TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2004. gada 15. jūlijā *

Lieta C-242/03

par lūgumu, ko Tiesai atbilstoši EKL 234. pantam iesniedza *Cour administrative* (Luksemburga) nolūkā saņemt prāvā, kuru izskata šī tiesa, starp

Ministre des Finances

un

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus

prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt EKL 56. panta 1. punktu un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

* Tiesvedības valoda — franču.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

izvērtējusi rakstveida apsvērumus, ko iesniedza:

— Veiderta [*Weidert*] kunga un Paulusas [*Paulus*] kundzes vārdā — P. Kinšs [*P. Kinsch*], advokāts,

— Luksemburgas valdības vārdā — Z. Šreiners [*S. Schreiner*], pārstāvis,

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

ņemot vērā tiesneša referenta ziņojumu,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 12. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar 2003. gada 3. jūnija rīkojumu, ko Tiesa saņēma tā paša gada 6. jūnijā, *Cour administrative* [Administratīvā tiesa] atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva prejudiciālu jautājumu par to, kā interpretēt EKL 56. panta 1. punkta un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis jautājums ir uzdots saistībā ar prāvu starp Veiderta kungu un Paulusas kundzi (turpmāk tekstā — "dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa") un *Ministre des Finances* [finanšu ministru] par atteikumu viņiem piešķirt nodokļa atlaidi Beļģijā nodibināta uzņēmuma akciju iegādei.

Atbilstošās tiesību normas

3 Luksemburgas tiesībās ar 1993. gada 22. decembra likuma "Par investīciju palielināšanu ekonomiskās izaugsmes interesēs" (*Mémorial A 1993*, 2020. lpp.) 3. pantu 1967. gada 4. decembra likumā "Par ienākuma nodokli" (*Mémorial A 1967*, 1228. lpp., turpmāk tekstā — *LIR*) šādā redakcijā ir iekļauts 129.c pants:

"1. punkts. Saskaņā ar turpmāk izklāstītajiem nosacījumiem un ierobežojumiem rezidējoši nodokļu maksātāji, kas ir fiziskas personas un kas iegādājas akcijas vai

uzņēmumu daļas, kuras ir skaidras naudas ieguldījumi rezidējošās un pilnībā ar nodokļiem apliekamās kapitālsabiedrībās, kas definētas 2. punkta 1. daļā, bauda turpmāk 4. punktā paredzētās finanšu priekšrocības.

[..]

4. punkts. (1) Uz līguma pamata iepriekš 1. un 3. punktā minētie nodokļu maksātāji saņem ienākuma nodokļa atlaidi kā nodokļa atlaidi investīcijām privātīpašumā, ko, neskatoties uz 153. panta noteikumiem, var prasīt gadījumā, kad nodokļu maksātājs ir tieši aplikts ar nodokli.

(2) Nodokļu atlaide, nepārsniedzot 60 000 frankus gadā, tiek piešķirta par vērtspapīru un daļu iegādi, kas atrodas nodokļa maksātāja īpašumā taksācijas gada beigās. Šis ierobežojums par attiecīgu summu tiek palielināts kolektīvās nodokļa aplikšanas gadījumā 3. panta izpratnē.

5. punkts. Lai saņemtu 4. punktā paredzēto nodokļu atlaidi, jāizpilda šādi nosacījumi:

a) vērtspapīru iegādei 2. punkta 2. daļas izpratnē ir jānotiek vai nu izveidojot, vai arī palielinot kapitālu ar pamatieguldījumiem, ko veica rezidējoša un pilnībā ar nodokļiem apliekama kapitālsabiedrība, kā tas iepriekš paredzēts 2. punkta 1. daļā;

[..]."

4 Starp Beļģijas Karalisti un Luksemburgas Lielhercogisti noslēgtais Līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas parakstīts 1970. gada 17. septembrī Luksemburgā (*Mémorial A 1971*, 1763. lpp., turpmāk tekstā — "Līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu"), paredz:

"10. pants Dividendes

1.§ Dividendes, ko vienā līgumslēdzējā valstī rezidējošais uzņēmums piešķir otras līgumslēdzējas valsts rezidentam, šajā otrajā valstī ir apliekamas ar nodokli.

