

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2010 m. gruodžio 9 d.(1)

Byla C-450/09

Ulrich Schröder

prieš

Finanzamt Hameln

(*Niedersächsisches Finanzgericht* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pajamų mokesčiai – Nekilnojamojo turto perdavimas pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį – Rentos mokėjimas dovanotojui – Pajamų, gautų iš nekilnojamojo turto nuomos, apmokestinimas – Dovanotojui mokamos rentos atskaita – Sąlyga būti neribotai apmokestinamam asmeniui nagrinėjamoje valstybėje narėje – Nepagrįstas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas“

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 tokios rentos 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, ? 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, nagrinėjamą teisės aktų atitiktis Bendrijos teisei turi būti vertinama atsižvelgiant ? laisvą kapitalo judėjimą. Paskui pateiksiu motyvus, dėl kurių, mano nuomone, po nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimo šeimos nariui mokama renta, kurios atsiradimą 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 nagrinėjami teisės aktais netiesiogiai diskriminuojama, o nesant pateisinimo tai lemia jų prieštaravimų laisvam kapitalo judėjimui.

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 visišką nuosavybės teisę arba bendrosios nuosavybės su broliu teisę į vairą 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 *inter 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 priklausanti 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:

„Pareišk?jo vienintel? gyvenamoji vieta yra Belgijoje. Tod?l Vokietijoje jis apmokestinamas ribotai – tik tos pajamos, kurios gaunamos Vokietijoje. Pagal *EStG* 49 straipsnio 1 dalies 6 punkt? prie toki? pajam? priskiriamos pajamos, gaunamos iš nuomos, bendros nuosavyb?s teise valdomo nekilnojamojo turto ir vien pareišk?jui priklausan?io nekilnojamojo turto, esan?io Wilhelmsplatz 7. Kitaip nei neribotai apmokestinam? asmen? pajamos, pagal *EStG* 50 straipsnio 1 dalies 4 sakini? iš pareišk?jo pajam? negalima atskaityti rentos kaip ypating? išlaid?, kaip suprantama pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punkt?.“

15. Vokietijos vyriausyb? pateik? tokias papildomas pastabas.

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

„Ribotai apmokestinamiems asmenims galima atskaityti eksploataavimo išlaidas (4 straipsnio 4?8 pastraipos) arba veiklos išlaidas (9 straipsnis), tik kai šios išlaidos turi ekonomin? ryš? su Vokietijoje gautomis pajamomis. <...> Kitos 34 straipsnio ir 9a, 10, 10a, 10c straipsni?, 16 straipsnio 4 dalies, 20 straipsnio 4 dalies 24a, 32 straipsni?, 32a straipsnio 6 dalies, 33, 33a, 33b ir 33c straipsni? nuostatos n?ra taikomos.“

17. Eksploataavimo išlaidos *EStG* 4 straipsnio 4 dalyje apibr?žiamos kaip „išlaidos, susijusios su eksploataavimu“. Pagal *EStG* 9 straipsnio 1 dalies 1 sakini? veiklos išlaidos yra „išlaidos, susijusios su pajam? gavimu, apsauga ir išlaikymu.“

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

„Ypatingos išlaidos yra toliau nurodomos išlaidos, kurios n?ra nei eksploataavimo, nei veiklos išlaidos:

<...>

1a. Renta, susijusi su specialiais ?sipareigojimais, ir periodin?s išmokos, kurios neturi ekonominio ryšio su pajamomis, ? kurias neatsižvelgiama nustatant mokest?.“

19. Išlaikymo renta (renta arba periodin?s išmokos) yra nuolatin?s išmokos, susijusios su turto perleidimu pagal paveld?jimo *inter vivos* sutart? (turto perleidimu). Išmokos n?ra nei atlygis už perleidim?, nei ?sigijimo išlaidos, bet tam tikru atveju jos yra ypatingos išlaidos pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punkt?.

20. Atsižvelgiant ? sandor?, šalims susitarus per?m?jui turi b?ti bent iš dalies suteikta nemokamo disponavimo teis? (dovanojimas). Renta arba periodin?s išmokos turi b?ti nustatytos atsižvelgiant ? perdav?jui išlaikyti b?tinus poreikius.

21. Vykdam? perleidim? tarp šeimos nari? nuolatin?s išmokos yra laikomos nustatytomis nepriklausomai nuo turto vert?s, atsižvelgiant tik ? jo savininkui išlaikyti b?tinus poreikius ir skolininko bendr? ekonomin? pad?t?, kol ne?rodyta priešingai. Šiuo atžvilgiu šeimos nariai nurodo tipišk? „išlaikymo solidarumo“ atvej?.

22. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) perleidim? už išlaikymo rent? apib?dino taip:

„Civilin?je teis?je perleidimo sutartis yra susitarimas, kuriuo t?vai, atsižvelgdami ? b?sim? paveld?jim?, perleidžia savo turt?, ypa? savo ?mon? ar nuosav? nekilnojam?j? turt?, vienam ar keliems paveld?tojams pasilikdami <...> pakankamus pragyvenimo šaltinius. Šios perleidimo sutarties ypatyb? yra ta, kad juo suteikiama galimyb? kitos kartos asmenims dar prieš paveldint pasinaudoti ekonominiu vienetu ir taip bent iš dalies gauti material? l?š? 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 nacionaliniame teise, 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 priimtinumą

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, egzistuojančių užufrukto teisės panaikinimo ir mokesčių 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 eksploataavimo išlaidų ir veiklos išlaidų.

27. Nesutinku su Vokietijos vyriausybės prieštaravimais.

28. Žinoma, kaip priminė ši vyriausybė, pagal nusistovėjusi 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 teises nuostatas arba bent paaiškintų šiuos klausimus pagrindžiančias faktines prielaidas. Taip pat negignytina, 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 užufrukto teisė transformuota į mokesnį 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 teises ir faktines aplinkybes yra pakankama, kad šalys, turinčios teisę stoti į šią bylą, galėtų Teisingumo Teismui pateikti savo pastabas, o šiam leistų prašančiam teismui pateikti tinkamą atsakymą siekiant išspręsti šią bylą.

31. Taigi ši informacija leidžia suvokti, kad nagrinėjama nacionalinės teisės aktais mokesčių mokėtojams rezidentams suteikiama lengvata atskaityti iš savo apmokestinamą pajamą savo šeimos nariui mokamą rentą po to, kai perleidžiant arba pagal paveldėjimo *inter vivos* sutartį buvo perduotas nekilnojamas turtas. Iš faktinių aplinkybių aprašymo taip pat darytina išvada, kad ginčytinos rentos dydis neatitinka perleisto arba dovanoto nekilnojamojo turto ekonominės vertės. Iš to išplaukia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusis teismas 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 bylą stojusios šalys suprato faktines ir teises pagrindinės bylos aplinkybes.

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

B – Dėl esmės

34. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusis 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 nekilnojamas 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 ši 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 kompetencijų tiesioginio apmokestinimo srityje, vis dėlto pagal nusistovėjusį teismo praktiką jos turi vykdyti jį laikydamosi Europos Bendrijos įsipareigojimų ir ypač Sutartyje numatytą principą bei judėjimo laisvę(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 speciali nediskriminavimo taisyklė(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 rezidentų 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 nomenklaturoje, kuri išsaugojo nurodomąjį 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.

41. Taigi šis straipsnis taikomas šioje byloje ir visos bylą stojusios 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 ši 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 rezidentų 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, atskaitę, kadangi tai valstybės narės, kur jis nuolat

gyvena, pareiga(12).

45. Pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? pareiga atsižvelgti ? mokes?i? mok?tojo ne rezidento asmenin? ir šeimos pad?t? tenka pajam? kilm?s valstybei narei, kai tik joje šis mokes?i? mok?tojas gauna visas arba beveik visas apmokestinamas pajamas(13).

46. Šioje byloje aišku, kad Vokietijoje pareišk?jo gauta nuoma yra tik menka dalis jo apmokestinam? pajam?, kadangi pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo suteikt? informacij? pareišk?jas daugiau nei 90 % savo pajam? gauna Belgijoje, kur gyvena. Iš to išplaukia, kad jei gin?ytina renta turi b?ti laikoma asmenin?mis išlaidomis, prilyginamomis išlaikymo pensijai, pareišk?jas negal?t? kaltinti Vokietijos mokes?i? institucijos atsisakymu j? atskaityti nuo jo apmokestinam? pajam?, gaut? iš nekilnojamojo turto nuomos Vokietijoje.

47. Ta?iau pareišk?jas pagr?stai prašyt? tokios atskaitos, jei ši renta gal?t? b?ti laikoma tiesiogiai su šia nuoma susijusiomis išlaidomis. Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad, atsižvelgiant ? tokias išlaidas, mokes?i? mok?tojai rezidentai ir ne rezidentai yra panašiose situacijose ir tod?l turi b?ti traktuojami vienodai(14).

48. Vokietijos ir Pranc?zijos vyriausyb?s tvirtina, kad ši Teisingumo Teismo praktika n?ra taikoma gin?ijamai rentai d?l motyv?, kurie gal?t? b?ti trumpai išd?styti taip.

49. Vokietijos vyriausyb? teigia, kad jos nacionalin?je teis?je taikomas tiesioginio ryšio kriterijus. Pagal *EStG* 50 straipsnio 1 dalies 1 sakini? ribotai apmokestinamas asmuo tur?t? teis? atskaityti eksploatacijos išlaidas, t. y. išlaidas, kurios atsirado d?l eksploataavimo, ir veiklos išlaidas, t. y. išlaidas, susijusias su pajam? ?gijimu, apsauga ir išlaikymu.

