

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 citu valsti – Pienākums iekārt visus neattiecinātos ienākumus nodokļa bāzē par pārdāto taksācijas gadu – Iespējamās priekšrocības, ko rada nodokļa pārda 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. Tizzano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], M. Ilešišs [*M. Ilešiš*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*] (referente),

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

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

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

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokģta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdza 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 pašuma 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 kēdas labojums – 2007. gada 7. marta BOE Nr. 57, 9634. lpp.) 14. pantā noteikumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārcēvu dzīvesvietu uz ārvalstīm, ir pienākums visus neattiecinātos ienākumus iekārt nodokļa bāzē par periodu taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidenti, 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 ienākumu emšana vārā laikā, ir paredzēts šāds vispārīgais noteikums:

“Ienākumus un izdevumus, kurus ņemot vārā nosaka ienākumus, kas iekārtami nodokļa bāzē, attiecina uz attiecīgā 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 vārā ar likumu ieviestos pašos noteikumus;
- c) kapitāla pieaugumu un kapitāla zaudējumus attiecina uz to taksācijas periodu, kura laikā ir radušās izmaiņas kapitālā.”

3 Šis likuma 14. panta 2. punkts ir paredzēts virkne pašu noteikumu, kas attiecas uz dažāda veida ienākumu attiecināšanu laikā [*imputation temporelle*].

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

“Gadījumā, ja nodokļu maksātāja statuss tiek zaudēts sakarā ar dzīvesvietas maiņu, visi vārā neattiecinātie attiecīgās personas ienākumi ir jāiekārt nodokļa bāzē, kas attiecas uz periodu 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 pārcēvu 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 vāstuli, kurā tā īt paši apgalvoja, ka šāda diskriminācija attieksme rada nelabvēlīgus apstākļus personām, kuras vālas atstāt šo dalībvalsti, salīdzinājumā ar tām, kuras šajā valstī dzīvo, jo pirmajai personu grupai ir pienākums maksāt nodokli dzīvesvietas pārcelšanas brīdā bez iespējas šo maksājumu atlikt.

6 Sav? 2008. gada 7. maija atbild? Sp?nijas Karaliste izkl?st?ja iemeslus, k?p?c t? uzskat?ja, ka ar attiec?go re?mu netiek p?rk?pts ne EK l?gums, ne ar? EEZ l?gums.

7 T? k? Sp?nijas Karalistes izvirz?tie argumenti Komisiju nep?rlicin?ja, t? 2008. gada 17. oktobr? nos?t?ja ?ai dal?bvalstij argument?tu atzinumu, pieš?irot tai divu m?nešu termi?u, lai veiktu pas?kumus, kas nepieciešami, lai izpild?tu š? atzinuma pras?bas.

8 2008. gada 18. decembra v?stul? min?t? dal?bvalsts b?t?b? nor?d?ja uz iepriekš izvirz?tajiem argumentiem.

9 T? k? Komisiju š? atbilde neapmierin?ja, t? c?la šo pras?bu.

10 Ar 2009. gada 25. novembra r?kojumu Tiesas priekšs?d?t?js at??va V?cijas Federat?vajai Republikai, N?derlandes Karalistei un Portug?les Republikai iest?ties šaj? liet? Sp?nijas Karalistes pras?jumu atbalstam.

Par pras?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

11 Komisija uzskata, ka attiec?gie Sp?nijas ties?bu akti finansi?l? zi?? nelabv?l?gi ietekm? fiziskas personas, kas p?rce? savu dz?vesvietu uz ?rvalst?m, attiecinot uz nodok?u b?zi par p?d?jo taks?cijas gadu, kura laik? š?s personas bija rezidenti, ien?kumus, kuri v?l tikai tiks attiecin?ti. T?d?j?di t?m esot pien?kums samaks?t nodokli to dz?vesvietas p?rcelšanas br?d?, lai gan nodok?u maks?t?jiem, kuru dz?vesvieta paliek Sp?nijas teritorij?, š?da pien?kuma neesot. L?dz ar to šie ties?bu akti pie?aujot diskrimin?jošu attieksmi, jo b?tu j?piem?ro viens un tas pats noteikums neatkar?gi no t?, vai fizisku personu dz?vesvieta paliek min?taj? teritorij? vai n?.

12 Komisija savus argumentus b?t?b? pamato ar 2004. gada 11. marta spriedum? liet? C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* (Kr?jums, I-2409. lpp.) noteiktajiem principiem, tom?r atz?stot, ka min?t?s lietas apst?k?i atš?iras no šaj? liet? apl?kotajiem.

13 Vispirms š? iest?de attiec?b? uz argumentu, saska?? ar kuru ierobe?ojumi, kas var?tu izriet?t no attiec?gajiem Sp?nijas ties?bu aktiem, katr? zi?? esot nelieli, nor?da, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru jebkurš valsts pas?kums, kas Savien?bas pilso?iem var apgr?tin?t vai padar?t maz?k pievilc?gu L?gumu garant?t?s br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanu, pat ja to piem?ro, nediskrimin?jot pilson?bas d??, ir uzskat?ms par ierobe?ojumu.

14 Uzskatot, ka min?tie ties?bu akti t?gad ir š??rslis darba ??m?ju br?vai p?rvietošan?s un br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, Komisija atz?st, ka to princip? var?tu pamatot ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas attiecas uz nepieciešam?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?u piedzi?u un nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu. Tom?r t? apstr?d šo ties?bu aktu sam?r?gumu.

15 Šaj? zi?? min?t? iest?de apgalvo, pirmk?rt, ka valsts nodok?u re?ma efektivit?te neesot apdraud?ta, cikt?l past?v citi atbilstoši instrumenti, kas ?auj to nodrošin?t, proti, Padomes 1976. gada 15. marta Direkt?va 76/308/EEK par savstarp?jo pal?dz?bu pras?jumu piedzi?? attiec?b? uz zin?miem nodok?iem un citiem pas?kumiem (OV L 73, 18. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2001. gada 15. j?nija Direkt?vu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 76/308”), Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?va 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?jo pal?dz?bu attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem un apdrošin?šanas pr?miju aplikšanu ar nodok?iem (OV L 336, 15. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direkt?vu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 77/799”), un Padomes 2008. gada 26. maija Direkt?va 2008/55/EK par savstarp?jo pal?dz?bu

prasījumu piedzi?? saist?b? ar noteiktiem maksājumiem, nodok?iem un citiem pasākumiem (OV 150, 28. lpp.).

