

Byla C-315/02

Anneliese Lenz

prieš

Finanzlandesdirektion für Tirol

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pajamų iš kapitalo mokestis – Austriškos kilmės pajamos iš kapitalo: 25 % galutinio mokesčio tarifas arba tarifas, lygus pusei vidutinio visoms pajamoms taikomo mokesčio tarifo – Kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo: bendras mokesčio tarifas“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Pajamų iš kapitalo mokestis – Galutinis apmokestinimas 25 % mokesčio tarifu arba perpus sumažintu bendro mokesčio tarifu – Nacionalinės kilmės pajamų iš kapitalo ribojimas – Užsienio kilmės pajamų iš kapitalo apmokestinimas nesumažintu bendru mokesčio tarifu – Nepriimtinumai – Pateisinimas – Nebuvimas

(EB sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalys (dabar – EB 56 straipsnis ir 58 straipsnio 1 ir 3 dalys)

EB sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalys (dabar – atitinkamai EB 56 straipsnis ir 58 straipsnio 1 ir 3 dalys) draudžia taikyti tokius valstybės narės teisės aktus, kurie tik nacionalinės kilmės pajamas iš kapitalo gaunančiam asmeniui leidžia pasirinkti galutinį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą bendrą pajamų mokesčio tarifą, ir kurie taip pat numato, kad kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo privalomai apmokestinamos bendru pajamų mokesčio tarifu, jo nemažinant.

Tokie mokesčių teisės aktai neteisėtai riboja laisvą kapitalo judėjimą, ribodami atitinkamoje valstybėje narėje gyvenančių mokesčių mokėtojų laisvą investuoti kapitalą bendroves, steigtas kitoje valstybėje narėje, jie taip pat riboja kitose valstybėse narėse steigtą bendrovių galimybes, kadangi trukdo joms pritraukti kapitalą atitinkamoje valstybėje narėje.

Šie teisės aktai negali būti pateisinami objektyviai skirtinga situacija, kuri pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą pagrindžia skirtingą mokestinį traktavimą. Iš tikrųjų pagal mokestinį normą, skirtą bendrovių pelno, išmokamo už investicijas šio bendrovė, dvigubam apmokestinimui sušvelninti – pirmiausiai apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu, vėliau pajamų mokesčiu – akcininkai, neribotai apmokestinami atitinkamoje valstybėje narėje ir gaunantys pajamų iš kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės, yra panašioje situacijoje kaip ir akcininkai, neribotai apmokestinami šioje valstybėje narėje ir gaunantys pajamų iš šioje valstybėje steigtos bendrovės.

Nesant tiesioginio ryšio tarp mokestinio lengvato, kuriomis naudojasi atitinkamoje valstybėje narėje gyvenantis apmokestinamas asmuo, gaunantis nacionalinės kilmės pajamas iš kapitalo ir bendrovių pelno apmokestinimo juridinį asmenį pelno mokesčiu, gyventojų pajamų mokesčiui ir juridinį asmenį pelno mokesčiui būnant skirtingais mokesčiais, kuriais apmokestinami skirtingi mokesčių mokėtojai, ir atsižvelgiant į tai, kad siekiamam tikslui, t. y. dvigubo apmokestinimo

sušvelninimui, n? kiek neb?t? pakenkta, jei kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamas iš kapitalo gaunantys asmenys gal?t? pasinaudoti šiais mokes?i? teis?s aktais, jie negal?t? b?ti pateisinami b?tinybe užtikrinti nagrin?jamos mokes?i? sistemos vientisum?.

Be to, nesant tokio ryšio, atsisakymas suteikti min?tas mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamas iš kapitalo, negali b?ti pateisinamas aplinkybe, kad kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s pelnas toje valstyb?je nar?je apmokestinamas mažesniu mokes?iu. Nepalankus mokestinis traktavimas, priešingas vienai iš pagrindini? laisvi?, taip pat negali b?ti pateisinamas kit? mokestini? lengvat? buvimu, jeigu jos egzistuoja.

Mokestini? pajam? sumaž?jimas negali b?ti laikomas svarbiu visuomeniniu interesu, pateisinan?iu iš esm?s priešingas vienai iš EB sutarties pagrindini? laisvi? priemones.

