

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. vasario 24 d.(*)

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

Byloje C-559/13

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

Finanzamt Dortmund-Unna

prieš

Josef Grünewald

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

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

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Dortmund-Unna* (Dortmundo ir Unos

mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ir J. Grünewald ginė dėl *Finanzamt* atsisakymo leisti atskaityti pajamų mokesčio už akcinės bendrovės akcijas, kurios gautos kaip dovana paveldėjimo *inter vivos* būdu, tikslais J. Grünewald savo tėvams sumokėti rentą už šias perleistas akcijas dėl to, kad jis nėra Vokietijos rezidentas.

Teisinis pagrindas

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

4 *EStG* 10 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

<...>

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

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

6 *EStG* 50 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 1989 m. sausio 17 d. aktu, susijusiu su turto perleidimu paveldėjimo *inter vivos* būdu, J. Grünewald ir jo brolis gavo iš tėvo po 50 % Vokietijos akcinės bendrovės (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*), užsiimančios sodininkyste ir daržininkyste, akciją. Už šias dovanas gavėjai sipareigojo mokėti tėvui ar prireikus tėvams šios sutarties 2 straipsnyje numatytą rentą.

8 1999 ir 2002 m. J. Grünewald, kuris gyveno ne Vokietijos Federacijoje Respublikoje, o kitoje valstybėje narėje ir neturėjo nei nuolatinės, nei prastinės gyvenamosios vietos Vokietijoje, dėl šių akcijų gavo komercinės kilmės pajamų. Be to, jis gavo ir kitą pajamą Vokietijoje.

9 *Finanzamt* nusprendė, kad suinteresuotasis asmuo buvo ribotai apmokestinamas asmuo, ir, remdamasi *EStG* 50 straipsniu, atsisakė jam suteikti galimybę iš jo Vokietijoje apmokestinamų pajamų atskaityti Vokietijoje gyvenantiems tėvams sumokėtą rentą.

10 J. Grünewald skundė dėl šio sprendimo *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) patenkino savo sprendimu.

11 *Finanzamt* prašė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) panaikinti šį sprendimą ir atmesti skundą.

12 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad, remiantis taikytina nacionaline teise, *Finanzamt* teis?tai nesuteik? J. Gr?newald teis?s atskaityti nagrin?jamos rentos nustatant pajam? mokes?io baz?, atsižvelgiant ? ribot? J. Gr?newald apmokestinim?. Jis gal?jo atskaityti eksploatavimo ar veiklos išlaidas, ekonomiškai susijusias su nacionalin?mis pajamomis, bet ne ypatingas išlaidas, kaip antai rent?.

13 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis dar abejoja d?l šios mokes?i? sistemos atitikties S?jungos teisei. Sprendime *Schröder* (C?450/09, EU:C:2011:198) Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad SESV 63 straipsnyje ?tvirtintam laisvam kapitalo jud?jimui prieštarauja tai, jog apmokestinam?j? asmen? nerezident? mokama renta, susijusi su šalyje iš nekilnojamojo turto nuomos gautomis pajamomis, negali b?ti atskaitoma, o atitinkami mok?jimai, kuriuos atlieka neribotai vis? savo pajam? atžvilgiu apmokestinamas mokes?i? mok?tojas rezidentas, gali b?ti atskaitomi. Ta?iau, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, Sprendime *Schröder* (EU:C:2011:198) Teisingumo Teismas šiuo klausimu, b?tent – ar reik?t? atsižvelgti ? tai, kad nagrin?jama nacionalin? mokes?i? sistema pagr?sta vadinamuoju „atitikties“ principu („Korrespondenzprinzip“), pagal kur?, kadangi rentos mok?tojas turi teis? j? atskaityti, jos gav?jas turi b?ti apmokestinamas, nepasisak?, nes nebuvo klaustas.

