

Lieta C-493/09

Eiropas Komisija

pret

Portugāles Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – LESD 63. pants un EEZ Līguma 40. pants – Kapitāla brīva aprīte – Pārvalstu un vietējie pensiju fondi – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Dividendes – Atbrīvojums no nodokļa – Atšķirīga attieksme

Sprieduma kopsavilkums

Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis

(LESD 63. pants; EEZ Līguma 40. pants)

Dalībvalsts, kas paredz atbrīvojumu no sabiedrību ienākuma nodokļa tikai pensiju fondiem, kuriem rezidence ir šīs dalībvalsts teritorijā, neizpilda LESD 63. pantā un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā paredzētos pienākumus.

Šāda tiesiskā regulējuma dēļ ieguldījums, ko pensiju fonds, kurš nav rezidents, varētu veikt sabiedrībā, kas ir rezidente, ir mazāk pievilcīgs nekā ieguldījums, ko varētu veikt pensiju fonds, kas ir rezidents. Šī atšķirīgā attieksme attur pensiju fondus, kas nav rezidenti, veikt ieguldījumus sabiedrībā, kas ir rezidentes, un attur ieguldītājus, kas ir rezidenti, ieguldīt šādos pensiju fondos.

Šāds kapitāla brīvas aprītes ierobežojums nevar tikt attaisnots ar mērķi, kas saistīts ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību, ja juridiski pietiekami nav pierādīts, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu atvieglojumu un šā atvieglojuma kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jēnovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi.

Turklāt, ja atbrīvojums no sabiedrību ienākuma nodokļa ir atlīdzinājums par to, ka pensiju fondi ievēro Direktīvā 2003/41 par papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūciju darbību un uzraudzību un valsts tiesību aktos paredzētās stingrās prasības pārvaldības, darbības, kapitalizācijas un finansēšanas atbildības jomā, attiecīgais ierobežojums tomēr nevar tikt attaisnots ar nepieciešamību kontrolēt šo prasību ieviešanu un tādā nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ja valsts tiesiskais regulējums absolūti liedz pensiju fondam sniegt pierādījumus, kas atbilst minētajām prasībām, kuras tam ļautu iegūt atbrīvojumu no sabiedrību ienākuma nodokļa. Proti, nevar *a priori* izslēgt iespēju, ka pensiju fondi, kuriem rezidence ir kādā citā dalībvalstī, spēj sniegt atbilstošus attaisnojošus dokumentus, kas ļautu valsts nodokļu iestādēm skaidri un precīzi pierādīt, ka savā rezidences valstī tie izpilda prasības, kuras ir vienlīdzīgas šīs valsts tiesību aktos paredzētajām.

Katr? zi?? absol?t? neiesp?jam?ba pensiju fondiem, kas nav rezidenti, ieg?t atbr?vojumu, k?ds pieš?irams pensiju fondiem, kas ir rezidenti, nevar tikt uzskat?ta ar? par sam?r?gu ar gr?t?b?m, uz kur?m atsaucas attiec?g? dal?bvalsts saist?b? ar atbilstoš?s inform?cijas v?kšanu un nodok?u par?du piedzi?u.

Pirmk?rt, saist?b? ar fondiem, kuriem rezidence ir k?d? cit? dal?bvalst?, Direkt?va 77/799 par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo nodok?u jom? un Direkt?va 2008/55 par savstarp?jo pal?dz?bu pras?jumu piedzi?? saist?b? ar noteiktiem maks?jumiem, nodok?iem un citiem pas?kumiem sniedz valsts iest?d?m sadarb?bas un pal?dz?bas ietvaru, kas ?auj t?m ieg?t saska?? ar valsts ties?bu aktiem pras?to inform?ciju, k? ar? l?dzek?us, k? no pensiju fondiem, kas nav rezidenti, piedz?t iesp?jamus nodok?u par?dus. Otrk?rt, saist?b? ar pensiju fondiem, kas ir k?das EEZ dal?bvalsts rezidenti, lai gan ir tiesa, ka iepriekš aprakst?tie meh?nismi k? t?di nav piem?rojami, tom?r attiec?go tiesisko regul?jumu nevar uzskat?t par sam?r?gu, ja taj? nav noteikts, ka atbr?vojuma no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a pieš?iršana b?tu atkar?ga no t?, vai starp attiec?go valsti un EEZ dal?bvalst?m ir nosl?gts divpus?js nol?gums, kas nodrošina sadarb?bu un pal?dz?bu t?d? paš? l?men?, k?ds sasniegts starp Savien?bas dal?bvalst?m. Turkl?t, lai nodrošin?tu nodok?u par?du piedzi?u, var paredz?t pas?kumus, kas kapit?la br?vu apriti ierobežo maz?k nek? attiec?gais tiesiskais regul?jums, piem?ram, pien?kumu *a priori* sniegt š?du par?du samaksai nepieciešam?s finanšu garantijas.

