TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. liepos 15 d. *

Byloje C-242/03

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

Ministre des Finances

ir

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

dėl EB 56 straipsnio 1 dalies ir 58 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo

* Proceso kalba: prancūzų.

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann (pranešėjas), teisėjai A. Rosas ir R. Silva de Lapuerta,

generalinė advokatė J. Kokott,
sekretorius R. Grass,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— J.-C. Weidert ir É. Paulus, atstovaujamų advokato P Kinsch,

— Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos S. Schreiner,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Giolito,

susipažinęs su teismo posėdžio pranešimu,

susipažinęs su 2004 m. vasario 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 2003 m. birželio 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. birželio 6 d., *Cour administrative* pagal EB 234 straipsnį kreipėsi dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, pateikdamas klausimą dėl EB 56 straipsnio 1 dalies ir 58 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis klausimas kilo nagrinėjant bylą tarp Finansų ministro ir J.-C. Weidert bei É. Paulus (toliau – sutuoktiniai Weidert-Paulus) dėl atsisakymo pastaruosius atleisti nuo mokesčio įsigijus Belgijoje įsisteigusios bendrovės akcijų.

Teisinis pagrindas

3 Liuksemburgo *Loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développent économique* (1993 m. gruodžio 22 d. įstatymas dėl investicijų skatinimo siekiant vystyti ekonomiką) (*Mémorial* A 1993, p. 2020) III straipsniu buvo įtvirtintas 1967 m. gruodžio 4 d. *Loi concernant l'impôt sur les revenu* (Pajamų mokesčio įstatymas) (*Mémorial* A 1967, p. 1228, toliau – PMĮ) 129 c straipsnis, kuriame nustatyta:

„1 dalis. Toliau nurodytomis sąlygomis ir apribojimais, mokesčio mokėtojams – šalyje gyvenantiems fiziniams asmenims, – kurie įgyja akcijų ir kapitalo dalių, kaip

grynųjų indėlių, visiškai apmokestinamose kapitalo bendrovėse, apibrėžtose (šio straipsnio) 2 dalies 1 pastraipoje, suteikiamos 4 dalyje numatytos mokestinės lengvatos.

<...>

4 dalis. 1) Mokesčių mokėtojų, nurodytų 1 ir 3 dalyse, prašymu, jų apmokestinamų pajamų dalis yra neapmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu, ir tai kvalifikuojama kaip lengvata dėl investicijų į asmeninį turtą, kurios, nepaisant 153 straipsnio nuostatos, turi būti prašoma deklaruojant mokesčius.

2) neapmokestinamos yra pajamos iki 60 000 frankų per metus už visas iki mokestinių metų pabaigos įgytas akcijas ir kapitalo dalis. Ši ribinė suma gali būti padvigubinta kolektyvinio apmokestinimo atveju pagal 3 straipsnį.

5 dalis. 4 dalyje numatytų mokestinių lengvatų taikymui būtinos šios sąlygos:

a) vertybinių popierių pagal 2 dalies 2 pastraipą įgyti galima arba įsteigiant, arba didinant kapitalo bendrovių, apmokestinamų pagal 2 dalies 1 pastraipą, kapitalą naujais indėliais.

<...>"

4 Belgijos Karalystės ir Liuksemburgo Hercogystės sudaryta konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pasirašyta 1970 m. rugsėjo 17 d. Liuksemburge (*Mémorial* A 1971, p. 1763, toliau – Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo) numato:

„10 straipsnis. Dividendai:

1. Vienoje iš Susitariančiųjų Šalių veikiančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos Susitariančiosios Šalies gyventojui, apmokestinami pastarojoje šalyje.

2. Tačiau šie dividendai gali būti apmokestinti Susitariančiojoje Šalyje, kurioje bendrovė, mokanti dividendus, veikia pagal šios valstybės įstatymus, tačiau taip nustatytas mokestis negali būti didesnis kaip:

<...>

b) visais kitais atvejais 15 % bendros dividendų sumos."

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 Remdamiesi kolektyvine savo 2000 metų pajamų deklaracija, sutuoktiniai Weidert-Paulus norėjo pasinaudoti mokestine lengvata, numatyta PMĮ 129 c straipsnyje,

neapmokestinant 120 000 LUF sumos, sumokėtos įsigyjant naujų Belgijos bendrovės *Inerbrew SA* 200 akcijų. Įsigyjant šias akcijas išleista 267 743 LUF.

6 Mokesčių administratorius šio prašymo nepatenkino motyvuodamas tuo, kad investicija į bendrovės, kuri nėra įsteigta Liuksemburge, kapitalą nesuteikia teisės į nagrinėjamą mokestinę lengvatą.

