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, kurią 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. sausio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

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, pritaikytą už 2001 ir 2002 mokestinius metus, atsižvelgti į paramą kitose valstybėse 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 Teisinę privačių fondų („Privatstiftungen“) formą 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 įvairiems 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 į pajamas, 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 dalis), 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 išdėstytomis nuostatomis įskaitomas taikant mokesčio apskaičiavimo procedūrą:

1. Pelno mokestis apskaičiuojamas ir sumokamas pateikiant mokesčio deklaraciją, nustačius jo bazę.

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 nuoseklią per metus sumokėto pelno mokesčio, įskaitytų sumų ir likutinės sumos, kurios atžvilgiu gali būti taikomas įskaitymas, apskaitą.

5. Jei privatus fondas likviduojamas, yra įskaitoma visa suma, kuriai likvidavimo momentu gali būti taikomas įskaitymas.“

Paaiškinimai dėl tarpinio mokesčio sistemos pagal Austrijos teisę

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

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

Sistema bus įdiegta atlikus įstatymų pakeitimus dviejose srityse. Pirma, bus atitinkamai pritaikytos iki šiol galiojusios atleidimą nuo mokesčio reglamentuojančios *KStG 1988* 13 straipsnio 2 dalies nuostatos. Iki šiol nuo mokesčio atleistų palūkanų 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 palūkanų, 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 sumų, kurioms gali būti taikomas įskaitymas, judėjimas ir būklė.

Pavyzdžiui, 2001 m. privatus fondas gauna 2 000 000 Austrijos šilingų (ATS) palūkanų. Parama tais metais siekia 500 000 ATS. Tarpinis 12,5 % dydžio mokestis nuo 1 500 000 ATS sudaro 187 500 ATS. 2002 m. gauta palūkanų 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 palūkanų, paramai skiriama 2 100 000 ATS. Tais metais tarpinis mokestis nėra mokėtinas. Iš 2001 ir 2002 m. sumokėtų tarpinių mokesčių įskaitoma 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 įsteigtas 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 jų gyvenamosios vietos valstybės sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, pateikė Austrijos mokesčių administratoriui prašymą grąžinti paramai taikytą 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 įskaitymas, 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, neatėmus paramos, 2001 m. suteiktos gavėjams Belgijoje ir Vokietijoje ir 2002 m. gavėjui Belgijoje, yra pagrįstas.

20 Patvirtindamas mokesčių 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 patenkino 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 įskaityti į pelno mokestį už 2002 m. mokestinius metus. UFS nurodė, kad 2002 m. Belgijoje gyvenančiam gavėjui skirta parama suteikia privačiam fondui teisę į tokį dalinį mokesčio įskaitymą.

22 Tą UFS sprendimą privatus fondas apskundė Vyriausiajam administraciniam teismui.

23 Privatus fondas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame 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 įtvirtintam laisvam kapitalo judėjimui, net jei USF pripažįsta, kad dėl to paties pobūdžio paramos, suteiktos paskesniais metais, gali būti suteikta teisė į mokesčio įskaitymą.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris jau nusprendė, kad privačių fondų 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 mokesčių inspekcija ir USF pagrindinėje byloje), yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes tokia priemonė gali atgrasyti nuo tokių tarptautinį elementą turinčių struktūrų kūrimo, nors, remiantis šiuo laisvo judėjimo principu, net ir nedidelės apimties 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 nulemto 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 privačių fondų 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 Nagrinėjamu atveju, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kai tarpinis mokestis turi būti sumokėtas, net jei buvo suteikta parama, tarpinio mokesčio sistema sušvelnina antrąją iš šio apmokestinimo tvarkos sukeltų problemų, 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 nevisiškai 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 įskaitytas ir visiškai grąžintas vėliausiai likviduojant privatų fondą. Tačiau iki to laiko, kada bus galima atlikti šį įskaitymą, atitinkamas fondas negalės sumažinti mokesčio bazės paramos, kurios gavėjas, remdamasis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, pasinaudoja atleidimu nuo mokesčio, dydžiu.

