

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 6. oktobrī\*

Lieta C-562/07

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2007. gada 19. decembrī cēla

**Eiropas Kopienu Komisija**, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un I. Martinesa del Perala [*I. Martínez del Peral*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

**Spānijas Karalisti**, ko pārstāv M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

\* Tiesvedības valoda — spāņu.

ko atbalsta

**Beļģijas Karaliste**, ko pārstāv T. Materns [*T. Materne*], pārstāvis,

**Latvijas Republika**, ko pārstāv E. Balode-Buraka, pārstāve,

**Austrijas Republika**, ko pārstāv E. Rīdls [*E. Riedl*] un K. Pezendorfere [*C. Pesendorfer*],  
pārstāvji,

personas, kas iestājušās lietā.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: piektās palātas priekšsēdētājs, kas veic pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],  
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

I - 9558

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdz atzīt, ka, līdz 2006. gada 31. decembrim dažādi vērtējama Spānijā gūto kapitāla pieaugumu atkarībā no tā, vai to guvuši rezidenti vai nerezidenti, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar EKL 39. un 56. pantu, kā arī 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 28. un 40. pantu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā — “EEZ līgums”).

### Atbilstošās tiesību normas

- 2 Spānijā rezidentu gūtos ienākumus līdz 2006. gada 31. decembrim regulēja Likuma par ienākumu nodokli fiziskām personām kodificētā versija (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, turpmāk tekstā — “TRLIRPF”), kas pieņemts ar karaļa 2004. gada 5. marta Likumdošanas dekrētu Nr. 3/2004 (2004. gada 10. marta BOE Nr. 60, 10670. lpp., un labojumi — 2004. gada 11. marta BOE Nr. 61, 11014. lpp.). Saskaņā ar TRLIRPF 67. un 77. pantu kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot nekustamā īpašuma daļas, kuras nodokļu maksātāja īpašumā bijušas ilgāk par gadu, tiek piemērota standarta likme 15 % apmērā. Citāda veida kapitāla pieaugumam tika piemērota TRLIRPF 64. un 75. pantā paredzētā progresīva nodokļa likme robežās no 15 % līdz 45 %.

- 3 Līdz šim pašam datumam nerezidentu ienākumu aplikšanu ar nodokli regulēja Likuma par ienākumu nodokli nerezidentiem kodificētā versija (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, turpmāk tekstā — “*TRLIRNR*”), kas pieņemts ar karaļa 2004. gada 5. marta Likumdošanas dekrētu Nr. 5/2004 (2004. gada 12. marta *BOE* Nr. 62, 11176. lpp.), kura 25. panta 1. punkta f) apakšpunktā kapitāla pieaugumam ir paredzēts piemērot standarta nodokļa likmi 35 % apmērā.
- 4 Saskaņā ar *TRLIRNR* 46. pantu nerezidenti, kuri 75 % no kopējiem ienākumiem tā paša gada ietvaros, strādājot vai veicot saimniecisku darbību, gūst Spānijā, var izvēlēties, lai viņiem kā nodokļu maksātājiem tiktu piemērots fizisku personu ienākumu nodoklis. Šī panta 3. punktā bija paredzēts, ka tiek ņemti vērā šo darba ņēmēju personiskie un ģimenes apstākļi.
- 5 Šis režīms tika atcelts sākot no 2007. gada 1. janvāra, stājoties spēkā Likumam Nr. 35/2006 par ienākumu nodokli fiziskām personām un daļējiem grozījumiem likumos par sabiedrību nodokli, nerezidentu ienākumu nodokli un nekustamā īpašuma nodokli (*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 labojumi — 2007. gada 7. marta *BOE* Nr. 57, 9634. lpp.).

## Pirmstiesas procedūra

- 6 2004. gada 18. oktobrī Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei brīdinājuma vēstuli, vēršot šīs dalībvalsts uzmanību uz faktu, ka tāda attieksme nodokļu jomā, kāda tiek piemērota fizisko personu nerezidentu Spānijā gūtiem ienākumiem no darba vai kapitāla pieauguma, šīs iestādes skatījumā esot pretrunā EKL 39. un 56. pantam, kā arī EEZ līguma 28. un 40. pantam, jo augstākas nodokļa likmes piemērošana nekā tā, ko

piemēro rezidentiem, nerezidentu ienākumiem var būt pamats diskriminācijai EK līguma izpratnē, ja nepastāv objektīva atšķirība, kas pamato divu situāciju atšķirīgu vērtējumu.