50. Taigi šioje byloje aišku, kad gin?ytina renta yra ne veiklos išlaidos, bet ypatingos išlaidos pagal *EStG* 10 straipsn?. Ši renta n?ra atsakomoji paslauga už nekilnojamojo turto ?gijim?. Jos dydis buvo nustatytas nepriklausomai nuo jo vert?s, atsižvelgiant savininkui išlaikyti b?tinus poreikius ir skolininko bendr? ekonomin? geb?jim? mok?ti mokes?ius. Tai šeimoje priimto susitarimo rezultatas. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? išplaukia, kad pareišk?jo motina nor?jo perleisti savo nekilnojam?j? turt? ir užsitikrinti, kad bus atsižvelgta ? jai išlaikyti b?tinus poreikius.

51. Šiuo atveju Vokietijos vyriausyb? daro išvad?, kad neegzistuoja joks tiesioginis ryšys tarp U. Schröder gaunam? už nuom? pajam? ir rentos, kuri? jis moka savo motinai, kadangi ši renta n?ra neatskiriama nuo ši? pajam?, kaip tai suprantama pagal min?to Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande* 25 punkt?.

52. Žinoma, reikia priminti, kad min?to Sprendimo *Conijn* 22 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, jog su mokes?i? konsultacija susijusios išlaidos, taip pat kvalifikuotos kaip ypatingos išlaidos, kaip suprantama pagal *EStG* 10 straipsn?, buvo tiesiogiai susijusios su ribotai apmokestinam? pajam? gavimu. Vis d?l to byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, kaip tik egzistavo b?tinus ryšys, nes šios išlaidos beveik neišvengiamai tur?jo b?ti patirtos siekiant gauti šias pajamas ir priklaus? daugiau veiklos išlaidoms negu ypatingoms išlaidoms. Ta?iau pagrindin?je byloje nagrin?jama renta nebuvo specifin? ar teisin? pajam?, gaut? iš nuomos, surinkimo pasekm?, bet buvo grindžiama Schröder šeimos ryšiais.

53. Pranc?zijos vyriausyb? taip pat nesutinka, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pareišk?jo mokamos rentos ir jo gaunam? pajam? iš nuomos.

54. Ji tvirtina, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 1a punkto objekto ir turinio atžvilgiu šioje nuostatoje numatyta renta negali b?ti laikoma tiesiogine ekonomine atsakom?ja paslauga už tai,

kad pareišk?jo motina atsisak? uzufrukto teis?s ? nuomojam? nekilnojam?j? turt?. Pranc?zijos vyriausyb? taip pat pabr?žia, kad pareišk?jo mokamos rentos dydis n?ra tiesiogiai susij?s jo pajam?, gaunam? už nuom?, dydžiu. Šios vyriausyb?s manymu, neegzistuoja joks tiesioginis ekonominis ryšys tarp pareišk?jo mokamos rentos dydžio ir pajam?, gaunam? už nuom?, nes iš šio turto gal?jo b?ti negauta toki? pajam? arba gautos labai didel?s pajamos, kuri? dydis neb?t? susij?s su min?tos rentos dydžiu.

55. Nepritariu ši? vyriausyb?i? pozicijai. Kaip ir Komisija, manau, kad perdavus tam tikro nekilnojamojo turto Vokietijoje nuosavyb? rentą, kuri? pareišk?jas moka savo motinai, gali b?ti laikoma tiesiogiai susijusi su nuoma, gaunama iš šio nekilnojamojo turto, d?l toliau išd?styt? priežas?i?.

56. Iš rašytin?se pastabose bylos šali? min?t? sprendim? analiz?s matyti, kad esant tokioms aplinkyb?ms Teisingumo Teismas nustat? tiesioginio ryšio egzistavim? tarp mokes?i? mok?tojo ne rezidento pajam? ir išlaid?.

57. Min?tame Sprendime *Gerritse* buvo kalbama apie veiklos išlaidas, kuri? patyr? Nyderlanduose gyvenantis muzikantas teikdamas paslaugas radijo stotyje Vokietijoje, kurios buvo apmokestintos šioje valstyb?je nar?je. Teisingumo Teismas man?, kad šios veiklos išlaidos yra „tiesiogiai susijusios su veikla, iš kurios gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, tod?l šiuo atžvilgiu rezidentai ir ne rezidentai atsiduria panašioje situacijoje“(15).

