ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 25. maijā[1]

I — Ievads

1. Ar savu prasību, kas iesniegta 2009. gada 1. decembrī, Eiropas Komisija lūdz atzīt, ka, apliekot dividendes, ko saņem pensiju fondi, kuri nav Portugāles rezidenti, ar nodokli pēc likmes, kas ir augstāka nekā tā, kas piemērojama pensiju fondu, kuri ir rezidenti, saņemtajām dividendēm, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 63. pantā (bijušais EKL 56. pants) un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu[2] (turpmāk tekstā — "EEZ līgums") 40. pantā paredzētos pienākumus.

II — Atbilstošās tiesību normas

2. Saskaņā ar Nodokļu atvieglojumu likuma (*Estatuto dos Benefícios 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. punktā ir noteikts, ka gadījumā, ja netiek ievēroti šā paša panta 1. punktā minētie nosacījumi, paredzētais atvieglojums nav spēkā attiecībā uz konkrētu finanšu gadu un sabiedrības, kas pārvalda pensiju fondus un tiem pielīdzinātos subjektus, tostarp pašpalīdzības apvienības, ir pirmām kārtām atbildīgas par nodokļu parādiem, kas attiecas uz to pārvaldītajiem fondiem vai kapitāliem, un tām ir jāsamaksā maksājamā nodokļa summa termiņā, kas 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. punktā ir noteikts, ka juridisko personu un citu subjektu, kuriem ne juridiskā adrese, ne faktiskais vadības centrs nav Portugāles teritorijā, ienākumi, kas gūti Portugāles teritorijā, ir joprojām apliekami ar SIN. *CIRC* 80. panta 4. punkta c) apakšpunktā ir precizēts, ka SIN likme ir 20 %, ja vien

1 — Oriģinālvaloda — franču.
2 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

attiecīgā gadījumā nav piemērojami kādas konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu noteikumi [3].

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 izmaksa ir jāveic pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas Portugālē, ir daļa no nerezidentu ienākumiem, kas apliekami ar nodokli Portugālē.

6. Saskaņā ar *CIRC* 88. panta 11. punktu:

"Atsevišķi tiek aplikta ar nodokli pēc likmes 20 % apmērā peļņa, ko SIN maksātāji uzņēmumi sadala par labu uzņēmumiem, kuriem ir piemērojams pilnīgs vai daļējs atbrīvojums, tostarp šajā gadījumā peļņa no kapitāla, ja vērtspapīri, kas dod tiesības uz peļņu, nepalika nepārtraukti viena un tā paša nodokļa maksātāja rīcībā viena gada laikā pirms tās nodošanas datuma un nebija saglabāti pietiekami ilgi, lai realizētu šo laikposmu."

7. Turklāt *CIRC* 88. panta 12. punktā ir norādīts:

"No nodokļa summas, kas nosakāma atbilstoši 11. punkta noteikumiem, atskaita nodokli, kas, iespējams, ieturēts ienākumu gūšanas vietā, un šajā gadījumā ieturētais nodoklis nevar tikt atskaitīts saskaņā ar 90. panta 2. punktu."

8. Visbeidzot, *CIRC* 90. panta 2. punktā ir precizēts, ka attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā pensiju fondiem, kuri ir rezidenti, personām, kas veic to izmaksu, nav jāietur SIN ienākumu gūšanas vietā, ja tām ir sniegts pierādījums, ka šiem fondiem ir piemērojams atbrīvojums, līdz nodokļa samaksai paredzētā termiņa beigām.

III — Pirmstiesas procedūra

9. 2007. gada 23. martā Komisija nosūtīja Portugāles Republikai brīdinājuma vēstuli, kurā tā norādīja uz to, ka Portugāles nodokļu tiesību normas, saskaņā ar kurām uz dividendēm un procentiem, ko Portugālē saņem pensiju

3 — Saskaņā ar Komisijas sniegtajiem paskaidrojumiem, ko Portugāles Republika nav apstrīdējusi, līdz ar šādas konvencijas piemērošanu nodokļa likme tiek samazināta līdz 10 %.

fondi, kuri nav rezidenti, ir piemērojams nelabvēlīgs nodokļu režīms, nav saderīgas ar EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu.