- 7 Tā kā Komisiju neapmierināja Spānijas Karalistes atbilde, tā 2005. gada 13. jūlijā šai dalībvalstij adresēja argumentētu atzinumu, aicinot veikt vajadzīgos pasākumus atzinuma izpildei divu mēnešu termiņā pēc tā paziņošanas.
- 8 2006. gada 7. februārī Spānijas Karaliste sniedza atbildi uz šo argumentēto atzinumu, norādot, ka vajadzīgie grozījumi apgalvoto pārkāpumu izbeigšanai ir pieņemšanas stadijā. No lietas dalībnieku apsvērumiem izriet, ka minētie grozījumi ir pieņemti 2006. gada 28. novembrī un ir stājušies spēkā 2007. gada 1. janvārī.
- 9 Lai arī Komisija uzskata, ka ar jauno tiesību normu spēkā stāšanos tās norādītie pārkāpumi ir izbeigti, Komisija nolēma celt šo prasību.
- 10 Tiesvedības laikā Tiesā Komisija atsauca savu prasību daļā, kas attiecas uz prasījumu atzīt EKL 39. panta un EEZ līguma 28. panta pārkāpumu.
- 11 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2008. gada 2. jūnija rīkojumu Beļģijas Karalistei, Latvijas Republikai un Austrijas Republikai tika atļauts iestāties lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

## Par prasību

### *Par pieņemamību*

#### Lietas dalībnieku argumenti

- 12 Spānijas Karaliste, kura atzina, ka Komisijai pienākas lemt par iespēju celt vai necelt prasību par pienākumu neizpildi, tai pašā laikā apšaubā šīs prasības pieņemamību, uzsverot, ka Komisija šajā gadījumā neievēro tiesiskās palāvības principu, lojālas sadarbības ar dalībvalstīm principu, kā arī tiesiskās drošības principu un nav pareizi izmantojusi pilnvaras.
- 13 Pirmkārt, attiecībā uz tiesiskās palāvības un lojālas sadarbības principa ievērošanu Spānijas Karaliste atgādina, ka dalībvalstis var atsaukties uz šiem principiem attiecībā ar Kopienas iestādi, ja tā, piemērojot atkārtotu un ilgstošu praksi, dalībvalstij rada pamatotas cerības, ka, pastāvot noteiktiem apstākļiem, sāks noteikti rīkoties, un nav nekādu norāžu, ka šāda prakse tiks mainīta. Prasības par pienākumu neizpildi kontekstā esot labi iedibināta Komisijas prakse, kas izpaužas kā šādas prasības necelšana, ja dalībvalsts, pārkāpjot Kopienas tiesības, ir izbeigusi pārkāpumu pēc argumentētā atzinumā noteiktā termiņa beigām, bet pirms šīs prasības celšanas, kaut arī šajā sakarā, iespējams, vēl ir interese celt šo prasību. Šajā gadījumā Komisija esot pārkāpusi iepriekš minētos principus tādējādi, ka tā esot cēlusi prasību gandrīz vienu pēc tam, kad pārkāpums, par kuru izteikti pārmetumi, ir ticis izbeigts, iepriekš pat neinformējot attiecīgo dalībvalsti par tās nodomiem atkāpties no tās ierastās prakses un neesot ticamam pamatojumam.
- 14 Otrkārt, attiecībā uz tiesiskās drošības principa ievērošanu Spānijas Karaliste norāda, ka Komisijai atzītās tiesības brīvi izvēlēties brīdi, kad tā pret dalībvalsti uzsāk tiesvedību

par pienākumu neizpildi, būtu jāierobežo līdz gadījumiem, kuros dalībvalsts turpina izdarīt pārkāpumu, lai tādējādi dalībvalstīm neradītu “nopietnu tiesiskās nedrošības situāciju”. Tā kā šajā gadījumā Komisija ir ļāvusi paiet teju gadam no brīža, kad apgalvotais pārkāpums tika izbeigts un kad tika celta šī prasība, ir pārkāpts tiesiskās drošības princips.

- 15 Treškārt, attiecībā uz pilnvaru nepareizu izmantošanu Spānijas Karaliste uzskata, ka Komisija pārprot prasības par pienākuma neizpildi mērķi tādējādi, ka tā izmanto šo procedūru, lai sasniegtu divus mērķus, kas nekādi neatbilst šīs tiesvedības veida mērķim. Faktiski, no vienas puses, Komisija plānoja šo dalībvalsti sodīt, jo Spānijas tiesas nav Tiesai iesniegušas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiešo nodokļu jomā. No otras puses, Komisija velējās aicināt Tiesu izteikties šajā tiesvedībā, lai pilsoņiem nodrošinātu pareizu Kopienas tiesību piemērošanu, tādējādi pietuvinot prasības par pienākumu neizpildi priekšmetu prejudiciāla nolēmuma tiesvedības priekšmetam.
- 16 Beļģijas Karaliste, kā arī Austrijas Republika, kuru iestāšanās lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam ierobežota ar jautājumu par prasības pieņemamību, norāda, ka Komisijai nākas pierādīt pietiekamas intereses turpināt šo tiesvedību esamību. Šajā gadījumā apgalvotā pārkāpuma smagums nav tas, kas pamato šīs prasības celšanu; apstākļi, ka Spānijas iestādes nav iesniegušas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiešo nodokļu jomā, nav pierādījums par intereses celt šo prasību esamību. Turklāt Komisija varēja celt prasību par pienākumu neizpildi tikai, lai tiktu izbeigts apgalvotais pārkāpums. Tā kā Spānijas Karaliste tai pārņemto pārkāpumu bija izbeigusi, tad Komisija nevarēja brīvi izvērtēt, vai ir pamatoti celt šo prasību.
- 17 Attiecībā uz prasības par pienākumu neizpildi pieņemamību vispār Komisija principā norāda, ka diskrecionārā vara, kura tai atzīta līgumā un Tiesas judikatūrā tiesvedības par pienākumu neizpildi jomā, pirmkārt, nozīmē, ka tā var izlemt, vai ir, vai nav vērts celt prasību, nenorādot iemeslus, kas pamato tās lēmumu, un, otrkārt, tai nav saistoši