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, kad tokiu nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose nustatytu apribojimu pažeidžiamas EB 56 straipsnyje nurodytas laisvas kapitalo judėjimas, bet mano, kad egzistuojantys sudėtingos mokesčių sistemos, dėl kurios jis turi priimti sprendimą, ir sistemų, kurias Teisingumo Teismas jau išnagrinėjo panašiais atvejais, skirtumai yra pernelyg dideli, kad tokį aiškinimą būtų galima laikyti akivaizdžiu.

30 Šiomis aplinkybėmis Vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja Austrijos privataus fondo iš kapitalo gautų pajamų ir iš kapitalo dalių pardavimo gautų pajamų apmokestinimo sistema, kurioje, siekiant užtikrinti nacionalinį vienkartinį apmokestinimą, privataus fondo apmokestinimas „tarpiniu mokesčiu“ numatytas tik tuo atveju, jei, vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, paramos iš privataus fondo gavėjas atleidžiamas nuo paramai taikomo kapitalo prieaugio mokesčio?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas, remiantis jo tekstu, susijęs su privačių fondų rezidentų apmokestinimu tarpiniu mokesčiu, kai tokio fondo suteiktos paramos gavėjas Austrijoje yra atleistas nuo mokesčio pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, ar EB 56 straipsniui prieštarauja tokia kaip pagrindinėje byloje nagrinėjama sistema, pagal kurią nuo 2001 m. nustatytas fondų apmokestinimas tarpiniu mokesčiu.

32 Kaip matyti iš šio sprendimo 7, 11, 26–28 punktų, prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta daug svarstymų, susijusių su pagrindinėje byloje nagrinėjamais tarpinio mokesčio sistemos aspektais; tai yra sudėtinga sistema, dėl kurios prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo pateikęs savo klausimą ir į kurią dėl to reikia atsižvelgti, norint suprasti šį klausimą.

33 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai dėl tarpinio mokesčio, taikomo pajamoms iš kapitalo ir pajamoms iš kapitalo dalių pardavimo, kurias privatus fondas rezidentas gavo tam tikru apmokestinimo laikotarpiu, susiję su tokio fondo teise iš mokesčio bazės atskaityti per tą patį mokestinį laikotarpį suteiktos paramos sumą. Iš tiesų atskaityti leidžiama, tik jei paramos gavėjas yra apmokestinamas Austrijoje. Tačiau fondui atlikti tokio atskaitymo neleidžiama, jei paramos gavėjas gyvena kitoje valstybėje narėje nei Austrijos Respublika ir tam, kad būtų atleistas nuo Austrijos kapitalo prieaugio mokesčio, remiasi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi.

34 Todėl, pateikdamas prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar 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 jos gavėjai buvo apmokestinti 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 laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

35 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką EB 56 straipsnio 1 dalis draudžia visus kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimus (sprendimų *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 neapibrėžia „kapitalo judėjimo“ sąvokos, kaip ji suprantama pagal EB 56 straipsnio 1 dalį, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad prie 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10), net jei ji buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (vėliau – EB sutarties 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis; straipsniai panaikinti Amsterdamo sutartimi), pridėta nomenklatūra naudotina kaip gairės, tačiau, kaip nurodyta šio priedo įžangoje, joje pateiktas sąrašas nėra išsamus. Dovanos ir labdara nurodyti minėtos direktyvos I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimai“ (sprendimų *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 nusprendęs, kad dovanojimo pinigais, nekilnojamuoju ar kilnojamuoju turtu mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl kapitalo judėjimo, išskyrus tuos atvejus, kai šių sandorių sudedamosios dalys apsiriboja viena valstybe nare (šiuo klausimu žr. sprendimų *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 27 punktą; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 20 punktą ir *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, 18 punktą).

