



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2023. gada 16. novembris *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 49. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – LESD 63. un 65. pants – Kapitāla brīva aprīte – Iedzīvotāju ienākuma nodoklis – Nodokļu atvieglojums, apliekot ar nodokli kapitāla pieaugumu no mazo uzņēmumu kapitāla daļu atsavināšanas – Citās dalībvalstīs reģistrētu uzņēmumu izslēgšana – “Ļaunprātīgas rīcības” jēdziens

Lietā C-472/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs – CAAD), Portugāle) iesniegusi ar 2022. gada 9. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 14. jūlijā, tiesvedībā

NO

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerālvokāts: E. M. Kolins [A. M. Collins],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- NO vārdā – *C. Avelino, J. Pedroso de Melo un R. Sarabando Pereira, advogados,*
- Portugāles valdības vārdā – *A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa un A. Rodrigues,* pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *M. Cherubini* un *P. Gentili*, *avvocati dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *P. Caro de Sousa* un *W. Roels*, pārstāvji,

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. un 63. pantu, kā arī Savienības tiesību vispārējo ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp NO, Francijas valstspiederīgo ar rezidenci nodokļu vajadzībām Portugālē, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par prasību atcelt aktu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu (turpmāk tekstā – “paziņojums par IIN samaksu”) par NO 2019. gadā gūtajiem ienākumiem.

Atbilstošās tiesību normas

IIN kodekss

- 3 *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Iedzīvotāju ienākuma nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – “IIN kodekss”) 10. pantā “Kapitāla pieaugums” ir noteikts:

“1. Kapitāla pieaugums ir ienākumi, kas nav uzskatāmi par uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības rezultātā gūtiem ienākumiem vai ienākumiem no kapitāla vai nekustamā īpašuma un ko saņem no:

[..]

b) kapitāla daļu un citu vērtspapīru atsavināšanas par atlīdzību;

[..]

4. IIN pakļaujamus ienākumus veido:

a) starpība starp pirkšanas un pārdošanas cenu, vajadzības gadījumā atņemot to ienākumu daļu, kas uzskatāma par ienākumiem no kapitāla, gadījumos, kuri minēti 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā;

[..].”

4 Šī kodeksa 43. pants “Kapitāla pieaugums” paredz:

“1. Ienākumu, ko atzīst par kapitāla pieaugumu, summa atbilst starpībai starp vienā un tajā pašā gadā gūto kapitāla pieaugumu un ciestajiem zaudējumiem, kurus aprēķina saskaņā ar turpmākajiem pantiem.

[..]

3. 1. punktā minēto starpību – kas attiecas uz atsavinājumiem, kuri paredzēti 10. panta 1. punkta b) apakšpunktā attiecībā uz mikrouzņēmumiem un mazajiem uzņēmumiem, kas nekotējas biržas regulētajos vai neregulētajos tirgos –, ja tā ir pozitīva, arī ņem vērā 50 % apmērā no tās vērtības.

4. Iepriekšējā punkta nozīmē par mikrouzņēmumiem un mazajiem uzņēmumiem tiek uzskatīti uzņēmumi, kas noteikti saskaņā ar 2007. gada 6. novembra *Decreto-Lei n° 372/2007* [(Dekrētlikums Nr. 372/2007)] pielikumu [(*Diário da República*, 1. sērija, Nr. 213, 2007. gada 6. novembris)].”

5 Minētā kodeksa 44. pants “Realizācijas vērtība” 1. punkts noteic:

“Lai noteiktu IIN pakļautos ienākumus, ar realizācijas vērtību saprot:

[..]

f) citos gadījumos – atlīdzības vērtību.”

6 Šī paša kodeksa 48. pants “Summa, ko veido kapitāla daļu un citu vērtspapīru iegāde par atlīdzību” noteic:

“Direktīvas 10. panta 1. punkta b) apakšpunkta gadījumā iegādes vērtība, ja to veic par atlīdzību, ir šāda:

[..]

b) akcijām, citām kapitāla daļām, autonomajām garantijām, 10. panta 1. punkta g) apakšpunktā minētajiem sertifikātiem vai citiem pārvedamiem vērtspapīriem, kas nav kotēti regulētā tirgū, dokumentāli apliecinātā vērtība vai, ja tādu nav, nominālvērtība;

[..].”

