

ENERĢLADVOKĀTA ANTONIO TICANO SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 25. martā (1)

Lieta C-315/02

Anneliese Lenz

pret

Finanzlandesdirektion für Tirol

[*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

EKL 56. un 58. pants – Kapitāla brīva aprīte – Valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz ienākumu no kapitāla aplikšanu ar nodokļiem

1. Ar 2002. gada 27. augusta rīkojumu *Verwaltungsgerichtshof* [Administratīvā tiesa] uzdeva Tiesai trīs prejudiciālus jautājumus par to, kā interpretēt EK līguma 73.B un 73.D pantu (šobrīd – EKL 56. un 58. pants). Ar tiem Austrijas tiesa atkārtoti jautā, vai valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ienākumi no kapitāla tiek atšķirīgi aplikti ar nodokli – atkarībā no tā, vai tie nāk no uzņēmuma valstī vai ārvalstīs, – ir saderīgs ar Kopienas tiesību m.

2. Šo jautājumu Tiesa jau ir skatījusi sakarā ar Vānes, Lejasaustrijas un Burgenlandes Finanšu direkcijas V Apelācijas senāta prejudiciālo jautājumu lietā C-516/99 *Schmid*; šajā lietā Tiesa paskaidroja, ka tai šī lieta nav piekritīga, jo iesniedzējlietā nebija tiesa. (2)

I – Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3. Atbilstošās Kopienas tiesību normas ir EKL 73.B un 73.D pants. 73.B panta 1. punktā noteikts, ka "ir aizliegti visi kapitāla aprītes ierobežojumi dalībvalstī, kā arī dalībvalstī un trešo valstī starp". 73.D pantā tomēr noteikts, ka:

"Šī Līguma 73.B pants neskar dalībvalstu tiesības

a) piemērot atšķirīgus attiecīgo nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu pastāvīgās dzīvesvietas vai kapitāla investīciju vietas dēļ;

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo šādi nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā, vai noteikt procedūras, kās pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla apriti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

2. [...]

3. Kā noteikts 73.B pantā, šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nav iemesls patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus."

Valsts tiesiskais regulējums

4. Austrijas nodokļu sistēmā paredzēts, ka Austrija nodibinātu uzņēmumu ienākumi tiek aplikti ar nodokli divos līmeņos: uzņēmuma līmenī – balstoties uz ienākumiem, ko tas gūst, pastāvot fiksētai 34 % likmei, un akcionāru līmenī – balstoties uz ienākumu no kapitāla, proti, uzņēmuma izmaksātajām dividendēm un citiem ienākumiem (tā sauktajiem ienākumiem no kapitāla).

5. Attiecībā uz aplikšanu ar nodokli akcionāru līmenī, kas tieši attiecas uz šo lietu, tad piemērojam kārtība atšķiras atkarībā no tā, vai ienākumi saņemti Austrijā vai ārvalstīs. Valsts tiesiskajā regulājumā noteikts: "Ienākumi no kapitāla skaitās saņemti Austrijā tad, ja ienākumu no kapitāla maksātājs atrodas Austrijā vai ja uzņēmuma valde vai uzņēmuma juridiskā adrese ir Austrijā, vai arī ja maksātājs ir kredītiestādes filiāle Austrijā [...]" (1988. gada *Einkommenssteuergesetz* 93. panta 2. daļa, turpmāk tekstā – "EStG"). (3)

a) Austrijā gūtu ienākumu no kapitāla aplikšana ar nodokli

6. Attiecībā uz ienākumiem no kapitāla, kas gūti Austrijā, Austrijas tiesiskajā regulājumā nodokļu maksātāji var izvēlēties vai nu maksāt šādu nodokli ar fiksētu nodokļa likmi 25 % apmērā, kas samaksājams pilnībā (turpmāk tekstā "pilnībā samaksājams nodoklis"), vai arī maksāt parasto ienākuma nodokli, piemērojot nodokļa likmi, kas samazināta par 50 % (turpmāk tekstā – "samazināts nodokļa likme").

7. Pirmajā gadījumā nodokļu maksātājam ir jāmaksā nodoklis 25 % apmērā no ienākumiem no kapitāla, kas saskaņā ar šā nodokļa pilnīgās samaksas raksturu vairs nav aplikami ar parasto ienākuma nodokli. Tādēļ ienākumi no kapitāla netiek ņemti vērā, lai noteiktu personas ar nodokli aplikamos ienākumus, līdz ar to tiek piemērota zemāka ienākuma nodokļa likme, jo tā mainās atkarībā no ienākumu līmeņa. Pilnībā samaksājams nodoklis principā tiek iekasēts no tā avota (t. i., uzņēmuma). Tomēr atsevišķos gadījumos, kad šo nodokli nav iespējams ieturēt, tas ir iekasējams kā "brīvprātīgais maksājums, kas vienāds ar personas, kura izmaksā dividendes, nodokļa, ar ko aplik ienākumu no kapitāla, apmēru..." (EStG 97. pants). (4)

8. Ja nodokļu maksātājs neizvēlies šādu pilnībā samaksājamo nodokli, viņam ir jāmaksā parastais ienākuma nodoklis ar par 50 % samazinātu nodokļa likmi. Šajā gadījumā ienākumi no kapitāla tiek ņemti vērā, nosakot nodokļu maksātāja kopējos ienākumus, kā rezultātā, visticamāk, tiek paaugstināta piemērojamā nodokļa likme; lai to kompensētu, ienākumi no kapitāla ar nodokli tiek aplikti "50 % apmērā no vidējās kopējās ienākumiem piemērojamās nodokļu likmes" (EStG 37. pants) (5).

b) Ienākumu no kapitāla, kas gūti ārvalstīs, aplikšana ar nodokliem

9. Iepriekš aprakstītie noteikumi ir piemērojami tikai valstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla, bet ienākumi no kapitāla daļām ārvalstīs uzņēmumos tiek aplikti ar parasto ienākuma nodokli. Tas

nozīm?, ka tas tiek ņemts vēr?, nosakot kopā ar nodokli apliekamo ienākumu, un tādējādi visdrīzāk tiek piemērota augstākā nodokļa likme un ka šis ienākums tiek aplikts ar ienākuma nodokli, nesamazinot tās likmi. Tādējādi šādiem ienākumiem netiek piemērots ne tikai pašais pilnībā samaksājams nodoklis ar fiksēto likmi 25 % apmēr?, bet arī piemērojams nodokļa likmes samazinājums 50 % apmēr?.

10. Visbeidzot, jānorāda uz to, ka iepriekš aprakstītā sistēma tika mainīta ar likumu, kas stājās spēkā 2002. gada 1. aprīlī, pēc izskatītās lietas notikumiem un nav piemērojams šīs lietas apstākļiem.

II – Fakti un process

11. Lencas [Lenz] kundze (turpmāk tekstā – "prasītāja") ir Vācijas pilsonē, kas dzīvo Austrijā un kopš 1994. gada tur ir nodokļu maksātāja.

12. 1996. gadā prasītājas ienākumus veidoja tikai dividendes no uzņēmumiem, kuru juridiskā adrese bija Vācijā.

13. Tādēļ Austrijas nodokļu administrācija viņas maksājamo nodokli aprēķināja, pamatojoties uz parasto ienākuma nodokļa likmi, nepiemērojot pašo pilnībā samaksājamo nodokli vai EstG 37. un 97. pantā noteikto samazināto likmi.

14. Prasītāja par veikto novērtējumu iesniedza sādžbu *Finanzlandesdirektion für Tirol*, jo paši uzsverot, ka tas, ka ienākumiem no citās dalībvalstīs reģistrētu uzņēmumu kapitāla daļēm netiek piemērots pilnībā samaksājams nodoklis vai samazināts nodokļa likme, ir pretrunā EKL 73.B pantā noteiktajai kapitāla brīvībai aprītei. Tā kā šā sādžba tika noraidīta, prasītāja cēla prasību *Verwaltungsgerichtshof*. Šauboties par valsts nodokļu tiesiskā regulējuma saderību ar Kopienas tiesību m, šā tiesa Tiesai uzdeva šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tiesiskais regulējums, kas noteikts EK Līguma 73.B panta 1. punktā kopā ar 73.D panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu un 3. punktu (šobrīd – EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 3. punkts), iestājas pret tādū tiesību normu, kas noteikta EstG 97. panta 1. un 4. punktā, piemērojot to kopā ar EstG 37. panta 1. un 4. punktu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, saņemot dividendes no vietējām akcijām, var izvēlēties izpildīt nodokļu saistības ar vienoto likmi 25 % apmērā vai ar likmi, kas samazināta uz pusi no vidējās likmes, kas piemērojama visiem ienākumiem, kamēr dividendēm no ārvalstu akcijām tiek vienmēr piemērots parastais ienākuma nodoklis?

2) Vai likme, ar kādu tiek aplikti ienākumi no dalībvalstīs tādēļ uzņēmumu, kura juridiskā adrese un valde ir citā dalībvalstī vai trešajā valstī, ir svarīga, lai atbildētu uz pirmo jautājumu?

3) Apstiprinot atbildes gadījumā uz pirmo jautājumu: vai Līguma 73.B panta 1. punktam (šobrīd – EKL 65. panta 1. punktam) ir atbilstoša situācija, kad no Austrijas ienākuma nodokļa, kuru maksā dividendes saņēmēja persona, tiek proporcionāli atvilkti uzņēmuma nodoklis, kuru uzņēmumi, kuru juridiskā adrese un valde ir citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ir samaksājuši savās valstīs?"

15. Šajā tiesvedībā prasītāja pamata prāvā, Austrijas, Dānijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija ir iesniegušas rakstiskus apsvērumus. Prasītāja pamata prāvā, Austrija, Apvienotā Karaliste un Komisija sniedza arī mutvārdu paskaidrojumus 2004. gada 29. janvārā tiesas sēdē.

16. Gatavojoties iztiesāšanai, Tiesa Austrijas valdībai lūdzā iesniegt konkrētākas ziņas par

1996. gad? sp?k? esošajiem ties?bu aktiem nodok?u jom?.

III – Juridisk? anal?ze

Par abiem pirmajiem jaut?jumiem

17. Ar pirmajiem diviem jaut?jumiem, kuri ir izskat?mi kop?, *Verwaltungsgerichtshof* jaut?, vai L?guma noteikumi par kapit?la br?vu apriti ir sader?gi ar t?du regul?jumu, ar kuru izv?le starp ?pašo piln?b? samaks?jamo nodokli un parasto ien?kuma nodokli ar par 50 % samazin?tu likmi tiek dota tikai tiem, kas sa?em ien?kumus no iekšzemes kapit?la, bet attiec?b? uz ien?kumiem no ?rvalstu kapit?la taj? paredz?ts parastais ien?kuma nodoklis bez samazin?tas likmes. *Verwaltungsgerichtshof* turkl?t v?las uzzin?t, vai atbilde uz šo jaut?jumu ir atkar?ga no dal?bvalstu vai trešo valstu uz??mumu, no kuriem n?k šie ien?kumi, nodok?u lieluma.

18. K? jau iepriekš min?ju, l?dz?gs jaut?jums Tiesai jau tika uzdots liet? *Schmid*, kur? spriedums netika pie?emts, jo iesniedz?jiest?dei (*Berufungssenat*) nebija tiesu iest?des ?paš?bu EKL 234. panta izpratn?. Secin?jumos, kas attiec?gaj? liet? sniegti 2002. gada 29. janv?r? (6), es jau izteicu savu viedokli par to, ka l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir j?noraida k? nepie?emams; tajos es izskat?ju ar? jaut?jumu, ko tagad p?c b?t?bas no jauna ir uzdevusi ar? *Verwaltungsgerichtshof*. Turpm?k es liel? m?r? atsaukšos uz šiem secin?jumiem.

19. K? *Schmid* liet?, lai atbild?tu uz iepriekš min?to jaut?jumu, vispirms ir j?konstat?, vai attiec?gais regul?jums ietver kapit?la aprites ierobežojumu EKL 73.B panta izpratn?; ja t?, tad ir j?p?rbauda, vai šis regul?jums ir attaisnojams ar 73.D pantu.

i) Par apstr?d?t? regul?juma ierobežojošo raksturu

20. Attiec?b? uz pirmo aspektu v?los uzreiz atg?din?t, ka "dal?bvalsts pas?kumi [...] veido kapit?la aprites ierobežojumus EKL 73.B panta izpratn?, ja tie ir piem?roti, lai attur?tu t?s rezidentus veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s". (7) Šaj? sakar? Tiesa ir atzinusi, ka, jo ?paši "pieš?irot t?dus nodok?u atvieglojumus k? dividenžu atbr?vošana no nodok?iem attiec?b? uz fizisko personu, kura ir da?u tur?t?ja, ien?kumu aplikšana ar nodok?iem saska?? ar noteikumu, ka dividendes maks? uz??mums, kas dibin?ts valsts teritorij?, ir kapit?la aprites ierobežojums". (8)

21. T? tas ir tikt?l, cikt?l š?ds noteikums

– pirmk?rt, "attur dal?bvalsts pilso?us, [...] kuri dz?vo [attiec?gaj? dal?bvalst?], ieguld?t savu kapit?lu uz??mumos, kuru juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst?";

– otrk?rt, "iedarbojas ierobežojoš? attiec?b? uz uz??mumiem, kuri dibin?ti cit? dal?bvalst?, radot š??rsli kapit?la ieguld?jumiem [attiec?gaj? dal?bvalst?], jo dividenžu izmaksas taj? dz?vojošaj?m person?m tiek apliktas ar nodok?iem nelabv?l?g?k? rež?m? nek? dividendes, ko maks? [šaj?] dal?bvalst? re?istr?ts uz??mums; l?dz ar to [attiec?g?s dal?bvalsts] ieguld?t?jiem šo uz??mumu kapit?lda?as š?iet maz?k pievilc?gas nek? dal?bvalst? dibin?to uz??mumu kapit?lda?as". (9)

22. K? jau atzinu liet? *Schmid*, ja atbalsta šo j?dziena "kapit?la aprites ierobežojumi" EKL 73.B panta izpratn? interpret?ciju, nevar noliegt, ka apstr?d?tais regul?jums š?du ierobežojumu satur, attiec?b? uz ien?kumiem no iekšzemes kapit?la pieš?irot izv?les ties?bas starp ?pašo piln?b? samaks?jamo nodokli ar fiks?tu 25 % likmi un parastu ien?kuma nodokli ar par 50 % samazin?tu likmi, bet attiec?b? uz ien?kumiem no ?rvalstu uz??mumu kapit?la paredzot parastu ien?kuma nodokli bez samazin?ts likmes. T?tad nav nek?du šaubu, ka š?ds regul?jums ien?kumiem no iekšzemes kapit?la piem?ro labv?l?g?ku rež?mu, t?d?j?di atturot iekšzemes ieguld?t?jus ieg?d?ties kapit?lda?as citu dal?bvalstu uz??mumos un šiem uz??mumiem savuk?rt radot š??rsli

kapitāla ieguvei attiecīgajā dalībvalstī.

23. Tāpat kā *Schmid* liet uzskatu, ka apstrīdtais regulējums, nosakot ienākumiem no iekšzemes kapitāla labvēlīgāku nodokļu režīmu nekā ienākumiem no ārvalstu kapitāla, ietver ar EKL 73.B pantu aizliegto kapitāla aprites ierobežojumu.

ii) Par apstrīdētā tiesiskā regulējuma iespējamo attaisnojumu saskaņā ar 73.D pantu

24. Šie secinājumi tomēr nenozīmē, ka šādi noteikumi nav saderīgi ar kapitāla brīvas aprites normām.

25. Vēlreiz vēršu uzmanību uz to, ka saskaņā ar EKL 73.D panta 1. punktu "[...] 73.B pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgus attiecīgo nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs [...] kapitāla investīciju vietās dēļ", tāpat arī tiesības "veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus [...]". (10)

26. Lai atbildētu uz pirmajiem diviem *Verwaltungsgerichtshof* prejudiciālajiem jautājumiem, tādējādi vēl ir jāpārbauda, vai apstrīdtais regulējums ir attaisnojams saskaņā ar 73.D panta 1. punktu.

27. Šajā sakarā vēršam uzmanību uz to, ka šis noteikums ir interpretējams sašaurināti, jo tas pieļauj izņēmumu no kapitāla brīvas aprites (11), un ar to nekādā gadījumā nav attaisnojami valsts noteikumi vai pasākumi, kas ir "iemesls patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 73.B pants" (EKL 73.D panta 3. punkts).

28. No tā izriet, ka ierobežojumi, kas noteikti tādā regulājumā kā apstrīdtais, saskaņā ar 73.D panta 1. punktu ir pieļaujami tikai tad, ja atšķirīgā attieksme pret ienākumiem no iekšzemes un ārvalstu kapitāla ir pamatota ar atšķirīgu situāciju vai vispārīgu interesēm. (12)

29. Vēl jānorāda uz to, ka Tiesai jau ir bijusi izdevība pieņemt nolēmumu attiecībā uz valsts nodokļu tiesību pārkāpumu novēršanas pasākumiem, ka "pasākums tikai tad ir saskaņā ar EKL 73.D pantu, ja tas atbilst samērīguma principam, bēdams piemērots sava mērķa sasniegšanai, un ja ar to netiek pārsniegtas tās sasniegšanai nepieciešamās robežas" (13). Visbeidzot, "pasākumam ir jābūt nepieciešamam, lai sasniegtu šo mērķi" tādējādi, ka "šos mērķus nevar sasniegt ar tādām pasākumiem, kas mazāk ierobežo kapitāla brīvu apriti" (14).

30. Lai konstatētu, vai apstrīdējais nodokļu tiesiskais regulējums ietvertie kapitāla aprites ierobežojumi ir pieļaujami saskaņā ar EKL 73.D panta 1. punktu, kā norāda valdības, kas iestājusies lietā, pirmkārt, ir jāpārbauda, vai atšķirīgā attieksme pret ienākumiem no iekšzemes un ārvalstu kapitāla ir attaisnojama un vai tādējādi tā neietver patvaļīgu diskrimināciju vai slēptus kapitāla aprites ierobežojumus.

31. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste uzsver, ka apstrīdējais tiesiskais regulējums paredz tie nodokļu atvieglojumi aprobežojas ar iekšzemes uzņēmumu dividendēm, jo Austrijas [nodokļu] administrācija nepastarpināti atvelk nodokļus no uzņēmumiem, kuri maksā dividendes. Tā kā šis nodokļu iekasēšanas veids nav iespējams attiecībā uz ienākumiem no citās valstīs dibinātu uzņēmumu kapitāla, tiem tehniski nav iespējams šos atvieglojumus piemērot.

32. Attiecībā uz to es vispirms norādu uz to, ka tikai pašais pilnībā samaksājams nodoklis tiek iekasēts no uzņēmuma, kas izmaksā ienākumus no kapitāla ieguldījumiem un kas, darbodamies kā nodokļu administrācijas pārstāvis, ietur šos nodokļus izmaksēšanas brīdī. Tādējādi tikai šim nodokļu iekasēšanas veidam pastāv šis tehniskais šķērslis, kas, kā apgalvo

Apvienot? Karaliste, ien?kumus no ?rvalstu kapit?la nost?da objekt?vi atš?ir?g? situ?cij?, sal?dzinot ar ien?kumiem no iekšzemes kapit?la, t?d?j?di attaisnojot atš?ir?g? rež?ma piem?rošanu.

33. P?c š? paskaidrojuma es v?ršu j?su uzman?bu uz to, ka šo apgalvojumu jau *Schmid* liet? es uzskat?ju par nep?rliecinošu. Taisn?ba, ka nodok?u maks?t?jam ir j?b?t Austrij?, lai nodokli var?tu ietur?t šaj? valst?, bet ?pašais piln?b? apmaks?jama nodoklis gan nav oblig?ti ieturams jau izmaks?šanas br?d?. Manupr?t, var veikt daž?dus tehniskus piel?gojumus, lai iekas?tu šo nodokli (tas ir, nodokli ar fiks?tu gal?go likmi 25 % apm?r?), ko bez gr?t?b?m var?tu piem?rot ar? ien?kumiem no ?rvalstu uz??mumiem.

34. K? izskat?maj? liet? ir uzsv?rusi ar? Komisija, š?ds piel?gojums izriet no paša Austrijas nodok?u tiesisk? regul?juma, jo ?pašo piln?b? samaks?jamo nodokli noteiktos gad?jumos, kad nav iesp?jama ietur?šana jau izmaks?šanas br?d?, var iekas?t "k? br?vpr?t?gu maks?jumu par t?du summu, kas vien?da ar dividenžu maks?t?ja ien?kumu no kapit?la ieguld?jumiem nodokli" (15). T?d?j?di ar? attiec?b? uz ien?kumiem no ?rvalstu kapit?la var?tu paredz?t l?dz?gu br?vpr?t?gu maks?jumu, un l?dz ar to b?tu iesp?jams piln?b? samaks?jamo nodokli piem?rot ar? š?diem ien?kumiem, t?d?j?di izvairoties no šaj? sakar? konstat?t? kapit?la aprites ierobežojuma.

35. Visas vald?bas, kas ir iesniegušas apsv?rumus, apgalvo, ka 50 % samazin?jums parastajam ien?kuma nodoklim, ko piem?ro ien?kumiem no iekšzemes kapit?la, ir nepieciešams, lai nodrošin?tu Austrijas nodok?u sist?mas vienot?bu, un ka šis m?r?is saska?? ar spriedumiem liet?s *Bachmann* un Komisija/Be??ija (16) ir "pamats pamatbr?v?bas ierobežojoša tiesisk? regul?juma attaisnojumam" (17). Apstr?d?tais tiesiskais regul?jums jo ?paši ir attaisnojams ar to, ka Austrij? dibin?tu uz??mumu pe??a jau tur tiek aplikta ar nodokli ar fiks?tu likmi 34 % apm?r? un t?d?j?di b?tu neviet? šo pe??u t?s sadales akcion?riem br?d? atk?rtoti aplikti ar nodok?iem, t?d?j?di uz to piln?b? attiecinot ien?kuma nodokli.

36. Pras?t?ja pamata liet? un Komisija turpretim uzskata, ka dividend?m piem?rotais atš?ir?gais rež?ms, kas atkar?gs no t?, vai t?s n?k no ?rvalstu vai iekšzemes uz??mumiem, nav attaisnojams. T?s jo ?paši uzsver, ka apstr?d?tais tiesiskais regul?jums nav attaisnojams ar piesaukto pras?bu nodrošin?t Austrijas nodok?u sist?mas vienot?bu, lai izvair?tos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem (ekonomisk? izpratn?), jo uz??muma nodoklis un nodoklis par ien?kumiem no kapit?la attiecas uz daž?d?m person?m.

37. K? es jau min?ju liet? *Schmid*, man ir radies iespaids, ka šeit nevar atsaukties uz spriedumos *Bachmann* un Komisija/Be??ija min?to pras?bu. Šaj?s liet?s runa bija par "vienu un to pašu nodok?u maks?t?ju, un t?d?j?di past?v?ja tieša saikne starp nodok?u atlaides pieš?iršanu un š?s atlaides izl?dzin?jumuar nodok?u maks?jumu, pie tam abi attiec?s uz to pašu nodokli. Šajos gad?jumos bija runa par saikni starp apdrošin?šanas iemaksu atskait?šanu un to summu, ko apdrošin?t?ji izmaks?, pamatojoties uz vecuma un dz?v?bas apdrošin?šanas polis?m, aplikšanu ar nodok?iem, lai nodrošin?tu attiec?g? nodok?u tiesisk? regul?juma vienot?bu" (18). Turpretim izskat?maj? liet? nepast?v nek?da tieša saikne starp uz??muma nodokli un nodokli par ien?kumiem no kapit?la, jo, t?pat k? liet? *Verkooijen*, runa ir par "atš?ir?giem nodok?iem, ar kuriem tiek aplikti divi daž?di nodok?u maks?t?ji" (uz??mums un akcion?ri) (19).

38. Saska?? ar *Verkooijen* liet? konstat?to, neuzskatu, ka no apstr?d?t? tiesisk? regul?juma izrietošie kapit?la aprites ierobežojumi ir attaisnojami ar Austrijas nodok?u sist?mas vienot?bas nodrošin?šanu.

39. T?dos gad?jumos k? izskat?maj? liet? uzskatu, ka – pret?ji D?nijas vald?bas apgalvotajam saist?b? ar otro jaut?jumu – uz pras?bu nodrošin?t Austrijas nodok?u sist?mas vienot?bu nevar atsaukties pat tad, ja uz??mumu, kas re?istr?ti cit? dal?bvalst?, ien?kumi šaj? valst? tiek aplikti ar

maz?kiem nodok?iem.

40. K? pareizi nor?da Komisija, nav attaisnojuma tam, ka tikai ien?kumi no ?rvalstu kapit?la tiek izsl?gti no piln?b? samaks?jama nodok?a vai ien?kuma nodok?a ar samazin?tu likmi piem?rošanas, pamatojot to ar uz??muma nodok?a apm?ru. Ar š?du izsl?gšanu k? priekšnoteikumu var?tu pie?emt saites starp uz??mumiem un akcion?riem uzliekamajiem nodok?iem past?v?šanu, kas, k? jau tika min?ts, Austrijas nodok?u sist?m? nepast?v; t?d?? neb?tu atbilst?gi veidot saikni tikai attiec?b? uz ien?kumiem, kas g?ti no ?rvalstu kapit?la.

41. Tikpat neattaisnojami b?tu ar? iepriekš min?to nodok?u atvieglojumi, pamatojot to ar zemo nodok?u apjomu ?rvalstu uz??mumiem, jo t?da r?c?ba noz?m?tu, ka beig?s iesp?jamais š? uz??mumu nodok?u atvieglojums tiktu uzlikts uz??muma akcion?ru pleciem – atvieglojums, no kura vi?iem labums var?tu b?t tikai pastarpin?ti, t. i., tikai tad, ja zem?ko nodok?u likmju d?? izmaks?t? pe??as da?a b?tu liel?ka.

42. Tom?r vispirms jau priv?tpersonas attur?tos no kapit?la ieguld?jumiem t?dos uz??mumos, kuri, iesp?jams, cit?s dal?bvalst?s bauda lab?kus tirgus noteikumus un t?d?j?di sp?j nodrošin?t augst?kus procentus par ieguld?jumiem. T? tas ir t?d??, ka priekšroc?bas, kas izriet no atš?ir?b?m tiešaj? nodok?u iekas?šan? no uz??mumiem, tiktu likvid?tas ar sodoša rakstura nodok?u rež?mu, ar ko personu br?v?bai p?vietot savu kapit?lu Kopienas robež?s k? t?dai tiktu laup?ta t?s j?ga. (20)

43. Visbeidzot, lai attaisnotu apstr?d?to Austrijas tiesisko regul?jumu, Francijas vald?ba uzsver, ka, ja piln?b? samaks?jamais nodoklis vai samazin?t? nodok?a likme b?tu attiecin?ma uz cit?s valst?s dibin?tu uz??mumu izmaks?taj?m dividend?m, akcion?ru dz?viesvietas valsts nodok?u iest?des nesp?tu piln?gi izsekot š? uz??muma pe??ai. T? uzskata, ka apstr?d?tie noteikumi t?d?? ir attaisnojami EKL 73.D panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?, saska?? ar kuru 73.B panta noteikumi neskar dal?bvalstu ties?bas "veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nov?rstu attiec?g?s valsts normat?vo aktu p?rk?pumus".

44. Tom?r es uzskatu, ka šis arguments nav atbalst?ms. K? es jau uzsv?ru *Schmid* liet?, ir skaidrs, ka attiec?gais tiesiskais regul?jums nek?di nenodrošina finanšu kontroles efektivit?ti, ?emot v?r?, ka nelabv?l?g?kais rež?ms ien?kumiem no ?rvalstu kapit?la faktiski ne?auj iest?d?m p?rliecin?ties, vai šie ien?kumi ir pien?c?gi deklar?ti Austrijas nodok?u iest?d?s parast? ien?kuma nodok?a noteikšanai.

45. No iepriekšmin?t? izriet, ka vald?bu, kuras iesniedza apsv?rumus, min?tie apst?k?i EKL 73.D panta 1. punkta izpratn? neattaisno kapit?la br?vas aprites ierobežojumus, kas izriet no apstr?d?t? nodok?u tiesisk? regul?juma.

46. T?d?? j?secina, ka EKL 73.B pants saist?b? ar EKL 73.D pantu izsl?dz t?dus noteikumus k? apstr?d?tie noteikumi, ar kuriem ien?kumu no iekšzemes kapit?la sa??m?jiem tiek dota iesp?ja izv?l?ties starp ?pašu piln?b? apmaks?jamu nodokli un parastu ien?kuma nodokli ar likmi, kas samazin?ta par 50 %, bet ien?kumi no ?rvalstu kapit?la vienm?r tiek aplikti ar parasto ien?kuma nodokli ar pilnu likmi, bez samazin?juma.

47. Tas, ka person?m, kas sa?em ien?kumus no ?rvalstu kapit?la, netiek dota iesp?ja izv?l?ties starp diviem nodok?u veidiem, nav attaisnojams ar to, ka uz??mumu, kuri re?istr?ti cit? dal?bvalst?, ien?kumi tiek aplikti ar zem?kas likmes nodok?iem.

Par trešo jaut?jumu

48. Iesniedz?jtiesas trešais jaut?jums ir par to, vai EKL 73.B panta 1. punkts (tagad?jais 56.

panta 1. punkts) ir saderīgs ar tēdu valsts tiesisko regulējumu, ar ko nodokļu maksātājam, kas saņem dividendes no ārvalstu uzņēmumiem, ļauj atskaitīt no sava maksājuma ienākuma nodokļa ārvalstu uzņēmuma, kur persona ir akcionārs, samaksātos juridiskās personas ienākuma nodokļa procentus.

49. Prasītāja pamata prāvā un Komisija apšaubā šāda jautājuma pieļaujamību, pamatojot to ar faktu, ka tas ir tēri hipotētisks jautājums un Austrijas tiesību sistēmā nav noteikumu par šādu atskaitījumu.

50. Jebkurš gadījums prasītāja pamata prāvā uzsver – pat ja šāds atskaitījums būtu paredzēts – ka šāds atskaitījums nelikvidētu diskrimināciju pret ārvalstu uzņēmumu dividendu saņēmējiem, jo šie ienākumi, vismaz noteiktos apstākļos, joprojām tiktu aplikti ar nodokļiem vai vairāk nekā ienākumi no iekšzemes kapitāla.

51. No otras puses, Komisija uzskata, ka šājs gadījums Kopienas tiesības neizslēgtu valsts tiesas minēto atskaitījumu, ja vien tas tiktu piemērots vienādi ienākumiem no iekšzemes un ārvalstu kapitāla.

52. Austrijas un Dānijas valdības uzskata, ka, pat ja šis atskaitījums piemērotu tikai ienākumiem no ārvalstu kapitāla, tas būtu saderīgs ar EKL 73.B un 73.D pantu. Jebkāds nelabvēlīgs nodokļu režīms attiecībā uz šiem ienākumiem ir attaisnojams ar nepieciešamību nodrošināt iekšzemes nodokļu sistēmas vienotību un nepieciešamību izvairīties no konkurences deformācijas to valstu labā, kurās tajās reģistrēti uzņēmumi tiek aplikti ar zemākiem nodokļiem.

53. No savas puses vēl piebilst, ka, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, "prejudiciāla nolūma un līdz ar to Tiesas kompetences sniegt atzinumu mērķis nav attiecināms uz vispārīgiem vai hipotētiskiem jautājumiem [...], bet gan, ka tās atbilde ir nepieciešama strīda faktiskā risinājuma pieņemšanai" (21).

54. Turklāt, lai saglabātu prejudiciālo nolūma lomu, vēl norādīt uz to, ka Tiesai ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz jautājumu, ko tai iesniegusi valsts tiesa, nepieciešamības un attiecināmības izvērtējumu, ja nepieciešams, pat noraidot tos nepieņemamības dēļ. (22)

55. Ņemot vērā šo, es konstatēju, ka iesniedzējtiesas rīkojumā minētajos noteikumos nav paredzēta iespēja, ka Austrija varētu atskaitīt citā dalībvalstī vai trešajā valstī samaksātu uzņēmuma nodokli. Piedevām no rīkojuma nav iespējams secināt, vai šāda atskaitījuma veikšana varētu izrietēt no šo noteikumu interpretācijas.

56. No otras puses, Austrijas valdība pēc Tiesas lūguma sniedza paskaidrojumu šājam jautājumam, pati apliecinot, ka pamata prasības laikā spēkā esošie noteikumi nodokļu jomā nepieņemami – ar to tulkojot likumu paplašināti – veidot tēdu atskaitījumu kā iesniedzējtiesas minētais.

57. Ja šāds atskaitījums – kā izteikusies Austrijas valdība – nav likumīgi izsecināms tikai no valsts iekšējā tiesību normām, tad prasītājas pamata prāvā un Komisijas apgalvojums, ka trešais prejudiciālais jautājums ir hipotētisks, ir patiess.

58. Ja Austrijas valdības uzskats ir patiess, Tiesas atbilde uz šo jautājumu būtu tikai konsultatīvs secinājums par pasākumiem, kurus dalībvalsts varētu pieņemt, lai novērstu šādu nodokļu tiesiskā regulējuma radītos kapitāla brīvas aprites ierobežojumus. Bet, šādi rīkojoties, Tiesa atrisinātu tēri hipotētisku jautājumu, kuram nav nekāda sakara ar pamata prasības mērķi.

59. Tādēļ es uzskatu, ka Tiesas kompetencē nav sniegt atzinumu par trešo
Verwaltungsgerichtshof

iesniegto jaut?jumu.

60. Tom?r, ja Tiesa nolemtu, ka, ?emot v?r? attiec?go nodok?u noteikumu sarež??t?bu un Austrijas tiesas paust?s šaubas, ir j?atbild uz šo jaut?jumu, atbildei, manupr?t, j?b?t noliedzošai.

61. Uzskatu, ka valsts nodokļu tiesiskais regulējums, ar ko nodokļu maksātājam, kas saņem dividendes no ārvalstu uzņēmumiem, tiek dotas tiesības no sava ienākuma nodokļa atskaitīt noteiktu uzņēmuma nodokļa procentu, ko ārvalstīs jau samaksājis uzņēmums, kur fiziskā persona ir akcionārs, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 73.B pantu, ja ar šiem noteikumiem attiecībā uz ienākumiem no iekšzemes kapitāla tiek nodibināts labvēlīgāks nodokļu režīms. Tomēr valsts tiesas kompetencē ir izvērtēt, vai, ņemot vērā lietas apstākļus, šādu atskaitījumu piemērošana ir nelabvēlīga attiecībā pret ienākumiem no ārvalstu kapitāla.

62. Piebild?šu, ka, pret?ji Austrijas un D?nijas vald?bu paskaidrojumiem, nek?das re?ž?mu atš?ir?bas nav attaisnojamas nedz ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u sist?mas vienot?bu, nedz ar? ar vajadz?bu izvair?ties no konkurences deform?cijas to valstu lab?, kur?s uz??mumu nodok?i ir zem?ki, manis jau iepriekš 39. l?dz 42. punkt? min?to iemeslu d??.

IV – Secin?jumi

63. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku Tiesai uz *Verwaltungsgerichtshof* iesniegtajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

"1) EKL 73.B panta 1. punkts (šobrīd – 56. panta 1. punkts) saistībā ar EKL 73.D panta 1. punktu (tagadējais 58. panta 1. punkts) izslēdz tādus noteikumus kā 1988. gada *Einkommenssteuergesetz* (*BGBI.* 1988/400), *BGBI.* 1996/797 redakcijā, 37. un 97. pants, ar ko tikai ienākumu no iekšzemes kapitāla saņēmējiem tiek piešķirtas tiesības izvairīties starp nodokli ar fiksētu 25 % likmi vai parasto ienākuma nodokli ar likmi, kas samazināta par 50 %, bet ienākumu no ārvalstu kapitāla saņēmējiem ir jāmaksā parastais pilnas likmes ienākumu nodoklis bez samazinājuma.

2) Tas, ka ien?kumu no ?rvalstu kapit?la sa??m?jiem nav pieš?irtas ties?bas izv?l?ties starp diviem nodok?u veidiem, nav attaisnojams ar pamatojumu, ka uz??mumu, kuri re?istr?ti cit? dal?bvalst?, ien?kumi tiek aplikti ar zem?kiem nodok?iem nek? attiec?gai? dal?bvalst?.

3) Eiropas Kopienu tiesas kompetenc? nav atbild?t uz *Verwaltungsgerichtshof* ar 2002. gada 27. augusta r?kojumu iesniegto trešo jaut?jumu."

1 – Ori?in?lvaloda – it??u.

2 - 2002. gada 30. maija spriedums liet? C-516/99 *Schmid* (Racc., I-4573. lpp.).

3 - *BGBI. 1988/400 BGBI. 1996/201 redakcij?*

4 - BGBl. 1996/797 redakcij?.

5 - *BGBI. 1996/797* redakcij?.

6 - 2002. gada 29. janvāra secinājumi lietā C-516/99 *Schmid* (Racc., I-4573. lpp., jo 4575. lpp.).

7 2000. gada 26. septembra spriedums liet? C-478/98 Komisija/Be??ija (*Racc.*, I-7587. lpp., 18. punkts); taj? paš? sakar? – 1995. gada 14. novembra spriedums liet? C-484/93 *Svensson un Gustavsson*

(Racc., I-3955. lpp., 10. punkts); 1999. gada 16. marta spriedums liet? C-222/97 *Trummer un Mayer* (Racc., I-1661. lpp., 26. punkts); 1999. gada 14. oktobra spriedums liet? C-439/97 *Sandoz* (Racc., I-7041. lpp., 19. punkts)

8 2000. gada 6. j?nija spriedums liet? C-35/98 *Verkooijen* (Racc., I-4071. lpp., 36. punkts).

9 – Spriedums liet? *Verkooijen*, 34. un 35. punkts.

10 – 73.D panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts.

11 – 2000. gada 14. marta spriedums liet? C-54/99 *Église de scientologie* (Racc., I-1335. lpp., 17. punkts).

12 – Manupr?t, spriedums *Verkooijen* liet? ir j?saprot tieši š?di: taj?, saska?? ar 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu un atsaucoties uz Tiesas agr?ko judikat?ru, tiek apstiprin?ts, ka "pirms [š? noteikuma] st?šan?s sp?k? t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, uz ko attiecas šis pants, ir sader?gs ar Kopienas ties?b?m tik?l, cikt?l tas attiecas uz daž?m atš?ir?b?m, kas pamatotas ar nodok?u maks?t?ju dz?vvesvietu, ja vien tie tiek piem?roti gad?jumiem, kuri nav objekt?vi sal?dzin?mi (skat., jo ?paši, 1995. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C-279/93 *Schumacker*, Racc., I-225. lpp.) vai ir attaisnojami ar svar?giem visp?r?go interešu iemesliem, jo ?paši saist?b? ar nodok?u sist?mas vien?došanu (1992. gada 28. janv?ra spriedums liet? C-204/90 *Bachmann*, Racc., I-249. lpp., un liet? C-300/90 Komisija/Be??ija, Racc., I-305. lpp.)" (43. punkts).

13 – 2000. gada 26. septembra spriedums liet? C-487/98 Komisija/Be??ija (Racc., I-7587. lpp., 41. punkts).

14 – 1995. gada 14. decembra spriedums apvienotaj?s liet?s C-163/74, C-165/94 un C-250/94 *Sanz de Lera un citi* (Racc., I-4821. lpp., 23. punkts).

15 – EStG 97. panta 2. da?a.

16 – 1992. gada 28. janv?ra spriedums liet? C-204/90 *Bachmann* un liet? C-300/90 Komisija/Be??ija, min?ts 12. zemsv?tras piez?m?.

17 – Spriedums liet? *Verkooijen*, 56. punkts.

18 – Spriedums liet? *Verkooijen*, 57. punkts.

19 – Spriedums liet? *Verkooijen*, 58. punkts.

20 – Attiec?b? uz to, ka, pamatojoties uz citiem nodok?u atvieglojumiem, nav iesp?jams attaisnot nelabv?l?ga nodok?u rež?ma pretrunas ar pamatbr?v?bu, skat?t spriedumu liet? *Verkooijen*, 61. punkts. Skat?t, ar? attiec?b? uz EKL 43. pantu, 1986. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C-270/83 Komisija/Francija, Racc., I-273. lpp., 21. punkts; 1996. gada 27. j?nija spriedumu liet? C-107/94 Asscher, Racc., I-3089. lpp., 53. punkts; un, jo ?paši EKL 49. panta sakar?, 1999. gada 26. oktobra spriedumu liet? C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs*, Racc., I-7447. lpp., 43.–45. punkts.

21 – Skat., cita starp?, 1995. gada 15. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-422/99, C-423/99 un C-429/99 *Zabala Erasun un citi*, Racc., I-1567. lpp., 29. punkts, un 1998. gada 12. marta spriedumu liet? C-314/96 *Djabali*, Racc., I-1149. lpp., 17. l?dz 20. punkts.

22 – Jo ?paši Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, ka t? "nevar sniegt prejudici?lu nol?mumu par valsts tiesas iesniegtu jaut?jumu, ja ir ac?mredzams, ka š?s tiesas l?gumam par Kopienu ties?bu sp?k? esam?bu vai interpret?ciju nav nek?da sakara ar pamata pr?vas faktiem vai t?s m?r?i, vai ja

jautājums ir hipotētisks" (2000. gada 13. jūlija spriedums lietā C-36/99 *Idéaltourisme*, Racc., I-6049. lpp., 20. punkts. Skat. arī 1992. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-343/90 *Lourenço Dias*, Racc., I-4673. lpp., 17. un 18. punkts; lietā C-83/91 *Meilicke*, Racc., I-4871. lpp., 25. punkts; 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, Racc., I-4921. lpp., 61. punkts, un 2000. gada 9. marta spriedumu lietā C-437/97 *EKW un Wein&Co*, Racc., I-1157, 52. punkts).