termiņi attiecībā uz dažādām procedūras stadijām. Tātad tās skatījumā nav pieņemams neviens no Spānijas Karalistes izvirzītajiem pamatiem par nepieņemamību.

## Tiesas vērtējums

- 18 Pirmkārt, attiecībā uz apgalvoto tiesiskās palāvības principa, kas ir loģiskas tiesiskās drošības principa sekas, un lojālas sadarbības principa neievērošanu, ir jāatgādina, ka tiesvedība par pienākumu neizpildi ir atkarīga no objektīva konstatējuma, ka dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar Kopienu tiesībām, un ka uz tiesiskās palāvības principa un lojālas sadarbības principa ievērošanu tādā lietā kā šī dalībvalsts nevar atsaukties, lai liktu šķēršļus objektīvam konstatējumam par tās pienākumu, kas tai uzlikti saskaņā ar Līgumu, neizpildi, jo šāda pamatojuma atzīšana būtu pretrunā mērķim, kas ir jāsasniedz ar EKL 226. pantā minētās procedūras palīdzību (šajā sakarā skat. 2007. gada 24. aprīļa spriedumu lietā C-523/04 Komisija/Nīderlande, Krājums I-3267. lpp., 28. punkts).
- 19 Apstāklis, ka Komisija attiecīgajā gadījumā atteicās celt prasību pret dalībvalsti par pienākumu neizpildi, ja tā ir pārkāpumu izbeigusi pēc argumentētajā atzinumā minētā termiņa beigām, tādējādi attiecībā uz šo vai citu dalībvalsti nevar būt pamats tiesiskai palāvībai, kas varētu ietekmēt Komisijas celtās prasības pieņemamību.
- 20 Turklāt arī apstāklis, ka Komisija šajā gadījumā saskaņā ar EKL 226. pantu nav iesniegusi prasības pieteikumu uzreiz pēc argumentētajā atzinumā minētā termiņa beigām, nav pamats, lai attiecīgajā dalībvalstī radītu tiesisku palāvību, ka tiesvedība sakarā ar pienākumu neizpildi ir noslēgusies.



- 21 Protams, pārāk ilga pirmstiesas procedūra var būt pamatojums prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi nepieņemamai. Tomēr no judikatūras izriet, ka šādu secinājumu var izdarīt tikai tādos gadījumos, kad Komisijas rīcības dēļ tās argumentus ir bijis grūti atspēkot, tādējādi pārkāpjot ieinteresētās dalībvalsts tiesības uz aizstāvību, un šai dalībvalstij ir jāpierāda šādu grūtību pastāvēšana (šajā sakarā skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-33/04 Komisija/Luksemburga, Krājums, I-10629. lpp., 76. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Tai pašā laikā ir jāatzīst, ka šajā gadījumā Spānijas Karaliste nav izvirzījusi nevienu īpašu argumentu, kas liecinātu, ka pārāk ilgā pirmstiesas procedūra un it īpaši laikposms no tās atbildes uz argumentēto atzinumu līdz prasības iesniegšanai Tiesā ir ietekmējis tās iespējas izmantot tiesības uz aizstāvību. Savā iebildumu rakstā tā apstrīd vienīgi Komisijas rīcībā esošo iespēju celt vai uzturēt prasību sakarā pienākumu neizpildi.
- 23 Otrkārt, attiecībā uz tiesiskās drošības principu jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jautājums par pienākumu neizpildi ir jāpārbauda, ņemot vērā to situāciju, kādā dalībvalsts atradies argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās (it īpaši skat. 2002. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-173/01 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-6129. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 14. aprīļa spriedumu lietā C-519/03 Komisija/Luksemburga, Krājums, I-3067. lpp., 18. punkts), un Komisijas interese celt prasību saskaņā ar EKL 226. pantu pastāv pat tad, ja apgalvotais pārkāpums ir novērsts pēc argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa (iepriekš minētais 2005. gada 14. aprīļa spriedums lietā Komisija/Luksemburga, 19. punkts).
- 24 No tā izriet, ka Spānijas Karalistei, tiklīdz pirmstiesas procedūras gaitā tā tika informēta, ka Komisija tai pārmet, ka tā nav izpildījusi Līgumā paredzētos pienākumus, nav lietderīgi atsaukties uz to, ka Komisija, kura skaidri nav noformulējusi savu viedokli, ka tiks izbeigta uzsāktā tiesvedība sakarā ar pienākumu neizpildi, ir pārkāpusi tiesiskās drošības principu.

