitymas visiškai apmokestinamų asmenų atveju yra paaiškinamas tuo, kad šios išlaidos yra būtinos dėl nacionalinės mokesčių teisės sudėtingumo.

22 Tokių mokesčių konsultacijų išlaidų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, R. H. Conijn turėjo siekdamas parengti savo mokesčių deklaraciją, susijusią su Vokietijoje jo gautomis pajamomis. Pareiga parengti savo mokesčių deklaraciją kyla dėl to, kad šis asmuo šioje valstybėje narėje gauna pajamų. Todėl mokesčių konsultacijos išlaidos yra tiesiogiai susijusios su šioje valstybėje narėje apmokestinamomis pajamomis, vadinasi, jos tokiu pat būdu taikomos visų apmokestinamųjų asmenų gautoms pajamoms, nesvarbu, rezidentai jie ar ne rezidentai.

23 Be to, apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai nacionalinės mokesčių teisės sudėtingumo požiūriu yra panašioje situacijoje. Taigi 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.

24 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į galimybę atskaityti su mokesčių konsultacija susijusias išlaidas kaip ypatingas išlaidas, apmokestinami asmenys rezidentai ir ne rezidentai yra panašioje situacijoje, ir nacionalinė nuostata, pagal kurią šios atskaitos galimybė nesuteikiama ne rezidentams, reiškia Sutarties 52 straipsnio prasme draudžiamą apribojimą.

25 Kadangi Teisingumo Teisme nebuvo pateikta jokio aiškaus argumento, kuris pateisintų tokį nevienodą požiūrį, reikia manyti, kad nacionalinė nuostata kelia pavojų, kad ji iš esmės sudarys blogesnes sąlygas kitų valstybių narių piliečiams, todėl ji reiškia netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės.

26 Vadinasi, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Sutarties 52 straipsnis draudžia nacionalinės teisės aktus, neleidžiančius iš dalies apmokestinamam asmeniui iš savo apmokestinamųjų pajamų sumos atskaityti su mokesčių konsultacija susijusių išlaidų, kurių jis turėjo rengdamas savo pajamų deklaraciją, kaip ypatingų išlaidų, nors tai galėtų daryti visiškai apmokestinamas asmuo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) draudžia nacionalinės teisės aktus, neleidžiančius iš dalies apmokestinamam asmeniui iš savo apmokestinamųjų pajamų sumos atskaityti su mokesčių konsultacija susijusių išlaidų, kurių jis turėjo rengdamas savo pajamų deklaraciją, kaip ypatingų išlaidų, nors tai galėtų daryti visiškai apmokestinamas asmuo.

Parašai.