GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2012 m. liepos 12 d.[1]

Byla C-168/11

Manfred Beker,
Christa Beker
prieš
Finanzamt Heilbronn

(Bundesfinanzhof (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas — Dvigubo apmokestinimo išvengimas taikant įskaitymo metodą — Ribotas įskaitymas į nacionalinį mokestį, mokėtiną už užsienyje gautas pajamas — Apskaičiavimo taisyklės“

1. Kaip žinoma, tiesioginių mokesčių sritis yra viena sudėtingiausių ir sunkiausių sričių, dėl kurių savo praktikoje nuomonę yra išdėstęs Teisingumo Teismas. Kadangi Europos Sąjungos lygmeniu ši sritis nėra suderinta, Teisingumo Teismo sprendimai grindžiami principu, kad kompetenciją šioje srityje turi valstybės narės, kurios ją įgyvendina laikydamosi Europos Sąjungos teisės aktų, daugiausia Sutarčių ir precedentų. Be to, nagrinėjami klausimai labai dažnai yra techninio pobūdžio, todėl tikrinant konkrečius mokesčius susiduriama ne tik su teisinio aiškinimo problemomis, bet ir apskaičiavimo ir taikymo mechanizmų suvokimo sunkumais.

2. Nagrinėjamai bylai, kuri susijusi su maksimalaus pajamų mokesčio kredito, kurį užsienyje pajamas gaunančiam apmokestinamajam asmeniui suteikia valstybė narė, siekdama apriboti teisinį dvigubą apmokestinimą, apskaičiavimo būdu, būtent ir būdingos visos minėtos problemos.

I – Teisinis pagrindas

3. Vienintelė šiuo atveju svarbi Europos Sąjungos teisės nuostata yra SESV 63 straipsnis (anksčiau – EB sutarties 56 straipsnis) dėl laisvo kapitalo judėjimo. Šio straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai“.

4. Pagrindinės bylos aplinkybės susijusios su teisinio dvigubo apmokestinimo situacija[2], kai du Vokietijoje gyvenantys ir ten neribotai apmokestinami asmenys gavo pajamų, susijusių su dividendų išmokėjimu ne tik kitose ES valstybėse narėse, bet ir trečiosiose valstybėse.

1 — Originalo kalba: italų.

2 — Kaip žinoma, *teisinis dvigubas apmokestinimas* yra tada, kai du kartus apmokestinamas tas pats vieno asmens pajamų šaltinis, kurio teisinė kvalifikacija išlieka ta pati, pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju, ieškovo pagrindinėje byloje gauti dividendai – kaip dividendai, kuriuos atitinkamai gavo tas pats asmuo, iš pradžių apmokestinami valstybėje, kurioje jie buvo išmokėti, o vėliau ieškovo gyvenamosios vietos valstybėje. O *ekonominis dvigubas apmokestinimas* yra tada, kai du kartus apmokestinamas tas pats pajamų šaltinis, tačiau skirtingų apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, pavyzdžiui, įmonės pelnas iš pradžių apmokestinamas pelno mokesčiu, o jį išmokėjus kaip dividendus, – dividendų arba pajamų mokesčiu.

5. Siekdama reglamentuoti tokias situacijas, Vokietija sudarė nemažai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Savo nutartyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kaip svarbias nagrinėjamai situacijai pirmiausia nurodo su Nyderlandais, Šveicarija, Prancūzija, Liuksemburgu, Japonija ir JAV sudarytas sutartis. Visose šiose sutartyse numatytas įskaitymo metodo taikymas, kurio tikslas – sumažinti teisinį dvigubą apmokestinimą, kai užsienyje gaunamos pajamos ten apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio. Šis metodas bendrai taikomas panašioms situacijoms ir jis, kaip viena iš dviejų galimybių [3], yra pripažintas EBPO pavyzdinėje konvencijoje dėl dvigubo pajamų ir turto apmokestinimo išvengimo (toliau – EBPO pavyzdinė konvencija) [4].

6. Išsamiai šio metodo, kurį Vokietijos įstatymų leidėjas perkėlė į nacionalinę teisę, veikimo principą dar paaiškinsiu vėliau. Tačiau bendrai įskaitymo metodas veikia taip: apmokestinamoji vertė gyvenamosios vietos valstybėje nustatoma atsižvelgiant į visas apmokestinamojo asmens pajamas, įskaitant ir gautas užsienyje. Tada pagal nacionalinės teisės aktus apskaičiuojamas nuo visos nurodytos apmokestinamosios vertės mokėtino mokesčio dydis. Šis *teorinis mokestis* atitinkamai sumažinamas atskaitant užsienyje sumokėtą mokestį (įskaitymas). Būtent apmokestinamajam asmeniui suteikiamas mokesčio kreditas, kuriuo siekiama atsižvelgti į aplinkybę, jog užsienyje jau buvo sumokėti mokesčiai už ten gautas pajamas. Pagal EBPO pavyzdinės konvencijos 23 B straipsnį mokesčio kredito dydis iš principo atitinka užsienyje sumokėto mokesčio dydį, tačiau negali viršyti mokesčio, kuriuo pagal gyvenamosios vietos valstybės mokesčių teisės aktus apmokestinamos užsienyje gautos pajamos. Pirmiausia EBPO pavyzdinės konvencijos 23 B straipsnio dalyje, kuri svarbi šiuo atveju, numatyta:

„1. Kai susitariančiosios valstybės rezidentas gauna <...> pajamų, kurios remiantis šios konvencijos nuostatomis gali būti apmokestinamos kitoje susitariančioje valstybėje,

a) pirmoji valstybė leidžia iš to rezidento pajamų mokesčio atimti sumą, lygią šioje kitoje valstybėje sumokėtam mokesčiui už gautas pajamas;

<…>

Tačiau ši įskaitoma suma negali viršyti iki leidimo įskaityti apskaičiuoto pajamų mokesčio dalies, kuri priskiriama kitoje valstybėje apmokestinamoms pajamoms.