- 25 Treškārt, attiecībā uz pamatu par pilnvaru nepareizu izmantošanu pietiek vien atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru Komisijai nav nedz jāpierāda interese prasības celšanā, nedz arī jānorāda pamatojums, kas to mudinājis celt prasību par pienākumu neizpildi (it īpaši skat. 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā C-333/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-1025. lpp., 24. punkts; 2002. gada 13. jūnija spriedumu lietā C-474/99 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-5293. lpp., 25. punkts, kā arī iepriekš minēto 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā Komisija/Luksemburga, 65. un 66. punkts). Tā kā prasības priekšmets, kas izriet no prasības pieteikuma, atbilst prāvas priekšmetam, kas definēts brīdinājuma vēstulē un argumentētajā atzinumā, nevar lietderīgi apgalvot, ka Komisija ir nepareizi izmantojusi pilnvaras.
- 26 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka esošā prasība ir atzīstama par pieņemamu.

### *Par lietas būtību*

#### Lietas dalībnieku argumenti

- 27 Komisija min, ka saskaņā ar Spānijas tiesību aktiem, kas piemērojami līdz 2006. gada 31. decembrim, kapitāla pieaugumam, ko nodokļu maksātāji nerezidenti Spānijā guvuši, pārdodot īpašumu, tika piemērota standarta likme 35 %, kaut arī rezidentu gūtajam kapitāla pieaugumam tika piemērota progresīva likme, ja nekustamais īpašums tika atsavināts ne vēlāk kā vienu gadu pēc tā iegūšanas īpašumā, un standarta likme 15 % apmērā, ja bija pagājis vairāk nekā gads. Tātad nodokļu nasta, ko bija uzņēmušies nerezidenti, vienmēr bija lielāka, ja tie savus īpašumus realizēja pēc gada vai vēlāk. Atsavinot īpašumu ne vēlāk kā gadu pēc tā iegūšanas īpašumā, nerezidentiem arī bija jāmaksā vairāk nodokļu, izņemot gadījumus, ja vidējā nodokļu maksātājam piemērojamā likme nesasniedza vai nepārsniedza 35 %, kas bija tikai ļoti lielu ieņēmumu gadījumos.

- 28 Komisijas skatījumā, tā kā šajā gadījumā nav objektīvas atšķirības starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, jebkāda atšķirīga attieksme, kas izpaužas kā lielākas nodokļu nastas uzlikšana nerezidentiem salīdzinājumā ar rezidentiem, ir diskriminācija Līguma izpratnē.
- 29 Attiecībā uz Spānijas Karalistes attaisnojumiem Komisija norāda, ka šajā gadījumā lietderīgi nevar minēt sekošanu nodokļu saskaņotības mērķim. Faktiski saskaņā ar Tiesas judikatūru šo pamatojumu var pieņemt tikai, ja pastāv tieša saistība starp nodokļu priekšrocību piešķiršanu un to kompensēšanu, tos atdodot. Šajā gadījumā smagāka nodokļu nasta, ko uzņēmušies nerezidenti, nav saistīta ar kādu tiem piešķirtu nodokļu priekšrocību.
- 30 Komisija piebilst, ka tās skatījumā Tiesas 1996. gada 27. jūnija spriedumā lietā C-107/94 *Asscher (Recueil, I-3089. lpp.)* atrodamā argumentācija ir piemērojama šajā gadījumā, jo šajā prasībā apskatītajos Spānijas tiesību aktos nodokļu jomā tāpat kā attiecīgajās tiesību normās minētajā lietā bija paredzēts nerezidentu gūtajam kapitāla pieaugumam piemērot augstāku nodokļu likmi nekā rezidentu gūtajam kapitāla pieaugumam piemērojamā likme. Tiesas judikatūras kontekstā apstākļi, ka minētais spriedums attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, neliedz tajā rasto risinājumu attiecināt uz šeit apskatītajām Spānijas tiesību normām.
- 31 Spānijas Karaliste, kas apstrīd apgalvotā pārkāpuma esamību, vispirms norāda, ka kapitāla pieaugums, ko nerezidents gūst, pārdodot nekustamo īpašumu, kas tam pieder Spānijā, ir viņa ienākumu daļa, kas galvenokārt rodas viņa profesionālās darbības rezultātā. Turklāt, lai noteiktu, vai nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti ir objektīvi salīdzināmās situācijās, būtu jāņem vērā viss nodokļu maksātāju aktivitāšu kopums un ienākumi, ko viņi no tām gūst, nevis jāvērtē tikai viena veida darījums.