(sal. ar 30., 36., 37., 46., 48.–50. un 52. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2011. gada 6. oktobr? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – LESD 63. pants un EEZ l?guma 40. pants – Kapit?la br?va aprite – ?rvalstu un viet?jie pensiju fondi – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Dividendes – Atbr?vojums no nodok?a – Atš?ir?ga attieksme

Lieta C?493/09

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2009. gada 1. decembr? c?la

Eiropas Komisija, ko p?rst?v R. Li?ls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

Portug?les Republiku, ko p?rst?v L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*] un H. Ferreira [*H. Ferreira*], p?rst?vji,

atbildēja.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [A. Tizzano], tiesneši Ž. Ž. Kāzels [J. J. Kasil], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], E. Levits (referents) un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretāre M. Ferreira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ģemotvērē rakstveida procesu un 2011. gada 24. marta tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 25. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, apliekot dividendes, ko saņem pensiju fondi, kuri nav rezidenti, ar nodokli pēc likmes, kas ir augstāka nekā tā, kas piemērojama pensiju fondu, kuri ir Portugāles rezidenti, saņemtājiem dividendēm, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 63. pantu un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) 40. pantu paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

2 Saskaņā ar Nodokļu atvieglojumu likuma (*Estatuto dos Beneficios Fiscais*, turpmāk tekstā – “EBF”) 16. panta 1. punktu ienākumi, kurus saņem pensiju fondi un tiem pielīdzinātie subjekti, kas ir dibināti un darbojas atbilstoši Portugāles tiesībām, ir atbrīvoti no sabiedrību ienākuma nodokļa (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, turpmāk tekstā – “SIN”).

3 EBF 16. panta 4. punkts ir noteikts, ka gadījumā, ja netiek ievēroti šā 16. panta 1. punktā minētie nosacījumi, minētajā 1. punktā paredzētais atvieglojums nav spēkā attiecībā uz konkrētu finanšu gadu un sabiedrības, kas pārvada pensiju fondus un tiem pielīdzinātos subjektus, tostarp pašpalīdzības apvienības, ir pirmām kārtām atbildīgas par nodokļu parādiem, kuri attiecas uz to pārvaldītajiem fondiem vai kapitāliem, un tām ir jāsamaksā maksājamo nodokļa summa termiņā, kāds paredzēts Sabiedrību ienākuma nodokļa kodeksa (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, turpmāk tekstā – “CIRC”) 120. panta 1. punktā.

4 CIRC 4. panta 2. punkts ir noteikts, ka juridiskas personas un citi subjekti, kuriem ne juridiskā adrese, ne faktiskais vadības centrs nav Portugāles teritorijā, joprojām ir apliekami ar SIN tikai attiecībā uz ienākumiem, kas gūti Portugāles teritorijā. CIRC 80. panta 4. punkta c) apakšpunktā ir precizēts, ka SIN likme ir 20 %, ja vien nav piemērojama konvencija par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu noteikumi.