16 Attiec?b? uz Spēnijas Karalistes apgalvoto min?to Savien?bas ties?bu aktu nepietiekam?bu, lai nodrošin?tu nodok?u sist?mu efektivit?ti, Komisija apgalvo, ka dal?bvalst?m ir j?veic vajadz?gie pasākumi, lai nodrošin?tu šo direkt?vu efekt?vu piem?rošanu, un j?izlabo konkr?tas nepiln?bas, kas, iespējams, konstat?tas, savstarp?j?s pal?dz?bas sist?mu piem?rojot praks?. Turpret? dal?bvalstis nevarot veikt pasākumus, kuri k? attiec?gie valsts ties?bu akti rada diskrimin?ciju.

17 Atbildot uz argumentu, saska?? ar kuru Komisija pati esot atzinusi min?to ties?bu aktu neefektivit?ti, t? apgalvo, ka Spēnijas Karaliste, lai pamatotu savus argumentus, esot tikai cit?jusi 2009. gada 2. febru?ra Priekšlikuma Padomes direkt?vai par savstarp?jo pal?dz?bu prasījumu piedzi?? saist?b? ar nodok?iem, nodev?m un citiem pasākumiem (COM(2009) 28, gal?g? redakcija) pamatojuma izkl?sta atseviš?as teksta da?as. Aizst?vot pamatojumu, k?d?? radies šis priekšlikums direkt?vai, Komisija apgalvo, ka t? m?r?is bija ieviest virkni uzlabojumu, nevis izstr?d?t jaunu [savstarp?j?s] pal?dz?bas sist?mu, kas p?c Komisijas dom?m ir ar? ties?bu aktu attiec?b? uz inform?cijas apmai?u gad?jum?. Turkl?t Komisija apstr?d secin?jumus, kurus Spēnijas Karaliste ir izdar?jusi no š? priekšlikuma, it ?paši attiec?b? uz faktiski piedz?to prasījumu skaitu no visiem prasījumiem, par kuriem bija iesniegts pieteikums.

18 Otrk?rt, Komisija, neapstr?dot dal?bvalstu ties?bas piem?rot savus nodok?u ties?bu aktus ienākumiem, kas g?ti to teritorij?, pat ja nodok?u maks?t?js savas darb?bas p?rce? uz citu dal?bvalsti, uzskata, ka nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma saglab?šana nepamato to, ka nodok?u maks?tajiem piem?rojamie noteikumi atš?iras tikai t?d??, ka dz?vesvieta tiek p?rcelta uz ?rvalst?m.

19 Šaj? zi?? Komisija pauž šaubas par to, vai šaj? gad?jum? ir noz?me, pirmk?rt, 2006. gada 3. oktobra spriedumam liet? C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (Kr?jums, I-9461. lpp.), ?emot v?r? to, ka liet?, kur? tais?ts šis spriedums, nav notikusi nodok?u maks?t?ja dz?vesvietas p?rcelšana uz citu dal?bvalsti, un, otrk?rt, 2005. gada 12. j?lija spriedumam liet? C-403/03 *Schempp* (Kr?jums, I-6421. lpp.), it ?paši t?d??, ka dz?vesvietas p?rcelšana spriedum? šaj? liet? neizrais?ja atš?ir?gu attieksmi nodok?u jom? pret nodok?u maks?t?ju un t? neapdraud?ja p?rvietošan?s br?v?bu vai br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

20 T?pat ar? š? iest?de apstr?d uz 2006. gada 7. septembra spriedumu liet? C-470/04 *N* (Kr?jums, I-7409. lpp.) izdar?to atsauci, ?emot v?r? to, ka Tiesa taj? atzina, ka nodok?u par?du bija iespējams noteikt dz?vesvietas p?rcelšanas br?d?, ko t? uzskata par likum?gu atš?ir?b? no šaj? liet? apl?kotajiem ties?bu aktiem, kuros ar? ir paredz?ta š? par?da nomaksa.

21 Š?d? pat kontekst? Komisija nepiekr?t ar? nevienam no argumentiem, kas izvirz?ti, lai pamatotu 2008. gada 22. decembra sprieduma liet? C-282/07 *Truck Center* (Kr?jums, I-10767. lpp.) piem?rošanu, it ?paši nor?dot uz aplikšanas ar nodok?iem atš?ir?go raksturu liet?, kur? tais?ts šis spriedums.

22 Trešk?rt, attiec?b? uz pie??mumu, ka starp nodok?u maks?t?ju un Spēnijas nodok?u iest?di, nodok?u maks?t?jam p?rce?ot dz?vesvietu uz ?rvalst?m, var?tu pazust saikne, Komisija apstr?d, ka nodok?u maks?t?js zaud? jebk?du saikni ar šo iest?di un ka š?s dz?vesvietas mai?as d?? vairs nevar piepras?t iespējamo nodok?u par?da samaksu piespiedu izpildes k?rt?b? vai izmantojot citus piespiedu l?dzek?us.

23 Turkl?t, atbildot uz argumentu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam, p?rce?ot savu dz?vesvietu uz ?rvalst?m, esot iespēja atlikt nodok?a maksājuma samaksu, iesniedzot noteiktas

garantijas, kuras katr? zi?? nav stingr?kas par t?m, kas tiek pras?tas no Sp?nijas dz?vojoša nodok?u maks?t?ja, Komisija atg?dina, ka Sp?nijas dz?vojošam nodok?u maks?t?jam autom?tiski ir iesp?ja atlikt nodok?a maks?juma samaksu un tam nav nepieciešams nodrošin?t atbilst?bu pras?b?m, kas noteiktas nodok?u maks?t?jam, kurš savu dz?vesvietu p?rce? uz citu dal?bvalsti.