Dekrētlikums Nr. 372/2007

7 Dekrētlikuma Nr. 372/2007 pielikuma 2. pants “Uzņēmumu kategorijas definējošie un maksimālie finanšu apjomi” noteic:

“1. Mikrouzņēmumu, mazo un vidējo uzņēmumu (MVU) kategorijā ietilpst uzņēmumi ar mazāk nekā 250 darbiniekiem un gada apgrozījumu, kas nepārsniedz 50 miljonus EUR vai kuru gada bilances kopsumma nepārsniedz 43 miljonus EUR.

2. MVU kategorijas mazu uzņēmumu definē kā uzņēmumu, kurā nodarbināti mazāk nekā 50 darbinieku un kura gada apgrozījums vai gada bilances kopsumma nepārsniedz 10 miljonus EUR.

3. MVU kategorijas uzņēmumu definē kā mikrouzņēmumu, ja tajā nodarbināti mazāk nekā 10 darbinieku un tā gada apgrozījums vai kopējā gada bilance nepārsniedz 2 miljonus EUR.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 8 Francijas valstspiederīgais NO, kura rezidence nodokļu vajadzībām 2019. gadā bija Portugālē, tajā pašā gadā saskaņā ar Francijas tiesībām dibinātai sabiedrībai *Prince Vert SAS* pārdeva 29 222 citas atbilstoši Francijas tiesībām dibinātas sabiedrības *Château de La Bourdaisière SARL* (turpmāk tekstā – “*CLB*”) kapitāldaļas. Šīs kapitāldaļas atbilda 47,5 % no *CLB* pamatkapitāla. NO, kurš minētās kapitāldaļas bija iegādājies 2011. un 2012. gadā par 279 129 EUR, tās atsavināja par 850 000 EUR, ko *Prince Vert* samaksāja, parakstoties uz aizdevumu.
- 9 Šīs atsavināšanas dienā NO piederēja arī 86 % no *Prince Vert* pamatkapitāla. Laikposmā no 2013. līdz 2019. gadam ne *CLB*, ne *Prince Vert* nebija izmaksājušas dividendes. Ja pirms pārdošanas NO tieši un netieši piederēja 99,71 % *CLB* kapitāldaļu, tad pēc pārdošanas tam joprojām tieši un netieši piederēja 93,06 % šo kapitāldaļu. Proti, ar šo darījumu NO faktiski nodeva kontroli tikai pār 6,65 % *CLB* pamatkapitāla; viņš joprojām palika pārvaldītājs un lielākais kapitāldaļu turētājs.
- 10 2019. gadā *CLB* bija “mazais uzņēmums” Dekrētlikuma Nr. 372/2007 pielikuma 2. panta izpratnē, jo tajā bija 15 darbinieki un gada apgrozījums vai kopējā gada bilance nepārsniedza 10 miljonus EUR. *CLB* faktiskā atrašanās vieta un nodokļu rezidence bija Francijā, un tā neveica saimniecisko darbību Portugāles teritorijā.
- 11 IIN deklarācijā, kuru NO iesniedza par 2019. gadu, viņš norādīja uz *CLB* kapitāldaļu atsavināšanu un no tās izrietošo kapitāla pieaugumu. Pamatojoties uz šo deklarāciju, nodokļu iestāde viņam nosūtīja paziņojumu par IIN samaksu. Šī iestāde aprēķināja nodokli, kas NO ir jāmaksā par šo atsavināšanu, ņemot vērā visu no minētās atsavināšanas izrietošo kapitāla pieaugumu, nepiemērojot IIN kodeksa 43. panta 3. punktā paredzēto 50 % samazinājumu tādu mikrouzņēmumu un mazo uzņēmumu kapitāldaļu atsavināšanai, kuri nav kotēti regulētos vai neregulētos biržas tirgos.
- 12 2021. gada 17. jūnijā NO vērsās *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD), Portugāle), iesniedzējtiesā, prasot atzīt IIN par prettiesisku un to atcelt, jo kļūdaini nav ticis piemērots IIN kodeksa 43. panta 3. punktā paredzētais nodokļu atvieglojums. Savukārt nodokļu iestāde norāda, ka šīs tiesību normas mērķis ir atbalstīt Portugāles uzņēmumus un stimulēt saimniecisko darbību Portugālē. Līdz ar to ārpus Portugāles teritorijas dibinātu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšana no tās būtu jāizslēdz, jo šādi darījumi nesekmētu Portugāles saimniecisko darbību.
- 13 Iesniedzējtiesa šaubās par to, vai administratīvā prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, kam pieder kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās, tiek atteikts IIN kodeksa 43. panta 3. punktā paredzētais nodokļu atvieglojums, ir saderīga ar Savienības tiesībām. It īpaši iesniedzējtiesa norāda, ka šāda prakse varētu radīt nepamatotu LESD 49. pantā minētās brīvības veikt