10. Būdama neapmierināta ar Portugāles Republikas atbildi, Komisija 2008. gada 8. maijā nosūtīja Portugāles Republikai argumentēto atzinumu, prasot tai veikt vajadzīgos pasākumus, lai panāktu to, ka tiesību akti par pensiju fondiem, kas nav rezidenti, maksājamo dividenžu aplikšanu ar nodokļiem atbilst EKL 56. pantam un EEZ līguma 40. pantam [4].

11. Savā 2008. gada 14. augusta atbildē Portugāles Republika ir atzinusi, ka konkrētais nodokļu režīms esot kapitāla brīvas aprites ierobežojums, bet apgalvojusi, ka šāds ierobežojums esot attaisnots no Kopienu tiesību viedokļa. Konkrēti tā ir norādījusi, ka Portugālē dibinātiem pensiju fondiem paredzētais labvēlīgākais nodokļu režīms esot attaisnots ar vietējo pensiju fondu īpatnībām, kā arī ar īpašajiem noteikumiem, kuriem pakļauti šie fondi. Šī dalībvalsts savā atbildē uzstāj, ka praktiski neesot iespējams pārbaudīt, vai subjekts, kas nav rezidents, atbilst nosacījumiem, kuri ir analogi valsts tiesību aktos paredzētajiem, un ka apstrīdētais nodokļu režīms esot saskanīgs.

4 — Kā Komisija precizējusi savā pieteikumā par lietas ierosināšanu, tā ir atteikusies no iebildumiem par procentiem piemērojamo nodokļu režīmu argumentētā atzinuma stadijā, jo, kā paskaidroja Komisija, uz tiem attiecas atsevišķa pienākumu neizpildes procedūra.

IV — Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

12. Ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2009. gada 1. decembrī, Komisija cēla šo prasību, lūdzot Tiesu:

— atzīt, ka Portugāles Republika, apliekot dividendes, ko saņem pensiju fondi, kas nav rezidenti, ar nodokli pēc augstākas likmes nekā dividendes, ko saņem pensiju fondi, kas reģistrēti Portugāles teritorijā, nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus, un

— piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

13. Portugāles Republika lūdz Tiesu noraidīt prasību un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

14. Ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2010. gada 8. aprīlī, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 40. panta trešo daļu un tās Reglamenta 93. pantu, EBTA Uzraudzības iestāde ir lūgusi atļauju iestāties šajā lietā Komisijas prasījumu atbalstam.

15. Ar 2010. gada 15. jūlija rīkojumu Tiesas priekšsēdētājs šo lūgumu noraidīja.

16. Komisijas un Portugāles Republikas mutvārdu paskaidrojumi tika uzklausīti tiesas sēdē, kas notika 2011. gada 24. martā.

V — Vērtējums

A — *Par pārmestās pienākumu neizpildes priekšmetu*

17. Pirms pārbaudes attiecībā uz apstrīdētā režīma ierobežojošo raksturu un Portugāles Republikas norādītajiem attaisnojumiem jāsniedz daži apsvērumi par Komisijas pārmestās pienākumu neizpildes priekšmetu, par ko tostarp ir notikušas diskusijas Tiesas sēdē.

18. Šīs prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi priekšmets, kā norādījusi Komisija, attiecas uz atšķirībām Portugāles nodokļu režīma attieksmē pret pensiju fondu saņemtajām dividendēm atkarībā no minēto fondu reģistrācijas vietas. Tādējādi dividendes, ko Portugāles sabiedrības izmaksā pensiju fondiem, kas reģistrēti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, ir pilnībā atbrīvotas no SIN, savukārt līdzīgās dividendes, ko izmaksā pensiju fondiem, kas nav rezidenti, tiek apliktas ar šo nodokli pēc maksimālās likmes, kas ir 20 % no izmaksātajām dividendēm.

19. Komisija uzskata šo atšķirīgo attieksmi par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, jo tā padara mazāk pievilcīgus pensiju fondu, kas nav rezidenti, ieguldījumus Portugālē reģistrētajās sabiedrībās.

20. Portugāles Republika norāda, ka pārmestās pienākumu neizpildes priekšmets ir formulēts pārāk plaši. Saskaņā ar *CIRC* 88. panta 11. punktu peļņa, ko Portugāles SIN maksātāji uzņēmumi sadala par labu pensiju fondiem, tiek aplikta ar nodokli pēc likmes 20 % apmērā, ja kapitāla daļas, kas dod tiesības uz dividendēm, nepalika nepārtraukti viena un tā paša nodokļa maksātāja rīcībā viena gada laikā pirms to nodošanas un nebija saglabāti pietiekami ilgi, lai realizētu šo laikposmu. Šī nodokļa likme esot identiska tai, ar ko apliek pensiju fondus, kas nav rezidenti. Tādēļ Portugāles Republika no tā izsecina, ka pārmetums par pienākumu neizpildi esot bijis jāierobežo, to attiecinot tikai uz situāciju, kurā pensiju fondi turēja kapitāla daļas laikposmu, kas *pārsniedz* vienu gadu.