2.§ Tomēr šīs dividendes var aplikt ar nodokli līgumslēdzējā valstī, kurā rezidē uzņēmums, kas piešķir dividendes, un šī aplikšana ar nodokli notiek atbilstoši šīs valsts tiesību aktiem; taču šādi uzlikts nodoklis nedrīkst pārsniegt:

[..]

b) 15 procentus no dividenžu bruto summas jebkuros citos gadījumos."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

5 Kopīgajā ienākumu deklarācijā par 2000. gadu dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa lūdza piešķirt ienākuma nodokļa atlaidi 120 000 Luksemburgas franku apmērā saskaņā ar *LIR* 129.c pantu sakarā ar to, ka viņi bija pieteikušies uz Beļģijā nodibināta

uzņēmuma *Interbrew SA* kapitāla 200 jaunām akcijām; šī pieteikšanās maksāja 267 743 Luksemburgas frankus.

6 Kompetentā nodokļu iestāde neapmierināja šo lūgumu, pamatojoties uz to, ka investīcijas Luksemburgā nedibināta uzņēmuma kapitālā nerada tiesības uz attiecīgu nodokļa atlaidi.

7 Dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa iesniedza prasību pret šo lēmumu, ar ko noraidīts viņu lūgums, un, nesaņemot labvēlīgu atbildi, cēla prasību Luksemburgas *Tribunal administratif* [Pirmās instances administratīvajā tiesā].

8 Ar 2002. gada 16. decembra spriedumu šī tiesa apmierināja viņu prasību, konstatējot, ka *LIR* 129.c pants, ciktāl tas piešķir priekšrocības Luksemburgā dibinātiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citās dalībvalstīs dibinātiem uzņēmumiem, ir pretrunā EK līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, kā tos ir interpretējusi Tiesa savā 2000. gada 6. jūnija spriedumā lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil 2000*, I-4071. lpp., 34.–36. punkts).

9 Nodokļu administrācija pret šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Cour administrative*, apgalvojot, ka tiesneši, kuri izskatījuši lietu iepriekšējā tiesā, ir pārkāpuši spriedumā *Verkooijen* ierakstīto. Atbilstoši šīs administrācijas teiktajam, pamata lieta ir jāsalīdzina ar 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā *Bachmann* (C-204/90, *Recueil 1992*, I-249. lpp.), kurā Tiesa atzina, ka nodokļu konsekvence attaisno nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu sfērā pret citās dalībvalstīs dibinātiem uzņēmumiem.

10 Šajā sakarā *Cour administrative*, uzskatot, ka tās izskatāmajā lietā ir vajadzīga Līguma atsevišķu noteikumu interpretācija, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"[..] Vai 1967. gada 4. decembra grozītā likuma "Par ienākuma nodokli" 129.c pants redakcijā, kas piemērojama 2000. taksācijas gadam, ar zināmiem nosacījumiem un ierobežojumiem piešķirot nodokļa atlaidi nodokļu maksātājiem, kas ir fiziskas personas un kas iegādājas akcijas vai uzņēmumu daļas, kuras atbilst skaidras naudas ieguldījumiem rezidējošās un pilnībā ar nodokļiem apliekamās kapitālsabiedrībās, ir saderīgs ar kapitāla brīvu apriti Eiropas Kopienā, kā to nosaka EK līguma 56. panta [1. punkts], ņemot vērā šim principam piemērojamos ierobežojumus, jo īpaši EK līguma 58. panta [1. punkta a) apakšpunktu]?"

Prejudiciālais jautājums

11 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa pēc būtības vaicā, vai EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts iestājas pret dalībvalsts likumā ietvertu normu, kura nepiešķir ienākuma nodokļa atlaidi fiziskām personām, lai iegādātos akcijas vai uzņēmuma daļas, kas atbilst skaidras naudas ieguldījumiem citās dalībvalstīs dibinātās kapitālsabiedrībās.

12 Vispirms ir jāatgādina, ka, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arī nodokļu tieša uzlikšana ir dalībvalstu kompetencē, 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; iepriekš minēto spriedumu *Verkooijen*, 32. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil 2004*, I-2229. lpp., 21. punkts).

