

Byla C-267/09

Europos Komisija

prieš

Portugalijos Respubliką

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis – Apribojimai – Tiesioginiai mokesčiai – Mokesčių mokėtojai nerezidentai – Pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams nerezidentams tvirtina pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais*

(EB 56 straipsnis; Tarybos direktyva 77/799)

2. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams nerezidentams tvirtina pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais*

(EEE susitarimo 40 straipsnis; Tarybos direktyvos 77/799 ir 2008/55)

1. Nors veiksmingos mokesčių kontrolės ir kovos su mokesčių vengimu užtikrinimas gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo gali būti pateisinamas naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimas, toks pateisinimas priimtinas, tik jei kovojama su visiškai dirbtinomis schemomis, skirtomis mokesčių statymams apeiti, nevirtinant jokios bendros sukėlavimo prezumpcijos. Bendros mokesčių vengimo ar sukėlavimo mokesčių srityje prezumpcijos nepakanka mokestinei priemonei, keliančiai grėsmę Sutarties tikslams, pateisinti. Pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais, kuri taikoma visiems mokesčių mokėtojams nerezidentams, gaunantiems pajamų, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, tenka visai mokesčių mokėtojų kategorijai vien dėl to, kad jie nėra rezidentai, o tai yra mokesčių vengimo ir sukėlavimo prezumpcija, vien kuria negali būti pateisinamas Sutarties tikslų pažeidimas.

Tokia pareiga yra laisvo kapitalo judėjimo, tvirtinto EB 56 straipsnyje, apribojimas, kuris negali būti laikomas pateisinamu, nes juo viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti, ir nenustatyta, jog valstybė narių mokesčių institucijų tarpusavio pagalbos mechanizmai, kuriais gali naudotis kiekviena valstybė narė pagal Direktyvą 77/799 dėl valstybė narių atsakingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, yra nepakankami šiam tikslui pasiekti.

Todėl valstybė narė, kuri palieka galioti mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos numatyta mokesčių mokėtojų nerezidentų pareiga paskirti šioje valstybėje narėje atstovų mokesčių klausimais, jei jie gauna pajamų, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, nevykdo sąsipareigojimų pagal EB 56 straipsnį.

(žr. 38, 42–43, 53, 61 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Nors laisvo kapitalo jud?jimo tarp Europos ekonomin?s erdv?s (EEE) susitarimo susitarian?i?j? šali? subjekt? apribojimai turi b?ti vertinami atsižvelgiant ? šio susitarimo 40 straipsn? ir XII pried?, šios nuostatos turi toki? pa?i? teisin? gali? kaip ir iš esm?s joms identiškios EB 56 straipsnio nuostatos. Vis d?lto teismo praktika, susijusi su naudojimosi jud?jimo laisv?mis S?jungoje apribojimais, negali b?ti visa taikoma kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? valstybi?, nes tokiam jud?jimui taikomi skirtingi teis?s aktai.

Taigi, nors valstyb?s nar?s teis?s aktuose ?tvirtinta nerezident? pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais yra nepateisinamas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas, tai nereiškia, kad šis apribojimas negali b?ti pateisintas remiantis EEE susitarimo 40 straipsniu.

Jeigu, pirma, tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? ir tre?iosios valstyb?s kompetenting? institucij? n?ra bendradarbiavimo, numatyto Direktyvoje 77/799 d?l valstybi? nari? atsaking? institucij? savitarpio pagalbos tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje ir Direktyvoje 2008/55 d?l tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokes?iais ir kitomis priemon?mis, nes ši tre?ioji valstyb? neprisi?m? joki? tarpusavio pagalbos ?sipareigojim? ir, antra, sutartyse tarp valstyb?s nar?s ir EEE priklausan?i? valstybi?, kurios n?ra S?jungos nar?s, faktiškai n?ra ?tvirtint? keitimosi informacija mechanizm?, pakankam? tam, kad b?t? tikrinamos ir kontroliuojamos šiose valstyb?se reziduojan?i? mokes?i? mok?tojų pateiktos deklaracijos, pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais tiek, kiek ji numatyta mokes?i? mok?tojams, reziduojantiems EEE susitarimo susitarian?iose šalyse, kurios n?ra S?jungos nar?s, neviršija to, kas b?tina tikslui užtikrinti veiksming? mokes?i? kontrol? ir kov? su mokes?i? vengimu pasiekti.

(žr. 51–52, 54–57 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. geguž?s 5 d.(*)

„Valstyb?s ?sipareigojim? ne?vykdymas – Laisvas kapitalo jud?jimas – EB 56 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis – Apribojimai – Tiesioginiai mokes?iai – Mokes?i? mok?tojai nerezidentai – Pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais“

Byloje C?267/09

d?l 2009 m. liepos 15 d. pagal EB 226 straipsn? pareikšto ieškinio d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal ir G. Braga da Cruz, nurodžiusi adres? dokumentams ?teikti Liuksemburge,

ieškov?,

prieš

Portugalijos Respubliką, atstovaujama L. Inez Fernandes,

atsakovą,

palaikomą

Ispanijos Karalystę, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,

įstojusios šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader ir A. Prechal,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad priėjusi ir palikusi galioti Portugalijos fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, toliau – CIRIS) 130 straipsnį, pagal kurį numatyta mokesčių mokėtojų nerezidentų pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais Portugalijoje, Portugalijos Respublika nevykdo šio pareigojimo pagal EB 18 bei 56 straipsnius ir atitinkamus 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo straipsnius (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas).