14 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? klausim?:

„Ar SESV 63 straipsniu draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s normos, pagal kurias asmeninio pob?džio išlaikymo išmokos mokes?i? mok?tojams nerezidentams, susijusios su vidaus turto, iš kurio gaunama pajam?, perleidimu pagal vadinamojo paveld?jimo *inter vivos* sutart?, n?ra atskaitytinios, o atitinkami mok?jimai neriboto apmokestinimo atveju yra atskaitytini, ta?iau atskaita lemia atitinkam? (neribotai apmokestinamo) išmok? gav?jo apmokestinim??“

D?l prejudicinio klausimo

D?l laisvo kapitalo jud?jimo ribojimo

15 Primintina, kad byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), buvo nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai, kuri? taikymas yra šio prašymo priimti prejudicin? sprendim? dalykas. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad SESV 63 straipsnis, kuriuo draudžiami laisvo kapitalo jud?jimo apribojimai, turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s teis?s nuostata, pagal kuri? mokes?i? mok?tojas rezidentas gali vienam iš savo t?v?, kuris jam perdav? tos valstyb?s teritorijoje esant? nekilnojam?j? turt?, išmok?t? rent? atskaityti iš pajam?, gaut? iš šio turto nuomos, ta?iau mokes?i? mok?tojas nerezidentas to padaryti negali, jei ?sipareigojimas mok?ti rent? atsirado d?l to, kad buvo perduotas turtas.

16 Faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, d?l kuri?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, reikia pateikti š? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, susijusios su dviguba situacija, kai, viena vertus, mokes?i? mok?tojo nerezidento apmokestinamosios pajamos yra gautos iš bendrov?s akcij?, o ne iš nekilnojamojo turto nuomos ir, kita vertus, pagrindin?je byloje nagrin?jama mokes?i? sistema pagr?sta atitikties principu, pagal kur? rentos mok?tojo sumok?tos rentos atskaitymas turi atitikti jos gav?jo iš rentos gaut? pajam? apmokestinim?.

17 Šiomis aplinkyb?mis laikytina, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstyb?s nar?s teis?s aktas, pagal kur? mokes?i? mok?tojas nerezidentas, šioje valstyb?je nar?je gav?s komercini? pajam? iš bendrov?s akcij?, kurias jam kaip dovan? perleido vienas iš t?v?

paveldėjimo *inter vivos* būdu, negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią jis sumokėjo šiam tėvui už dovaną, nors pagal šį teisės aktą tokie atskaitymų gali atlikti mokesčių mokėtojas rezidentas, nes buvo apmokestinta gavėjo gauta renta.

18 Šiuo klausimu primintina, pirma, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, palikimai ir dovanos yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį, išskyrus atvejus, kai juos sudarantys elementai yra vienoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 26 punktą). Todėl nagrinėjamas Vokietijoje steigtos akcinės bendrovės akcijų perdavimas paveldėjimo *inter vivos* būdu kitoje valstybėje narėje gyvenančiam fiziniam asmeniui patenka į SESV 63 straipsnio taikymo sritį.

19 Antra, SESV 63 straipsnio 1 dalimi kaip kapitalo judėjimo apribojimai draudžiamos priemonės apima ir tas priemonės, kurios gali atgrasyti nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje ar investicijų išlaikymo (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 30 punktą).

20 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų pagal *EStG* 49 straipsnį apmokestinamos fizinio asmens, kuris neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos Vokietijoje, šioje valstybėje gautos pajamos, tarp kurių patenka ir bendrovės, kurios akcijos jam priklauso, Vokietijoje vykdytos gamybinės ar komercinės veiklos pajamos. Priešingai nei mokesčių mokėtojas rezidentas, toks mokesčių mokėtojas nerezidentas, kaip ribotai tik dėl nacionalinių pajamų apmokestinamas asmuo, pagal *EStG* 50 straipsnį negali atskaityti iš šių pajamų rentos, kurią moka J. Grünwald pagal paveldėjimo *inter vivos*, kaip ypatingą išlaidą, kaip tai suprantama pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalį. Mažiau palankus vertinimas mokesčių tikslais nerezidentus gali atgrasyti nuo Vokietijoje steigtos bendrovės akcijų priėmimo paveldėjimo *inter vivos* būdu. Jis taip pat gali atgrasyti Vokietijos rezidentus nuo noro paveldėtojais pagal *inter vivos* sutartį paskirti kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinę Respubliką gyvenančius asmenis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 32 punktą).