13 Likumā ietverta noteikuma — tāda kā pamata lietā — rezultātā attiecīgās dalībvalsts pilsoņi atturas investēt savu kapitālu uzņēmumos, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī (pēc analoģijas, skat. iepriekš minētā sprieduma *Verkooijen* 34. punktu). Taču, kā tas izriet no paša 1993. gada 22. decembra likuma nosaukuma, tā mērķis ir "palielināt investīcijas ekonomiskās izaugsmes interesēs", un no *LIR* 129.c panta projekta — kā to apraksta dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa, kā arī Eiropas Kopienu Komisija, bet kam nepiekrīt Luksemburgas valdība — izriet, ka attiecīgās normas mērķis ir tieši veicināt, lai fiziskas personas investētu uzņēmumos, kuru juridiskā adrese ir Luksemburgā.

14 Šāds noteikums turklāt ir ierobežojums citās dalībvalstīs dibinātiem uzņēmumiem, jo tas traucē šiem uzņēmumiem uzkrāt kapitālu Luksemburgā sakarā ar to, ka šo uzņēmumu akcijas vai daļas ir mazāk pievilcīgas nekā to uzņēmumu akcijas vai daļas, kuru juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī (pēc analoģijas, skat. iepriekš minētā sprieduma *Verkooijen* 35. punktu un sprieduma lietā Komisija/Francija 24. punktu).

15 Šādos apstākļos ir jākonstatē — tas, ka dalībvalsts ienākuma nodokļa atlaides piešķiršanu fiziskām personām akciju vai uzņēmumu daļu iegādei, kuras ir skaidras naudas ieguldījumi kapitālsabiedrībās, pakļauj nosacījumam, ka šo kapitālsabiedrību juridiskajai adresei ir jāatrodas iepriekš minētajā valstī, ir ierobežojums kapitāla apritei, ko aizliedz EKL 56. pants.

16 No dzīvesbiedru Veiderta un Paulusas Tiesā iesniegto apsvērumu pielikumos pievienotajiem dokumentiem izriet, ka *LIR* tika grozīts ar 2001. gada 21. decembra likumu "Par grozījumiem atsevišķos noteikumos tiešo un netiešo nodokļu sfērā" (*Mémorial A 2001*, 3312. lpp.), laikā no 2002. līdz 2005. gadam pakāpeniski atceļot nodokļa atlaidi. Neatkarīgi no šīm izmaiņām tiesību aktos Luksemburgas valdība uzskata, ka faktu norises laikā *LIR* 129.c panta piemērošana bija attaisnojama. Atbilstoši tās teiktajam, EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts atļauj dalībvalstīm

piemērot atšķirīgas attiecīgo nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs to dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ, ja šīs atšķirības objektīvi attaisno vai tās var attaisnot neatliekami vispārēju interešu apsvērumi, to vidū nodokļu sistēmas konsekvence.

17 *LIR* 129.c panta mērķis ir tieši garantēt šo konsekvenci. Nodokļa atlaidi, ko veido ienākuma nodokļa atlaide Luksemburgā dibinātu uzņēmumu akciju vai daļu iegādei, kompensē tas, ka ar nodokli apliek šo uzņēmumu vēlāk izmaksātās dividendes. Turpretim gadījumā, kad investē uzņēmumā, kura juridiskā adrese ir Beļģijā — kā tas ir pamata lietā, — dividenžu aplikšanu ar nodokli samazina par 15 %, jo Beļģijas nodokļu iestādes šo pašu naudas summu ieskaita ienākuma saņemšanas vietā atbilstoši Līgumam par nodokļu dubultās aplikšanas novēršanu. Šādā gadījumā Luksemburgas Lielhercogiste tādējādi atteiktos no nodokļu daļas, kas nav piemērojama to uzņēmumu izmaksātajām dividendēm, kuru juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī. Tādējādi attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju pastāv tieša saikne starp nodokļa atlaides piešķiršanu un šīs atlaides kompensēšanu, tās pašas nodokļu aplikšanas ietvaros vēlāk atskaitot nodokli tieši tāpat kā iepriekš minētajā spriedumā *Bachmann*.