38 Pagrindinė byla tiesiogiai nesusijusi su paramos mokestiniu vertinimu tuo požiūriu, kad skirtingai vertinama parama gavėjams rezidentams ir parama kitoje valstybėje narėje gyvenantiems gavėjams. Ji susijusi su privačių fondų rezidentų mokestiniu vertinimu, kuris skiriasi atsižvelgiant į tai, ar paramos gavėjai, Austrijos ar kitos valstybės narės rezidentai, už ją Austrijoje yra apmokestinami ar neapmokestinami.

39 Pagrindinėje byloje 2001 ir 2002 m. privatus fondas skyrė paramą, be kita ko, dviem gavėjams, gyvenantiems kitoje valstybėje narėje nei Austrijos Respublika. Tai buvo piniginiai mokėjimai be jokio atlygio iš gavėjų. Kaip pagrįstai nurodo Komisija, sąvoka „kapitalo judėjimas“, kaip ji suprantama pagal EB 56 straipsnio 1 dalį, apima ne tik fondo steigėjo pradinį turtinį įnašą į fondą jį steigiant, bet ir vėlesnius mokėjimus, atliktus gavėjams iš šio turto.

40 Vadinasi, tokia situacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai Austrijoje įsteigtas privatus fondas suteikia paramą dviem gavėjams, iš kurių vienas gyvena Belgijoje, o kitas – Vokietijoje, tiek 2001 m., tiek 2002 m. susijusi su tarptautiniu kapitalo judėjimu, kuris, remiantis EB 56 straipsnio 1 dalimi, saugomas nuo bet kokio apribojimo.

41 Todėl pirmiausia reikia išnagrinėti, ar, kaip tvirtina ir privatus fondas pagrindinėje byloje, ir Europos Komisija savo rašytinėse pastabose Teisingumo Teismui, tokia nacionalinės teisės norma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas.

42 Dėl *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalimi nustatytos sistemos taikomas skirtingas privačių fondų rezidentų vertinimas, kiek tai susiję su jų teise į tarpinio mokesčio sumažinimą nedelsiant, atsižvelgiant į tai, ar šių fondų per konkretų apmokestinimo laikotarpį skirtos paramos gavėjai apmokestinami Austrijos kapitalo prieaugio mokesčiu, ar neapmokestinami.

43 Nors, kaip teigia Austrijos vyriausybė, parama, kurios atveju tokia teisė į sumažinimą nedelsiant arba grąžinimą nedelsiant nesuteikiama, gali apimti ir paramą Austrijoje gyvenantiems gavėjams, jeigu jie yra atleisti nuo kapitalo prieaugio mokesčio, ji apima visų pirma paramą gavėjams nerezidentams, nes, remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengta pavyzdine dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, parama laikoma pajamomis, kaip jos suprantamos pagal šios pavyzdinės sutarties 21 straipsnio 1 dalį, ir Austrijoje neapmokestinama, nes ją apmokestinti gali tik gavėjo gyvenamosios vietos valstybė.

44 Kaip teigia Komisija, šį kapitalo judėjimą apriboja *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniame sakinyje nustatyta taisyklė, taikytina pagrindinėje byloje.

45 Kadangi privataus fondo rezidento suteikta parama nacionaliniams gavėjams suteikia teisę į tarpinio mokesčio sumažinimą ar net atleidimą nuo jo, nes šios rūšies parama gali būti atskaityta iš šio mokesčio bazės, šis fondas – beje, tomis pačiomis sąlygomis – nuolat turi daugiau finansinių priemonių, kurias arba gali panaudoti tuojau pat papildomai paramai gavėjams rezidentams, arba panaudoti tam, kad gautų papildomų pajamų, o tai leistų jam vėliau suteikti tiems patiems gavėjams daugiau paramos.

