Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 12. jūlijā *

Valsts pienākumu neizpilde — EKL 18., 39. un 43. pants — EEZ līguma 28. un 31. pants — Nodokļu tiesību akti — Nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšana uz ārvalstīm — Pienākums iekļaut visus neattiecinātos ienākumus nodokļa bāzē par pēdējo taksācijas gadu — Iespējamās priekšrocības, ko rada nodokļa parāda maksājuma atlikšana, zaudēšana

Lieta C-269/09

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2009. gada 15. jūlijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *R. Lyal* un *F. Jimeno Fernández*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Spānijas Karalisti, ko pārstāv *M. Muñoz Pérez*, pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *M. Lumma* un *C. Blaschke*, kā arī *K. Petersen*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

Nīderlandes Karaliste, ko pārstāv *C. Wissels* un *M. de Ree*, pārstāves,

Portugāles Republika, ko pārstāv *L. Inez Fernandes*, pārstāvis,

personas, kas iestājušās lietā.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*] (referente),

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

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

* Tiesvedības valoda – spāņu.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 29. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot un atstājot spēkā 2006. gada 28. novembra Likuma Nr. 35/2006 par fizisko personu ienākuma nodokli un daļējiem grozījumiem likumos par sabiedrību ienākuma, nerezidentu ienākuma un īpašuma nodokļiem (*Ley* 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio; 2006. gada 29. novembra *BOE* Nr. 285, 41734. lpp., un kļūdas labojums – 2007. gada 7. marta *BOE* Nr. 57, 9634. lpp.) 14. pantā noteikumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, ir pienākums visus neattiecinātos ienākumus iekļaut nodokļa bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EKL 18., 39. un 43. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – "EEZ līgums") 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās Spānijas tiesību normas

2 Likuma Nr. 35/2006 14. panta 1. punktā, kurā ir reglamentēta ar nodokli apliekamo ieņēmumu ņemšana vērā laikā, ir paredzēts šāds vispārīgs noteikums:

"Ienākumus un izdevumus, kurus ņemot vērā nosaka ienākumus, kas iekļaujami nodokļa bāzē, attiecina uz attiecīgo taksācijas periodu saskaņā ar šādiem kritērijiem:

a) ienākumus no darba un kapitāla attiecina uz to taksācijas periodu, kura laikā tie tiek izmaksāti to saņēmējiem;

b) ienākumus no saimnieciskās darbības attiecina atbilstoši tiesiskā regulējuma par sabiedrību ienākuma nodokli noteikumiem, neņemot vērā ar likumu ieviestos īpašos noteikumus;

c) kapitāla pieaugumu un kapitāla zaudējumus attiecina uz to taksācijas periodu, kura laikā ir radušās izmaiņas kapitālā."

3 Šī likuma 14. panta 2. punktā ir paredzēta virkne īpašu noteikumu, kas attiecas uz dažāda veida ienākumu attiecināšanu laikā [*imputation temporelle*].

4 Minētā likuma 14. panta 3. punktā ir noteikts:

"Gadījumā, ja nodokļu maksātāja statuss tiek zaudēts sakarā ar dzīvesvietas maiņu, visi vēl neattiecinātie attiecīgās personas ienākumi ir jāiekļauj nodokļa bāzē, kas attiecas uz pēdējo taksācijas periodu, par kuru ir jāiesniedz ienākuma nodokļu deklarācija, atbilstoši likumā paredzētajiem nosacījumiem un vajadzības gadījumā, veicot papildu pašaprēķinu, bez sankciju, nokavējuma procentu un uzrēķina piemērošanas."

Pirmstiesas procedūra

5 Uzskatot, ka ar valsts tiesību aktiem attiecībā uz nodokļu režīmu, kas piemērojams fiziskai personai, kura pārceļ savu dzīvesvietu ārpus Spānijas, ir pārkāpts EKL 18., 39. un 43. pants, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pants, Komisija 2008. gada 29. februārī nosūtīja Spānijas Karalistei brīdinājuma vēstuli, kurā tā it īpaši apgalvoja, ka šāda diskriminējoša attieksme rada nelabvēlīgus apstākļus personām, kuras vēlas atstāt šo dalībvalsti, salīdzinājumā ar tām, kuras šajā valstī dzīvo, jo pirmajai personu grupai ir pienākums maksāt nodokli dzīvesvietas pārcelšanas brīdī bez iespējas šo maksājumu atlikt.

6 Savā 2008. gada 7. maija atbildē Spānijas Karaliste izklāstīja iemeslus, kāpēc tā uzskatīja, ka ar attiecīgo režīmu netiek pārkāpts ne EK līgums, ne arī EEZ līgums.

7 Tā kā Spānijas Karalistes izvirzītie argumenti Komisiju nepārliecināja, tā 2008. gada 17. oktobrī nosūtīja šai dalībvalstij argumentētu atzinumu, piešķirot tai divu mēnešu termiņu, lai veiktu pasākumus, kas nepieciešami, lai izpildītu šī atzinuma prasības.

8 2008. gada 18. decembra vēstulē minētā dalībvalsts būtībā norādīja uz iepriekš izvirzītajiem argumentiem.

9 Tā kā Komisiju šī atbilde neapmierināja, tā cēla šo prasību.

10 Ar 2009. gada 25. novembra rīkojumu Tiesas priekšsēdētājs atļāva Vācijas Federatīvajai Republikai, Nīderlandes Karalistei un Portugāles Republikai iestāties šajā lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

11 Komisija uzskata, ka attiecīgie Spānijas tiesību akti finansiālā ziņā nelabvēlīgi ietekmē fiziskas personas, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, attiecinot uz nodokļu bāzi par pēdējo taksācijas gadu, kura laikā šīs personas bija rezidenti, ienākumus, kuri vēl tikai tiks attiecināti. Tādējādi tām esot pienākums samaksāt nodokli to dzīvesvietas pārcelšanas brīdī, lai gan nodokļu maksātājiem, kuru dzīvesvieta paliek Spānijas teritorijā, šāda pienākuma neesot. Līdz ar to šie tiesību akti pieļaujot diskriminējošu attieksmi, jo būtu jāpiemēro viens un tas pats noteikums neatkarīgi no tā, vai fizisku personu dzīvesvieta paliek minētajā teritorijā vai nē.