21. Manuprāt, Portugāles Republikas iebildumam nevar piekrist.

22. No pieteikuma par lietas ierosināšanu rezolutīvās daļas skaidri izriet, ka pienākumu neizpilde neattiecas uz tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem dividendes, ko Portugāles

sabiedrības izmaksā tiem pensiju fondiem, kas ir rezidenti, un tiem, kas nav rezidenti, tiek apliktas ar nodokli pēc vienādas likmes 20 % apmērā, tādiem kā akti, kas piemērojami kapitāla daļām, kuras tur mazāk nekā vienu gadu.

23. Līdz ar to Komisijas prasījums nepatver situācijas, kurās pensiju fondiem, kas ir rezidenti, maksājamās dividendes tiek apliktas pēc tādas pašas likmes kā pensiju fondiem, kas nav rezidenti, maksājamās dividendes.

26. Aplūkojamajā lietā, lai gan nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 20 % apmērā ir piemērojams dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem, kuri nav rezidenti, šāds ieturējums netiek piemērots dividendēm, ko saņem Portugāles pensiju fondi. Līdz ar to ieguldījumi Portugāles sabiedrību kapitālā ir nenoliedzami padarīti mazāk pievilcīgi pensiju fondiem, kas nav rezidenti, nekā fondiem, kas ir rezidenti, ņemot vērā, ka kopumā no Portugāles tiesību aktu viedokļa šie fondi ir salīdzināmā situācijā, jo Portugāles Republika kā ienākumu gūšanas vietas dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā šiem subjektiem, neatkarīgi no šo subjektu reģistrācijas vietas.

B — *Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību*

27. Turklāt ir jānorāda, ka Portugāles Republika neapstrīd to, ka šis režīms ir mazāk labvēlīgs.

24. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā.

28. Līdz ar to uzskatu, ka attiecīgais nodokļu režīms ir kapitāla aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.

25. Šādus ierobežojumus veido dalībvalsts veiktie pasākumi, tostarp nodokļu jomā, kas var atturēt nerezidentus no ieguldījumu veikšanas tās teritorijā [5].

29. Tā kā EEZ līguma 40. panta noteikumiem ir tāds pats juridiskais apjoms kā LESD 63. panta 1. punkta noteikumiem, kuri būtībā ir identiski, iepriekš minētie apsvērumi

5 — Šajā ziņā skat. tostarp 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts), 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-487/08 Komisija/Spānija (Krājums, I-4843. lpp., 43. punkts), kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (Krājums, I-305. lpp., 50. punkts).

ir attiecināmi *mutatis mutandis* uz minēto 40. pantu [6].

30. Tātad atliek tikai pārbaudīt Portugāles Republikas izvirzītos attaisnojumus.

C — Par Portugāles Republikas izvirzītajiem attaisnojumiem

31. Lai attaisnotu iepriekš konstatēto kapitāla aprites ierobežojumu, Portugāles Republika galvenokārt atsaucas uz divu veidu attaisnojumiem, proti, pirmkārt, nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību un, otrkārt, nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

1) Par attaisnojumu saistībā ar nodokļu sistēmas saskaņotību

32. Portugāles Republika uzskata, ka nodokļu režīms attiecībā uz pensiju fondiem esot attaisnots ar nodokļu sistēmas saskaņotības principa piemērošanu plašākā nozīmē. Proti, Portugāles pensiju fondu ienākumu atbrīvošana no nodokļa esot kompensēta ar vecuma pensiju, ko maksā Portugālē dzīvojošajiem pensijas saņēmējiem, aplikšanu ar fizisko personu ienākuma nodokli. Pensiju jomā šāda interpretācija esot nepieciešama, lai izvairītos no jebkāda apdraudējuma sociālā nodrošinājuma sistēmas finansiālajam līdzsvaram. Savos procesuālajos rakstos Portugāles Republika atsaucas uz tā saukto "EET" principu (pensiju fondos veikto iemaksu atbrīvojums no nodokļa, pensiju fondu saņemtās peļņas un realizētās papildvērtības atbrīvojums no nodokļa un fiziskām personām maksājamo pensiju aplikšana ar nodokli). Šādas sistēmas gala mērķis esot virzīt iekrājumus pensiju finansēšanas instrumentos, novēršot dubulto ekonomisko nodokļu uzlikšanu šiem ienākumiem.