7 Sutuoktiniai Weidert-Paulus pareiškė skundą dėl šio sprendimo atmesti jų prašymą ir, nesulaukę palankaus sprendimo, padavė ieškinį *Tribunal administratif* (Liuksemburgas).

8 2002 m gruodžio 16 d. sprendimu pastarasis patenkino jų ieškinį konstatuodamas, kad PMĮ 129 c straipsnis tiek, kiek jis suteikia pranašumą bendrovėms, turinčioms buveinę Liuksemburge, kitose valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių atžvilgiu, prieštarauja EB sutarties nuostatoms, susijusioms su laisvu kapitalo judėjimu, taip, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas 2000 m. birželio 6 d. Sprendime *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 34–36 punktai).

9 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo padavė apeliacinį skundą *Cour administrative* tvirtindamas, kad pirmąja instancija nagrinėjęs bylą teismas neteisingai pritaikė minėtą *Verkooijen* sprendimą. Mokesčių administratoriaus nuomone, pagrindinės bylos aplinkybės panašesnės į bylos, kurioje 1992 m. sausio 28 d. buvo priimtas sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249); jame Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių sistemos vientisumas pateisina skirtingose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių skirtingą mokestinį traktavimą.

10 Tokiomis aplinkybėmis *Cour administrative*, manydamas, kad bylai, dėl kurios į jį buvo kreiptasi, išspręsti reikalingas kai kurių Sutarties nuostatų išaiškinimas, nusprendė sustabdyti jos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas šį klausimą:

„<...> ar pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. įstatymo dėl pajamų mokesčio 129 c straipsnio redakcija, taikoma 2000 m. mokestiniams metams, esant tam tikroms sąlygoms ir taikant tam tikrus apribojimus suteikianti apmokestinamiems fiziniams asmenims, įgyjantiems akcijų ar bendrovių kapitalo dalių, kurios visiškai atitinka grynuosius indėlius į neribotai apmokestinamas nacionalines kapitalo bendroves, teisę į neapmokestinamąją sumą, neprieštarauja EB 56 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytam laisvo kapitalo judėjimo Europos Bendrijoje principui, atsižvelgiant į šio principo apribojimus, visų pirma, įtvirtintus EB 58 straipsnio pirmos pastraipos a punkte?"

Dėl prejudicinio klausimo

11 Šiuo klausimu nacionalinis teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar valstybės narės teisės nuostata, kuria nėra suteikiama mokestinė lengvata fiziniams asmenims už akcijų ar kapitalo dalių įgijimą kitoje valstybėje narėje įsisteigusioje kapitalo bendrovėje, neprieštarauja EB 56 straipsnio 1 daliai ir 58 straipsnio 1 dalies a punktui.

12 Visų pirma primintina, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi naudotis savo įgaliojimais atsižvelgdamos į Bendrijos teisę (žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktą, minėto sprendimo *Verkooijen* 32 punktą ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 21 punktą).

13 Iš tikrųjų pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės nuostata siekiama, kad atitinkamoje valstybėje narėje gyvenantys investuotojai neinvestuotų savo kapitalo į bendroves, turinčias buveinę kitoje valstybėje narėje (žr. minėto sprendimo *Verkooijen* 34 punktą). Taigi iš paties 1993 m. gruodžio 22 d. įstatymo pavadinimo matyti, kad jo tikslas „skatinti investicijas ekonomikos vystymui", o iš PMĮ 129 c straipsnio *travaux préparatoires*, kurie buvo nurodyti ir sutuoktinių Weidert-Paulus, ir Europos Bendrijų Komisijos, neginčijant Liuksemburgo vyriausybei, aiškiai matyti, kad nagrinėjama nuostata yra tiesiogiai siekiama skatinti fizinių asmenų investicijas į bendroves, turinčias savo buveinę Liuksemburge.

14 Tokia nuostata turi ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių atžvilgiu dėl to, kad ji sudaro kliūtis pritraukti kapitalą iš Liuksemburgo, nes šių bendrovių akcijų ar kapitalo dalių įgijimas yra mažau patrauklus už investavimą į bendroves, turinčias buveinę Liuksemburge (žr. minėto sprendimo *Verkooijen* 35 punktą ir sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 24 punktą).

15 Tokiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad tai, jog valstybė narė neapmokestina fizinių asmenų dalies lėšų, skirtų kapitalo bendrovių akcijoms ar kapitalo dalims, kaip gryniesiems indėliams, įgyti, su sąlyga, kad šių bendrovių buveinė įkurta priimančioje valstybėje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, draudžiamas pagal EB 56 straipsnį.