12 Komisija savus argumentus būtībā pamato ar 2004. gada 11. marta spriedumā lietā C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* (Krājums, I-2409. lpp.) noteiktajiem principiem, tomēr atzīstot, ka minētās lietas apstākļi atšķiras no šajā lietā aplūkotajiem.

13 Vispirms šī iestāde attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru ierobežojumi, kas varētu izrietēt no attiecīgajiem Spānijas tiesību aktiem, katrā ziņā esot nelieli, norāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jebkurš valsts pasākums, kas Savienības pilsoņiem var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, pat ja to piemēro, nediskriminējot pilsonības dēļ, ir uzskatāms par ierobežojumu.

14 Uzskatot, ka minētie tiesību akti tātad ir šķērslis darba ņēmēju brīvai pārvietošanās un brīvībai veikt uzņēmējdarbību, Komisija atzīst, ka to principā varētu pamatot ar vispārējo interešu apsvērumiem, kas attiecas uz nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļu piedziņu un nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu. Tomēr tā apstrīd šo tiesību aktu samērīgumu.

15 Šajā ziņā minētā iestāde apgalvo, pirmkārt, ka valsts nodokļu režīma efektivitāte neesot apdraudēta, ciktāl pastāv citi atbilstoši instrumenti, kas ļauj to nodrošināt, proti, Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem (OV L 73, 18. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.; turpmāk tekstā – "Direktīva 76/308"), Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējo palīdzību attiecībā uz tiešajiem nodokļiem un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem (OV L 336, 15. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.; turpmāk tekstā – "Direktīva 77/799"), un Padomes 2008. gada 26. maija Direktīva 2008/55/EK par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 150, 28. lpp.).

16 Attiecībā uz Spānijas Karalistes apgalvoto minēto Savienības tiesību aktu nepietiekamību, lai nodrošinātu nodokļu sistēmu efektivitāti, Komisija apgalvo, ka dalībvalstīm ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai nodrošinātu šo direktīvu efektīvu piemērošanu, un jāizlabo konkrētas nepilnības, kas, iespējams, konstatētas, savstarpējās palīdzības sistēmu piemērojot praksē. Turpretī dalībvalstis nevarot veikt pasākumus, kuri kā attiecīgie valsts tiesību akti rada diskrimināciju.

17 Atbildot uz argumentu, saskaņā ar kuru Komisija pati esot atzinusi minēto tiesību aktu neefektivitāti, tā apgalvo, ka Spānijas Karaliste, lai pamatotu savus argumentus, esot tikai citējusi 2009. gada 2. februāra Priekšlikuma Padomes direktīvai par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar nodokļiem, nodevām un citiem pasākumiem (COM(2009) 28, galīgā redakcija) pamatojuma izklāsta atsevišķas teksta daļas. Aizstāvot pamatojumu, kādēļ radies šis priekšlikums direktīvai, Komisija apgalvo, ka tā mērķis bija ieviest virkni uzlabojumu, nevis izstrādāt jaunu [savstarpējās] palīdzības sistēmu, kas pēc Komisijas domām ir arī tiesību aktu attiecībā uz informācijas apmaiņu gadījumā. Turklāt Komisija apstrīd secinājumus, kurus Spānijas Karaliste ir izdarījusi no šī priekšlikuma, it īpaši attiecībā uz faktiski piedzīto prasījumu skaitu no visiem prasījumiem, par kuriem bija iesniegts pieteikums.

18 Otrkārt, Komisija, neapstrīdot dalībvalstu tiesības piemērot savus nodokļu tiesību aktus ienākumiem, kas gūti to teritorijā, pat ja nodokļu maksātājs savas darbības pārceļ uz citu dalībvalsti, uzskata, ka nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšana nepamato to, ka nodokļu maksātajiem piemērojamie noteikumi atšķiras tikai tādēļ, ka dzīvesvieta tiek pārcelta uz ārvalstīm.

19 Šajā ziņā Komisija pauž šaubas par to, vai šajā gadījumā ir nozīme, pirmkārt, 2006. gada 3. oktobra spriedumam lietā C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Krājums, I-9461. lpp.), ņemot vērā to, ka lietā, kurā taisīts šis spriedums, nav notikusi nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšana uz citu dalībvalsti, un, otrkārt, 2005. gada 12. jūlija spriedumam lietā C-403/03 *Schempp* (Krājums, I-6421. lpp.), it īpaši tādēļ, ka dzīvesvietas pārcelšana spriedumā šajā lietā neizraisīja atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā pret nodokļu maksātāju un tā neapdraudēja pārvietošanās brīvību vai brīvību veikt uzņēmējdarbību.

20 Tāpat arī šī iestāde apstrīd uz 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp.) izdarīto atsauci, ņemot vērā to, ka Tiesa tajā atzina, ka nodokļu parādu bija iespējams noteikt dzīvesvietas pārcelšanas brīdī, ko tā uzskata par likumīgu atšķirībā no šajā lietā aplūkotajiem tiesību aktiem, kuros arī ir paredzēta šī parāda nomaksa.

21 Šādā pat kontekstā Komisija nepiekrīt arī nevienam no argumentiem, kas izvirzīti, lai pamatotu 2008. gada 22. decembra sprieduma lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.) piemērošanu, it īpaši norādot uz aplikšanas ar nodokļiem atšķirīgo raksturu lietā, kurā taisīts šis spriedums.

22 Trešķārt, attiecībā uz pieņēmumu, ka starp nodokļu maksātāju un Spānijas nodokļu iestādi, nodokļu maksātājam pārceļot dzīvesvietu uz ārvalstīm, varētu pazust saikne, Komisija apstrīd, ka nodokļu maksātājs zaudē jebkādu saikni ar šo iestādi un ka šīs dzīvesvietas maiņas dēļ vairs nevar pieprasīt iespējamā nodokļu parāda samaksu piespiedu izpildes kārtībā vai izmantojot citus piespiedu līdzekļus.

23 Turklāt, atbildot uz argumentu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, pārceļot savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, esot iespēja atlikt nodokļa maksājuma samaksu, iesniedzot noteiktas garantijas, kuras katrā ziņā nav stingrākas par tām, kas tiek prasītas no Spānijā dzīvojoša nodokļu maksātāja, Komisija atgādina, ka Spānijā dzīvojošam nodokļu maksātājam automātiski ir iespēja atlikt nodokļa maksājuma samaksu un tam nav nepieciešams nodrošināt atbilstību prasībām, kas noteiktas nodokļu maksātājam, kurš savu dzīvesvietu pārceļ uz citu dalībvalsti.