24 Saist?b? ar attiec?go ties?bu aktu piem?rošanu attiec?b? uz t?m valst?m, kas ir EEZ l?guma l?gumsl?dz?jas puses, bet nav Savien?bas dal?bvalstis, Komisija nor?da, ka, lai ar? š? sprieduma 15. punkt? min?t?s direkt?vas nav piem?rojamas attiec?b? uz š?m valst?m, t?s argument?cija tom?r attiecas ar? uz gad?jumu, ja ir nosl?gta konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kur? ir iek?auta klauzula par inform?cijas apmai?u. T? turkl?t atg?dina, ka gad?jum?, ja – ?emot v?r? to, ka nepast?v neviens meh?nisms, kas b?tu l?dzv?rt?gs šaj?s direkt?v?s paredz?tajiem, – nav tieša veida, k? piedz?t nodok?a par?du, attiec?gajam nodok?u maks?t?jam Sp?nijas tom?r, iesp?jams, pieder ?pašumi, attiec?b? uz kuriem var ?stenot piespiedu un izpildes l?dzek?us.

25 Pirmk?rt, Sp?nijas Karaliste, kuru šaj? zi?? atbalsta Portug?les Republika, apstr?d, ka attiec?gie ties?bu akti ir Komisijas min?to pamatbr?v?bu ierobežojums, un iebilst pret iepriekš min?t? sprieduma liet? *Lasteyrie du Saillant* piem?rošanu šaj? liet?, uzsverot, ka šie ties?bu akti attiecas nevis uz nerealiz?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodok?iem, bet uz jau ieg?tu ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem.

26 Šaj? zi?? Sp?nijas Karaliste un Portug?les Republika ar? nor?da, pirm?m k?rt?m, ka saska?? ar šiem ties?bu aktiem nodok?u maks?t?jam, kurš p?rce? savu nodok?u rezidenci, nav uzreiz j?maks? ien?kuma nodoklis par t?diem ien?kumiem, kurus tas v?l nav ieguvis un kuri l?dz ar to tam v?l nav pieejami.

27 Otr?m k?rt?m, ?emot v?r? to, ka min?tajos ties?bu aktos ir paredz?ts savlaic?gi ?emt v?r? tikai t?dus ien?kumus, kas jau ir ieg?ti Sp?nij?, nevis nodok?a par turpm?kajiem ien?kumiem maks?jumu, tie nek?d? zi?? nevar?tu izrais?t nodok?u dubultu uzlikšanu. L?dz ar to š?di ties?bu akti nevar negat?vi ietekm?t personas l?mumu ?stenot savu p?rvietošan?s un uztur?šan?s br?v?bu vai br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

28 Otrk?rt, Sp?nijas Karaliste, kuru atbalsta visas dal?bvalstis, kas iest?juš?s liet?, nor?da, ka, pat pie?emot, ka attiec?gie ties?bu akti ierobežo Komisijas izvirz?t?s br?v?bas, tos pamato visp?r?jo interešu m?r?, kas v?rsti uz to, lai nodrošin?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m l?dzsvaru un efekt?vu nodok?u piedzi?u, k? ar? Sp?nijas nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

29 Attiec?b? uz nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma l?dzsvara saglab?šanu Sp?nijas Karaliste uzskata, ka iepriekš min?tajam spriedumam liet? *N* ir noz?me, analiz?jot min?tos ties?bu aktus, jo šiem ties?bu aktiem ir t?ds pats m?r?is k? attiec?gajam N?derlandes tiesiskajam regul?jumam, kas apl?kots liet?, kur? tais?ts min?tais spriedums.

30 Saist?b? ar nodok?a piedzi?as nodrošin?šanu š? dal?bvalsts nor?da, ka attiec?go ties?bu aktu m?r?is ir nov?rst, lai netiktu atlikta t?du ien?kumu ?emšana v?r?, kurus jau ir ieguvuši t?di nodok?u maks?t?ji, kas, ?emot v?r? to, ka to dz?vesvieta vairs neatrodas Sp?nij?, t?d?j?di zaud? jebk?du saikni ar Sp?nijas nodok?u iest?di.

31 Min?t? dal?bvalsts šaj? zi??, pirmk?rt, atg?dina past?v?go judikat?ru, saska?? ar kuru tiešo nodok?u jom? rezidentu un nerezidentu situ?cijas parasti nav sal?dzin?mas. Otrk?rt, t? uzsver, ka nodok?u maks?t?ji rezidenti ir tieši pak?auti attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u iest?des kontrolei, kas var ar? nodrošin?t nodok?u piedzi?u. Turpret? attiec?b? uz nerezidentiem, lai var?tu piedz?t nodokli, katr? zi?? b?tu nepieciešama š?s valsts nodok?u administr?cijas pal?dz?ba.

32 Š?dos apst?k?os esot ac?mredzams, ka tas, ka nodok?u maks?t?js zaud? Sp?nijas rezidenta statusu, Sp?nijas nodok?u iest?dei rada juridiskus un faktiskus ierobežojumus, kas apgr?tina vai trauc? nodok?u par?du atg?šanu, k? ar? to kompeten?u ?stenošanu, kas šai iest?dei ir nodok?u piedzi?as jom?.

33 Š?d? kontekst? Sp?nijas Karaliste apgalvo, ka iekš?jie meh?nismi un Savien?bas sadarb?bas meh?nismi neatrodas vien? l?men?. Nevar ar? noliegt, ka ir iesp?jams pamatot normu, kuras m?r?is ir it ?paši nov?rst galven?s nodok?u piedzi?as gr?t?bas gad?jum?, ja par?dnieks ir nodok?u maks?t?js nerezidents, pat ja ir iesp?jams izmantot sadarb?bas meh?nismu. Turkl?t š? dal?bvalsts, ko it ?paši atbalsta V?cijas Federat?v? Republika, apgalvo, ka šai nost?jai Tiesa ir piekritusi iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Truck Center*.