21 Taigi, tokie teisės aktai yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

22 Trečia, primintina, kad iš tikrųjų SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, jog 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės savo mokesčių įstatymuose nustatyti skirtumo tarp mokesčių mokėtojų, kurių padėtis nėra tokia pati, kiek tai susiję su gyvenamąja vieta (Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 34 punktą).

23 Tačiau reikia skirti nevienodą vertinimą, kuris leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, nuo savavališko diskriminavimo ar paslėptų apribojimų, kurie draudžiami pagal šio straipsnio 3 dalį. Iš tiesų, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė mokesčių teisės norma, pagal kurią skirtingai vertinami mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai nerezidentai, būtų laikoma suderinama su SESV nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodai būtų vertinamos situacijos, kurios nėra objektyviai panašios, arba kad nevienodas vertinimas būtų pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 35 punktą).

Dėl situacijų panašumo

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

25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, kadangi nerezidentų vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidentų galėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis

atsižvelgus ? jo bendras pajamas ir ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t?, lengviausiai gali b?ti ?vertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmenini? ir turtini? interes? centras, paprastai atitinkantis jo ?prast? gyvenam?j? viet? (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 37 punkt?).

26 Be to, tai, kad valstyb? nar? nesuteikia nerezidentams tam tikr? mokes?i? lengvat?, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant ? objektyvius rezident? ir nerezident? pad?ties skirtumus ir pajam? šaltinio, ir asmeninio mokumo arba jo asmenin?s bei šeimini?s pad?ties poži?riu, paprastai n?ra diskriminacija (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 38 punkt?).

27 Ta?iau yra kitaip tuo atveju, kai nerezidentas savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je gauna tik menkas pajamas, o pagrindin? dal? savo apmokestinam?j? pajam? gauna iš kitoje valstyb?je nar?je vykdomos veiklos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, 36 punkt?).

28 Tod?l, jei šioje byloje paaišk?t?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad J. Grünwald Vokietijoje 1999–2002 m. gautos pajamos sudaro pagrindin? jo vis? pajam? per š? laikotarp? dal?, suinteresuotojo asmens situacija tur?t? b?ti laikoma objektyviai panašia ? šios valstyb?s nar?s rezidento.

29 Teisingumo Teismas d?l išlaid?, tiesiogiai susijusi? su veikla, iš kurios gautos valstyb?je nar?je apmokestinamos pajamos, taip pat yra nusprend?s, kad jos rezidentai ir nerezidentai yra panašioje situacijoje (žr., be kita ko, Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 40 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

30 Taigi, yra tiesioginis ryšys tarp nagrin?jamos veiklos ir d?l jos atsirandan?i? išlaid?, t. y. jai vykdyti b?tin? išlaid? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gerritse*, C?234/01, EU:C:2003:340, 9 ir 27 punktus ir Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C?345/04, EU:C:2007:96, 25 punkt?).

31 Šiomis aplinkyb?mis, jei J. Grünwald Vokietijos teritorijoje per nagrin?jamus metus gautos pajamos nesudaro pagrindin?s jo vis? pajam? dalies, gali b?ti pripažinta, kad jo situacija panaši ? rezidento situacij?, tik jei suinteresuotojo asmens sumok?ta renta b?t? laikoma išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su Vokietijoje ?steigtos bendrov?s, kurios akcijos jam buvo perleistos paveld?jimo *inter vivos* b?du, veiklos pajamomis.

32 Primintina, kad paskutin?s instancijos nacionalinis teismas, kuris vienintelis kompetentingas vertinti pagrindin?s bylos faktus ir aiškintis nacionalin?s teis?s aktus, turi nustatyti, ar taip yra. Ta?iau nagrin?damas prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui nauding? atsakym?, taigi jis turi kompetencij? remdamasis pagrindin?s bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis pateikti gaires, kurios leist? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui priimti sprendim? (žr., be kita ko, Sprendimo *Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó*, C?191/12, EU:C:2013:315, 31 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

33 Šiuo klausimu iš vis? Teisingumo Teismui pateiktos informacijos matyti, kad ?sipareigojimas mok?ti pagrindin?je byloje nagrin?jam? rent? tiesiogiai kyla iš bendrov?s, kuri vykdo sodininkyst?s ir daržininkyst?s veikl?, akcij?, iš kuri? gaunama apmokestinam?j? pajam? Vokietijoje, perleidimo, ir šis ?sipareigojimas, kuris, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, yra atlygis už š? perleidim? paveld?jimo *inter vivos* b?du, buvo b?tina šio perleidimo s?lyga. Jei taip yra iš tikr?j?, J. Grünwald situacija tur?t? b?ti laikoma analogiška mokes?i? mok?tojo rezidento situacijai.