24 Saistībā ar attiecīgo tiesību aktu piemērošanu attiecībā uz tām valstīm, kas ir EEZ līguma līgumslēdzējas puses, bet nav Savienības dalībvalstis, Komisija norāda, ka, lai arī šī sprieduma 15. punktā minētās direktīvas nav piemērojamas attiecībā uz šīm valstīm, tās argumentācija tomēr attiecas arī uz gadījumu, ja ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā ir iekļauta klauzula par informācijas apmaiņu. Tā turklāt atgādina, ka gadījumā, ja – ņemot vērā to, ka nepastāv neviens mehānisms, kas būtu līdzvērtīgs šajās direktīvās paredzētajiem, – nav tieša veida, kā piedzīt nodokļa parādu, attiecīgajam nodokļu maksātājam Spānijā tomēr, iespējams, pieder īpašumi, attiecībā uz kuriem var īstenot piespiedu un izpildes līdzekļus.

25 Pirmkārt, Spānijas Karaliste, kuru šajā ziņā atbalsta Portugāles Republika, apstrīd, ka attiecīgie tiesību akti ir Komisijas minēto pamatbrīvību ierobežojums, un iebilst pret iepriekš minētā sprieduma lietā *Lasteyrie du Saillant* piemērošanu šajā lietā, uzsverot, ka šie tiesību akti attiecas nevis uz nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem, bet uz jau iegūtu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem.

26 Šajā ziņā Spānijas Karaliste un Portugāles Republika arī norāda, pirmām kārtām, ka saskaņā ar šiem tiesību aktiem nodokļu maksātājam, kurš pārceļ savu nodokļu rezidenci, nav uzreiz jāmaksā ienākuma nodoklis par tādiem ienākumiem, kurus tas vēl nav ieguvis un kuri līdz ar to tam vēl nav pieejami.

27 Otrām kārtām, ņemot vērā to, ka minētajos tiesību aktos ir paredzēts savlaicīgi ņemt vērā tikai tādus ienākumus, kas jau ir iegūti Spānijā, nevis nodokļa par turpmākajiem ienākumiem maksājumus, tie nekādā ziņā nevarētu izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu. Līdz ar to šādi tiesību akti nevar negatīvi ietekmēt personas lēmumu īstenot savu pārvietošanās un uzturēšanās brīvību vai brīvību veikt uzņēmējdarbību.

28 Otrkārt, Spānijas Karaliste, kuru atbalsta visas dalībvalstis, kas iestājušās lietā, norāda, ka, pat pieņemot, ka attiecīgie tiesību akti ierobežo Komisijas izvirzītās brīvības, tos pamato vispārējo interešu mērķi, kas vērsti uz to, lai nodrošinātu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm līdzsvaru un efektīvu nodokļu piedziņu, kā arī Spānijas nodokļu režīma saskaņotību.

29 Attiecībā uz nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma līdzsvara saglabāšanu Spānijas Karaliste uzskata, ka iepriekš minētajam spriedumam lietā *N* ir nozīme, analizējot minētos tiesību aktus, jo šiem tiesību aktiem ir tāds pats mērķis kā attiecīgajam Nīderlandes tiesiskajam regulējumam, kas aplūkots lietā, kurā taisīts minētais spriedums.

30 Saistībā ar nodokļa piedziņas nodrošināšanu šī dalībvalsts norāda, ka attiecīgo tiesību aktu mērķis ir novērst, lai netiktu atlikta tādu ienākumu ņemšana vērā, kurus jau ir ieguvuši tādi nodokļu maksātāji, kas, ņemot vērā to, ka to dzīvesvieta vairs neatrodas Spānijā, tādējādi zaudē jebkādu saikni ar Spānijas nodokļu iestādi.

31 Minētā dalībvalsts šajā ziņā, pirmkārt, atgādina pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas. Otrkārt, tā uzsver, ka nodokļu maksātāji rezidenti ir tieši pakļauti attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes kontrolei, kas var arī nodrošināt nodokļu piedziņu. Turpretī attiecībā uz nerezidentiem, lai varētu piedzīt nodokli, katrā ziņā būtu nepieciešama šīs valsts nodokļu administrācijas palīdzība.

32 Šādos apstākļos esot acīmredzams, ka tas, ka nodokļu maksātājs zaudē Spānijas rezidenta statusu, Spānijas nodokļu iestādei rada juridiskus un faktiskus ierobežojumus, kas apgrūtina vai traucē nodokļu parādu atgūšanu, kā arī to kompetenču īstenošanu, kas šai iestādei ir nodokļu piedziņas jomā.

33 Šādā kontekstā Spānijas Karaliste apgalvo, ka iekšējie mehānismi un Savienības sadarbības mehānismi neatrodas vienā līmenī. Nevar arī noliegt, ka ir iespējams pamatot normu, kuras mērķis ir it īpaši novērst galvenās nodokļu piedziņas grūtības gadījumā, ja parādnieks ir nodokļu maksātājs nerezidents, pat ja ir iespējams izmantot sadarbības mehānismu. Turklāt šī dalībvalsts, ko it īpaši atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, apgalvo, ka šai nostājai Tiesa ir piekritusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Truck Center*.

34 Attiecībā uz argumentu, kas attiecas uz mērķi nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību, Spānijas Karaliste, ko šajā jautājumā it īpaši atbalsta Portugāles Republika, uzskata, ka tas, ka nodokļu maksātājs, kurš pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, zaudē saikni ar valsts nodokļu iestādi, pamato atšķirīgu tiesību aktu piemērošanu attiecībā uz šo nodokļu maksātāju, kā arī tādas nodokļa priekšrocības zaudēšanu, ko rada nodokļa maksājuma atlikšana.

35 Treškārt, Spānijas Karaliste, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika un Portugāles Republika, uzskata, ka attiecīgie tiesību akti ir samērīgi, lai īstenotu izvirzītos mērķus, ņemot vērā to, ka Direktīvas 76/308, 77/799 un 2008/55 esot izrādījušās nepārprotami nepietiekamas, lai nodrošinātu nodokļu sistēmas efektivitāti, kā to jau vairākkārt, tostarp tiesību aktu *travaux préparatoires*, esot atzinusi ne tikai Komisija, bet arī Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komiteja, kā arī Eiropas Savienības Padome. Šīs iestādes tādējādi esot atzinušas, ka esošie savstarpējās palīdzības instrumenti ir pārāk nepilnīgi un tiem ir nepieciešama būtiska reforma.