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

2 EEE susitarimo 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitarimo šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausantio [Europos bendrijos] valstybėse narėse ar [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstybėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalies pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui gyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

3 EEE susitarimo XII priede „Laisvas kapitalo judėjimas“ daroma nuoroda į 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvą 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio [straipsnis panaikintas Amsterdame sutartimi] gyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10). Pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalį kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede

pateikt? nomenklat?r?.

Nacionalin?s teis?s aktai

4 CIRS 130 straipsnis yra išd?styta taip:

„Atstovai

1. Nerezidentai, gaunantys [pajam? mokes?iu] apmokestinam? pajam?, ir rezidentai, išvykstantys iš nacionalin?s teritorijos ilgiau kaip šešiams mėnesiams, privalo paskirti Portugalijoje gyvenant? fizin? arba ?steigt? juridin? asmen?, ?pareigot? jiems atstovauti generalin?je mokes?i? inspekcijoje ir užtikrinti j? mokestini? pareig? ?vykdym?.

2. 1 dalyje min?tame ?galiojime, išduodamame pateikiant deklaracij? d?l veiklos pradžios, pakeitim? ar registravimosi mokes?i? mok?toju, turi b?ti aiškiai nurodytas atstovo sutikimas.

3. Jei nesilaikoma 1 dalies nuostat? ir neatsižvelgiama ? šiuo atveju taikomas sankcijas, nereikia pateikti šiame kodekse numatyt? pranešim?, iš mokes?i? mok?toj? neatimant galimyb?s susipažinti su informacija, kuri su jais susijusi, kreipiantis ? kompetenting? tarnyb?.“

5 Nagrin?jamam atvejui taikomos redakcijos 1979 m. lapkri?io 30 d. Dekreto ?statymo Nr. 463/79 2 ir 3 straipsniuose numatyta:

„2 straipsnis

1. Kad b?t? suteiktas mokes?i? mok?tojo kodas, visi fiziniai asmenys, gaunantys mokes?iu apmokestinam? pajam?, net jei jos atleistos nuo šio mokes?io, turi ?siregistruoti mokes?i? inspekcijoje ar pagalbos mokes?i? mok?tojams tarnyboje. Šiuo tikslu šie asmenys jai pateikia tinkamai pagal pavyzd? Nr. 1 užpildyt? form? ir kartu form?, užpildyt? pagal pavyzd? Nr. 3, jei mokes?i? mok?tojas nerezidentas paskiria atstov? mokes?i? klausimais <...>

<...>

3 straipsnis

<...>

5. Kiek tai susij? su mokes?i? mok?tojais nerezidentais, Portugalijos teritorijoje gaunan?iais tik pajam?, apmokestinam? prie šaltinio, 2 straipsnio 1 dalyje numatyt? registravim? atlieka ?galiotiniai mokes?i? klausimais, pateikdami tipin? form?, kuri turi b?ti patvirtinta finans? ministro ?sakymu.“

6 Ši tipin? forma buvo patvirtinta ?sakymu Nr. 21.305/2003 (*Diário da República*, II serija, Nr. 256, 2003 m. lapkri?io 5 d., p. 16 629), kuriame patikslinama, kad šis dokumentas skirtas tik registruotis, kad b?t? suteiktas mokes?i? mok?tojo kodas nerezidentams, kuri? Portugalijos teritorijoje gautos pajamos apmokestinamos vien prie šaltinio, ir n?ra susij?s su subjektais, kurie, nors ir yra nerezidentai, teisiškai privalo gauti mokes?i? mok?tojo kod?. Be to, tame pa?iame ?sakyme pabr?žiama, kad subjektai, kurie turi išskai?iuoti mokest? prie šaltinio, b?tinai privalo ?siregistruoti.

7 1993 m. geguž?s 31 d. Generalin?s mokes?i? inspekcijos aplinkraš?io Nr. 14/93 4 punkte numatyta:

„Neprivaloma paskirti atstovo mokes?i? klausimais, kai nerezidentas Portugalijos teritorijoje gauna

tik prie šaltinio apmokestinamas pajamas, jei dėl tokių pajamų gavimo jam nekyla papildomų pareigų, kurias jis turi atlikti.“

Ikiteisminis procedūra

8 2007 m. liepos 18 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame tvirtino variantą, kad nerezidentams numatyta pareiga paskirti Portugalijoje reziduojantį atstovą mokesčių klausimais nesuderinama su Bendrijos teise ir EEE susitarimu. Iš tiesų Komisija mano, kad galėjo pasitvirtinti tai, jog nagrinėjamos nuostatos yra diskriminacinės ir jomis gali būti pažeidžiami EB 18 ir 56 straipsniai bei atitinkami EEE susitarimo straipsniai.

9 2007 m. spalio 18 d. raštu Portugalijos Respublika užginėjo šiuos kaltinimus.

