

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 6 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Pajamų mokestis – ?mok?, sumok?t? profesinei socialinio draudimo ?staigai ir priva?iam pensij? fondui, atskaitymas – Netaikymas nerezidentams“

Byloje C?480/17

d?I *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas, Vokietija) 2017 m. rugpj??io 3 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpj??io 9 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Frank Montag

prieš

Finanzamt Köln-Mitte

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kur? sudaro aštuntosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen, einantis dešimtosios kolegijos pirmininko pareigas, teis?jai E. Levits (praneš?jas) ir L. Bay Larsen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez?Bordona,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2018 m. liepos 12 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- F. Montag, atstovaujamo advokat? S. Eilers ir S. Lehmann,
- *Finanzamt Köln?Mitte*, atstovaujamos M. Plützer,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels, M. Wasmeier ir B.?R. Killmann,

atsižvelg?s ? sprendimą, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas d?I SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant F. Montag ir *Finanzamt Köln/Mitte* (Kelno (Mitte) mokesčių institucija, Vokietija) ginčą dėl atsisakymo atsižvelgti į mokas, sumokėtas profesinei socialinio draudimo įstaigai ir privačiam pensijų fondui, kaip ypatingas išlaidas, tam, kad būtų sumažinti mokesčiai gyvendinant ribotą mokestinį prievolę Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 1998 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 98/5/EB, skirtos padėti teisininkams verstis nuolatine advokato praktika kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo gauta kvalifikacija (OL L 77, 1998, p. 36; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 3 t., p. 83), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 141; toliau – Direktyva 98/5), 12 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad advokatas, registruotas pagal savo buveinės šalyje vartojamą profesinį vardą, priimančiojoje valstybėje narėje ir toliau privalo būti registruotas jo buveinės valstybės narės kompetentingoje institucijoje, jeigu pageidauja, kad būtų išlaikytas advokato statusas ir būtų taikoma ši direktyva.

4 Direktyvos 98/5 3 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

- „1. Teisininkas, pageidaujantis verstis advokato praktika kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jis gijo savo profesinį kvalifikaciją, registruojasi tos valstybės kompetentingoje institucijoje.
2. Priimančiosios valstybės narės kompetentinga institucija registruoja advokatą jam pateikus pažymėjimą, patvirtinantį jo registraciją buveinės valstybės narės kompetentingoje institucijoje. Ji gali reikalauti, kad buveinės valstybės narės kompetentingos institucijos pažymėjimas būtų išduotas ne vėliau kaip prieš tris mėnesius. Apie registraciją ji praneša buveinės valstybės narės kompetentingai institucijai.“

Vokietijos teisė

5 2007 m. gruodžio 20 d. *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) redakcijos, tvirtintos 2008 m. mokesčių įstatymu (*BGBI.* 2007 I, p. 3150) (toliau – 2008 m. *EStG*), 1 straipsnyje numatyta:

„1) Pajamų mokesčiu neribotai apmokestinami fiziniai asmenys, kurių nuolatinė arba prasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje. <...>

<...>

3) Pateiktą prašymą fiziniai asmenys, neturintys nuolatinės arba prastos gyvenamosios vietos Vokietijoje, vertinami taip pat kaip ir neribotai pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys pagal tai, kiek jie gauna nacionalinių pajamų, kaip jos suprantamos pagal 49 straipsnį. Tai taikoma tuo atveju, jei kalendoriniais metais bent 90 % jų pajamų Vokietijoje apmokestinama pajamų mokesčiu arba jei jų pajamos, kurios Vokietijoje neapmokestinamos pajamų mokesčiu, neviršija bazinio neapmokestinamojo dydžio pagal 32a straipsnio 1 dalies antro sakinio 1 punktą; <...>

4) Laikantis šio straipsnio 2 ir 3 dalių ir šio įstatymo 1a straipsnio, nuolatinės arba prastos gyvenamosios vietos Vokietijoje neturintys asmenys yra ribotai apmokestinami pajamų mokesčiu, jeigu jie gauna nacionalinių pajamų, kaip jos suprantamos pagal 49 straipsnį.“

6 2008 m. *EStG* 10 straipsnyje „Ypatingos išlaidos“ nustatyta:

„1) Ypatingomis išlaidomis, kai jos nėra nei veiklos išlaidos, nei profesinės veiklos išlaidos arba kai jos nėra laikomos veiklos išlaidomis ar profesinės veiklos išlaidomis, pripažįstamos:

<...>

2) a) mokos <...> profesinėms socialinio draudimo įstaigoms, panašios mokas pagal teisės aktuose nustatytas pensijų draudimo sistemas;

b) mokesčių mokėtojo mokos siekiant sukaupti savo finansuojamą pensiją <...>

<...>

3) 1 dalies 2 punkto antrame sakinyje nurodytas išlaidas, susijusias su profesiniu socialiniu draudimu, atsižvelgiama iki 20 000 EUR sumos <...>“

7 2008 m. EStG 50 straipsnio „Specialios nuostatos dėl ribotai apmokestinamų mokesčių mokėtojų“ 1 dalyje nustatyta:

„Ribotai apmokestinamiems asmenims galima atskaityti veiklos išlaidas (4 straipsnio 4–8 dalys) arba profesines veiklos išlaidas (9 straipsnis) tik kai šios išlaidos turi ekonominę ryšį su Vokietijos teritorijoje gautomis pajamomis. <...> 10 <...> straipsn[is] netaikom[as]. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje, turintis Vokietijos pilietybę, gyveno Belgijoje, kur vertėsi advokato profesine veikla tarptautinėje advokatų kontoroje, registruotoje *Limited Liability Partnership* (LLP, ribotos atsakomybės bendrovė pagal Anglijos teisę) teisine forma, ir buvo jos dalininkas, kaip tai suprantama pagal bendrovės teisę.

9 Ieškovas pagrindinėje byloje, vykdydamas veiklą kaip „Equity Partner“, gavo pajamų, priskiriamų vairioms valstybėms pagal nustatymo ir paskirstymo procedūrą, kurios pagrindinės bylos šalys neginjia. Iš viso grynojo pasaulinio pelno, kuris ieškovui pagrindinėje byloje buvo priskirtas dėl jo priklausymo LLP ir jo veiklos šioje bendrovėje, apie 54 % buvo gauta Vokietijoje, apie 6,3 % Belgijoje, o likusi dalis kitose valstybėse. 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje gavo ir kitą pajamų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ieškovo pagrindinėje byloje negalima laikyti neribotai apmokestinamu pajamų mokesčių Vokietijoje pagal 2008 m. EStG 1 straipsnio 3 dalį, pirma, dėl aplinkybės, kad nėra taip, jog ne mažiau kaip 90 % visų jo pajamų apmokestinama pajamų mokesčių Vokietijoje, ir, antra, dėl Vokietijoje neapmokestinamų jo pajamų dydžio.

10 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje, kaip „Europos advokatas“, buvo trauktas Briuselio (Belgija) advokatūros prancūziškos sistemos esąs ir turėjo statusą „*Rechtsanwalt* (Kelnas), nustatytą Briuselyje“. Tam, kad galėtų verstis šia veikla, ieškovas pagrindinėje byloje turėjo būti trauktas *Rechtsanwaltskammer Köln* (Kelno advokatai, Vokietija), todėl privalomai turėjo būti *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Šiaurės Reino/Vestfalijos advokatų socialinio draudimo institucija, Vokietija, toliau – advokatų profesinio socialinio draudimo institucija) narys. Remiantis Vokietijos teisės aktais, susijusiais su statymuose tvirtinta pensijų draudimo sistema, darbuotojai ir savarankiškai dirbantys asmenys, kurie yra profesinės socialinio draudimo įstaigos nariai, atleidžiami nuo kitu atveju turimos pareigos dalyvauti Vokietijos teisės aktuose tvirtintoje pensijų sistemoje.

11 2008 m. ieškovas pagrindinėje byloje advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai sumokėjo 16 453,32 EUR mokėdamas, o tai yra maksimali galima moka. Ši suma sudaro 12 656,40

EUR privalom? mok? ir 3 796,92 EUR papildom? savanoriškai atlikt? mok?jim?. Be to, ieškovas pagrindin?je byloje Vokietijoje sumok?jo 3 696 EUR mok? ? privat? pensij? fond?.