34 Neatrodo, kad šiuo vertinimu galima b?t? suabejoti d?l kai kuri? argument?, pateikt? sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ar Vokietijos vyriausyb?s Teisingumo

Teismui pateiktose pastabose.

35 Pirma, tiesioginis ryšys tarp mokesčių mokėtojo nerezidento patirtų išlaidų ir jo atitinkamoje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų neturėtų priklausyti nuo pajamų, gautų iš taip perleisto turto, pobūdžio. Nors byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), šios pajamos buvo gautos iš nekilnojamojo turto, perleisto paveldėjimo *inter vivos* būdu, nuomos, o šioje pagrindinėje byloje nagrinjamų pajamų buvo gautos iš sodininkystės ir daržininkystės veiklų vykdantiesiems bendrovės akcijų ir nors dėl tos priežasties šios pajamos priklausė skirtingoms apmokestinimo kategorijoms, ryšys tarp patirtų išlaidų ir pagrindinėje byloje nagrinjamų pajamų neturėtų būti kvalifikuojamas kitaip, nes pajamų pobūdis šiuo klausimu nėra svarbus.

36 Antra, net jei rentos, kurią moka J. Grünewald, suma būtų nustatoma pagal mokėtojo finansinių pajamų ir gavėjo pragyvenimo poreikius, tiesioginio ryšio, kaip jis apibrėžtas šio sprendimo 29 punkte nurodytuose sprendimuose, buvimą lemia ne koreliacija (kad ir kokia ji būtų) tarp nagrinjamų išlaidų ir apmokestinamų pajamų dydžio, bet tai, kad šios išlaidos neatsiejamoms nuo veiklos, iš kurios gaunama ši pajama (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 43 punktą).

37 Trečia, neginėjama, kad šioje byloje, kaip ir byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Schröder* (EU:C:2011:198), mokesčių mokėtojas nerezidentas rentą mokėjo ne už turto perleidimą už atlygą, bet už perleidimą paveldėjimo *inter vivos* būdu neatlygintinai. Šiuo atveju dėl šio perleidimo atlygintino pobūdžio nebuvimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo argumentas, kad ši renta gali būti atskaityta tik įsigijus turtą už atlygą, taip diferencijuojant įsigijimo išlaidas ir palūkanas, yra neveiksmingas. Bet kuriuo atveju toks argumentas yra susijęs su atskaitymo suma, o ne su jo principu, kuris vienintelis nagrinjamas šioje byloje.

38 Šiomis aplinkybomis nacionalinės teisės aktas, kuris pajamą mokesčio srityje draudžia nerezidentams atskaityti rentą, sumokėtą tokiomis aplinkybomis kaip pagrindinės bylos, bet tokių teisė suteikia rezidentams, nors nerezidentų ir rezidentų situacijos panašios, pažeidžia SESV 63 straipsnį, jei tokio atsisakymo nepateisina privalomieji bendrojo intereso pagrindai.

Dėl privalomųjų bendrojo intereso pagrindų

39 Pirma, svarbu patikrinti, kaip to prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ar pagrindinėje byloje nagrinjamas skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti valstybių narių subalansuotą apmokestinimo kompetenciją, kaip teigia Vokietijos vyriausybė.

40 Šiuo klausimu primintina, kad, viena vertus, valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas. Kita vertus, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant atitinkamų koordinuojamųjų ar derinamųjų Europos Sąjungos teisės nuostatų, valstybės narės išlieka kompetentingos sutartimi ar vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą, ypač siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ir 47 punktai).