10 2008 m. birželio 26 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai pagrįstą nuomonę, ragindama per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta.

11 2009 m. vasario 11 d. laišku Portugalijos Respublika atsakė šiai pagrįstai nuomonei ir nurodė, kad CIRS 130 straipsnio nuostatos nebuvo nesuderinamos su EB sutartyje ir EEE susitarime tvirtintomis laisvėmis ar kad jos buvo pateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tarp kurių nurodytas tikslas užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu.

12 Kadangi šie paaiškinimai Komisijos netenkino, ji nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Šalių argumentai

13 Komisija tvirtina, kad CIRS 130 straipsnyje nustatyta bendra pareiga paskirti atstovą mokesčių klausimais, kuri taikoma nerezidentams, gaunantiems pajamų mokesčių apmokestinamų pajamų, ir rezidentams, išvykstantiems iš nacionalinės teritorijos ilgesniam nei šeši mėnesiai laikotarpiui. Pirma, pagal šį bendrą taisyklę, kuri yra nedviprasmiška, nuo šios pareigos neatleidžiami nerezidentai, gaunantys vien prie šaltinio apmokestinamų pajamų. Ši išimtis, kuri, anot Portugalijos Respublikos, susijusi su šia nerezidentų kategorija, negali būti kildinama iš teisės aktų nuostatų, kuriomis remiasi ši valstybė, t. y. Dekreto patvirtinimo Nr. 463/79 ir įsakymo Nr. 21.305/2003. Ši išimtis numatyta tik paprastame aplinkraštyje, kuris, atsižvelgiant į jo vietą normų hierarchijoje, negali būti viršesnis už aiškias CIRS 130 straipsnio nuostatas.

14 Antra, nerezidentų, Portugalijoje gaunančių pajamų, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, pareiga paskirti atstovą mokesčių klausimais, anot Komisijos, prieštarauja laisvam asmenų ir kapitalo judėjimui tiek, kiek pasitvirtins, kad ji yra diskriminacinė ir neproporcinga atsižvelgiant į tikslą užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu. Iš tiesų, be to, kad dėl šios kliūties mokesčių mokėtojo laisvam pasirinkimui paprastai daugeliu atvejų nerezidentams tektų finansinę naštą, toks būdas viršija tikslą, kurio siekiama, nes jis taip pat galėtų būti gyvendintas pasinaudojus 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, p. 28), ir 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63, toliau – Direktyva 77/799).

15 Dėl mokesčių mokėtojų, reziduojančių trečiojoje valstybėje ar Europos ekonominei erdvei

(toliau – EEE) priklausančiose valstybėse, kurios nėra Sąjungos narės, Komisija pabrėžia, kad Portugalijos Respublikos sudarytose sutartyse su Norvegijos Karalyste ir Islandijos Respublika leidžiama keisti informacija mokesčių srityje, ir, antra, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, nagrinėjamos įstatymo nuostatos turėtų būti taikomos tik tuo atveju, jei šie mokesčiai mokytojai reziduoja valstybėje, su kuria Portugalijos Respublika nėra pasirašiusi sutarties dvigubo apmokestinimo srityje, kurioje būtų numatytas toks keitimasis informacija.

16 Komisija taip pat tvirtina, kad šiuo atveju galima tinkamai remtis EB 18 straipsniu ir kad šiame straipsnyje nėra atskirti ekonomiškai aktyvūs ir neaktyvūs piliečiai. Kadangi CIRS 130 straipsnis susijęs ne tik su ekonomiškai aktyviais asmenimis, jis yra diskriminacinis visų asmenų, kurie naudojami, nors ir laikinai, EB 18 straipsnyje tvirtinta teise laisvai judėti Bendrijos erdvėje, atžvilgiu.

17 Portugalijos Respublika ginija dalies Komisijos argumentų priimtinumą. Iš tiesų pastaroji dublike neaiškiai ir neriškiai pateikė kaltinimą, susijusį su nerezidentais, apmokestinamais prie šaltinio. Be to, šiame dublike tvirtindama, kad CIRS 130 straipsnis yra diskriminacinis ne tik nerezidentų, bet ir visų kitų asmenų, kurie gyvendino savo teisę laisvai judėti, atžvilgiu, Komisija, nesilaikydama Teisingumo Teismo procedūros reglamento 42 straipsnio 2 dalies, vykstant teismo procesui pateikė naują pagrindą. Be to, nepatikslingai, kokius EEE susitarimo straipsnius ji nurodo, ir todėl, kad šiame susitarime nėra nuostatų, atitinkančių EB 18 straipsnį, Komisija kaltinimą, susijusį su EEE susitarimu, nesuformulavo aiškiai ir suprantamai.

18 Iš esmės dėl, pirma, mokesčių mokytojų nerezidentų, Portugalijoje gaunančių tik prie šaltinio apmokestinamą pajamą, Portugalijos Respublika tvirtina, kad Komisija negali remtis vien CIRS 130 straipsnio tekstu tam, kad nustatytų sąsipareigojimą nevykdymą, kuriuo ji kaltinama, nes šioje nuostatoje, kaip ji praktiškai aiškinama ir taikoma, nenumatyta šių mokesčių mokytojų pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais.