12 Belgijoje ieškovas pagrindin?je byloje buvo neribotai apmokestintas pajam? mokes?iu. Remiantis jo pateikta informacija, kuri? pakartoja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, mok?jimai Vokietijos advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai nesumažino Belgijoje mokamo mokes?io. Kita vertus, nustatant mokes?io baz? Belgijoje, buvo galima atskaityti privalomus mok?jimus ? Belgijos teis?s aktuose ?tvirtint? socialinio draudimo sistem?.

13 Siekdamas sumok?ti pajam? mokest? už 2008 m. ieškovas pagrindin?je byloje pateik? atsakovei pagrindin?je byloje mokes?i? deklaracij?, kaip mokes?i? mok?tojas, kuriam taikoma ribota mokestin? prievol?, ir papraš? iš anksto iš pajam? atskaityti ?mokas, sumok?tas advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai ir priva?iam pensij? fondui Vokietijoje, kaip profesines išlaidas pagal 2008 m. *EStG* 22 straipsnio 1 punkto tre?i? sakini? arba subsidiariai kaip ypatingas išlaidas pagal šio ?statymo 10 straipsnio 1 dalies 2 punkt?.

14 Nustatydamą pajam? mokes?io baz?, atsakov? pagrindin?je byloje atsisak? atsižvelgti ? šias ?mokas mažinant mokest? d?l to, kad jos susijusios su „ypating? išlaid?“ kategorija, numatyta 2008 m. *EStG* 10 straipsnyje. Ypating? išlaid? atskaita es? negalima, kai taikoma ribota mokestin? prievol? d?l 2008 m. *EStG* 50 straipsnio 1 dalies tre?io sakinio. Anot atsakov?s pagrindin?je byloje, be to, ši? išlaid? negalima atskaityti kaip profesin?s veiklos išlaid?, numatyt? to ?statymo 9 straipsnyje, ar kaip veiklos išlaid?, numatyt? min?to ?statymo 4 straipsnio 4 dalyje.

15 Kadangi ieškovo pagrindin?je byloje skundas d?l šio atsisakymo atskaityti buvo atmestas, jis kreip?si ? *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas, Vokietija). Bylos nagrin?jimas tame teisme buvo sustabdytas iki 2016 m. liepos m?n. d?l Teisingumo Teisme prad?to prejudicinio proceso byloje, kurioje buvo priimtas 2015 m. vasario 24 d. Sprendimas *Grünwald* (C?559/13, EU:C:2015:109), ir d?l *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, Vokietija) prad?to proceso.

16 *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, Vokietija) iš esm?s nusprendus, jog tai, kad Vokietijos teis?s akt? leid?jas išlaidas, susijusias su profesiniu socialiniu draudimu, kvalifikavo kaip ypatingas išlaidas, n?ra neteisinga konstituciniu poži?riu, ieškovas pagrindin?je byloje nuo šiol prašo šias su profesiniu socialiniu draudimu susijusias išlaidas atskaityti kaip ypatingas išlaidas pagal 2008 m. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 2 punkt?, laikantis to straipsnio 3 dalyje numatyt? rib?, ir kaip prieštaraujan?io S?jungos teisei netaikyti to ?statymo 50 straipsnio 1 dalies tre?io sakinio, kuris draudžia toki? atskait? taikyti mokes?i? mok?tojams nerezidentams.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad nors ieškovas pagrindin?je byloje didži?j? dal? pajam? gauna Vokietijoje, jis Belgijoje turi pakankamai pajam?, kad ten b?t? galima atsižvelgti ? jo asmenin? pad?t?.

18 Vis d?lto šiam teismui kyla klausimas, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos išlaidos, susijusios su profesiniu socialiniu draudimu, pagal S?jungos teis? turi b?ti kvalifikuojamos kaip išlaidos, susijusios su mokes?io mok?tojo asmenine ar šeimine pad?timi, ar kaip išlaidos, susijusios su Vokietijoje gautomis pajamomis.

