

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. rugsėjo 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 straipsnis – Tarpinis mokestis nuo pajamų iš kapitalo ir pajamų, kurias nacionalinis fondas gavo iš parduotų kapitalo dalių – Teisės iš mokesčio bazės atskaityti paramą gavėjams nerezidentams, kurie fondo apmokestinimo valstybėje narėje yra neapmokestinami pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nesuteikimas“

Byloje C-589/13

dėl Vyriausiojo administracinio teismo (*Verwaltungsgerichtshof*, Austrija) 2013 m. spalio 23 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2013 m. lapkričio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, inicijuotoje

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

dalyvaujant

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda, A. Rosas (pranešėjas), E. Juhász ir D. Šváby,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. sausio 21 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer, J. Bauer ir M. Klamert,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener, W. Roels ir M. Wasmeier,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 56 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (toliau – privatus fondas) skundą dėl *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas, Vienos skyrius, toliau – UFS) sprendimo, kuriuo šiam fondui nesuteikta teisė apskaičiuojant mokestį, pritaikyti už 2001 ir 2002 mokestinius metus, atsižvelgti į paramą kitose

valstybės narėse gyvenantiems gavėjams.

Austrijos teisė

3 Pagrindinei bylai reikšmingi Austrijos teisės aktai susiję su privačių fondų apmokestinimu 2001 ir 2002 m.

Iki 2001 m. buvusi privačių fondų apmokestinimo tvarka

4 Teisinis privačių fondų („Privatstiftungen“) formos Austrijos teisės aktų leidėjas nustatė 1993 m. Privačių fondų įstatymu (*Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993*).

5 Privatūs fondai apmokestinami pelno mokesčiu. Tačiau pagal iki 2000 m. pabaigos galiojusius teisės aktus pajamos iš kapitalo ir pajamos iš kapitalo dalių, kai jas gaudavo privatus fondas, fondo lygmeniu būdavo atleidžiamos nuo pajamų mokesčio. Taigi apmokestinama būdavo tuo metu, kai fondo pajamos buvo pervedamos vairiems gavėjams kaip fondo skirta parama. Remiantis 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG 1988*) 27 straipsnio 1 dalies 7 punktu, gavėjo atveju ši parama buvo laikoma iš kapitalo gautomis pajamomis, kurioms taikomas 25 % dydžio kapitalo prieaugio mokestis.

Privačių fondų apmokestinimo tvarka 2001–2004 m.

6 Nuo 2001 m. privačių fondų apmokestinimo tvarka buvo pakeista 2001 m. Biudžeto įstatymu (*Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000*), be kita ko, nustatant keletą naujų nuostatų 1988 m. Pelno mokesčio įstatyme (*Körperschaftsteuergesetz 1988*, toliau – *KStG 1988*).

7 Remiantis 2001 m. Biudžeto įstatymo aiškinamajame rašte išdėstytais motyvais, šiomis nuostatomis siekta iš esmės sumažinti bendrą atleidimą nuo bendrovių pajamų mokesčio, kuriuo iki tol naudojosi privatūs fondai, ir tiesiogiai iš privačių fondų gauti sumažinto tarifo ceduliarinį mokestį, taikomą tam tikroms šių fondų gautoms pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dalių. Šis sumažinto tarifo tiesioginis mokestis buvo laikomas „tarpiniu mokesčiu“ („Zwischensteuer“, toliau – tarpinis mokestis).

8 *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalyje numatyta: „[Privačių] fondų, kuriems netaikomas 5 straipsnio 6 arba 7 punktas arba 7 straipsnio 3 dalis, atveju neįtraukiamos tos pajamos, o apmokestinamos atskirai, vadovaujantis 22 straipsnio 3 dalimi:

1) šalyje ir užsienyje gautos pajamos iš kapitalo, t. y. iš:

- piniginių indėlių ir kitų reikalavimų kredito įstaigose ([*EStG 1988*] 93 straipsnio 2 dalies 3 punktas);
- skolos vertybinių popierių, kaip jie suprantami pagal [*EStG 1988*] 93 straipsnio 3 dalies 1–3 punktus, jei jie išleidimo metu ir teisiniu, ir faktiniu požiūriu siūlomi neapibrėžtai asmenų grupei;
- skolos vertybinių popierių, kaip jie suprantami pagal [*EStG 1988*] 93 straipsnio 3 dalies 4 ir 5 punktus, jei šios pajamos iš kapitalo yra pajamos iš kapitalo, kaip jos suprantamos pagal [*EStG 1988*] 27 straipsnį;

2) pajamos iš kapitalo dalių pardavimo, kaip jos suprantamos pagal [*EStG 1988*] 31 straipsnį, jei netaikoma 4 dalis.

Pajamos iš kapitalo ir pajamos iš kapitalo dalių pardavimo neapmokestinamos (22 straipsnio 3

dalį), jei mokestiniu laikotarpiu buvo suteikta parama, kaip ji suprantama pagal [EStG 1988] 27 straipsnio 1 dalies 7 punktą, išskaičiuojant iš jos kapitalo prieaugio mokestį, ir jei nebuvo pritaikytas atleidimas nuo kapitalo prieaugio mokesčio vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi.“

9 Pagal KStG 1988, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 22 straipsnio 3 dalį pelno mokestis už remiantis KStG 1988 13 straipsnio 3 dalimi apmokestinamas privataus fondo pajamas iš kapitalo ir kitas pajamas sudarė 12,5 %.

10 Remiantis KStG 1988, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 24 straipsnio 5 dalimi:

„Pelno mokestis, taikomas pajamoms iš kapitalo ir kitoms pajamoms, kaip jos suprantamos pagal 13 straipsnio 3 ir 4 dalis, vadovaujantis toliau išdėstytais nuostatomis įskaitomas taikant mokesčio apskaičiavimo procedūrą:

1. Pelno mokestis apskaičiuojamas ir sumokamas pateikiant mokesčio deklaraciją, nustatytą jo bazė.
2. Privatus fondas skiria paramą, kaip ji suprantama pagal [EStG 1988] 27 straipsnio 1 dalies 7 punktą, kuriai nebuvo pritaikytas neapmokestinimas pagal 13 straipsnio 3 dalies paskutinį sakinį.
3. Įskaitoma 12,5 % nuo paramos mokesčio bazės kapitalo prieaugio mokesčio išskaičiavimo tikslais.
4. Privatus fondas vykdo nuosekliai per metus sumokėto pelno mokesčio, įskaitytą sumą ir likutinę sumą, kurios atžvilgiu gali būti taikomas įskaitymas, apskaitą.
5. Jei privatus fondas likviduojamas, yra įskaitoma visa suma, kuriai likvidavimo momentu gali būti taikomas įskaitymas.“

Paaškinimai dėl tarpinio mokesčio sistemos pagal Austrijos teisę

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytame 2001 m. Biudžeto įstatymo aiškinamajame rašte dėl tarpinio mokesčio nurodyta:

„<...> nuo 2001 m. pajamos iš indėlių ir skolos vertybinių popierių palėkan bus apmokestintos tarpiniu mokesčiu – ypatingu lengvatiniu tarifu. Apmokestinimas bus atliekamas gaunant palėkanas. Tačiau jei (vėliau) privatus fondas suteiks paramą, vadovaujantis tai detaliau reglamentuojančiais teisės aktais mokestis bus įskaitytas. Todėl suteiktos paramos dydis bendros mokesčio naštos nepakeičia.

Sistema bus diegta atlikus įstatymų pakeitimus dviejose srityse. Pirma, bus atitinkamai pritaikytos iki šiol galiojusios atleidimų nuo mokesčio reglamentuojančios KStG 1988 13 straipsnio 2 dalies nuostatos. Iki šiol nuo mokesčio atleisti palėkanų apmokestinimas yra ceduliarinis; jis vykdomas taikant sumažintą 12,5 % dydžio mokesčio tarifą (žr. KStG 1988 13 straipsnio 3 dalį) apmokestinimo momentu. Apmokestinimas netaikomas, jei tais metais, kai gautos pajamos iš palėkanų, buvo išmokėti dividendai. Antra, KStG 1988 24 straipsnio 5 dalyje numatytas šio sumažinto mokesčio įskaitymas; jis bus atliekamas apmokestinimo momentu. Įskaitymas pirmiausia gali būti taikomas tik tuo atveju, jei lengvatinis mokestis tuo momentu, kai pateikiama mokesčio deklaracija, iš tiesų yra sumokėtas. Be to, turi būti teikta parama, nuo kurios buvo sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis. Atitinkamai pagal lengvatinį tarifą įskaitoma 12,5 % paramos sumos. Formaliai privaloma vesti apskaitą, iš kurios turi būti matyti suma, kurioms gali būti taikomas įskaitymas, judėjimas ir bėklis.

Pavyzdžiui, 2001 m. privatus fondas gauna 2 000 000 Austrijos šilingų (ATS) pajamų. Parama tais metais siekia 500 000 ATS. Tarpinis 12,5 % dydžio mokestis nuo 1 500 000 ATS sudaro 187 500 ATS. 2002 m. gauta pajamų suma sudaro 2 500 000 ATS. Tais metais jokios paramos neskiriama. Tarpinis mokestis 2002 m. yra 312 500 ATS. 2003 m. gaunama 2 000 000 ATS pajamų, paramai skiriama 2 100 000 ATS. Tais metais tarpinis mokestis nėra mokytinas. Iš 2001 ir 2002 m. sumokėtų tarpinių mokesčių skaitoma 12,5 proc. dydžio suma nuo 100 000 ATS, t. y. 12 500 ATS.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 2001 ir 2002 m. pagal Austrijos teisę steigtas privatus fondas gavo pajamų iš kapitalo ir pajamų iš kapitalo dalių pardavimo, patenkančių į *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies pirmojo sakinio taikymo sritį. Tuo pat metu tuos dvejus metus privatus fondas skyrė paramą vienam Belgijoje gyvenančiam asmeniui ir vienam Vokietijoje gyvenančiam asmeniui.

13 Kiekvienais iš šių dvejų metų privatus fondas išskaitė 25 % dydžio kapitalo prieaugio mokestį, kuriuo prie šaltinio apmokestinami šios paramos gavėjai, ir pervedė jį Austrijos mokesčių administratoriui.

14 Tačiau vėliau abu užsienyje gyvenantys gavėjai, remdamiesi Austrijos Respublikos ir jai gyvenamosios vietos valstybės sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, pateikė Austrijos mokesčių administratoriui prašymą grąžinti paramai taikyti kapitalo prieaugio mokestį. Belgijoje gyvenantis gavėjas pateikė su 2001 ir 2002 m. susijusius prašymus ir jam buvo grąžintas visas Austrijoje sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis, kuris prieš tai buvo išskaitytas prie šaltinio nuo jo gautos paramos. Vokietijoje gyvenantis gavėjas pateikė prašymą tik dėl 2001 m. ir jam taip pat buvo grąžintas atitinkamas kapitalo prieaugio mokestis.

15 Savo pelno mokesčio deklaracijose už 2001 ir 2002 m. privatus fondas sumažino savo pajamas iš kapitalo ir pajamas iš kapitalo dalių pardavimo, kurios pagal *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies pirmąjį sakinį iš esmės apmokestinamos „tarpiniu mokesčiu“, iš mokesčio bazės atskaitęs tais metais minėtiems dviem gavėjams suteiktą paramą. Kadangi ši parama buvo didesnė nei pajamos iš kapitalo ir pajamos iš kapitalo dalių pardavimo, privatus fondas deklaravo mokesčio bazę – 0 EUR, o tai turėjo atleisti jį nuo bet kokio mokesčio mokėjimo.

16 Tačiau kompetentinga mokesčių inspekcija (*Finanzamt*) nusprendė, kad, remiantis *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies pirmuoju sakiniu, gavėjams skirtos paramos iš apmokestinamų sumų atskaityti negalima, nes minėti gavėjai buvo atleisti nuo kapitalo prieaugio mokesčio vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi. Todėl mokesčių inspekcija, remdamasi *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 22 straipsnio 3 dalimi, 2001 ir 2002 m. gautas pajamas iš kapitalo ir pajamas iš kapitalo dalių apmokestino 12,5 % dydžio tarpiniu mokesčiu.

17 Privatus fondas pateikė UFS skundą dėl pranešimų apie mokėtiną pelno mokestį, kuriuos gavo už 2001 ir 2002 m.

18 Papildomai privatus fondas UFS tvirtino, kad, remiantis *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 24 straipsnio 5 dalimi, paskesniais metais jam turi būti suteikiamas mokesčio škaitymas, atitinkantis prieš tai sumokėto tarpinio mokesčio sumą.

19 2010 m. birželio 10 d. sprendimu UFS patvirtino, kad tuo metu privačiam fondui taikytas

12,5 % dydžio tarpinis mokestis nuo mokesčio bazės, neatmus paramos, 2001 m. suteiktos gavėjams Belgijoje ir Vokietijoje ir 2002 m. gavėjui Belgijoje, yra pagrįstas.

20 Patvirtindamas mokesčio inspekcijos poziciją, UFS nusprendė, kad ši parama, vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, buvo atleista nuo kapitalo prieaugio mokesčio, vadinasi, jos negalima atskaityti iš tarpinio mokesčio bazės.

21 Tačiau UFS iš dalies patenkinio papildomą privataus fondo prašymą, remiantis *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 24 straipsnio 5 dalimi, *a posteriori* už 2001 m. mokėtiną tarpinį mokestį atskaityti pelno mokestį už 2002 m. mokestinius metus. UFS nurodė, kad 2002 m. Belgijoje gyvenančiam gavėjui skirta parama suteikia privačiam fondui teisę tokį dalinį mokesčio atskaitymą.

22 Tą UFS sprendimą privatus fondas apskundė Vyriausiajam administraciniam teismui.

23 Privatus fondas prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme tvirtina, kad atmetimas to, jog parama, dėl kurios gavėjai, vadovaudamiesi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, pasinaudojo atleidimu nuo kapitalo prieaugio mokesčio, gali būti atskaityta iš tarpinio mokesčio bazės, prieštarauja EB 56 straipsnyje tvirtintam laisvam kapitalo judėjimui, net jei USF pripažįsta, kad dėl to paties pobūdžio paramos, suteiktos paskesniais metais, gali būti suteikta teisė mokėti mokesčio atskaitymą.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris jau nusprendė, kad privačią fondą skiriama tarptautinė parama yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal EB 56 straipsnį, mano, kad yra labai tikėtina, jog privataus fondo apmokestinimas tik tuomet, kai parama skiriama užsienyje reziduojantiems gavėjams, bet neapmokestinimas nacionalinėje teritorijoje reziduojantiems gavėjams skiriamos paramos atveju (kaip nusprendė mokesčio inspekcija ir USF pagrindinėje byloje), yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes tokia priemonė gali atgrasyti nuo tokio tarptautinio elementų turinio struktūros kėrimo, nors, remiantis šiuo laisvo judėjimo principu, net ir nedidelis apimtys arba reikšmės apribojimas iš esmės yra draudžiamas.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies nulemtu laisvo kapitalo judėjimo apribojimo galimo pateisinimo nagrinėjimą apsunkina tai, kad tikslas, kurio siekiama šiuo neįtraukimu, įstatymo parengiamuosiuose dokumentuose niekuomet nebuvo nurodytas.

26 Šiuo klausimu tas teismas nurodo, kad tarpinio mokesčio sistema buvo siekiama išspręsti dvi problemas, susijusias su privačią fondą rezidentų apmokestinimu. Pirmoji problema buvo susijusi su galimybe akumuliuoti pelną nemokant pelno mokesčio, nes iki 2000 m. pabaigos fondų pajamos iš kapitalo ir iš kapitalo dalių pardavimo buvo neapmokestinamos. Antroji problema buvo susijusi su tuo, kad Austrijoje buvo neapmokestinama parama, skirta užsienyje gyvenantiems gavėjams, nes, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, teisė apmokestinti šią paramą priklausė tik valstybei narei, kurioje gyvena gavėjas.

27 Nagrinėjamo atveju, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kai tarpinis mokestis turi būti sumokėtas, net jei buvo suteikta parama, tarpinio mokesčio sistema sušvelnina antrąjį iš šio apmokestinimo tvarkos sukeltą problemą, būtent apmokestinimo Austrijoje nebuvimą.

28 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniu sakiniu ši problema buvo paprasčiausiai sušvelninta, bet nevysiškai išspręsta, nes fondas nėra galutinai apmokestinamas, o jam tik užkraunamas mokestis (tarpinis mokestis), kuris, remiantis iš dalies

pakeisto KStG 1988 24 straipsnio 5 dalimi, bus ?skaitytas ir visiškai gr?žintas v?liausiai likviduojant privat? fond?. Ta?iau iki to laiko, kada bus galima atlikti š? ?skaitym?, atitinkamas fondas negal?s sumažinti mokes?io baz?s paramos, kurios gav?jas, remdamasis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, pasinaudoja atleidimu nuo mokes?io, dydžiu.

29 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neatmeta galimyb?s, kad tokiu nacionaliniuose mokes?i? teis?s aktuose nustatytu apribojimu pažeidžiamas EB 56 straipsnyje nurodytas laisvas kapitalo jud?jimas, bet mano, kad egzistuojantys sud?tingos mokes?i? sistemos, d?l kurios jis turi priimti sprendim?, ir sistem?, kurias Teisingumo Teismas jau išnagrin?jo panašiais atvejais, skirtumai yra pernelyg dideli, kad tok? aiškinim? b?t? galima laikyti akivaizdžiu.

30 Šiomis aplinkyb?mis Vyriausiasis administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 56 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja Austrijos privataus fondo iš kapitalo gaut? pajam? ir iš kapitalo dali? pardavimo gaut? pajam? apmokestinimo sistema, kurioje, siekiant užtikrinti nacionalin? vienkartin? apmokestinim?, privataus fondo apmokestinimas „tarpiniu mokes?iu“ numatytas tik tuo atveju, jei, vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, paramos iš privataus fondo gav?jas atleidžiamas nuo paramai taikomo kapitalo prieaugio mokes?io?“

D?l prejudicinio klausimo

Pirmin?s pastabos

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas, remiantis jo tekstu, susij?s su priva?i? fond? rezident? apmokestinimu tarpiniu mokes?iu, kai tokio fondo suteiktos paramos gav?jas Austrijoje yra atleistas nuo mokes?io pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?, ir šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, ar EB 56 straipsniui prieštarauja tokia kaip pagrindin?je byloje nagrin?jama sistema, pagal kuri? nuo 2001 m. nustatytas fond? apmokestinimas tarpiniu mokes?iu.

32 Kaip matyti iš šio sprendimo 7, 11, 26–28 punkt?, prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikta daug svarstym?, susijusi? su pagrindin?je byloje nagrin?jamais tarpinio mokes?io sistemos aspektais; tai yra sud?tinga sistema, d?l kurios prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo pateik?s savo klausim? ir ? kuri? d?l to reikia atsižvelgti, norint suprasti š? klausim?.

33 Atsižvelgiant ? min?tus svarstymus matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimai d?l tarpinio mokes?io, taikomo pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dali? pardavimo, kurias privatus fondas rezidentas gavo tam tikru apmokestinimo laikotarpiu, susij? su tokio fondo teise iš mokes?io baz?s atskaityti per t? pat? mokestin? laikotarp? suteiktos paramos sum?. Iš ties? atskaityti leidžiama, tik jei paramos gav?jas yra apmokestinamas Austrijoje. Ta?iau fondui atlikti tokio atskaitymo neleidžiama, jei paramos gav?jas gyvena kitoje valstyb?je nar?je nei Austrijos Respublika ir tam, kad b?t? atleistas nuo Austrijos kapitalo prieaugio mokes?io, remiasi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi.

34 Tod?l, pateikdamas prejudicin? klausim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar EB 56 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s norma, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri?, apmokestinant tarpiniu mokes?iu, taikomu pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dali? pardavimo, kurias gavo privatus fondas rezidentas, pastarasis turi teis? iš mokes?io baz?s, susijusios su konkre?iu mokestiniu laikotarpiu, atskaityti tik tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu

suteikt? param?, už kuri? jos gav?jai buvo apmokestinami fondo apmokestinimo valstyb?je nar?je, ta?iau toks atskaitymas pagal ši? nacionalin? mokes?io teis?s norm? negalimas, jei gav?jas gyvena kitoje valstyb?je nar?je ir pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? fondo apmokestinimo valstyb?je nar?je yra atleistas nuo mokes?io, kuris iš esm?s taikomas paramai.

D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo egzistavimo

35 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? EB 56 straipsnio 1 dalis draudžia visus kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimus (sprendim? *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 23 punktas ir *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 18 punktas).

36 Kadangi EB sutartis neapibr?žia „kapitalo jud?jimo“ s?vokos, kaip ji suprantama pagal EB 56 straipsnio 1 dal?, Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad prie 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB d?l Sutarties 67 straipsnio (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) ?gyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t., p. 10), net jei ji buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (v?liau – EB sutarties 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis; straipsniai panaikinti Amsterdamo sutartimi), prid?ta nomenklat?ra naudotina kaip gair?s, ta?iau, kaip nurodyta šio priedo ?žangoje, joje pateiktas s?rašas n?ra išsamus. Dovanos ir labdara nurodyti min?tos direktyvos I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo jud?jimais“ (sprendim? *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 24 punktas; *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 19 punktas ir *Komisija / Ispanija*, C?127/12, EU:C:2014:2130, 52 punktas).

37 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad dovanojimo pinigais, nekilnojamuoju ar kilnojamuoju turtu mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos d?l kapitalo jud?jimo, išskyrus tuos atvejus, kai ši? sandori? sudedamosios dalys apsiriboja viena valstybe nare (šiuo klausimu žr. sprendim? *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 27 punkt?; *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 20 punkt? ir *Q*, C?133/13, EU:C:2014:2460, 18 punkt?).

38 Pagrindin? byla tiesiogiai nesusijusi su paramos mokestiniu vertinimu tuo poži?riu, kad skirtingai vertinama parama gav?jams rezidentams ir parama kitoje valstyb?je nar?je gyvenantiems gav?jams. Ji susijusi su priva?i? fond? rezident? mokestiniu vertinimu, kuris skiriasi atsižvelgiant ? tai, ar paramos gav?jai, Austrijos ar kitos valstyb?s nar?s rezidentai, už j? Austrijoje yra apmokestinami ar neapmokestinami.

39 Pagrindin?je byloje 2001 ir 2002 m. privatus fondas skyr? param?, be kita ko, dviem gav?jams, gyvenantiems kitoje valstyb?je nar?je nei Austrijos Respublika. Tai buvo piniginiai mok?jimai be jokio atlygio iš gav?j?. Kaip pagr?stai nurodo Komisija, s?voka „kapitalo jud?jimas“, kaip ji suprantama pagal EB 56 straipsnio 1 dal?, apima ne tik fondo steig?jo pradin? turtin? ?naš? ? fond? j? steigiant, bet ir v?lesnius mok?jimus, atliktus gav?jams iš šio turto.

40 Vadinasi, tokia situacija, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai Austrijoje ?steigtas privatus fondas suteikia param? dviem gav?jams, iš kuri? vienas gyvena Belgijoje, o kitas – Vokietijoje, tiek 2001 m., tiek 2002 m. susijusi su tarptautiniu kapitalo jud?jimu, kuris, remiantis EB 56 straipsnio 1 dalimi, saugomas nuo bet kokio apribojimo.

41 Tod?l pirmiausia reikia išnagrin?ti, ar, kaip tvirtina ir privatus fondas pagrindin?je byloje, ir Europos Komisija savo rašytin?se pastabose Teisingumo Teismui, tokia nacionalin?s teis?s norma, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, yra kapitalo jud?jimo apribojimas.

42 D?l KStG 1988, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalimi nustatytos sistemos taikomas skirtingas priva?i? fond? rezident? vertinimas, kiek tai susij? su j? teise ? tarpinio mokes?io sumažinim? nedelsiant, atsižvelgiant ? tai, ar ši? fond? per konkret?

apmokestinimo laikotarp? skirtos paramos gav?jai apmokestinami Austrijos kapitalo prieaugio mokes?iu, ar neapmokestinami.

43 Nors, kaip teigia Austrijos vyriausyb?, parama, kurios atveju tokia teis? ? sumažinim? nedelsiant arba gr?žinim? nedelsiant nesuteikiama, gali apimti ir param? Austrijoje gyvenantiems gav?jams, jeigu jie yra atleisti nuo kapitalo prieaugio mokes?io, ji apima vis? pirmą paramą gav?jams nerezidentams, nes, remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir pl?tos organizacijos (EBPO) parengta pavyzdine dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, parama laikoma pajamomis, kaip jos suprantamos pagal šios pavyzdin?s sutarties 21 straipsnio 1 dal?, ir Austrijoje neapmokestinama, nes j? apmokestinti gali tik gav?jo gyvenamosios vietos valstyb?.

44 Kaip teigia Komisija, š? kapitalo jud?jim? apriboja *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniame sakinyje nustatyta taisykl?, taikytina pagrindin?je byloje.

45 Kadangi privataus fondo rezidento suteikta parama nacionaliniams gav?jams suteikia teis? ? tarpinio mokes?io sumažinim? ar net atleidim? nuo jo, nes šios r?šies parama gali b?ti atskaityta iš šio mokes?io baz?s, šis fondas – beje, tomis pa?iomis s?lygomis – nuolat turi daugiau finansin? priemoni?, kurias arba gali panaudoti tuojau pat papildomai paramai gav?jams rezidentams, arba panaudoti tam, kad gaut? papildom? pajam?, o tai leist? jam v?liau suteikti tiems patiems gav?jams daugiau paramos.

46 Be to, nepalankus mokestinis vertinimas, išplaukiantis iš *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutinio sakinio taikymo gav?jams, atleistiems nuo kapitalo prieaugio mokes?io Austrijoje vadovaujantis j? gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s ir Austrijos Respublikos sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, skirtos paramos atveju, gali lemti apribojim? paties fondo lygmeniu.

47 Fondas, turintis nacionalin?je teritorijoje gyvenan?i? gav?j? ir kit? gav?j?, ?sik?rusi? kitoje valstyb?je nar?je, iš ties? bus atgrasomas skirti param? pastariesiems, nes, nesant galimyb?s pasinaudoti mokes?io sumažinimu ar gr?žinimu remiantis šia parama, iš jo pajam? sumok?tas tarpinis mokestis sumažina jo bendrai turimas finansines priemones, skirtas tiek generuoti pajamoms, tiek skirti param? gav?jams rezidentams. Fondo lygmeniu d?l to b?t? iškreipiamas jo pasirinkimas: ar d?l mokes?i? nepalankesn? tarptautin? parama, ar d?l mokes?i? palankesn? vien nacionalin? parama.

48 Be to, kadangi d?l paramos kitoje valstyb?je nar?je gyvenantiems gav?jams fondo pajamos bus apmokestinamos tarpiniu 12,5 % dydžio mokes?iu, privataus fondo, kurio paramos gav?jai gyvena kitoje valstyb?je nar?je, steigimas steig?jui nuo pat pradži? yra ne toks patrauklus nei tokio paties fondo, kurio paramos gav?jai ?sik?r? tik Austrijoje, steigimas.

49 Šiomis aplinkyb?mis pažym?tina, kad tam, jog mokes?i? teis?s norma b?t? laikoma nustatan?ia draudžiam? pagrindin?s laisv?s apribojim?, neb?tina, kad mokes?i? našta b?t? didel? arba galutin?.

50 Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, Sutartimi draudžiamas netgi nedidel?s apimties arba reikšm?s pagrindin?s laisv?s apribojimas (šiuo klausimu d?l laisvo kapitalo jud?jimo žr. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman?Lavaleije*, C?233/09, EU:C:2010:397, 42 punkt?; d?l ?sisteigimo laisv?s – sprendim? *Komisija / Pranc?zija*, C?34/98, EU:C:2000:84, 49 punkt? ir *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, EU:C:2004:138, 43 punkt?).

51 Nepalankesn? pad?tis d?l pinig? sraut?, susidaranti esant tarpvalstybinei situacijai, gali b?ti pagrindini? laisvi? apribojimas, jeigu tokia pat nepalankesn? pad?tis nesusidaro vien esant

nacionalinei situacijai (šiuo klausimu žr. sprendim? *Metallgesellschaft ir kt.*, C?397/98 ir C?410/98, EU:C:2001:134, 44, 54 ir 76 punktus; *X ir Y*, C?436/00, EU:C:2002:704, 36 ir 37 punktus; *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 26–30 punktus; *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 36 ir 37 punktus; *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 40–43 punktus ir *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 55–61 punktus).

52 Skirtingas vertinimas apskaičiuojant tarpin? mokest? gali lemti nepalankesn? privataus fondo rezidento, norin?io teikti param? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje gyvenantiems gav?jams, pad?t? d?l pinig? sraut? ir taip gali b?ti apribojamos pagrindin?s laisv?s, jeigu atitinkamas fondas nepatiria panašios nepalankios pad?ties vien nacionalin?s situacijos atveju. Pagrindin?je byloje nagrin?jamas fondas patyr? šios r?šies nepalankesn? pad?t? d?l pinig? sraut? d?l to, kad 2001 ir 2002 m. skyr? param? Belgijoje ir Vokietijoje gyvenantiems gav?jams; šios nepalankesn?s pad?ties nepašalino mokes?io ?skaitymas, su kuriuo sutiko UFS ir pagal kur? dalis už 2001 m. mok?tino tarpinio mokes?io buvo ?skaityta ? mok?tin? už 2002 m. tarpin? mokest?.

53 Taigi, *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutinio sakinio taikymas lemia laisvo kapitalo jud?jimo apribojim?, kuris pagal EB 56 straipsnio 1 dal? iš esm?s draudžiamas.

54 Antra, vis d?lto reikia išnagrin?ti, ar šis laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti objektyviai pateisinamas remiantis Sutarties nuostatomis.

55 Šiuo klausimu primintina, kad, remiantis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu, „EB 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybi? nari? teis?s [...] taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l j? skirtingos pad?ties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

56 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo jud?jimo principo, turi b?ti aiškinama siaurai. Tod?l ji negali b?ti aiškinama taip, kad kiekvienas mokes?i? teis?s aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokes?i? mok?tojų pagal j? gyvenam?j? viet? arba valstyb? nar?, kur jie investuoja savo kapital?, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (sprendim? *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 32 punktas ir *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 21 punktas).

57 Iš ties?, EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat? savo ruožtu riboja šio straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad min?to straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s teis?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar pasl?pto apribojimo“ (sprendim? *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 33 punktas ir *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 22 punktas).

58 Tod?l reikia skirti pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punkt? leidžiam? skirting? vertinim? nuo pagal šio straipsnio 3 dal? uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalin?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, gal?t? b?ti laikomos suderinamomis su laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad skirtingas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Be to, kad b?t? pateisinamas, skirtingas ši? dviej? paramos kategorij? vertinimas neturi viršyti to, kas reikalinga nagrin?jamu reglamentavimu siekiamam tikslui ?gyvendinti (šiuo klausimu žr. sprendim? *Manninen*, C?319/02, EU:C:2004:484, 29 punkt?; *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 34 punkt? ir *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23 punkt?).

D?l situacij? panašumo

59 Austrijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama teis?s norma n?ra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas, nes privataus fondo, teikian?io param? gav?jams, kurie gyvena valstyb?je nar?je, su kuria Austrijos Respublika yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? pagal pavyzdin? EBPO sutart?, situacija n?ra objektyviai panaši ? privataus fondo, teikian?io param? gav?jams rezidentams, situacij?.

60 Šios vyriausyb?s teigimu, paramos gav?jams nerezidentams atveju privataus fondo rezidento, kur? apmokestinti kompetencij? turi pirmiausia Austrijos valstyb?, situacija yra labiausiai panaši ? tokio fondo situacij? paramos gav?jams rezidentams atveju tuomet, kai ši valstyb? nar? savo apmokestinimo kompetencija d?l šios paramos gali naudotis gav?j? nerezident? lygmeniu.

61 Ta?iau paprastai taip n?ra, nes iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?i?, sudaryt? pagal pavyzdin? EBPO sutart?, matyti, kad Austrijos Respublika neturi teis?s apmokestinti gav?jams nerezidentams skiriamos paramos. Tod?l, kadangi situacijos objektyviai nepanašios, tokiais atvejais nereikia fondo lygmeniu taikyti atleidimo nuo tarpinio mokes?io mechanizmo, kur? leidžiama taikyti paramos gav?jams rezidentams atveju, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti nuosekl? vienod? apmokestinim? nacionalin?je teritorijoje.

62 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, priešingai, nei teigia Austrijos vyriausyb?, šis skirtingas vertinimas nepaaiškinamas tuo, kad fondo situacijos objektyviai yra skirtingos.

63 Kaip Komisija pažymi d?l EB 58 straipsnio 1 dalies a punkto, situacija, kai Austrijos privat?s fondai teikia param? gav?jams rezidentams, yra objektyviai panaši ? situacij?, kai tie patys fondai teikia param? kitoje valstyb?je nar?je gyvenantiems gav?jams. Abiem atvejais tai yra parama, teikiama iš privataus fondo turto arba turto padid?jimo naudojant š? turt?.

64 Be to, reikia pažym?ti, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kurias Austrijos Respublika yra sudariusi su Belgijos Karalyste ir Vokietijos Federacine Respublika ir kuriose, remiantis pavyzdine EBPO sutartimi, nustatoma išimtin? kiekvienos susitarian?iosios valstyb?s teis? apmokestinti savoje teritorijoje gyvenan?ius paramos gav?jus, Austrija atsisak? teis?s naudotis apmokestinimo kompetencija paramos asmenims, gyvenantiems šiose dviejose kitose valstyb?se nar?se, atžvilgiu. Tod?l ji negali remtis objektyviu priva?i? fond? rezident? situacijos skirtumu atsižvelgiant ? tai, ar j? skirtos paramos gav?jai yra Austrijos rezidentai ir joje apmokestinami, ar gyvena vienoje iš ši? dviej? kit? valstybi? nari? ir Austrija neturi kompetencijos j? apmokestinti, siekdama fondams, teikiantiems param? pastariesiems gav?jams, taikyti specifin? mokest?, motyvuodama tuo, kad neturi kompetencijos apmokestinti ši? gav?j?.

65 Be to, net jei reik?t? atsižvelgti ir ? ši? fond? teikiamos paramos gav?jus, pažym?tina, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog tarpinio mokes?io sistema, siekiant užkirsti keli? priva?i? fond? tendencijai akumuliuoti peln?, priva?i? fond? lygmeniu buvo siekiama nustatyti ceduliarin? mokest?, gautinam tarpiniam mokes?iui suteikiant laikin? pob?d?. D?l šio mokes?io kvalifikavimo kaip „tarpinio“ pasakytina, kad visas šis mokestis tur?jo b?ti gr?žintas v?liausiai likviduojant privat? fond?, nes jis suteikdavo fondo naudai mokes?io ?skaitym?, lyg? sumoms, kurias šis fondas b?davo sumok?j?s kaip tarpin? mokest?. Šiuo atveju paramos gav?jo gyvenamoji vieta ?takos netur?jo.

D?l bendrojo intereso privalomojo pagrindo egzistavimo

66 Taip pat reikia išnagrin?ti, ar d?l tokio nacionalinio reglamentavimo, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susidarantis kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti objektyviai pateisinamas

kuriuo nors privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

67 Kaip teigia Austrijos vyriausyb?, pirmiausia reikia patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas skirtingas vertinimas gali b?ti pateisinamas b?tinybe išsaugoti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencij?.

68 Šiuo klausimu primintina, kad, viena vertus, valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teis?tas tikslas. Kita vertus, iš nusistov?jusios šio teismo praktikos matyti, kad, nesant atitinkam? koordinuojam?j? ar derinam?j? Europos Sąjungos teis?s nuostat?, valstyb?s nar?s išlieka kompetentingos sutartimis ar vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo kriterijus, siekdamos, be kita ko, išvengti dvigubo apmokestinimo (sprendim? *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 46 ir 47 punktai; *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 64 punktas ir *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 40 punktas).

69 Ta?iau tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis toks pateisinimas n?ra pagr?stas.

70 B?tinybe išsaugoti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencij? grindžiamas pateisinimas gali b?ti priimamas, jei, be kita ko, nagrin?jama mokes?i? sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei pasinaudoti kompetencija mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. sprendim? *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 42 punkt?; *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 54 punkt? ir *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, EU:C:2009:377, 66 punkt?).

71 Kaip jau nurodyta šio sprendimo 64 punkte, apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo tarp Austrijos Respublikos ir, pirma, Belgijos Karalyst?s ir, antra, Vokietijos Federacin?s Respublikos klausimas buvo suderintas su šiomis dviem valstyb?mis nar?mis sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kuriose, remiantis pavyzdine EBPO sutartimi, nustatoma išimtin? kiekvienos susitarian?iosios valstyb?s teis? apmokestinti savo teritorijoje gyvenan?ius paramos gav?jus. Kitaip tariant, kadangi šiose sutartyse Austrijos Respublika atsisak? naudotis savo apmokestinimo kompetencija paramos asmenims, gyvenantiems šiose dviejose kitose valstyb?se nar?se, atžvilgiu, ji negali remtis subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, siekdama fondams, teikiantiems param? šiems asmenims, taikyti specifin? mokest? motyvuodama tuo, kad neturi kompetencijos apmokestinti ši? asmen?. Taigi ši valstyb? savanoriškai sutiko su tokiu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, koks nustatytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutar?i?, kurias ji yra sudariusi atitinkamai su Belgijos Karalyste ir Vokietijos Federacine Respublika, s?lygose.

72 Esant tokiai situacijai kaip pagrindin?je byloje, mokes?i? našta nustatoma fondo lygmeniu be galimyb?s atskaityti ar susigr?žinti suteikt? param?, jeigu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? šios paramos gav?jas neprivalo mok?ti Austrijos kapitalo prieaugio mokes?io. Austrijos vyriausyb? tvirtina, kad *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniojo sakinio ribojamasis pob?dis gali b?ti pateisinamas tuo, kad juo siekiama užtikrinti vienod? tam tikr? pajam? iš kapitalo ir pajam? iš kapitalo dali?, kuri? gauna privatus fondas Austrijoje, apmokestinim?.

73 Šiuo klausimu pažym?tina, kad keliose bylose, susijusiose su situacijomis, kai valstyb? nar? steng?si kompensuoti galimyb?s apmokestinti mokes?i? mok?tojų nebuvim? apmokestindama kit? mokes?i? mok?tojų, vis? pirma bylose, kuriose buvo priimti sprendimai *Lankhorst/Hohorst* (C?324/00, EU:C:2002:749) ir *Glaxo Wellcome* (C?182/08, EU:C:2009:559), Teisingumo Teismas išnagrino motyvus, pateiktus siekiant pateisinti nagrin?toje nacionalin?s teis?s normoje nustatyt? apribojim?, vis? pirma argument?, kad šia teis?s norma buvo užtikrinamas vienodas tam tikr? pajam? apmokestinimas toje valstyb?je nar?je. Ta?iau n? vienoje iš ši? byl? Teisingumo Teismas

nepripažino apmokestinimo vienodumo principo savarankišku pateisinimu.

74 Be to, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Argenta Spaarbank* (C?350/11, EU:C:2013:447) ir kuri susijusi su mokestiniu vertinimu bendrovei? apmokestinimo ir atsižvelgimo ? nuostolius srityse, Teisingumo Teismas to sprendimo 51 punkte nusprend?, kad aplinkybe, kad, remiantis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstyb?je nar?je esan?iai nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas apmokestinamas tik šioje valstyb?je nar?je ir tod?l kita valstyb? nar?, kuri yra sutarties šalis, negali vykdyti savo apmokestinimo kompetencijos šiai nuolatinei buveinei priskiriamo pelno atžvilgiu, negalima nuolat pateisinti bet kokio atsisakymo suteikti lengvat? pastarosios valstyb?s nar?s teritorijoje ?steigta bendrovei, kuriai priklauso ši nuolatin? buvein?.