32 Vieta, kur vieglāk varētu novērtēt nerezidenta nodokļu maksāšanas individuālo kapacitāti, būtu vieta, kur atrodas tā personisko un mantisko interešu centrs. Tā principā ir viņa ierastā dzīvesvieta. Attiecībā uz izņēmumiem Spānijas Karaliste precizē, ka nodokļu maksātājs, kurš nedzīvo Spānijas teritorijā, bet kurš no sava darba un saimnieciskās darbības gūst ienākumus, kas ir vismaz 75 % no kopējiem ienākumiem saskaņā ar *TRLIRNR* 46. pantā paredzēto režīmu, ja viņš var pierādīt, ka viņa pastāvīgā dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, var izvēlēties savus ienākumus aplikt ar nodokli saskaņā ar rezidentiem piemērojamajiem noteikumiem. Spānijas tiesību akti tādējādi esot saderīgi ar Tiesas judikatūru — šajā sakarā Spānijas Karaliste atsaucas uz 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā *C-234/01 Gerritse (Recueil, I-5933. lpp.)*.

33 Katrā ziņā, tā kā nodokļu maksātāju nerezidentu un nodokļu maksātāju rezidentu situācijās nav salīdzināmas kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli kontekstā, fakts, ka šīm divām kategorijām nav piemērots viens un tas pats tiesiskais regulējums, nav diskriminācija. Tātad šajā gadījumā nav konstatējams nekāds kapitāla brīvas aprites brīvības ierobežojums.

34 Tālāk Spānijas Karaliste norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalsts var brīvi garantēt pienākumu, kas tai izriet no konvencijas, kura noslēgta ar citu valsti, par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā — “Konvencija”). Tā kā Spānijas Karaliste Konvenciju ir noslēgusi ar gandrīz visām dalībvalstīm, tad Spānijas nodokļu ieturēšanas sekas daļēji tiek neitralizētas un tā tādēļ nevar būt kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

35 Visbeidzot, Spānijas Karaliste atgādina, ka Tiesa savā 2005. gada 5. jūlija sprieduma lietā *D. C-376/03 (Krājums, I-5821. lpp.)* 43. punktā nosprieda, ka ar EKL 56. un 58. pantu tiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dalībvalsts nepiešķir nodokļa maksātājiem nerezidentiem, kuru būtiskākā īpašuma daļa atrodas viņu dzīvesvietas valstī, tādas nodokļa atlaides, kādas tā piešķir nodokļa maksātājiem rezidentiem. Ar apskatāmo Spānijas tiesību aktu nodokļu jomā palīdzību šī judikatūra tiek piemērota tikai tādējādi, ka tiesiskajā regulējumā nodokļu jomā ir ieviesta atšķirība, kas pamatota

ar objektīvi atšķirīgu situāciju, kādā nodokļu maksātāji rezidenti atrodas salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

- 36 Pakārtoti attiecīgā uz gadījumu, kad strīdīgais regulējums tika uzskatīts par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, Spānijas Karaliste norāda, ka šo ierobežojumu nevar pamatot ar vajadzību nodrošināt Spānijas nodokļu sistēmas saskaņotību.
- 37 Šajā sakarā šī dalībvalsts precizē, ka attiecībā uz kapitāla pieaugumu īstermiņā (līdz vienam gadam), ko guvuši nerezidenti, — tas ir ticis aplikts ar nodokli no darījuma uz darījumu, savukārt tam, ko guvuši rezidenti, ir tikusi piemērota progresīva likme, ko piemēro ienākuma nodoklim — robežās no 15 % līdz 45 %. Tādēļ nevar uzskatīt, ka rezidenti sistemātiski gūst tādu labumu nodokļu jomā, kas ir lielāks nekā nerezidentu gūtais labums.
- 38 Katrā ziņā dažādu nodokļu likmju esamība rezidentiem un nerezidentiem ir pati par sevi ir pamatota ar katra no šiem nodokļiem būtību. Fizisko personu rezidentu ienākuma nodoklis ir periodisks, pieskaņots attiecīgās personas nodokļu maksāšanas kapacitātei, tās visā pasaulē gūtajiem ienākumiem piemērojot progresīvu nodokļa likmi taksācijas perioda laikā.
- 39 Ienākumu nodoklis nerezidentiem kā tāds ir tiešs nodoklis, kurš jāmaksā nodokļu maksātājiem, kuriem ir ienākumi Spānijā bez pastāvīgas uzturēšanās vietas. Šiem nodokļu maksātājiem ar nodokli tiek aplikti tikai tie ienākumi, kurus tie gūst Spānijas teritorijā — ienākumi, kuri pēc definīcijas ir vienreizēji un gadījuma rakstura. Tādēļ šiem ienākumiem nav iespējams piemērot progresīvu likmi. Vienīgais līdzeklis, kā ieturēt nodokli par šiem ienākumiem, ir to darīt no darījuma uz darījumu, piemērojot standarta likmi.