19 Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsniui, siejamam su 54 straipsniu, prieštarauja valstyb?s nar?s teis?s nuostata, pagal kuri? negalima atsižvelgti ? mokes?i? mok?tojo nerezidento privalomas ?mokas

profesinei socialinio draudimo ?staigai (kurias jis moka tod?l, kad yra valstyb?s nar?s advokat?ros narys, kuriuo jis privalo b?ti d?l su jo profesija susijusi? teisini? priežas?i?, nes vykdo veikl? keliose valstyb?se nar?se), taikant ribot? mokestin? prievol?, tam, kad b?t? sumažintos pajamos, o mokes?i? mok?tojo rezidento ?mokas, taikant neribot? mokestin? prievol?, galima atskaityti iš pajam?, laikantis nacionalin?s teis?s aktuose nustatyto rib??

2. Ar pirmajame klausime min?ta teis?s nuostata prieštarauja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu, jeigu mokes?i? mok?tojas moka ne tik privalomas ?mokas, bet ir papildomas – savanoriškas – ?mokas profesinei socialinio draudimo ?staigai ir šioje valstyb?je nar?je ? jas neatsižvelgiama tam, kad b?t? sumažintos pajamos, nors gali b?ti, kad v?liau mokamos pensij? išmokos šioje valstyb?je nar?je pagal nacionalin?s teis?s aktus bus apmokestintos taip pat taikant ribot? mokestin? prievol??

3. Ar pirmame klausime min?ta teis?s nuostata prieštarauja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu, jeigu mokes?i? mok?tojas, nepriklausomai nuo jo ?rašymo ? advokat? s?raš? ir jo ?mok? profesinei socialinio draudimo ?staigai, pagal savanoriškai sudaryt? sutart? su priva?iu pensij? fondu moka ?mokas, o valstyb? nar? neatsižvelgia ? šias ?mokas tam, kad sumažint? pajamas, nors gali b?ti, kad v?liau mokamos pensij? išmokos šioje valstyb?je nar?je pagal nacionalin?s teis?s aktus bus apmokestintos taip pat taikant ribot? mokestin? prievol??“

D?l prejudicini? klausim?

20 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias mokes?i? mok?tojas nerezidentas, šioje valstyb?je nar?je apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant ribot? mokestin? prievol?, negali iš pajam? mokes?io baz?s atskaityti privalom? ir papildom? ?mok?, sumok?t? profesinei socialinio draudimo ?staigai, ir ?mok? ? privat? pensij? fond?, nors mokes?i? mok?tojas rezidentas, apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant neribot? mokestin? prievol?, gali tokias ?mokas atskaityti iš pajam? mokes?io baz?s, taikant nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas ribas.

D?l SESV 49 straipsnio apribojimo

21 Pagal SESV 49 straipsn? reikalaujama panaikinti ?sisteigimo laisv?s apribojimus. Remiantis suformuota jurisprudencija, nors, atsižvelgiant ? SESV nuostat? d?l ?sisteigimo laisv?s formuluot?, jos yra skirtos tam, kad b?t? užtikrintas naudojimas priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis teis?mis kaip ir nacionalini? subjekt?, jomis taip pat draudžiama, kad kilm?s valstyb? nar? vienam iš savo pilie?i? ar pagal teis?s aktus ?steigtai bendrovei ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, EU:C:2000:205, 28 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?, 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, EU:C:2004:138, 42 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 35 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

22 Pagal suformuot? jurisprudencij? ?sisteigimo laisv?s apribojimais laikomos visos priemon?s, d?l kuri? naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu (2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 36 punkt? ir nurodyta jurisprudencija).

23 Nagrinėjamu atveju, remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinėmis teisės aktais, išlaidas, susijusias su profesiniu pensijų draudimu, kurios šiuose teisės aktuose pripažįstamos ypatingomis išlaidomis, iki tam tikros ribos galima atskaityti iš mokesčių mokėtojo rezidento, neribotai apmokestinamo pajamų mokesčiu, bendros pajamų sumos. Tokia atskaita leidžia sumažinti šio mokesčių mokėtojo apmokestinamas pajamas, taigi tai yra mokesčių lengvata.

24 Kita vertus, mokesčių mokėtojams nerezidentams, kuriems taikoma ribota mokestinų prievolių, Vokietijoje tokia atskaita negalima, taigi jie šios mokesčių lengvatos negauna.

25 Kadangi nerezidentams taikoma apmokestinimo tvarka yra mažiau palanki, mokesčių mokėtojas rezidentas gali nenorėti įsisteigti kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika, todėl tai yra apribojimas, kuris iš esmės draudžiamas Sutarties nuostatose dėl įsisteigimo laisvės.

26 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad toks apribojimas gali būti pateisinamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktas). Tokiu atveju taip pat reikia, jog apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Deister Holding ir Juhler Holding*, C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 91 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

Dėl panašumo

27 Remiantis suformuota jurisprudencija, tiesioginiams mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, kadangi nerezidentų valstybės narės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, sutelktų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir kadangi asmeninis nerezidentų gebėjimas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į jo asmeninį ir šeiminių padėtį, lengviausiai gali būti vertinamas toje vietoje, kurioje yra jo asmeninis ir turtinis interesų centras, paprastai atitinkantis jo įprastą gyvenamąjį vietą (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 37 punktą ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 25 punktą).

28 Be to, tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentams tam tikrą mokesčių lengvatą, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų padėties skirtumus ir pajamų šaltinio, ir asmeninio mokumo arba jo asmeninės ir šeiminių padėties požįriū, paprastai nėra diskriminacija (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 38 punktą ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 26 punktą).

29 Vis dėlto, viena vertus, kitaip yra tuo atveju, jei nerezidentas savo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje negauna didelių pajamų, o didžiąją apmokestinamąją išteklių dalį gauna iš kitoje valstybėje narėje vykdomos veiklos (2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 27 punktas), todėl nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė narė negali jam suteikti lengvatą, taikytiną atsižvelgiant į jo asmeninį ir šeiminių padėtį (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 punktą, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, 61 punktą ir 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 punktą).

30 Kita vertus, Teisingumo Teismas dėl išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios gautos valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, taip pat yra nusprendęs, kad jos rezidentų ir

nerezidentų padėtis yra panaši (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, EU:C:2011:198, 40 punktų ir nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 29 punktų).

31 Nagrinėjamu atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pastabų matyti, kad nors ieškovas pagrindinėje byloje didžiąją dalį pajamų gauna Vokietijoje, jis Belgijoje turi pakankamai pajamų, kad ten būtų galima atsižvelgti į jo asmeninį ir šeiminių padėtį.

32 Todėl, kiek tai susiję su atsižvelgimu į profesinio socialinio draudimo išlaidas Vokietijoje, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, padėtis yra panaši į rezidento padėtį, jei, nepaisant to, kad nacionalinėje teisėje jos pripažįstamos ypatingomis išlaidomis, šias profesinio socialinio draudimo išlaidas galima laikyti išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su veikla, iš kurios buvo gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 punkte primintą jurisprudenciją (pagal analogiją žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 31 punktų).

33 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, yra tiesioginis ryšys tarp veiklos, iš kurios gaunamos apmokestinamos pajamos, ir dėl jos atsirandančių išlaidų, t. y. tai veiklai vykdyti būtina išlaidų (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 9 ir 27 punktus, 2007 m. vasario 15 d. Sprendimo *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25 punktų ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 30 punktų).

34 Primintina, kad galiausiai nacionalinis teismas, kuris vienintelis kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškinti nacionalinės teisės aktus, turi nustatyti, ar taip yra šiuo atveju. Tačiau nagrinėdamas prašymų priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetenciją, remdamasis pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leistų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimti sprendimą (žr., be kita ko, 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermel és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 31 punktų ir nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 punktų).

35 Nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję su, pirma, privalomomis mokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje privalo būti šios institucijos narys ir mokėti šias mokesčius dėl to, kad buvo rašytas Kelno advokatų sąrašas.

36 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šis sąrašas yra privalomas, kad ieškovas pagrindinėje byloje galėtų vykdyti veiklą kaip *Rechtsanwalt* tiek Vokietijoje, kur jis gauna didelę dalį savo profesinių pajamų ir kur šios pajamos apmokestinamos taikant ribotą prievolę, tiek pagal Direktyvos 98/5 3 straipsnį Belgijoje, kur jis sėdi ir kur yra jo gyvenamoji vieta.