5 Saskaņā ar CIRC 4. panta 3. punkta c) apakšpunkta 3. punktu no kapitāla ieguldījumiem gūtie ienākumi, attiecībā uz kuriem par parādnieku ir uzskatāma persona, kuras domicils, juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs ir Portugāles teritorijā, vai kuru izmaksā ir jāveic pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas šajā teritorijā, ir daļa no nerezidentu ienākumiem, kas apliekami ar nodokli Portugālē.

6 Saskaņā ar CIRC 88. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 3. punkta b) apakšpunktu un 5. punktu SIN tiek iekasēts k? galīgais ieturējums ienākumu g?šanas viet?.

7 Saskaņā ar CIRC 88. panta 11. punktu:

“Ar nodokli p?c likmes 20 % apm?r? atseviš?i tiek aplikta pe??a, ko SIN maks?t?ji sadala par labu maks?t?jiem, kuriem ir piem?rojams piln?gs vai da??js atbr?vojums, tostarp šaj? gad?jum? ienākumi no kapit?la, ja kapit?la da?as, kas dod ties?bas uz pe??u, nav palikušas nep?rtraukti viena un t? paša nodok?a maks?t?ja r?c?b? viena gada laik? pirms to nodošanas datuma un nav tikušas saglab?tas pietiekami ilgi, lai realiz?tu šo laikposmu.”

8 CIRC 88. panta 12. punkt? ir noteikts:

“No nodok?a summas, kas nosak?ma atbilstoši 11. punkta noteikumiem, atskaita nodokli, kurš, iesp?jams, ietur?ts ienākumu g?šanas viet?, un šaj? gad?jum? ietur?tais nodoklis nevar tikt atskait?ts saskaņā ar 90. panta 2. punktu.”

Pirmstiesas proced?ra

9 2007. gada 23. mart? Komisija nos?t?ja Portug?les Republikai br?din?juma v?stuli, kur? t? nor?d?ja uz to, ka Portug?les nodok?u ties?bu normas par nodok?u rež?mu, kurš piem?rojams dividend?m un procentiem, ko sa?em pensiju fondi, kuri nav Portug?les rezidenti, nav sader?gas ar LESD 63. pantu un EEZ l?guma 40. pantu.

10 B?dama neapmierin?ta ar Portug?les Republikas 2007. gada 18. j?nija atbildi, Komisija 2008. gada 8. maij? nos?t?ja šai dal?bvalstij argument?tu atzinumu, prasot tai veikt vajadz?gos pas?kumus, lai izpild?tu atzinum? noteikt?s pras?bas divu m?nešu laik? p?c t? sa?emšanas.

11 Sav? 2008. gada 14. augusta atbild? Portug?les Republika atzina, ka konkr?tais nodok?u rež?ms ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, bet apgalvoja, ka š?ds ierobežojums ir attaisnots no Savien?bas ties?bu viedok?a. Konkr?ti t? nor?d?ja, ka pensiju fondiem, kas ir Portug?les rezidenti, paredz?tais labv?l?g?kais nodok?u rež?ms ir kompens?cija par šo fondu ?paš?m juridisk?m saist?b?m.

12 T? k? Komisija nebija apmierin?ta ar šiem paskaidrojumiem, t? nol?ma celt šo pras?bu sakar? ar valsts pienākumu neizpildi.

Tiesved?ba Ties?

13 Ar dokumentu, kas Tiesas kancelej? iesniegts 2010. gada 8. apr?l?, pamatojoties uz Eiropas Savien?bas Tiesas Stat?tu 40. panta trešo da?u un t?s Reglamenta 93. pantu, EBTA Uzraudz?bas iest?de l?dza at?auju iest?ties šaj? liet? Komisijas pras?jumu atbalstam.

14 Ar 2010. gada 15. j?lija r?kojumu Tiesas priekšs?d?t?js šo l?gumu noraid?ja.

Par pras?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

15 Komisija apgalvo, ka ar pensiju fondiem piem?rojamo Portug?les nodok?u rež?mu ir noteikta atš?ir?ga attieksme atkar?b? no min?to fondu rezidences. T?d?j?di dividendes, kas tiek izmaks?tas pensiju fondiem, kuri re?istr?ti un darbojas saskaņā ar Portug?les ties?bu aktiem, ir piln?b? atbr?votas no SIN, savuk?rt l?dz?g?s dividendes, ko izmaks? pensiju fondiem, kuri nav

rezidenti, tiek apliktas ar šo nodokli.