(žr. 20–22, 28, 31–32, 34–36, 38, 40, 42–43 ir 49 punktus, rezoliucin?s dalies 1–2 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. liepos 15 d. (*)

„Laisvas kapitalo jud?jimas – Pajam? iš kapitalo mokestis – Austriškos kilm?s pajamos iš kapitalo: 25 % galutinio mokes?io tarifas arba tarifas, lygus pusei vidutinio visoms pajamoms taikomo mokes?io tarifo – Kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamos iš kapitalo: bendras mokes?io tarifas“

Byloje C?315/02

d?l *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) pagal EB 234 straipsn? Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? šio teismo nagrin?jamoje byloje tarp

Anneliese Lenz

ir

Finanzlandesdirektion für Tirol,

d?l EB sutarties 73b ir 73d straipsni? (dabar – EB 56 ir 58 straipsniai) išaiškinimo

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teis?jai A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ir K. Lenaerts (praneš?jas),

generalinis advokatas A. Tizzano,

sekretor? M.?F. Contet, vyriausioji administrator?,

išnagrin?j?s rašytines pastabas, pateiktas:

– A. Lenz, atstovaujamos *Wirtschaftsprüfer* (auditori?) ir *Steuerberater* (mokes?i? konsultant?) C. Huber ir R. Leitner,

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos H. Dossi,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir P. Boussaroque,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos K. Manji, padedamo *barrister* M. Hoskins,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir R. Lyal,

remdamasis pranešimu apie bylą,

išklausęs 2004 m. sausio 29 d. posėdyje A. Lenz, atstovaujamos *Steuerberater* R. Leitner ir G. Toifl, Austrijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Bauer, Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Hoskins ir Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir R. Lyal, pareikštas žodines pastabas,

susipažinęs su 2004 m. kovo 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 2002 m. rugpjūčio 27 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2002 m. rugsėjo 6 d., *Verwaltungsgerichtshof* pagal EB 234 straipsnį kreipėsi dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, pateikdamas tris klausimus dėl EB sutarties 73b ir 73d straipsnių (dabar – atitinkamai EB 56 ir 58 straipsniai) išaiškinimo.

2 Šie klausimai kilo nagrinėjant A. Lenz apeliacinę bylą, kurioje ieškovė ginėja Austrijos pajamų iš kapitalo mokestį reglamentuojančius teisės aktus kaip prieštaraujančius Bendrijos teisei.

Teisiniai pagrindai

3 Austrijos mokesčių sistemoje numatytas dviejų lygių Austrijoje steigtų bendrovių pelno apmokestinimas: bendrovės lygmeniu bendru 34 % mokesčio tarifu apmokestinamas bendrovių gautas pelnas, o akcininkų lygmeniu apmokestinamos akcininkų pajamos iš kapitalo, t. y. dividendai ir kitas bendrovės paskirstytas pelnas.

4 Akcininkų apmokestinimas skiriasi priklausomai nuo to, ar pajamos yra austriškos kilmės, ar ne.

Austriškos kilmės pajamų iš kapitalo apmokestinimas

5 Pagal 1988 m. *Einkommensteuergesetz* (gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, *BGB1*. 1988/400, toliau – *EStG*) 93 straipsnio 2 dalį „pajamos iš kapitalo yra austriškos kilmės, kai išmokas mokanti bendrovė yra steigta Austrijoje, arba kai jos valdyba arba buveinė yra Austrijoje, arba kai kredito įstaigos filialas yra Austrijoje <...>“ (redakcija paskelbta *BGB1*. 1996/201).

6 *EStG* 93 straipsnio 1 dalis (redakcija paskelbta *BGB1*. 1996/201) numato, kad „nacionalinių pajamų iš kapitalo atveju <...> pajamų mokestis mokamas nuo pajamų iš kapitalo (*Kapitalertragsteuer*)“, kurio tarifas pagal *EStG* 95 straipsnio 1 dalį yra 25 %.

