

Lieta C-315/02

Anneliese Lenz

pret

Finanzlandesdirektion für Tirol

[Verwaltungsgerichtshof (Austrija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Kapit?la br?va aprite – len?kumu no kapit?la aplikšana ar nodokli – Austrij? sa?emtie ien?kumi no kapit?la: nodok?a likme 25 % apm?r? ar piln?gu samaksu vai ar? nodok?a likme, kas vien?da ar pusi no vid?j?s nodok?u likmes, kura piem?rojama visiem ien?kumiem – Cit? dal?bvalst? sa?emtie ien?kumi no kapit?la: parast? nodok?u likme

Sprieduma kopsavilkums

Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – len?kumu no kapit?la aplikšana ar nodokli – Nodok?u likme 25 % apm?r? ar piln?gu samaksu vai parastais nodoklis, piem?rojot uz pusi samazin?tu likmi – Piem?rošana tikai valst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la – ?rvalst? g?to ien?kumu no kapit?la pak?aušana parastam nodoklim bez likmes samazin?šanas – Nepie?aujam?ba – Pamatojums – Tr?kums

[EK l?guma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts (jaunaj? redakcij? – EKL 56. pants un 58. panta 1. un 3. punkts)]

L?guma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts (jaunaj? redakcij?, attiec?gi, – EKL 56. pants un 58. panta 1. un 3. punkts) iest?jas pret dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kas ?auj tikai person?m, kuras sa?em valst? g?tus ien?kumus no kapit?la, izv?l?ties starp piln?gu nodok?a samaksu ar likmi 25 % apm?r? un parasto ien?kuma nodokli, piem?rojot uz pusi samazin?tu likmi, kam?r taj? tiek noteikts, ka attiec?b? uz cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la oblig?ti piem?rojams parastais ien?kumu nodoklis bez likmes samazin?šanas.

Š?ds nodok?u tiesiskais regul?jums ir aizliegts ierobežojums kapit?la br?vai apritei, jo t? sekas ir attur?t nodok?u maks?t?jus, kas dz?vo attiec?gaj? dal?bvalst?, invest?t savu kapit?lu uz??mumos, kuri dibin?ti cit? dal?bvalst?. Min?tajam tiesiskajam regul?jumam ir ierobežojošs raksturs ar? attiec?b? uz uz??mumiem, kuri dibin?ti cit?s dal?bvalst?s, jo tas kav? tiem ieg?t kapit?lu attiec?gaj? dal?bvalst?.

Šo nodok?u tiesisko regul?jumu nevar attaisnot atš?ir?ba objekt?v? situ?cij?, lai rad?tu atš?ir?gu attieksmi nodok?u sf?r? saska?? ar L?guma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu. Attiec?b? uz nodok?u tiesisko regul?jumu, kura m?r?is ir samazin?t sekas, k?das atst?j uz??muma, kur? tiek ieguld?tas invest?cijas, g?t?s pe??as dubulta aplikšana ar nodokli – ar uz??muma ien?kuma nodokli, p?c tam ar ien?kuma nodokli – akcion?ri, kuri ir attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u maks?t?ji un kuri sa?em ien?kumus no cit? dal?bvalst? dibin?ta uz??muma kapit?la, atrodas sal?dzin?m? situ?cij? tai situ?cijai, k?d? atrodas akcion?ri, kuri t?pat ir š?s dal?bvalsts nodok?u maks?t?ji, bet kuri sa?em ien?kumus no šaj? dal?bvalst? dibin?ta uz??muma kapit?la.

Turkl?t, nepast?vot tiešai saiknei starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu sa?emšanu, uz ko ir ties?bas attiec?gaj? dal?bvalst? dz?vojošajiem nodok?u maks?t?jiem sakar? ar vi?u šaj? valst?

g?tajiem ien?kumiem no kapit?la, un uz??mumu pe??as aplikšanu ar uz??muma nodokli, jo fizisko personu ien?kumu nodoklis un uz??muma nodoklis turkl?t ir atš?ir?gi nodok?i, kas piem?rojami daž?diem nodok?u maks?t?jiem, un ?emot v?r?, ka nek?d? veid? nav aizskarts sasniedzamais m?r?is, proti, dubultas nodok?u aplikšanas mazin?šana, ja šis tiesiskais regul?jums attiektos uz person?m, kuras sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la, šo tiesisko regul?jumu neattaisno nepieciešam?ba nodrošin?t attiec?g?s nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

Turkl?t, nepast?vot š?dai saiknei, atteikums person?m, kuras sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la, pieš?irt min?t?s nodok?u samaksas priekšroc?bas nevar b?t attaisnots ar apst?kli, ka cit? dal?bvalst? dibin?tu uz??mumu ien?kumi tur b?tu pak?auti maz?kam nodoklim. Nelabv?l?ga nodok?u piem?rošana, kas ir pretrun? pamatbr?v?bai, nevar pie tam tikt attaisnota ar to, ka past?v citas nodok?u samaksas priekšroc?bas, pie?emot, ka š?das priekšroc?bas past?v.

Attiec?b? uz nodok?u ie??mumu samazin?šanas to nevar uzskat?t par visp?r?jo imperat?vo interešu iemeslu, uz kuru var atsaukties, lai attaisnotu pas?kumu, kas princip? ir pretrun? pamatbr?v?bai.