33. Komisija iebilst, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru šāds attaisnojums aplūkojamajā lietā nevarot tikt pieņemts.

34. Es piekrītu Komisijas nostājai.

35. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka kopš spriedumiem lietā *Bachmann* un lietā Komisija/Beļģija [7] Tiesa ir atzinusi, ka ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var tikt attaisnots tiesiskais regulējums, ar ko ir

6 — Šajā ziņā skat. 2011. gada 7. aprīļa spriedumu lietā C-20/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-2637. lpp., 68. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp.).

ierobežota Līgumā garantēto aprites brīvību īstenošana [8].

36. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arguments par attaisnojumu ar nodokļu sistēmas saskaņotību tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu atvieglojumu un šā atvieglojuma atsvēršanu ar noteiktu nodokļa maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [9].

37. Pirms sprieduma lietā *Manninen* [10] Tiesa interpretēja tiešās saiknes jēdzienu tādējādi, ka tā var pastāvēt tikai tad, ja nodokļa atskaitīšana un maksāšana notiek viena un tā paša nodokļa uzlikšanas ietvaros un ja to veic attiecībā uz vienu un to pašu nodokļa maksātāju [11].

38. Kā jau esmu norādījis manos secinājumos, kas sniegti saistībā ar spriedumu lietā *Columbus Container Services* [12], kopš sprieduma lietā *Manninen* Tiesa ir mīkstinājusi tiešās saiknes jēdziena stingru interpretāciju, kas līdz šim dominēja judikatūrā un kas bija balstīta uz nodokļu uzlikšanas identitātes un nodokļu maksātāja identitātes kritērijiem.

39. Tieši šajā kontekstā Portugāles Republika iesaka Tiesai apstiprināt ar nodokļu sistēmas saskaņotību saistītā attaisnojuma "plašu" jēdzienu.

40. Portugāles Republika lieliski saprot, ka, ja tiktu ievērota agrākā tradicionālā judikatūra, kāda tā bija pirms iepriekšminētā sprieduma lietā *Manninen*, aplūkojamajā lietā noteikti nevarētu tikt konstatēta tiešā saikne. No nodokļu viedokļa neizdevīgs stāvoklis, kādā atrodas pensiju fondi, kas nav reģistrēti Portugālē, un vecuma pensiju, kas tiek maksātas fiziskai personai — pensionāram, atbrīvojums no nodokļa attiecas uz diviem dažādiem nodokļa maksātājiem saistībā ar diviem dažādiem nodokļu uzlikšanas veidiem, proti, juridiskās personas peļņas aplikšanu ar nodokli, no vienas puses, un fizisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli, no otras puses.

41. Katrā ziņā pat no judikatūras, kas pastāv pēc iepriekšminētā sprieduma lietā *Manninen*, viedokļa aplūkojamajā lietā nevar konstatēt tiešo saikni.

8 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Bachmann*, 28. punkts, un lietā Komisija/Beļģija, 21. punkts, 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp., 40. punkts) un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 46. punkts).

9 — Skat. tostarp 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. un 43. punkts), 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 37. punkts), 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon* (Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts), 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 72. lpp.), kā arī 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (Krājums, I-6649. lpp., 55. punkts).

10 — Iepriekš minētais spriedums.

11 — Skat. tostarp 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 40. punkts), 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 57. un 58. punkts), 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal* (*Recueil*, I-9409. lpp., 29. un 30. punkts), kā arī 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp., 36. punkts).

12 — 189. punkts secinājumos, kas sniegti 2007. gada 29. martā lietā C-298/05, kurā spriedums pasludināts 2007. gada 6. decembrī (Krājums, I-10451. lpp.).

42. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar apstrīdētā nodokļu režīma mērķi un loģiku pensiju fondi, kas ir rezidenti, tiek atbrīvoti no nodokļa tādēļ, lai novērstu dubulto nodokļu uzlikšanu summām, ko paredzēts izmaksāt pensionāriem, un pretējā gadījumā šī uzlikšana notiktu pirmo reizi pensiju fondu līmenī un otro reizi — līdz ar pensijas maksāšanu fiziskām personām.