19 Iš tiesų iš šiems mokesčių mokytojams taikomos supaprastintos registravimosi procedūros, tvirtintos Dekrete įstatyme Nr. 463/79 ir įsakyme Nr. 21.305/2003, matyti, kad paskirstantieji bendrovė, veikdama kaip „galiotinė mokesčių klausimais“, pati išskaituoja mokestį prie šaltinio, taip pat pati yra už tai atsakinga, ir jei nėra kitos papildomos pareigos, šie mokesčių mokytojai neprivalo paskirti atstovo mokesčių klausimais.

20 Antra, dėl nerezidentų, Portugalijoje gaunančių pajamą, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, Portugalijos Respublika nurodo, kad CIRS 130 straipsniu siekiama užtikrinti, jog formalumai, numatyti nuo Portugalijos teritorijos nutolusiems mokesčių mokytojams, būtų veiksmingai gyvendinti, dėl to ši priemonė nėra diskriminacinė, nes ji taikoma tomis pačiomis sąlygomis rezidentams ir nerezidentams. Be to, kadangi nacionalinėse normose nenumatyta, kad galiojimas atstovauti turėtų būti atlygintinis, tai nebūdinga nagrinėjamiems mokesčių teisės aktams. Taigi Komisija negali preziumuoti, kad esama finansinės naštos, ir tuo pagrįsti sąsipareigojimą nevykdymą.

21 Portugalijos Respublika taip pat tvirtina, kad EB 58 straipsnio 1 dalyje numatytais sąlygomis CIRS 130 straipsniu siekiama užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu, o tai yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais pateisinamas naudojimosi Sutartimi garantuojamomis laisvomis apribojimas. Taigi atstovavimo pareiga neviršija to, kas būtina šiuo atžvilgiu, ir Direktyva 77/799, kuria remiasi Komisija, neturi jokios įtakos tam, kaip mokesčių mokytojas laikosi šios pareigos. Be to, atsižvelgdama į atstovo mokesčių klausimais, turinio tik vykdyti formalias papildomas pareigas, kaip antai deklaracijų pateikimas ir pranešimų priėmimas, vaidmenį, Komisija negali pagrįstai remtis Direktyva 2008/55, susijusia su mokesčių grąžinimu, jokių būdu nepriklausančiu šio atstovo funkcijoms.

22 Portugalijos Respublika priduria, kad Komisija taip pat negali pagrįstai remtis EB 18 straipsniu, kuriame minimi tik ekonomiškai neaktyvūs asmenys, su kuriais CIRS 130 straipsnis nesusijęs. Galiausiai dėl valstybių, kurios yra EEE susitarimo šalys, teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvumis apribojimais, negali būti joms taikoma visa, nes bet koku atveju šiomis aplinkybėmis Direktyva 77/799 tvirtintas bendradarbiavimas neegzistuoja.

23 stojimo byloje paaiškiniame Ispanijos Karalystė prašo atmesti ieškinį dėl to pačios priežasties, kuriomis remiasi Portugalijos Respublika, ypač pabrėždama, kad Komisija nepateikė rodymų dėl sipareigojimo nevykdymo, susijusi su nerezidentais, kurių pajamos apmokestinamos prie šaltinio, ir šis sipareigojimo nevykdymas, remiantis Ispanijos Karalystės nagrinėjamo nacionalinio statymo aiškinimu, yra visiškai teorinis.

24 Kalbant apie kitus nerezidentus, anot Ispanijos Karalystės, pažymėtina, kad Komisija negali remtis EB 18 straipsniu, nes jame nenustatyta, jog nagrinėjama nacionalinė priemonė taikoma ekonomiškai neaktyviems asmenims. Be to, ši priemonė taip pat nėra nei diskriminacinė, nes nerezidentų padėtis nėra panaši rezidentų padėčiai, nei neproporcinga siekiamam tikslui, kurio negalima pasiekti Komisijos nurodytomis direktyvomis, kurias dar ruošiamasi pakeisti, nes jos neveiksmingos. Be to, Komisija nepateikė jokio rodymo, kad Portugalijos statymo taikymas kapitalo judėjimui trejų valstybes ar iš jų prieštarauja sutartims. Galiausiai direktyvos dėl pagalbos ir bendradarbiavimo nėra taikomos santykiams su valstybėmis EEE susitarimo šalimis.

Teisingumo Teismo vertinimas

Dėl priimtinumų

25 Iš Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkto ir su juo susijusios teismo praktikos matyti, jog bet kuriame ieškinyje turi būti nurodomas ginčo dalykas ir pagrindas, kuriais remiamasi, santrauka, ir ši nuoroda turi būti pakankamai aiški bei tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – vykdyti savo kontrolę. Iš to išplaukia, kad pagrindinis teisinis ir faktinis aplinkybės, kuriomis pagrįstas ieškinyje, turi būti nuosekliai išdėstytos ir suprantamos iš paties ieškinio teksto ir kad jame pateikiamus reikalavimus reikia suformuluoti nedviprasmiškai, siekiant išvengti, kad Teisingumo Teismas nepriimtų sprendimo *ultra petita* arba apskritai nespręstų dėl kaltinimo (žr., be kita ko, 2010 m. sausio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanijos Respubliką*, C-343/08, Rink. p. I-0000, 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

26 Pagal Komisijos ieškinio reikalavimus šiuo ieškiniu ji siekia, kad būtų pripažinta, jog Portugalijos Respublika nevykdė sipareigojimo pagal EB 18 bei 56 straipsnius ir atitinkamus EEE susitarimo straipsnius.