(sal. ar 20.–22., 28., 31.–32., 34.–36., 38., 40., 42.–43., 49. punktu un rezolut?v?s da?as 1)– 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2004. gada 15. j?lij? (*)

Kapit?la br?va aprite – ien?kumu no kapit?la aplikšana ar nodokli – Austrij? sa?emtie ien?kumi no kapit?la: nodok?a likme 25 % apm?r? ar piln?gu samaksu vai ar? nodok?a likme, kas vien?da ar pusi no vid?j?s nodok?u likmes, kura piem?rojama visiem ien?kumiem – Cit? dal?bvalst? sa?emtie ien?kumi no kapit?la: parast? nodok?u likme

Lieta C-315/02

par l?gumu, ko Tiesai saska?? ar EKL 234. pantu iesniedza *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nol?k? sa?emt pr?v?, kuru izskata š? tiesa, starp

Anneliese Lenz

un

Finanzlandesdirektion für Tirol

prejudici?lu nol?mumu par to, k? interpret?t EK l?guma 73.B un 73.D pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 56. un 58. pants).

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], S. fon B?rs [*S. von Bahr*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] un K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents),

enerģadavokāts A. Ticano [A. Tizzano],

sekretāre M. F. Kontē [M.-F. Contet], galvenā administratore,

izvērtējusi rakstveida apsvērumus, ko iesniedza:

- A. Lencas [A. Lenz] vārdā – K. Ibērs [C. Huber] un R. Laitners [R. Leitner], *Wirtschaftsprüfer* un *Steuerberater*,
- Austrijas valdības vārdā – H. Dosi [H. Dossi], pērstāvis,
- Dānijas valdības vārdā – J. Molde [J. Molde], pērstāvis,
- Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un P. Busaroks [P. Boussaroque], pērstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Mandži [K. Manji], kuram palīdz M. Hoskinss [M. Hoskins], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – K. Gross [K. Gross] un R. Liēls [R. Lya], pērstāvis,

ņemot vērā ziņojumu tiesas sēdē,

noklausījusies mutvārdu apsvērumus, ko tiesas sēdē 2004. gada 29. janvārī sniedza A. Lenca, ko pērstāvja R. Laitners un G. Toifls [G. Toiff], *Steuerberater*; Austrijas valdība, ko pērstāvja J. Bauers [J. Bauer], pērstāvis; Apvienotās Karalistes valdība, ko pērstāvja M. Hoskinss; un Komisija, ko pērstāvja K. Gross un R. Liēls,

noklausījusies enerģadavokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 25. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar 2002. gada 27. augusta rīkojumu, kuru Tiesa saņēma 6. septembrī, *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākā administratīvā tiesa] saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva triju prejudiciālu jautājumu par to, kā interpretēt EK līguma 73.B un 73.D pantu (jaunajā redakcijā, attiecīgi, – EKL 56. un 58. pants).

2 Šie jautājumi ir uzdoti lietā, kuru Lencas kundze ir ierosinājusi augstāk minētajā tiesā un kurā viņa apstrīd Austrijas nodokļu tiesiskā regulējuma atbilstību Kopienų tiesbūmā jautājumā par ienākumu no kapitāla aplikšanu ar nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

3 Austrijas nodokļu sistēma paredz, ka Austrijā dibinātu uzņēmumu ienākumi tiek aplikti ar nodokli divos līmešos: uzņēmuma līmenī – balstoties uz ienākumiem, ko tas gūst, pastāvot fiksētai 34 % likmei, un akcionāru līmenī – balstoties uz ienākumu no kapitāla, proti, uzņēmuma izmaksējamo dividendu un citiem ienākumiem.

4 Attiecībā uz akcionāru ienākumu aplikšanu ar nodokli piemērojamā kārtība atšķiras atkarībā no tā, vai ienākumi saņemti Austrijā vai ārvalstīs.

Austrijā g?tu ien?kumu no kapit?la aplikšana ar nodokli

5 Saska?? ar *Einkommensteuergesetz 1988* (1988. gada likuma "Par ien?kuma nodokli", *BGBI. 1988/400*, turpm?k tekst? – "EStG") 93. panta 2. punktu: "Austrijā ien?kumi no kapit?la skait?s sa?emti tad, kad ien?kumu no kapit?la maks?t?js atrodas Austrijā vai kad uz??muma valde vai uz??muma juridisk? adrese ir Austrijā, vai ar? maks?t?js ir kred?tiest?des fili?le Austrijā [..]" (*BGBI. 1996/201* public?t? versija).

6 EStG (*BGBI. 1996/201* public?t? versija) 93. panta 1. punkts noteic, ka "attiec?b? uz Austrijā sa?emtajiem ien?kumiem no kapit?la [..] ien?kuma nodoklis tiek iekas?ts, atvelkot to no ien?kumiem, kas radušies no kapit?la ("*Kapitalertragsteuer*")", kas, saska?? ar EStG 95. panta 1. punktu, ir 25 %.

7 EStG (*BGBI. 1996/797* public?t? versija) 97. panta 1. punkts paredz, ka ien?kumu no kapit?la nodoklis "ir uzskat?ms par piln?b? samaks?tu ar nodok?a atvilkšanas faktu". T?d?j?di ien?kumi no kapit?la vairs netiek pak?auti ien?kuma nodoklim.