36 Spānijas valdība, pamatojoties uz Komisijas 2006. gada 19. decembra paziņojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai, kura nosaukums ir "Aplikšana ar nodokļiem izceļojot un nepieciešamība koordinēt dalībvalstu nodokļu politiku" (COM(2006) 825, galīgā redakcija), kā arī Padomes 2008. gada 2. decembra rezolūciju par koordināciju izceļošanas nodokļa jomā (OV C 323, 1. lpp.), apgalvo, ka, ņemot vērā to, ka iespēja piedzīt tāda nodokļu maksātāja nodokļu parādus, kurš savu dzīvesvietu ir pārcēlis ārpus Spānijas, izmantojot esošo savstarpējās palīdzības sistēmu, ir vāja vai pat neiespējama, šāda piedziņa ir saistīta ar acīmredzami nesamērīgām administratīvajām izmaksām.

37 Spānijas Karaliste apstrīd to, ka pastāvot mazāk ierobežojoši pasākumi par tiem, kas īstenoti ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem. Saskaņā ar Komisijas nostāju izceļošanas dalībvalstij, protams, tiek atzītas tiesības aplikt ar nodokli, bet tai tiekot atņemti efektīvi mehānismi, kas ļautu veikt nodokļa piedziņu.

38 Vācijas Federatīvā Republika, pirmkārt, norāda, ka attiecīgie tiesību akti ne tieši, ne netieši nav saistīti ar nodokļu maksātāja valstspiederību. Faktiski, tā kā šajos tiesību aktos netiek nošķirti nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti, vienīgā atšķirība izrietot no dzīvesvietas pārcelšanas uz citu dalībvalsti. Lai arī ir iespējams, ka šādi tiesību akti varētu ietekmēt tādu tiesību īstenošanu, ko paredz šajā lietā izvirzītās pamatbrīvības, jebkuri šajos tiesību aktos iespējami ieviestie ierobežojumi esot precīzi noteikti, ņemot vērā to, ka šie tiesību akti attiecas tikai uz tādu ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas jau ir iegūti, un ka nodokļu parāds, kas no tiem izriet, atbilst summai, ko nodokļa parādnieks jau ir saņēmis.

39 Otrkārt, uzskatot, ka pamatbrīvību precīzi noteiktie ierobežojumi katrā ziņā ir pamatoti, Vācijas Federatīvā Republika saistībā ar argumentu, kas attiecas uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu piedziņas efektivitāti, uzskata, ka iepriekš minētais spriedums lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen* ir piemērojams šajā gadījumā.

40 Lai arī Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *N* konstatēja, ka bija jāizmanto Direktīvās 76/308 un 77/799 paredzētā savstarpējā administratīvā palīdzība, šī dalībvalsts uzskata, ka savstarpējās palīdzības pārākumu var atzīt vienīgi tad, ja pastāv līdzīga piedziņas iespēja, kas tā neesot šajā gadījumā, un šāda mehānisma pielietošana esot izslēgta, ja iespēja izmantot šādu palīdzību ir tikai teorētiska.

41 Šādā kontekstā Vācijas Federatīvā Republika apstrīd Komisijas argumentāciju, saskaņā ar kuru esošās grūtības attiecas uz dalībvalstu pieļautajām nepilnībām, it īpaši transponējot Direktīvu 76/308, pēc tās domām, Komisija principā aizstāv dalībvalstu beznosacījuma pienākumu izmantot Savienības instrumentus. Tomēr Tiesa 2009. gada 27. janvāra spriedumā lietā C-318/07 *Persche* (Krājums, I-359. lpp.) esot nospriedusi, ka dalībvalstīm neesot pienākuma izmantot Savienības mehānismus, ja tām nešķiet, ka šāda darbība būs veiksmīga.

42 Vācijas Federatīvā Republika turklāt apgalvo, ka atteikšanās no attiecīgajiem valsts tiesību aktiem ļautu nodokļu maksātājam atsevišķos gadījumos pilnībā izvairīties no nodokļa maksāšanas. Tas tā *a fortiori* būtu arī tad, ja nodokļu maksātājs savu dzīvesvietu pārceltu uz trešo valsti, jo šādā gadījumā Savienības tiesību instrumenti nebūtu piemērojami. Līdz ar to minētie tiesību akti esot jāatstāj spēkā, lai nodrošinātu nodokļu piedziņas efektivitāti.

43 Nīderlandes Karaliste, kas piekrīt visiem Spānijas Karalistes izvirzītajiem argumentiem, turklāt uzskata, ka Komisija nav pietiekami pierādījusi, ka attiecīgie tiesību akti ir pretrunā EEZ līguma 28. un 31. pantam.

44 Nīderlandes Karaliste šajā ziņā apgalvo, ka, ņemot vērā Direktīvās 76/308, 77/799 un 2008/55 paredzētos savstarpējās palīdzības pasākumus, Komisijas arguments, saskaņā ar kuru Spānijas iestāžu rīcībā, ja tās izmantotu šos pasākumus, būtu mazāk ierobežojoši pasākumi, lai garantētu nodokļu sistēmas efektivitāti, ir nepārliecinošs, ciktāl šīs direktīvas nav piemērojamas attiecībā uz tām valstīm, kas ir EEZ līguma līgumslēdzējas puses, bet nav Savienības dalībvalstis.

45 Tā kā Spānijas Karaliste ne ar Norvēģijas Karalisti, ne arī ar Islandes Republiku vai Lihtenšteinas Firstisti nav noslēgusi divpusēju līgumu, kurā ir paredzēta savstarpējā palīdzība nodokļu iekasēšanas vai piedziņas jautājumos, gadījumā, ja nodokļu maksātājs savu dzīvesvietu pārceltu uz vienu no šīm valstīm, Spānijas iestāžu rīcībā nebūtu neviena līdzekļa, kas tām ļautu izveidot efektīvu sadarbību ar minēto valstu iestādēm. Līdz ar to, tā kā Spānijas Karaliste nevar veikt pasākumus, kas domāti nodokļu parādu piedziņai, ja attiecīgais nodokļu maksātājs šos parādus nemaksā brīvprātīgi, attiecīgā nodokļu pasākuma samērīgumu nevar apstrīdēt.