27 Nagrinėjamo atveju, pirmiausia, reikia pažymėti, kad iš Komisijos ieškinyje nurodytą pagrindą ir argumentus aiškiai matyti, jog ji kaltina Portugalijos Respubliką palikus galioti teisės aktus nuostatas, kurios prieštarauja EB sutarties ir EEE susitarimo straipsniuose, kuriais remiasi Komisija, tvirtintiems laisvo judėjimo principams.

28 Antra, kalbant apie argumentus, susijusius su EEE susitarimu, reikia konstatuoti, kad žinoma, jog ieškinyje šiek tiek netikslus šiuo požiūriu, nes paminėjus EB 18 ir 56 straipsnius pažeidimų apsiribojama nurodant, kad pažeidžiami šio susitarimo „atitinkami straipsniai“. Vis dėlto aišku, kad, pirma, Komisija dublike patikslino, jog ji ketino remtis tik šio susitarimo 40 straipsnio nesilaikymu. Antra, bet koku atveju reikia pabrėžti, kad, kaip matyti iš Portugalijos Respublikos atsiliepimo ieškinio 59 punkto, akivaizdu, jog ji negalėjo pagrįstai suklysti dėl to, kad su EEE susitarimu susijęs Komisijos kaltinimas iš tiesų buvo susijęs su šio susitarimo 40 straipsniu. Šiomis

aplinkybomis Portugalijos Respublika galjo tinkamai imtis gynybos priemoni? šiuo atžvilgiu.

29 Trečia, kadangi Portugalijos Respublika tvirtina, kad d?l dublike nurodyt? Komisijos argument? šios institucijos argumentai tampa neaišk?s ir nerišl?s, šis vertinimas susij?s su argument? pagr?stumu ir neturi b?ti nagrin?jamas sprendžiant ieškinio priimtinum?, nes pateikti kaltinimai yra tiksl?s.

30 Galiausiai dublike remdamasi gin?ijamos priemon?s diskriminaciniu pob?džiu rezident?, kurie laikinai naudojami teise laisvai jud?ti, atžvilgiu Komisija apsiribojo atsakydama ? Portugalijos Respublikos ginantis pateiktus argumentus, pagr?stus tuo, kad atstov? mokes?i? klausimais tur?jo paskirti rezidentai ir nerezidentai. Taigi šis atsakymas negali b?ti nagrin?jamas kaip naujas Komisijos pagrindas.

31 Tod?l iš to, kas išd?styta, matyti, kad šis ieškinys priimtinas.

D?l ?sipareigojim? ne?vykdyimo, kuriuo kaltinama

32 Reikia išnagrinti, ar, kaip tvirtina Komisija, CIRS 130 straipsnis yra EB 56 straipsnyje ir EEE susitarimo 40 straipsnyje ?tvirtinto laisvo kapitalo jud?jimo ir EB 18 straipsnyje ?tvirtinto laisvo asmen? jud?jimo apribojimas.

– D?l EB 56 straipsnio 1 dalies pažeidimo

33 Aišku, kad CIRS 130 straipsnyje numatyta pareiga paskirti nerezident?, gaunan?i? pajam? mokes?iu apmokestinam? pajam?, ir rezident?, kurie išvyksta iš Portugalijos teritorijos ilgesniam nei šeši? m?nesi? laikotarpiui, atstov? mokes?i? klausimais. Kalbant apie tai, ar šia taisykle reguliuojamos situacijos, patenkan?ios ? EB 56 straipsnio taikymo srit?, reikia pabr?žti, kad Portugalijos Respublika negin?ijo to, jog CIRS 130 straipsnyje numatyta pareiga taikoma Komisijos nurodytu kapitalo, susijusio su investavimu ? nekilnojam?j? turt?, jud?jimo atveju.

34 Pagal nusistov?jusi? praktik? kapitalo jud?jimas apima sandorius, pagal kuriuos nerezidentai investuoja ? nekilnojam?j? turt? valstyb?s nar?s teritorijoje, kaip tai matyti iš kapitalo jud?jimo nomenklat?ros, esan?ios Direktyvos 88/361 I priede, nes išsaugoma buvusi šios nomenklat?ros nominali reikšm? siekiant apibr?žti kapitalo jud?jimo s?vok? (žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C?370/05, Rink. p. I?1129, 23 punkt? ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C?451/05, Rink. p. I?8251, 59 punkt?).

35 Taigi CIRS 130 straipsnis patenka ? EB 56 straipsnio 1 dalies, kurioje bendrai draudžiami kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimai, ir ? EEE susitarimo 40 straipsnio, kuriame yra toks pats draudimas, susij?s su santykiais tarp valstybi? šio susitarimo šali?, neatsižvelgiant ? tai, ar jos yra S?jungos, ar ELPA nar?s, taikymo srit? (kiek tai susij? su pastaruoju straipsniu, žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C?72/09, Rink. p. I?0000, 21 punkt?).