16 Iš dokumentų, pridėtų prie Teisingumo Teismui sutuoktinių Weidert-Paulus pateiktų pastabų, matyti, kad PMĮ buvo pakeistas 2001 m. gruodžio 21 d. įstatymu dėl kai kurių nuostatų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje pakeitimo (*Mémorial* A 2001, p. 3312), kuris nuo 2002 iki 2005 m. laipsniškai panaikina (nagrinėjamą) mokestinę lengvatą. Nepaisant šių teisės nuostatų Liuksemburgo vyriausybė teigia, kad PMĮ 129 c straipsnio redakcija, taikoma pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, vis dėlto yra pateisinama. Jos nuomone, EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas valstybėms narėms leidžia taikyti atitinkamas mokesčių įstatymų nuostatas, kuriomis nustatomas skirtingas režimas mokesčių mokėtojams, kurių

situacija skiriasi dėl gyvenamosios vietos ar jų kapitalo investicijos vietos, jeigu šie skirtumai objektyviai pateisinami arba gali būti pateisinami svarbiomis aplinkybėmis dėl visuomenės intereso, visų pirma susijusiomis su mokesčių sistemos vientisumu.

17 PMĮ 129 c straipsniu būtent ir siekiama šio vientisumo. Iš tikrųjų mokestinė lengvata neapmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu lėšų dalies, skirtos Liuksemburge įsisteigusių bendrovių akcijoms ir kapitalo dalims įsigyti, yra kompensuojama apmokestinant bendrovių vėliau išmokamus dividendus. Tuo tarpu investuojant į bendrovę, kurios buveinė Belgijoje, kaip tai yra pagrindinėje byloje, dividendų apmokestinimas būtų sumažintas 15 % dėl Belgijos mokesčių administratoriaus jau išskaičiuoto mokesčio iš šios sumos pagal Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Šiuo atveju Liuksemburgo Hercogystė atsisakytų teisės į dalį mokesčio, o to nebūtų šios valstybės narės bendrovių išmokamų dividendų atžvilgiu. Taigi vieno ir to paties mokesčio mokėtojo atžvilgiu yra tiesioginis ryšys tarp mokestinės lengvatos ir jos kompensavimo vėlesniu mokestiniu išskaitymu to paties apmokestinimo srityje, kaip ir byloje, kurioje buvo priimtas sprendimas *Bachmann*.

18 Sutuoktiniai ir Komisija mano, kad šis argumentas neturi pagrindo. EB 58 straipsnio 1 dalis turi būti skaitoma kartu su 3 dalimi, kuri reikalauja, kad ginčijamos priemonės nebūtų naudojamos savavališkai diskriminacijai ar paslėptam laisvo kapitalo judėjimo apribojimui. Šioje byloje mokesčių mokėtojų diskriminacija dėl to, kur yra susijusios bendrovės buveinė, yra akivaizdi.

19 PMĮ 129 c straipsnyje numatyta mokestinė lengvata yra susijusi tik su akcijų ar kapitalo dalių įgijimu ir visiškai nepriklauso nuo vėliau išmokėtų dividendų. Iš tikrųjų daugeliu atvejų dividendai niekada nebus išmokami. Be to, Liuksemburge nagrinėjamuoju mokestiniu laikotarpiu kapitalo prieaugis iki 120 000 LUF buvo neapmokestinamas; o 50 % apmokestinimo tarifas taikomas tik tada, kai viršijama

nurodyta suma, todėl tik didelės investicijos atveju mokėtinas mokestis. Išmokėti dividendai, palyginti su investicija, yra gerokai mažesni. Iš tikrųjų sutuoktiniai Weidert-Paulus 2002 m. gavo 28 eurus dividendų, o investavo 267 743 LUF. Liuksemburgo Hercogystės 28 eurų atleidimas nuo 15 % mokesčio tarifo yra nedidelis, palyginti su neapmokestinama suma.

20 Nors būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą iš tiesų galima pateisinti EB sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimą (minėto sprendimo *Bachmann* 28 punktas ir 1992 m. sausio 28 d. sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas), vis dėlto šią pagrindinio principo dėl laisvo kapitalo judėjimo išimtį reikia aiškinti griežtai ir paisant proporcingumo. Bylose, kuriose buvo priimti minėti sprendimai, egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo įmokų pagal senatvės ir gyvybės draudimo sutartį atskaitymo bei vykdant draudimo sutartį draudiko išmokamų sumų apmokestinimo. Šį ryšį reikėjo išlaikyti siekiant užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą (žr. 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 24 punktą ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 52 punktą).

21 Jeigu tokio tiesioginio ryšio nėra, argumentu dėl mokesčių sistemos vientisumo remtis negalima (žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 40 punktą ir 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal*, C-168/01, Rink. p. I-9409, 30 punktą).