46 Portugāles Republika, pirmkārt, piebilst, ka šī lieta ir jāanalizē, ņemot vērā no iepriekš minētā sprieduma lietā *N* izrietošos principus, un, otrkārt, saistībā ar pamatojumu, kas attiecas uz nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļu piedziņu, apstrīd tādas judikatūras piemērošanu šajā lietā, saskaņā ar kuru dalībvalsts no nodokļu maksātāja, kurš lūdz tam piešķirt nodokļu priekšrocību, var pieprasīt, lai tas iesniedz atbilstošus pierādījumus tā, lai šī dalībvalsts varētu veikt nepieciešamo pārbaudi, jo šī lieta neattiecas uz šādas priekšrocības piešķiršanu.

Tiesas vērtējums

47 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 2011. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-155/09 Komisija/Grieķija, Krājums, I-65. lpp., 39. punkts; 2011. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-10/10 Komisija/Austrija, Krājums, I-5389. lpp., 23. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedumus lietā C-250/08 Komisija/Beļģija, Krājums, I-12341. lpp., 33. punkts, un lietā C-253/09 Komisija/Ungārija, Krājums, I-12391. lpp., 42. punkts).

48 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai attiecīgie valsts tiesību akti par fizisko personu ienākuma nodokli, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājiem, kas savu dzīvesvietu pārceļ uz ārvalstīm, ir pienākums iekļaut visus neattiecinātos izdevumus nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, ir personu brīvas pārvietošanās, kas paredzēta EKL 18., 39. un 43. pantā, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantā, ierobežojums.

Par iebildumiem, kas attiecas uz Līguma noteikumu pārkāpumu

49 Saistībā ar iebildumiem, kas attiecas uz EKL 18., 39. un 43. panta pārkāpumu, ir jāatgādina, ka EKL 18. pants, kurā vispārīgi noteiktas ikviena Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, precizēts EKL 39. pantā – par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību un EKL 43. pantā – par brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-152/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-39. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 41. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 44. punkts).

50 Līdz ar to attiecīgais nodokļu režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā EKL 39. un 43. pantu, pirms tas tiek izvērtēts, ņemot vērā EKL 18. pantu, ciktāl tas attiecas uz personām, kas no vienas dalībvalsts pārvietojas uz citu dalībvalsti, lai tur iekārtotos uz dzīvi, taču ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ.

– Par EKL 39. un 43. panta ierobežojumu pastāvēšanu

51 Visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādi pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Vācija, 21. punkts; lietā Komisija Grieķija, 43. punkts, un lietā Komisija/Ungārija, 46. punkts).

52 Pat ja saskaņā ar šo noteikumu formulējumu to mērķis ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem, ir jākonstatē, ka šādā kontekstā dalībvalstu pilsoņiem it īpaši ir tiesības, kuras tiem tieši izriet no līguma, pamest savu izcelsmes valsti, lai ieceļotu citas dalībvalsts teritorijā un tur uzturētos, lai nodarbotos ar saimniecisko darbību (šajā ziņā skat. it īpaši 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, *Recueil*, I-4921. lpp., 95. punkts, un 2008. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-212/06 *Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon*, Krājums, I-1683. lpp., 44. punkts).

53 Tiesību normas, kuras traucē vai attur kādas dalībvalsts pilsoni atstāt tā izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tās ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgo darba ņēmēju pilsonības (skat. it īpaši 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-318/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-6957. lpp., 115. punkts).

54 Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par personu brīvas pārvietošanās ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību 2004. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-442/02 *CaixaBank France*, Krājums, I-8961. lpp., 11. punkts, un 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 36. punkts).

55 Līdz ar to ir jākonstatē, ka pretēji tam, ko apgalvo Vācijas Federatīvā Republika un Portugāles Republika, pat šauras darbības jomas vai nelielas nozīmes personu brīvas pārvietošanās ierobežojums ir aizliegts ar EKL 39. un 43. pantu (skat. attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, 273. lpp., 21. punkts; 2000. gada 15. februāra spriedumu lietā C-34/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Lasteyrie du Saillant*, 43. lpp.).

56 Šajā gadījumā, pat ja Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punkta noteikumi neaizliedz nodokļu maksātājam, kas dzīvo Spānijā, īstenot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, šie noteikumi tomēr var ierobežot šo tiesību īstenošanu, vismaz atturoši ietekmējot nodokļu maksātājus, kas vēlas iekārtoties uz dzīvi citā dalībvalstī.

57 Faktiski saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem domicila pārcelšana ārpus Spānijas teritorijas, īstenojot EKL 39. un 43. pantā garantētās tiesības, rada pienākumu nodokļu maksātājam samaksāt nodokli, pirms ir pienākums to darīt nodokļu maksātājiem, kas turpina dzīvot Spānijā. Šī atšķirīgā attieksme finansiālā ziņā var nelabvēlīgi ietekmēt personas, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, paredzot iekļaut nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā šīs personas bija rezidentes, ienākumus, kuri vēl tikai tiks attiecināti (pēc analoģijas. skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Lasteyrie du Saillant*, 46. punkts, un lietā *N*, 35. punkts).

58 Protams, ir skaidrs, kā norāda Spānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste un Portugāles Republika, ka attiecīgie Spānijas tiesību akti attiecas tikai uz tādu ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas jau ir iegūti un nodokļu ziņā izvērtēti. Līdz ar to nodokļa parādniekam, pārceļot savu dzīvesvietu, nav jāmaksā papildu nodoklis. Tam tikai tiek atņemta priekšrocība atvieglot šī parāda samaksu.

59 Tomēr nevar noliegt, ka šādas priekšrocības atņemšana acīmredzami nelabvēlīgi ietekmē naudas līdzekļu plūsmu. Šajā ziņā Tiesa ir atkārtoti nospriedusi, ka naudas līdzekļu priekšrocības izslēgšana pārrobežu gadījumos, lai gan tā tiek piemērota līdzvērtīgos iekšzemes gadījumos, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums (šajā ziņā skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c., *Recueil*, I-1727. lpp., 44., 54. un 76. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 36.–38. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 32. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 29. punkts).