36 Tod?l reikia išnagrinti, ar CIRS 130 straipsnyje ?tvirtinta pareiga yra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

37 Šiuo atžvilgiu neginėjama, kad, CIRS 130 straipsnyje ?pareigojant šiuos mokes?i? mok?tojus paskirti atstov? mokes?i? klausimais, šiuo straipsniu jie ?pareigojami imtis veiksma? ir iš esm?s tod?l patirti išlaid?, susijusi? su šio atstovo atlygiu. D?l ši? suvaržym? šiems mokes?i? mok?tojas atsiranda kli?tis, kuri gali juos atgrasyti nuo kapitalo investavimo Portugalijoje ir, be kita ko, ?ia investuoti ? nekilnojam?j? turt?. Darytina išvada, kad ši pareiga turi b?ti laikoma iš esm?s EB 56 straipsnio 1 dalyje ir EEE susitarimo 40 straipsnyje uždraustu laisvo kapitalo jud?jimo apribojimu.

38 Vis d?lto nurodydama, kad pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais siekiama užtikrinti veiksming? mokes?i? kontrol? ir kov? su mokes?i? vengimu fizini? asmen? pajam? mokes?io srityje, Portugalijos Respublika taip remiasi privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo gali b?ti pateisinamas naudojimosi Sutartimi garantuojamomis laisv?mis apribojimas (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *ELISA* 81 punkt?; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A, C?101/05*, Rink. p. I?11531, 55 punkt? ir 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot, C?155/08* ir *C?157/08*, Rink. p. I?5093, 45 punkt?).

39 Anot Komisijos, nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose numatytas reikalavimas vis d?lto yra neproporcingas, palyginti su siekiamais tikslais, nes direktyvose 2008/55 ir 77/799 numatytos priemon?s yra pakankamos šiam tikslui pasiekti.

40 Kalbant apie Direktyv? 77/799, reikia pabr?žti, kad pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1, 3 ir 4 dali? nuostatas valstybi? nari? kompetentingos institucijos kei?iasi bet kokia informacija, kuri gali pad?ti joms teisingai nustatyti, be kita ko, pajam? mokest?. Pagal direktyvos 2 straipsn? informacija kei?iamasi gavus atitinkamos valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos prašym?. Kaip matyti iš šios direktyvos 3 straipsnio, valstybi? nari? kompetentingos institucijos tam tikrais direktyvoje numatytais atvejais savaime taip pat reguliariai kei?iasi informacija be išankstinio prašymo arba pagal min?tos direktyvos 4 straipsn?. Galiausiai pagal Direktyvos 77/799 11 straipsn? jos nuostatomis netrukdoma vykdyti joki? platesni? pasikeitimo informacija ?sipareigojim?, kurie gali b?ti numatyti kituose teis?s aktuose (min?to Sprendimo *ELISA* 39, 40 ir 42 punktai).

41 Vis d?lto Portugalijos Respublika tvirtina galinti pateikti informacijos prašym? pagal Direktyvos 77/799 2 straipsn? tik jei ji iš anksto turi pakankamai informacijos, kuria remiantis b?t? galima pagr?stai reikalauti tur?ti Portugalijos teritorijoje reziduojant? atstov? mokes?i? klausimais, iš kurio mokes?i? administratorius gal?t? tiesiogiai ir asmeniškai reikalauti vykdyti visas b?tinias deklaravimo pareigas mokes?i? mok?tojo nerezidento s?skaita.

42 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? pateisinimas, susij?s su kova su suk?iavimu mokes?i? srityje, priimtinas, tik jei kovojava su visiškai dirbtin?mis schemomis, skirtomis mokes?i? ?statymams apeiti, ne?tvirtinant jokios bendros suk?iavimo prezumpcijos. Tod?l bendros mokes?i? vengimo ar suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos nepakanka pateisinant mokestin? priemona?, kelian?i? gr?sm? Sutarties tikslams (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 91 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

43 Ta?iau kadangi ši pareiga taikoma visiems mokes?i? mok?tojams nerezidentams, gaunantiems pajam?, d?l kuri? b?tina pateikti mokes?io deklaracij?, ši pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais primetama visai mokes?i? mok?toj? kategorijai vien d?l to, kad jie n?ra rezidentai, o tai yra mokes?i? vengimo ir suk?iavimo prezumpcija, kuria pa?ia savaime negali b?ti pateisinamas šios pareigos keliamas pavojus Sutarties tikslams.

44 Be to, kai nuo valstyb?s nar?s mokes?i? institucij? nusl?pti apmokestinamieji objektai ir kai jos neturi jokio ?rodymo, kuriuo remdamosi gal?t? prad?ti tyrim?, neatrodo, kad vien d?l pa?ios

pareigos paskirti atstov? mokes?i? klausimais b?t? atskleisti šie ?rodymai ir šia pareiga b?t? papildyti tariami Direktyvoje 77/799 numatyt? keitimosi informacija mechanizm? tr?kumai.