18 Atbilstoši dzīvesbiedru Veiderta un Paulusas, kā arī Komisijas teiktajam, šim argumentam nav pamatojuma. EKL 58. panta 1. punkts ir jāpiemēro kopā ar šī paša panta 3. punktu, kas prasa, lai ar attiecīgajiem pasākumiem netiek radīta iespēja patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti. Šajā lietā nodokļu maksātājiem piemērotā diskriminācija atkarībā no tā, kurā no divām attiecīgajām dalībvalstīm atrodas konkrēta uzņēmuma juridiskā adrese, ir acīmredzama.

19 *LIR* 129.c pantā noteiktā nodokļa atlaide turklāt ir saistīta tikai ar akciju vai uzņēmumu daļu iegādi un nemaz nav atkarīga no vēlāk izmaksātajām dividendēm. Vairākos gadījumos dividenžu izmaksāšana nekad nenotiks. Bez tam Luksemburgā pamata lietā minētajā taksācijas gadā ar nodokli nebija aplikti ienākumi no kapitāla kopsummā līdz 120 000 Luksemburgas frankiem, un ne vairāk kā 50 % bija aplikti

tikai tādā gadījumā, ja šī summa tika pārsniegta, kas nozīmē, ka nodoklis tika piemērots tikai ļoti lieliem ieguldījumiem. Investīciju atmaksāšana attiecīgajai nodokļa atlaidei atbilstošās dividendēs ir ārkārtīgi zema; dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa 2002. gadā bija saņēmuši vienu dividendi par 28 EUR, turpretim viņu veikto investīciju apjoms bija 267 743 Luksemburgas franki. Tādējādi Luksemburgas Lielhercogistes atteikšanās aplikt 28 EUR ar nodokli 15 % apmērā ir niecīga summa salīdzinājumā ar to, kam piemērota nodokļa atlaide.

20 Šajā sakarā, neapstrīdot, ka nepieciešamība garantēt nodokļu sistēmas konsekvenci var attaisnot ierobežojumu Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanai (iepriekš minētā sprieduma *Bachmann* 28. punkts un 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil 1992*, I-305. lpp., 21. punkts), šādu izņēmumu no kapitāla brīvas kustības pamatprincipa ir jāinterpretē stingri un ievērojot samērīguma robežas. Lietās, kurās tika pieņemti iepriekš minētie spriedumi, pastāvēja tieša saikne starp vecuma un dzīvības apdrošināšanas līgumu ietvaros veikto iemaksu atskaitīšanu, no vienas puses, un ar nodokli apliekamām summām, kas jāmaksā apdrošinātājiem, izpildot vecuma un dzīvības apdrošināšanas līgumus, no otras puses, un šī saikne bija jāsaglabā, lai aizsargātu attiecīgās nodokļu sistēmas konsekvenci (skat., jo īpaši, 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard*, *Recueil 1999*, I-7641. lpp., 24. punkts, un 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil 2002*, I-10829. lpp., 52. punkts).

21 Ja šāda tieša saikne nepastāv, nav nozīmes atsaukties uz argumentu par nodokļu konsekvenci (skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil 2000*, I-2787. lpp., 40. punkts, un 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal*, *Recueil 2003*, I-9409. lpp., 30. punkts).

22 Pamata lietā nepastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļa atlaidi, proti, ienākuma nodokļa atlaidi, kas piešķirta Luksemburgā rezidējošam nodokļu maksātājam sakarā ar akciju vai uzņēmumu daļu iegādi šajā dalībvalstī nodibinātos uzņēmumos, un kompensējošu nodokļa ieturēšanu.

23 Pretēji Luksemburgas valdības uzskatam, nodokļa atlaidi nekompensē tas, ka ar nodokli apliek šo uzņēmumu vēlāk izmaksātās dividendes. No vienas puses, nav nekādas garantijas, ka uzņēmumi, kuros veiktas investīcijas, kas dod tiesības uz attiecīgu nodokļa atlaidi, izmaksās dividendes, kuru aplikšana ar nodokli varētu kompensēt piešķirto atlaidi. No otras puses — kā to uzsvēruši dzīvesbiedri Veiderts un Paulusa, kā arī Komisija, — pat ja attiecīgie uzņēmumi izmaksā dividendes tiem, kas saņem nodokļa atlaidi, šīs atlaides apmērs ievērojami pārsniedz to, ka vēlāk dividendes, iespējams, tiek apliktas ar nodokli.