60 Šādi konstatēta atšķirīga attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Attiecībā uz dalībvalsts tiesību aktiem, kuros ir paredzēts aplikt ar nodokli jau iegūtus ienākumus, tās personas situācija, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, ir līdzīga tādas personas situācijai, kuras dzīvesvieta paliek pirmajā dalībvalstī, ciktāl tas attiecas uz tādu ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas šajā dalībvalstī jau ir iegūti pirms domicila pārcelšanas (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 38. punkts).

61 Līdz ar to ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotais pasākums var radīt šķēršli EKL 39. un 43. pantā paredzēto brīvību īstenošanai.

– Par ierobežojumu pamatojumu

62 No iedibinātās judikatūras izriet, ka valsts pasākumus, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr pieļaut ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (skat. it īpaši iepriekš minēto 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā Komisija/Vācija, 26. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 51. punkts, spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 69. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 42. punkts).

63 Tādēļ ir nepieciešams pārbaudīt, vai no attiecīgajiem tiesību aktiem izrietošo atšķirīgo attieksmi pret personām, kas vēlas pārcelt savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, un tām personām, kas dzīvo Spānijā, var pamatot ar tādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, uz kuriem atsaucas Spānijas Karaliste un dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā tās prasījumu atbalstam, proti, efektīvu nodokļu parādu piedziņu, līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadali starp dalībvalstīm un nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

64 Saistībā ar judikatūru, kas attiecas uz nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļu parādu piedziņu, vispirms ir jākonstatē, ka Tiesa ir atzinusi, ka ar šo nepieciešamību var pamatot pamatbrīvību ierobežojumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 35. punkts).

65 Spānijas Karaliste šajā ziņā it īpaši apgalvo, ka attiecīgo tiesību aktu mērķis ir novērst to, ka tiek atlikta to ienākumu ņemšana vērā, kurus jau ir ieguvuši nodokļu maksātāji, kuri, pārtraucot dzīvot valsts teritorijā, šī iemesla dēļ zaudē jebkādu saikni ar šīs dalībvalsts nodokļu iestādi, kas gan juridisku, gan faktisku iemeslu dēļ apgrūtinot vai traucējot nodokļa piedziņu. Daudzos gadījumos nodokļu parādnieku atrast būtu ļoti grūti. Turklāt Spānijas Karaliste apstrīd Komisijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāji, kas nedzīvo Spānijā, bieži gūst tur ienākumus vai to būtiska īpašumu daļa atrodas šajā dalībvalstī.

66 Tādējādi saskaņā ar šīs dalībvalsts viedokli attiecīgie tiesību akti ir samērīgi ar izvirzīto mērķi, jo administratīvās sadarbības un savstarpējās palīdzības instrumenti starp Savienības dalībvalstīm ir izrādījušie acīmredzami nepietiekami, lai nodrošinātu nodokļu sistēmas efektivitāti.

67 Komisija atzīst, ka nodokļu parāda tūlītēju piedziņu brīdī, kad nodokļu maksātājs pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, var principā pamatot ar vispārējo interešu apsvērumu, kas attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu parādu efektīvu piedziņu. Tomēr tā uzskata, ka šis pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šo mērķi, un tātad tas ir jāuzskata par nesamērīgu, jo dalībvalstis var izmantot Direktīvās 76/308, 77/799 un 2008/55 paredzētos mehānismus.

68 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka pretēji tam, ko apgalvo Spānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste un Portugāles Republika, sadarbības mehānismi, kas Savienības līmenī pastāv starp dalībvalstu iestādēm, ir pietiekami, lai ļautu izcelsmes dalībvalstij veikt nodokļu parāda piedziņu citā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 78. punkts).

69 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā nodokļa parāds tiek galīgi noteikts brīdī, kad nodokļu maksātājs pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, palīdzība, kas nepieciešama uzņemošajai dalībvalstij, attieksies vienīgi uz šī parāda piedziņu, nevis uz galīgo nodokļa apmēra noteikšanu.

70 Direktīvas 2008/55 4. panta 1. punktā ir noteikts, ka "pēc iesniedzējas iestādes lūguma saņēmēja iestāde sniedz informāciju, kas lūguma iesniedzējai iestādei ir noderīga prasījumu piedziņā". Šī direktīva tādējādi ļauj izcelsmes dalībvalstij saņemt no uzņemošās dalībvalsts kompetentās iestādes informāciju

par fiziskas personas dzīvesvietas pārcelšanu uz uzņemošo dalībvalsti, ciktāl tas nepieciešams, lai izcelsmes dalībvalsts varētu piedzīt nodokļa parādu, kas jau pastāvēja minētās dzīvesvietas pārcelšanas brīdī.

71 Turklāt minētajā direktīvā, tostarp tās 5.–9. pantā, izcelsmes dalībvalsts iestādēm ir sniegts sadarbības un palīdzības pamats, paredzot arī dokumentu atzīšanu, kā arī nodrošināšanas pasākumu veikšanu, lai tādējādi ļautu efektīvi piedzīt nodokļu prasījumu uzņemošajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 78. punkts).

72 Šajā ziņā ir arī jākonstatē, ka ir iespējams, ka iepriekš minētie sadarbības instrumenti praksē ne vienmēr funkcionē apmierinoši un raiti. Tomēr dalībvalstis nevar atsaukties uz iespējamām grūtībām, ar ko tās sastopas, iegūstot nepieciešamo informāciju, vai trūkumiem, kas var rasties to nodokļu iestāžu sadarbībā, lai pamatotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu (šajā ziņā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-34/02 Komisija/Francija, I-2229. lpp., 33. punkts).

73 Šajā kontekstā dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam, atsaucas uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Truck Center*, kurā Tiesa, ņemot vērā piespiedu piedziņas iespēju, it īpaši atzina, ka nodokļu maksātājiem nerezidentiem tiek piemērota cita nodokļu iekasēšanas kārtība nekā tā, kas tiek piemērota rezidentiem, proti, nodokļu ieturēšana ienākumu gūšanas vietā.

74 Pat pieņemot, ka nodokļu parāda pārrobežu piedziņa parasti ir gūtāka nekā valsts teritorijā veiktā piespiedu piedziņa, ir jākonstatē, ka šajā lietā jautājums nav par vienkāršu piedziņas kārtību, bet par to, vai nodokļu maksātājam, kas vēlas pārcelt savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, vienīgi dzīvesvietas maiņas dēļ uzliktais pienākums nekavējoties un galīgi samaksāt nodokli par jau iegūtiem ienākumiem, kuru summa jau ir noteikta, nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, ja nodokļu maksātāji, kas dzīvo valsts teritorijā, nav pakļauti šādam pienākumam.

75 Līdz ar to no iepriekš minētā izriet, ka Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, ir pienākums iekļaut visus neattiecinātos ienākumus nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, ir nesamērīgs.

76 Saistībā ar attiecīgo tiesību aktu pamatošanu ar vispārējo interešu mērķi nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatgādina, ka tas ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *N*, 42. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts; 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 31. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 45. punkts).

77 No pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, lai tostarp novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu (2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus*, 45. punkts). Šādu pamatojumu var arī pieņemt, ja it īpaši attiecīgā režīma mērķis ir novērst rīcību, kas varētu apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts; lietā *Rewe Zentralfinanz*, 42. punkts, un lietā *National Grid Indus*, 46. punkts).

78 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa saistībā ar sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanu no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti ir arī nospriedusi, ka šis apstāklis nekādi nenozīmē, ka izcelsmes dalībvalstij būtu jāatsakās no savām tiesībām aplikt ar nodokļiem kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu jurisdikcijā pirms minētās pārcelšanas (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp.,

59. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 46. punkts). Tiesa jau ir nolēmusi, ka dalībvalstij saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu, proti, nodokļu maksātāja rezidenci nodokļu saistību ziņā valsts teritorijā laikposmā, kad ir radies nerealizētais kapitāla pieaugums, ir tiesības aplikt ar nodokļiem minēto kapitāla pieaugumu attiecīgā nodokļu maksātāja emigrācijas brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumus lietā *N*, 46. punkts, un lietā *National Grid Indus*, 46. punkts).

79 Šos pašus apsvērumus *a fortiori* var piemērot šajā lietā, jo aplūkotie tiesību akti attiecas uz jau iegūtu ienākumu aplikšanu ar nodokli, nevis uz nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli. Faktiski Spānijas Karaliste gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, nezaudē tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar darbībām, kas jau ir veiktas tās teritorijā, un tādējādi tai nav jāatsakās no savām tiesībām noteikt atbilstošo nodokļa summu.

80 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minēto tiesību aktu mērķis ir izcelsmes dalībvalstī piemērot nodokli jau iegūtiem ienākumiem, kas ietilpa šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, pirms minētās dzīvesvietas pārcelšanas. Tādējādi šie ienākumi ar nodokli tiek aplikti tajā dalībvalstī, kurā tie tika iegūti, bet ienākumi, kas iegūti pēc nodokļu maksātāja juridiskās adreses pārcelšanas, principā tiek aplikti ar nodokli vienīgi uzņemošajā dalībvalstī, kurā tie tiek iegūti.

81 Ņemot vērā to, ka šajā gadījumā jautājums ir nevis par nodokļa parāda noteikšanu dzīvesvietas pārcelšanas brīdī, bet gan par tā tūlītēju piedziņu, Spānijas Karaliste nav pierādījusi, ka, nepastāvot konfliktam starp izceļošanas valsts un uzņemošās valsts kompetenci nodokļu jomā, tā būtu sastapusies ar nodokļu dubultās uzlikšanas problēmu vai situāciju, kurā attiecīgie nodokļu maksātāji pilnībā izvairītos no nodokļa, kas varētu pamatot tāda pasākuma piemērošanu, kā šajā lietā aplūkotais, lai sasniegtu mērķi nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu.

82 Šādos apstākļos nevar akceptēt attiecīgo tiesību aktu pamatojumu, saskaņā ar kuru ir nepieciešams saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

83 Attiecībā uz šo tiesību aktu pamatojumu ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību Spānijas Karaliste it īpaši apgalvo, ka minētie tiesību akti ir neaizstājami, lai nodrošinātu šo saskaņotību, jo iespēja atlikt nodokļa maksājumu, kas attiecas uz jau iegūtiem ienākumiem, tiek piešķirta, pamatojoties uz maksājuma garantiju, ko nodokļu iestādei rada apstāklis, ka nodokļu maksātājs dzīvo Spānijas teritorijā un ka tādējādi tas ir tieši un efektīvi pakļauts šīs iestādes varai. Šo tiešo un efektīvo pakļautības attiecību izzušana pamatojot tādas nodokļu priekšrocības zaudēšanu, ko rada iespēja atlikt nodokļa maksājumu.

84 Protams, Tiesa jau ir nospriedusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot tiesisko regulējumu, kurš ierobežo pamatbrīvības (šajā ziņā skat. it īpaši 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 21. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 43. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 70. punkts).

85 Tomēr, lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, būtu sekmīgs, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļa maksājumu (skat. it īpaši 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 68. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 72. punkts), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 43. punkts).

86 Šajā ziņā ir jākonstatē, pirmkārt, ka, ņemot vērā to, ka prasības, kas ir saistītas ar nodokļu režīma saskaņotību un līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, sakrīt, šī sprieduma 81. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, saskaņā ar kuriem šajā gadījumā neviena cita dalībvalsts nav

lūgusi tai piešķirt kompetenci, kas tai ļautu aplikt ar nodokļiem Spānijā gūtus ienākumus, arī ir nozīme attiecībā uz vajadzību saglabāt šo saskaņotību, līdz ar to arguments, kas attiecas uz minēto vajadzību, nav būtisks.

87 Otrkārt, ir jānorāda, ka Spānijas Karaliste ir tikai izvirzījusi nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību, nepierādot, ka attiecīgajos valsts tiesību aktos pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību, kas izriet no iespējas attiecināt ienākumus uz vairākiem taksācijas periodiem, no vienas puses, un šīs priekšrocības kompensāciju ar kaut kādu nodokļu maksājumu, no otras puses.

88 Šādos apstākļos nevar pieņemt minēto tiesību aktu pamatojumu ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību.

89 Turklāt ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste, kā arī dalībvalstis, kas iestājušās lietā tās prasījumu atbalstam, būtībā izvirza tos pašus argumentus, kas attiecas uz minēto tiesību aktu samērīgumu, turklāt ņemot arī vērā mērķus nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību un līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, jo saskaņā ar šo dalībvalstu viedokli Savienības tiesībās paredzētie sadarbības instrumenti ir nepietiekami.