<…>.“

7. EBPO pavyzdinėje konvencijoje nėra tikslių reikalavimų, kaip nustatyti maksimalią įskaitomą sumą. Vokietija atitinkamą metodą konkrečiai nustatė Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 34c straipsnio 1 dalyje. Šios nuostatos 2007 m. redakcijoje, kuri taikoma nagrinėjamai situacijai, pirmiausia nustatyta:

„Neribotai apmokestinamų asmenų, kurių užsienyje gautos pajamos valstybėje, kurioje šios pajamos gautos, apmokestinamos Vokietijos pajamų mokestį atitinkančiu mokesčiu, atveju apskaičiuotas ir sumokėtas užsienio mokestis yra įskaitomas į Vokietijos pajamų mokestį, taikomą toje valstybėje gautoms pajamoms. Pagal 1 dalies antrąjį sakinį Vokietijos pajamų mokestis už užsienyje gautas pajamas nustatomas taip, kad nustatant mokestį už apmokestinamąsias pajamas, įskaitant užsienyje gautas pajamas, gaunamas Vokietijos pajamų mokestis padalijamas proporcingai šių užsienyje gautų pajamų santykiui su pajamų suma. <...>“

8. Kaip konkrečiai veikia šis metodas, nagrinėsiu vėliau, kai vertinsiu prejudicinį klausimą.

3 — Žinoma, ši pavyzdinė konvencija nėra privaloma, tačiau būtent ja dažniausiai naudojamasi kaip pavyzdžiu rengiant šios srities dvišalių sutarčių tekstus. Naujausia EBPO pavyzdinės konvencijos redakcija buvo parengta 2010 metais ir jos tekstą galima rasti organizacijos interneto svetainėje www.oecd.org.

4 — Kitas galimas metodas, numatytas EBPO pavyzdinėje konvencijoje; tai atleidimo metodas. Jį taikant, užsienyje apmokestintos pajamos apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybėje nėra apmokestinamos. Be to, egzistuoja daugybė galimų pirma nurodytų pagrindinių metodų variantų.

II – Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9. Ieškovai pagrindinėje byloje yra sutuoktiniai Beker, kurie gyvena Vokietijoje ir ten yra neribotai apmokestinami. Didžiąją savo pajamų dalį jie gavo Vokietijoje, bet taip pat dividendų kitose valstybėse – ir ES valstybėse narėse, ir trečiosiose valstybėse.

10. Visi užsienyje gauti dividendai toje valstybėje, kurioje išmokėti, buvo apmokestinti mokesčiu prie šaltinio. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenų aiškėja, kad Vokietija ir valstybės, kuriose sutuoktiniai Beker gavo dividendų, yra sudarę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Dėl tokių situacijų, kaip antai nagrinėjama, šiose sutartyse numatyta, kad Vokietija, siekdama sumažinti dvigubą apmokestinimą, atsižvelgia į užsienyje už dividendus sumokėtus mokesčius ir taiko įskaitymo metodą. Kaip buvo išdėstyta, tai reiškia, kad, atsižvelgiant į užsienyje sumokėtus mokesčius, suteikiamas mokesčio kreditas, tačiau jo dydis negali viršyti mokesčio, kurį reikėtų mokėti už užsienyje gautas pajamas, jeigu jos būtų apmokestinamos Vokietijoje, kurios rezidentas yra apmokestinamasis asmuo.

11. Pagal Vokietijoje taikomą maksimalios įskaitomos sumos apskaičiavimo metodą, kuris išdėstytas *EStG* 34c straipsnyje, naudojama tokia formulė:

maksimali suma = bendras teorinis Vokietijos mokestis × (užsienyje gautos pajamos / pajamų suma).

12. Formulėje esantis bendras teorinis Vokietijos mokestis apskaičiuojamas atsižvelgiant į visas apmokestinamąsias pajamas, įskaitant gautąsias Vokietijoje ir užsienyje. Taigi kalbama apie mokestį, kurį apmokestinamasis asmuo turėtų sumokėti, jei visas pajamas būtų gavęs Vokietijoje. Nustatant visas apmokestinamąsias pajamas, imama visose pasaulio valstybėse gautų pajamų suma ir iš jos atimami visi pagal Vokietijos teisės aktus numatyti atskaitymai.

13. Antroji formulės dalis skirta nustatyti, kokią visų pajamų dalį sudaro užsienyje gautos pajamos. Vadinasi, sandauga turėtų leisti nustatyti bendro teorinio Vokietijos mokesčio dalį, kuri susijusi su nagrinėjamomis užsienyje gautomis pajamomis. Ši dalis apibrėžia maksimalią užsienyje jau sumokėtų mokesčių įskaitymo sumą.

14. Kaip matome, trupmenos vardiklyje nurodytos ne apmokestinamosios pajamos (kurių pagrindu nustatomas pirmasis formulės elementas – bendras teorinis Vokietijos mokestis), o pajamų suma, kurią minėjau šios išvados 12 punkte. Aišku, kad pajamų suma yra didesnė už apmokestinamąsias pajamas, nes apskaičiuojant pastarąsias, kaip jau buvo nurodyta, *iš pajamų sumos atimamos tam tikros atskaitymų pozicijos*. Sutuoktinių Beker atveju tokie atskaitymai, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant apmokestinamąsias pajamas, pirmiausia susiję su keliomis draudimo įmokomis, dovanotomis lėšos siekiant mokesčių lengvatų ir bažnyčios mokesčiais.

15. Logiška, kad formulėje esančios trupmenos vardiklyje nurodžius pajamų sumą, o ne apmokestinamąsias pajamas sumažėja maksimali įskaitymo suma, kuria gali pasinaudoti apmokestinamasis asmuo.

16. Nagrinėjamu atveju sutuoktiniai Beker užsienyje sumokėjo daugiau nei 2 850 eurų mokesčių prie šaltinio. Vokietijos mokesčių administratorius, taikydamas pirma nurodytą formulę, pripažino, kad gali būti įskaityta maksimali 1 282 eurų suma. Jei trupmenos vardiklyje vietoje pajamų sumos būtų nurodytos apmokestinamosios pajamos, pajamų mokesčio kreditas sudarytų apie 1 650 eurų.