16 Komisija šo atširgo attieksmi uzskata par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, jo tā padara mazāk pievilcīgus pensiju fondu, kas nav rezidenti, ieguldījumus Portugāli reīstrītajās sabiedrībās.

17 Vispirms Portugāles Republika precīz, ka saskaī ar *CIRC* 88. panta 11. punktu nav atširgas attieksmes attiecīb pret pensiju fondiem, kas ir rezidenti, un pensiju fondiem, kas nav rezidenti, gadījums, ja izmaksītais dividendes nīk no kapitāla daīm, kuras dividendes saīmīja fonda rīcīb bijušās mazāk nekī vienu gadu, jo šie ienīkumi abos gadījumos tiek aplikti ar SIN.

18 Attiecīb uz citiem gadījumiem Portugāles Republika atīst kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību, bet norīda, ka tas ir attaisnots divos aspektos.

19 Pirmkīrt, pensiju fondiem piemīrojamais nodokīu režīms esot attaisnots ar nodokīu sistīmas saskaīotības saglabīšanas mīri. Proti, pensiju fondu, kas ir rezidenti, ienīkumu atbrīvošana no nodokīa tiekot kompensīta ar vecuma pensiju, ko maksī Portugāli dzīvojošajiem pensijas saīmījiem, aplikšanu ar fizisko personu ienīkuma nodokli. Pensiju jomī šī primīrī vispīrījo intereīšu apsvīruma plaīša interpretīcija esot nepiecieīama, lai izvairītos no jebkīda apdraudījuma sociīlī nodroīnījuma sistīmas finansiīlajam līdzsvaram.

20 Otrkīrt, Portugāles Republika norīda, ka atbrīvojuma no SIN attiecinīšana tikai uz pensiju fondiem, kas ir rezidenti, ir pamatota ar prasībīm, kuras saistītas ar nodokīu kontroles efektivīti. Proti, tiesiskie nosacījumi, kas īauj iegīt atbrīvojumu no SIN, prasot, lai Portugāles nodokīu iestīdes varītu tieīši kontrolīt fondus, kuriem pieīirts šīs atbrīvojums.

21 Tīdījīdi pensiju fondi, kas ir Portugāles rezidenti, esot pakīauti ne tikai īpaīši stingrajīm piesardzības prasībīm un ieguldītīju aizsardzības prasībīm saskaī ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 3. jīnīja Direktīvu 2003/41/EK par papildpensijas kapitāla uzkrīšanas institīciju darbību un uzraudzību (OV L 235, 10. lpp.), bet arī papildu nosacījumiem, kas ir raksturīgi Portugāles tiesībīm, it īpaīši finansiīlīs atbildības jautījumos. Piemīram, *EBF* 16. panta 4. punktī cita starpī esot paredzīts, ka sabiedrības, kas pīrvalda pensiju fondus, ir pirmīm kīrtīm atbildīgas par nodokīu parīdiem, kuri attiecas uz to pīrvaldītījiem fondiem vai kapitīliem.

22 Šo apstīkīu kontrole esot īpaīši sareīīta, un tai esot nepiecieīams, lai Portugāles nodokīu iestīdes varītu tieīši vīrsties pie pensiju fondiem, kuriem pieīirts atbrīvojums no SIN. It īpaīši gadījums, kad netiek ievīrotas Portugāles tiesību aktos paredzītīs prasības attiecīb uz atbrīvojumu no SIN, esot nepiecieīama tieīšī iedarbība uz fondu, lai nodroīnītu maksījamo SIN summu piedzīu. Tomīr šīdu iedarbību neesot iespījams nodroīnīt attiecīb uz pensiju fondiem, kuriem rezidence ir citī dalībvalstī vai – vīlī jo vairīk – treīšī valstī, kas ir EEZ līguma dalībvalsts, jo Savienības tiesību normas par sadarbību nodokīu jomī šajī kontekstī neesot piemīrojamās.