58. Min?tame Sprendime *Conijn* Teisingumo Teismas išpl?t? ši? analiz? d?l mokes?i? konsultacij? išlaid?, kurias mokes?i? mok?tojas ne rezidentas patyr? Vokietijoje rengdamas savo mokes?i? deklaracij?, susijusi? su šioje valstyb?je nar?je jo gautomis pajamomis. Jis nurod?, kad pareiga parengti savo mokes?i? deklaracij? kyla d?l to, kad šis asmuo min?toje valstyb?je nar?je gauna pajam?. Remdamasis tuo Teismas dar? išvad?, kad šios išlaidos yra tiesiogiai susijusios su Vokietijoje apmokestinamomis pajamomis, vadinasi, jos tokiu pat b?du taikomos vis? apmokestinam?j? asmen? gautoms pajamoms, nesvarbu, ar jie rezidentai, ar ne(16). Teisingumo Teismas prid?r?, kad apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai nacionalin?s mokes?i? teis?s sud?tingumo poži?riu yra panašioje situacijoje, ir teis? ? atskait?, kuri skirta kompensuoti d?l mokes?i? konsultacijos patirtas išlaidas, pripaž?stam? apmokestinamiems asmenims rezidentams, turi b?ti galima taikyti taip pat ir apmokestinamiems asmenims ne rezidentams, kurie susiduria su tuo pa?iu nacionalin?s mokes?i? sistemos sud?tingumu(17).

59. Galiausiai min?tame Sprendime *Centro Equestre da Lezíria Grande* Teisingumo Teismas, apibr?ždamas s?vok?, patikslino, kad „veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su valstyb?je nar?je, kurioje vykdoma veikla, gautomis pajamomis“ laikomos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su paslaug? teikimu, d?l kurio pajamos yra apmokestinamos šioje valstyb?je nar?je, ir kurios d?l to neatsiejamoms nuo teikiam? paslaug?, kaip antai kelion?s ir apgyvendinimo išlaidos, nepaisant patirt? išlaid? atsiradimo vietos ir datos(18).

60. Nagrin?damas ši? Teisingumo Teismo praktik? manau, kad siekiant išsiaiškinti, ar išlaidos turi b?ti laikomos asmenin?mis išlaidomis, ar vis d?lto išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su apmokestinamomis pajamomis, esminis kriterijus yra ši? išlaid? atsiradim? l?m?s veiksnys. Pastarosios turi b?ti laikomos tiesiogiai su šiomis pajamomis susijusiomis išlaidomis, kai j? atsiradim? l?m? veikla, kuri? vykdamas gautos min?tos pajamos, o ne mokes?i? mok?tojo asmenin? situacija.

61. Šioje byloje, kaip pabr?žia Komisija, pareišk?jo pajamos iš nuomos gal?jo b?ti gautos tik perdavus nagrin?jam? nekilnojam?j? turt?, o perduoti buvo galima tik mokant nagrin?jam? rent?.

62. Kaip matyti iš bylos aplinkybi?, 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 ekonominę pajėgumą. Tačiau ši aplinkybė net kiek nesumažina gavėjo įsipareigojimo mokėti minimalią rentą bentinumo, kad galėtų gyti nuosavybės teisę į savo šeimos narių nekilnojamojo turto ir nuomą, gaunamą iš šio nekilnojamojo turto.

63. Kitaip tariant, be rentos pareiškėjas nebūtų galėjęs gyti 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 minimaliuose 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 gyti nuosavybės teisę, 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 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, *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.“

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – *BGBI.* I, 2002, p. 4245, toliau – *EStG*.

3 – 1999 m. rugs?jo 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).

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. rugs?jo 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 d?l Sutarties 67 straipsnio ?gyvendinimo (straipsnis buvo panaikintas Amsterdamo sutartimi) (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t., p. 10).

8 – Žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendim? *Federconsumatori ir kt.* (C?463/04 ir C?464/04, Rink. p. I?10419, 20 punktas) ir 2008 m. rugs?jo 11d. Sprendim? *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 – D?l paveld?jimo žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendim? *van Hilten-van der Heijden* (C?513/03, Rink. p. I?1957, 42 punktas) ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendim? *Jäger* (C?256/06, Rink. p. I?123, 25–27 punktai). D?l dovanojimo žr. 2009 m. sausio 27d. Sprendim? *Persche* (C?318/07, Rink. p. I?359, 27 punktas).

11 – Min?tas Sprendimas *Schumacker* (31 punktas) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimas *Gielen* (C?440/08, Rink. p. I?0000, 43 punktas).

12 – Min?tas Sprendimas *Schumacker* (32 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Groot* (C?385/00, Rink. p. I?11819, 99?102 punktai).

13 – Min?tas Sprendimas *Schumacker* (36 punktas) ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Renneberg* (C?527/06, Rink. p. I?7735, 61 punktas).

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).

15 – Šio sprendimo 27 punktas.

16 – Šio sprendimo 22 punktas.

17 – Ten pat, 23 punktas.

18 – Šio sprendimo 25 punktas.