8 Gad?jumos, kad nodok?u gal?ga samaksa nevar tikt veikta, atvelkot nodok?us no g?tajiem ien?kumiem to sa?emšanas viet? (tas ir, uz??mumos), EStG 97. panta 2. punkt? ir noteikts, ka nodoklis ir maks?jams "br?vpr?t?gi maks?t?ja kont? p?rskaitot naudas summu, kas atbilst ien?kuma nodoklim no kapit?la" (*BGBI. 1996/797* public?t? versija).

9 Gad?jum?, kad nodok?u maks?t?js nolemj neizv?l?ties piln?b? apmaks?t nodokli 25 % apm?r? no saviem Austrijā sa?emtajiem ien?kumiem no kapit?la, attiec?b? uz vi?u ir piem?rojama t? saucam? "uz pusi samazin?t?s likmes" ("*Halbsatzverfahren*") k?rt?ba saska?? ar EStG (*BGBI. 1996/797* public?t? versija) 37. panta 1. un 4. punktu.

10 Šaj? gad?jum? ien?kumi no kapit?la veicina to, ka tiek noteikts viss ien?kums, kas apliekams ar nodokli, k? rezult?t? iesp?jama piem?rojam?s likmes paaugstin?šan?s. Tom?r, kompens?jot šo paaugstin?šanu min?tajiem ien?kumiem no kapit?la, tiek piem?rota nodok?a likme, kas samazin?ta uz pusi no vid?j?s likmes, kas piem?rojama visam ien?kumam.

?rvalst? g?tu ien?kumu no kapit?la aplikšana ar nodokli

11 Attiec?b? uz ?rvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la, kuri samaks?ti nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo Austrijā, piem?rojams parastais ien?kuma nodoklis. T?d?j?di tie veicina to, ka tiek noteikts viss ar nodokli apliekamais ien?kums, un tiem regul?ri ir piem?rojams ien?kuma nodoklis, kura augst?k? likme ir 50 %.

12 Atbilstoš?s Austrijas ties?bu normas tika groz?tas ar likumu, kas st?j?s sp?k? 2002. gada 1. apr?l?. Šis likums tika pie?emts v?l?k par pamata pr?vu un t?d?j?di neattiecas uz to.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

13 Lencas kundze, kas ir V?cijas pilsoņe un kurai ir j?maks? visi nodok?i Austrijā, par 1996. gadu deklar?ja ien?kumus no kapit?la dividenžu veid?, kuras vi?a sa??ma no V?cij? dibin?t?m akciju sabiedr?b?m. Austrijas nodok?u administr?cija šiem ien?kumiem piem?roja parasto ien?kuma nodokli. Nodok?u likme, kas samazin?ta uz pusi un kas noteikta EStG 37. pant?, un nodok?u saist?bu izpilde, kas noteikta EStG 97. pant?, piem?rojot to kop? ar 93. pantu (turpm?k tekst? – "attiec?g?s priekšroc?bas nodok?u samaks?"), attiecas tikai uz Austrijā g?tiem ien?kumiem no kapit?la.

14 Uzskatot, ka parast?s progres?v?s nodok?u likmes piem?rošana, apliekot ar nodokli vi?as

V?cij? g?tos ien?kumus no kapit?la, ir pretrun? kapit?la br?vai apritei, k? to paredz L?guma 73.B panta 1. punkts, Lencas kundze iesniedza s?dz?bu *Finanzlandesdirektion für Tirol*. Š? s?dz?ba tika noraid?ta ar 1999. gada 16. apr??a l?mumu, kuru Lencas kundze p?rs?dz?ja, iesniedzot s?dz?bu *Verwaltungsgerichtshof*.

15 Šajos apst?k?os *Verwaltungsgerichtshof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai tiesiskais regul?jums, kas noteikts EK l?guma 73.B panta 1. punkt? kop? ar 73.D panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu un 3. punktu (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 3. punkts), iest?jas pret t?du ties?bu normu, kas noteikta *EStG* 97. panta 1. un 4. punkt?, piem?rojot to kop? ar *EStG* 37. panta 1. un 4. punktu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?js, sa?emot dividendes no viet?j?m akcij?m, var izv?l?ties izpild?t nodok?u saist?bas ar vienoto likmi 25 % apm?r? vai ar likmi, kas samazin?ta uz pusi no vid?j?s likmes, kas piem?rojama visiem ien?kumiem, kam?r dividend?m no ?rvalstu akcij?m v?l joproj?m tiek piem?rots parastais ien?kuma nodoklis?

2) Vai naudas summa, kas aplikta ar ien?kuma nodokli no t?da uz??muma kapit?la, kur? past?v dal?ba un kura juridisk? adrese un valde ir cit? dal?bvalst? vai trešaj? valst?, ir svar?ga, lai atbild?tu uz pirmo jaut?jumu?

3) Apstiprinošas atbildes gad?jum? uz pirmo jaut?jumu: vai ar L?guma 73.B panta 1. punktu ir sader?ga situ?cija, kad no Austrijas ien?kuma nodok?a, kuru maks? dividendes sa??mus? persona, tiek proporcion?li atvilkti uz??muma nodoklis, ko uz??mumi, kuru juridisk? adrese un valde ir cit?s dal?bvalst?s vai trešaj?s valst?s, ir samaks?juši sav?s valst?s?"