24 Turklāt faktu, ka savā labā nav iespējams izmantot Līgumu par dubultas nodokļu aplikšanas novēršanu, nevar uzskatīt par nelabvēlīgu apstākli attiecībā uz fiziskām personām, kuras investē Luksemburgā dibinātos uzņēmumos. Šajā sakarā Luksemburgas Lielhercogistes atteikšanās no tās nodokļu daļas, ar kuru apliekamas dividendes saskaņā ar šo līgumu — kas ir apstāklis, uz kuru atsaucas Luksemburgas valdība, lai attaisnotu attiecīgo nodokļa atlaidi, — nav labvēlīga attiecīgajam nodokļu maksātājam. Faktiski tam ir jāmaksā šis nodoklis Beļģijas nodokļu iestādēm kā nodokļu atvilkums ienākumu gūšanas vietā. Minētais līgums nepieļauj tikai nodokļa maksātāja saņemto dividenžu dubultu aplikšanu ar nodokli, bet tas neparedz to, ka šī naudas summa netiek aplikta ar nodokli.

25 Jebkurā gadījumā, pat ja Luksemburgas tiesībās bija jāpastāv saiknei starp nodokļa atlaidi un dividenžu aplikšanu ar nodokli, bija jākonstatē, ka Luksemburgas Lielhercogistes un Beļģijas Karalistes noslēgtā Līguma par dubultās nodokļu aplikšanas novēršanu mērķis ir risināt nodokļu konsekvences jautājumu līgumslēdzējās valstīs savstarpēji piemērojamu noteikumu ietvaros (skat., jo īpaši, iepriekš minētā sprieduma *Wielockx* 24. punktu, kā arī sprieduma *X* un *Y* 53. punktu). Taču šis līgums attiecas uz nodokļu savstarpēju piemērošanu, kur, atvelkot 15 % no dividenžu bruto summām, ko Beļģijā dibināti uzņēmumi izmaksājuši Luksemburgas ienākuma nodokļa maksātājiem, Luksemburgas Lielhercogiste var saņemt atpakaļ 15 % no dividendēm, ko Beļģijas ienākuma nodokļa maksātājiem izmaksājuši uzņēmumi, kuru juridiskā adrese ir Luksemburgā.

26 Ņemot vērā to, ka Līguma par dubultās nodokļa aplikšanas novēršanu mērķis ir tieši nodrošināt nodokļu konsekvenci, uz šo līgumu nevar atsaukties, lai attaisnotu konsekvences trūkumu attiecībā uz nodokļa maksātāju, kuram šajā pamata lietā ir jāsaņem attiecīgā nodokļa atlaide (pēc analoģijas, skat. iepriekš minētā sprieduma *Wielockx* 25. punktu).

27 Tādējādi Luksemburgas valdības sniegtā interpretācija, kas balstīta uz nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas konsekvenci, nav pamatota.

28 Tāpēc uz uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi: EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts iestājas pret dalībvalsts tiesību aktos ietvertu noteikumu, ar ko nepiešķir ienākuma nodokļa atlaidi fiziskām personām, lai iegādātos uzņēmumu akcijas vai daļas, kas atbilst skaidras naudas ieguldījumiem citās dalībvalstīs dibinātās kapitālsabiedrībās.

Par tiesāšanās izdevumiem

29 Tiesāšanās izdevumi, kas radušies Luksemburgas valdībai un 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 jautājumu, ko tai ar 2003. gada 3. jūnija rīkojumu iesniedza *Cour administrative*, nospriež:

EKL 56. panta 1. punkts un EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts iestājas pret dalībvalsts tiesību aktos ietvertu noteikumu, ar ko nepieļķir ienākuma nodokļa atlaidi fiziskām personām, lai iegādātos uzņēmumu akcijas vai daļas, kas atbilst skaidras naudas ieguldījumiem citās dalībvalstīs dibinātās kapitālsabiedrībās.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

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

Sekretārs

R. Grass

Pirmās palātas priekšsēdētājs

P. Jann