41 Tačiau tokiomis aplinkybomis kaip pagrindinės bylos toks pateisinimas nėra pagrįstas.

42 Pirmiausia šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad jei pagal „atitikties principą“ („Korrespondenzprinzip“), nurodytą šio sprendimo 13 punkte, atitinkamos valstybės narės mokesčių teisės aktai draudžia mokėtojui nerezidentui atskaityti sumokėtą rentą, nes gavėjo iš šios rentos gautos pajamos negali būti apmokestintos, kadangi jis pats yra nerezidentas, šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo ir Vokietijos vyriausybės nurodytas argumentas, kaip teigė generalinis advokatas išvados 69 punkte, bet kuriuo atveju yra hipotetinis ir

visiškai neatitinka pagrindinės bylos aplinkybių.

43 Be to, rentos mokėtojo nerezidento negalėjimas atskaityti rentos, kai jis yra ribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu, išplaukia iš *EStG* 50 straipsnio, neatsižvelgiant į rentos gavėjo gyvenamąją vietą ar jo gautos rentos apmokestinimą ar neapmokestinimą.

44 Todėl negalima manyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu siekiama išlaikyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių pusiausvyrą.

45 Antra, Vokietijos vyriausybė taip pat remiasi „atitikties principu“ („Korrespondenzprinzip“) tvirtindama, kad atsisakymas leisti atskaityti ribotai apmokestinamo pajamų mokesčiu mokesčių mokėtojo nerezidentui sumokėtą rentą atitinka būtinybę išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną.

46 Šis argumentas negali būti priimtas.

47 Iš tiesų, kadangi nebuvo nustatyta jokio tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, nagrinėjami teisės aktai negali būti pateisinti nacionalinės mokesčių sistemos darnos išsaugojimu.

48 Iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvės įgyvendinimo apribojimą. Tačiau, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamą teisės aktą tikslą (šiuo klausimu, žr. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ir 44 punktus ir Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55 punktą).

49 Tokio tiesioginio ryšio nėra, kai, be kita ko, kalbama apie skirtingą apmokestinimą ar skirtingą mokesčių mokėtojų vertinimą mokesčių tikslais (Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47 punktą). Taip yra šioje byloje, nes tokiu atveju, kai mokestį turintis mokėti asmuo atskaito rentą, o apmokestinamas už ją rentos gavėjas, būtinai turi dalyvauti du skirtingi mokesčių mokėtojai.

50 Tačiau Vokietijos vyriausybė teigė, kad jei Vokietijoje būtų galima atskaityti rentą, už ją neapmokestinus rentos gavėjų, visa grupė, kuri sudaro tėvai ir jų paveldėtojai paveldėjimo *inter vivos* atveju („Generationennachfolgeverbund“), kurie, šios vyriausybės teigimu, turėtų būti laikomi „beveik“ vienu mokesčių subjektu, nes pačioje grupėje perduodamas gebėjimas mokėti mokestį, gautą dvigubą lengvatą.

51 Tačiau, be fakto, kaip teigiama šio sprendimo 42 punkte, kad gavėjo neapmokestinimas už rentą neatitinka pagrindinės bylos aplinkybių, neginytina ir tai, kad visais atvejais mokesčių mokėtojui nerezidentui draudžiama atskaityti rentą pagal *EStG* 50 straipsnį, nepaisant to, ar ši renta apmokestinama, ar neapmokestinama Vokietijoje. Kadangi mokesčių mokėtojas nerezidentas pagal nacionalinę teisę vertinamas būtent kaip mokesčių mokėtojas, o ne kaip vieno mokesčių subjekto, nurodyto ankstesniame šio sprendimo punkte, dalyvis, šiame teisės akte jo sumokėtos rentos atskaitymas nebuvo numatytas tuo atveju, kai už ją apmokestinamas rentos gavėjas.

52 Galiausiai remdamasi be jokio paaiškinimo tuo, jog egzistuoja rizika, kad išmokos gali būti antrą kartą atskaitytos rentos gavėjo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, Vokietijos vyriausybė nesudarė galimybės Teisingumo Teismui įvertinti šio argumento apimtį, nes nebuvo tvirtinama, kad tuo metu galiojusios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių

narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) nuostatos nebūtų leidusios išvengti šios rizikos.

53 Todėl Vokietijos vyriausybė neturėtų remtis mokesčių sistemos, taikomos vienam mokesčių subjektui, darnos išsaugojimu, kurį ji nurodo, kad pateisintų mokesčių mokėtojus nerezidentus diskriminuojant vertinimą.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.