46 Be to, nepalankus mokestinis vertinimas, išplaukiantis iš *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutinio sakinio taikymo gavėjams, atleistiems nuo kapitalo prieaugio mokesčio Austrijoje vadovaujantis jų gyvenamosios vietos valstybės narės ir Austrijos Respublikos sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, skirtos paramos atveju, gali lemti apribojimą paties fondo lygmeniu.

47 Fondas, turintis nacionalinėje teritorijoje gyvenančių gavėjų ir kitų gavėjų, įsikūrusių kitoje valstybėje narėje, iš tiesų bus atgrasomas skirti paramą pastariesiems, nes, nesant galimybės pasinaudoti mokesčio sumažinimu ar grąžinimu remiantis šia parama, iš jo pajamų sumokėtas tarpinis mokestis sumažina jo bendrai turimas finansines priemones, skirtas tiek generuoti pajamoms, tiek skirti paramą gavėjams rezidentams. Fondo lygmeniu dėl to būtų iškreipiamas jo pasirinkimas: ar dėl mokesčių nepalankesnė tarptautinė parama, ar dėl mokesčių palankesnė vien nacionalinė parama.

48 Be to, kadangi dėl paramos kitoje valstybėje narėje gyvenantiems gavėjams fondo pajamos bus apmokestinamos tarpiniu 12,5 % dydžio mokesčiu, privataus fondo, kurio paramos gavėjai gyvena kitoje valstybėje narėje, steigimas steigėjui nuo pat pradžių yra ne toks patrauklus nei tokio paties fondo, kurio paramos gavėjai įsikūrę tik Austrijoje, steigimas.

49 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad tam, jog mokesčių teisės norma būtų laikoma nustatančia draudžiamą pagrindinės laisvės apribojimą, nebūtina, kad mokesčių našta būtų didelė arba galutinė.

50 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, Sutartimi draudžiamas netgi nedidelės apimties arba reikšmės pagrindinės laisvės apribojimas (šiuo klausimu dėl laisvo kapitalo judėjimo žr. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 42 punktą; dėl įsisteigimo laisvės – sprendimų *Komisija / Prancūzija*, C-34/98, EU:C:2000:84, 49 punktą ir *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 43 punktą).

51 Nepalankesnė padėtis dėl pinigų srautų, susidaranti esant tarpvalstybinei situacijai, gali būti pagrindinių laisvių apribojimas, jeigu tokia pat nepalankesnė padėtis nesusidaro vien esant nacionalinei situacijai (šiuo klausimu žr. sprendimų *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 tarpinį mokestį gali lemti nepalankesnę privataus fondo rezidento, norinčio teikti paramą kitos valstybės narės teritorijoje gyvenantiems gavėjams, padėtį dėl pinigų srautų ir taip gali būti apribojamos pagrindinės laisvės, jeigu atitinkamas fondas nepatiria panašios nepalankios padėties vien nacionalinės situacijos atveju. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas fondas patyrė šios rūšies nepalankesnę padėtį dėl pinigų srautų dėl to, kad 2001 ir 2002 m. skyrė paramą Belgijoje ir Vokietijoje gyvenantiems gavėjams; šios nepalankesnės padėties nepašalino mokesčio įskaitymas, su kuriuo sutiko UFS ir pagal kurį dalis už 2001 m. mokėtino tarpinio mokesčio buvo įskaityta į mokėtiną už 2002 m. tarpinį mokestį.

53 Taigi, *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutinio sakinio taikymas lemia laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kuris pagal EB 56 straipsnio 1 dalį iš esmės draudžiamas.

54 Antra, vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti objektyviai pateisinamas remiantis Sutarties nuostatomis.

55 Šiuo klausimu primintina, kad, remiantis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu, „EB 56 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“.