34 Attiec?b? uz argumentu, kas attiecas uz m?r?i nodrošin?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu, Sp?nijas Karaliste, ko šaj? jaut?jum? it ?paši atbalsta Portug?les Republika, uzskata, ka tas, ka nodok?u maks?t?js, kurš p?rce? savu dz?vesvietu uz ?rvalst?m, zaud? saikni ar valsts nodok?u iest?di, pamato atš?ir?gu ties?bu aktu piem?rošanu attiec?b? uz šo nodok?u maks?t?ju, k? ar? t?das nodok?a priekšroc?bas zaud?šanu, ko rada nodok?a maks?juma atlikšana.

35 Trešk?rt, Sp?nijas Karaliste, ko atbalsta V?cijas Federat?v? Republika un Portug?les Republika, uzskata, ka attiec?gie ties?bu akti ir sam?r?gi, lai ?stenotu izvirz?tos m?r?us, ?emot v?r? to, ka Direkt?vas 76/308, 77/799 un 2008/55 esot izr?d?juš?s nep?rprotami nepietiekamas, lai nodrošin?tu nodok?u sist?mas efektivit?ti, k? to jau vair?kk?rt, tostarp ties?bu aktu *travaux préparatoires*, esot atzinusi ne tikai Komisija, bet ar? Eiropas Ekonomikas un soci?lo lietu komiteja, k? ar? Eiropas Savien?bas Padome. Š?s iest?des t?d?j?di esot atzinušas, ka esošie savstarp?j?s pal?dz?bas instrumenti ir p?r?k nepiln?gi un tiem ir nepieciešama b?tiska reforma.

36 Sp?nijas vald?ba, pamatojoties uz Komisijas 2006. gada 19. decembra pazi?ojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un soci?lo lietu komitejai, kura nosaukums ir "Aplikšana ar nodok?iem izce?ojot un nepieciešam?ba koordin?t dal?bvalstu nodok?u politiku" (COM(2006) 825, gal?g? redakcija), k? ar? Padomes 2008. gada 2. decembra rezol?ciju par koordin?ciju izce?ošanas nodok?a jom? (OV C 323, 1. lpp.), apgalvo, ka, ?emot v?r? to, ka iesp?ja piedz?t t?da nodok?u maks?t?ja nodok?u par?dus, kurš savu dz?vesvietu ir p?rc?lis ?rpus Sp?nijas, izmantojot esošo savstarp?j?s pal?dz?bas sist?mu, ir v?ja vai pat neiesp?jama, š?da piedzi?a ir saist?ta ar ac?mredzami nesam?r?g?m administrat?vaj?m izmaks?m.

37 Sp?nijas Karaliste apstr?d to, ka past?vot maz?k ierobežojoši pas?kumi par tiem, kas ?stenoti ar attiec?gajiem valsts ties?bu aktiem. Saska?? ar Komisijas nost?ju izce?ošanas dal?bvalstij, protams, tiek atz?tas ties?bas aplikēt ar nodokli, bet tai tiekot at?emti efekt?vi meh?nismi, kas ?autu veikt nodok?a piedzi?u.

38 V?cijas Federat?v? Republika, pirmk?rt, nor?da, ka attiec?gie ties?bu akti ne tieši, ne netieši nav saist?ti ar nodok?u maks?t?ja valstspieder?bu. Faktiski, t? k? šajos ties?bu aktos netiek noš?irti nodok?u maks?t?ji rezidenti un nodok?u maks?t?ji nerezidenti, vien?g? atš?ir?ba izrietot no dz?vesvietas p?rcelšanas uz citu dal?bvalsti. Lai ar? ir iesp?jams, ka š?di ties?bu akti var?tu ietekm?t t?du ties?bu ?stenošanu, ko paredz šaj? liet? izvirz?t?s pamatbr?v?bas, jebkuri

šajos tiesību aktos iespējami ieviestie ierobežojumi esot precīzi noteikti, ņemot vērā to, ka šie tiesību akti attiecas tikai uz tūdu 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 Direktīvas 76/308 un 77/799 paredzētā savstarpējā administratīvā palīdzība, šā dalībvalsts uzskata, ka savstarpējās palīdzības pirkumu 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 paši transponējot Direktīvu 76/308, pēc tās domām, Komisija principā aizstāv dalībvalstu beznosacījuma pienākumu izmantot Savienības instrumentus. Tomēr Tiesa 2009. gada 27. janvārā spriedumā lietā *C-318/07 Persche* (Krājums, I-359. lpp.) esot nospriedusi, ka dalībvalstīm neesot pienākuma izmantot Savienības mehānismu, ja tām nešiet, ka šāda darbība būs veiksmīga.

42 Vācijas Federatīvā Republika turklāt apgalvo, ka atteikšanās no attiecīgajiem valsts tiesību aktiem ņautu nodokļu maksātājam atsevišķos gadījumos pilnībā izvairties 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 Spēnijas Karalistes izvirzītajiem argumentiem, turklāt uzskata, ka Komisija nav pietiekami pierādījusi, ka attiecīgā tiesību akti ir pretrunā EEZ līguma 28. un 31. pantam.

44 Nīderlandes Karaliste šajā ziņā apgalvo, ka, ņemot vērā Direktīvas 76/308, 77/799 un 2008/55 paredzētos savstarpējās palīdzības pasākumus, Komisijas arguments, saskaņā ar kuru Spēnijas 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 līgumslēdzēju pušes, bet nav Savienības dalībvalstis.

45 Tā kā Spēnijas Karaliste ne ar Norvēģijas Karalisti, ne ar 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, Spēnijas iestāžu rīcībā nebūtu neviena līdzekļa, kas tām ņautu izveidot efektīvu sadarbību ar minēto valsti iestādēm. Līdz ar to, tā kā Spēnijas 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 šā 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 tādās judikatūras piemērošanu šajā lietā, saskaņā ar kuru dalībvalsts no nodokļu maksātāja, kurš līdz tam pieširt nodokļu priekšrocību, var pieprasīt, lai tas iesniedz atbilstošus pierādījumus tādā, lai šā dalībvalsts varētu

veikt nepieciešamo pārbaudi, jo šī lieta neattiecas uz šādas priekšrocības piešķiršanu.

Tiesas vārtējums

47 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir daļēbvalstu kompetencē, daļēbvalstīm tomēr ir jāsteno, 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 attiecīgā valsts tiesību akti par fizisko personu ienākuma nodokli, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājiem, kas savu dzīvesvietu pārcēlušies uz citu valsti, ir pienākums iekārtot 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 pārskatīšanu

49 Saistībā ar iebildumiem, kas attiecas uz EKL 18., 39. un 43. panta pārskatīšanu, ir jāatgādina, ka EKL 18. pants, kurā vispārīgi noteiktas ikviena Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties daļēbvalstu 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 daļēbvalsts pārvietojas uz citu daļēbvalsti, lai tur iekārtotos uz dzīvi, taču ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ.

– Par EKL 39. un 43. panta ierobežojumu pastāvīšanu

51 Visu Līguma noteikumu par personu brīvību pārvietošanās mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādā pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citās daļēbvalsts 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 uzņemšajai daļēbvalstij tādā pašā attieksmē kā pret šīs valsts pilsoņiem, ir jākonstatē, ka šāds konteksts daļēbvalstu pilsoņiem it īpaši ir tiesības, kuras tiem tieši izriet no līguma, pamest savu izcelsmes valsti, lai ieceļotu citās daļēbvalsts 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 daļēbvalsts pilsoni atstāt tās izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvību pārvietošanās, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja

t?s ir piem?rojamās neatkar?gi no attiec?go darba ??m?ju pilson?bas (skat. it ?paši 2007. gada 11. septembra spriedumu liet? C-318/05 Komisija/V?cija, Kr?jums, I-6957. lpp., 115. punkts).

54 T?pat saska?? ar past?v?go judikat?ru par personu br?vas p?rvietošan?s ierobežojumiem ir uzskat?mi visi pas?kumi, kas aizliedz, trauc? vai padara maz?k pievilc?gu š?s br?v?bas izmantošanu (skat. attiec?b? uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu 2004. gada 5. oktobra spriedumu liet? C-442/02 *CaixaBank France*, Kr?jums, I-8961. lpp., 11. punkts, un 2011. gada 29. novembra spriedumu liet? C-371/10 *National Grid Indus*, Kr?jums, I-12273. lpp., 36. punkts).

55 L?dz ar to ir j?konstat?, ka pret?ji tam, ko apgalvo V?cijas Federat?v? Republika un Portug?les Republika, pat šauras darb?bas jomas vai nelielas noz?mes personu br?vas p?rvietošan?s ierobežojums ir aizliegts ar EKL 39. un 43. pantu (skat. attiec?b? uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu 1986. gada 28. janv?ra spriedumu liet? 270/83 Komisija/Francija, 273. lpp., 21. punkts; 2000. gada 15. febru?ra spriedumu liet? C-34/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Lasteyrie du Saillant*, 43. lpp.).

56 Šaj? gad?jum?, pat ja Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punkta noteikumi neaizliedz nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo Sp?nij?, ?stenot savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, šie noteikumi tom?r var ierobežot šo ties?bu ?stenošanu, vismaz atturoši ietekm?jot nodok?u maks?t?jus, kas v?las iek?rtoties uz dz?vi cit? dal?bvalst?.

57 Faktiski saska?? ar attiec?gajiem valsts ties?bu aktiem domicila p?rcelšana ?rpus Sp?nijas teritorijas, ?stenojot EKL 39. un 43. pant? garant?t?s ties?bas, rada pien?kumu nodok?u maks?t?jam samaks?t nodokli, pirms ir pien?kums to dar?t nodok?u maks?t?jiem, kas turpina dz?vot Sp?nij?. Š? atš?ir?g? attieksme finansi?l? zi?? var nelabv?l?gi ietekm?t personas, kas p?rce? savu dz?vesvietu uz ?rvalst?m, paredzot iek?aut nodok?u b?z? par p?d?jo taks?cijas gadu, kur? š?s personas bija rezidentes, ien?kumus, kuri v?l tikai tiks attiecin?ti (p?c analo?ijas. skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Lasteyrie du Saillant*, 46. punkts, un liet? *N*, 35. punkts).

58 Protams, ir skaidrs, k? nor?da Sp?nijas Karaliste, V?cijas Federat?v? Republika, N?derlandes Karaliste un Portug?les Republika, ka attiec?gie Sp?nijas ties?bu akti attiecas tikai uz t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli, kas jau ir ieg?ti un nodok?u zi?? izv?rt?ti. L?dz ar to nodok?a par?dniekam, p?rce?ot savu dz?vesvietu, nav j?maks? papildu nodoklis. Tam tikai tiek at?emta priekšroc?ba atvieglot š? par?da samaksu.

59 Tom?r nevar noliegt, ka š?das priekšroc?bas at?emšana ac?mredzami nelabv?l?gi ietekm? naudas l?dzek?u pl?smu. Šaj? zi?? Tiesa ir atk?rtoti nospriedusi, ka naudas l?dzek?u priekšroc?bas izsl?gšana p?rrobežu gad?jumos, lai gan t? tiek piem?rota l?dzv?rt?gos iekšzemes gad?jumos, ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums (šaj? zi?? skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 44., 54. un 76. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu liet? C-436/00 *X un Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 36.–38. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C-446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I-10837. lpp., 32. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, I-2647. lpp., 29. punkts).