45 Taigi n?ra nustatyta, kad kai mokes?i? mok?tojas nerezidentas Portugalijoje ne?vykdo savo pareig? pateikti deklaracijas ir kai paaišk?ja, kad nebuvo sumok?tas mok?tinas mokestis, valstybi? nari? kompetenting? mokes?i? institucij? tarpusavio pagalbos mechanizmai, kuriais remiasi Komisija ir kurie Direktyva 77/799 numatyti tiesiogini? mokes?i? srityje, n?ra pakankami, jog šie mokes?iai b?t? veiksmingai išieškoti. Tod?l nereikia tikrinti, ar tas pats galioja mechanizmams, Direktyva 2008/55 numatytiems ši? mokes?i? išieškojimo srityje, net laikant, kad ji b?t? taikoma nagrin?jamu atveju *ratione temporis*.

46 Darytina išvada, kad pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais viršija tai, kas b?tina kovos su suk?iavimu mokes?i? srityje tikslui pasiekti, ir kad d?l to Komisija pagr?stai tvirtina, jog ši pareiga mokes?i? mok?toj? nerezident?, gaunan?i? pajam?, d?l kuri? b?tina pateikti mokes?io deklaracij?, atžvilgiu yra nepateisinamas EB 56 straipsnyje ?tvirtinto laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

47 Be to, pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais n?ra tinkamas ir b?tinas „praktin?s problemos“, susijusios su tuo, jog, anot Portugalijos Respublikos, ne?manoma palaikyti tiesiogini? ryši? su mokes?i? mok?tojais nerezidentais d?l juos nuo atitinkam? administracini? ?staig? skirian?io fizinio atstumo, kuris yra kli?tis ši? ?staig? geram veikimui, sprendimas. Iš ties?, atsižvelgiant ? modernias bendravimo priemones, b?t? suprantama reikalauti iš mokes?i? mok?toj? nerezident? pranešti Portugalijos mokes?i? institucijoms adres? kitoje nei Portugalija valstyb?je nar?je visiems ši? mokes?i? institucij? pranešimams si?sti. Kaip pabr?žia Komisija, tuo atveju, kai b?tinas mokes?i? mok?tojo fizinis dalyvavimas, užtekt? leisti jam pasirinkti paskirti atstov? mokes?i? klausimais, o ne nustatyti bendr? pareig? paskirti š? atstov?.

48 Ta?iau reikia konstatuoti, kaip tvirtina Portugalijos Respublika, kad CIRS 130 straipsnyje numatyta pareiga paskirti atstov? mokes?i? klausimais tam, kad, kaip nurodyta šiame straipsnyje, jis atstovaut? nerezidentams Generalin?je mokes?i? inspekcijoje ir užtikrint? j? mokestini? pareig? vykdym?, netaikoma mokes?i? mok?tojams, gaunantiems vien prie šaltinio apmokestinam? pajam?, d?l kuri? nereikia pateikti mokes?io deklaracijos.

49 Iš ties? aišku, kad pagal Dekreto ?statymo Nr. 463/79 3 straipsnio 5 dal? ir ?sakym? Nr. 21.305/2003 ?galiotiniai mokes?i? klausimais – ?mon?s, išskai?iuojan?ios mok?tin? mokest? prie šaltinio už pajamas, apmokestintas tokiu mokes?iu, – sumoka š? mokest? ši? mokes?i? mok?toj? vardu ir s?skaita. Tod?l jos privalo pa?ios ?siregistruoti mokes?i? inspekcijoje ir taip jos jau atstovauja šiems mokes?i? mok?tojams šioje institucijoje ir už juos atlieka visus su šiomis pajamomis susijusius formalumus d?l deklaracij?. Be to, Komisija negali pagr?stai tvirtinti, kad ši tvarka faktiškai nustatyta tik aplinkraštyje Nr. 14/93, remdamiesi kuriuo, atsižvelgiant ? jo teisin? gali?, nagrin?jami mokes?i? mok?tojai negali aiškiai nusistatyti savo pad?ties CIRS 130 straipsnyje numatytos pareigos atžvilgiu. Šiomis aplinkyb?mis šio sprendimo 46 punkte nurodytas ?sipareigojim? pagal EB 56 straipsn? ne?vykdydamas negali b?ti laikomas patvirtintu ši? nerezident?, gaunan?i? vien prie šaltinio apmokestinam? pajam?, atžvilgiu.

– D?l EEE susitarimo 40 straipsnio pažeidimo

50 Vienas pagrindini? EEE susitarimo tiksl? kiek ?manoma visapusiškai užtikrinti laisv? prekii?, asmen?, paslaug? ir kapitalo jud?jim? visoje EEE, kad S?jungos teritorijoje ?gyvendinama bendroji rinka b?t? išpl?sta ? ELPA valstybes. Šiuo tikslu keliomis min?to susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienesn? jo aiškinim? visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomon? 1/92, Rink. p. I?2821). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi priži?r?ti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esm?s identiškios Sutarties nuostatoms, b?t? vienodai aiškinamos valstyb?se nar?se

(2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 29 punktas ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 65 punktas).

51 Darytina išvada, kad nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo susitariančiųjų šalių subjektų apribojimai turi būti vertinami atsižvelgiant į šio susitarimo 40 straipsnį ir XII priedą, šios nuostatos turi būti paaiškinti teisiniai gali ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-521/07, Rink. p. I-4873, 33 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 66 punktą).