56 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų pagal jų gyvenamąją vietą arba valstybę narę, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (sprendimų *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 tiesų, EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytą nukrypti leidžiančią nuostatą savo ruožtu riboja šio straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad minėto straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo“ (sprendimų *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 Todėl reikia skirti pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo pagal šio straipsnio 3 dalį uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Be to, kad būtų pateisinamas, skirtingas šių dviejų paramos kategorijų vertinimas neturi viršyti to, kas reikalinga nagrinėjamu reglamentavimu siekiamam tikslui įgyvendinti (šiuo klausimu žr. sprendimų *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 29 punktą; *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 34 punktą ir *FIM Santander Top 25 Euro Fi*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 punktą).

Dėl situacijų panašumo

59 Austrijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės norma nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes privataus fondo, teikiančio paramą gavėjams, kurie gyvena valstybėje narėje, su kuria Austrijos Respublika yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį pagal pavyzdinę EBPO sutartį, situacija nėra objektyviai panaši į privataus fondo, teikiančio paramą gavėjams rezidentams, situaciją.

60 Šios vyriausybės teigimu, paramos gavėjams nerezidentams atveju privataus fondo rezidento, kurį apmokestinti kompetenciją turi pirmiausia Austrijos valstybė, situacija yra labiausiai panaši į tokio fondo situaciją paramos gavėjams rezidentams atveju tuomet, kai ši valstybė narė savo apmokestinimo kompetencija dėl šios paramos gali naudotis gavėjų nerezidentų lygmeniu.

61 Tačiau paprastai taip nėra, nes iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, sudarytų pagal pavyzdinę EBPO sutartį, matyti, kad Austrijos Respublika neturi teisės apmokestinti gavėjams nerezidentams skiriamos paramos. Todėl, kadangi situacijos objektyviai nepanašios, tokiais atvejais nereikia fondo lygmeniu taikyti atleidimo nuo tarpinio mokesčio mechanizmo, kurį leidžiama taikyti paramos gavėjams rezidentams atveju, siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti nuoseklų vienodą apmokestinimą nacionalinėje teritorijoje.

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

63 Kaip Komisija pažymi dėl EB 58 straipsnio 1 dalies a punkto, situacija, kai Austrijos privatūs fondai teikia paramą gavėjams rezidentams, yra objektyviai panaši į situaciją, kai tie patys fondai teikia paramą kitoje valstybėje narėje gyvenantiems gavėjams. Abiem atvejais tai yra parama, teikiama iš privataus fondo turto arba turto padidėjimo naudojant šį turtą.

64 Be to, reikia pažymėti, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kurias Austrijos Respublika yra sudariusi su Belgijos Karalyste ir Vokietijos Federacine Respublika ir kuriose, remiantis pavyzdine EBPO sutartimi, nustatoma išimtinė kiekvienos susitariančiosios valstybės teisė apmokestinti savoje teritorijoje gyvenančius paramos gavėjus, Austrija atsisakė teisės naudotis apmokestinimo kompetencija paramos asmenims, gyvenantiems šiose dviejose kitose valstybėse narėse, atžvilgiu. Todėl ji negali remtis objektyviu privačių fondų rezidentų situacijos skirtumu atsižvelgiant į tai, ar jų skirtos paramos gavėjai yra Austrijos rezidentai ir joje apmokestinami, ar gyvena vienoje iš šių dviejų kitų valstybių narių ir Austrija neturi kompetencijos jų apmokestinti, siekdama fondams, teikiantiems paramą pastariesiems gavėjams, taikyti specifinį mokestį, motyvuodama tuo, kad neturi kompetencijos apmokestinti šių gavėjų.

65 Be to, net jei reikėtų atsižvelgti ir į šių fondų teikiamos paramos gavėjus, pažymėtina, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog tarpinio mokesčio sistema, siekiant užkirsti kelią privačių fondų tendencijai akumuliuoti pelną, privačių fondų lygmeniu buvo siekiama nustatyti ceduliarinį mokestį, gautinam tarpiniam mokesčiui suteikiant laikiną pobūdį. Dėl šio mokesčio kvalifikavimo kaip „tarpinio“ pasakytina, kad visas šis mokestis turėjo būti grąžintas vėliausiai likviduojant privatų fondą, nes jis suteikdavo fondo naudai mokesčio įskaitymą, lygų sumoms, kurias šis fondas būdavo sumokėjęs kaip tarpinį mokestį. Šiuo atveju paramos gavėjo gyvenamoji vieta įtakos neturėjo.