23 Atbildot uz šīem argumentiem, Komisija norīda, pirmkīrt, ka nevar piekrist attaisnojumam, kas balstīts uz nodokīu sistīmas saskaīotību, saistīb ar kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kuru rada Portugāles pensiju fondu aplikšanas režīms.

24 Proti, no vienas puses, SIN, kas tiek iekasīts par pensiju fondu, kuri nav rezidenti, ienīkumiem, neesot tieīšī sociīlī nodroīnījuma sistīmas finansījuma avots. No otras puses, nodokīu iēīmumu zaudījumu, ko rada atbrīvojums no SIN, kompensīšana, aplikot vecuma pensijas, esot efektīva tikai gadījums, ja šo pensiju saīmīji dzīvo Portugāli.

25 Otrkārt, Komisija uzskata, ka attiecīgais ierobežojums nevar būt attaisnots ar apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitāti.

26 Proti, no vienas puses, konkurences priekšrocība, kura – kā tiek apgalvots – ir pensiju fondiem, kas nav rezidenti, saistībā ar piemērojamajām prasībām, nevarot attaisnot mazāk labvēlīga nodokļu režīma piemērošanu šiem fondiem.

27 No otras puses, nodokļu režīms, kas paredzēts pensiju fondiem, kuri nav rezidenti, nevarot tikt uzskatīts par tādū režīmu, kura mērķis būtu aizsargāt sabiedrības, kurās šie fondi veic ieguldījumus, kā arī privātpersonas, kas dzīvo Portugālī. Šis režīms vienrīši ierobežojot tiesības uz atbrīvojumu no SIN, tās attiecinot tikai uz pensiju fondiem, kas ir rezidenti, nedodot pensiju fondiem, kas nav rezidenti, iespēju pierādīt, ka tie piedāvā garantijas, kuras ir līdzvērtīgas tām, ko piedāvā pensiju fondi, kas ir rezidenti. Līdz ar to, lai nodrošinātu Portugāles Republikas minēto mērķu sasniegšanu, pietiktu pieprasīt pensiju fondiem, kas nav rezidenti, pierādīt to statusu un tiesisko ietvaru, kādā tie darbojas, jo sadarbības un savstarpējās palīdzības mehānismi, kas paredzēti ne tikai Savienības tiesībās, bet arī daudzpusējos un divpusējos nolīgumos attiecībā uz trešām valstīm, kas ir EEZ līguma dalībvalstis, ļautu Portugāles iestādēm veikt nepieciešamās pārbaudes vai pat nodokļu pārdu piedziņu.

Tiesas vērtējums

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

28 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādī ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (2011. gada 10. februāra spriedums apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 50. punkts).

29 Saistībā ar jautājumu, vai aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums uzskatāms par kapitāla aprites ierobežojumu, ir jākonstatē, ka, lai dividendes, ko Portugālī reģistrētās sabiedrības izmaksā pensiju fondiem, netiktu apliktas ar SIN, tām ir jāatbilst diviem nosacījumiem. Pirmkārt, tās ir jāizmaksā pensiju fondiem, kas reģistrēti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesībām. Otrkārt, šīm izmaksājām dividendēm ir jānāk no kapitāla daļēm, kas nepātraukti ir bijušas viena un tā paša pensiju fonda rīcībā vienu gadu pirms to izmaksas datuma vai ir saglabātas tik ilgi, lai realizētu šo laikposmu.

30 No tā izriet, ka pirmā aplūkojamā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētā nosacījuma dēļ ieguldījums, ko pensiju fonds, kurš nav rezidents, varētu veikt Portugāles sabiedrībā, ir mazāk pievilcīgs nekā ieguldījums, ko varētu veikt pensiju fonds, kas ir rezidents. Tikai pirmajā minētajā gadījumā dividendes, ko izmaksā Portugāles sabiedrība, tiek apliktas ar SIN pēc 20 % likmes, pat ja tās nāk no kapitāla daļēm, kas nepātraukti ir bijušas šī fonda rīcībā vismaz vienu gadu pirms to izmaksas datuma. Šā atšķirīgā attieksmē attur pensiju fondus, kas nav rezidenti, veikt ieguldījumus Portugāles sabiedrībā un attur ieguldītājus, kas dzīvo Portugālī, ieguldīt šādos pensiju fondos.