43. Pensiju fondu atbrīvošana no nodokļa samaksas ir prakse, kas ir kopīga dalībvalstīm, jo šādu atbrīvošanu sekmē Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijas 4. pants, kurā ir minēta pensiju vai labdarības organizāciju atbrīvošana no nodokļiem. Vairākums dalībvalstu apliek nodarbinātības pensijas atbilstoši *EET* sistēmai (iemaksu atbrīvošana, peļņas no ieguldījumiem un papildvērtības atbrīvošana un pensiju aplikšana). *EET* sistēma tātad ļauj piešķirt atvieglojumus pensiju rezerves izveidošanas posmā un apliek pabalstus, kas tiks maksāti pensionāriem pēc viņu pensionēšanās.

44. Pēc Portugāles Republikas domām, no šā režīma mērķa un loģikas izrietot, ka fondu ienākumu atbrīvojums no nodokļiem ir piemērojams tikai pensiju fondiem, kas ir rezidenti, jo, kopumā skatoties, pensijas, kas vēlāk tiek apliktas ar nodokli, galvenokārt ir pensiju fondu, kurus Portugāles Republika nav aplikusi ar nodokli, veikto ieguldījumu un gūto ienākumu rezultāts.

45. Tomēr es nevaru saprast iemeslus, kādēļ Portugāles valsts sistēmas iekšējo saskaņotību varētu ietekmēt nodokļu atbrīvojuma, kas piešķirts pensiju fondiem, kuri ir rezidenti, attiecināšana uz pensiju fondiem, kas reģistrēti citās dalībvalstīs. Manuprāt, valsts nodokļu sistēmas saskaņotība var tikt pilnībā saglabāta arī tad, ja nodokļu atvieglojums tiktu piešķirts pensiju fondiem, kas nav rezidenti [13].

46. Šajā sakarā es piebilstu, ka, gluži pretēji, šāda attiecināšana varētu nostiprināt valsts sistēmas saskaņotību gadījumos, kad pensiju fondi, kas nav rezidenti, maksā pensijas fiziskām personām, kuras dzīvo Portugālē un kuras, ja netiktu veikta šāda attiecināšana, būtu pakļautas dubultai nodokļu uzlikšanai.

47. Turklāt, neraugoties uz šajā sakarā tiesas sēdē uzdoto jautājumu, Portugāles Republika joprojām nav paskaidrojusi, kādēļ tā uzskata, ka tās valsts sistēmas saskaņotība būs apdraudēta, dividendēm, kas maksājamas pensiju fondiem, kuri ir rezidenti, un tiem, kuri nav rezidenti, ja saskaņā ar *CIRC* 88. panta 11. punktu tie tur Portugāles sabiedrību

13 — Skat. pēc analoģijas iepriekš minētos spriedumus lietā *Lenz*, 38. punkts, un lietā *Manninen*, 46. punkts. Skat. arī iepriekš minētos manus secinājumus lietā *Columbus Container Services*, 194. punkts.

kapitāla daļas mazāk nekā vienu gadu, piemērojot vienādu attieksmi.

48. Šo iemeslu dēļ uzskatu, ka šajā lietā nevar piekrist ar nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu saistītajam attaisnojumam.

2) Par attaisnojumu saistībā ar nodokļu kontroles efektivitātes saglabāšanu

49. Portugāles Republika norāda arī, ka atbrīvojuma no SIN attiecināšana tikai uz pensiju fondiem, kas ir rezidenti, esot pamatota ar prasībām, kas saistītas ar nodokļu kontroles efektivitāti. Tiesiskie nosacījumi, kas ļauj iegūt šādu atbrīvojumu, prasa, lai Portugāles nodokļu iestādes varētu tieši kontrolēt fondus, kuriem piešķirts šāds atbrīvojums.

50. Proti, Portugāles pensiju fondi ir pakļauti ne tikai īpaši stingrajām piesardzības prasībām un ieguldītāju aizsardzības prasībām saskaņā ar Direktīvu 2003/41/EK [14], bet arī papildu nosacījumiem, kas ir raksturīgi Portugāles tiesībām, it īpaši finansiālās atbildības jautājumos. Šajā sakarā Portugāles Republika uzstāj, ka pamata atbildības par nodokļu parādu režīms, kas noteikts *EBF* 16. panta 4. punktā, nevarot tikt aktivēts pensiju fondu, kas nav rezidenti, gadījumā.

