TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. liepos 15 d. *

Byloje C-315/02

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą šio teismo nagrinėjamoje byloje tarp

Anneliese Lenz

ir

Finanzlandesdirektion für Tirol,

dėl EB sutarties 73b ir 73d straipsnių (dabar – EB 56 ir 58 straipsniai) išaiškinimo

* Proceso kalba: vokiečių.

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ir K. Lenaerts (pranešėjas),

generalinis advokatas A. Tizzano,
sekretorė M.-F. Contet, vyriausioji administratorė,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— A. Lenz, atstovaujamos *Wirtschaftsprüfer* (auditorių) ir *Steuerberater* (mokesčių konsultantų) 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

Sprendimą

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 ginčija Austrijos pajamų iš kapitalo mokestį reglamentuojančius teisės aktus kaip prieštaraujančius Bendrijos teisei.

Teisiniai pagrindai

3 Austrijos mokesčių sistemoje numatytas dviejų lygių Austrijoje įsteigtų 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, *BGBl.* 1988/400, toliau ? *EStG*) 93 straipsnio 2 dalį „pajamos iš kapitalo yra austriškos kilmės, kai išmokas mokanti bendrovė yra įsteigta Austrijoje, arba kai jos valdyba arba buveinė yra Austrijoje, arba kai kredito įstaigos filialas yra Austrijoje <...>“ (redakcija paskelbta *BGBl.* 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 *BGBl.* 1996/797) 97 straipsnio 1 dalis numato, kad pajamų iš kapitalo mokestis „laikomas visiškai sumokėtu jį atskaičius". Pajamos iš kapitalo daugiau nėra apmokestinamas jokiu kitu pajamų mokesčiu.

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 įmoka dividendus mokančiam subjektui" (redakcija paskelbta *BGBl.* 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 *BGBl.* 1996/797) taikomas „per pusę sumažintas mokesčio tarifas" (*Halbsatzverfahren*).

10 Tokiu atveju pajamos iš kapitalo yra įskaičiuojamos 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 įskaičiuojamos 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. įsigaliojusiu įstatymu. Šis įstatymas įsigaliojo jau po to, kai kilo šis ginčas pagrindinėje byloje, ir todėl jam netaikomas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Vokietijos pilietė 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 *Finanzlandesdiretion 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 kreipėsi 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 mokamų 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 punktams 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 trečioje valstybėje, pajamų mokesčio dydis?

3) Teigiamo atsakymo į pirmą klausimą atveju: ar atitinkamai sumažinus dividendus gaunančio asmens Austrijos pajamų mokestį suma, lygia juridinių asmenų pelno mokesčiui, kurį akcinė bendrovė, kurios buveinė ar valdymo organai yra kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje, moka toje valstybėje, gali susidaryti situacija, neprieštaraujanti EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai?"

Dėl pirmų dviejų prejudicinių klausimų

16 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar EB sutarties 73b straipsnio 1 daliai ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalims neprieštarauja valstybės narės nacionalinės teisės normos, pagal kurias 25% galutinio apmokestinimo tarifas arba perpus sumažintas tarifas taikomas pajamoms iš kapitalo, išmokėtoms šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, ir netaikomas užsienio bendrovės išmokėtom pajamom iš kapitalo, ir ar nacionalinės teisės atitikimui minėtoms EB sutarties nuostatoms įvertinti turi įtakos bendrovių pelno mokesčio dydis valstybėje, kurioje jos yra įsteigtos.

17 Kadangi ginčas kilo dėl valstybės narės mokesčių administravimo institucijos atsisakymo suteikti nagrinėjamas mokesčio lengvatas šios valstybės narės mokesčių mokėtojui, gavusiam dividendų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, į pateiktus klausimus turi būti atsakyta tik laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių požiūriu.

18 Pirmiausia reikia nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionaliniai mokesčių teisės aktai riboja laisvą kapitalo judėjimą pagal EB sutarties 73b straipsnio 1 dalį, kaip teigia Lenz ir Europos Bendrijų Komisija.