31 Tomēr minētā atšifrīgā attiecsmē nepastāv tad, ja dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kura ir rezidente, nek no kapitāla daļēm, kas nav bijušas viena un tā paša nodokļa maksātāja rīcībā vienu gadu pirms to izmaksas datuma. Proti, saskaņā ar *CIRC* 88. panta 11. punktu šajos apstākļos *EBF* 16. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams, un līdz ar to šīs dividendes tiek apliktas ar SIN neatkarīgi no pensiju fondu, kam tās tiek izmaksātas, rezidences.

32 Šajos apstākļos ir jāsecina, ka tiklīdz, ciklīdz tas attiecas uz to dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko Portugāle reģistrētās sabiedrības izmaksā par kapitāla daļēm, kas ir bijušas pensiju fonda rīcībā ilgāk nekā vienu gadu, apstrādātais tiesiskais regulējums rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas ar *LESD* 63. pantu principā ir aizliegts.

Par iemesliem, kas var attaisnot attiecīgos tiesību aktus

33 Kā izriet no iedibinātās judikatūras, valsts pasākumi, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var būt attaisnoti ar *LESD* 63. pantā minētajiem iemesliem vai primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, ja vien tie ir piemēroti izvērztā mērā stenošanai un nepārsniedz mērā sasniegšanai nepieciešamo (2010. gada 1. jūlija spriedums lietā *C-233/09 Dijkman* un *Dijkman/Lavaleije*, Krājums, I-6649. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Portugāles Republika uzskata, ka aplūkojamie tiesību akti ir attaisnoti ar iemesliem, kas saistīti ar nepieciešamību saglabāt, pirmkārt, nodokļu sistēmas saskaņotību un, otrkārt, to prasību izpildes kontroles efektivitāti, kurām jāatbilst pensiju fondiem, lai tiem tiktu piešķirts strādātais atbrīvojums no sabiedrību iekārtu nodokļa.

– Par mērķi, kas saistīts ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību

35 Jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot EK līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežojumu (2008. gada 27. novembra spriedums lietā *C-418/07 Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 43. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Dijkman* un *Dijkman/Lavaleije*, 54. punkts).

36 Lai arguments par šādu attaisnojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu atvieglojumu un šā atvieglojuma kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētie spriedumi lietā *Papillon*, 44. punkts, un lietā *Dijkman* un *Dijkman/Lavaleije*, 55. punkts).

37 Šajā ziņā Portugāles Republika nav sniegusi juridiski pietiekamus pierādījumus par šīs saiknes pastāvēšanu, norādot tikai, ka atbrīvojums no sabiedrību iekārtu nodokļa tiek kompensēts ar iekārtu nodokļiem, kas jāmaksā Portugāle dzīvojošiem pensiju fondu dalībniekiem par to saņemtajām pensijām, un ka tas ļauj tādējādi novērst dubulto nodokļu uzlikšanu šiem iekārtiem.

38 Turklāt ir jākonstatē, pirmkārt, ka no aplūkojamā tiesiskā regulējuma neizriet, ka iekārti, ko Portugāle dzīvojošiem saņēmējiem maksā pensiju fondi, kas nav rezidenti, netiek aplikti ar iekārtu nodokli. Tātad šajos apstākļos dividendes, ko izmaksā pensiju fondiem, kuri nav rezidenti, tiek apliktas ar sabiedrību iekārtu nodokli un summas, ko šie fondi izmaksā saņēmējiem, kas ir rezidenti, tiek apliktas ar iekārtu nodokli.