51. Šo apstākļu kontrole esot īpaši sarežģīta, un tai esot nepieciešams, lai Portugāles nodokļu iestādes varētu tieši vērsties pie pensiju fondiem, kuriem piešķirts atbrīvojums no SIN. It īpaši gadījumā, kad netiek ievērotas Portugāles tiesību aktos paredzētās prasības attiecībā uz atbrīvojumu no SIN, esot nepieciešama tiešā iedarbība uz fondu, lai nodrošinātu maksājamo SIN summu piedziņu. Šādu iedarbību neesot iespējams nodrošināt attiecībā uz pensiju fondiem, kas reģistrēti citā dalībvalstī vai — vēl jo vairāk — citā Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) valstī, jo Savienības tiesību normas par sadarbību nodokļu jomā neesot piemērojamas minētā līguma kontekstā.

52. Komisija uzskata, ka Portugāles Republikas arguments esot jānoraida. Apstrīdētais nodokļu režīms ierobežo tiesības uz atbrīvojumu no SIN, tās attiecinot tikai uz pensiju fondiem, kas ir rezidenti, nedodot fondiem, kas nav rezidenti, iespēju pierādīt, ka tie piedāvā garantijas, kuras ir līdzvērtīgas tām, kam pakļauti fondi, kas ir rezidenti. Līdz ar to, lai nodrošinātu Portugāles Republikas minēto mērķu sasniegšanu, pietiktu pieprasīt pensiju

14 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva par papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūciju darbību un uzraudzību (OV L 235, 10. lpp.).

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 EEZ valstīm, ļauj Portugāles iestādēm veikt nepieciešamās pārbaudes vai pat nodokļu parādu piedziņu.

53. Es būtībā piekrītu Komisijas argumentācijai.

54. Kā Komisija ir pamatoti norādījusi, Portugāles Republika, aizbildinoties ar nodokļu kontroles efektivitātes saglabāšanu, liedz pensiju fondiem, kas nav rezidenti, jebkādu iespēju parādīt, ka tie var izpildīt *CIRC* paredzētos nosacījumus, lai iegūtu nodokļu atbrīvojumu, kas piešķirts pensiju fondiem, kuri ir rezidenti.

55. Ir jāatgādina, ka dažādās lietās Tiesa ir nospriedusi, ka ar nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti nevar tikt attaisnots valsts tiesiskais regulējums, kas *absolūtā veidā* liedz nodokļa maksātājam sniegt pierādījumus tam, ka tas var izpildīt nosacijumus, ko paredzējusi dalībvalsts, attiecībā uz kuru tas ir pieprasījis nodokļu atvieglojumu [15]. Nevar *a priori* izslēgt iespēju, ka nodokļa maksātājs spēj sniegt atbilstošus pierādījumus, kas ļauj nodokļa uzlikšanas dalībvalsts nodokļu iestādēm skaidri un precīzi pārbaudīt, vai ir izpildīti minētās valsts paredzētie nosacījumi [16].

56. Šis vērtējums attiecas arī uz nodokļu maksātājiem, kas ir EEZ valstu rezidenti.

57. Pirmkārt, konkrēti saistībā ar Portugāles Republikas argumentu par Direktīvā 2003/41 paredzēto nosacījumu ievērošanu ir jānorāda, ka Eiropas Savienības dalībvalstīs un EEZ valstīs reģistrētiem pensiju fondiem ir jāievēro minētās tiesību normas [17] un tātad tie var no savām attiecīgajām uzraudzības iestādēm iegūt nepieciešamos dokumentus, kas apliecina, ka tie atbilst Portugāles tiesību aktos paredzētajām garantijām.

15 — Šajā ziņā skat. 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier* (Krājums, I-2057. lpp., 25. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 49. punkts) un 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche* (Krājums, I-359. lpp., 60. punkts).

16 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Laboratoires Fournier*, 25. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 96. punkts).

17 — Saistībā ar šīm pēdējām tiesību normām ir jānorāda, ka Direktīva 2003/41 tika attiecināta uz Islandes Republiku, Lihtenšteinas Firstisti un Norvēģijas Karalisti ar EEZ Apvienotās komitejas 2006. gada 7. jūlija Lēmumu Nr. 88/2006, ar ko groza EEZ līguma IX pielikumu (Finanšu pakalpojumi) (OV L 289, 26. lpp.).