60 Š?di konstat?ta atš?ir?ga attieksme nav izskaidrojama ar objekt?vu situ?cijas atš?ir?bu. Attiec?b? uz dal?bvalsts ties?bu aktiem, kuros ir paredz?ts aplikēt ar nodokli jau ieg?tus ien?kumus, t?s personas situ?cija, kas p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, ir l?dz?ga t?das personas situ?cijai, kuras dz?vesvieta paliek pirmaj? dal?bvalst?, cikt?l tas attiecas uz t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli, kas šaj? dal?bvalst? jau ir ieg?ti pirms domicila p?rcelšanas (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *National Grid Indus*, 38. punkts).

61 L?dz ar to ir j?konstat?, ka pamatliet? apl?kotais pas?kums var rad?t š??rsli EKL 39. un 43.

pant? paredz?to br?v?bu ?stenošanai.

– Par ierobežojumu pamatojumu

62 No iedibin?t?s judikat?ras izriet, ka valsts pas?kumus, kas var apgr?tin?t vai padar?t maz?k pievilc?gu L?gum? garant?to pamatbr?v?bu izmantošanu, var tom?r pie?aut ar nosac?jumu, ka tiem ir visp?r?ju interešu m?r?is, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošin?tu t? ?stenošanu, un ka tie nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecer?to m?r?i (skat. it ?paši iepriekš min?to 2008. gada 17. janv?ra spriedumu liet? Komisija/V?cija, 26. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Grie?ija, 51. punkts, spriedumu liet? Komisija/Ung?rija, 69. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *National Grid Indus*, 42. punkts).

63 T?d?? ir nepieciešams p?rbaud?t, vai no attiec?gajiem ties?bu aktiem izrietošo atš?ir?go attieksmi pret person?m, kas v?las p?rceļt savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, un t?m person?m, kas dz?vo Sp?nij?, var pamatot ar t?diem prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, uz kuriem atsaucas Sp?nijas Karaliste un dal?bvalstis, kas ir iest?juš?s liet? t?s pras?jumu atbalstam, proti, efekt?vu nodok?u par?du piedzi?u, l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadali starp dal?bvalst?m un nepieciešam?bu saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

64 Saist?b? ar judikat?ru, kas attiecas uz nepieciešam?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?u par?du piedzi?u, vispirms ir j?konstat?, ka Tiesa ir atzinusi, ka ar šo nepieciešam?bu var pamatot pamatbr?v?bu ierobežojumu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, 35. punkts).

65 Sp?nijas Karaliste šaj? zi?? it ?paši apgalvo, ka attiec?go ties?bu aktu m?r?is ir nov?rst to, ka tiek atlikta to ien?kumu ?emšana v?r?, kurus jau ir ieguvuši nodok?u maks?t?ji, kuri, p?rtraucot dz?vot valsts teritorij?, š? iemesla d?? zaud? jebk?du saikni ar š?s dal?bvalsts nodok?u iest?di, kas gan juridisku, gan faktisku iemeslu d?? apgr?tinot vai trauc?jot nodok?a piedzi?u. Daudzos gad?jumos nodok?u par?dnieku atrast b?tu ?oti gr?ti. Turkl?t Sp?nijas Karaliste apstr?d Komisijas apgalvojumu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?ji, kas nedz?vo Sp?nij?, bieži g?st tur ien?kumus vai to b?tiska ?pašumu da?a atrodas šaj? dal?bvalst?.

66 T?d?j?di saska?? ar š?s dal?bvalsts viedokli attiec?gie ties?bu akti ir sam?r?gi ar izvirz?to m?r?i, jo administrat?v?s sadarb?bas un savstarp?j?s pal?dz?bas instrumenti starp Savien?bas dal?bvalst?m ir izr?d?jušie ac?mredzami nepietiekami, lai nodrošin?tu nodok?u sist?mas efektivit?ti.

67 Komisija atz?st, ka nodok?u par?da t?l?t?ju piedzi?u br?d?, kad nodok?u maks?t?js p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, var princip? pamatot ar visp?r?jo interešu apsv?rumu, kas attiecas uz vajadz?bu nodrošin?t nodok?u par?du efekt?vu piedzi?u. Tom?r t? uzskata, ka šis pas?kums p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šo m?r?i, un t?nad tas ir j?uzskata par nesam?r?gu, jo dal?bvalstis var izmantot Direkt?v?s 76/308, 77/799 un 2008/55 paredz?tos meh?nismus.

68 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka pret?ji tam, ko apgalvo Sp?nijas Karaliste, V?cijas Federat?v? Republika, N?derlandes Karaliste un Portug?les Republika, sadarb?bas meh?nismi, kas Savien?bas l?men? past?v starp dal?bvalstu iest?d?m, ir pietiekami, lai ?autu izcelsmes dal?bvalstij veikt nodok?u par?da piedzi?u cit? dal?bvalst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *National Grid Indus*, 78. punkts).

69 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, t? k? nodok?a par?ds tiek gal?gi noteikts br?d?, kad nodok?u maks?t?js p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, pal?dz?ba, kas nepieciešama uz?emošajai dal?bvalstij, attieksies vien?gi uz š? par?da piedzi?u, nevis uz gal?go nodok?a apm?ra

noteikšanu.

70 Direktīvas 2008/55 4. panta 1. punkts ir noteikts, ka “pēc iesniedzēja iesnieguma saņemšanas iesnieguma sniedz informāciju, kas līguma iesniedzējai iesnieguma nodrošināšanai prasījumu piedziņai”. Šis direktīva tādējādi ļauj izcelsmes dalībvalstij saņemt no uzņēmuma dalībvalsts kompetentās iesnieguma informāciju par fiziskas personas dzīvesvietas pārcelšanu uz uzņēmuma dalībvalsti, ciktāl tas nepieciešams, lai izcelsmes dalībvalsts varētu piedziņot nodokļa parādu, kas jau pastāv, ja minētās dzīvesvietas pārcelšanas brīdī.

71 Turklāt minējot direktīvu, tostarp tās 5.–9. pantā, izcelsmes dalībvalsts iesniegumā ir sniegts sadarbības un palīdzības pamats, paredzot arī dokumentu atzīšanu, kā arī nodrošināšanas pasākumu veikšanu, lai tādējādi ļautu efektīvi piedziņot nodokļu prasījumu uzņēmumam 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 tādējādi, kas var rasties to nodokļu iesnieguma sadarbībā, lai pamatotu Līguma 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 iesniegušas lietā Spēnijas 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 tās, kas tiek piemērota rezidentiem, proti, nodokļu ieturēšana ienākumu gēšanas vietā.

74 Pat pieņemot, ka nodokļu parāda pārobežu piedziņa parasti ir gūtā kādā valsts teritorijā veikta piespiedu piedziņa, ir jākonstatē, ka šajā lietā jautājums nav par vienkāršu piedziņas kārtību, bet par to, vai nodokļu maksātājam, kas vālas 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 pakauti 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 pārcēlušies savu dzīvesvietu uz citu valsti, ir pienākums iekārt visus neattiecinātos ienākumus nodokļu bāzē par pārdēļo taksācijas gadu, kurā tie tika uzskatīti par nodokļu maksātājiem rezidentiem, ir nesamērīgs.

76 Saistībā ar attiecīgo tiesību aktu pamatošanu ar vispārīgo 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). Š?du pamatojumu var ar? pie?emt, ja it ?paši attiec?g? rež?ma m?r?is ir nov?rst r?c?bu, kas var?tu apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 46. punkts; liet? *Rewe Zentralfinanz*, 42. punkts, un liet? *National Grid Indus*, 46. punkts).

78 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa saist?b? ar sabiedr?bas faktisk? vad?bas centra p?rcelšanu no vienas dal?bvalsts uz citu dal?bvalsti ir ar? nospriedusi, ka šis apst?klis nek?di nenoz?m?, ka izcelsmes dal?bvalstij b?tu j?atsak?s no sav?m ties?b?m aplik? ar nodok?iem kapit?la pieaugumu, kas radies t?s nodok?u jurisdikcij? pirms min?t?s p?rcelšanas (šaj? zi?? skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I-11673. lpp., 59. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *National Grid Indus*, 46. punkts). Tiesa jau ir nol?musi, ka dal?bvalstij saska?? ar nodok?u teritorialit?tes principu, kas ir saist?ts ar laika elementu, proti, nodok?u maks?t?ja rezidenci nodok?u saist?bu zi?? valsts teritorij? laikposm?, kad ir radies nerealiz?tais kapit?la pieaugums, ir ties?bas aplik? ar nodok?iem min?to kapit?la pieaugumu attiec?g? nodok?u maks?t?ja emigr?cijas br?d? (skat. iepriekš min?to spriedumus liet? *N*, 46. punkts, un liet? *National Grid Indus*, 46. punkts).

79 Šos pašus apsv?rumus *a fortiori* var piem?rot šaj? liet?, jo apl?kotie ties?bu akti attiecas uz jau ieg?tu ien?kumu aplikšanu ar nodokli, nevis uz nerealiz?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli. Faktiski Sp?nijas Karaliste gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, nezaud? ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar darb?b?m, kas jau ir veiktas t?s teritorij?, un t?d?j?di tai nav j?atsak?s no sav?m ties?b?m noteikt atbilstošo nodok?a summu.

80 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka min?to ties?bu aktu m?r?is ir izcelsmes dal?bvalst? piem?rot nodokli jau ieg?tiem ien?kumiem, kas ietilpa š?s dal?bvalsts nodok?u kompetenc?, pirms min?t?s dz?vesvietas p?rcelšanas. T?d?j?di šie ien?kumi ar nodokli tiek aplikti taj? dal?bvalst?, kur? tie tika ieg?ti, bet ien?kumi, kas ieg?ti p?c nodok?u maks?t?ja juridisk?s adreses p?rcelšanas, princip? tiek aplikti ar nodokli vien?gi uz?emošaj? dal?bvalst?, kur? tie tiek ieg?ti.

81 ?emot v?r? to, ka šaj? gad?jum? jaut?jums ir nevis par nodok?a par?da noteikšanu dz?vesvietas p?rcelšanas br?d?, bet gan par t? t?l?t?ju piedzi?u, Sp?nijas Karaliste nav pier?d?jusi, ka, nepast?vot konfliktam starp izce?ošanas valsts un uz?emoš?s valsts kompetenci nodok?u jom?, t? b?tu sastapusies ar nodok?u dubult?s uzlikšanas probl?mu vai situ?ciju, kur? attiec?gie nodok?u maks?t?ji piln?b? izvair?tos no nodok?a, kas var?tu pamatot t?da pas?kuma piem?rošanu, k? šaj? liet? apl?kotais, lai sasniegtu m?r?i nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu.

82 Š?dos apst?k?os nevar akcept?t attiec?go ties?bu aktu pamatojumu, saska?? ar kuru ir nepieciešams saglab?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

83 Attiec?b? uz šo ties?bu aktu pamatojumu ar nepieciešam?bu saglab?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu Sp?nijas Karaliste it ?paši apgalvo, ka min?tie ties?bu akti ir neaizst?jami, lai nodrošin?tu šo saska?ot?bu, jo iesp?ja atlikt nodok?a maks?jumu, kas attiecas uz jau ieg?tiem ien?kumiem, tiek pieš?irta, pamatojoties uz maks?juma garantiju, ko nodok?u iest?dei rada apst?klis, ka nodok?u maks?t?js dz?vo Sp?nijas teritorij? un ka t?d?j?di tas ir tieši un efekt?vi pak?auts š?s iest?des varai. Šo tiešo un efekt?vo pak?aut?bas attiec?bu izzušana pamatojot t?das nodok?u priekšroc?bas zaud?šanu, ko rada iesp?ja atlikt nodok?a maks?jumu.

84 Protams, Tiesa jau ir nospriedusi, ka vajadz?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var pamatot tiesisko regul?jumu, kurš ierobežo pamatbr?v?bas (šaj? zi?? skat. it ?paši 1992. gada 28.

janvāra spriedumu liet? C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 21. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu liet? C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Kr?jums, I-8061. lpp., 43. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Ung?rija, 70. punkts).

85 Tom?r, lai arguments, kurš balst?ts uz š?du pamatojumu, b?tu sekm?gs, ir j?pier?da, ka past?v tieša saikne starp attiec?go nodok?a priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas atsv?ršanu ar noteiktu nodok?a maks?jumu (skat. it ?paši 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C-319/02 *Manninen*, Kr?jums, I-7477. lpp., 42. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu liet? C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kr?jums, I-2107. lpp., 68. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Ung?rija, 72. punkts), un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Manninen*, 43. punkts).

86 Šaj? zi?? ir j?konstat?, pirmk?rt, ka, ?emot v?r? to, ka pras?bas, kas ir saist?tas ar nodok?u rež?ma saska?ot?bu un l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu, sakr?t, š? sprieduma 81. punkt? izkl?st?tajiem apsv?rumiem, saska?? ar kuriem šaj? gad?jum? neviena cita dal?bvalsts nav l?gusi tai pieš?irt kompetenci, kas tai ?autu aplik? ar nodok?iem Sp?nij? g?tus ien?kumus, ar? ir noz?me attiec?b? uz vajadz?bu saglab?t šo saska?ot?bu, l?dz ar to arguments, kas attiecas uz min?to vajadz?bu, nav b?tisks.

87 Otrk?rt, ir j?nor?da, ka Sp?nijas Karaliste ir tikai izvirz?jusi nepieciešam?bu saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu, nepier?dot, ka attiec?gajos valsts ties?bu aktos past?v tieša saikne starp nodok?u priekšroc?bu, kas izriet no iesp?jas attiecin?t ien?kumus uz vair?kiem taks?cijas periodiem, no vienas puses, un š?s priekšroc?bas kompens?ciju ar kaut k?du nodok?u maks?jumu, no otras puses.

88 Š?dos apst?k?os nevar pie?emt min?to ties?bu aktu pamatojumu ar nepieciešam?bu saglab?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

89 Turkl?t ir j?konstat?, ka Sp?nijas Karaliste, k? ar? dal?bvalstis, kas iest?juš?s liet? t?s pras?jumu atbalstam, b?t?b? izvirza tos pašus argumentus, kas attiecas uz min?to ties?bu aktu sam?r?gumu, turkl?t ?emot ar? v?r? m?r?us nodrošin?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu un l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu, jo saska?? ar šo dal?bvalstu viedokli Savien?bas ties?b?s paredz?tie sadarb?bas instrumenti ir nepietiekami.

90 L?dz ar to, pat pie?emot, ka ar attiec?gajiem ties?bu aktiem b?tu iesp?jams sasniegt šos m?r?us, ir j?konstat?, ka attiec?b? uz šo ties?bu aktu sam?r?gumu š? sprieduma 68.–74. punkt? izkl?st?tajiem apsv?rumiem, kas attiecas uz pamatojumu saist?b? ar vajadz?bu nodrošin?t efekt?vu nodok?u piedzi?u, ar? ir noz?me, run?jot par apgalvoto nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu un l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu, t?d?j?di min?tie ties?bu akti katr? zi?? p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu min?tos m?r?us.

– Par EKL 18. panta ierobežojuma past?v?šanu

91 Attiec?b? uz apgalvojumu, ka past?v EKL 18. panta ierobežojums, ir j?konstat?, ka nevar pamatot? noliegt, ka, nepiem?rojot attiec?go naudas pl?sma priekšroc?bu person?m, kas v?las p?rvietoties Savien?bas iekšien? ar saimniecisko darb?bu nesaist?tu iemeslu d??, dažos gad?jumos š?s personas var attur?t ?stenot min?taj? EKL 18. pant? paredz?t?s pamatbr?v?bas.

92 Tom?r no Tiesas judikat?ras izriet, ka š?du ierobežojumu no Savien?bas ties?bu viedok?a var attaisnot, ja tas ir pamatots ar objekt?viem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas nav atkar?gi

no skarto personu pilsonības un ir samērīgi ar mērīti, 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 šā sprieduma 51.–88. punktā un kas attiecas uz to, ka pastāv EKL 39. un 43. panta ierobežojums un šā 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 minētā EEZ līguma noteikumi ir analogi EKL 39. un 43. panta noteikumiem, līdz ar to atbilstīgi, kas minēti šā 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 attiecībā starp šīm iestādēm un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja trešā valsts nav uzņēmies 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 ar ar Islandes Republiku vai Lihtenšteinu Firstisti nav noslēgusi divpusējus līgumus, kuros būtu paredzēta savstarpējā palīdzība nodokļu iekasēšanas vai piedziņas jautājumos. Līdz ar to gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārcē savu dzīvesvietu uz vienu no šīm EEZ līguma līgumslēdzējām pusēm, nešauboties, ka Spānijas iestāžu rīcībā būtu līdzekļi, kas tām ļautu izmantot efektīvu sadarbību ar šo valsti iestādēm.

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

99 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka nodokļu maksātājiem, kuri pārcē savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, uzliktais pienākums iekārt visus neattiecinātos ienākumus nodokļu bāzē par pārdējo 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 Šķēdē apstiprinot ir jākonstatē, ka, pieņemot un paturot spēkā Likuma Nr. 35/2006 14. panta 3. punktā noteikumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kas pārcēvu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, ir noteikts pienākums iekārtot 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 tiesāšanas izdevumiem

102 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas 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 tiesāšanas 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 ceturtdašas no visiem tiesāšanas izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdašu.

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 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 ģeogrāfiskā nodokļa (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 pārcēvu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, ir pienākums visus neattiecinātos ienākumus iekārtot 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) **pārjēdā prasību noraidīt;**
- 3) **Spānijas Karaliste sedz trīs ceturtdašas no visiem tiesāšanas izdevumiem. Komisija atlīdzina atlikušo vienu ceturtdašu;**
- 4) **Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, kā arī Portugāles Republika sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – spāņu.