17. Ieškiniu dėl apskaičiuoto mokesčio dydžio pradėtas teisinis ginčas pasiekė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, kuris, kilus abejonių dėl nacionalinės tvarkos suderinamumo su Europos Sąjungos teisės aktais, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 56 straipsniu draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią – nepažeidžiant tarpvalstybinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties – neribotai apmokestinamų asmenų, kurių užsienyje gautos pajamos valstybėje, kur šios pajamos gautos, apmokestinamos nacionalinį pajamų mokestį atitinkančiu mokesčiu, atveju užsienio mokestis į nacionalinį pajamų mokestį, taikomą toje valstybėje gautoms pajamoms, įskaitomas taip, kad nustatant mokestį už apmokestinamąsias pajamas – įskaitant užsienyje gautas pajamas – gaunamas nacionalinis pajamų mokestis padalijamas proporcingai šių užsienyje gautų pajamų santykiui su pajamų suma, taigi neatsižvelgiant į ypatingas išlaidas ir į specialius mokesčius kaip individualias pragyvenimo bei su asmeninėmis bei šeiminėmis aplinkybėmis susijusias sąnaudas.“

III – Vertinimas

A – *Pirminės pastabos*

1. Dėl nacionaliniam teismui pateiktų ieškovų reikalavimų apimties

18. Ieškovai pagrindinėje byloje savo rašytinėse pastabose nurodo, kad pagrindinėje byloje pateiktu prašymu jie siekia, jog į Vokietijoje taikomą mokestį būtų įskaitytas beveik visas užsienyje sumokėtas mokestis prie šaltinio. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimą formuluoja siauriau ir konkrečiai nurodo, kad apskaičiuojant mokestį nebuvo atsižvelgta į kelias galimas atskaitymo pozicijas.

19. Net jei ir būtų pagrįsta, ši aplinkybė čia nėra svarbi. Prisiminkime, kad per prejudicinio sprendimo procedūrą iš tiesų vyksta nacionalinio teismo ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimas, kurio metu iš principo tik pirmasis turi kompetenciją nustatyti faktines aplinkybes, taikytiną teisę ir klausimus, į kuriuos reikia atsakyti, kad būtų išspręstas teisinis ginčas [5]. Atsižvelgdamas į tai, Teisingumo Teismas tik išimtinais atvejais suabejoja nacionalinio teismo pateiktu vertimu. Teisingumo Teismas gali neatsakyti į klausimus pirmiausia tada, kai jie yra hipotetinio pobūdžio arba nesusiję su nagrinėjamos bylos aplinkybėmis [6].

20. Nagrinėjamu atveju nėra pagrindo daryti išvados, kad nacionalinis teismas pateikė hipotetinio pobūdžio ar sprendimui byloje priimti nereikalingą klausimą. Priešingai, Teisingumo Teismo atsakymo naudingumas sprendimui nacionalinėje byloje priimti yra akivaizdus. Reikia pridurti, kad nacionalinis teismas paskutinėje savo nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalyje aiškiai pripažįsta, kad ieškovo teismui pateiktame prašyme apsiribojama vien reikalavimu pataisyti formulėje esančios trupmenos vardiklį taip, kad būtų atsižvelgta į pirma nurodytus atskaitymus.

5 — Žr., pavyzdžiui, neseniai priimtus sprendimus: 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Zefeser* (C-62/06, Rink. p. I-11995) 14 punktą ir 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gaz de France – Berliner Investissement* (C-247/08, Rink. p. I-9225) 19 punktą.

6 — Šiuo klausimu egzistuoja išsami teismo praktika. Pavyzdžiui, žr. naujausius sprendimus: 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, Rink. p. I-6845) 28 punktą ir 2012 m. vasario 28 d. Sprendimo *Inter-Environnement Wallonie e Terre wallonne* (C-41/11) 35 punktą.

21. Tokiomis aplinkybėmis, mano manymu, prejudicinis klausimas yra ne tik priimtinas, bet ir nereikia jo tikslinti ir (arba) keisti formuluotės [7].

2. Dėl taikytinų nuostatų

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimą formuluoja vien remdamasis EB 56 straipsniu, dabar – SESV 63 straipsniu, dėl laisvo kapitalo judėjimo. Nagrinėjant bylą buvo pareikšta abejonių, ar teisinga remtis šia nuostata; kai kurios bylos šalys, pateikusios pastabas, abejoja, ar šiuo atveju nėra svarbios kitos pagrindinės laisvės, pirmiausia galbūt įsisteigimo laisvė.

23. Vis dėlto visi, kurie abejojo SESV 63 straipsnio taikytinumu, nusprendė, kad remtis šia nuostata yra teisinga, ir aš tokiai išvadai galiu tik pritarti. Juk neginčijama tai, kad bendrovių akcijas, už kurias sutuoktiniams Beker buvo išmokėti dividendai, dalijosi smulkūs akcininkai, t. y. jos nesuteikė galimybės kontroliuoti jas išleidusios bendrovės. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, bendrovės akcijoms taikomos tada, kai tokių akcijų turėjimas leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams. Kitu atveju, kaip antai esant nagrinėjamai situacijai, taikytinos nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu [8].

24. Be to, reikia nurodyti, kad SESV 63 straipsnis taikomas ne tik kapitalo judėjimui tarp valstybių narių, bet ir kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių. Todėl vertinant, ar buvo pagal SESV 63 straipsnį draudžiamas apribojimas, nėra svarbu, kad sutuoktiniai Beker turėjo ir bendrovių, esančių ne Europos Sąjungoje, akcijų [9].

B – *Dėl prejudicinio klausimo*

1. Pirminės pastabos

25. Čia reikėtų prisiminti kelis pagrindinius principus, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė tiesioginių mokesčių srityje.

26. Pirma, ši sritis iš esmės nėra Europos Sąjungos kompetencija. Tačiau valstybės narės savo kompetenciją, turimą šioje srityje, privalo *įgyvendinti* laikydamosi Sąjungos teisės [10]. Be to, nors valstybės narės gali pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, tai neleidžia joms taikyti priemonių, prieštaraujančių Sutartyse garantuojamoms judėjimo laisvėms [11].

7 — Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prejudiciniai klausimai gali būti performuluoti tada, kai, nepakeitus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo formuluotės, nebūtų galima pateikti atsakymo, kuris leistų šiam išspręsti nagrinėjamą bylą, pavyzdžiui, žr. 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Wiedemann ir Funk* (C-329/06 ir C-343/06, Rink. p. I-4635) 45 punktą ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *DP grup* (C-138/10, Rink. p. I-8369) 29 punktą.

8 — 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829) 66–68 punktai ir 2006 m. gruodžio12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753) 37 ir paskesni punktai. Taip pat žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) 21 ir 22 punktus ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 31 punktą.

9 — Vis dėlto ši aplinkybė galėtų būti svarbi vertinant apribojimo pateisinimo galimybę, nes su trečiosiomis valstybėmis keistis informacija mokesčių srityje nėra taip paprasta kaip su valstybėmis narėmis; pavyzdžiui, žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A* (C-101/05, Rink. p. I-11531) 60–63 punktus ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359) 70 punktą. Tačiau nagrinėjamu atveju šis aspektas nebuvo nurodytas.

10 — Žr., pavyzdžiui, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) 21 punktą; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Conijn* (C-346/04, Rink. p. I-6137) 14 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services* (C-298/05, Rink. p. I-10451) 28 punktą.

11 — 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg* (C-527/06, Rink. p. I-7735) 48 ir 50 punktus ir ten nurodytą teismo praktiką.

27. Mano nurodyta situacija tam tikra prasme turi gana paradoksalų poveikį dvigubo apmokestinimo sričiai, nes pagal Sąjungos teisės aktus valstybės narės nėra įpareigotos numatyti priemones, šalinančias ar ribojančias šį fenomeną. Tačiau jeigu jos nusprendžia tokių priemonių imtis, privalo laikytis Sąjungos teisės aktų [12]. Nepaisant to, valstybės turi diskreciją nustatyti tokių priemonių sąlygas [13].

28. Antra, Teisingumo Teismo praktikoje aiškiai remiamasi tuo, kad paprastai apmokestinamųjų asmenų, kurie yra tam tikros valstybės rezidentai ir nerezidentai, padėtis nėra panaši, todėl mokestine prasme jie *iš principo* gali būti vertinami skirtingai. Tačiau jei objektyviai vertinant rezidentų ir nerezidentų situacija yra identiška, skirtingas vertinimas būtų diskriminuojamo pobūdžio [14]. Valstybė narė gali numatyti nacionalinę mokesčių tvarką, pagal kurią apmokestinamojo asmens pajamos, gautos šalies viduje ir užsienyje, vertinamos skirtingai tik tada, kai tai galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais [15].

2. Vokietijos metodo poveikis

29. Kad būtų galima nustatyti, ar Vokietijos metodas, kuriuo siekiama sumažinti dvigubą apmokestinimą, yra suderinamas su laisvu kapitalo judėjimu, būtina suprasti šio metodo veikimo principą.

30. Kaip jau buvo išdėstyta, jis grindžiamas teorinio nacionalinio mokesčio, kuris būtų taikomas užsienyje gautoms ir ten mokesčiu prie šaltinio apmokestintoms pajamoms, jeigu šios pajamos būtų gautos Vokietijoje, nustatymu. Šis teorinis mokestis – tai maksimali suma, kurią leidžiama įskaityti siekiant kompensuoti mokesčius, sumokėtus užsienio valstybėje. Remdamasis EBPO pavyzdine konvencija, Vokietijos įstatymų leidėjas siekė įtvirtinti principą, kad kompensuojant užsienyje sumokėtus mokesčius apmokestinamajam asmeniui negali būti suteikta didesnė „lengvata“ už sumą, kurią jis privalėtų sumokėti į Vokietijos biudžetą už užsienyje gautas pajamas, jeigu jos būtų gautos Vokietijoje.

31. Nustatant teorinį Vokietijos mokestį, taikomą užsienyje gautoms pajamoms, naudojama formulė, pagal kurią, kaip jau buvo nurodyta, teorinis Vokietijos mokestis, taikomas bendroms apmokestinamoms pajamoms, dauginamas iš trupmenos, kurios skaitiklyje yra užsienyje gautos pajamos, o vardiklyje visų pajamų suma.

32. Kad būtų aiškiau, dar kartą pakartosiu formulę:

maksimali suma = bendras teorinis Vokietijos mokestis × (užsienyje gautos pajamos / pajamų suma).

33. Kadangi bendras teorinis Vokietijos mokestis apskaičiuojamas remiantis ne pajamų suma, o mažesne apmokestinamąja verte (apmokestinamosiomis pajamomis), taikant šią formulę praktiškai atsitinka taip, kad su asmeninėmis sąnaudomis susiję atskaitymai, kuriuos taikant pajamų suma virsta apmokestinamosiomis pajamomis (kurių pagrindu nustatomas bendras teorinis Vokietijos mokestis), paskirstomi visoms pajamoms, gautoms tiek užsienyje, tiek Vokietijoje. Ir formulės trupmenos skaitiklyje, ir vardiklyje nurodyta vadinamoji bruto vertė. Kadangi užsienyje gautoms pajamoms su asmeninėmis sąnaudomis susiję atskaitymai netaikomi, Vokietijos įstatymų leidėjo nuomone yra teisinga šias pajamas padalyti iš visų pajamų (gautų užsienyje ir Vokietijoje) sumos, iš kurios dar

12 — 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, Rink. p. I-3747) 47 punktas.

13 — 8 išnašoje minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 48 punktas ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo* (C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305) 86 punktas.

14 — 11 išnašoje minėto Sprendimo *Renneberg* 60 punktas ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen* (C-440/08, Rink. p. I-2323) 43 ir paskesni punktai.

15 — 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063) 26 ir paskesni punktai; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477) 29 punktas ir 8 išnašoje minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 46 punktas.

neatimti su asmeninėmis sąnaudomis susiję atskaitymai (taigi nurodyti visų pajamų sumą, o ne apmokestinamąsias pajamas). Jei vardiklyje būtų nurodytos apmokestinamosios pajamos, kurių vertė yra mažesnė negu visų pajamų suma, teorinio Vokietijos mokesčio „užsienio“ dalis būtų didesnė, vadinasi, apmokestinamasis asmuo atitinkamai galėtų įskaityti didesnę sumą.

34. Atrodo, formulė grindžiama logika, kad apmokestinamasis asmuo rezidentas gali išsamiai pasinaudoti su asmeninėmis sąnaudomis susijusiais atskaitymais tada, kai jis visas savo pajamas gavo Vokietijoje. Tačiau jei dalis šių pajamų buvo gauta užsienyje, *su asmeninėmis sąnaudomis susiję atskaitymai faktiškai turi poveikį tik Vokietijoje gautoms pajamoms*, o valstybė, kurioje buvo gautos pajamos, gali kompensuoti tokią situaciją ir suteikti apmokestinamajam asmeniui panašias atskaitymo galimybes.

35. Kad būtų aiškiau, pateiksiu paprastą pavyzdį. Jei visos pajamos yra 100 eurų, iš kurių 70 eurų buvo gauta šalies viduje ir 30 eurų užsienyje, atitinkamai taikant 10% nacionalinio ir užsienio valstybės mokesčio tarifą (kad būtų aiškiau, neatsižvelgsiu į progresinį mokesčio elementą, nors paprastai toks yra) ir su asmeninėmis sąnaudomis susijusius 20 eurų dydžio atskaitymus, gaunamas toks rezultatas: apmokestinamasis asmuo užsienyje sumoka 3 eurus mokesčių (10% nuo 30 eurų). Vokietijoje pirmiausia apskaičiuojamas bendras teorinis mokestis – 8 eurai (10% nuo 80 eurų, t. y. apmokestinamųjų pajamų, kurios gaunamos iš pajamų sumos atėmus su asmeninėmis sąnaudomis susijusius atskaitymus) ir taikant pirma nurodytą formulę suteikiamas 2,4 euro mokesčio kreditas (8x30/100). Taigi apmokestinamasis asmuo iš viso sumoka 5,6 euro gyvenamojoje valstybėje (8 eurai minus 2,4 euro mokesčio kreditas) ir 3 eurus užsienio valstybėje, kurioje buvo gautos pajamos, taigi iš viso 8,6 euro mokesčių. Atrodytų, lyg šalies viduje gautoms 70 eurų pajamoms būtų taikytas 14, o ne 20 eurų atskaitymas, taigi proporcingai šalies viduje gautų pajamų daliai (70%). Turbūt net nereikia nurodyti, kad jei visos pajamos būtų gautos gyvenamosios vietos valstybėje, sumokėtas mokestis siektų 8 eurus. Jei nebūtų užsienyje gautų pajamų ir vienintelės pajamos būtų šalies viduje gauti 70 eurų, gyvenamosios vietos valstybėje mokėtinas mokestis, taikant 20 eurų dydžio su asmeninėmis sąnaudomis susijusius atskaitymus, būtų 5 eurai.

36. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės pasitvirtintų ir apskaičiuojant maksimalią įskaitomą sumą trupmenos vardiklyje vietoj visų pajamų sumos reikėtų įrašyti apmokestinamąsias pajamas, mokesčio kreditas siektų 3 eurus (8x30/80). Tokiu atveju, kai užsienio ir nacionalinio mokesčio tarifo dydis sutampa, neatsižvelgiant į pajamų gavimo vietą, apmokestinamajam asmeniui tektų tokia pati mokesčių našta.

3. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo

37. Nėra jokios abejonės, kad įskaitymo sumos apribojimas iki mokesčio, kuris pagal nacionalinės teisės aktus būtų taikomas užsienyje gautai pajamų daliai, dydžio yra suderinamas su Europos Sąjungos teisės aktais. Tai patvirtina teismo praktika[16]. Vadinasi, Europos Sąjungos teisės aktuose nėra aiškaus reikalavimo, kad valstybė narė turi pašalinti bet kokį neigiamą mokesčių teisės poveikį apmokestinamajam asmeniui, kuris gali atsirasti dėl to, kad jo pajamos buvo gautos skirtingose valstybėse. Dar kartą prisiminkime pirmesniame punkte nurodytą praktinį pavyzdį. Jei užsienio valstybės mokesčio tarifas didesnis už nustatytą Vokietijoje, bet kuriuo atveju pagal Vokietijos teisės aktus negalima reikalauti kompensuoti šio skirtumo. Mokesčio kreditas niekada negali viršyti sumos, kuria pagal Vokietijos mokesčių teisės aktus būtų apmokestintos šalies viduje gautos pajamos, atitinkančios užsienyje gautų pajamų dydį[17].

16 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793) 48 punktas.

17 — Reikia taip pat pabrėžti, kad pagal EStG 34c straipsnyje numatyto mokesčio kredito apibrėžtį jis niekada negali viršyti iš tiesų užsienyje sumokėto mokesčio dydžio, nes kalbama apie įskaitymą, o ne atleidimą. Kitaip tariant, apmokestinamasis asmuo, kuris gavo pajamų užsienyje, niekada nemokės mažiau nei tada, jeigu jis visas savo pajamas būtų gavęs Vokietijoje.

38. Kitaip tariant, Vokietijos įstatymų leidėjo pasirinktas metodas iš principo nekelia jokių sunkumų. Problemų nekyla nei dėl pasirinkto įskaitymo metodo, nei dėl to, kad jis apribojamas iki teorinio mokesčio, kuriuo pagal Vokietijos teisės aktus būtų apmokestinamos užsienyje gautos pajamas. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja *dėl konkretaus šio principo įgyvendinimo būdo*, pirmiausia dėl to, kad trupmenos vardiklyje buvo pasirinkta nurodyti pajamų sumą, o ne apmokestinamąsias pajamas.

39. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tokiomis aplinkybėmis apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybė iš principo gali nuspręsti, ar atsižvelgti į jo su asmeninėmis ir šeiminėmis aplinkybėmis susijusias sąnaudas [18]. Vadinasi, gyvenamosios vietos valstybė gali *apmokestinamajam asmeniui taikyti bet kokias su asmeninėmis ar šeiminėmis aplinkybėmis susijusias mokesčių lengvatas*, nebent tai yra praktiškai neįmanoma, nes šioje valstybėje nebuvo gauta jokių arba beveik jokių pajamų. Tokiu atveju šias lengvatas gali suteikti valstybė, kurioje buvo gauta didžioji pajamų dalis [19].

40. Pagal Vokietijos teisės aktus, kaip jau buvo išdėstyta, apmokestinamajam asmeniui, kuris dalį savo pajamų gavo užsienyje, mokesčių lengvatos, susijusios su jo asmeninėmis ir šeiminėmis aplinkybėmis, taikomos proporcingai tik šalies viduje gautų pajamų daliai. Esant situacijai, kaip antai nagrinėjamoje byloje, kai apmokestinamasis asmuo didžiąją savo pajamų dalį gauna savo gyvenamosios vietos valstybėje, o ši valstybė, nors ir atsižvelgia į visas jo pajamas, tačiau su asmeninėmis aplinkybėmis susijusius atskaitymus taiko tik daliai pajamų, toks apmokestinamasis asmuo, remiantis teismo praktika, patenka į blogesnę padėtį negu apmokestinamasis asmuo, kuris yra šios valstybės rezidentas ir joje gauna visas savo pajamas, taigi gali visiškai pasinaudoti atskaitymais. Todėl tokia situacija pažeidžia Sutartyje garantuojamas pagrindines laisves, šiuo atveju – laisvą kapitalo judėjimą.