- 40 Saskaņā ar fiziskajām personām rezidentēm piemērojamo tiesisko regulējumu ilgtermiņā (vairāk par gadu) gūtajam kapitāla pieaugumam tiek piemērota likme, kas vienāda vai zemāka par īstermiņā (līdz vienam gadam) gūtam kapitāla pieaugumam piemērojamo likmi. Visā šī mērķis esot izvairīties no gadiem gūtajam kapitāla pieaugumam piemērojamās progresīvās nodokļa likmes kumulatīvajām sekām; tas ik gadu ar nodokli tiek aplikts nevis tā rašanās, bet tā realizācijas brīdī. Tā ir radusies tieša ekonomiska saite starp nodokļu priekšrocības nodokļu maksātājiem rezidentiem piešķiršanu — zemāka nodokļa likme — un kaitējumu, kas tiem radīts, neesot šim mehānismam, lai izvairītos no paaugstinātas progresijas, vai citam mehānismam ar līdzvērtīgu iedarbību. Nebūtu nekāda pamata nodokļu maksātājiem nerezidentiem piemērot labvēlīgāku nodokļa likmi, ja tie kapitāla pieaugumu gūtu ilgtermiņā. Faktiski, piemērojot standarta likmi 15 % apmērā, tie saņemtu priekšrocības, kas domātas, lai kompensētu tiem nepiemērojamās progresīvās nodokļa likmes radītās sekas.

#### Tiesas vērtējums

- 41 Vispirms jāatgādina, ka ar EKL 56. pantu aizliedz ierobežojumus kapitāla aprītei, ievērojot EKL 58. panta noteikumus. No šīs tiesību normas 1. un 3. punkta izriet, ka dalībvalstis savos nodokļu tiesību aktos var piemērot atšķirīgas attiecīgās nodokļu tiesību normas nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem, ja tas nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu aprīti.
- 42 Jāpiebilst, ka EKL 58. panta 1. punkts, kas kā atkāpe no kapitāla brīvas aprītes pamatprincipa ir tulkojams sašaurināti, nevar tikt iztulkots tādējādi, ka nodokļu tiesiskais regulējums dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu kapitāla ieguldījumu vietas dēļ, ir automātiski saderīgs ar Līgumu (šajā sakarā skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz*, Krājums, I-7063. lpp., 26. punkts).

- 43 Šajā gadījumā ir skaidrs, ka līdz 2006. gada 31. decembrim Spānijas tiesiskajā regulējumā bija paredzēta atšķirība attieksmē pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem attiecībā uz nodokļa likmi, kas tika piemērota viņu gūtajam kapitāla pieaugumam, atsavinot savu Spānijas teritorijā esošo zemi vai citas nekustamā īpašuma daļas.
- 44 Attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu, kad pagājis gads vai vairāk pēc tā iegūšanas, nerezidentiem sistemātiski tika piemērota augstāka nodokļa likme salīdzinājumā ar rezidentiem piemēroto, paredzot rezidentiem standarta nodokļa likmi 15 % apmērā, savukārt nerezidentiem tika piemērota nodokļa likme 35 % apmērā.
- 45 Skaidrs, ka, ja rezidentiem tiktu piemērota progresīva nodokļa likme, viņiem nebūtu sistemātiski piemērota labvēlīgāka nodokļa likme salīdzinājumā ar nerezidentiem, kuru piemēro par kapitāla pieaugumu, pārdodot nekustamo īpašumu, kas īpašumā bijis ilgāk nekā gadu. Tomēr atsevišķos gadījumos nerezidentiem ir tikusi piemērota lielāka nodokļa likme nekā rezidentiem, jo viņiem neatkarīgi no kapitāla pieauguma rezultātā gūtajiem ienākumiem ir bijis jāmaksā standarta nodokļa likme 35 % apmērā, savukārt rezidentiem šāda nodokļa likme tika piemērota tikai tad, ja viņu ienākumi sasniedza noteiktu kopējo ienākumu summu.
- 46 Kā jau Tiesa to nospriedusi, tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personiskās attiecības un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai (1995. gada 14. februāra spriedums lietā *C-279/93 Schumacker, Recueil*, I-225. lpp., 31. un 32. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Gerritse*, 43. punkts).

47 Tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā nodrošina rezidentam, nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un ģimenes stāvokli (iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 34. punkts, un lietā *Gerritse*, 44. punkts).