90 Līdz ar to, pat pieņemot, ka ar attiecīgajiem tiesību aktiem būtu iespējams sasniegt šos mērķus, ir jākonstatē, ka attiecībā uz šo tiesību aktu samērīgumu šī sprieduma 68.–74. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, kas attiecas uz pamatojumu saistībā ar vajadzību nodrošināt efektīvu nodokļu piedziņu, arī ir nozīme, runājot par apgalvoto nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību un līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, tādējādi minētie tiesību akti katrā ziņā pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu minētos mērķus.

– Par EKL 18. panta ierobežojuma pastāvēšanu

91 Attiecībā uz apgalvojumu, ka pastāv EKL 18. panta ierobežojums, ir jākonstatē, ka nevar pamatoti noliegt, ka, nepiemērojot attiecīgo naudas plūsmas priekšrocību personām, kas vēlas pārvietoties Savienības iekšienē ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ, dažos gadījumos šīs personas var atturēt īstenot minētajā EKL 18. pantā paredzētās pamatbrīvības.

92 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka šādu ierobežojumu no Savienības tiesību viedokļa var attaisnot, ja tas ir pamatots ar objektīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas nav atkarīgi no skarto personu pilsonības un ir samērīgi ar mērķi, ko valsts tiesības likumīgi tiecas sasniegt (skat. 2007. gada 23. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-11/06 un C-12/06 *Morgan* un *Bucher*, Krājums, I-9161. lpp., 33. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 88. punkts).

93 Šajā ziņā ir jānorāda, ka tas pats secinājums, kas tika izdarīts šī sprieduma 51.–88. punktā un kas attiecas uz to, ka pastāv EKL 39. un 43. panta ierobežojums un šī ierobežojuma pamatojums, ir piemērojams šo pašu iemeslu dēļ (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā Komisija/Vācija 30. punkts, iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 60. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Ungārija, 89. punkts).

Par iebildumiem, kas attiecas uz EEZ līguma noteikumu pārkāpumu

94 Komisija arī apgalvo, ka, pieņemot un paturot spēkā Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punktu, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

95 Vispirms ir jānorāda, ka minētie EEZ līguma noteikumi ir analogi EKL 39. un 43. panta noteikumiem, līdz ar to apsvērumi, kas minēti šī sprieduma 51.–64. punktā attiecībā uz šiem pantiem, principā ir piemērojami arī attiecībā uz atbilstošajiem EEZ līguma pantiem.

96 Tomēr ir jākonstatē, ka attiecībā uz pamatojumu saistībā ar vajadzību nodrošināt nodokļu parādu efektīvu piedziņu Direktīvās 76/308, 77/799 un 2008/55 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībās starp šīm iestādēm un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja trešā valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (skat. it īpaši 2011. gada 5. maija spriedumu lietā C-267/09 Komisija/Portugāle, Krājums, I-3197. lpp., 55. punkts).

97 Šajā ziņā ir jākonstatē, kā ir apgalvojusi Spānijas Karaliste, ka tā ne ar Norvēģijas Karalisti, ne arī ar Islandes Republiku vai Lihtenšteinas Firstisti nav noslēgusi divpusējus līgumus, kuros būtu paredzēta savstarpējā palīdzība nodokļu iekasēšanas vai piedziņas jautājumos. Līdz ar to gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārceļ savu dzīvesvietu uz vienu no šīm EEZ līguma līgumslēdzējām pusēm, nešķiet, ka Spānijas iestāžu rīcībā būtu līdzekļi, kas tām ļautu izmantot efektīvu sadarbību ar šo valstu iestādēm.

98 Turklāt, tā kā Komisija savos apsvērumos, atbildot uz Vācijas Federatīvās Republikas, Nīderlandes Karalistes un Portugāles Republikas iestāšanās rakstiem, tikai vispārīgi ir aprakstījusi konvencijas, kas saista Spānijas Republiku ar tām EEZ līguma līgumslēdzējām pusēm, kas nav Savienības dalībvalstis, tā nav pierādījusi, ka šajās konvencijās patiesi būtu paredzēti pietiekami informācijas apmaiņas mehānismi, lai pārbaudītu un kontrolētu šajās valstīs dzīvojošo nodokļu maksātāju iesniegtās deklarācijas.

99 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka nodokļu maksātājiem, kuri pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, uzliktais pienākums iekļaut visus neattiecinātos ienākumus nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, ciktāl tas attiecas uz nodokļu maksātājiem, kas dzīvo EEZ līguma dalībvalstīs, kuras nav Savienības dalībvalstis, nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi nodrošināt efektīvu nodokļu kontroli un cīņu pret nodokļu nemaksāšanu.

100 Tādēļ prasība ir jānoraida, ciktāl tā attiecas uz to, ka Spānijas Karaliste nav izpildījusi EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

101 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka, pieņemot un paturot spēkā Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punktā noteikumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, ir noteikts pienākums iekļaut visus neattiecinātos ienākumus nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EKL 18., 39. un 43. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

102 Atbilstoši 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. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 3. punktu, ja abiem lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs vai ja pastāv izņēmuma apstākļi, Tiesa var nolemt, ka tiesāšanās izdevumi ir jāsadala vai ka lietas dalībnieki sedz savus izdevumus paši.

103 Šajā lietā ir jāņem vērā, ka netika pieņemti Komisijas izvirzītie iebildumi attiecībā uz prasību, kas izriet no EEZ līguma 28. un 31. panta, neievērošanu.

104 Tādēļ ir jāpiespriež Spānijas Karalistei segt trīs ceturtdaļas no visiem tiesāšanās izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdaļu.

105 Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 4. punkta pirmo daļu dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Līdz ar to Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, kā arī Portugāles Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nosprież:

1) pieņemot un atstājot spēkā 2006. gada 28. novembra Likuma Nr. 35/2006 par fizisko personu ienākuma nodokli un daļējiem grozījumiem likumos par sabiedrību ienākuma, nerezidentu ienākuma un īpašuma nodokļiem (*Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio*) 14. panta 3. punktā noteikumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, ir pienākums visus neattiecinātos ienākumus iekļaut nodokļa bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, Spānijas Karaliste nav izpildījusi EKL 18., 39. un 43. pantā paredzētos pienākumus;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Spānijas Karaliste sedz trīs ceturtdaļas no visiem tiesāšanās izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdaļu;

4) Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, kā arī Portugāles Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

[Paraksti]