41. Todėl tikrai nėra atsitiktinumas, kad dalis Vokietijos teisės doktrinos autorių jau senokai (pagrįstai) abejoja *EStG* 34c straipsnio suderinamumu su Europos Sąjungos teisės aktais, ypač atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką.

42. Įdomu, jog Teisingumo Teismas beveik identišką situaciją vertino Sprendime *de Groot* [20], kuriame pripažino, kad nacionalinis metodas, taikomas siekiant sumažinti dvigubą apmokestinimą ir grindžiamas formule, kuri identiška ginčijamai Vokietijos teisės aktuose numatytai formulei, yra nesuderinamas su Europos Sąjungos teisės aktais.

43. Nors situacija, dėl kurios priimtas Sprendimas *de Groot*, palyginti su sutuoktinių Beker situacija, kiek skiriasi, vis dėlto, atrodytų, jog pagrindiniai samprotavimai yra taikytini. Toje byloje apmokestinamajam asmeniui, kuris pajamų gavo tiek gyvenamosios vietos valstybėje (Nyderlanduose), tiek užsienyje, su jo asmenine padėtimi susijusios mokesčių lengvatos taip pat buvo taikomos proporcingai tik šioje valstybėje gautų pajamų daliai. Konkrečiai kalbant, buvo taikomas panašus dvigubo apmokestinimo sumažinimo metodas ir naudojama identiška ginčijamai formulė, kurios trupmenos vardiklyje nurodytos visos pajamos prieš atskaitant asmenines ir šeimines sąnaudas. Tokią situaciją Teisingumo Teismas vertino kaip Sutartyse įtvirtintų pagrindinių laisvių pažeidimą [21].

44. Nesvarbu, kad Sprendime *de Groot* tikrinama Nyderlandų dvigubo apmokestinimo mažinimo sistema numato atleidimo, o ne įskaitymo metodą, kaip yra Vokietijos teisės sistemos atveju. Pirma, Teisingumo Teismas savo vertimą Sprendime *de Groot* grindė būtent apskaičiavimo formule ir konkrečiais jos padariniais, dėl kurių, kaip ir nagrinėjamu atveju, tam tikros mokesčių lengvatos

18 — 10 išnašoje minėto Sprendimo *Schumacker* 32 punktas; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819) 90 punktas ir 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder* (C-450/09, Rink. p. I-2497) 37 punktas.

19 — 10 išnašoje minėto Sprendimo *Schumacker* 36 punktas ir 11 išnašoje minėto Sprendimo *Renneberg* 61, 62 ir 68 punktai.

20 — Nurodyta 18 išnašoje.

21 — 18 išnašoje minėto Sprendimo *de Groot* 89–95 punktai. Pagrindinė laisvė, į kurią atsižvelgiant buvo vertinama bylos *de Groot* situacija, tai laisvas darbuotojų judėjimas.

apribojamos taip, kad yra taikomos tik proporcingai gyvenamosios vietos valstybėje gautai pajamų daliai. Antra, kaip tada nurodė ir pati Nyderlandų vyriausybė, Nyderlandų teisės aktuose numatytas ir Sprendime *de Groot* tikrinamas metodas yra vienas iš atleidimo metodo variantų, kurio struktūra tokia, kad juo praktiškai įgyvendinamas įskaitymo metodas [22].

45. Vokietijos vyriausybė ir savo rašytinėse pastabose, ir per teismo posėdį tvirtino, kad *EStG* 34c straipsnyje numatytas metodas, atsižvelgiant į Sutartyje įtvirtintas pagrindines laisves, nekelia problemų, nes apmokestinamajam asmeniui taikomi visi su jo asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susiję atskaitymai. Taip yra todėl, kad apskaičiuojant bendrą teorinį nacionalinį mokestį pirmoje formulės dalyje atsižvelgiama į visus nagrinėjamus atskaitymus ir būtent ne tik proporcingai Vokietijoje gautų pajamų daliai. Vis dėlto šis argumentas greičiau susilpnina Vokietijos poziciją, o ne ją pagrindžia. Juk nesunku nustatyti, kad bendro teorinio mokesčio, apskaičiuoto atsižvelgiant į visus su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susijusius atskaitymus, taikymas būtent *sumažina* pirmoje formulės dalyje esančią *maksimalią įskaitymo sumą, taigi sumažina ir mokesčio kreditą, kuriuo gali pasinaudoti apmokestinamasis asmuo*. Ir priešingai, jei bendras teorinis Vokietijos mokestis, naudojamas nagrinėjamoje formulėje, būtų apskaičiuojamas netaikant su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susijusių atskaitymų, taigi nesumažinant apmokestinamųjų pajamų, gautume didesnę maksimalią įskaitymo sumą, ir galiausiai apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti viso dydžio nagrinėjamais atskaitymais, o ne tik proporcingai nacionalinei pajamų daliai.

46. Be to, reikia pridurti, kad čia, kitaip negu byloje *de Groot*, apmokestinamasis asmuo pajamų užsienyje gavo ne iš profesinės veiklos, o iš dalyvavimo valdant kapitalą. Todėl valstybių, kuriose buvo gautos šios pajamos, ir apmokestinamojo asmens ryšys yra dar silpnesnis, negu tais atvejais, kaip antai byloje *de Groot*, kai pajamos užsienyje buvo gautos iš profesinės veiklos. Juk sunku įsivaizduoti, kad kiekviena valstybė, kurioje sutuoktiniai Beker gavo dalį savo pajamų, galėtų proporcingai toje valstybėje gautų pajamų daliai taikyti su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susijusius atskaitymus. Mano manymu, logika, kuria Teisingumo Teismas vadovavosi Sprendime *de Groot*, dar labiau įtikina nagrinėjamu atveju.

47. Galiausiai nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamajam asmeniui suteiktos mokesčių lengvatos yra susijusios su asmeninėmis ir šeiminėmis aplinkybėmis. Nagrinėjamu atveju jau iš prejudicinio klausimo formuluotės matyti, kad bent dalis lengvatų, į kurias nebuvo atsižvelgta, yra tokio pobūdžio.