Par pirmajiem diviem prejudici?lajiem jaut?jumiem

16 Uzdodot pirmos divus jaut?jumus, kuri j?apskata kop?, iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas vaic?, vai L?guma 73.B panta 1. punkts un 73.D panta 1. un 3. punkts iest?jas pret dal?bvalst? esošu tiesisko regul?jumu, kur? noteikts, ka nodok?u piln?ga samaksa ar likmi 25 % apm?r? vai ar nodok?a likmi, kas samazin?ta uz pusi, tiek pak?auta kapit?la ien?kumiem, ko izmaks?jis šaj? dal?bvalst? dibin?ts uz??mums, nevis uz??mums, kas dibin?ts ?rvalst?, un apstiprinošas atbildes gad?jum?, vai š?da tiesisk? regul?juma atbilst?bas L?guma augst?k min?tajiem noteikumiem izv?rt?šana ir atkar?ga no uz??mumu pe??ai piem?rojam? uz??muma nodok?a lieluma valst?, kur? tie ir dibin?ti.

17 Attiec?b? uz to, ka pamata pr?va ir par dal?bvalsts nodok?u administr?cijas atteikumu pieš?irt attiec?g?s nodok?a atlaides personai, kurai ir piln?b? j?maks? nodok?i šaj? dal?bvalst? un kura ir sa??musi dividendes no uz??muma, kas dibin?ts cit? dal?bvalst?, uzdotie jaut?jumi ir atbildami tikai tikt?l, cikt?l tie skar br?vu kapit?la apriti starp dal?bvalst?m.

18 Vispirms, k? to uzskata Lencas kundze un Eiropas Kopienu Komisija, ir j?izv?rt?, vai nodok?u tiesiskais regul?jums, k?ds tas ir pamata liet?, ierobežo kapit?la br?vu apriti L?guma 73.B panta 1. punkta izpratn?.

19 J?atg?dina, ka, saska?? ar past?v?go judikat?ru, kaut ar? tieša nodok?u uzlikšana ir dal?bvalstu kompetence, t?m tom?r sav? darb?b? ir j?iev?ro Kopienu ties?bas (skat. 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C-80/94 *Wielockx*, *Recueil* 1995, I-2493. lpp., 16. punkts; 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil* 2000, I-4071. lpp., 32. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu liet? C-334/02 Komisija/Francija, Kr?jum? v?l nav public?ts, 21. punkts).

20 Ta?u j?konstat?, ka attiec?g? nodok?u tiesisk? regul?juma m?r?is ir attur?t nodok?u

maks?tu?jus, kas dz?vo Austrij?, invest?tu savu kapit?lu uz??mumos, kuri dibin?ti cit? dal?bvalst?. Attiec?b? uz Austrij? g?to ien?kumu no kapit?la aplikšanu ar nodokli š?ds tiesiskais regul?jums faktiski ?auj nodok?u maks?tu?jam, kas dz?vo Austrij?, izv?l?ties starp piln?gu nodok?a samaksu ar likmi 25 % apm?r? un parasto ien?kuma nodokli ar likmi, kas samazin?ta uz pusi, kam?r attiec?b? uz ?rvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la tiek piem?rots parastais nodoklis, kura likme var sasniegt 50 %.

21 Min?tajam tiesiskajam regul?jumam ir ierobežojošs raksturs ar? attiec?b? uz uz??mumiem, kuri dibin?ti cit?s dal?bvalst?s, jo tas rada tiem š??rsli kapit?la ieg?šanai Austrij?. Faktiski tikt?l, cikt?l attieksme pret cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la ir maz?k labv?l?ga nek? pret Austrij? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la, to uz??mumu akciju ieg?de, kuri dibin?ti cit?s dal?bvalst?s, attiec?b? uz Austrij? dz?vojošiem investoriem ir maz?k pievilc?ga nek? to uz??mumu akciju ieg?de, kuri dibin?ti šaj? dal?bvalst? (skat. iepriekš min?to spriedumu *Verkooijen*, 35. punkts, un iepriekš min?to spriedumu Komisija/Francija, 24. punkts).

22 No augst?k min?t? izriet, ka pamata liet? esošais tiesiskais regul?jums rada ierobežojumu kapit?la br?vai apritei, ko princip? aizliedz L?guma 73.B panta 1. punkts.

23 Tom?r j?izv?rt?, vai šis ierobežojums kapit?la br?vai apritei var?tu b?t attaisnots saska?? ar L?guma noteikumiem.

24 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka saska?? ar L?guma 73.D panta 1. punktu "73.B pants neskar dal?bvalstu ties?bas [...] piem?rot atš?ir?gas attiec?gas nodok?u ties?bu normas daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u [...] kapit?la ieguld?juma vietas d??", ne ar? ties?bas "veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nov?rstu attiec?g?s valsts normat?vo aktu p?rk?pumus".

25 Saska?? ar Austrijas, D?nijas, Francijas un Apvienot?s Karalistes vald?bu teikto no š?s ties?bu normas skaidri izriet, ka dal?bvalst?m ir ties?bas attiecin?t priekšroc?bas nodok?u samaks? tikai uz tiem ien?kumiem no kapit?la, kurus izmaks?juši to teritorij?s dibin?tie uz??mumi.

26 Šaj? sakar? j?uzsver, ka L?guma 73.D panta 1. punkts, kas k? atk?pe no br?vas kapit?la aprites pamatprincipa ir tulkojams sašaurin?ti, nevar tikt iztulkots t?d?j?di, ka nodok?u tiesiskais regul?jums daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u kapit?la ieguld?jumu vietas d??, ir autom?tiski sader?gs ar L?gumu. Faktiski 73.D panta 1. punkt? ietvert? atk?pe ir pati par sevi ierobežota ar 73.D pantu, kas noteic, ka š? panta 1. punkt? noteiktais valsts tiesiskais regul?jums "nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot br?vu kapit?la apriti un maks?jumus, k? to nosaka 73.B pants".

27 T?d?j?di j?noš?ir nevienl?dz?g? attieksme, ko pie?auj L?guma 73.D panta 1. punkts, no patva??gas diskrimin?cijas, ko aizliedz t? 73.D panta 3. punkts. No judikat?ras izriet – lai valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, k?ds tas ir šaj? liet?, kas noš?ir ien?kumus no kapit?la, ko samaks?juši attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? dibin?ti uz??mumi no cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem, var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma noteikumiem par br?vu kapit?la apriti, ir nepieciešams, lai atš?ir?g? attieksme attiektos uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? lai t? b?tu attaisnojama ar iemesliem, kas izriet no visp?r?j?m imperat?v?m interes?m k?, piem?ram, nepieciešam?bas aizsarg?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu, c??as pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un nodok?u kontroles efektivit?tes (iepriekš min?tie spriedumi *Verkooijen*, 43. punkts, 2002. gada 21. novembra spriedums liet? C-436/00 X un Y, *Recueil* 2002, I-10829. lpp., 49. un 72. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums Komisija/Francija, 27. punkts). Turkl?t, lai atš?ir?g? attieksme starp daž?du ien?kumu no kapit?la kategorij?m b?tu attaisnojama, t? nevar p?rk?pt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i.

28 Vald?bas, kuras šaj? liet? ir iesniegušas apsv?rumus, uzskata, pirmk?rt, ka Austrijas valsts iest?des iekas? nodokli no pe??as, kuru Austrij? dibin?tie uz??mumi izmaks? saviem akcion?riem, da??ji no uz??mumiem, k? ar? da??ji no akcion?riem. Attiec?b? uz ?rpus t?s teritorijas dibin?tiem uz??mumiem Austrijas valsts iest?des nav ties?gas t?d? paš? veid? aplik? ar uz??mumu ien?kumu nodokli. Attiec?go nodok?u tiesisko regul?jumu attaisno objekt?va atš?ir?ba situ?cij? t?d?j?di, ka tiek rad?ta atš?ir?ga attieksme nodok?u sf?r? saska?? ar L?guma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu (1995. gada 14. febru?ra spriedums liet? C-279/93 *Schumacker, Recueil 1995*, I-225. lpp., 30.–34. un 37. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums *Verkooijen*, 43. punkts).

29 T?d?j?di j?izv?rt?, vai saska?? ar L?guma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu atš?ir?ga attieksme pret personu, kas ir Austrijas nodok?u maks?t?ja, atkar?b? no t?, vai vi?a sa?em ien?kumus no kapit?la no šaj? dal?bvalst? dibin?tiem uz??mumiem vai ien?kumus no kapit?la no cit?s dal?bvalst?s dibin?tiem uz??mumiem, attiecas uz objekt?vi nesal?dzin?m?m situ?cij?m.

30 No lietas materi?liem izriet, ka Austrijas nodok?u tiesisk? regul?juma m?r?is ir samazin?t ekonomiska rakstura sekas attiec?b? uz uz??mumu pe??as dubultu aplikšanu ar nodokli, kas rastas no uz??muma pe??as aplikšanas ar nodokli uz??mumu nodok?a veid? un akcion?ra, kas ir nodok?a maks?t?js, aplikšanas ar nodokli ien?kuma nodok?a veid? par to pašu pe??u, kas izmaks?ta dividenžu veid?.

31 Tom?r k? Austrij? g?tie ien?kumi no kapit?la, t? ar? cit? dal?bvalst? g?tie ien?kumi var tikt dubulti aplikti ar nodokli. Faktiski abos gad?jumos ien?kumi vispirms tiek pak?auti uz??mumu ien?kuma nodoklim, bet p?c tam – tikt?l, cik?l tie tiek izmaks?ti dividenžu veid? – ien?kuma nodoklim.

32 Attiec?b? uz nodok?u tiesisko regul?jumu, kura m?r?is ir samazin?t sekas, k?das atst?j uz??muma, kur? tiek ieguld?tas invest?cijas, g?t?s pe??as dubulta aplikšana ar nodokli, akcion?ri, kuri ir Austrijas nodok?u maks?t?ji un kuri sa?em ien?kumus no cit? dal?bvalst? dibin?ta uz??muma kapit?la, t?d?j?di atrodas sal?dzin?m? situ?cij? tai situ?cijai, k?d? atrodas akcion?ri, kuri t?pat ir Austrijas nodok?u maks?t?ji, bet kuri sa?em ien?kumus no Austrij? dibin?ta uz??muma kapit?la.

33 No t? izriet, ka Austrijas nodok?u tiesiskais regul?jums, kas pak?auj nodok?u piln?gas samaksas 25 % likmes vai likmes, kas samazin?ta uz pusi no ien?kumiem no kapit?la, piem?rošanu nosac?jumam, ka šie ien?kumi ir g?ti Austrij?, L?guma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn? neattiecas uz atš?ir?bu situ?cij? starp Austrij? g?tiem ien?kumiem no kapit?la un cit? dal?bvalst? g?tiem ien?kumiem (šaj? sakar? skat. 1996. gada 27. j?nija spriedumu liet? C-107/94 *Asscher, Recueil 1996*, I-3089. lpp., 41.–49. punkts, un 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C-234/01 *Gerritse, Recueil 2003*, I-5933. lpp., 47.–54. punkts).

34 Vald?bas, kuras Tiesai ir iesniegušas savus apsv?rumus, uzsver, otrk?rt, ka Austrijas nodok?u tiesisko regul?jumu objekt?vi attaisno nepieciešam?ba nodrošin?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu (1992. gada 28. janv?ra spriedumi liet? C-204/90 *Bachmann, Recueil 1992*, I-249. lpp., un liet? C-300/90 Komisija/Be??ija, *Recueil 1992*, I-305. lpp.). Šaj? sakar? t?s uzskata, ka attiec?go nodok?u samaksas priekšroc?bu m?r?is ir samazin?t sekas, k?das atst?j uz??mumu pe??as dubulta aplikšana ar nodokli. Faktiski past?v tieša ekonomiska rakstura saikne starp uz??muma pe??as aplikšanu ar nodokli un tai piem?rojam?m nodok?u samaksas priekšroc?b?m. T?d?j?di, t? k? tikai Austrij? dibin?tiem uz??mumiem ir j?maks? uz??muma nodoklis šaj? dal?bvalst?, ir attaisnojami attiecin?t augst?k min?t?s nodok?u atlaides tikai uz Austrij? g?to ien?kumu no kapit?la sa??m?jiem.

35 J?atg?dina, ka iepriekš min?t? sprieduma *Bachmann* 28. punkt? un iepriekš min?t? sprieduma Komisija/Be??ija 21. punkt?, kuros Tiesa atzina, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu var attaisnot ierobežojumu L?gumu? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanai, past?v?ja tieša saikne starp to iemaksu atskait?šanu, kas samaks?tas vecuma un dz?v?bas apdrošin?šanas l?gumu ietvaros, un apdrošin?t?ju maks?jamo summu aplikšanu ar nodokli, izpildot augst?k min?tos l?gumus, un š? saikne bija saglab?jama, lai aizsarg?tu attiec?g?s nodok?u sist?mas saska?ot?bu (skat., jo ?paši, 1999. gada 28. oktobra spriedumu liet? C-55/98 *Vestergaard*, *Recueil* 1999, I-7641. lpp., 24. punkts, k? ar? augst?k min?to spriedumu X un Y, 52. punkts).

36 Pamata pr?v? papildus faktam, ka fizisko personu ien?kuma nodoklis un uz??mumu nodoklis ir divi atš?ir?gi nodok?i, kas skar daž?dus nodok?u maks?t?jus (skat. 2000. gada 13. apr??a spriedumu liet? C-251/98 *Baars*, *Recueil* 2000, I-2787. lpp., 40. punkts; iepriekš min?to spriedumu *Verkooijen*, 57. un 58. punkts, un 2003. gada 18. septembra spriedumu liet? C-168/01 *Bosal*, Kr?jum? v?l nav public?ts, 30. punkts), j?konstat?, ka Austrijas nodok?u tiesiskais regul?jums nepadara attiec?gu nodok?u samaksas priekšroc?bu, uz kur?m ir ties?bas Austrij? dz?vojošiem nodok?u maks?t?jiem sakar? ar vi?u Austrij? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la, sa?emšanu atkar?gu no uz??mumu pe??as aplikšanas ar nodokli uz??mumu nodok?a veid?.

37 T?pat j?atg?dina, ka arguments par nepieciešam?bu saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu ir izv?rt?jams, ?emot v?r? m?r?i, kas j?sasniedz attiec?gajam nodok?u tiesiskajam regul?jumam (skat. 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, Kr?jum? v?l nav public?ts, 67. punkts).

38 Ta?u ar Austrijas nodok?u tiesisko regul?jumu sasniedzamais m?r?is, proti, dubultas nodok?u aplikšanas mazin?šana, neb?tu nek?d? veid? aizskarts, ja Austrijas nodok?u tiesiskais regul?jums attiektos uz person?m, kuras sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la. Savuk?rt, attiecinot piln?gas nodok?u samaksas likmi 25 % apm?r? un nodok?u likmi, kas samazin?ta uz pusi, tikai un vien?gi uz person?m, kuras sa?em Austrij? g?tus ien?kumus no kapit?la, tiek palielin?ta plaisa starp visp?r?jo nodok?u nastu attiec?b? uz Austrijas uz??mumu pe??u un to nastu, kas uzlikta cit? dal?bvalst? dibin?to uz??mumu pe??ai.

39 T?d?j?di apsv?rumi, kas balst?s uz nepieciešam?bu saglab?t Austrijas nodok?u sist?mas saska?ot?bu, nevar tikt atbalst?ti.

40 J?atz?st, ka attiec?g?s nodok?u atlaides pieš?iršana ar? person?m, kuras sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la, attiec?gajai dal?bvalstij noz?m?tu to, ka samazin?tos ie??mumi no nodok?iem. Tom?r no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka nodok?u ie??mumu samazin?šan?s nevar tikt uzskat?ta par visp?r?jo imperat?vo interešu iemeslu, uz kuru var atsaukties, lai attaisnotu pas?kumu, kas princip? ir pretrun? pamatbr?v?bai (iepriekš min?tais spriedums *Verkooijen*, 59. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedums liet? C-136/00 *Danner*, *Recueil* 2002, I?8147. lpp., 56. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums X un Y, 50. punkts).

41 Turkl?t pret?ji tam, k? uzskata Austrijas un D?nijas vald?bas, cit? dal?bvalst? dibin?tu uz??mumu aplikšanas ar nodokli l?menis nav b?tisks attiec?b? uz Austrijas nodok?u tiesisko regul?jumu, lai izv?rt?tu valsts ties?bu aktu atbilst?bu L?guma 73.B pantam un 73.D panta 1. un 3. punktam.

42 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka attiec?b? uz Austrij? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la attiec?gais nodok?u tiesiskais regul?jums nenodibina nek?du tiešu saikni starp uz??mumu pe??as aplikšanu ar nodokli un nodok?u samaksas priekšroc?b?m, kuras bauda Austrij? dz?vojoši nodok?u maks?t?ji ien?kuma nodok?a veid?. Past?vot š?diem apst?k?iem, ?rpus Austrijas

teritorijas dibin?to uz??mumu aplikšanas ar nodokli l?menis nevar attaisnot atteikumu pieš?irt t?das pašas nodok?u samaksas priekšroc?bas person?m, kuras sa?em šo p?d?jo uz??mumu samaks?tos ien?kumus no kapit?la.

43 Nevar tikt izsl?gts, ka attiec?g? nodok?u tiesisk? regul?juma paplašin?šana uz cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la var?tu Austrij? dz?vojošajiem investoriem padar?t izdev?gu to uz??mumu akciju pirkšanu, kuri dibin?ti cit?s dal?bvalst?s, kur?s uz??muma nodoklis ir maz?ks nek? Austrij?. Tom?r š? iesp?ja nevar attaisnot pamata liet? esošo tiesisko regul?jumu. Faktiski attiec?b? uz argumentu, kas pamatots ar iesp?jamu nodok?a samaksas priekšroc?bu nodok?u maks?t?jiem, kuri sav? dz?vesvietas valst? sa?em ien?kumus no cit? dal?bvalst? dibin?tu uz??mumu kapit?la, pietiek atsaukties uz past?v?go judikat?ru, saska?? ar kuru nelabv?l?ga nodok?u piem?rošana, kas ir pretrun? pamatbr?v?bai, nevar tikt attaisnota ar to, ka past?v citas nodok?u samaksas priekšroc?bas, pie?emot, ka š?das priekšroc?bas past?v (iepriekš min?tais spriedums *Verkooijen*, 61. punkts, un cit?t? judikat?ra).

44 Turkl?t Francijas vald?ba uzsver, ka Austrijas nodok?u tiesisko regul?jumu attaisno nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti.

45 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka jo ?paši no L?guma 73.D panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka var atsaukties uz nodok?u kontroles efektivit?ti, lai attaisnotu ierobežojumus L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanai (skat. 1999. gada 8. j?lija spriedumu liet? C-254/97 *Baxter* u. c., *Recueil* 1999, I-4809. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 26. septembra spriedumu liet? C-478/98 Komisija/Be??ija, *Recueil* 2000, I-7587. lpp., 39. punkts).

46 Pirmk?rt, attiec?b? uz nodok?a samaksas priekšroc?b?m, kas piem?rojamas, apliekot ar pazemin?tu nodok?a likmi Austrij? g?tos ien?kumus no kapit?la, nav nek?d? veid? pier?d?ts, ka daž?du nodok?u likmju piem?rošana, pamatojoties uz ien?kumu no kapit?la izcelsmes, padar?tu nodok?u kontroli efekt?v?ku.

47 Otrk?rt, attiec?b? uz nodok?a piln?gu samaksu ar likmi 25 % apm?r?, j?atg?dina, ka Austrij? dibin?tie uz??mumi to tieši atskaita paši. Tom?r, k? to uzsver ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 33. un 34. punkt?, piln?b? apmaks?jams nodoklis uzreiz nenoz?m? nodok?a samaksu ien?kumu g?šanas viet?. Ar? *EstG* 97. panta 2. punkts paredz, ka gad?jumos, kad nodok?a samaksa ien?kumu g?šanas viet? nav iesp?jama, piln?b? samaks?jams nodoklis var tikt samaks?ts, "br?vpr?t?gi maks?t?ja kont? p?rskaitot naudas summu, kas atbilst nodoklim par ien?kumiem no kapit?la". Attiec?b? uz ien?kumiem, kurus izmaks? cit?s dal?bvalst?s dibin?tie uz??mumi, t?d?j?di var?tu tikt noteikta "br?vpr?t?gam p?rskait?jumam" nodok?u administr?cijai l?dz?ga k?rt?ba.

48 Skaidrs, ka nodok?a samaksa ien?kumu g?šanas viet?, ko tieši veic Austrij? dibin?tie uz??mumi, atslogo nodok?u administr?cijas darbu sal?dzin?jum? ar "br?vpr?t?gu p?rskait?šanu". Tom?r vienk?ršas administrat?vas ne?rt?bas nevar attaisnot ierobežojumu L?gum? noteiktajai pamatbr?v?bai – br?vai kapit?la apritei (iepriekš min?tais spriedums Komisija/Francija, 29. un 30. punkts).

49 ?emot v?r? visu augst?k min?to, uz diviem pirmajiem jaut?jumiem j?atbild t?d?j?di, ka L?guma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts iest?jas pret tiesisko regul?jumu, kas ?auj tikai person?m, kuras sa?em Austrij? g?tus ien?kumus no kapit?la, izv?l?ties starp piln?gu nodok?a samaksu ar likmi 25 % apm?r? un parasto ien?kuma nodokli, piem?rojot uz pusi samazin?tu likmi, kam?r taj? tiek noteikts, ka attiec?b? uz cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la oblig?ti tiek piem?rots parastais ien?kumu nodoklis bez likmes samazin?šanas. Atteikumu person?m, kuras sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la, pieš?irt priekšroc?bas nodok?u samaks?, kuras pieš?irtas person?m, kas sa?em Austrij? g?tus ien?kumus no kapit?la, nevar

attaisnot tas, ka cit? dal?bvalst? dibin?tu uz??mumu ien?kums tur b?tu pak?auts maz?kam nodoklim.

Par trešo prejudici?lo jaut?jumu

50 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai L?guma 73.B panta 1. punkts nepie?auj to, ka ties?bu akti nodok?u jom?, kas nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo Austrij? un kas sa?em cit? dal?bvalst? g?tus ien?kumus no kapit?la, ?auj proporcion?li no vi?a ien?kuma nodok?a atvilkt uz??muma nodokli, kuru samaks?jis uz??mums, kur? vi?š ir dal?bnieks.

51 Lencas kundze un Komisija apšaub? š? jaut?juma pie?emam?bu izskat?šanai. Jaut?jums nav b?tisks pamata lietas izskat?šanai, jo tas attiecas uz nodok?u sist?mu, kas nav sp?k? Austrij?.

52 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka Tiesa nevar atbild?t uz valsts tiesas uzdotu prejudici?lu jaut?jumu, ja ir ac?mredzami, ka pras?tajai Kopien? ties?bu interpret?cijai nav nek?das sasaistes ar pamata lietu vai t?s priekšmetu, vai ja jaut?jumam ir hipot?tisks raksturs (1992. gada 16. j?lija spriedums liet? C-83/91 *Meilicke*, *Recueil* 1992, I-4871. lpp., 25. punkts; 2000. gada 13. j?lija spriedums liet? C-36/99 *Idéal tourisme*, *Recueil* 2000, I?6049. lpp., 20. punkts, un 2004. gada 5. febru?ra spriedums liet? C-380/01 *Schneider*, Kr?jum? v?l nav public?ts, 22. punkts).

53 Iesniedz?jtiesas r?kojum? piesaukt?s ties?bu normas neparedz iesp?ju atskait?t Austrij? uz??mumu nodokli, kas samaks?ts cit? dal?bvalst?. Austrijas vald?ba, ko Tiesa bija uzaicin?jusi iesniegt preciz?jumus par šo jaut?jumu, apstiprin?ja, ka pamata liet? esošo faktu norises laik? sp?k? esošie ties?bu akti nodok?u jom? neat??va identific?t iesniedz?jtiesas nor?d?to atskait?jumu, pat paplašin?ti tulkojot likumu.

54 Past?vot š?diem apst?k?iem, uz trešo uzdoto jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

55 Ties?šan?s izdevumi, kas radušies Austrijas, D?nijas, Francijas un Apvienot?s Karalistes vald?b?m, k? ar? Komisijai, kuras iesniedza apsv?rumus Tiesai, nav atl?dzin?mi. Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem.

Ar š?du pamatojumu

TIESA (pirm? pal?ta),

atbildot uz jaut?jumiem, ko tai ar 2002. gada 27. augusta r?kojumu iesniedza *Verwaltungsgerichtshof*, nospriež:

1) EK l?guma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts (jaunaj? redakcij?, attiec?gi, – EKL 56. pants un 58. panta 1. un 3. punkts) iest?jas pret pamata liet? esošo tiesisko regul?jumu, kas ?auj tikai person?m, kuras sa?em Austrij? g?tus ien?kumus no kapit?la, izv?l?ties starp piln?gu nodok?a samaksu ar likmi 25 % apm?r? un parasto ien?kuma nodokli, piem?rojot uz pusi samazin?tu likmi, kam?r taj? tiek noteikts, ka attiec?b? uz cit? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no kapit?la oblig?ti piem?rojams parastais ien?kumu nodoklis bez likmes samazin?šanas.

2) Atteikumu personām, kuras saņem citā dalībvalstī gūtus ienākumus no kapitāla, piešķirt nodokļu samaksas priekšrocības, kuras piešķirtas personām, kas saņem Austrijā gūtus ienākumus no kapitāla, nevar attaisnot tas, ka citā dalībvalstī dibinātu uzņēmumu ienākumi tur būtu pakāuti mazākam nodoklim.

Janns

Ross

fon Bērs

Silva de Lapuerta

Lānartss

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2004. gada 15. jūlijā.

Sekretārs

Pirmās palātas priekšsēdētājs

R. Grass [*R. Grass*]

P. Janns

* Tiesvedības valoda – vācu.