39 Otrkārt, gadījumā, ja fonds, kas ir rezidents, izmaksā iekārtus saņēmējam, kas nav rezidents, fonda saņemtais dividendes ir atbrīvotas no sabiedrību iekārtu nodokļa neatkarīgi

no t?, k?ds nodok?u re?ž?ms ir piem?rojams š? fonda maks?tajiem ien?kumiem to sa??m?ja dz?vesvietas valst?.

40 Turkl?t saist?b? ar argumentu par nepieciešam?bu nodrošin?t Portug?les pensiju sist?mas ilgtsp?ju Portug?les Republika nav sniegusi nevienu pier?d?jumu, kas ?autu noteikt, k?d? m?r? dividenžu, ko maks? fondiem, kuri nav rezidenti, atbr?vošana no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a var?tu apdraud?t š?s sist?mas finans?šanu.

41 L?dz ar to, ?emot v?r? Portug?les Republikas sniegtos pier?d?jumus, ir j?secina, ka, lai attaisnotu kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas izriet no attiec?g? tiesisk? regul?juma, t? nevar atsaukties uz nepieciešam?bu saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

– Par m?r?i, kas saist?ts ar nepieciešam?bu nodrošin?t kontroles efektivit?ti

42 Saska?? ar past?v?go judikat?ru nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas var attaisnot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Dijkman* un *Dijkman/Lavaleije*, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Portug?les Republika apgalvo, ka atbr?vojums no SIN ir atl?dzin?jums par to, ka pensiju fondi iev?ro Direkt?v? 2003/41 un Portug?les ties?bu aktos paredz?t?s pras?bas.

44 Konkr?ti, nosac?jumi, kas j?izpilda pensiju fondiem, kuri ir rezidenti, lai tiem tiktu pieš?irts atbr?vojums no SIN, esot v?rsti uz to, lai nodrošin?tu Portug?les pensiju sist?mas ilgtsp?ju, pak?aujot šos fondus ?paši stingr?m pras?b?m p?rvald?bas, darb?bas, kapitaliz?cijas un finansi?l?s atbild?bas jom?. Nodok?u administr?cija varot kontrol?t šo pras?bu izpildi tikai tad, ja šie pensiju fondi ir Portug?les rezidenti.

45 Šaj? zi?? tom?r ir j?konstat?, ka str?d?gais tiesiskais regul?jums princip? liedz pensiju fondiem, kas nav rezidenti, atbr?vojumu no SIN, nedodot tiem iesp?ju pier?d?t, ka tie atbilst Portug?les ties?bu aktos noteiktaj?m pras?b?m. L?dz ar to Portug?les Republika nevar apgalvot, ka atš?ir?bas attieksm? pret pensiju fondiem, kas ir rezidenti, un pensiju fondiem, kas nav rezidenti, saist?b? ar atbr?vojumu no SIN ir uzskat?mas par atl?dzin?jumu par to, ka pirmie min?tie fondi iev?ro šajos ties?bu aktos paredz?t?s pras?bas. Pensiju fondiem, kas nav rezidenti, jebkur? gad?jum? ir liegts š?ds atbr?vojums, pat ja tie izpilda pras?bas, kas izvirz?tas š? atbr?vojuma ieg?šanai.

46 Valsts tiesiskais regul?jums, kas absol?ti liedz pensiju fondiem sniegt pier?d?jumus, ka tie atbilst pras?b?m, kuras tiem ?autu ieg?t atbr?vojumu no SIN, ja tie b?tu Portug?les rezidenti, nevar tikt attaisnots ar nodok?u kontroles efektivit?ti. Proti, nevar *a priori* izsl?gt iesp?ju, ka pensiju fondi, kuriem rezidence ir k?d? cit? dal?bvalst?, nevis Portug?les Republik?, sp?j sniegt atbilstošus attaisnojošus dokumentus, kas ?autu Portug?les nodok?u iest?d?m skaidri un prec?zi p?rliecin?ties, ka sav? rezidences valst? tie izpilda pras?bas, kuras ir vienl?dz?gas Portug?les ties?bu aktos paredz?taj?m.

47 Šis v?rt?jums ir sp?k? attiec?b? uz Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m un Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dal?bvalst?m, it ?paši t?d??, ka Portug?les Republikas iebildumu rakst? min?tais 2006. gada 20. janv?ra Likumdošanas dekr?ts Nr. 12/2006 – k? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 57. un 58. punkt? – tika pie?emts, lai transpon?tu Direkt?vu 2003/41, kuras piem?rojam?ba ir attiecin?ta uz EEZ dal?bvalst?m.

48 Katr? zi?? absol?t? neiesp?jam?ba pensiju fondiem, kas nav rezidenti, ieg?t atbr?vojumu, k?ds pieš?irams pensiju fondiem, kas ir Portug?les rezidenti, nevar tikt uzskat?ta ar? par

samr?gu ar gr?t?b?m, uz kur?m atsaucas Portug?les Republika saist?b? ar atbilstoš?s inform?cijas v?kšanu un nodok?u par?du piedzi?u.

49 Pirmk?rt, saist?b? ar fondiem, kuriem rezidence ir k?d? cit? dal?bvalst?, nevis Portug?les Republik?, ir j?nor?da, ka Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?va 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.) un Padomes 2008. gada 26. maija Direkt?va 2008/55/EK par savstarp?jo pal?dz?bu pras?jumu piedzi?? saist?b? ar noteiktiem maks?jumiem, nodok?iem un citiem pas?kumiem (OV L 150, 28. lpp.) sniedz Portug?les iest?d?m sadarb?bas un pal?dz?bas ietvaru, kas ?auj t?m ieg?t saska?? ar valsts ties?bu aktiem pras?to inform?ciju, k? ar? l?dzek?us, k? no pensiju fondiem, kas nav rezidenti, piedz?t iesp?jamus nodok?u par?dus.

50 Otrk?rt, saist?b? ar pensiju fondiem, kas ir k?das EEZ dal?bvalsts rezidenti, lai gan ir tiesa, ka iepriekš?j? š? sprieduma punkt? aprakst?tie meh?nismi k? t?di nav piem?rojami, ir j?konstat?, pirmk?rt, ka attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? nav noteikts, ka atbr?vojuma no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a pieš?iršana b?tu atkar?ga no t?, vai starp Portug?les Republiku un EEZ dal?bvalst?m ir nosl?gts divpus?js nol?gums, kas nodrošina sadarb?bu un pal?dz?bu t?d? paš? l?men?, k?ds sasniegts starp Savien?bas dal?bvalst?m. Otrk?rt, k? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 70. punkt?, lai nodrošin?tu nodok?u par?du piedzi?u, var paredz?t pas?kumus, kas kapit?la br?vu apriti ierobežo maz?k nek? apl?kojamais tiesiskais regul?jums, piem?ram, pien?kumu *a priori* sniegt š?du par?du samaksai nepieciešam?s finanšu garantijas.

51 T?tad kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas izriet no str?d?g? tiesisk? regul?juma, nevar tikt attaisnots ar Portug?les Republikas min?tajiem iemesliem.

52 Šajos apst?k?os ir j?konstat?, ka, paredzot atbr?vojumu no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a tikai pensiju fondiem, kuriem rezidence ir Portug?les teritorij?, Portug?les Republika nav izpild?jusi LESD 63. pant? un EEZ l?guma 40. pant? paredz?tos pien?kumus.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dal?bniekam, kuram spriedums ir nelabv?l?gs, piespriež atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, ja to ir pras?jis lietas dal?bnieks, kuram spriedums ir labv?l?gs. T? k? Komisija ir pras?jusi piespriest Portug?les Republikai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus un t? k? Portug?les Republikai spriedums ir nelabv?l?gs, j?piespriež Portug?les Republikai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

- 1) **paredzot atbr?vojumu no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a tikai pensiju fondiem, kuriem rezidence ir Portug?les teritorij?, Portug?les Republika nav izpild?jusi LESD 63. pant? un 1992. gada 2. maija L?guma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pant? paredz?tos pien?kumus;**
- 2) **Portug?les Republika atl?dzina ties?šan?s izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.