19 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau jos turi naudotis savo įgaliojimais atsižvelgdamos į Bendrijos teisę (1995 m. rugpjūčio 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 Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 21 punktas).

20 Taip pat būtina konstatuoti, kad nagrinėjamos mokesčių teisės nuostatos riboja Austrijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų laisvę investuoti kapitalą į bendroves, įsteigtas kitoje valstybėje narėje. Šios nuostatos Austrijoje gyvenančiam mokesčių mokėtojui leidžia pasirinkti, ar pajamos iš Austrijoje investuoto jo kapitalo būtų apmokestinamos 25 % mokesčio tarifu ar perpus sumažintu pajamų mokesčio tarifu, tuo tarpu kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo apmokestinamos bendru pajamų mokesčio tarifu, kuris gali siekti 50 procentų.

21 Minėtos nuostatos taip pat riboja kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių galimybes, kadangi trukdo joms pritraukti kapitalą iš Austrijos. Kadangi kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo mokesčių požiūriu yra mažiau naudingos nei austriškos kilmės pajamos iš kapitalo, bendrovių, įsteigtų kitoje valstybėje narėje, akcijų pirkimas Austrijoje gyvenančiam investuotojui yra mažiau patrauklus nei investavimas į Austrijoje įsteigtas bendroves (šiuo klausimu žr. jau minėto sprendimo *Verkooijen* 35 punktą ir taip pat minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 24 punktą).

22 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos riboja laisvą kapitalo judėjimą, 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 Jungtinės Karalystės vyriausybių nuomone, šios nuostatos aiškiai numato galimybę valstybėms narėms nustatyti nagrinėjamas mokestines lengvatas tik jų teritorijoje įsteigtų 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 nagrinėjamos šioje byloje, kurios skiria pajamas iš kapitalo, gautas iš bendrovių, įsteigtų atitinkamoje valstybėje narėje nuo kitos valstybės narės kilmės pajamų iš kapitalo, neprieštarauja EB sutarčiai 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 efektyvumu ir kova su mokesčių vengimu (minėto 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 minėto 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 įsteigtų bendrovių paskirstytą pelną savo akcininkams iš dalies bendrovių ir iš dalies akcininkų lygmenyje. Austrijos valdžios institucijos negali apmokestinti ta pačia tvarka bendrovių, įsteigtų užsienyje, pelno. Nagrinėjami 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-225, 30–34 ir 37 punktai, taip pat minėto 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 įsteigtų 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 į šią bendrovę, dvigubam apmokestinimui sušvelninti, akcininkai, neribotai apmokestinami Austrijoje ir gaunantys pajamų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, yra panašioje situacijoje kaip ir akcininkai, neribotai apmokestinami Austrijoje ir gaunantys pajamų iš Austrijoje įsteigtos 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 73d 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 nagrinėjamos mokestinės lengvatos skirtos bendrovių pelno dvigubam apmokestinimui sušvelninti. Jų nuomone, egzistuoja

tiesioginis ekonominis ryšys tarp bendrovės pelno apmokestinimo ir šių mokestinių lengvatų. Kadangi tik Austrijoje įsteigtos 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 minėtų sprendimų *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* atitinkamai 28 ir 21 punktuose, kuriuose Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti EB sutarties užtikrinamų pagrindinių laisvių apribojimą, egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo įmokų pagal senatvės ir gyvybės draudimo sutartį atskaitymo ir vykdant draudimo sutartį draudiko išmokamų sumų apmokestinimo. Šį ryšį 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, Rink. p. I-9409, 30 punktą), Austrijos mokesčių teisės aktai numato, jog nagrinėjamos mokestinės lengvatos, kuriomis naudojasi Austrijoje gyvenantis apmokestinamas asmuo, gaunantis austriškos kilmes 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 nagrinėjamų mokesčių teisės aktų tikslą (žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 67 punktą).