48 Šajā gadījumā tādējādi ir jāizvērtē, vai pastāv objektīva atšķirība starp rezidentu un nerezidentu situāciju, kas pamatotu strīdīgā regulējuma diskriminējošo raksturu un minēto regulējumu pakārtotu EKL 58. panta 1. punktā paredzētajam izņēmumam.

49 Attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru no nodokļu iekasēšanas viedokļa atšķirīga attieksme, kas izriet, šo regulējumu piemērojot nerezidentiem, ir jāizvērtē kopā ar vispārējo rezidentiem un nerezidentiem piemērojamo ienākumu nodokļa sistēmu un ka nerezidentus nevar salīdzināt ar rezidentiem, jo tiem savas dzīvesvietas valstī ir citi ienākumi, kurus atšķirībā no rezidentiem Spānijā nevar ņemt vērā, ir jānorāda, pirmkārt, ka vismaz attiecībā uz kapitāla pieauguma, kas izriet, atsavinot nekustamo īpašumu, kas īpašumā bijis vairāk nekā gadu, aplikšanu ar nodokli minētais regulējums skar tikai šo ieņēmumu kategoriju — neatkarīgi no tā, vai runa ir par nodokļu maksātājiem rezidentiem vai nerezidentiem.

50 Otrkārt, valsts, kurā ir ienākumu avots, abos gadījumos ir Spānijas Karaliste, jo strīdīgais regulējums attiecas tikai uz kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot Spānijā esošo nekustamo īpašumu.

51 Attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu, kas īpašumā bijis ilgāk nekā gadu, attiecīgā regulējuma mērķis, ieturot nodokli, esot ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko situāciju, pietiek vien konstatēt, ka šajā regulējumā nav neviena elementa šī apgalvojuma apstiprinā-



jumam, jo runa ir par standarta nodokļu likmi, kuras lielums ir atkarīgs vienīgi no tā, vai nodokļu maksātājs ir rezidents, vai nerezidents.

52 Tāpat šo apgalvojumu nevar pamatot, pēc analogijas piemērojot iepriekš minēto spriedumu lietā *Gerritse*, uz ko atsaucas Spānijas Karaliste. Faktiski nav nedz pierādīts, nedz arī pat apgalvots, ka ar šo prasību apstrīdētais regulējums atšķirībā no šajā spriedumā minētā, rezidentiem paredzot labvēlīgāku attieksmi nodokļu jomā, kalpo sociālam mērķim. No tā izriet, ka atšķirībā no tā, ko Tiesa nolēmusi minētā sprieduma 48. punktā, šajā gadījumā par likumīgu nevar uzskatīt priekšrocību paredzēšanu personām, kas ar nodokli apliekamos ienākumus galvenokārt ir guvušas valstī, kur tiek ieturēts nodoklis, tātad rezidentiem.

53 Attiecībā uz Spānijas Karalistes minēto Konvenciju vispirms jānorāda, ka šī dalībvalsts nav nosaukusi nevienu konvenciju, kas noslēgta ar kādu no EEZ līguma dalībvalstīm. Turpinājumā, kā to atzinusi šī dalībvalsts, Konvencija nav tikusi noslēgta ar citām dalībvalstīm. Visbeidzot, ir vispārzināms, ka spēkā esošās konvencijas tikai daļēji neitralizē Spānijā ieturēto nodokļu nastu, ko uzņēmušies nerezidenti.

54 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Konvencijas esamība neizslēdz, ka ienākumi, kurus nodokļu maksātājs gūst valstī, tajā nedzīvojot, un kurus ar nodokli apliek tikai šajā valstī, tomēr ir jāņem vērā dzīvesvietas valstij, lai aprēķinātu nodokļu apmēru par minētā nodokļu maksātāja atlikušo ienākumu daļu, it īpaši lai piemērotu progresīvu nodokļa likmi. Tādējādi nav pamatoti atsaukties, ka fakts, ka persona nav rezidents, ļauj izvairīties no šī noteikuma piemērošanas. No tā izriet, ka šādā gadījumā abas nodokļu maksātāju grupas šī noteikuma kontekstā atrodas līdzīgās situācijās (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Asscher*, 47. un 48. punkts).

55 Šajos apstākļos jāsecina, ka attiecībā uz kapitāla pieauguma gūšanu, atsavinot nekustamo īpašumu, kas īpašumā bijis vairāk nekā gadu, strīdīgais regulējums

neattiecas uz atšķirību situācijā EKL 58. panta 1. punkta izpratnē, kas izriet no nodokļu maksātāju dzīvesvietas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lenz*, 33. punkts).

56 Tāds pats secinājums rodas attiecībā uz kapitāla pieauguma, kas gūts, atsavinot īpašumu, kas atsavināts, paejot gadam vai vairāk pēc tā iegūšanas īpašumā, aplikšanu ar nodokli.

57 Faktiski, pirmkārt, šī sprieduma 50. un 52.–54. punktā minētajiem apsvērumiem ir nozīme šīs nodokļa ieturēšanas sakarā.