Dėl bendrojo intereso privalomojo pagrindo egzistavimo

66 Taip pat reikia išnagrinėti, ar dėl tokio nacionalinio reglamentavimo, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susidarantis kapitalo judėjimo apribojimas gali būti objektyviai pateisinamas kuriuo nors privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

67 Kaip teigia Austrijos vyriausybė, pirmiausia reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetenciją.

68 Šiuo klausimu primintina, kad, viena vertus, valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas. Kita vertus, iš nusistovėjusios šio teismo praktikos matyti, kad, nesant atitinkamų koordinuojamųjų ar derinamųjų Europos Sąjungos teisės nuostatų, valstybės narės išlieka kompetentingos sutartimis ar vienašališkai

nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo kriterijus, siekdamos, be kita ko, išvengti dvigubo apmokestinimo (sprendimų *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ir 47 punktai; *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 punktas ir *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 40 punktas).

69 Tačiau tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis toks pateisinimas nėra pagrįstas.

70 Būtinybe išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetenciją grindžiamas pateisinimas gali būti priimamas, jei, be kita ko, nagrinėjama mokesčių sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. sprendimų *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 punktą; *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 punktą ir *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 66 punktą).

71 Kaip jau nurodyta šio sprendimo 64 punkte, apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo tarp Austrijos Respublikos ir, pirma, Belgijos Karalystės ir, antra, Vokietijos Federacinės Respublikos klausimas buvo suderintas su šiomis dviem valstybėmis narėmis sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kuriose, remiantis pavyzdine EBPO sutartimi, nustatoma išimtinė kiekvienos susitariančiosios valstybės teisė apmokestinti savo teritorijoje gyvenančius paramos gavėjus. Kitaip tariant, kadangi šiose sutartyse Austrijos Respublika atsisakė naudotis savo apmokestinimo kompetencija paramos asmenims, gyvenantiems šiose dviejose kitose valstybėse narėse, atžvilgiu, ji negali remtis subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, siekdama fondams, teikiantiems paramą šiems asmenims, taikyti specifinį mokestį motyvuodama tuo, kad neturi kompetencijos apmokestinti šių asmenų. Taigi ši valstybė savanoriškai sutiko su tokiu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, koks nustatytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kurias ji yra sudariusi atitinkamai su Belgijos Karalyste ir Vokietijos Federacine Respublika, sąlygose.

72 Esant tokiai situacijai kaip pagrindinėje byloje, mokesčių našta nustatoma fondo lygmeniu be galimybės atskaityti ar susigrąžinti suteiktą paramą, jeigu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį šios paramos gavėjas neprivalo mokėti Austrijos kapitalo prieaugio mokesčio. Austrijos vyriausybė tvirtina, kad *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniojo sakinio ribojamasis pobūdis gali būti pateisinamas tuo, kad juo siekiama užtikrinti vienodą tam tikrų pajamų iš kapitalo ir pajamų iš kapitalo dalių, kurių gauna privatus fondas Austrijoje, apmokestinimą.