58. Otrkārt, saistībā ar citiem nosacījumiem, tostarp nosacījumu, kas saistīts ar pamata atbildību par nodokļu parādu, Portugāles Republika vienīgi atgādina vispārīgās prasības, kuras uzskaitītas 2006. gada 20. janvāra Likumdošanas dekrētā Nr. 12/2006, kas ir Direktīvas 2003/41 transponēšanas akts, un ko šajā statusā Portugāles iestādes ir paziņojušas Komisijai.

59. Es nevaru saprast, kas liedz Portugāles iestādēm vērsties pie pensiju fondiem, kas nav rezidenti, nolūkā iegūt nepieciešamo informāciju, kas tām ļautu piešķirt šiem fondiem apstrīdēto nodokļu atbrīvojumu — līdzīgi režīmam, kas piemērojams Portugālē reģistrētajiem pensiju fondiem.

60. Jāpiebilst, ka, lai gan Komisija un Portugāles Republika diezgan ilgi diskutēja par Direktīvas 77/799/EEK[18] piemērošanu, man šķiet, ka šīs direktīvas noteikumi nav īpaši lietderīgi tādā situācijā kā aplūkojamajā lietā.

61. Nosacījumi, kuru ievērošanu pieprasa Portugāles iestādes, lai tiktu piešķirts apstrīdētais atbrīvojums, attiecas nevis uz pensiju fondu, kas nav rezidenti, nodokļu situāciju attiecīgajās to reģistrācijas dalībvalstīs, bet uz šo fondu saimniecisko darbību, it īpaši informāciju par to uzraudzību un to aktīvu diversifikāciju. Līdz ar to Direktīva 77/799, kas attiecas uz informācijas apmaiņu nodokļu jomā starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, manuprāt, nav atbilstošs tiesiskais ietvars, lai iegūtu Portugāles tiesību aktos prasīto informāciju.

62. Tomēr, ja pieņemtu, ka tas tā ir, saistībā ar attiecībām ar citām dalībvalstīm es neredzu iemeslus, kādēļ Portugāles nodokļu iestādes nevarētu iegūt šādu informāciju. Attiecībā uz EEZ valstīm ir taisnība, ka Direktīva 77/799 nav piemērojama. Tomēr ar to vien nevar pietikt, lai uzskatītu, ka Portugāles tiesību aktos paredzētie ierobežojumi ir attaisnoti. Saskaņā ar Tiesas judikatūru un to, kas izriet no nesen pasludinātā sprieduma lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*[19], Portugāles tiesību aktos pat nav paredzēta iespēja, ka pensiju fondu, kas nav rezidenti, saņemto dividenžu atbrīvojums no nodokļa varētu tikt piešķirts gadījumā, ja pastāv

18 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

19 — Iepriekš minētais spriedums, 132. un 133. punkts.

nolīgums par savstarpējo palīdzību starp Portugāles Republiku un EEZ valstīm [20].

63. Treškārt, saistībā ar *EBF* 16. panta 4. punktā paredzēto nosacījumu, kas attiecas uz pamata atbildību par nodokļu parādu, ir jāsniedz šādi apsvērumi.

64. Atbilstoši tam, ko norāda Portugāles Republika, tiklīdz ir pierādīts, ka dažādie nosacījumi, kuriem pakļauts nodokļu atvieglojums, vairs nav izpildīti, šīs priekšrocības piemērošana tiek pārtraukta un sabiedrības, kas pārvalda pensiju fondus, līdz ar to ir pirmām kārtām atbildīgas par nodokļa parādiem, kas attiecas uz to pārvaldītajiem fondiem. Atbildētāja dalībvalsts norāda, ka neesot iespējams piedzīt šo parādu no sabiedrībām, kas pārvalda šādus fondus un kas nav rezidenti.

65. Šie argumenti mani nepārliecina.

66. Vispirms es nevaru saprast, kādā veidā mehānisms, kura mērķis ir nodokļu parādu piedziņa, varētu būt piemērots, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti, jo šāds mehānisms nav iesaistīts valsts iestāžu īstenotās nodokļu kontroles realizācijā. Manuprāt, nodokļu parādu piedziņas posms ir drīzāk saistāms nevis ar nodokļu kontroles operāciju efektivitāti, bet ar nodokļu iestādēm pieejamiem izpildes veidiem.