38 Taigi Austrijos mokesčių teisės aktų siekiamam tikslui, t. y. dvigubo apmokestinimo sušvelninimui, nė 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 mokestinės pajamos. Tačiau pagal nusistovėjusią teismų praktiką mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas svarbiu visuomeniniu interesu, pateisinančiu iš esmės priešingas vienai iš EB sutarties pagrindinių laisvių priemones (minėto sprendimo *Verkooijen* 59 punktas, 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 56 punktas ir minėto sprendimo *X ir Y* 50 punktas).

41 Be to, priešingai nei teigia Austrijos ir Danijos vyriausybės, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių apmokestinimo lygis nėra svarbus vertinant nacionalinių, 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 įsteigtų 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, įsteigtų 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, įsteigtų kitose valstybėse narėse, galėtų gauti mokestines nuolaidas, pakanka pažymėti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką nepalankus mokestinis traktavimas, priešingas vienai iš pagrindinių laisvių, negali būti pateisinamas kitų mokestinių lengvatų buvimu, jeigu jos egzistuoja (minėto sprendimo *Verkooijen* 61 punktas ir ten cituota teismų 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 įtvirtintų pagrindinių laisvių 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 įrodyta, 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 įsisteigusių bendrovių. Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinis advokatas 33 ir 34 savo išvadų punktuose, atskaitymas nėra galutinio apmokestinimo sąlyga. Taip pat *EStG* 97 straipsnio 2 dalis numato, kad kai atskaitymas neįmanomas, galutinis apmokestinimas įvyksta, kai sumokama „savanoriška pajamų iš kapitalo mokesčio dydžio įmoka dividendus mokančiam subjektui". Mokesčių administravimo institucijos gali numatyti į „savanoriškas įmokas" panašią tvarką ir pajamoms, gaunamoms iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių.

48 Žinoma, tiesioginiai atskaitymai iš Austrijoje įsteigtų bendrovių yra lengviau įgyvendinami mokesčių administravimo požiūriu nei „savanoriškos įmokos". Vis dėlto paprasti administraciniai sunkumai negali pateisinti vienos iš EB sutarties užtikrintų pagrindinių laisvių – laisvo kapitalo judėjimo – apribojimo (minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 29 ir 30 punktai).

49 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į 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 gaunančiam asmeniui leidžia pasirinkti galutinį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą bendro pajamų mokesčio tarifą, ir kurie tuo tarpu numato, kad kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo privalomai apmokestinamos bendru pajamų mokesčio tarifu be galimybės jį sumažinti. Atsisakymas suteikti austriškos kilmės pajams iš kapitalo gaunančių asmenų turimas mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems kitos valstybės narės kilmės pajamas iš kapitalo, negali būti pateisinamas aplinkybe, kad kitoje valstybėje narėje įsteigtos 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 didelės įtakos pagrindinio ginčo sprendimui, kadangi jame klausiama apie Austrijoje neegzistuojančią 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-83/91, 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, Rink. p. I-1389, 22 punktas).

53 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos teisės normos nenumato galimybės kitoje valstybėje narėje sumokėtą 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 galimybės, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

54 Tokiomis aplinkybėmis atsakyti į trečią klausimą nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Austrijos, Danijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių 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 į *Verwaltungsgerichtshof* 2002 m. rugpjūčio 27 d. nutartimi pateiktus klausimus, nutaria:

1. **EB sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsnio 1 ir 3 dalys draudžia taikyti tokius teisės aktus, kurie tik austriškos kilmės pajamas iš kapitalo gaunančiam asmeniui leidžia pasirinkti galutinį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą bendro pajamų mokesčio tarifą, ir kurie taip pat numato, kad kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo privalomai apmokestinamas bendru pajamų mokesčio tarifu, jo nemažinant.**

2. **Atsisakymas suteikti austriškos kilmės pajamas iš kapitalo gaunančių asmenų turimas mokestines lengvatas asmenims, gaunantiems kitos valstybės narės kilmės pajamas iš kapitalo, negali būti pateisinamas aplinkybe, kad kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės pelnas toje valstybėje narėje apmokestinamas mažesniu mokesčiu.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Paskelbta 2004 m. liepos 15 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Sekretorius

R. Grass

Kolegijos pirmininkas

P. Jann