TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 7. aprīlī*

Lieta C-20/09

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

Eiropas Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Kaeiross [*A. Caeiros*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Portugāles Republiku, ko pārstāv L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], K. Gerra Santošs [*C. Guerra Santos*] un Ž. Menezešs Leitau [*J. Menezes Leitão*], pārstāvji,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — portugāļu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un P. Linda [*P. Lindh*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 11. maija tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2010. gada 17. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija ir lūgusi Tiesu atzīt, ka aktīvu legalizēšanai nodokļu mērķiem, kas noteikta ar 2005. gada 29. jūlija Likumu Nr. 39-A/2005 (*Diário da República* I, Sērija A, Nr.º 145, 2005. gada 29. jūlijs), paredzot preferenciālu nodokļu režīmu tikai attiecībā uz Portugāles valsts emitētajām valsts parādzīmēm, Portugāles Republika nav izpildījusi EKL 56. pantā un 1992. gada 2. maija

Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā — "EEZ līgums") 40. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

2 EEZ līguma 40. pantā ir noteikts:

"Šā līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Eiropas Kopienas] dalībvalstīs vai [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA)] valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir iekļauti noteikumi šā panta ieviešanai."

3 Minētajā XII pielikumā ar nosaukumu "Kapitāla brīva aprite" ir atsauce uz Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvu 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

Valsts tiesības

4 Īpašā kārtība aktīvu, kas 2004. gada 31. decembrī neatradās Portugāles teritorijā, legalizēšanai nodokļu mērķiem ("regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004", turpmāk tekstā — "*RERF*") tika ieviesta ar Likumu Nr. 39-A/2005.

5 *RERF* 1. pantā ir noteikts:

"*RERF* ir piemērojams aktīviem, kas 2004. gada 31. decembrī neatradās Portugāles teritorijā un kas sastāv no noguldījumiem, noguldījuma sertifikātiem, vērtspapīriem un citiem finanšu instrumentiem, tostarp dzīvības apdrošināšanas polisēm, kas ir saistītas ar investīciju fondiem un dzīvības apdrošināšanas polišu kapitāla izpirkšanu."

6 Saskaņā ar *RERF* 2. panta 1. punktu *RERF* ir piemērojams fiziskām personām, kurām pieder 1. pantā norādītie aktīvu veidi.

7 *RERF* 2. panta 2. punktā ir noteikts:

"Atbilstoši šim režīmam nodokļu maksātājiem ir:

a) jāiesniedz 5. pantā paredzētā aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācija;

b) jāveic maksājums, kas atbilst likmei 5 % apmērā no 1. punktā minētajā deklarācijā deklarēto aktīvu veidu vērtības."

8 *RERF 5.* pantā ir noteikts:

"1. 2. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētajai aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijai ir jāatbilst Finanšu ministrijas izstrādātajam modelim, un tai ir jābūt pievienotiem dokumentiem, kas apliecina īpašumtiesības uz aktīviem un deklarācijā minēto aktīvu noguldījumu vai reģistrāciju.

2. Aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācija līdz 2005. gada 16. decembrim ir jāiesniedz *Banco de Portugal* vai jebkurā citā Portugālē reģistrētā bankā.

3. 2. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētais maksājums ir jāveic [šī panta] 2. punktā minētajās iestādēs vienlaikus ar [iepriekš minētā] 2. [panta] 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto deklarācijas iesniegšanu vai arī nākamo 10 darbdienu laikā, kuras skaita, sākot no dienas, kad ir saņemta minētā deklarācija.

4. Bankas iestāde, kurā veic šīs darbības, deklarācijas iesniedzējam veicot maksājumu, izsniedz standarta dokumentu, ar kuru apliecina deklarācijas iesniegšanu un attiecīgo maksājumu.

5. Šajā likumā veikto aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarāciju nekādi nevar izmantot par norādi vai elementu, ko ņem vērā jebkādā nodokļu tiesvedībā, kriminālprocesā vai tiesvedībā par jebkādu citu pārkāpumu, jo bankām, kas sniedz šo pakalpojumu, ir pienākums garantēt tām sniegtās informācijas noslēpumu.

6. Tajos gadījumos, kad deklarāciju neiesniedz un maksājumu neveic tieši *Banco de Portugal*, citām šo pakalpojumu sniedzošajām bankām minētā deklarācija un izsniegtā apliecinājuma dokumenta kopija ir jānodod *Banco de Portugal* 10 darbdienu laikā pēc deklarācijas iesniegšanas.

7. 6. punktā paredzētajā gadījumā pakalpojumu sniedzošajai bankai ir jāpārskaita saņemtais maksājums *Banco de Portugal* 10 darbdienu laikā pēc attiecīgā maksājuma izdarīšanas."