67. Turklāt, kā to pamatoti atzīmējusi Komisija savos procesuālajos rakstos un nav apstrīdējusi Portugāles Republika, šīs dalībvalsts iestādes savās attiecībās ar citu dalībvalstu nodokļu iestādēm droši var izmantot mehānismu, kas paredzēts Direktīvā 2008/55/EK [21], lai saņemtu palīdzību, kas tām ļautu veikt nodokļu parāda, kas radies Portugālē, piedziņu.

68. Minētā direktīva ļauj dalībvalstīm iesniegt citu dalībvalstu kompetentajām iestādēm jebkādu lūgumu par tāda parāda piedziņu, kas attiecas uz visiem nodokļiem un

20 — Ir jāatzīmē, ka Komisija ir norādījusi uz šādām klauzulām saistībā ar attiecībām starp Portugāles Republiku un attiecīgi Islandes Republiku un Norvēģijas Karalisti.

21 — Padomes 2008. gada 26. maija Direktīva par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV L 150, 28. lpp.). Lai gan šī direktīva tika pieņemta procedūras sakarā ar pienākumu neizpildi laikā, tās saturs tomēr bija spēkā pirmstiesas procedūras sākšanas brīdī. Direktīva 2008/55 ir vienkārši Padomes 1976. gada 15. marta Direktīvas 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu, kas radušies no darbībām, kuras ir daļa no Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, piedziņā, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā (OV L 73, 18. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2011/44/EK (OV L 175, 17. lpp.), kuras transponēšana bija jānodrošina līdz 2002. gada 30. jūnijam, kodificētā versija.

citiem maksājumiem, tostarp ienākuma nodokļiem, ko iekasē kāda dalībvalsts vai kas tiek iekasēti tās uzdevumā, kā arī apmainīties ar jebkādu informāciju, kas acīmredzot ir noderīga šādu prasījumu piedziņā [22].

69. Visbeidzot saistībā ar EEZ valstu situāciju, lai gan ir taisnība, ka — kā to atzinusi Komisija — Direktīva 2008/55 nav tikusi attiecināta uz EEZ līgumu, tomēr es uzskatu, ka absolūtais aizliegums pensiju fondiem, kas nav rezidenti, iegūt nodokļu atbrīvojumu, kas piemērojams Portugāles pensiju fondiem, ir katrā ziņā nesamērīgs ar apgalvotajām problēmām sakarā ar nodokļu parāda piedziņu šajās EEZ valstīs.

70. Kā piedāvā Komisija, var veikt mazāk ierobežojošus pasākumus, lai nodrošinātu šo nodokļu parādu piedziņu. Tādējādi ir paredzams, ka Portugāles nodokļu administrācija var *a priori* pārliecināties, ka EEZ valstīs reģistrētie fondi, kas lūdz piešķirt atbrīvojumu, varētu sniegt nepieciešamās finanšu garantijas. Alternatīvi var apsvērt iespēju ieviest sistēmu, kas ļautu piedzīt nesamaksātus nodokļu parādus *a posteriori*, izmantojot nodokļa priekšapmaksu, kas attiektos uz Portugāles sabiedrības, kuras pieder attiecīgajam fondam, kurš nav rezidents, nākamo finanšu gadu rezultātiem, ja Portugāles tiesību aktos paredzētie nosacījumi nav ievēroti.

71. Tādējādi ir jākonstatē, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums nevar tikt attaisnots arī ar nodokļu kontroles efektivitātes saglabāšanas iemesliem.

72. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, attiecīgie Portugāles tiesību akti, manuprāt, veido kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas nav attaisnojams.

73. Līdz ar to es iesaku apmierināt Komisijas prasību.

74. Jāpiebilst, ka atbilstoši Tiesas Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Komisija ir lūgusi piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Šajos apstākļos, ja Tiesa piekrīt manam ieteikumam apmierināt šo prasību, tātad būtu jāpiespriež Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

22 — Skat. it īpaši Direktīvas 2008/55 2. un 4. pantu.

VI — Secinājumi

75. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai atzīt un nospriest, ka:

"1) apliekot dividendes, ko saņem pensiju fondi, kuri ir reģistrēti dalībvalstīs un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu slēdzējās valstīs, ar nodokli pēc likmes, kas ir augstāka nekā tā, kura piemērojama pensiju fondu, kuri ir reģistrēti Portugālē, saņemtajām dividendēm, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 63. pantā un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā paredzētos pienākumus;

2) Portugāles Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus."