TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2004. gada 15. jūlijā *

Lieta C-315/02

par lūgumu, ko Tiesai saskaņā ar EKL 234. pantu iesniedza *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nolūkā saņemt prāvā, kuru izskata šī tiesa, starp

Anneliese Lenz

un

Finanzlandesdirektion für Tirol

prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt EK līguma 73.B un 73.D pantu (jaunajā redakcijā — EKL 56. un 58. pants).

* Tiesvedības valoda — vācu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], R. Silva de Lapuerta [*R.Silva de Lapuerta*] un K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents),

ģenerāladvokāts 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*], pārstāvis,

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un P. Busaroks [*P. Boussaroque*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Mandži [*K. Manji*], kuram palīdz M. Hoskinss [*M. Hoskins*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — K. Gross [*K. Gross*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

ņemot vērā ziņojumu tiesas sēdē,

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

noklausījusies ģenerāladvokāta 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 trīs prejudiciālus jautājumus 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 Kopienu tiesībām 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 līmeņos: uzņēmuma līmenī — balstoties uz ienākumiem, ko tas gūst, pastāvot fiksētai 34 % likmei, un akcionāra līmenī — balstoties uz ienākumu no kapitāla, proti, uzņēmuma izmaksātajām dividendēm un citiem ienākumiem.

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

Austrijā gūtu ienākumu no kapitāla aplikšana ar nodokli

5 Saskaņā ar *Einkommensteuergesetz 1988* (1988. gada likuma "Par ienākuma nodokli", *BGBl. 1988/400*, turpmāk tekstā — "*EStG*") 93. panta 2. punktu: "Austrijā ienākumi no kapitāla skaitās saņemti tad, kad ienākumu no kapitāla maksātājs atrodas Austrijā vai kad uzņēmuma valde vai uzņēmuma juridiskā adrese ir Austrijā, vai arī maksātājs ir kredītiestādes filiāle Austrijā [..]" (*BGBl.. 1996/201* publicētā versija).

6 *EStG* (*BGBl. 1996/201* publicētā versija) 93. panta 1. punkts noteic, ka "attiecībā uz Austrijā saņemtajiem ienākumiem no kapitāla [..] ienākuma nodoklis tiek iekasēts, atvelkot to no ienākumiem, kas radušies no kapitāla (*"Kapitalertragsteuer"*)", kas, saskaņā ar *EStG* 95. panta 1. punktu, ir 25 %.

7 *EStG* (*BGBl. 1996/797* publicētā versija) 97. panta 1. punkts paredz, ka ienākumu no kapitāla nodoklis "ir uzskatāms par pilnībā samaksātu ar nodokļa atvilkšanas faktu". Tādējādi ienākumi no kapitāla vairs netiek pakļauti ienākuma nodoklim.

8 Gadījumos, kad nodokļu galīga samaksa nevar tikt veikta, atvelkot nodokļus no gūtajiem ienākumiem to saņemšanas vietā (tas ir, uzņēmumos), *EDtG* 97. panta 2. punktā ir noteikts, ka nodoklis ir maksājams "brīvprātīgi maksātāja kontā pārskaitot naudas summu, kas atbilst ienākuma nodoklim no kapitāla" (*BGBl. 1996/797* publicētā versija).

9 Gadījumā, kad nodokļu maksātājs nolemj neizvēlēties pilnībā apmaksāt nodokli 25% apmērā no saviem Austrijā saņemtajiem ienākumiem no kapitāla, attiecībā uz viņu ir piemērojama tā saucamā "uz pusi samazinātās likmes" (*"Halbsatzverfahren"*) kārtība saskaņā ar *EStG* (*BGBl. 1996/797* publicētā versija) 37. panta 1. un 4. punktu.

10 Šajā gadījumā ienākumi no kapitāla veicina to, ka tiek noteikts viss ienākums, kas apliekams ar nodokli, kā rezultātā iespējama piemērojamās likmes paaugstināšanās. Tomēr, kompensējot šo paaugstināšanu minētajiem ienākumiem no kapitāla, tiek piemērota nodokļa likme, kas samazināta uz pusi no vidējās likmes, kas piemērojama visam ienākumam.

Ārvalstī gūtu ienākumu no kapitāla aplikšana ar nodokli

11 Attiecībā uz ārvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla, kuri samaksāti nodokļu maksātājam, kas dzīvo Austrijā, piemērojams parastais ienākuma nodoklis. Tādējādi tie veicina to, ka tiek noteikts viss ar nodokli apliekamais ienākums, un tiem regulāri ir piemērojams ienākuma nodoklis, kura augstākā likme ir 50 %.

12 Atbilstošās Austrijas tiesību normas tika grozītas ar likumu, kas stājās spēkā 2002. gada 1. aprīlī. Šis likums tika pieņemts vēlāk par pamata prāvu un tādējādi neattiecas uz to.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

13 Lencas kundze, kas ir Vācijas pilsone un kurai ir jāmaksā visi nodokļi Austrijā, par 1996. gadu deklarēja ienākumus no kapitāla dividenžu veidā, kuras viņa saņēma no Vācijā dibinātām akciju sabiedrībām. Austrijas nodokļu administrācija šiem ienākumiem piemēroja parasto ienākuma nodokli. Nodokļu likme, kas samazināta uz pusi un kas noteikta *EStG* 37. pantā, un nodokļu saistību izpilde, kas noteikta *EStG* 97. pantā, piemērojot to kopā ar 93. pantu (turpmāk tekstā — "attiecīgās priekšrocības nodokļu samaksā"), attiecas tikai uz Austrijā gūtiem ienākumiem no kapitāla.

14 Uzskatot, ka parastās progresīvās nodokļu likmes piemērošana, apliekot ar nodokli viņas Vācijā gūtos ienākumus no kapitāla, ir pretrunā kapitāla brīvai apritei, kā to paredz Līguma 73.B panta 1. punkts, Lencas kundze iesniedza sūdzību *Finanzlan-*

desdirektion für Tirol. Šī sūdzība tika noraidīta ar 1999. gada 16. aprīļa lēmumu, kuru Lencas kundze pārsūdzēja, iesniedzot sūdzību *Verwaltungsgerichtshof*.

15 Šajos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai 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 (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 3. punkts), iestājas pret tādu 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 vēl joprojām tiek piemērots parastais ienākuma nodoklis?

2) Vai naudas summa, kas aplikta ar ienākuma nodokli no tāda uzņēmuma kapitāla, kurā pastāv dalība un kura juridiskā adrese un valde ir citā dalībvalstī vai trešajā valstī, ir svarīga, lai atbildētu uz pirmo jautājumu?

3) Apstiprinošas atbildes gadījumā uz pirmo jautājumu: vai ar Līguma 73.B panta 1. punktu ir saderīga situācija, kad no Austrijas ienākuma nodokļa, kuru maksā dividendes saņēmusī persona, tiek proporcionāli atvilkts uzņēmuma nodoklis, ko uzņēmumi, kuru juridiskā adrese un valde ir citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, ir samaksājuši savās valstīs?"

Par pirmajiem diviem prejudiciālajiem jautājumiem

16 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kuri jāapskata kopā, iesniedzējtiesa pēc būtības vaicā, vai Līguma 73.B panta 1. punkts un 73.D panta 1. un 3. punkts iestājas pret dalībvalstī esošu tiesisko regulējumu, kurā noteikts, ka nodokļu pilnīga samaksa ar likmi 25 % apmērā vai ar nodokļa likmi, kas samazināta uz pusi, tiek pakļauta kapitāla ienākumiem, ko izmaksājis šajā dalībvalstī dibināts uzņēmums, nevis uzņēmums, kas dibināts ārvalstī, un apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šāda tiesiskā regulējuma atbilstības Līguma augstāk minētajiem noteikumiem izvērtēšana ir atkarīga no uzņēmumu peļņai piemērojamā uzņēmuma nodokļa lieluma valstī, kurā tie ir dibināti.

17 Attiecībā uz to, ka pamata prāva ir par dalībvalsts nodokļu administrācijas atteikumu piešķirt attiecīgās nodokļa atlaides personai, kurai ir pilnībā jāmaksā nodokļi šajā dalībvalstī un kura ir saņēmusi dividendes no uzņēmuma, kas dibināts citā dalībvalstī, uzdotie jautājumi ir atbildami tikai tiktāl, ciktāl tie skar brīvu kapitāla apriti starp dalībvalstīm.

18 Vispirms, kā to uzskata Lencas kundze un Eiropas Kopienu Komisija, ir jāizvērtē, vai nodokļu tiesiskais regulējums, kāds tas ir pamata lietā, ierobežo kapitāla brīvu apriti Līguma 73.B panta 1. punkta izpratnē.

19 Jāatgādina, ka, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, kaut arī tieša nodokļu uzlikšana ir dalībvalstu kompetence, tām tomēr savā darbībā ir jāievēro Kopienu tiesības (skat. 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx, Recueil 1995*, I-2493. lpp.,

16. punkts; 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil 2000*, I-4071. lpp., 32. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil 2004*, I-2229. lpp., 21. punkts).

20 Taču jākonstatē, ka attiecīgā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķis ir atturēt nodokļu maksātājus, kas dzīvo Austrijā, investēt savu kapitālu uzņēmumos, kuri dibināti citā dalībvalstī. Attiecībā uz Austrijā gūto ienākumu no kapitāla aplikšanu ar nodokli šāds tiesiskais regulējums faktiski ļauj nodokļu maksātājam, kas dzīvo Austrijā, izvēlēties starp pilnīgu nodokļa samaksu ar likmi 25 % apmērā un parasto ienākuma nodokli ar likmi, kas samazināta uz pusi, kamēr attiecībā uz ārvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla tiek piemērots parastais nodoklis, kura likme var sasniegt 50 %.

21 Minētajam tiesiskajam regulējumam ir ierobežojošs raksturs arī attiecībā uz uzņēmumiem, kuri dibināti citās dalībvalstīs, jo tas rada tiem šķērsli kapitāla iegūšanai Austrijā. Faktiski tiktāl, ciktāl attieksme pret citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla ir mazāk labvēlīga nekā pret Austrijā gūtajiem ienākumiem no kapitāla, to uzņēmumu akciju iegāde, kuri dibināti citās dalībvalstīs, attiecībā uz Austrijā dzīvojošiem investoriem ir mazāk pievilcīga nekā to uzņēmumu akciju iegāde, kuri dibināti šajā dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu *Verkooijen*, 35. punkts, un iepriekš minēto spriedumu Komisija/Francija, 24. punkts).

22 No augstāk minētā izriet, ka pamata lietā esošais tiesiskais regulējums rada ierobežojumu kapitāla brīvai apritei, ko principā aizliedz Līguma 73.B panta 1. punkts.

23 Tomēr jāizvērtē, vai šis ierobežojums kapitāla brīvai apritei varētu būt attaisnots saskaņā ar Līguma noteikumiem.

24 Šajā sakarā jāatgādina, ka saskaņā ar Līguma 73.D panta 1. punktu "73.B pants neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu [..] kapitāla ieguldījuma vietas dēļ", ne arī tiesības "veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus".

25 Saskaņā ar Austrijas, Dānijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdību teikto no šīs tiesību normas skaidri izriet, ka dalībvalstīm ir tiesības attiecināt priekšrocības nodokļu samaksā tikai uz tiem ienākumiem no kapitāla, kurus izmaksājuši to teritorijās dibinātie uzņēmumi.

26 Šajā sakarā jāuzsver, ka Līguma 73.D panta 1. punkts, kas kā atkāpe no brīvas kapitāla aprites pamatprincipa ir tulkojams sašaurināti, nevar tikt iztulkots tādējādi, ka nodokļu tiesiskais regulējums dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu kapitāla ieguldījumu vietas dēļ, ir automātiski saderīgs ar Līgumu. Faktiski 73.D panta 1. punktā ietvertā atkāpe ir pati par sevi ierobežota ar 73.D pantu, kas noteic, ka šī panta 1. punktā noteiktais valsts tiesiskais regulējums "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot brīvu kapitāla apriti un maksājumus, kā to nosaka 73.B pants".

27 Tādējādi jānošķir nevienlīdzīgā attieksme, ko pieļauj Līguma 73.D panta 1. punkts, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz tā 73.D panta 3. punkts. No judikatūras izriet — lai valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kāds tas ir šajā lietā, kas nošķir ienākumus no kapitāla, ko samaksājuši attiecīgās dalībvalsts teritorijā dibināti uzņēmumi no citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma noteikumiem par brīvu kapitāla apriti, ir nepieciešams, lai atšķirīgā attieksme attiektos uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī lai tā būtu attaisnojama ar iemesliem, kas izriet no vispārējām imperatīvām interesēm kā, piemēram, nepieciešamības aizsargāt nodokļu sistēmas saskaņotību,

cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu kontroles efektivitātes (iepriekš minētie spriedumi *Verkooijen*, 43. punkts, 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil 2002*, I-10829. lpp., 49. un 72. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums Komisija/Francija, 27. punkts). Turklāt, lai atšķirīgā attieksme starp dažādu ienākumu no kapitāla kategorijām būtu attaisnojama, tā nevar pārkāpt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi.

28 Valdības, kuras šajā lietā ir iesniegušas apsvērumus, uzskata, pirmkārt, ka Austrijas valsts iestādes iekasē nodokli no peļņas, kuru Austrijā dibinātie uzņēmumi izmaksā saviem akcionāriem, daļēji no uzņēmumiem, kā arī daļēji no akcionāriem. Attiecībā uz ārpus tās teritorijas dibinātiem uzņēmumiem Austrijas valsts iestādes nav tiesīgas tādā pašā veidā aplikt ar uzņēmumu ienākumu nodokli. Attiecīgo nodokļu tiesisko regulējumu attaisno objektīva atšķirība situācijā tādējādi, ka tiek radīta atšķirīga attieksme nodokļu sfērā saskaņā ar Līguma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil 1995*, I-225. lpp., 30.–34. un 37. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums *Verkooijen*, 43. punkts).

29 Tādējādi jāizvērtē, vai saskaņā ar Līguma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunktu atšķirīga attieksme pret personu, kas ir Austrijas nodokļu maksātāja, atkarībā no tā, vai viņa saņem ienākumus no kapitāla no šajā dalībvalstī dibinātiem uzņēmumiem vai ienākumus no kapitāla no citās dalībvalstīs dibinātiem uzņēmumiem, attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām.

30 No lietas materiāliem izriet, ka Austrijas nodokļu tiesiskā regulējuma mērķis ir samazināt ekonomiska rakstura sekas attiecībā uz uzņēmumu peļņas dubultu aplikšanu ar nodokli, kas rastos no uzņēmuma peļņas aplikšanas ar nodokli uzņēmumu nodokļa veidā un akcionāra, kas ir nodokļa maksātājs, aplikšanas ar nodokli ienākuma nodokļa veidā par to pašu peļņu, kas izmaksāta dividenžu veidā.

31 Tomēr kā Austrijā gūtie ienākumi no kapitāla, tā arī citā dalībvalstī gūtie ienākumi var tikt dubulti aplikti ar nodokli. Faktiski abos gadījumos ienākumi vispirms tiek pakļauti uzņēmumu ienākuma nodoklim, bet pēc tam — tiktāl, ciktāl tie tiek izmaksāti dividenžu veidā — ienākuma nodoklim.

32 Attiecībā uz nodokļu tiesisko regulējumu, kura mērķis ir samazināt sekas, kādas atstāj uzņēmuma, kurā tiek ieguldītas investīcijas, gūtās peļņas dubulta aplikšana ar nodokli, akcionāri, kuri ir Austrijas nodokļu maksātāji un kuri saņem ienākumus no citā dalībvalstī dibināta uzņēmuma kapitāla, tādējādi atrodas salīdzināmā situācijā tai situācijai, kādā atrodas akcionāri, kuri tāpat ir Austrijas nodokļu maksātāji, bet kuri saņem ienākumus no Austrijā dibināta uzņēmuma kapitāla.

33 No tā izriet, ka Austrijas nodokļu tiesiskais regulējums, kas pakļauj nodokļu pilnīgas samaksas 25 % likmes vai likmes, kas samazināta uz pusi no ienākumiem no kapitāla, piemērošanu nosacījumam, ka šie ienākumi ir gūti Austrijā, Līguma 73.D panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē neattiecas uz atšķirību situācijā starp Austrijā gūtiem ienākumiem no kapitāla un citā dalībvalstī gūtiem ienākumiem (šajā sakarā skat. 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher*, *Recueil 1996*, I-3089. lpp., 41.–49. punkts, un 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil 2003*, I-5933. lpp., 47.–54. punkts).

34 Valdības, kuras Tiesai ir iesniegušas savus apsvērumus, uzsver, otrkārt, ka Austrijas nodokļu tiesisko regulējumu objektīvi attaisno nepieciešamība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību (1992. gada 28. janvāra spriedumi lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil 1992*, I-249. lpp., un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil 1992*, I-305. lpp.). Šajā sakarā tās uzskata, ka attiecīgo nodokļu samaksas priekšrocību mērķis ir samazināt sekas, kādas atstāj uzņēmumu peļņas dubulta

aplikšana ar nodokli. Faktiski pastāv tieša ekonomiska rakstura saikne starp uzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokli un tai piemērojamām nodokļu samaksas priekšrocībām. Tādējādi, tā kā tikai Austrijā dibinātiem uzņēmumiem ir jāmaksā uzņēmuma nodoklis šajā dalībvalstī, ir attaisnojami attiecināt augstāk minētās nodokļu atlaides tikai uz Austrijā gūto ienākumu no kapitāla saņēmējiem.

35 Jāatgādina, ka iepriekš minētā sprieduma *Bachmann* 28. punktā un iepriekš minētā sprieduma Komisija/Beļģija 21. punktā, kuros Tiesa atzina, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot ierobežojumu Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanai, pastāvēja tieša saikne starp to iemaksu atskaitīšanu, kas samaksātas vecuma un dzīvības apdrošināšanas līgumu ietvaros, un apdrošinātāju maksājamo summu aplikšanu ar nodokli, izpildot augstāk minētos līgumus, un šī saikne bija saglabājama, lai aizsargātu attiecīgās nodokļu sistēmas saskaņotību (skat., jo īpaši, 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard, Recueil 1999*, I-7641. lpp., 24. punkts, kā arī augstāk minēto spriedumu *X* un *Y*, 52. punkts).

36 Pamata prāvā papildus faktam, ka fizisko personu ienākuma nodoklis un uzņēmumu nodoklis ir divi atšķirīgi nodokļi, kas skar dažādus nodokļu maksātājus (skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars, Recueil 2000*, I-2787. lpp., 40. punkts; iepriekš minēto spriedumu *Verkooijen*, 57. un 58. punkts, un 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal, Recueil 2003*, I-9409. lpp., 30. punkts), jākonstatē, ka Austrijas nodokļu tiesiskais regulējums nepadara attiecīgu nodokļu samaksas priekšrocību, uz kurām ir tiesības Austrijā dzīvojošiem nodokļu maksātājiem sakarā ar viņu Austrijā gūtajiem ienākumiem no kapitāla, saņemšanu atkarīgu no uzņēmumu peļņas aplikšanas ar nodokli uzņēmumu nodokļa veidā.

37 Tāpat jāatgādina, ka arguments par nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību ir izvērtējams, ņemot vērā mērķi, kas jāsasniedz attiecīgajam nodokļu tiesiskajam regulējumam (skat. 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant, Recueil 2004*, I-2409. lpp., 67. punkts).

38 Taču ar Austrijas nodokļu tiesisko regulējumu sasniedzamais mērķis, proti, dubultas nodokļu aplikšanas mazināšana, nebūtu nekādā veidā aizskarts, ja Austrijas nodokļu tiesiskais regulējums attiektos uz personām, kuras saņem citā dalībvalstī gūtus ienākumus no kapitāla. Savukārt, attiecinot pilnīgas nodokļu samaksas likmi 25% apmērā un nodokļu likmi, kas samazināta uz pusi, tikai un vienīgi uz personām, kuras saņem Austrijā gūtus ienākumus no kapitāla, tiek palielināta plaisa starp vispārējo nodokļu nastu attiecībā uz Austrijas uzņēmumu peļņu un to nastu, kas uzlikta citā dalībvalstī dibināto uzņēmumu peļņai.

39 Tādējādi apsvērumi, kas balstās uz nepieciešamību saglabāt Austrijas nodokļu sistēmas saskaņotību, nevar tikt atbalstīti.

40 Jāatzīst, ka attiecīgās nodokļu atlaides piešķiršana arī personām, kuras saņem citā dalībvalstī gūtus ienākumus no kapitāla, attiecīgajai dalībvalstij nozīmētu to, ka samazinātos ieņēmumi no nodokļiem. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nevar tikt uzskatīta par vispārējo imperatīvo interešu iemeslu, uz kuru var atsaukties, lai attaisnotu pasākumu, kas principā ir pretrunā pamatbrīvībai (iepriekš minētais spriedums *Verkooijen*, 59. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedums lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil 2002*, I-8147. lpp., 56. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums *X* un *Y*, 50. punkts).

41 Turklāt pretēji tam, kā uzskata Austrijas un Dānijas valdības, citā dalībvalstī dibinātu uzņēmumu aplikšanas ar nodokli līmenis nav būtisks attiecībā uz Austrijas nodokļu tiesisko regulējumu, lai izvērtētu valsts tiesību aktu atbilstību Līguma 73.B pantam un 73.D panta 1. un 3. punktam.

42 Šajā sakarā jāatgādina, ka attiecībā uz Austrijā gūtajiem ienākumiem no kapitāla attiecīgais nodokļu tiesiskais regulējums nenodibina nekādu tiešu saikni starp uzņēmumu peļņas aplikšanu ar nodokli un nodokļu samaksas priekšrocībām, kuras bauda Austrijā dzīvojoši nodokļu maksātāji ienākuma nodokļa veidā. Pastāvot šādiem apstākļiem, ārpus Austrijas teritorijas dibināto uzņēmumu aplikšanas ar nodokli līmenis nevar attaisnot atteikumu piešķirt tādas pašas nodokļu samaksas priekšrocības personām, kuras saņem šo pēdējo uzņēmumu samaksātos ienākumus no kapitāla.

43 Nevar tikt izslēgts, ka attiecīgā nodokļu tiesiskā regulējuma paplašināšana uz citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla varētu Austrijā dzīvojošajiem investoriem padarīt izdevīgu to uzņēmumu akciju pirkšanu, kuri dibināti citās dalībvalstīs, kurās uzņēmuma nodoklis ir mazāks nekā Austrijā. Tomēr šī iespēja nevar attaisnot pamata lietā esošo tiesisko regulējumu. Faktiski attiecībā uz argumentu, kas pamatots ar iespējamu nodokļa samaksas priekšrocību nodokļu maksātājiem, kuri savā dzīvesvietas valstī saņem ienākumus no citā dalībvalstī dibinātu uzņēmumu kapitāla, pietiek atsaukties uz pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru nelabvēlīga nodokļu piemērošana, kas ir pretrunā pamatbrīvībai, nevar tikt attaisnota ar to, ka pastāv citas nodokļu samaksas priekšrocības, pieņemot, ka šādas priekšrocības pastāv (iepriekš minētais spriedums *Verkooijen*, 61. punkts, un citētā judikatūra).

44 Turklāt Francijas valdība uzsver, ka Austrijas nodokļu tiesisko regulējumu attaisno nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

45 Šajā sakarā jāatgādina, ka jo īpaši no Līguma 73.D panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka var atsaukties uz nodokļu kontroles efektivitāti, lai attaisnotu ierobežojumus Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanai (skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u. c., *Recueil 1999*, I-4809. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil 2000*, I-7587. lpp., 39. punkts).

46 Pirmkārt, attiecībā uz nodokļa samaksas priekšrocībām, kas piemērojamas, apliekot ar pazeminātu nodokļa likmi Austrijā gūtos ienākumus no kapitāla, nav nekādā veidā pierādīts, ka dažādu nodokļu likmju piemērošana, pamatojoties uz ienākumu no kapitāla izcelsmes, padarītu nodokļu kontroli efektīvāku.

47 Otrkārt, attiecībā uz nodokļa pilnīgu samaksu ar likmi 25 % apmērā, jāatgādina, ka Austrijā dibinātie uzņēmumi to tieši atskaita paši. Tomēr, kā to uzsver ģenerāladvokāts savu secinājumu 33. un 34. punktā, pilnībā apmaksājams nodoklis uzreiz nenozīmē nodokļa samaksu ienākumu gūšanas vietā. Arī *EstG* 97. panta 2. punkts paredz, ka gadījumos, kad nodokļa samaksa ienākumu gūšanas vietā nav iespējama, pilnībā samaksājams nodoklis var tikt samaksāts, "brīvprātīgi maksātāja kontā pārskaitot naudas summu, kas atbilst nodoklim par ienākumiem no kapitāla". Attiecībā uz ienākumiem, kurus izmaksā citās dalībvalstīs dibinātie uzņēmumi, tādējādi varētu tikt noteikta "brīvprātīgam pārskaitījumam" nodokļu administrācijai līdzīga kārtība.

48 Skaidrs, ka nodokļa samaksa ienākumu gūšanas vietā, ko tieši veic Austrijā dibinātie uzņēmumi, atslogo nodokļu administrācijas darbu salīdzinājumā ar "brīvprātīgu pārskaitīšanu". Tomēr vienkāršas administratīvas neērtības nevar attaisnot ierobežojumu Līgumā noteiktajai pamatbrīvībai — brīvai kapitāla apritei (iepriekš minētais spriedums Komisija/Francija, 29. un 30. punkts).

49 Ņemot vērā visu augstāk minēto, uz diviem pirmajiem jautājumiem jāatbild tādējādi, ka Līguma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts iestājas pret tiesisko regulējumu, kas ļauj tikai personām, kuras saņem Austrijā gūtus ienākumus no kapitāla, izvēlēties starp pilnīgu nodokļa samaksu ar likmi 25 % apmērā un parasto ienākuma nodokli, piemērojot uz pusi samazinātu likmi, kamēr tajā tiek noteikts, ka attiecībā uz citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla obligāti tiek piemērots parastais ienākumu nodoklis bez likmes samazināšanas. Atteikumu personām, kuras saņem citā dalībvalstī gūtus ienākumus no kapitāla, piešķirt priekšrocības nodokļu samaksā, kuras piešķirtas personām, kas saņem Austrijā gūtus ienākumus no kapitāla, nevar attaisnot tas, ka citā dalībvalstī dibinātu uzņēmumu ienākums tur būtu pakļauts mazākam nodoklim.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

50 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Līguma 73.B panta 1. punkts nepieļauj to, ka tiesību akti nodokļu jomā, kas nodokļu maksātājam, kas dzīvo Austrijā un kas saņem citā dalībvalstī gūtus ienākumus no kapitāla, ļauj proporcionāli no viņa ienākuma nodokļa atvilkt uzņēmuma nodokli, kuru samaksājis uzņēmums, kurā viņš ir dalībnieks.

51 Lencas kundze un Komisija apšauba šī jautājuma pieņemamību izskatīšanai. Jautājums nav būtisks pamata lietas izskatīšanai, jo tas attiecas uz nodokļu sistēmu, kas nav spēkā Austrijā.

52 Šajā sakarā jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Tiesa nevar atbildēt uz valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu, ja ir acīmredzami, ka prasītajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekādas sasaistes ar pamata lietu vai tās priekšmetu, vai ja jautājumam ir hipotētisks raksturs (1992. gada 16. jūlija spriedums lietā C-83/91 *Meilicke, Recueil 1992*, I-4871. lpp., 25. punkts; 2000. gada 13. jūlija spriedums lietā C-36/99 *Idéal tourisme, Recueil 2000*, I-6049. lpp., 20. punkts, un 2004. gada 5. februāra spriedums lietā C-380/01 *Schneider, Recueil 2004*, I-1389. lpp., 22. punkts).

53 Iesniedzējtiesas rīkojumā piesauktās tiesību normas neparedz iespēju atskaitīt Austrijā uzņēmumu nodokli, kas samaksāts citā dalībvalstī. Austrijas valdība, ko Tiesa bija uzaicinājusi iesniegt precizējumus par šo jautājumu, apstiprināja, ka pamata lietā esošo faktu norises laikā spēkā esošie tiesību akti nodokļu jomā neatļāva identificēt iesniedzējtiesas norādīto atskaitījumu, pat paplašināti tulkojot likumu.

54 Pastāvot šādiem apstākļiem, uz trešo uzdoto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

55 Tiesāšanās izdevumi, kas radušies Austrijas, Dānijas, Francijas un Apvienotās Karalistes valdībām, kā arī Komisijai, kuras iesniedza apsvērumus Tiesai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem.

Ar šādu pamatojumu

TIESA (pirmā palāta),

atbildot uz jautājumiem, ko tai ar 2002. gada 27. augusta rīkojumu iesniedza *Verwaltungsgerichtshof*, nospriež:

1) **EK līguma 73.B pants un 73.D panta 1. un 3. punkts (jaunajā redakcijā, attiecīgi, — EKL 56. pants un 58. panta 1. un 3. punkts) iestājas pret pamata lietā esošo tiesisko regulējumu, kas ļauj tikai personām, kuras saņem Austrijā gūtus ienākumus no kapitāla, izvēlēties starp pilnīgu nodokļa samaksu ar likmi 25 % apmērā un parasto ienākuma nodokli, piemērojot uz pusi samazinātu likmi, kamēr tajā tiek noteikts, ka attiecībā uz citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem no kapitāla obligāti piemērojams parastais ienākumu nodoklis bez likmes samazināšanas.**

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 pakļauti mazākam nodoklim.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

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

Sekretārs

R. Grass

Pirmās palātas priekšsēdētājs

P. Jann