4. Dėl pateisinimo galimybės

48. Padarius išvadą, kad pirma nagrinėtas Vokietijos metodas yra Sutartyje draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, žinoma, dar reikia patikrinti šio metodo pateisinimo galimybes.

49. Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose tik trumpai papildomai paminėjo pateisinimo galimybę ir šiuo klausimu nurodė vienintelį pagrindą – siekį išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą. Remiantis šiuo principu, iš esmės Vokietija vien turi teisę suteikti mokesčių lengvatas proporcingai Vokietijoje gautų pajamų daliai ir nėra įpareigota atsižvelgti į aplinkybę, kad šios lengvatos nesuteikiamos užsienio valstybėse, kuriose buvo gauta dalis pajamų.

22 — Šiuo klausimu žr. 2002 m. birželio 20 d. generalinio advokato P. Léger išvadą, pateiktą byloje *de Groot*; sprendimas nurodytas 18 išnašoje (34 punktas). Paprastai atleidimo mechanizmu grindžiamai dvigubo apmokestinimo mažinimo sistemai būdinga tai, kad gyvenamojoje valstybėje pajamos, kurios buvo gautos ir apmokestintos kitoje valstybėje, nėra apmokestinamos. Byloje *de Groot* nagrinėjami Nyderlandų teisės aktai iš tiesų buvo grindžiami tipiniu įskaitymo mechanizmu. Vienintelis matomas skirtumas, palyginti su ginčijama Vokietijos tvarka, yra tai, kad pagal Nyderlandų sistemą mokesčio kreditas suteikiamas kaip atleidimas nuo mokesčio, t. y. netikrinant, ar jis neviršija užsienyje iš tiesų sumokėto mokesčio dydžio. O taikant įskaitymo sistemą tai yra tikrinama. Pagal įskaitymo sistemą visada įskaitomi mokesčiai (ir (arba) jų dalis), sumokėti valstybėje, kurioje buvo gautos pajamos.

50. Remiantis teismo praktika, valstybės narės apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsauga gali remtis kaip privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuris pateisina pagrindinių laisvių apribojimą, su sąlyga, kad numatytos priemonės yra tinkamos užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti [23].

51. Tačiau tokius pateisinimo argumentus esant aplinkybėms, kurios analogiškos čia nagrinėjamoms, Teisingumo Teismas aiškiai atmetė Sprendime *de Groot*. Pirmiausia jis nusprendė, kad apmokestinamojo asmens gyvenamoji valstybė negali remtis apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, jei taip iš principo siekia išvengti pareigos atsižvelgti į apmokestinamajam asmeniui suteiktinas lengvatas, susijusias su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis [24]. Nebent užsienio valstybės, kuriose buvo gauta dalis pajamų, šias lengvatas jau suteikė savo noru arba laikydamasi specialių tarptautinių susitarimų [25].

52. Tačiau, neatsižvelgiant į Teisingumo Teismo išvadą Sprendime *de Groot*, bet kuriuo atveju reikia pabrėžti, kad situacija, kai apmokestinamasis asmuo, kaip antai sutuoktiniai Beker, patenka į blogesnę padėtį, atsiranda ne dėl to, kad kelios valstybės lygiagrečiai naudojasi savo apmokestinimo kompetencija. Kaip teisingai nurodo Komisija, jei Vokietija sutuoktiniams Beker taikytų viso dydžio su asmeninėmis ir šeiminėmis aplinkybėmis susijusius atskaitymus, ji tikrai neprarastų nei dalelės savo apmokestinimo kompetencijos kitų valstybių naudai. Vertinant Vokietijoje gautų pajamų dalį, kai su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susiję atskaitymai išlieka tokie patys, ji nėra mažiau apmokestinama nei tada, kai užsienyje pajamų nebuvo gauta ir šios pajamos yra vienintelės.

53. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką vien mokestinių pajamų sumažėjimu bet kuriuo atveju negalima pateisinti pagrindinei laisvei prieštaraujančių priemonių [26].

54. Galiausiai sprendžiant šį ginčą svarbu atsakyti į klausimą, kaip turi būti bendrai aiškinami su asmeninėmis ir šeiminėmis sąnaudomis susiję atskaitymai. Vokietijos nuomone, aplinkybė, kad šie atskaitymai yra susiję ne su tam tikra pajamų dalimi, o su pačiu apmokestinamuoju asmeniu, rodo, kad jie turi vienodą poveikį visoms tiek šalies viduje, tiek užsienyje gautoms pajamoms, todėl kai Vokietijoje buvo gauta tik dalis pajamų, į juos galima atsižvelgti ribotai, būtent proporcingai šių pajamų daliai, tenkančiai visoms apmokestinamojo asmens pajamoms. Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikoje esančio išaiškinimo aiškėja, kad, remiantis aplinkybe, jog asmeniniai ir šeiminiai atskaitymai nėra susiję su tam tikra pajamų dalimi, kaip tik negalima daryti išvados, kad jie gali būti tolygiai paskirstyti visoms, tiek šalies viduje, tiek užsienyje gautoms pajamos, o priešingai – *viso dydžio atskaitymai iš principo turi būti taikomi tai pajamų daliai, kuri buvo gauta gyvenamosios vietos valstybėje.*

55. Kadangi šiuo atveju apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsauga nėra galimas pateisinimo pagrindas, nereikia tikrinti, ar Vokietijos nuostatos atitinka priemonėms nustatytus tinkamumo ir proporcingumo reikalavimus.

56. Galiausiai taip pat reikia atmesti galimybę, kad Vokietijos nuostata gali būti pateisinama būtinybe išlaikyti mokesčių sistemos darną. Nors tokia būtinybė iš principo yra teisėtas pagrindinių laisvių apribojimo pateisinimo pagrindas [27], tačiau su sąlyga, kad, siekiant išsaugoti svarbią mokesčių sistemos dalį, būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamo mokestinio pranašumo ir jo kompensavimo konkrečiu apmokestinimu [28]. Šiuo atveju tokios situacijos nėra. Aplinkybė, kad apmokestinamajam

23 — 13 išnašoje minėto Sprendimo *Haribo* 121 ir paskesni punktai ir ten nurodyta teismo praktika.

24 — 18 išnašoje minėto Sprendimo *de Groot* 98 punktas.