52 Todėl, remiantis nagrinėjant Komisijos ieškinį EB 56 straipsnio 1 dalies atžvilgiu nurodytais motyvais, reikia pripažinti, kad Portugalijos teisės aktuose tvirtinta nerezidentų pareiga paskirti atstovą mokesčių klausimais yra laisvo kapitalo judėjimo, kaip tai suprantama pagal EEE susitarimo 40 straipsnį, apribojimas.

53 Vis dėlto reikia pripažinti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 43–46 punktų, šis apribojimas negali būti laikomas pateisinamu EB 56 straipsnio atžvilgiu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo siekiama užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ar kovą su mokesčių vengimu, nes juo viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti, ir todėl, kad nėra nustatyta, jog valstybių narių mokesčių institucijų tarpusavio pagalbos mechanizmai, kuriais gali naudotis Portugalijos Respublika pagal Direktyvą 77/799, yra nepakankami šiam tikslui pasiekti.

54 Vis dėlto, kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nes tokie apribojimai susiję su kitu teisiniu kontekstu (žr. minėtą sprendimą A 60 punktą ir *Komisija prieš Italiją* 69 punktą).

55 Šiuo atveju visų pirma reikia pažymėti, kad tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiojo valstybės kompetentingų institucijų nėra bendradarbiavimo, nustatyto Direktyvoje 77/799, jei šios trečioji valstybė nepasiūmė jokių tarpusavio pagalbos sąsipaigojimų.

56 Šiuo atžvilgiu atsakyme į stojimo bylą paaiškinime, pateiktame Portugalijos Respublikos prašymams paremti, nurodytas Ispanijos Karalystės pastabas Komisija, apsiribodama vien bendru sutarimu tarp Portugalijos Respublikos ir EEE priklausančių valstybių, kurios nėra Sąjungos narės, nurodymu, nenustatė, kad šiose sutartyse iš tiesų būtų tvirtinti keitimosi informacija mechanizmai, pakankami tam, kad būtų tikrinamos ir kontroliuojamos šiose valstybėse reziduojančių mokesčių mokėtojų pateiktos deklaracijos.

57 Šiomis aplinkybėmis reikia laikyti, kad pareiga paskirti atstovą mokesčių klausimais tiek, kiek ji numatyta mokesčių mokėtojams, reziduojantiems EEE susitarimo susitariančiose šalyse, kurios nėra Sąjungos narės, neviršija tai, kas būtina tikslui užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ir kovą su mokesčių vengimu pasiekti.

58 Todėl ieškinys turi būti atmestas tiek, kiek jis susijęs su Portugalijos Respublikos sąsipaigojimų nevykdymu pagal EEE susitarimo 40 straipsnį.

– Dėl EB 18 straipsnio pažeidimo

59 Komisija Teisingumo Teismo taip pat prašo pripažinti, kad Portugalijos Respublika nevykdė sąsipaigojimų pagal EB 18 straipsnį.

60 Kadangi Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo draudžiami ginčijami teisės aktai, nereikia atskirai nagrinėti to pačių teisės aktų EB 18 straipsnio dėl laisvo asmenų judėjimo

atžvilgiu (pagal analogiją žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-345/05, Rink. p. I-10633, 45 punktą).

61 Iš anksčiau išdėstytų svarstymų matyti, kad reikia konstatuoti, jog priėjusi ir palikusi galioti CIRS 130 straipsnį, pagal kurį numatyta mokesčių mokėtojų nerezidentų pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais Portugalijoje, jei jie gauna pajamų, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, Portugalijos Respublika nevykdėsipareigojimų pagal EB 56 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama arba jeigu susiklosto ypatingos aplinkybės, Teisingumo Teismas gali paskirstyti bylinėjimosi išlaidas šalims arba nurodyti kiekvienai šaliai padengti savo išlaidas.

63 Šioje byloje reikia atkreipti dėmesį tai, kad Komisijos kaltinimai, pagrįsti, pirma, EB 56 straipsnyje numatytais reikalavimais, kiek jie susiję su mokesčių mokėtojais, gaunančiais tik prie šaltinio apmokestinamą pajamų, ir, antra, EEE susitarime tvirtintais reikalavimais, buvo pripažinti nepagrįstais.

64 Todėl reikia priteisti iš Portugalijos Respublikos tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų, o iš Komisijos – likusį ketvirtadalį.

65 Pagal to paties reglamento 69 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipį stojusi bylą valstybė narė padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Priėjusi ir palikusi galioti Portugalijos fizinių asmenų pajamų mokesčių kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) 130 straipsnį, pagal kurį numatyta mokesčių mokėtojų nerezidentų pareiga paskirti atstovų mokesčių klausimais Portugalijoje, jei jie gauna pajamų, dėl kurių būtina pateikti mokesčių deklaraciją, Portugalijos Respublika nevykdėsipareigojimų pagal EB 56 straipsnį.**
- 2. Atmesti likusį ieškinio dalį.**
- 3. Portugalijos Respublika padengia tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų. Europos Komisija padengia likusį ketvirtadalį.**
- 4. Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.