22 Pagrindinėje byloje nėra tiesioginio ryšio tarp nagrinėjamos mokestinės lengvatos – t. y. Liuksemburge gyvenančio mokesčių mokėtojo atleidimo nuo pajamų mokesčio dalies už lėšas, skirtas šios valstybės narės bendrovių akcijoms ar kapitalo dalims įsigyti, bei kompensuojamos apmokestinamos sumos.

23 Iš tikrųjų, priešingai nei teigia Liuksemburgo vyriausybė, mokestinė lengvata nėra kompensuojama apmokestinant vėliau bendrovių išmokamus dividendus. Visų pirma, nors investicija į bendroves suteikia teisę gauti nagrinėjamą mokestinę lengvatą, nėra jokių garantijų, kad jos išmokės dividendus, kurių apmokestinimas galėtų kompensuoti suteiktą lengvatą. Antra, kaip teigia sutuoktiniai Weidert-Paulus ir Komisija, net jei susijusios bendrovės išmokėtų dividendus asmenims, pasinaudojusiems mokestine lengvata, pastarosios suma būtų gerokai didesnė už gautą vėliau apmokestinus dividendus.

24 Taip pat negalėjimas pasinaudoti Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo negali būti laikomas fizinių asmenų, investuojančių į Liuksemburge įsisteigusias bendroves, nenauda. Šiuo klausimu Liuksemburgo Hercogystės dalies mokesčio už dividendus atsisakymas pagal šią Konvenciją – aplinkybė, kurią Liuksemburgo vyriausybė nurodo siekdama pateisinti nagrinėjamą neapmokestinimą, – jokios naudos susijusiam mokesčio mokėtojui nesuteikia. Iš tikrųjų pastarasis Belgijos mokesčių administratoriui turi mokėti mokestį, išskaičiuojamą iš mokesčio šaltinio. Ši Konvencija užkerta kelią mokesčių mokėtojo gautos dividendų sumos apmokestinimui du kartus, tačiau nenumato, kad ši suma nebūtų apmokestinta.

25 Bet kuriuo atveju, net jei Liuksemburgo teisėje būtų tiesioginis ryšys tarp mokestinės lengvatos ir dividendų apmokestinimo, konstatuotina, kad pagal Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurią Liuksemburgo Hercogystė sudarė su Belgijos Karalyste, mokesčių sistemos vientisumas grindžiamas Susitariančiosiose Šalyse taikomų taisyklių abipusiu principu (žr. minėto sprendimo *Wielockx* 24 punktą, taip pat minėto sprendimo *X ir Y* 53 punktą). Taigi nagrinėjama konvencija nustato mokesčių abipusį principą, pagal kurį atsisakoma apmokestinti 15 % mokesčio tarifu gryną dividendų sumą, Belgijoje įsisteigusių bendrovių išmokėtą asmenims, mokantiems pajamų mokestį Liuksemburge, o Liuksemburgo Hercogystė gali rinkti 15 % mokesčio tarifą už dividendus, išmokėtus šios valstybės narės bendrovių asmenims, mokantiems pajamų mokestį Belgijoje.

26 Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo tikslas yra užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą, ir ši konvencija negali būti nurodoma nevientisumui mokesčių mokėtojo atžvilgiu pagrįsti, kuris turi būti pašalintas nustatant mokestinę lengvatą, nagrinėjamą pagrindinėje byloje (žr. analogišką sprendimo *Wielockx* 25 punktą).

27 Todėl Liuksemburgo vyriausybės aiškinimas, grindžiamas būtinybe apsaugoti mokesčių sistemos vientisumą, yra nepagrįstas.

28 Tokiomis aplinkybėmis atsakymas į pateiktą klausimą yra toks: EB 56 straipsnio 1 dalis ir 58 straipsnio 1 dalies a punktas draudžia valstybės narės teisės nuostatą, kuri fiziniams asmenims, įsigyjantiems kitose valstybėse narėse įsteigtų kapitalo bendrovių akcijų arba kapitalo dalių, nesuteikia teisės į pajamų mokesčio lengvatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

29 Liuksemburgo vyriausybės ir Komisijos, kurios pateikė Teisingumo Teismui 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 klausimą, kurį jam 2003 m. birželio 3 d. nutartimi pateikė *Cour administrative*, nutaria:

EB 56 straipsnio 1 dalis ir 58 straipsnio 1 dalies a punktas draudžia valstybės narės teisės nuostatą, kuri fiziniams asmenims, įsigyjantiems kitose valstybėse narėse įsteigtų kapitalo bendrovių akcijų arba kapitalo dalių, nesuteikia teisės į pajamų mokesčio lengvatą.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

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

Sekretorius

R. Grass

Pirmosios kolegijos pirmininkas

P. Jann