7 *EStG* (redakcija paskelbta *BGB1*. 1996/797) 97 straipsnio 1 dalis numato, kad pajamų iš

kapitalo mokestis „laikomas visiškai sumokėtu jį atskaitant“. Pajamos iš kapitalo daugiau nėra apmokestinamos jokių kitų pajamų mokesčių.

8 Tais atvejais, kai galutinai apmokestinama atskaitant mokestį iš pajamų šaltinio (t. y. iš bendrovės), *EStG* 97 straipsnio 2 dalis numato, kad mokestis yra sumokamas „savanoriška pajamų iš kapitalo mokesčio dydžio mokama dividendus mokančiam subjektui“ (redakcija paskelbta *BGBI*. 1996/797).

9 Jei mokesčio mokėtojas nusprendžia nemokėti 25 % mokesčio už austriškos kilmės pajamas iš kapitalo, jam remiantis *EStG* 37 straipsnio 1 ir 4 dalimis (redakcija paskelbta *BGBI*. 1996/797) taikomas „per pusę sumažintas mokesčio tarifas“ (*Halbsatzverfahren*).

10 Tokiu atveju pajamos iš kapitalo yra įskaitinamos į bendras apmokestinamas pajamas. Tačiau, kita vertus, šios pajamos iš kapitalo apmokestinamos per pusę sumažintu bendroms pajamoms taikomu pajamų mokesčio tarifu.

Užsienio kilmės pajamų iš kapitalo apmokestinimas

11 Užsienio kilmės pajamos iš kapitalo, kurių gavėjas gyvena Austrijoje, yra apmokestinamos bendru pajamų mokesčio tarifu. Pajamos iš kapitalo yra įskaitinamos į bendras apmokestinamas pajamas ir paprastai apmokestinamos pajamų mokesčiu, kurio tarifas gali siekti 50 procentų.

12 Austrijos teisės sistema buvo papildyta 2002 m. balandžio 1 d. įsigaliojusių įstatymu. Šis įstatymas įsigaliojo jau po to, kai kilo šis ginčas pagrindinėje byloje, ir todėl jam netaikomas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Vokietijos pilietis Lenz, visus mokesčius mokanti Austrijoje, deklaravo pajamas iš kapitalo už 1996 m., gautas dividendų forma iš Vokietijoje įsteigtos akcinės bendrovės. Austrijos mokesčius administruojanti institucija šias pajamas apmokestino bendru pajamų mokesčio tarifu. Per pusę sumažintas mokesčio tarifas, numatytas *EStG* 37 straipsnyje, ir galutinis apmokestinimas pagal *EStG* 97 ir 93 straipsnius (toliau – nagrinėjamos mokesčio lengvatos) taikomi tik austriškos kilmės pajamoms iš kapitalo.

14 Manydama, kad bendro progresyvaus mokesčio tarifo taikymas vokiškos kilmės pajamoms iš kapitalo pažeidžia EB sutarties 73b straipsnio 1 dalyje įtvirtintą laisvą kapitalo judėjimą, Lenz pateikė apeliacinį skundą *Finanzlandesdirektion für Tirol*. Šis skundas buvo atmestas 1999 m. balandžio 16 d. sprendimu, kurį Lenz apskundė *Verwaltungsgerichtshof*.

15 Tokiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą pateikdamas šiuos klausimus:

„1) Ar *EStG* 97 straipsnio 1 ir 4 dalių bei 37 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatos, pagal kurias už nacionalines akcijas mokami dividendų apmokestinimui mokesčių mokėtojas gali pasirinkti bendrąjį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą vidutinį visoms pajamoms taikomą mokesčio tarifą, o tuo tarpu už užsienio akcijas mokami dividendai apmokestinami bendru pajamų mokesčio tarifu, neprieštarauja EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai ir 73d straipsnio 1 dalies a ir b punktam bei 3 daliai (dabar – EB 56 straipsnio 1 dalis ir 58 straipsnio 1 dalies a ir b punktai bei 3 dalis)?

2) Ar norint atsakyti į pirmą klausimą yra svarbus bendrovės, kurios buveinė ir valdymo organai yra kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, pajamų mokesčio dydis?

3) Teigiamo atsakymo ? pirm? klausim? atveju: ar atitinkamai sumažinus dividendus gaunan?io asmens Austrijos pajam? mokest? suma, lygia juridini? asmen? pelno mokes?iui, kur? akcin? bendrov?, kurios buvein? ar valdymo organai yra kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je, moka toje valstyb?je, gali susidaryti situacija, neprieštaraujanti EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai?“

D?I pirm? dviej? prejudicini? klausim?

16 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, nacionalinis teismas iš esm?s klausia, ar EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalims neprieštaruoja valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s normos, pagal kurias 25 % galutinio apmokestinimo tarifas arba perpus sumažintas tarifas taikomas pajamoms iš kapitalo, išmok?toms šioje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s, ir netaikomas užsienio bendrov?s išmok?tom pajamom iš kapitalo, ir ar nacionalin?s teis?s atitikimui min?toms EB sutarties nuostatoms ?vertinti turi ?takos bendrovi? pelno mokes?io dydis valstyb?je, kurioje jos yra ?steigtos.

17 Kadangi gin?as kilo d?I valstyb?s nar?s mokes?i? administravimo institucijos atsisakymo suteikti nagrin?jamas mokes?io lengvatas šios valstyb?s nar?s mokes?i? mok?tojai, gavusiam dividend? iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s, ? pateiktus klausimus turi b?ti atsakyta tik laisvo kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? poži?riu.

18 Pirmiausia reikia nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionaliniai mokes?i? teis?s aktai riboja laisv? kapitalo jud?jim? pagal EB sutarties 73b straipsnio 1 dal?, kaip teigia Lenz ir Europos Bendrij? Komisija.

19 Reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teism? praktik?, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, ta?iau jos turi naudotis savo ?galiojimais atsižvelgdamos ? Bendrijos teis? (1995 m. rugpj?io 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C?80/94, Rink. p. I?2493, 16 punktas; 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 32 punktas ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, dar nepaskelbto Rinkinyje, 21 punktas).

20 Taip pat b?tina konstatuoti, kad nagrin?jamos mokes?i? teis?s nuostatos riboja Austrijoje gyvenan?i? mokes?i? mok?tojų laisv? investuoti kapital? ? bendroves, ?steigtas kitoje valstyb?je nar?je. Šios nuostatos Austrijoje gyvenan?iam mokes?i? mok?tojui leidžia pasirinkti, ar pajamos iš Austrijoje investuoto jo kapitalo b?t? apmokestinamos 25 % mokes?io tarifu ar perpus sumažintu pajam? mokes?io tarifu, tuo tarpu kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamos iš kapitalo apmokestinamos bendru pajam? mokes?io tarifu, kuris gali siekti 50 procent?.

21 Min?tos nuostatos taip pat riboja kitose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovi? galimybes, kadangi trukdo joms pritraukti kapital? iš Austrijos. Kadangi kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamos iš kapitalo mokes?i? poži?riu yra mažiau naudingos nei austriškos kilm?s pajamos iš kapitalo, bendrovi?, ?steigt? kitoje valstyb?je nar?je, akcij? pirkimas Austrijoje gyvenan?iam investuotojui yra mažiau patrauklus nei investavimas ? Austrijoje ?steigtas bendroves (šiuo klausimu žr. jau min?to sprendimo *Verkooijen* 35 punkt? ir taip pat min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 24 punkt?).

22 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, darytina išvada, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos nuostatos riboja laisv? kapitalo jud?jim?, o tai griežtai draudžia EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis.

23 Vis dėlto reikia išsiaiškinti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo ribojimas gali būti pateisintas atsižvelgiant į kitas EB sutarties nuostatas.

24 Dėl to svarbu pažymėti, kad pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalį „73b straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“ nei jų teisės „imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams“.

25 Austrijos, Danijos, Prancūzijos ir Jungtinių Karalystų vyriausybės nuomone, šios nuostatos aiškiai numato galimybę valstybėms narėms nustatyti nagrinjamas mokestines lengvatas tik jų teritorijoje steigtų bendrovių išmokamams pajamoms iš kapitalo.

26 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad EB sutarties 73d straipsnio 1 dalis, numatanti išimtį iš laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama griežtai ir negali būti interpretuojama taip, kad visos mokesčių teisės nuostatos, skiriančios mokesčių mokėtojus pagal tai, kur jis investuoja savo kapitalą, yra suderinamos su EB sutartimi. Galiausiai išimtis, numatyta EB sutarties 73d straipsnio 1 dalyje, taip pat yra ribojama 73d straipsnio 3 dalies, kuri numato, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos priemonės „negali būti naudojamos savavališkam diskriminavimui ar paslėptam laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų apribojimui, kaip nustatyta 73b straipsnyje“.

27 Reikia atskirti EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies leidžiamą nevienodą traktavimą nuo savavališkos diskriminacijos, uždraustos EB sutarties 73d straipsnio 3 dalimi. Pagal teismų praktiką nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, tokios kaip nagrinjamos šioje byloje, kurios skiria pajamas iš kapitalo, gautas iš bendrovių, steigtų atitinkamoje valstybėje narėje nuo kitos valstybės narės kilmės pajamų iš kapitalo, neprieštarauja EB sutarties tik tuomet, kai skirtingas traktavimas yra susijęs su situacijomis, kurios negali būti objektyviai palyginamos arba kai jis yra pateisinamas svarbiais visuomeniniais interesais, pvz., būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą, mokesčių priežiūros efektyvumą ir kovą su mokesčių vengimu (minuto sprendimo *Verkooijen* 43 punktas, 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 49 ir 72 punktai ir minuto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktas). Be to, norint pateisinti skirtingą įvairių kategorijų pajamų iš kapitalo traktavimą, tie skirtumai neturi būti didesni nei būtina teisės aktuose numatytiems tikslams pasiekti.

28 Vyriausybės, šioje byloje pateikusios savo pastabas, pirmiausia tvirtina, kad Austrijos valdžios institucijos apmokestina Austrijoje steigtų bendrovių paskirstytą pelną savo akcininkams iš dalies bendrovių ir iš dalies akcininkų lygmenyje. Austrijos valdžios institucijos negali apmokestinti ta pačia tvarka bendrovių, steigtų užsienyje, pelno. Nagrinjami mokesčių teisės aktai yra pateisinami objektyviai skirtinga situacija, kuri pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą pagrindžia skirtingą mokestinį traktavimą (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-2225, 30–34 ir 37 punktai, taip pat minuto sprendimo *Verkooijen* 43 punktas).

29 Reikia patikslinti, ar pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą skirtingas Austrijos mokesčių mokėtojų traktavimas, numatant skirtingą Austrijos bendrovių pajamų iš kapitalo ir kitose valstybėse narėse steigtų bendrovių pajamų iš kapitalo apmokestinimą, yra susijęs su objektyviai nepalyginamomis situacijomis.

30 Iš bylos medžiagos matyti, kad Austrijos mokesčių teisės aktai yra skirti sušvelninti bendrovių pelno dvigubam apmokestinimui, kuris atsiranda apmokestinant pelno mokesčiu bendrovės uždirbtą pelną ir apmokestinant pajamų mokesčiu akcininko pajamas, gautas iš to paties bendrovės pelno, paskirstyto akcininkams dividendų forma.

31 Tačiau tiek austriškos kilmės pajamos iš kapitalo, tiek kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo gali būti dvigubo apmokestinimo objektu. Galiausiai abiem atvejais iš esmės pajamos pirmiausia apmokestinamos juridinių asmenų pelno mokesčiu, vėliau, kai jos paskirstomos dividendų forma, – pajamų mokesčiu.

32 Pagal mokestinę normą, skirtą bendrovių pelno, išmokamo už investicijas šio bendrovės, dvigubam apmokestinimui sušvelninti, akcininkai, neribotai apmokestinami Austrijoje ir gaunantys pajamų iš kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės, yra panašioje situacijoje kaip ir akcininkai, neribotai apmokestinami Austrijoje ir gaunantys pajamų iš Austrijoje steigtos bendrovės.

33 Iš to matyti, kad Austrijos mokesčių teisės norma, nustatanti 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą pajamų iš kapitalo mokesčio tarifą, kai pajamos yra austriškos kilmės, nėra susijusi su skirtinga austriškos kilmės kapitalo ir kapitalo, investuoto kitoje valstybėje narėje, situacija pagal EB sutarties 73 d. straipsnio 1 dalies a punktą (šiuo klausimu žr. 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink. p. I-3089, 41 ir 49 punktus ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink. p. I-5933, 47–54 punktus).

34 Vyriausybės, pateikusios savo pastabas šioje byloje, taip pat nurodo, kad Austrijos mokesčių teisės aktai yra objektyviai pateisinami būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos vientisumą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249 ir sprendimas *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305). Šiuo požiūriu jos tvirtina, kad nagrinjamoms mokestinėms lengvatomis skirtos bendrovių pelno dvigubam apmokestinimui sušvelninti. Jų nuomone, egzistuoja tiesioginis ekonominis ryšys tarp bendrovės pelno apmokestinimo ir šio mokestinėms lengvatoms. Kadangi tik Austrijoje steigtos bendrovės yra apmokestinamos pelno mokesčiu šioje valstybėje narėje, yra pateisinama, kad minėtos mokestinės lengvatos suteikiamos tik austriškos kilmės pajamas iš kapitalo gaunantiems asmenims.

35 Svarbu pažymėti, kad minėtas sprendimas *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* atitinkamai 28 ir 21 punktuose, kuriuose Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti EB sutarties užtikrinamą pagrindinį laisvės apribojimą, egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo mokėti pagal senatvės ir gyvybės draudimo sutartį atskaitymo ir vykdant draudimo sutartį draudiko išmokamą sumą apmokestinimo. Šis ryšys buvo būtina išlaikyti siekiant užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą (žr., *inter alia*, 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 24 punktą ir jau minėto sprendimo *X ir Y* 52 punktą).

36 Pagrindinėje byloje ne tik kalbama apie du skirtingus mokesčius, t. y. gyventojų pajamų mokestį ir juridinių asmenų pelno mokestį, kuriais yra apmokestinami skirtingi mokesčių mokėtojai (žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 40 punktą, minėto sprendimo *Verkooijen* 57 ir 58 punktus ir 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal*, C-168/01, dar nepaskelbto Rinkinyje, 30 punktą), Austrijos mokesčių teisės aktai numato, jog nagrinjamoms mokestinėms lengvatomis, kuriomis naudojasi Austrijoje gyvenantis apmokestinamas asmuo, gaunantis austriškos kilmės pajamas iš kapitalo, nepriklauso nuo bendrovių apmokestinimo pelno mokesčiu.

37 Taip pat svarbu pažymėti, kad argumentas dėl būtinybės apsaugoti mokesčių sistemos vientisumą turi būti patikrintas atsižvelgiant į nagrinjamų mokesčių teisės aktų tikslą (žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, dar nepaskelbto Rinkinyje, 67 punktą).

38 Taigi Austrijos mokesčių teisės aktų siekiamam tikslui, t. y. dvigubo apmokestinimo sušvelninimui, nėra kiek nebūtų pakenkta, jei kitos valstybės narės kilmės pajamas iš kapitalo gaunantys asmenys galėtų pasinaudoti Austrijos mokesčių teisės aktų teikiamomis lengvatomis. Priešingai, tai, kad 25 % mokesčio tarifu ir perpus sumažintu mokesčio tarifu gali pasinaudoti tik

austriškos kilmės pajamas iš kapitalo gaunantys asmenys, padidina skirtumą tarp bendros Austrijos bendrovių mokesčių naštos ir kitų valstybių narių bendrovių mokesčių naštos.

39 Dėl to argumentai, paremti būtinybe užtikrinti Austrijos mokesčių sistemos vientisumą, yra nepriimtini.

40 Pažymėtina, kad, nagrinėjamas mokesčių lengvatas suteikus kitos valstybės narės kilmės pajamas iš kapitalo gaunantiems asmenims, sumažėtų susijusios valstybės mokestinių pajamos. Tačiau pagal nusistovėjusį teismo praktiką mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas svarbiu visuomeniniu interesu, pateisinančiu iš esmės priešingas vienai iš EB sutarties pagrindinių laisvų priemonės (minuto sprendimo *Verkooijen* 59 punktą, 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 56 punktą ir minuto sprendimo *X ir Y* 50 punktą).

41 Be to, priešingai nei teigia Austrijos ir Danijos vyriausybės, kitose valstybėse narėse neįsteigta bendrovių apmokestinimo lygis nėra svarbus vertinant nacionalinį, t. y. Austrijos mokesčių teisės aktų atitikimą EB sutarties 73b straipsniui ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalims.

42 Šiuo klausimu primintina, kad nagrinėjami mokesčių teisės aktai, taikomi austriškos kilmės pajamoms iš kapitalo, nenustato jokio tiesioginio ryšio tarp bendrovės pelno apmokestinimo pelno mokesčiu ir mokestinių lengvatų, kuriomis naudojasi Austrijoje gyvenantys mokesčių mokėtojai, mokantys pajamų mokestį. Tokiomis sąlygomis užsienyje įsteigta bendrovių apmokestinimo lygis negali pateisinti atsisakymo suteikti mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems pajamas iš kapitalo iš šių bendrovių.

43 Žinoma, negalima atmesti to, kad nagrinėjamų mokesčių teisės aktų taikymas kitos valstybės narės kilmės pajamoms iš kapitalo galėtų paskatinti Austrijoje gyvenančius investuotojus įsigyti kitose valstybėse narėse, kur bendrovių apmokestinimo lygis yra žemesnis nei Austrijoje, įsteigta bendrovių akcijų. Vis dėlto tai visiškai negali pateisinti šioje byloje nagrinėjamų teisės aktų. Galiausiai argumentas, kad mokesčių mokėtojai, gaunantys pajamas iš kapitalo šalyse, kuriose jie gyvena, iš bendrovių, įsteigta kitose valstybėse narėse, galėtų gauti mokestines nuolaidas, pakanka pažymėti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką nepalankus mokestinis traktavimas, priešingas vienai iš pagrindinių laisvų, negali būti pateisinamas kitų mokestinių lengvatų buvimu, jeigu jos egzistuoja (minuto sprendimo *Verkooijen* 61 punktą ir ten cituota teismo praktika).

44 Be to, Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad Austrijos mokesčių teisės aktai pateisinami būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių priežiūrą.

45 Šiuo klausimu primintina, kad pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies b punktą veiksminga mokesčių priežiūra galima remtis siekiant pateisinti EB sutartyje tvirtintą pagrindinių laisvų apribojimus (žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C-254/97, Rink. p. I-4809, 18 punktą ir 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 39 punktą).

46 Visų pirma kalbant apie mokestines lengvatas apmokestinant austriškos kilmės pajamas iš kapitalo sumažintu mokesčio tarifu, nebuvo rodyta, kad skirtingų mokesčio tarifų taikymas pajamoms iš kapitalo gali padidinti mokesčių priežiūros veiksmingumą.

47 Antra, kalbant apie 25 % galutinio mokesčio tarifą, reikia priminti, kad jis yra atskaitomas tiesiogiai iš Austrijoje įsisteigusios bendrovės. Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinis advokatas 33 ir 34 savo išvadų punktuose, atskaitymas nėra galutinio apmokestinimo sąlyga. Taip pat ESStG 97 straipsnio 2 dalis numato, kad kai atskaitymas neįmanomas, galutinis apmokestinimas vyksta, kai sumokama „savanoriška pajamų iš kapitalo mokesčio dydžio mokama dividendus mokančiam

subjektui“. Mokesčių administravimo institucijos gali numatyti „savanoriškas mokas“ panašią tvarką ir pajamoms, gaunamiems iš kitoje valstybėje narėje steigto bendrovi.

48 Žinoma, tiesioginiai atskaitymai iš Austrijoje steigto bendrovi yra lengviau gyvendinami mokesčių administravimo požiūriu nei „savanoriškos mokos“. Vis dėlto paprasti administraciniai sunkumai negali pateisinti vienos iš EB sutarties užtikrintų pagrindinių laisvų – laisvo kapitalo judėjimo – apribojimo (minuto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 29 ir 30 punktai).

49 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, pirmus du klausimus reikia atsakyti, kad EB sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalys draudžia taikyti tokius teisės aktus, kurie tik austriškos kilmės pajamas iš kapitalo gaunaniam asmeniui leidžia pasirinkti galutinį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažinti bendro pajamų mokesčio tarifą, ir kurie tuo tarpu numato, kad kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo privalomai apmokestinamos bendru pajamų mokesčio tarifu be galimybių jį sumažinti. Atsisakymas suteikti austriškos kilmės pajams iš kapitalo gaunanį asmenį turimas mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems kitos valstybės narės kilmės pajamas iš kapitalo, negali būti pateisinamas aplinkybe, kad kitoje valstybėje narėje steigto bendrovės pelnas toje valstybėje narėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu.

Dėl trečio prejudicinio klausimo

50 Savo trečiu klausimu prašymą pateikęs teismas klausia, ar EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai neprieštarauja mokesčių teisės aktai, kurie Austrijoje gyvenančiam ir kitos valstybės narės pajamas iš kapitalo gaunančiam mokesčių mokėtojui leidžia sumažinti savo pajamų mokestį pelno mokesčiu, kurį sumokėjo atitinkamai bendrovė, kurios dalininku jis yra.

51 Lenz ir Komisija abejoja šio klausimo leistinumu. Jų nuomone, šis klausimas neturėtų didelių įtakos pagrindinio ginčo sprendimui, kadangi jame klausiama apie Austrijoje neegzistuojančių mokesčių teisės sistemą.

52 Šiuo požiūriu primintina, kad pagal nusistovėjusią praktiką Teisingumo Teismas negali atsakyti į nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą, jei prašomas Bendrijos teisės aiškinimas aiškiai nėra susijęs su realybe ar pagrindine byla, arba problema yra hipotetinė (1992 m. liepos 16 d. Sprendimo *Meilicke*, C-283/91, Rink. p. I-4871, 25 punktas, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, Rink. p. I-6049, 20 punktas ir 2004 m. vasario 5 d. Sprendimo *Schneider*, C-380/01, dar neskelbto Rinkinyje, 22 punktas).

53 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos teisės normos nenumato galimybių kitoje valstybėje narėje sumokėti juridinių asmenų pelno mokestį užskaityti Austrijoje. Teisingumo Teismo paraginta pateikti patikslinimus šiuo klausimu, Austrijos vyriausybė patvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo metu galiojantys mokesčių teisės aktai net plečiamojo teisės aiškinimo atveju nenumatė tokio užskaitymo galimybių, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

54 Tokiomis aplinkybėmis atsakyti į trečią klausimą nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Austrijos, Danijos, Prancūzijos ir Jungtinių Karalystų vyriausybės ir Komisijos, kurios Teisingumo Teismui pateikė savo pastabas, išlaidos nėra atlygintinos. Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti nacionalinis teismas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

atsakydamas ? *Verwaltungsgerichtshof* 2002 m. rugpj??io 27 d. nutartimi pateiktus klausimus, nutaria:

1. **EB sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalys draudžia taikyti tokius teis?s aktus, kurie tik austriškos kilm?s pajamas iš kapitalo gaunan?iam asmeniui leidžia pasirinkti galutin? 25 % mokes?io tarif? arba perpus sumažint? bendro pajam? mokes?io tarif?, ir kurie taip pat numato, kad kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamos iš kapitalo privalomai apmokestinamas bendru pajam? mokes?io tarifu, jo nemažinant.**

2. **Atsisakymas suteikti austriškos kilm?s pajamas iš kapitalo gaunan?i? asmen? turimas mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems kitos valstyb?s nar?s kilm?s pajamas iš kapitalo, negali b?ti pateisinamas aplinkybe, kad kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s pelnas toje valstyb?je nar?je apmokestinamas mažesniu mokes?iu.**

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Paskelbta 2004 m. liepos 15 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Sekretorius

Kolegijos pirmininkas

R. Grass

P. Jann

* Proceso kalba: vokie?i?.