58 Otrkārt, lai arī nevar izslēgt, ka nodokļu ieturēšana atbilstoši progresīvai likmei ir piemērota, lai ņemtu vērā nodokļu maksātāju nodokļu maksāšanas kapacitāti, tomēr Spānijas Karaliste nav minējusi nevienu faktu, lai pierādītu, ka šajā gadījumā tik tiešām kapitāla pieauguma, kas gūts, viena gada laikā pēc nekustamā īpašuma iegūšanas to atsavinot, aplikšanas ar nodokli kontekstā vērā tika ņemta nodokļu maksātāju personiskā situācija.

59 No tā izriet, ka šīs dalībvalsts teiktais daļā par īstermiņā vai ilgtermiņā gūto kapitāla pieaugumu, saskaņā ar ko attiecīgā nodokļa kontekstā rezidenti un nerezidenti nav objektīvi salīdzināmās situācijās, nav pamatots un tādējādi nav ņemams vērā.

60 Tomēr — kā to pakārtoti arī uzskata Spānijas Karaliste — vēl ir jāizvērtē, vai šo atšķirīgo attieksmi starp šo divu kategoriju nodokļu maksātājiem var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem — kā vajadzību saglabāt saskaņotu nodokļu režīmu.

- 61 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka šāds mērķis var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību istenošanas ierobežošanu. Tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstīts arguments būtu veiksmīgs, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu (2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums I-7477. lpp., 42. punkts).
- 62 Spānijas Karalistes skatījumā strīdīgā regulējuma mērķis, apliekot ar nodokli kapitāla pieaugumu, ir novērst rezidentu nelabvēlīgo stāvokli, jo tiem tiek piemērota progresīva nodokļa likme. Attiecībā uz nodokļa piemērošanu kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu, kas īpašumā bijis ilgāk nekā gadu, rezidentu kontekstā pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību, kas izriet no nodokļa piemērošanas šim kapitāla pieaugumam saskaņā ar standarta nodokļa likmi 15 % un progresīvu nodokļa likmi, ko piemēro viņu kopējiem ienākumiem. Attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts gada laikā, priekšrocība, nepiemērojot standarta nodokļa likmi 35 % apmērā, tiek izlīdzināta, rezidentiem to kopējiem ienākumiem piemērojot progresīvo nodokļa likmi.
- 63 Attiecībā uz pirmo gadījumu ir jānorāda, ka ienākumiem, kuriem tiek piemērota standarta nodokļa likme 15 % apmērā, netiek piemērots ienākumu nodoklis saskaņā ar progresīvu nodokļa likmi. Tātad nav pamata apgalvojumam, ka strīdīgās nodokļu priekšrocības piemērošana rezidentiem, proti, minētos ienākumus apliekot ar 15 % standarta nodokļa likmi, tiek kompensēta, progresīvu nodokļa likmi piemērojot ienākumiem.
- 64 Attiecībā uz otro gadījumu: nodokļu maksātājiem rezidentiem piešķirtā priekšrocība nepiemērot 35 % standarta nodokļa likmi principā tiek izlīdzināta tādējādi, ka attiecīgais kapitāla pieaugums tiek pievienots kopējiem ienākumiem un tādējādi pakļauts progresīvai nodokļa likmei. Tomēr nevar izslēgt, ka, pat šādā veidā ieturot nodokļus, rezidentu ienākumi tiek mazākā mērā aplikti ar nodokli nekā nerezidentu ienākumi.

65 Šajos apstākļos ir jāsecina, ka nav tiešas saiknes starp nodokļu maksātājiem, kas ir rezidenti, piešķirtajām priekšrocībām un no noteiktā nodokļu atvilkuma izrietošu kompensāciju.

66 Tādējādi ir jānoraida Spānijas Karalistes arguments, saskaņā ar kuru no strīdīgā regulējuma izrietošais ierobežojums esot pamatojams ar vajadzību nodrošināt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

67 Ciktāl EEZ līguma 40. panta noteikumiem ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande, Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts), tiktāl iepriekš minētie apsvērumi ir *mutatis mutandis* attiecināmi uz minēto 40. pantu.

68 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, Komisijas prasība ir jāuzskata par pamatotu.

69 Šajos apstākļos ir jāatzīst, ka, līdz 2006. gada 31. decembrim dažādi vērtējuma Spānijā gūto kapitāla pieaugumu atkarībā no tā, vai to guvuši rezidenti vai nerezidenti, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar EKL 56. pantu, kā arī EEZ līguma 40. pantu.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 70 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. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriet Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **līdz 2006. gada 31. decembrim dažādi vērtējama Spānijā gūto kapitāla pieaugumu atkarībā no tā, vai to guvuši rezidenti vai nerezidenti, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar EKL 56. pantu, kā arī 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 40. pantu;**
  
- 2) **Spānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]