9 *RERF 6.* pantā ir noteikts:

"1. Ja visi vai daži no aktīviem, kuri ir minēti legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijā, ir Portugāles valsts parādzīmes, tad attiecībā uz šādiem aktīviem 2. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētā maksājuma likme tiek samazināta uz pusi.

2. Iepriekšējā punktā noteiktais likmes samazinājums ir piemērojams arī citiem aktīvu veidiem, ja tiem atbilstošā vērtība ir pārieguldīta Portugāles valsts parādzīmēs vēlākais līdz aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanai.

3. Ja pārieguldījums ir daļējs, tad likmes samazinājums attiecas tikai uz to vērtspapīru vērtības daļu, kura ir pārieguldīta.

4. Portugāles valsts parādzīmēm, kurām piemēro šajā pantā minēto režīmu, ir jāpaliek deklarētāja īpašumā vismaz trīs gadus, skaitot no aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas dienas un neatkarīgi no dienas, kurā šie vērtspapīri ir iegūti.

5. Ja nav ievērots iepriekšējā punktā paredzētais minimālais periods, kurā šiem vērtspapīriem ir jāatrodas deklarētāja īpašumā, rodas pienākums atlīdzināt starpību no summas, kas rastos, piemērojot 2. panta 2. punkta b) apakšpunktā noteikto likmi, kam pieskaita atbilstošus kompensācijas procentus, kas ir palielināti par 5 %."

Pirmstiesas procedūra

10 Pēc sūdzības saņemšanas Komisija 2005. gada 19. decembrī nosūtīja Portugāles Republikai brīdinājuma vēstuli, uzskatot, ka šī dalībvalsts nav izpildījusi EKL 56. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus, ciktāl tā *RERF* ir piemērojusi izdevīgāku likmi tādu aktīvu legalizācijai, kas ir Portugāles valsts parādzīmes, vai tādu aktīvu vērtībai, kas ir pārieguldīti šādos vērtspapīros, vēlākais līdz aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanai (turpmāk tekstā — "strīdus režīms").

11 2006. gada 27. februāra vēstulē Portugāles Republika izvirzīja sākotnēju jautājumu saistībā *RERF* darbības beigšanos. Šī dalībvalsts paskaidroja, ka, ņemot vērā *RERF* un tātad — strīdus režīma — darbības beigšanos un tā neatjaunošanu, ir jāuzskata, ka ir zudis brīdinājuma priekšmets, jo tiesību normas, kas bija apgalvotās pienākumu neizpildes pamatā, vairs nepastāv. Attiecībā uz lietas būtību šī dalībvalsts uzskatīja, ka

šajā lietā nevar konstatēt nekādu neatbilstību Savienības tiesībām un ka jebkurā gadījumā strīdus režīms ir pamatots ar Savienības tiesībās atzītām vispārējām interesēm, tostarp krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā un cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

12 Tā kā Komisiju šāda atbilde neapmierināja, tā 2007. gada 11. maijā nosūtīja Portugāles Republikai argumentētu atzinumu, kurā tā apstrīdēja sākotnējā jautājuma par *RERF* darbības beigšanos atbilstību šajā lietā un pārmeta šai dalībvalstij, ka tā ir noteikusi preferenciālu nodokļu režīmu tikai attiecībā uz šīs dalībvalsts emitētajām valsts parādzīmēm. Komisija aicināja Portugāles Republiku veikt nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu šī atzinuma prasības divu mēnešu laikā no tā saņemšanas brīža.

13 Tā kā Portugāles Republika savā atbildē uz iepriekš minēto argumentēto atzinumu saglabāja savu iepriekšējo nostāju, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par pieņemamību

14 Portugāles Republika uzskata, ka Komisijas celtā prasība ir nepieņemama divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, pastāvot neatbilstība starp attiecīgi iepriekš šī sprieduma 10. un 12. punktā minēto brīdinājuma vēstuli un argumentēto atzinumu. Otrkārt, tā kā *RERF* un tātad strīdus režīms vairs nav spēkā, tad minētajai prasībai vairs neesot priekšmeta.

Par iebildi par nepieņemamību neatbilstības starp brīdinājuma vēstuli un argumentēto atzinumu dēļ

— Lietas dalībnieku argumenti

15 Portugāles Republika apgalvo, ka Komisija tikai argumentētajā atzinumā, kas tika nosūtīts 2007. gada 11. maijā, t.i., pēc strīdus režīma beigšanās 2005. gadā, esot paskaidrojusi, ka par apgalvoto pienākumu neizpildi ir uzskatāms preferenciālais režīms, ko piemēro Portugāles valsts parādzīmēm nevis salīdzinājumā ar citu veidu aktīviem, kā tas esot ticis norādīts 2005. gada 19. decembrī nosūtītajā brīdinājuma vēstulē, bet gan tikai salīdzinājumā ar citu dalībvalstu un EEZ līguma dalībvalstu valsts parādzīmēm. Līdz ar to pienākumu neizpildes priekšmets, kas ir identificēts argumentētajā atzinumā, neatbilstot tam pienākumu neizpildes priekšmetam, kurš ir aprakstīts brīdinājuma vēstulē.

16 Komisija savukārt uzskata, ka attiecībā uz apgalvoto pienākumu neizpildes priekšmetu starp iepriekš minēto brīdinājuma vēstuli un argumentēto atzinumu nav nekādas neatbilstības. Komisija argumentētajā atzinumā esot precizējusi savu iebildumu pēc Portugāles Republikas izvirzītajiem argumentiem tās atbildē uz šo brīdinājuma vēstuli, taču ar argumentēto atzinumu nekādi nav grozīti brīdinājumā vēstulē izteiktie iebildumi. Šīs prasības galvenā iebilduma saturs noteikti esot bijis iekļauts jau brīdinājuma vēstulē.

— Tiesas vērtējums

17 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka pirmstiesas procedūras mērķis, pirmkārt, ir dot attiecīgajai dalībvalstij iespēju izpildīt savus pienākumus, kas izriet no Savienības

tiesībām, un, otrkārt, spēt efektīvi izvirzīt aizstāvības pamatus pret Komisijas izvirzītajiem iebildumiem (it īpaši skat. 2001. gada 10. maija spriedumu lietā C-152/98 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, I-3463. lpp., 23. punkts; 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-476/98 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-9855. lpp., 46. punkts, un 2008. gada 8. aprīļa spriedumu lietā C-337/05 Komisija/Itālija, Krājums, I-2173. lpp., 19. punkts).

18 Šīs procedūras likumīga norise ir būtiska LESD ietverta garantija ne vien attiecīgās dalībvalsts tiesību aizsardzībai, bet arī lai nodrošinātu, ka iespējamais tiesas process būs par skaidri definētu strīdu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 46. punkts, un 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-442/06 Komisija/Itālija, Krājums, I-2413. lpp., 22. punkts).

19 No šī mērķa izriet, ka brīdinājuma vēstules uzdevums ir, pirmkārt, identificēt strīda priekšmetu un norādīt dalībvalstij, kura ir aicināta iesniegt savus apsvērumus, visus iebildumus, lai tā varētu sagatavot savu aizstāvību, un, otrkārt, pirms vēršanās Tiesā ļaut tai izpildīt savus pienākumus (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 47. punkts, un iepriekš minēto 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā Komisija/Itālija, 22. punkts).

20 Turklāt jāatgādina, ka, lai gan argumentētajā atzinumā ir jābūt ietvertam loģiskam un detalizētam to iemeslu izklāstam, kuru dēļ Komisija uzskata, ka attiecīgā dalībvalsts nav izpildījusi kādu no pienākumiem, ko tai uzliek Līgums, brīdinājuma vēstule nevar tikt pakļauta tikpat stingrām precizitātes prasībām kā argumentētais atzinums, jo tajā var ietvert tikai īsu iebildumu izklāstu. Tātad nekas neliedz Komisijai argumentētajā atzinumā konkretizēt iebildumus, kurus tā jau ir izvirzījusi vispārējā veidā brīdinājuma vēstulē (it īpaši skat. 1984. gada 31. janvāra spriedumu lietā 74/82 Komisija/Īrija, *Recueil*, 317. lpp., 20. punkts; 1985. gada 28. marta spriedumu lietā 274/83 Komisija/

Itālija, *Recueil*, 1077. lpp., 21. punkts, un 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-358/01 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-13145. lpp., 29. punkts).

21 Šajā lietā brīdinājuma vēstule ļāva informēt Portugāles Republiku par tai adresētajiem iebildumiem un ļāva tai nodrošināt savu aizstāvību. Tik tiešām brīdinājuma vēstulē Komisija salīdzināja preferenciālo režīmu, ko piemēro Portugāles valsts parādzīmēm salīdzinājumā ar visu veidu aktīviem, uz ko attiecās *RERF*, savukārt argumentētajā atzinumā tā tikai salīdzināja minētos vērtspapīrus ar citu dalībvalstu un EEZ līguma dalībvalstu valsts parādzīmēm. Tomēr, kā uz to arī norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 21. punktā, nevar noliegt, ka iepriekš minētie aktīvu veidi ir plašāka kategorija nekā valsts parādzīmes un tajā noteikti ietilpst arī valsts parādzīmes.

22 Tādēļ Komisija argumentētajā atzinumā ir tikai precizējusi brīdinājuma vēstulē izklāstītos iebildumus. Šādā veidā Komisija ir identificējusi priekšmetu strīdā par preferenciālu režīmu, ko piemēro Portugāles valsts parādzīmēm salīdzinājumā ar citu dalībvalstu un EEZ līguma dalībvalstu valsts parādzīmēm, un tā nav paplašinājusi strīda priekšmetu (šajā ziņā skat. 1999. gada 9. novembra spriedumu lietā C-365/97 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-7773. lpp., 25. punkts, un pēc analoģijas — 2006. gada 18. maija spriedumu lietā C-221/04 Komisija/Spānija, Krājums, I-4515. lpp., 33. punkts).

23 Līdz ar to iebilde par nepieņemamību neatbilstības starp brīdinājuma vēstuli un argumentēto atzinumu dēļ, uz ko ir norādījusi Portugāles Republika, ir jānoraida.

Par iebildi par nepieņemamību prasības priekšmeta neesamības dēļ

— Lietas dalībnieku argumenti

24 Portugāles Republika apgalvo, ka prasība ir nepieņemama, jo tai ir zudis priekšmets. *RERF* esot ticis piemērots ļoti īsu brīdi, un šāds laika ierobežojums bija būtisks ar šo režīmu sasniedzamajam mērķim, proti, rosināt nodokļu maksātājus spontāni legalizēt savu nodokļu situāciju.

25 Prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam esot nepieņemama tad, ja no Savienības tiesībām izrietošo pienākumu pārkāpums vairs nepastāv pēc argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigām. Šajā lietā esot tieši šāda situācija, jo kopš 2005. gada beigām vairs nepastāv iespēja piemērot strīdus režīmu. Minētā režīma piemērošana bija pakļauta nosacījumam, ka tiek veikts legalizēšanas nodokļu mērķiem maksājums, kurš atbilstoši *RERF* 5. panta 2. un 3. punktam bija jāveic 10 darbdienu laikā pēc aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas, kura bija jāiesniedz vēlākais līdz 2005. gada 16. decembrim.

26 Šajā gadījumā neesot izveidojusies ilgstoša situācija. Lielākas vai mazākas summas pilnīga samaksa esot momentāns notikums. Finansiālais kaitējums personām, kurām netika piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms, esot beidzies brīdī, kad ir veikts maksājums atbilstoši *RERF* noteiktajai likmei. Tieši šis brīdis esot juridiski nozīmīgs, lai pārbaudītu, vai apgalvotā pienākumu neizpilde bija beigusi radīt visas savas sekas pirms argumentētajā atzinumā norādītā termiņa beigām.

27 Sava argumenta atbalstam Portugāles Republika tostarp atsaucas uz 2006. gada 4. maija sprieduma lietā C-508/03 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-3969. lpp.) 73. punktu, atbilstoši kuram prasība par pienākumu neizpildi, kas vairs nepastāv argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās, ir nepieņemama prasības priekšmeta trūkuma dēļ.

28 Komisija turpretī uzskata, ka šī prasība ir pieņemama.

29 Komisija uzskata, ka Portugāles Republika nav apzināti pārtraukusi apgalvoto pienākumu neizpildi, lai atjaunotu tiesiskumu. *RERF* vairs neesot spēkā tādēļ, ka jau no tā piemērošanas sākuma un šī režīma veida dēļ tas bija pagaidu rakstura. Valsts pienākumu neizpildes procedūru varot turpināt, lai noteiktu, vai dalībvalsts nav izpildījusi tai uzliktos pienākumus, pat tad, ja attiecīgā situācija vairs nepastāv, ja joprojām ir lietderīgi turpināt procedūru. Komisija apgalvo, ka šī lietderība var saglabāties it īpaši tad, ja pagaidu pasākumam ir ilgstoša iedarbība. Personas, kurām netika piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms, turpinot atrasties nelabvēlīgākā finansiālajā stāvoklī, salīdzinot ar personām, kam šis režīms tika piemērots. Šī pasākuma iedarbība ir ilgstoša tādēļ, ka tā turpinās, pat ja to no jauna nepiemēro.

30 Tiesas sēdē Komisija piebilda, ka strīdus režīma ilgstošo iedarbību pierāda papildu elements, proti, Portugāles valsts emitēto valsts parādzīmju īpašniekiem, kuri vēlas izmantot labvēlīgāku legalizēšanas likmi, kura ir noteikta ar *RERF*, *RERF* 6. panta 4. punktā noteiktais pienākums, atbilstoši kuram šiem vērtspapīriem ir jābūt to īpašumā vismaz trīs gadus, skaitot no aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas.

— Tiesas vērtējums

31 Uzreiz ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai pienākuma neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā bija argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās (it īpaši skat. 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-525/03 Komisija/Itālija, Krājums, I-9405. lpp., 14. punkts, un 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-456/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-10517. lpp., 15. punkts).

32 Šajā lietā argumentētajā atzinumā Portugāles Republikai noteiktais termiņš minētā atzinuma prasību izpildei beidzās 2007. gada jūlijā.

33 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai strīdus režīma iedarbība turpinājās šajā laika posmā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 16. punkts; 2006. gada 18. maija spriedumu lietā Komisija/Spānija, 25. punkts, un 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā Komisija/Vācija, 16. punkts).

34 Šajā ziņā no *RERF* izriet, ka tā piemērošana bija pakļauta nosacījumam, ka tiek veikts legalizēšanas nodokļu mērķiem paredzētais maksājums, kam ir jābūt veiktam 10 darbdienu laikā pēc aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas. Atbilstoši *RERF* 5. panta 2. punktam šī deklarācija bija jāiesniedz vēlākais 2005. gada 16. decembrī.

35 Turklāt ir svarīgi norādīt, ka nodokļu maksātājiem, kuru īpašumā bija Portugāles valsts emitētās valsts parādzīmes, kuri vēlējās izmantot preferenciālu nodokļu režīmu, atbilstoši *RERF* 6. panta 4. un 5. punktam šiem vērtspapīriem bija jābūt viņu īpašumā vismaz trīs gadus, sākot no aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas brīža, neatkarīgi no dienas, kurā šie vērtspapīri ir iegūti, pretējā gadījumā

šiem nodokļu maksātājiem bija jāatlīdzina starpība starp summu, kas rastos, piemērojot vispārējo legalizēšanas likmi, un jau samaksāto summu pēc labvēlīgākās likmes, tai pieskaitot kompensācijas procentus, kas ir palielināti par 5 %.

36 Kā uz to arī norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 49. punktā, preferenciālais nodokļu režīms varēja tikt piemērots pilnībā tikai pēc tam, kad bija beidzies trīs gadu termiņš, sākot no aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijas iesniegšanas, proti, agrākais 2008. gada jūlija beigās un vēlākais 2008. gada 16. decembrī.

37 Ir jāpiebilst, ka ar *RERF* 6. panta 5. punktu šai dalībvalstij tika piešķirta iespēja arī pēc *RERF* piemērošanas perioda beigām piemērot vispārējo 5 % likmi, pieskaitot kompensācijas procentus, tiem nodokļu maksātājiem, kuri ir atsavinājuši Portugāles valsts emitētās valsts parādzīmes, kuru turēšana īpašumā deva tiesības piemērot speciālo likmi 2,5 % apmērā *RERF* 6. panta 4. punktā paredzēto trīs gadu laikā. Līdz ar to Portugāles Republikai līdz 2008. gada 16. decembrim bija iespēja piemērot atšķirīgu kārtību attiecībā uz tiem nodokļu maksātājiem, kuri atsavināja Portugāles valsts emitētās valsts parādzīmes, salīdzinājumā ar tiem, kuri tās saglabāja savā īpašumā. Tātad ir jākonstatē, ka šī iespēja joprojām pastāvēja, kad bija beidzies argumentētajā atzinumā noteikto prasību izpildes termiņš.

38 No tā izriet, ka strīdus režīma iedarbība turpinājās pēc argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigām.

39 Tiesas sēdē Portugāles Republika būtībā apgalvoja, ka Komisija tai nepārmet, ka tā ir noteikusi pienākumu trīs gadus paturēt īpašumā Portugāles valsts emitētās valsts parādzīmes, kurām var piemērot preferenciālu legalizēšanas likmi, bet gan ka Komisija tai vienīgi prasa paplašināt preferenciālo režīmu attiecībā uz citu dalībvalstu

un EEZ līguma dalībvalstu emitēto valsts parādzīmju īpašniekiem. Taču, kā apgalvo atbildētāja dalībvalsts, šis pienākums attiecīgajiem nodokļu maksātājiem esot nevis priekšrocība, bet gan slogs.

40 Tomēr ir jānorāda, ka šis Portugāles Republikas arguments nešķiet atbilstošs, lai noteiktu, vai strīdus režīma iedarbība turpinājās pēc argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigām.

41 Turklāt ir jāatgādina, ka Komisijas uzdevums ir pēc savas ierosmes un vispārīgajās interesēs rūpēties par to, lai dalībvalstis piemērotu Savienības tiesības, un atklāt iespējamu no tām izrietošu pienākumu neizpildi (skat. 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā C-333/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-1025. lpp., 23. punkts, un 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-394/02 Komisija/Grieķija, Krājums, I-4713. lpp., 15. punkts). Šajā lietā Komisija vienīgi pamatoti lūdz Tiesu konstatēt, ka pastāv apgalvotā pienākumu neizpilde, tā aicina Portugāles Republiku pārtraukt minēto pienākumu neizpildi un tā neprasa, pretēji šīs dalībvalsts apgalvotajam, īstenot konkrētu rīcību, lai atjaunotu tiesiskumu pēc apgalvotā vienlīdzīgas attieksmes pienākuma pārkāpuma.

42 Ņemot vērā visu iepriekš minēto un neesot vajadzībai Tiesai lemt par Komisijas argumentu, atbilstoši kuram nodarītais finansiālais kaitējums personām, kurām netika piemērots preferenciāls nodokļu režīms, salīdzinājumā ar personām, kurām bija dota šāda iespēja, pats par sevi norāda uz strīdus režīma ilgstošo iedarbību, ir jākonstatē, ka attiecīgajā datumā, atbilstoši kuram ir jānovērtē šīs prasības pieņemamība, šī režīma iedarbība turpinājās, līdz ar to iebilde par nepieņemamību prasības priekšmeta neesamības dēļ ir jānoraida.

Par lietas būtību

Lietas dalībnieku argumenti

43 Komisija pārmet Portugāles Republikai, ka, ar *RERF* piemērojot preferenciālu nodokļu režīmu attiecībā uz Portugāles valsts emitētajām valsts parādzīmēm, tā ir pārkāpusi EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu.

44 Komisija norāda, ka, piemērojot *RERF* 2. un 6. pantu, 5 % likme, ko piemēro aktīvu vērtībai, kura ir minēta aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijā, tika samazināta līdz 2,5 % vai nu attiecībā uz tādiem aktīviem kā Portugāles valsts parādzīmes, vai arī citiem aktīvu veidiem, ja tiem atbilstošā vērtība ir pārieguldīta Portugāles valsts parādzīmēs vēlākais līdz iepriekš minētās deklarācijas iesniegšanai.

45 Kaut arī Komisija neapstrīd, ka valsts emitētām valsts parādzīmēm var piemērot preferenciālu režīmu, tā tomēr uzskata, ka zemākas nodokļa likmes piemērošana vienīgi legalizētajiem aktīviem, kas ir Portugāles valsts parādzīmes, ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas ir aizliegts EKL 56. pantā, tādēļ ka nodokļu maksātāji, kuriem varēja tikt piemērots *RERF*, tika atturēti savus legalizētos aktīvus uzglabāt kādā citā formā kā vienīgi Portugāles valsts parādzīmēs. Valsts nodokļu tiesību norma, kura var atturēt nodokļu maksātājus veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs, esot kapitāla brīvas aprites ierobežojums EKL 56. panta izpratnē, kā noteikts 2002. gada 21. novembra spriedumā lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 70. punkts). Komisija uzskata, ka šādu ierobežojumu nevar attaisnot, pamatojoties uz EKL 58. panta 1. punktu.

46 Sava apgalvojuma pamatojumam Komisija atsaucas uz 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 43. un 44. punkts). Neesot objektīva pamatojuma piemērot divas atšķirīgas legalizēšanas likmes tādēļ, ka visi nodokļu maksātāji, uz kuriem tās attiecas, atrodoties identiskā stāvoklī, kuru raksturo griba legalizēt savu nodokļu situāciju.

47 Savā replikas rakstā Komisija piebilst, ka ar Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), nevar attaisnot preferenciālu režīmu, kas tiek piemērots Portugāles valsts emitētajām valsts parādzīmēm.

48 Portugāles Republika uzskata, ka strīdus režīmu attaisno vispārējo interešu mērķis, ko tā vēlas sasniegt, proti, cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanas apkarošana nodokļu jomā. Šajā kontekstā tā atsaucas uz EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunktu, precizējot, ka strīdus režīms atbilst minētā panta 3. punktā noteiktajām prasībām, kā arī uz primāro vispārējo interešu apsvērumu jēdzienu, šajā sakarā minot 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp., 27. punkts).

49 Portugāles Republika atgādina, ka *RERF* tika ieviests, lai veiktu legalizēšanu nodokļu mērķiem tiem aktīviem, par kuriem Portugālē nebija samaksāti nodokļi. Šajā kontekstā maksājums, kuram piemērojama likme 2,5 % vai 5 % apmērā, esot atbildis personu, uz kurām attiecas šis režīms, nodokļu situācijas patiesajām "legalizēšanas izmaksām". Šāds maksājums bija kā kompensējoša atlīdzība, kas ļāva beigt nodokļu saistības pret Portugāles valsti saistībā ar attiecīgajiem deklarētajiem aktīviem.

50 Šāda atlīdzības funkcija attaisnojot to, ka samazinātas legalizēšanas izmaksas tika noteiktas tikai attiecībā uz Portugāles valsts parādzīmēm, jo *RERF* kontekstā tika ņemti vērā šīs dalībvalsts nodokļu ieņēmumi, pēc nodokļu saistību beigšanās attiecībā uz

attiecīgajiem aktīvu veidiem. Portugāles valsts šādi netieši esot iekasējusi nodokļus, kas tai pienācās.

51 Turklāt sagaidāmajam likmes samazinājumam varēja būt tādas sekas, ka *RERF* režīmu plaši izmantotu, kas savukārt būtu veicinājis efektīvāku cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā.

52 Līdz ar to strīdus režīms esot atbilstošs Savienības tiesībām un esot samērīgs attiecībā pret sasniedzamo mērķi, jo tā piemērošana bija ierobežota tikai attiecībā uz skaidri noteiktu aktīvu veidu, un tas nekādā gadījumā neesot izraisījis [vērtspapīru] tirgus segmentāciju.

53 Portugāles Republika tostarp atsaucas uz Direktīvu 2003/48. Tā kā ar šo direktīvu tika atļauta šāda veida atšķirība attiecībā uz valsts emitētām apgrozībā laistām parādzīmēm, izstrādājot *RERF* režīmu, arī esot ticis pieņemts, ka piemērot preferenciālu režīmu Portugāles emitētajām valsts parādzīmēm ir leģitīmi.

Tiesas vērtējums

— Par ierobežojuma kapitāla brīvai apritei pastāvēšanu

54 Ir jāatgādina, ka dalībvalsts noteikti pasākumi, ar ko tās iedzīvotāji tiek atturēti no aizņēmumu vai ieguldījumu veikšanas citās dalībvalstīs, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums EKL 56. panta izpratnē (šajā ziņā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu

lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 10. punkts; 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 26. punkts, kā arī 1999. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-439/97, *Sandoz*, *Recueil*, I-7041. lpp., 19. punkts).

55 Šajā lietā ir skaidrs, ka nodokļu maksātājiem, kuru īpašumā ir Portugāles valsts emitētas parādzīmes, varēja tikt piemērots *RERF* 6. panta 1. punktā noteiktais preferenciālais nodokļu režīms atšķirībā no nodokļu maksātājiem, kuru īpašumā bija citu dalībvalstu emitētas parādzīmes. Ja šiem pēdējiem par aktīvu vērtību, kuri bija norādīti aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarācijā, bija jāmaksā summa, kas atbilst 5 % likmei, tad savukārt nodokļu maksātājiem, kuri bija investējuši Portugāles valsts parādzīmēs, attiecībā uz šiem vērtspapīriem tika piemērota samazināta 2,5 % likme. Turklāt saskaņā ar *RERF* 6. panta 2. punktu šo samazināto likmi varēja piemērot arī jebkuriem citiem deklarētiem vērtspapīriem, ja, iesniedzot aktīvu legalizēšanas nodokļu mērķiem deklarāciju, tiem atbilstošā vērtība tika pārieguldīta Portugāles valsts parādzīmēs.

56 Tādējādi ar strīdus režīmu bija noteikta atšķirīga kārtība atkarībā no tā, vai nodokļu maksātājiem piederēja Portugāles valsts emitētas parādzīmes vai citu dalībvalstu emitētas parādzīmes, kas bija nelabvēlīga otrajai nodokļu maksātāju kategorijai. Tātad šāda atšķirīga attieksme varēja atturēt nodokļu maksātājus investēt citu dalībvalstu emitētajās parādzīmēs vai saglabāt īpašumā šādus vērtspapīrus.

57 No tā izriet, ka strīdus režīms ir kvalificējams kā principā ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegts kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

— Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu

58 Ir jāizvērtē, vai konstatētais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt objektīvi pamatots ar Savienības tiesībās atzītām leģitīmām interesēm.

59 Kā Tiesa to ir atkārtoti atzinusi, kapitāla brīvu apriti var ierobežot tikai ar tādu valsts tiesisko regulējumu, kas ir pamatots ar kādu no EKL 58. pantā minētajiem apsvērumiem vai primāriem vispārējo interešu apsvērumiem Tiesas judikatūras nozīmē (šajā ziņā skat. 2002. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-367/98 Komisija/Portugāle, *Recueil*, I-4731. lpp., 49. punkts, un 2008. gada 14. februāra spriedumu lietā C-274/06 Komisija/Spānija, 35. punkts).

60 Nenoliedzami, tādi mērķi kā krāpšanas apkarošana nodokļu jomā un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, uz kuriem atsaucas Portugāles Republika, var attaisnot ierobežojumu kapitāla brīvai apritei (šajā ziņā attiecībā uz cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 39. punkts, un attiecībā uz krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā — 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 55. punkts).

61 Tomēr vēl ir vajadzīgs, lai šāds kapitāla brīvas aprites ierobežojums būtu atbilstošs, lai nodrošinātu šo mērķu īstenošanu un nepārsniegtu to īstenošanai nepieciešamo (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minēto 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 57. punkts).

62 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, pat ja tiktu pieņemts, ka ar *RERF* veikto nodokļu legalizēšanu principā varēja tikt veicināta krāpšanas apkarošanas nodokļu jomā un cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas mērķu sasniegšana, tomēr šķiet, ka strīdus

režīms, kurā attiecībā uz Portugāles valsts emitētajām parādzīmēm ir paredzēta atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar citu dalībvalstu emitētajām parādzīmēm, neatbilst šīm prasībām.

63 Ir jāatgādina, ka ar šo režīmu tika noteikts, ka nodokļu legalizēšanai tiek piemērotas atšķirīgas legalizēšanas likmes atkarībā no tā, vai deklarētie aktīvi bija Portugāles valsts emitētas parādzīmes vai citu dalībvalstu emitētas parādzīmes, savukārt pārējie *RERF* noteikumi, kas ir piemērojami nodokļu maksātājiem, kuri vēlējās legalizēt savu nodokļu situāciju, bija piemērojami neatkarīgi no aktīvu izcelsmes dalībvalsts.

64 Attiecībā uz Portugāles Republikas argumentu, atbilstoši kuram šādu atšķirīgu legalizēšanas likmi pamatojot fakts, ka attiecīgās summas maksājums esot kompensējoša atlīdzība, kura būtībā varēja būt augstāka attiecībā uz legalizētajām investīcijām, kas tiek ieguldītas citu dalībvalstu emitētajās valsts parādzīmēs, šāds apgalvojums, kā to uzsvēris ģenerāladvokāts savu secinājumu 89. punktā, patiesībā ir mēģinājums attaisnot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu ar mērķi, kam ir tīri finansiāls raksturs, proti, kompensācija par ieņēmumu, ko attiecīgā dalībvalsts gūst no nodokļiem, zaudēšanu.

65 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar tīri ekonomiska rakstura mērķi nevar pamatot Līgumā garantētās pamatbrīvības ierobežojumu (šajā ziņā skat. 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-120/95 *Decker*, *Recueil*, I-1831. lpp., 39. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Verkooijen*, 48. punkts, un 2010. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-171/08 Komisija/Portugāle, Krājums, I-6817. lpp., 71. punkts).

66 Attiecībā uz Portugāles Republikas argumentu, ka ar Direktīvu 2003/48 esot atļauta atšķirīga attieksme starp valsts emitētām apgrozībā laistām parādzīmēm un

privātpersonu emitētām parādzīmēm, ir jākonstatē, ka, pat ja tiktu pieņemts, ka ar minēto direktīvu ir atļauta šāda atšķirīga attieksme, ar to nevar pamatot atšķirīgu attieksmi pret viena veida aktīviem, proti, šajā lietā starp Portugāles valsts emitētām valsts parādzīmēm un parādzīmēm, kuras emitējušas citas dalībvalstis.

67 No tā izriet, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kuru rada strīdus režīms, nevar pamatot ar apsvērumiem, uz kuriem atsaukusies Portugāles Republika.

68 Ciktāl EEZ līguma 40. panta noteikumiem ir tāda pati piemērošanas joma kā būtībā identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande, Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts, un 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija, Krājums, I-9553. lpp., 67. punkts), tādos apstākļos kā šajā prasībā visi iepriekš minētie apsvērumi ir *mutatis mutandis* transponējami attiecībā uz minēto 40. pantu.

69 Līdz ar to Komisijas celtā prasība ir uzskatāma par pamatotu.

70 Tādējādi ir jākonstatē, ka ar *RERF*, kas tika ieviests ar Likumu Nr. 39-A/2005, paredzot preferenciālu nodokļu režīmu tikai attiecībā uz Portugāles valsts emitētajām valsts parādzīmēm, Portugāles Republika nav izpildījusi EKL 56. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

71 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. Tā kā Komisija ir prasījusi, lai Portugāles Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) īpašās kārtības aktīvu, kas 2004. gada 31. decembrī neatradās Portugāles teritorijā, legalizēšanai nodokļu mērķiem ("regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"), kas tika ieviesta ar 2005. gada 29. jūlija Likumu Nr. 39-A/2005, paredzot preferenciālu nodokļu režīmu tikai attiecībā uz Portugāles valsts emitētajām valsts parādzīmēm, Portugāles Republika nav izpildījusi EKL 56. pantā un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā paredzētos pienākumus;

2) Portugāles Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]