75 Iš ties?, toks atsisakymas reikšt?, kad skirtingas vertinimas pateisinamas tik d?l to, jog valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? vykdt? tarptautin? ekonomin? veikl?, iš kurios ši valstyb? negauna mokestini? pajam? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, 52 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

76 Lygiai taip pat Teisingumo Teismas nusprend?, kad vien geresni? s?lyg? d?l mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas patronuojamajai bendrovei, ?steigta kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje ?steigta patronuojan?ioji bendrov?, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei ši? geresni? s?lyg? kompensuoti nepalankesniu mokestiniu patronuojan?iosios bendrov?s vertinimu. Be to, b?tinumas išvengti mokestini? pajam? sumaž?jimo nenurodytas nei tarp EB 46 straipsnio 1 dalyje skelbiam? tiksl?, nei tarp privalom?j? bendrojo intereso pagrind?, galin?i? pateisinti Sutartyje ?tvirtintos laisv?s apribojim? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 49 punkt?).

77 Šie svarstymai svarb?s ir nagrin?jant pagrindin? byl?, kai kalbama apie skirting? fond? mokestin? vertinim? atsižvelgiant ? tai, ar d?l skirtos paramos jos gav?jai Austrijoje buvo ar nebuvo apmokestinti.

78 Bet kuriuo atveju konstatuotina, kad, kiek tai susij? su *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniajame sakinyje nurodyta parama gav?jams užsienyje, nacionalinio privataus fondo lygmeniu taikomas tarpinis mokestis negarantuoja vienodo pajam?, nurodyt? šios nuostatos pirmajame sakinyje, apmokestinimo.

79 Kaip nurodyta šio sprendimo 28 punkte, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ši priva?iam fondui tenkanti mokes?i? našta yra negalutin?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jama tarpinio mokes?io sistema, taikoma fondui, tik sušvelnina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi gav?jo lygmeniu sukurt? problem?, bet nevysiškai j? išsprendžia, nes fondas n?ra galutinai apmokestinamas, o jam tik užkraunamas mokestis, kuris, remiantis *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto ?statymu, 24 straipsnio 5 dalimi, bus ?skaitytas v?liausiai likviduojant fond?.

80 Antra, pagrindin?je byloje nagrin?jamas skirtingas vertinimas tuo labiau negali b?ti pateisinamas b?tinumu išsaugoti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn?.

81 Tam, kad b?t? galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja, kad b?t? ?rodytas tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu apmokestinimu buvimas, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? nagrin?jam? teis?s akt? tiksl? (šiuo klausimu žr. sprendim? *Papillon*, C?418/07, EU:C:2008:659, 43 ir 44 punktus; *Komisija / Vokietija*, C?211/13, EU:C:2014:2148, 55 punkt? ir *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 47 punkt?).

82 Nagrinėjamu atveju tokio tiesioginio ryšio nėra dėl kelių priežasčių.

83 Pirmiausia, šio tiesioginio ryšio nėra, kai kalbama, be kita ko, apie skirtingą apmokestinimą ar skirtingą mokesčių mokėtojų vertinimą mokesčių tikslais (šiuo klausimu žr. sprendimą *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47 punktą ir *Grünwald*, EU:C:2015:109, 49 punktą). Taip yra nagrinėjamu atveju, nes sumos, atitinkančios privataus fondo, kuriam taikomas tarpinis mokestis, skirtas paramai, atskaitymas ir šios paramos apmokestinimas jos gavėjui lygmeniu neišvengiamai susijęs su skirtingais mokesčių mokėtojais.

84 Be to, kaip pažymėjo Komisija, kitoje valstybėje narėje gyvenančio gavėjo turima mokesčio lengvata, kurios dydis priklauso nuo konkrečios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, pasireiškia tuo, kad jis visam laikui atleidžiamas nuo Austrijos kapitalo prieaugio mokesčio, o privatus fondas dėl tarpinio mokesčio išgyvena tik laikinus su mokesčiais susijusius nepatogumus.

85 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstybės narės mokesčių teisės norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, apmokestinant tarpiniu mokesčiu, taikomu pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dalių pardavimo, kurias gavo privatus fondas rezidentas, pastarasis turi teisę iš mokesčio bazės, susijusios su konkrečiu mokestiniu laikotarpiu, atskaityti tik tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu suteiktą paramą, už kurią šios paramos gavėjai buvo apmokestinę fondo apmokestinimo valstybėje narėje, tačiau toks atskaitymas pagal šią nacionalinę mokesčių teisės normą negalimas, jei gavėjas gyvena kitoje valstybėje narėje ir pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį fondo apmokestinimo valstybėje narėje yra atleistas nuo mokesčio, kuris iš esmės taikomas paramai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

EB 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstybės narės mokesčių teisės norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, apmokestinant tarpiniu mokesčiu, taikomu pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dalių pardavimo, kurias gavo privatus fondas rezidentas, pastarasis turi teisę iš mokesčio bazės, susijusios su konkrečiu mokestiniu laikotarpiu, atskaityti tik tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu suteiktą paramą, už kurią šios paramos gavėjai buvo apmokestinę fondo apmokestinimo valstybėje narėje, tačiau toks atskaitymas pagal šią nacionalinę mokesčių teisės normą negalimas, jei gavėjas gyvena kitoje valstybėje narėje ir pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį fondo apmokestinimo valstybėje narėje atleistas nuo mokesčio, kuris iš esmės taikomas paramai.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.