25 — Ten pat, 99 ir paskesni punktai.

26 — Ten pat 103 punktas. Taip pat žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203) 59 punktą ir 13 išnašoje minėto Sprendimo *Haribo* 126 punktą.

27 — Pavyzdžiui, žr. 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947) 43 punktą ir ten nurodytą teismo praktiką.

28 — 15 išnašoje minėto Sprendimo *Manninen* 42 punktas ir ten nurodyta teismo praktika.

asmeniui taikomi viso dydžio su asmenine ir šeimine situacija susiję atskaitymai, ne tik neprieštarauja jokiai svarbiai Vokietijos mokesčių sistemos daliai, bet nepažeidžia ir mokesčių progresyvumo principo. Beje, reikia nurodyti, kad Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose šio pateisinimo pagrindo iš viso nepaminėjo.

5. Kito metodo pasirinkimo galimybė

57. Paskutinis punktas, kurį reikia išnagrinėti, susijęs su aplinkybe, kad pagal Vokietijos sistemą apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti kitą mokesčių apskaičiavimo metodą. Jei apmokestinamasis asmuo pasirenka šią galimybę, jam įskaitymo metodas netaikomas ir užsienyje sumokėti mokesčiai atskaitomi nuo visame pasaulyje gautų apmokestinamųjų pajamų.

58. Pasinaudojus šia pasirinkimo teise, praktiškai atsiranda „klasikinė“ dvigubo apmokestinimo situacija, kai gyvenamosios vietos valstybė į visas apmokestinamojo asmens pajamas, tiek gautas šalies viduje, tiek užsienyje, atsižvelgia kaip į apmokestinamąsias pajamas. Užsienyje sumokėti mokesčiai vertinami ne kaip mokesčiai, o tik kaip suma, kuria sumažėjo užsienyje gautų pajamų dalis. Likusi šių pajamų suma įprastu būdu apmokestinama gyvenamosios vietos valstybėje.

59. Dar kartą grįžkime prie 35 punkte pateikto skaičiavimo pavyzdžio. Kai bendros pajamos yra 100 eurų, iš kurių 70 eurų gauta šalies viduje ir 30 eurų užsienyje, ir joms atitinkamai taikomas 10% nacionalinio ir toks pat užsienio valstybės mokesčio tarifas bei su asmenine situacija susiję 20 eurų dydžio atskaitymai, pasinaudojus pasirinkimo teise, gaunamas toks rezultatas: apmokestinamasis asmuo užsienyje sumoka 3 eurus mokesčių (10% nuo 30 eurų). Vokietijoje apmokestinamoji vertė lygi 77 eurams, kuri gaunama iš bendrų pajamų – 97 eurų (70 eurų gautų šalies viduje ir 27 eurai užsienyje gautų pajamų) atėmus 20 eurų su asmenine situacija susijusių atskaitymų. Bendra apmokestinamojo asmens mokesčių našta yra 10,7 euro, kurią sudaro 7,7 euro dydžio Vokietijos mokestis ir užsienyje sumokėti 3 eurai.

60. Taigi matyti, kad pasinaudoti pasirinkimo teise, taigi galimybe pasirinkti modelį, kuris nesumažina dvigubo apmokestinimo, apmokestinamajam asmeniui iš principo nėra naudinga. Tačiau, kaip jau buvo nurodyta, Europos Sąjungos teisės aktuose nėra nustatyta pareiga išvengti ar sumažinti dvigubą apmokestinimą ir Sąjungos teisė taikoma tik tada, kai valstybės narės numato tokias priemones. Tačiau jos nėra įpareigos to daryti, todėl negalima pašalinti galimybės, kad sistema, kaip aprašytoji, kai apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti pasirinkimo teise, yra suderinama su Sutartimis. Todėl kyla klausimas, ar dėl apmokestinamajam asmeniui suteiktos galimybė pasirinkti tam tikrą teisinį metodą, kuris paprastai yra jam mažiau naudingas, tačiau nėra nesuderinamas su Europos Sąjungos teisės aktais, nagrinėjamos mokesčių sistemos visuma tampa suderinama su Europos Sąjungos teisės aktais.

61. Atsakymas yra neigiamas. Teisingumo Teismo praktikoje pripažinta, kad pasirinkimo galimybė, dėl kurios tam tikromis aplinkybėmis situacija gali tapti suderinama su Europos Sąjungos teisės aktais, negali pašalinti sistemos, kurioje numatyta Sutartims prieštaraujantis apmokestinimo metodas, neteisėtumo [29]. Mano manymu, pirmiausia taip yra tada, kai būtent neteisėtas metodas taikomas automatiškai, kaip yra esant nagrinėjamai situacijai, kai apmokestinamasis asmuo nepasinaudoja pasirinkimo teise [30].

62. Todėl nereikia išsamiai tikrinti apmokestinamojo metodo, kuris taikomas tada, kai apmokestinamas asmuo pasinaudoja nurodyta pasirinkimo teise. Pasirinkimo galimybė, nors ir leidžia pasinaudoti sistema, kuri nėra nesuderinama su Europos Sąjungos teisės aktais, vis dėlto dvigubą apmokestinimą mažinančio metodo, kuris taikomas tada, kai nepasinaudojama pasirinkimo teise, nepadaro teisėto.

29 — 14 išnašoje minėto Sprendimo *Gielen* 49–52 punktai.

30 — Taip pat žr. mano 2009 m. kovo 18 d. išvados, pateiktos byloje *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees* (C-569/07; sprendimas priimtas 2009 m. spalio 1 d., Rink. p. I-9047) 69–72 punktus.

IV – Išvada

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktą prejudicinį klausimą:

Valstybės narės teisės nuostata, pagal kurią siekiant sumažinti dvigubą apmokestinimą naudojamas įskaitymo metodas yra taikomas taip, kad nustatant maksimalią įskaitymo sumą teorinis nacionalinis pajamų mokestis, kuris apskaičiuojamas nuo visų apmokestinamųjų pajamų, įskaitant ir užsienyje gautas pajamas, dauginamas iš trupmenos, kurios skaitiklyje yra visos užsienyje gautos pajamos, o vardiklyje – apmokestinamojo asmens pajamų suma (prieš atskaitant su asmenine ir šeimine situacija susijusias sąnaudas), prieštarauja SESV 63 straipsniui.