

GENERALINIO ADVOKATO

ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 25 d. (1)

Byla C-315/02

Anneliese Lenz

prieš

Finanzlandesdirektion für Tirol

(*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EB 56 ir 58 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Nacionalinės teisės aktai, reglamentuojantys pajamų iš kapitalo apmokestinimą“

1. 2002 m. rugpjūčio 27 d. nutartimi *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis Teismas) kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikdamas tris klausimus dėl EB sutarties 73b ir 73d straipsnių (po pakeitimo – EB 56 ir 58 straipsniai) išaiškinimo. Šiais klausimais Austrijos teismas dar kartą klausia, ar nacionalinės teisės aktai, taikomi pajamų iš kapitalo apmokestinimo taisykloms, kurios skiriasi atsižvelgiant į tai, ar atitinkama bendrovė yra steigta pagal nacionalinę arba užsienio teisę, yra suderinamos su Bendrijos teise.

2. Į Teisingumo Teismą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo šiuo klausimu jau yra kreipėsis *Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland Schmid* byloje C-516/99, kurioje Teisingumo Teismas nusprendė, kad jis neturi kompetencijos atsakyti į klausimus, kadangi prašymą pateikusi institucija nebuvo nei teismas, nei tribunolas(2).

I – Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3. Atitinkamos Bendrijos teisės nuostatos šioje byloje yra EB sutarties 73b ir 73d straipsniai. 73b straipsnio 1 dalis numato, kad „uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai“. Tačiau 73d straipsnis numato, kad:

„1. 73b straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokytojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;

b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų staigų rizikų ribojančios priežiūros srityje, arba nustatyti duomenis apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistikos tikslais, arba imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu.

2. <...>

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir procedūros negali būti naudojamos savavališkam diskriminavimui ar paslėptam laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų apribojimui, kaip nustatyta 73b straipsnyje.“

Nacionalinių teisės aktai

4. Austrijos mokesčių sistemoje Austrijoje steigtų akcinių bendrovių pelnas yra apmokestinamas dviem lygiais: bendrovės lygmeniu, naudojant bendrą 34 % pelno mokesčio tarifą, ir akcininkų lygmeniu, naudojant mokestį už dividendus ir kitą bendrovių paskirstytą pelną (t. y. pajamas iš kapitalo).

5. Dėl akcininkų apmokestinimo, kuris šiuo atveju yra susijęs tiesiogiai, atitinkamuose teisės aktuose yra atskiriamas nacionalinis ir užsienio pajamų iš kapitalo apmokestinimas remiantis tuo pagrindu, kad pajamos iš kapitalo laikomos nacionalinėmis pajamomis, „kai išmokas mokanti bendrovė yra steigta Austrijoje arba, kai jos valdymo organai arba buveinė yra Austrijoje, arba, kai kredito staigos filialas yra Austrijoje <...>“ (1988 m. *Einkommensteuergesetz* (1988 m. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, toliau – *EStG*) 93 straipsnio 2 dalis)(3).

a) Nacionalinių pajamų iš kapitalo apmokestinimas

6. Tokių pajamų atžvilgiu Austrijos teisės aktai mokesčių mokėtojams leidžia pasirinkti arba apmokestinimą specialiu nustatytu galutiniu 25 % tarifu (toliau – galutinis mokestis), arba bendru 50 % sumažintu pajamų mokesčio tarifu (toliau – sumažintas tarifas).

7. Pirmu atveju mokesčių mokėtojas nuo savo pajamų iš kapitalo turėtų mokėti 25 % tarifo mokestį, ir jam nebūtų taikomas bendras pajamų mokestis, nes, kaip minėta, toks mokestis yra galutinis. Todėl nustatant to asmens apmokestinamąsias pajamas, į jas įskaičiuojamos pajamos iš kapitalo ir būtų taikomas mažesnis pajamų mokesčio tarifas, kadangi tarifai skiriasi atsižvelgiant į pajamų dydį. Galutinis mokestis iš esmės yra surenkamas išskaitant jį iš šaltinio (t. y. iš bendrovės). Tačiau tam tikrais atvejais, kai toks mokestis negali būti išskaičiuojamas, jis turi būti surenkamas kaip „savanoriška kapitalo mokesčio dydžio mokėta dividendus mokančiam subjektui <...>“ (*EStG* 97 straipsnis)(4).

8. Jei mokesčių mokėtojas nuspręstų nemokėti specialaus galutinio mokesčio, jis būtų apmokestintas bendru 50 % sumažintu pajamų mokesčio tarifu. Tokiu atveju pajamos iš kapitalo įskaičiuojamos į bendras apmokestinamąsias pajamas, todėl visoms pajamoms būtų taikomas didesnis mokesčio tarifas. Tačiau siekiant tai kompensuoti, jo pajamos iš kapitalo „būtų apmokestinamos per pusę sumažintu bendroms pajamoms taikomu vidutinio mokesčio tarifu“ (*EStG* 37 straipsnis)(5).

b) Užsienio pajamų iš kapitalo apmokestinimas

9. Kaip buvo minėta pirmiau, k? tik aptartos nuostatos taikomos tik nacionalinėms pajamoms iš kapitalo, nes pajamos iš užsienio bendrovių akcijų apmokestinamos bendru pajamų mokesčiu. Tai reiškia, kad pajamos iš kapitalo yra įskaičiuojamos į bendras apmokestinamąsias pajamas, todėl taikytinas didesnis mokesčio tarifas, ir kad jos paprastai apmokestinamos nesumažintu

pajam? mokes?io tarifu. Tod?l nustatytas specialus galutinis 25 % tarifas tokios r?šies pajamoms netaikomas, taip pat negalima pasinaudoti 50 % sumažintu taikomo mokes?io tarifu.

10. Galiausiai reikia pažym?ti, kad pirmiau apib?dinta sistema buvo pakeista 2002 m. balandžio 1 d. ?sigaliojusi? statymu, t. y. v?liau, nei ?vyko šios bylos aplinkyb?s, tod?l šiuo atveju jis n?ra taikomas.

II – Faktin?s bylos aplinkyb?s ir procesas

11. A. Lenz yra Vokietijos piliet?, gyvenanti Austrijoje ir nuo 1994 m. joje mokanti mokes?ius.

12. 1996 m. A. Lenz pajamas sudar? tikrai dividendai, gauti iš bendrovi?, turin?i? savo buveines Vokietijoje.

13. Tod?l Austrijos mokes?ius administruojanti institucija jos mokestines prievoles už 1996 m. apskai?iavo pagal bendr? pajam? mokes?io tarif? netaikydama *EStG* 37 ir 97 straipsniuose numatyto specialaus galutinio mokes?io arba sumažinto tarifo.

14. D?l tokio ?vertinimo A. Lenz pateik? skund? *Finanzlandesdirektion für Tirol* konkre?iai tvirtindama, kad galutinio mokes?io arba sumažinto tarifo pajamoms iš kapitalo, gautams iš kitose valstyb?se nar?se esan?i? bendrovi?, netaikymas prieštarauja EB sutarties 73b straipsniu užtikrinamam laisvo kapitalo jud?jimui. Šis skundas buvo atmestas, tod?l ji pateik? ieškin? *Verwaltungsgerichtshof*. Abejodamas nacionalin?s teis?s akt? mokes?i? srityje atitiktimi Bendrijos teisei, *Verwaltungsgerichtshof* kreip?si ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim? d?l šio klausim?:

„1. Ar 1988 m. *EStG* 97 straipsnio 1 ir 4 dali? bei 1988 m. *EStG* 37 straipsnio 1 ir 4 dali? nuostatos, pagal kurias už nacionalines akcijas mokam? dividend? apmokestinimui mokes?i? mok?tojas gali pasirinkti galutin? 25 % mokes?io tarif? arba perpus mažesn? tarif?, visoms pajamoms taikom? tarif?, nors už užsienio akcijas mokami dividendai apmokestinami bendru pajam? mokes?io tarifu, neprieštarauja EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai ir 73d straipsnio 1 dalies a ir b punktams bei 3 daliai (po pakeitimo – EB 56 straipsnio 1 dalis bei 58 straipsnio 1 dalies a ir b punktai bei 3 dalis)?

2. Ar norint atsakyti ? pirm? klausim? yra svarbus akcin?s bendrov?s, kurios buvein? ir valdymo organai yra kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje valstyb?je, pajam? mokes?i? dydis?

3. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? yra teigiamas: 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 (po pakeitimo – EB 56 straipsnio 1 dalis)?“

15. Tokiu b?du prad?toje byloje rašytines pastabas pateik? ieškov? pagrindin?je byloje, Austrijos, Danijos, Pranc?zijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija. 2004 m. sausio 29 d. pos?dyje ieškov? pagrindin?je byloje, Austrija, Jungtin? Karalyst? ir Komisija taip pat pateik? žodinius paaiškinimus.

16. Parengiamojoje bylos stadijoje Teisingumo Teismas papraš? Austrijos vyriausyb? pateikti paaiškinimus apie 1996 m. galiojusius teis?s aktus mokes?i? srityje.

III – Teisinis ?vertinimas

D?l pirm? dviej? klausim?

17. Pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia svarstyti kartu, *Verwaltungsgerichtshof* klausia, ar teis?s aktai, leidžiantys tik nacionalini? pajam? iš kapitalo gav?jams pasirinkti apmokestinim? specialiu galutiniu mokes?io tarifu arba 50 % sumažintu bendru pajam? mokes?io tarifu, nors užsienio pajamoms iš kapitalo yra taikomas nesumažintas bendras pajam? mokestis, yra suderinami su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo. Be to, jis siekia išsiaiškinti, ar atsakant ? š? klausim? turi ?takos bendrovi? pelno mokes?i? dydis valstyb?je, kurioje jos yra ?steigtos.

18. Kaip buvo min?ta pirmiau, panašus klausimas Teisingumo Teismui jau buvo pateiktas *Schmid* byloje, kurioje sprendimas iš esm?s priimtas nebuvo, nes EB 234 straipsnio prasme prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusi institucija (*Berufungssenat*) nebuvo nei teismas, nei tribunolas. Toje byloje 2002 m. sausio 29 d. pateiktoje išvadoje aš taip pat padariau išvad?, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? buvo nepriimtinas(6), bet š? klausim?, kur? dabar iš naujo pateik? *Verwaltungsgerichtshof*, nagrin?jau papildomai. Tod?l nagrin?damas š? klausim? aš didži?ja dalimi remsiuosi min?ta išvada.

19. Kaip ir *Schmid* byloje, siekiant atsakyti ? pirmiau apibendrint? klausim?, vis? pirma turi b?ti nustatyta, ar nagrin?jami teis?s aktai gali reikšti laisvo kapitalo jud?jimo apribojim? EB sutarties 73b straipsnio prasme, ir, jei atsakymas yra teigiamas, ar jos gali b?ti pateisinamos pagal 73d straipsn?.

i) Ribojamasis nagrin?jam? teis?s akt? pob?dis

20. D?l pirmo aspekto b?tina pažym?ti, kad „priemon?s, kuri? ?m?si valstyb? nar?, kurios gali atgrasinti joje gyvenan?ius mokes?i? mok?tojus <...> investuoti kitose valstyb?se nar?se, reiškia laisvo kapitalo jud?jimo apribojimus [EB sutarties 73b straipsnio] prasme“(7). Atsižvelgdamas ? tai Teisingumo Teismas konkre?iai nusprend?, kad „mokes?i? lengvatos, tokios kaip atleidimas nuo dividend?, mokam? fiziniams asmenims, kurie yra akcininkai, gaunantys pajamas, apmokestinimo, taikomos atsižvelgiant ? tai, kad nacionalin?je teritorijoje ?steigtos bendrov?s moka dividendus, reiškia kapitalo jud?jimo apribojim?“(8).

21. Ši išvada taikytina ta dalimi, kuria tokie teis?s aktai:

– pirma, „daro poveik? atgrasant pilie?ius <...> gyvenan?ius (atitinkamoje valstyb?je nar?je), neinvestuoti savo kapitalo ? bendroves, kurios savo buveines turi kitoje valstyb?je nar?je“; ir

– antra, „turi ribojam?j? poveik? kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? bendrovi? atžvilgiu: jie sudaro kli?t? didinti kapital? (atitinkamoje valstyb?je nar?je), nes dividendai, kuriuos moka tokios bendrov?s (tos valstyb?s nar?s) gyventojams, yra traktuojami mažiau palankiai nei dividendai, paskirstyti bendrov?s, ?sisteigusios (toje pa?ioje valstyb?je nar?je), tokiu b?du, kad j? akcijos yra mažiau patrauklios (atitinkamoje valstyb?je nar?je) gyvenantiems investuotojams, nei bendrovi?, kurios savo buveines turi toje valstyb?je nar?je, akcijos“(9).

22. Kaip jau min?jau *Schmid* byloje, jei tokia „kapitalo jud?jimo apribojim?“ samprata patvirtinama Sutarties 73b straipsnio prasme, teis?s aktai, kuriais suteikiama teis? pasirinkti nacionalini? pajam? iš kapitalo apmokestinimo atveju arba special? galutinai nustatyt? 25 % tarif? arba 50 % sumažint? bendr? pajam? mokes?io tarif?, nors užsienio pajamoms iš kapitalo yra taikomas nesumažintas bendras pajam? mokes?io tarifas, turi b?ti laikomos tokiu apribojimu. N?ra abejoni?, kad lengvatiniu nacionalini? pajam? iš kapitalo apmokestinimu neskatinama vienos valstyb?s investuotoj? ?sigyti kitose valstyb?se nar?se ?steigt? bendrovi? akcij?, ir sudaro tokioms

bendrovės klijas didinti kapitalą atitinkamoje valstybėje narėje.

23. Todėl kaip ir *Schmid* byloje manau, kad taikant lengvatinį traktavimą tik nacionalinio, bet ne užsienio pajamų iš kapitalo atžvilgiu, nagrinėjami teisės aktai yra laikomi kapitalo judėjimo apribojimu, kuris iš esmės prieštarauja EB sutarties 73b straipsniui.

ii) Galimas nagrinėjamo teisės akto pateisinimas 73d straipsnio pagrindu

24. Ši išvada vis dėlto nebūtinai reiškia, kad tokie teisės aktai neatitinka laisvo kapitalo judėjimo nuostatų.

25. Atkreipiu dėmesį į tai, kad EB sutarties 73d straipsnio 1 dalis nustato, jog „73b straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties <...> kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“ ir jį teisės „imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams“(10).

26. Norint atsakyti į pirmus du *Verwaltungsgerichtshof* pateiktus klausimus, vis dėlto būtina įvertinti, ar nagrinėjami teisės aktai gali būti pateisinami EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies pagrindu.

27. Šiuo požiūriu pažymėtina, kad ta dalimi, kuria šie teisės aktai tvirtino leidžiančių nukrypti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo(11) nuostatų, jie turi būti aiškinami siaurinamai ir todėl negali pateisinti nacionalinės teisės akto ar priemonės, esančios „savavališko diskriminavimo priemonėmis“ arba „užslėptu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu <...> kaip nustatyta 73b straipsnyje“ (EB sutarties 73d straipsnio 3 dalis).

28. Tai reiškia, kad remiantis 73d straipsnio 1 dalimi iš tokių nagrinėjamo teisės akto kylančių apribojimų leistini tik tada, jei skirtingas nacionalinių ir užsienio pajamų iš kapitalo traktavimas yra objektyviai pateisinamas situacijų skirtingumu ar svarbesniais visuomeniniais interesais(12).

29. Primintina, kad dėl priemonių, skirtų užkirsti kelią nacionalinės teisės akto mokesčių srityje pažeidimams, Teisingumo Teismas turėjo galimybę nuspręsti, jog „tam, kad priemonei būtų taikomas EB sutarties 73d straipsnis, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. ji privalo būti tinkama pasiekti tikslą ir neviršyti to, kas būtina jį įgyvendinti“(13). Todėl priemonė privalo būti „būtina užtikrinti siekiamus tikslus“ taip, kad jį būtų neįmanoma pasiekti „mažiau laisvą kapitalo judėjimą apribojančiomis priemonėmis“(14).

30. Nustatant, ar iš nagrinėjamo teisės akto mokesčių srityje kylančių laisvo kapitalo judėjimo apribojimų yra leistini pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalį, pirmiausia turi būti įvertinta, ar, kaip pateiktose pastabose teigia vyriausybės, skirtingas nacionalinių ir užsienio pajamų iš kapitalo traktavimas yra objektyviai pateisinamas ir todėl nėra savavališkas diskriminavimas ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

31. Šiuo požiūriu Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad nagrinėjamais teisės aktais suteiktos mokesčių lengvatos yra apribotos Austrijoje steigto bendrovių dividendais, nes Austrijos mokesčių administruojanti institucija surenka mokesčius nuo šių dividendų tiesiogiai iš jais apmokestintų bendrovių. Kadangi tokio rinkimo metodo neįmanoma taikyti pajamų iš kitose valstybėse narėse steigto bendrovių kapitalo atžvilgiu, todėl techniškai yra neįmanoma šias lengvatas taikyti tokioms pajamoms.

32. Visų pirma pažymėtina, kad tik galutinis mokestis yra surenkamas iš savo pelną paskirstančios bendrovės, kuri išskaičiuodama tą mokestį iš šaltinio veikia kaip mokesčius

administruojanti institucija. Todėl dėl šios apmokestinimo formos egzistuoja techninė kliūtis surinkti mokesčius, dėl kurios Jungtinės Karalystės manymu, užsienio pajamos iš kapitalo yra apmokestinamos skirtingai ir tokiu būdu yra pateisinamas jų skirtingas traktavimas.

33. Tačiau pateiktas tokio paaiškinimo *Schmid* byloje aš nurodžiau, kad toks argumentas nėra įtikinantis. Nors neginėtina, kad taikant išskaitymo iš šaltinio nuostatas Austrijoje, turi būti apmokestinamas asmuo, kuris galėtų sumokėti mokestį toje valstybėje, tačiau tai nereiškia, kad galutinis mokestis bus būtinai apmokestintas iš šaltinio. Mano manymu, siekiant surinkti nagrinėjamo mokesčio (t. y. nustatyto galutinio 25 % mokesčio tarifo mokestį) galėtų būti sudaromi vairūs techniniai susitarimai, kurie be jokių kliūčių galėtų būti taikomi iš užsienio bendrovių gautoms pajamoms.

34. Kaip šioje byloje buvo pažymėjusi Komisija, toks pirmiau nurodytas susitarimas yra leistinas pagal Austrijos teisės aktus, nes pagal juos kai kuriais atvejais, kai mokesčio išskaičiuoti negalima, galutinis mokestis gali būti sumokamas „savanoriška kapitalo mokesčio dydžio mokoma dividendus mokančiam subjektui“ (15). Pajamų iš kapitalo iš užsienio bendrovių atžvilgiu galėtų būti priimta nuostata dėl panašaus pobūdžio „savanoriško mokėjimo“ mokesčius administruojančioms institucijoms, leidžiant tokioms pajamoms taikyti galutinį mokestį ir tokiu būdu išvengti laisvo kapitalo judėjimo apribojimo.

35. Visos pastabas pateikusių vyriausybėse teigia, kad bendroms nacionalinėms pajamoms iš kapitalo taikomas pajamų mokesčio tarifo sumažinimas 50 % yra būtinas užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos vientisumą ir, kad, remiantis sprendimais *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* (16), galima „pateisinti nuostatas, kuriomis apribojamos pagrindinės laisvės“ (17). Konkrečiai, nagrinėjami teisės aktai pateisinami ta aplinkybe, kad Austrijoje steigto bendrovių pelnas šioje valstybėje yra apmokestinamas nustatytu 34 % pelno mokesčiu ir todėl paskirstant pelną akcininkams būtų netikslinga tą patį pelną vėl apmokestinti pelno mokesčiu.

36. Ieškovų pagrindinė byloje ir Komisija mano kitaip bei teigia, kad skirtingas nacionalinio ar užsienio bendrovės dividendų traktavimas nėra pateisinamas. Konkrečiai, jie tvirtina, kad nagrinėjami teisės aktai negali būti pateisinti būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos vientisumą siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (ekonominė prasme), nes pelno mokestis ir pajamų mokestis taikomi skirtingoms mokesčių mokėtojų grupėms.

37. Kaip buvo nurodyta *Schmid* byloje, aš taip pat manau, kad sprendimuose *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* minėta būtinybė šioje byloje remtis negalima. Tose bylose „to paties mokesčio mokėtojo atžvilgiu egzistavo tiesioginis ryšys tarp mokesčio lengvatos suteikimo ir tos lengvatos kompensavimo fiskaline rinkliava, ir abu iš jų buvo suteikiami dėl to paties mokesčio. Tose bylose buvo ryšys tarp draudimo mokėjimo pagal senatvės ir gyvybės draudimo sutartį atskaitymo ir vykdant draudimo sutartį draudiko išmokų apmokestinimo, kurį buvo būtina išsaugoti siekiant užtikrinti atitinkamos mokesčių sistemos vientisumą“ (18). Šioje byloje priešingai nėra nustatytas tiesioginis pelno mokesčio ir pajamų iš kapitalo mokesčio ryšys, nes, kaip nurodyta *Verkooijen* sprendime, „tai yra du atskiri mokesčiai, renkami iš skirtingų mokesčių mokėtojų“ (bendrovių ir akcininkų) (19).

38. Taigi, atsižvelgiant į *Verkooijen* sprendime tvirtintą principą, manau, kad iš nagrinėjamo teisės akto kylantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimai gali būti pateisinami būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos vientisumą.

39. Tokiu nagrinėjamos bylos atveju, priešingai nei teigia Danijos vyriausybė, dėl antro klausimo aš manau, kad mokesčių sistemos vientisumo reikalavimu negalima remtis tais atvejais, kai pajamos iš bendrovių, savo buveinę turinčių kitoje valstybėje narėje, toje valstybėje apmokestinamos nedideliu mokesčiu.
40. Kaip teisingai pažymėjo Komisija, pelno mokesčio dydžio pagrindu negali būti pateisintas galutinio ar sumažinto mokesčio tarifo netaikymas vien užsienio pajamoms iš kapitalo. Toks netaikymas suponuoja tiesioginę pelno mokesčio ir akcininkams taikomo mokesčio ryšio buvimą, kurio, kaip buvo nurodyta pirmiau, Austrijos mokesčių sistemoje nėra; todėl negalima nustatyti tokio ryšio tik užsienio bendrovių gaunamo pelno atžvilgiu.
41. Šis lengvatų netaikymas dėl nedidelio užsienio bendrovių mokesčių tarifo taip pat būtų nepateisinamas, kadangi tai reikštų, kad bet kokios mokesčių lengvatų mokesčių našta tektų akcininkams, ir iš bendrovių suteikiamų lengvatų jie galėtų pasipelnyti tik netiesiogiai ir atsitiktinai, t. y., kai dėl mažesnio apmokestinimo būtų gaunamas didesnis pelno paskirstymas,
42. Tačiau svarbiausia tai, kad tokie veiksmai fizinius asmenis sulaikytų investuoti savo kapitalą bendrovėse, kurioms suteiktos geresnės rinkos sąlygos ir kurios todėl gali užtikrinti didesnes pajamas iš investicijų kitose valstybėse narėse. Taip yra todėl, kad dėl skirtingo bendrovių tiesioginio apmokestinimo skirtumų atsiradusios lengvatų būtų neutralizuotos nepakeliama mokesčių sistema, dėl kurios individų laisvė kilnoti savo kapitalą Bendrijoje netektų prasmės(20).
43. Galiausiai pateisindama nagrinėjamus Austrijos teisės aktus, Prancūzija teigia, kad jeigu galutinis mokestis ar sumažinto tarifo mokestis būtų taikomas ir bendrovių, steigiamų kitose valstybėse narėse, paskirstytiems dividendams, akcininkų gyvenamosios vietos valstybės mokesčius administruojančios institucijos negalėtų veiksmingai kontroliuoti tos žmonės pelno. Jos manymu, dėl šios priežasties aptariamose nuostatose yra pateisinamos pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies b punktą, pagal kurį 73b straipsnio nuostatos neturi pažeisti valstybių narių teisės „imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių statymų ir kitų teisės aktų pažeidimams“.
44. Tačiau, mano nuomone, toks argumentas negali būti patvirtintas. Kaip buvo pabrėžta Schmid byloje, akivaizdu, kad mažiau palankus užsienio pajamų iš kapitalo traktavimas Austrijos mokesčius administruojančioms institucijoms faktiškai neleidžia nustatyti, ar tokios pajamos bendro pajamų mokesčio tikslu buvo tinkamai deklaruotos, todėl nagrinėjami teisės aktai jokių būdu negali užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumo.
45. Iš pirmiau išdėstyto darytina išvada, kad pastabas pateikusių vyriausybė minėti argumentai EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies prasme negali pateisinti nagrinėjamuose teisės aktuose mokesčių srityje tvirtintą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.
46. Todėl darytina išvada, kad analogiškai nagrinėjami teisės aktai, kurie tik nacionalinių pajamų iš kapitalo gavėjams leidžia pasirinkti apmokestinimą galutiniu nustatytu tarifu arba 50 % sumažintu bendru pajamų mokesčio tarifu, nors užsienio pajamos iš kapitalo visais atvejais yra apmokestinamos taikant nesumažintą pilno tarifo bendrą pajamų mokestį, prieštarauja EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai ir EB sutarties 73d straipsnio 1 daliai.
47. Galimybės nesuteikimas užsienio pajamų iš kapitalo gavėjams pasirinkti vienos iš dviejų apmokestinimo formų negali būti pateisinamas tuo pagrindu, kad bendrovių, kurios savo buveinę turi kitoje valstybėje narėje, pelnas toje valstybėje yra apmokestinamas mažesnio tarifo mokesčiu.

D?l tre?io klausimo

48. Tre?iu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai (po pakeitimo – EB 56 straipsnio 1 dalis) neprieštarauja nacionalin?s teis?s aktai, mokes?i? srityje leidžiantys, kad užsienio bendrovi? dividendus gaunantis mokes?i? mok?tojas sumažint? savo pajam? mokest? bendrov?s, kurios akcininku jis yra, užsienyje sumok?to pelno mokes?io procentine dalimi.
49. Ieškov? pagrindin?je byloje ir Komisija gin?ija šio klausimo leistinum? tuo pagrindu, kad tai yra visiškai hipotetinis klausimas, nes Austrijos teis?s sistemoje n?ra nuostatos d?l tokio sumažinimo.
50. Ieškov? pagrindin?je byloje pabr?žia, kad net ir tuo atveju, jei b?t? tokia nuostata, toks sumažinimas nepanaikint? diskriminacijos užsienio bendrovi? dividend? gav?j? atžvilgiu, nes bent kai kuriomis aplinkyb?mis tokios pajamos ir toliau b?t? apmokestintos didesniais mokes?iais, nei nacionalin?s pajamos iš kapitalo.
51. Komisijos nuomone, tokioje situacijoje priešingai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytas sumažinimas Bendrijos teisei neprieštaraut?, jei b?t? taikomas tuo pa?iu b?du tiek nacionaliniams, tiek užsienio dividendams.
52. Ta?iau Austrijos ir Danijos vyriausyb?s teigia, kad net jeigu tok? atskaitym? b?t? galima taikyti tik užsienio pajam? iš kapitalo atžvilgiu, jis atitikt? EB sutarties 73b ir 73d straipsnius. Bet kok? toki? pajam? nenaudai nepalank? fiskalin? režim? faktiškai pateisint? reikalavimas užtikrinti nacionalin?s mokes?i? sistemos vientisum? ir išvengti konkurencijos iškraipym? t? valstybi?, kurios tokias bendroves, savo buvein? turin?ias j? teritorijoje, apmokestina mažiau, naudai.
53. Pirmiausia privalau pažym?ti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? „prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateisinimas ir atitinkamai Teisingumo Teismo kompetencija nesuteikia teis?s teikti konsultacines išvadas bendraisiais arba hipotetiniais klausimais <...>, o priešingai – jie yra b?tini veiksmingai išspr?sti gin??“(21).
54. Be to, siekiant išsaugoti prašym? priimti prejudicin? sprendim? svarb?, Teisingumo Teismui yra suteikta plati veism? laisv? ?vertinti nacionalinio teismo pateikt? klausim? b?tinyb? ir svarb?, tod?l, esant reikalui, tai gali pasireikšti prašymo priimti prejudicin? sprendim? atmetimu d?l nepriimtimumo(22).
55. Tai nurod?s atkreipti d?mes? ? tai, kad nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? minimos Austrijos nuostatos nenumato jokio pelno mokes?io, sumok?to kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je, sumažinimo. Be to, iš nutarties turinio ne?manoma nustatyti, ar toks sumažinimas gal?t? b?ti išvedamas aiškinant kitas nuostatas.
56. Be to, paprašius Teisingumo Teismo pateikti šio klausimo išaiškinim?, pati Austrijos vyriausyb? patvirtino, kad bylos nagrin?jimo metu galioj? teis?s aktai mokes?i? srityje nenumat? jokio pagrindo sumažinti mokest?, kur? nurod? prašym? priimti prejudicin? pateik?s teismas, net jeigu šie teis?s aktai b?t? aiškinami ple?iamai.
57. Jei, kaip yra nurodžiusi Austrijos vyriausyb?, toks sumažinimas negali b?ti išvedamas iš nacionalin?s teis?s akt?, ieškov? pagrindin?je byloje ir Komisija yra teis?s sakydami, kad tre?iasis klausimas yra tik hipotetinio pob?džio.
58. Jei Austrijos vyriausyb?s teiginys yra teisingas, Teisingumo Teismo atsakymas ? š? klausim? d?l teis?s akt?, kuriuos valstyb? nar? gal?t? teoriškai priimti, kad panaikint? savo teis?s

aktais mokesčių srityje nustatytus laisvo kapitalo judėjimo apribojimus, būtų konsultacinis išvada. Tačiau atsakydamas į šį klausimą Teisingumo Teismas spręstų hipotetinį klausimą, kuris yra visiškai nesusijęs su pagrindinio ieškinio tikslu.

59. Todėl aš manau, jog Teisingumo Teismas neturi kompetencijos priimti sprendimą dėl *Verwaltungsgerichtshof* pateikto trečio klausimo.

60. Tačiau dėl to, ar Teisingumo Teismas turėtų priimti sprendimą atsakyti į šį klausimą, atsižvelgiant į nagrinjamą teisės aktą mokesčių srityje bei Austrijos teismo išreikštą abejonę visumai, mano nuomone, atsakymas turėtų būti neigiamas.

61. Aš manau, kad nacionalinės teisės aktai mokesčių srityje, leidžiantys, kad iš užsienio bendrovių dividendus gaunantis mokesčių mokėtojas sumažintų savo pajamų mokestį bendrovės, kurios akcininku jis yra, užsienyje sumokėto pelno mokesčio procentine dalimi, yra laikomi pagal EB sutarties 73b straipsnį draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu. Tačiau nacionalinis teismas pats turi įvertinti, ar konkrečiomis bylos aplinkybėmis tokios formos sumažinimo taikymas daro nepalankų poveikį užsienio pajamoms iš kapitalo.

62. Pažymėtina, kad priešingai nei teigia Austrijos ir Danijos vyriausybės, bet koks traktavimo skirtumas negali būti pateisinamas nei mokesčių sistemos vientisumo reikalavimu, nei būtinybe išvengti konkurencijos iškraipymų valstyboms narėms apmokestinant bendrovės mažesniais mokesčiais dėl 39–42 punktuose nurodytų priežasčių.

IV – Išvada

63. Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytą nuomonę, siūlau *Verwaltungsgerichtshof* prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai (po pakeitimų – EB 56 straipsnio 1 dalis) ir EB sutarties 73d straipsnio 1 daliai (po pakeitimų – EB 58 straipsnio 1 dalis) prieštarauja tokio teisės akto kaip *Einkommensteuergesetz* 1988 (BGBl. 1988/400), redakcijos, paskelbtos BGBl. 1996/797, 37 ir 97 punktai, kurie tik nacionalinių pajamų iš kapitalo gavėjams leidžia pasirinkti apmokestinimą nustatytu specialiu galutiniu mokesčio tarifu arba 50 % sumažintu bendru pajamų mokesčio tarifu, nors užsienio pajams iš kapitalo apmokestinamos nesumažintu bendru pajamų mokesčio tarifu.

2. Galimybės nesuteikimas užsienio pajamų iš kapitalo gavėjams pasirinkti vieną iš dviejų apmokestinimo formų negali būti pateisinamas tuo pagrindu, kad bendrovė, turinti savo buveiną kitoje valstybėje narėje, pelnas toje valstybėje yra apmokestinamas mažesnio tarifo mokesčiu.

3. Europos Bendrijos Teisingumo Teismas neturi kompetencijos atsakyti į 2002 m. rugpjūčio 17 d. *Verwaltungsgerichtshof* nutartimi pateiktą trečią klausimą.“

1 – Originalo kalba: italų.

2 – 2002 m. gegužės 30 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *Schmid* (C-516/99, Rink. p. I-4573).

3 – BGBl. 1988/400, BGBl. 1996/201 redakcija.

4 – BGBl. redakcija 1996/797.

5 – BGBl. redakcija 1996/797.

6 – 2002 m. sausio 29 d. Išvada byloje *Schmid* (C-516/99, Rink. p. I-4573, konkrečiai p. I-4575).

- 7 – 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-478/98, Rink. p. I-7587, 18 punktas); tuo pačiu klausimu 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955, 10 punktas); 1999 m. kovo 16 d. Sprendimas *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661, 26 punktas); 1999 m. spalio 14 d. Sprendimas *Sandoz* (C-439/97, Rink. p. I-7041, 19 punktas).
- 8 – 2000 m. birželio 6 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 36 punktas).
- 9 – Sprendimo *Verkooijen* 34 ir 35 punktai.
- 10 – 73d straipsnio 1 dalies a ir b punktai.
- 11 – 2000 m. kovo 14 d. sprendimo *Eglise de scientologie* (C-54/99, Rink. p. I-1335, 17 punktas).
- 12 – Man atrodo, kad *Verkooijen* sprendimas turi būti suprantamas taip: kalbant apie EB sutarties 73d 1 dalies a punktą jis pagal ankstesnę Teisingumo Teismo praktiką patvirtino, kad „iki (tos nuostatos) įsigaliojimo panašūs nacionalinės teisės aktai mokesčių srityje, kuriuos šis straipsnis pateikia nuorodą ta dalimi, kuria jie nustato tam tikrus skirtumus konkrečiai pagal mokesčių mokėtojų gyvenamąją vietą, galėtų atitikti Bendrijos teisę, jeigu jie būtų taikomi objektyviai skirtingiems atvejams (konkrečiai žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) arba juos galima pateisinti viešuoju interesu, konkrečiai mokesčių sistemos vientisumu (1992 m. birželio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249) ir 1992 m. birželio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305)“ (43 punktas).
- 13 – 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-478/98, Rink. p. I-7587, 41 punktas).
- 14– 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Sanz de Lera ir kt.* (C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, Rink. p. I-4821, 23 punktas).
- 15 – EStG 97 straipsnio 2 dalis.
- 16 – 12 išnašoje cituoti sprendimai *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*.
- 17 – 8 išnašoje minėto sprendimo *Verkooijen* 56 punktas.
- 18 – 8 išnašoje minėto sprendimo *Verkooijen* 57 punktas. Kursyvas autoriaus.
- 19 – 8 išnašoje minėto sprendimo *Verkooijen* 58 punktas.
- 20 – Dėl negalėjimo kitomis mokesčių lengvatomis pateisinti nepalankų mokesčių režimą, prieštaraujant pagrindinei laisvei, žr. *Verkooijen* 61 punktą. Taip pat ta dalimi, kuria tai susiję su EB 43 straipsniu, žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink., 273, 21 punktas); 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089, 53 punktas); o dėl EB sutarties 49 straipsnio, pirmiausia, 1999 m. spalio 26 d. Sprendimą *Eurowings Luftverkehrs* (C-294/97, Rink. p. I-7447, 43–45 punktai).
- 21 – Žr., *inter alia*, 1999 m. birželio 15 d. Sprendimą *Zabala Erasun ir kt.* (C-422/99, C-423/99 ir 424/99, Rink. p. I-1567, 29 punktas) ir 1998 m. kovo 12 d. Sprendimą *Djabali* (C-314/96, Rink. p. I-1149, 17–20 punktai).
- 22 – Konkrečiai, Teisingumo Teismas nuosekliai teigė, kad „jis negali priimti prejudicinio

sprendimo nacionalinio teismo pateiktu klausimu, kai yra visiškai aišku, kad sprendimas, kurio prašo tas teismas dėl Bendrijos teisės aiškinimo ar galiojimo, neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos realiomis aplinkybėmis ar jo tikslu, (ar), kai problema yra hipotetinė“ (2000 m. liepos 13 d. Sprendimas *Idéal tourisme* (C-36/99, Rink. p. I-6049, 20 punktas). Taip pat žr. 1992 m. liepos 16 d. Sprendimą *Lourenço Dias* (C-343/90, Rink. p. I-4673, 17 ir 18 punktai); 1992 m. liepos 16 d. Sprendimą *Meilicke* (C-83/91, Rink. p. I-4871, 25 punktas); 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Bosman* (C-415/93, Rink. p. I-4921, 61 punktas); 2000 m. kovo 9 d. Sprendimą *EKW ir Wein & Co* . (C-437/97, Rink. p. I-1157, 52 punktas).