73 Šiuo klausimu pažymėtina, kad keliose bylose, susijusiose su situacijomis, kai valstybė narė stengėsi kompensuoti galimybės apmokestinti mokesčių mokėtoją nebuvimą apmokestindama kitą mokesčių mokėtoją, visų 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 išnagrinėjo motyvus, pateiktus siekiant pateisinti nagrinėtoje nacionalinės teisės normoje nustatytą apribojimą, visų pirma argumentą, kad šia teisės norma buvo užtikrinamas vienodas tam tikrų pajamų apmokestinimas toje valstybėje narėje. Tačiau nė vienoje iš šių bylų 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 bendrovių apmokestinimo ir atsižvelgimo į nuostolius srityse, Teisingumo Teismas to sprendimo 51 punkte nusprendė, kad aplinkybe, kad, remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybėje narėje esančiai nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje narėje ir todėl kita valstybė narė, kuri yra sutarties šalis, negali vykdyti savo apmokestinimo kompetencijos šiai nuolatinei buveinei priskiriamo pelno atžvilgiu, negalima nuolat pateisinti bet kokio atsisakymo suteikti lengvatą pastarosios valstybės narės teritorijoje įsteigtai bendrovei, kuriai priklauso ši nuolatinė buveinė.

75 Iš tiesų, toks atsisakymas reikštų, kad skirtingas vertinimas pateisinamas tik dėl to, jog valstybėje narėje įsteigta bendrovė vykdė tarptautinę ekonominę veiklą, iš kurios ši valstybė negauna mokestinių pajamų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 52 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

76 Lygiai taip pat Teisingumo Teismas nusprendė, kad vien geresnių sąlygų dėl mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas patronuojamajai bendrovei, įsteigtai kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje įsteigta patronuojančioji bendrovė, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei šių geresnių sąlygų kompensuoti nepalankesniu mokestiniu patronuojančiosios bendrovės vertinimu. Be to, būtinumas išvengti mokestinių pajamų sumažėjimo nenurodytas nei tarp EB 46 straipsnio 1 dalyje skelbiamų tikslų, nei tarp privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, galinčių pateisinti Sutartyje įtvirtintos laisvės apribojimą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 49 punktą).

77 Šie svarstymai svarbūs ir nagrinėjant pagrindinę bylą, kai kalbama apie skirtingą fondų mokestinį vertinimą atsižvelgiant į tai, ar dėl skirtos paramos jos gavėjai Austrijoje buvo ar nebuvo apmokestinti.

78 Bet kuriuo atveju konstatuotina, kad, kiek tai susiję su *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 13 straipsnio 3 dalies paskutiniajame sakinyje nurodyta parama gavėjams užsienyje, nacionalinio privataus fondo lygmeniu taikomas tarpinis mokestis negarantuoja vienodo pajamų, nurodytų šios nuostatos pirmajame sakinyje, apmokestinimo.

79 Kaip nurodyta šio sprendimo 28 punkte, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ši privačiam fondui tenkanti mokesčių našta yra negalutinė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjama tarpinio mokesčio sistema, taikoma fondui, tik sušvelnina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi gavėjo lygmeniu sukurtą problemą, bet nevisiškai ją išsprendžia, nes fondas nėra galutinai apmokestinamas, o jam tik užkraunamas mokestis, kuris, remiantis *KStG 1988*, iš dalies pakeisto 2001 m. Biudžeto įstatymu, 24 straipsnio 5 dalimi, bus įskaitytas vėliausiai likviduojant fondą.

80 Antra, pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas tuo labiau negali būti pateisinamas būtinumu išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną.

81 Tam, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja, kad būtų įrodytas tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu buvimas, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamų teisės aktų tikslą (šiuo klausimu žr. sprendimų *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ir 44 punktus; *Komisija / Vokietija*, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55 punktą ir *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 47 punktą).

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 skirtingų mokesčių mokėtojų vertinimą mokesčių tikslais (šiuo klausimu žr. sprendimų *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47 punktą ir *Grünewald*, EU:C:2015:109, 49 punktą). Taip yra nagrinėjamu atveju, nes sumos, atitinkančios privataus fondo, kuriam taikomas tarpinis mokestis, skirtą paramą, atskaitymas ir šios paramos apmokestinimas jos gavėjų 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 apmokestinti 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 pateikusio 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 apmokestinti 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.