37 Taigi darytina išvada, kad išlaidų, susijusių su privalomomis mokomis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai, buvo patirta dėl to, kad sąrašas advokatų sąrašas buvo būtinas tam, kad būtų galima vykdyti veiklą, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų. Šias išlaidas reikia laikyti patirtomis dėl šios veiklos, taigi būtina jas vykdyti.

38 Šios išvados negali paneigti argumentai, kuriais šiuo aspektu remiasi atsakovų pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybė.

39 Visų pirma atsakovų pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybės nurodyta aplinkybė, kad,

remiantis advokatų profesinio socialinio draudimo institucijos šiais, tam tikromis sąlygomis buvo galima gauti atleidimą nuo pareigos būti šios institucijos nariu (ieškovas pagrindinėje byloje to nesiekė), nepaneigia išlaidų ir veiklos, iš kurios buvo gautos pajamos, tiesioginio ryšio.

40 Iš tiesų, viena vertus, tai, kad ieškovas pagrindinėje byloje turėjo imtis konkrečių veiksmų tam, kad išvengtų mokėjimo šiai institucijai, su sąlyga, kad tai buvo manoma, o tai ieškovas pagrindinėje byloje ginėjo Teisingumo Teisme, veikiau rodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama advokato veikla paprastai lemia tokios rūšies išlaidas.

41 Kita vertus, aplinkybės, kad ieškovas pagrindinėje byloje galbūt galėjo išvengti šių išlaidų, negali turėti tokios įtakos jo kvalifikavimui. Pripažinimas, kad esama tiesioginio ryšio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, nereikalauja, kad išlaidos būtų neišvengiamos. Tiesioginis ryšys buvo pripažintas mokestinių konsultacijų išlaidų, kurių buvo patirta siekiant parengti mokesčių deklaracijų, atveju, nes pareiga parengti deklaracijų atsiranda dėl to, kad atitinkamoje valstybėje narėje yra gaunamos pajamos (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, 22 punktas).

42 Tiesioginio ryšio egzistavimą, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, lemia tai, kad išlaidos neatsiejamos nuo veiklos, iš kurios gaunamos apmokestinamos pajamos (2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 43 punktas ir 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 36 punktas). Kaip pažymėta šio sprendimo 37 punkte, mokėjimas advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai mokėjimas buvo būtinas dėl priklausymo advokatai, reikalingo norint vykdyti veiklą, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų.

43 Atsakovs pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybės nurodyta aplinkybės, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokėjimo pagrindinis tikslas yra ne galimybės vykdyti advokato veiklą Vokietijoje, bet teisių gynimas siekiant užsitikrinti pragyvenimo išteklių senatvėje, o tai esą rodo jį sąsają su asmenine ir šeimine mokesčių mokėtojo padėtimi, taip pat nelemia pagrindinėje byloje nagrinėjama patirtų išlaidų ir pajamų ryšio kitokio kvalifikavimo, nes minėtos išlaidos objektyviai būtinos šiems pajamoms gauti.

44 Galiausiai pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo byloje, kurioje buvo priimtas 2017 m. birželio 22 d. Sprendimas *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488), nagrinėjamos situacijos, o tame sprendime pateiktą Teisingumo Teismo išvadą dėl atsisakymo suteikti mokesčių mokėtojui rezidentui lengvatas, kurias lemia atsižvelgimas į jo asmeninį ir šeiminių padėčių, atskaitant papildomas sveikatos draudimo ir senatvės pensijos draudimo mokas, sumokėtas jo darbinimo valstybėje narėje, negalima taikyti, kai nagrinėjamas atsižvelgimo į privalomas mokas profesinei socialinio draudimo steigimui valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, probleminis klausimas. Byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, nereikėjo nagrinėti išlaidų, kurias sudaro socialinio draudimo mokos, ir veiklos, iš kurios gauta apmokestinamų pajamų, tiesioginio ryšio klausimo.

45 Todėl reikia konstatuoti, kad advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai privalomai mokamos mokos turi tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios gautos Vokietijoje apmokestinamos pajamos.

46 Vis dėlto šiuo aspektu, kaip nurodyta šio sprendimo 36 punkte, svarbu priminti, kad rašyti Kelno advokatų sąrašą buvo būtina tam, kad ieškovas pagrindinėje byloje galėtų, kaip *Rechtsanwalt*, vykdyti veiklą ne tik Vokietijoje, bet ir Belgijoje. Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje taip pat vykdė veiklą kitose valstybėse, tačiau nepatikslinta, ar tai yra kitos valstybės narės ir ar buvo vykdoma *Rechtsanwalt* veikla.

47 Todėl advokatų profesinio socialinio draudimo institucijai privalomai mokamos mokos turi

tiesiogin? ryš? ir su veikla, iš kurios gautos Belgijoje ir galimai kitose valstyb?se nar?se apmokestinamos pajamos.

48 Skirtingai nei mokes?i? mok?tojo rezidento, kuriam Vokietijoje taikoma ribota mokestin? prievol?, pajam? atveju, mokes?i? mok?tojui nerezidentui šioje valstyb?je nar?je ribota mokestin? prievol? taikoma tik d?l toje valstyb?je gaut? pajam?.

49 Vadinasi, kiek tai susij? su privalomomis ?mokomis advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai, mokes?io mok?tojo nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindin?je byloje, pad?t? reikia laikyti panašia ? mokes?i? mok?tojo rezidento pad?t?, kiek tai susij? su sumok?t? ?mok? dalimi, proporcingai atitinkan?ia dal?, kuri? Vokietijoje apmokestinamos pajamos sudaro visose iš atitinkamos veiklos gautose pajamose.

50 Tod?l mokes?i? mok?toj? rezident? ir mokes?i? mok?toj? nerezident? pad?ties skirtumu negalima pagr?stai remtis esant apribojimui, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje, kur? lemia atsakymas atsižvelgti ? privalomas ?mokas advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai, proporcingai Vokietijoje apmokestinamai pajam? daliai.

51 Antra, kiek tai susij? su advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai savanoriškai mokomomis ?mokomis, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šios išlaidos priklauso nuo ieškovo pagrindin?je byloje laisvo apsisprendimo padidinti savo pensines teises proporcingai maksimaliai leidžiamai ?mok? sumai.

52 Nors iš ties? šias išlaidas taip pat lemia priklausymas advokat?rai, skirtingai nei privalomos ?mokos, jos netapo b?tinomis d?l šio priklausymo. Tod?l jos n?ra b?tinoms advokato veiklai Vokietijoje vykdyti ar apmokestinamoms pajamoms Vokietijoje gauti.

53 D?l to, kiek tai susij? su papildomomis ?mokomis advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai, mokes?i? mok?tojo nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindin?je byloje, pad?tis n?ra panaši ? mokes?i? mok?tojo rezidento pad?t?.

54 Šios išvados negali paneigti argumentas, kad advokat? profesinio socialinio draudimo institucijos mokamos pensijos ateityje bus apmokestintos Vokietijoje. Neatsižvelgiant ? tai, kad neaišku, ar ateityje bus taikomas toks apmokestinimas, pakanka priminti, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s su pajam?, ieškovo pagrindin?je byloje gaut? iš Vokietijoje vykdomos advokato veiklos, apmokestinimu ir kad tam, jog ? išlaidas b?t? galima atsižvelgti vykdant š? apmokestinim?, jos turi tur?ti tiesiogin? ryš? su veikla, iš kurios buvo gautos šios pajamos. Galimas ryšys su kitomis b?simomis pajamomis n?ra reikšmingas nagrin?jant tokio tiesioginio ryšio egzistavim?.

55 Tre?ia, kiek tai susij? su sumomis, sumok?tomis priva?iam pensij? fondui, pažym?tina, kad, kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, n?ra tiesioginio ryšio tarp ši? išlaid? ir advokato veiklos, iš kurios gautos apmokestinamos pajamos.

56 D?l motyv?, analogišk? išd?stytiems šio sprendimo 54 punkte, galima s?saja su kitomis b?simomis pajamomis neturi reikšm?s vertinant, ar yra tiesioginis ryšys tarp sum?, sumok?t? ? privat? pensij? fond?, ir pajam?, kurias ieškovas pagrindin?je byloje gavo iš veiklos Vokietijoje.

57 Tod?l reikia konstatuoti, kad, kiek tai susij? su priva?iam pensij? fondui sumok?tomis sumomis, mokes?i? mok?tojo nerezidento, kaip antai ieškovo pagrindin?je byloje, pad?tis n?ra panaši ? mokes?i? mok?tojo rezidento pad?t?.

58 D?l šios priežasties mokes?i? mok?toj? rezident? ir mokes?i? mok?toj? nerezident?

pad?ties skirtumu galima pagr?stai remtis esant apribojimui, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje, kur? lemia atsisakymas atsi?velgti ? papildomas ?mokas advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai ir ? sumas, sumok?tas priva?iam pensij? fondui.

D?I pateisinimo

59 Taip pat reikia i?nagrin?ti, ar ?sisteigimo laisv?s apribojim?, kur? lemia atsisakymas atsi?velgti ? privalomas ?mokas advokat? profesinio socialinio draudimo institucijai, proporcingai Vokietijoje apmokestinamai pajam? daliai, galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

60 Šiuo aspektu atsakov? pagrindin?je byloje teigia, kad atsisakym? atsi?velgti ? šias ?mokas pateisina argumentai, susij? su pavojumi, kad jos bus atskaitytos ir kitose valstyb?se nar?se (ne tik Vokietijos Federacin?je Respublikoje), o tai mokes?i? mok?tojui suteikt? nepagr?st? daugkartin? lengvat?. Anot atsakov?s pagrindin?je byloje, mokes?i? mok?tojas tur?t? ?rodyti, kad šios ?mokos papildomai nel?m? mokes?i? lengvat? šio mokes?i? mok?tojo gyvenamojoje valstyb?je nar?je.

61 Remdamasi tuo, jog egzistuoja šis pavojus, ir nepateikdama joki? paaiškinim? atsakov? pagrindin?je byloje nesudaro galimyb?s Teisingumo Teismui ?vertinti šio argumento apimties, nes nebuvo tvirtinama, kad tuo metu galiojusios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB d?I valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo ?mok? apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129), nuostatos neb?t? leidusios išvengti šio pavojaus (taip pat žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 52 punkt?).

62 Atsi?velgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias mokes?i? mok?tojas nerezidentas, šioje valstyb?je nar?je apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant ribot? mokestin? prievol?, negali iš pajam? mokes?io baz?s atskaityti privalom? ?mok?, sumok?t? profesinei socialinio draudimo ?staigai, proporcingai šioje valstyb?je nar?je apmokestinam? pajam? daliai, kai jos turi tiesiogin? ryš? su veikla, iš kurios gautos šios pajamos, nors mokes?i? mok?tojas rezidentas, apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant neribot? mokestin? prievol?, gali tokias ?mokas atskaityti iš pajam? mokes?io baz?s, taikant nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas ribas,

– SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiamos valstyb?s nar?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias mokes?i? mok?tojas nerezidentas, šioje valstyb?je nar?je apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant ribot? mokestin? prievol?, negali iš pajam? mokes?io baz?s atskaityti papildom? ?mok?, sumok?t? profesinei socialinio draudimo ?staigai, ir ?mok? ? privat? pensij? fond?, nors mokes?i? mok?tojas rezidentas, apmokestinamas pajam? mokes?iu taikant neribot? mokestin? prievol?, gali tokias ?mokas atskaityti iš pajam? mokes?io baz?s, taikant nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas ribas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

63 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokestinį prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti privalomų mokėtojo, sumokėto profesinei socialinio draudimo įstaigai, proporcingai šioje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų daliai, kai jos turi tiesioginį ryšį su veikla, iš kurios gautos šios pajamos, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokestinį prievolę, gali tokias mokėtojas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias mokesčių mokėtojas nerezidentas, šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant ribotą mokestinį prievolę, negali iš pajamų mokesčio bazės atskaityti papildomų mokėtojo, sumokėto profesinei socialinio draudimo įstaigai, ir mokėtojo privatų pensijų fondų, nors mokesčių mokėtojas rezidentas, apmokestinamas pajamų mokesčiu taikant neribotą mokestinį prievolę, gali tokias mokėtojas atskaityti iš pajamų mokesčio bazės, taikant nacionalinės teisės aktuose nustatytas ribas.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.