uzņēmējdarbību ierobežojumu, jo tās sekas ir tādas, ka Portugāles rezidenti nodokļu vajadzībām tiek atturēti no pastāvīgas un ilgstošas līdzdalības citas dalībvalsts ekonomiskajā dzīvē, kā arī LESD 63. pantā paredzētajā kapitāla brīvā aprītē, jo tā varētu atturēt Portugāles rezidentus nodokļu vajadzībām no sava kapitāla ieguldīšanas citā dalībvalstī.

- 14 Turklāt iesniedzējtiesa pēc savas iniciatīvas norāda, ka pastāvot nopietnas un objektīvas norādes, saskaņā ar kurām *CLB* kapitāldaļu atsavināšana *Prince Vert* varētu būt mākslīgs darījums, proti, darījums, kura forma neatspoguļo ekonomisko realitāti vai faktiski radīto rezultātu, un tā noslēgšanas galvenais mērķis varētu būt nodokļu atvieglojumi. Šī tiesa uzskata, ka runa esot nevis par faktisku kapitāldaļu atsavināšanu, tādējādi radot kapitāla pieaugumu, bet gan par slēptu dividenžu izmaksu. Kā noteikts valsts tiesībās, šāda dividenžu izmaksa esot bijusi jāapliek ar lielāku nodokli, nekā kapitāla pieaugums, kad atsavinātas kapitāldaļas. Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šādā situācijā nodokļu maksātājs var atsaukties uz LESD 49. un 63. pantu, lai saņemtu valsts tiesībās paredzētu nodokļu atvieglojumu.
- 15 Šajā kontekstā *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (*Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD)*) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai LESD 49. pants (tiesības veikt uzņēmējdarbību) un/vai LESD 63. pants (kapitāla brīva aprīte) ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts tiesību norma vai nodokļu prakse, saskaņā ar kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas mērķiem šajā dalībvalstī nodokļu atvieglojumu, kas izpaužas kā 50 % kapitāla pieauguma no kapitāla daļu atsavināšanas aplikšana ar nodokli, piemēro atbilstoši valsts tiesībām dibinātu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanai, bet nepiemēro citā dalībvalstī dibinātu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanai?
- 2) Vai LESD 49. pants (tiesības veikt uzņēmējdarbību) un/vai LESD 63. pants (kapitāla brīva aprīte) ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts tiesību norma vai nodokļu prakse, saskaņā ar kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas mērķiem šajā dalībvalstī nodokļu atvieglojumu, kas izpaužas kā 50 % kapitāla pieauguma no kapitāla daļu atsavināšanas aplikšana ar nodokli, piemēro sabiedrību, kuru faktiskā atrašanās vieta ir valsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai, bet nepiemēro sabiedrību, kuru faktiskā atrašanās vieta ir citas dalībvalsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai?
- 3) Vai LESD 49. pants (tiesības veikt uzņēmējdarbību) un/vai LESD 63. pants (kapitāla brīva aprīte) ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts tiesību norma vai nodokļu prakse, saskaņā ar kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas mērķiem šajā dalībvalstī nodokļu atvieglojumu, kas izpaužas kā 50 % kapitāla pieauguma no kapitāla daļu atsavināšanas aplikšana ar nodokli, piemēro sabiedrību, kuru rezidence nodokļu vajadzībām ir valsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai, bet nepiemēro sabiedrību, kuru rezidence nodokļu vajadzībām ir citas dalībvalsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai?
- 4) Vai LESD 49. pants (tiesības veikt uzņēmējdarbību) un/vai LESD 63. pants (kapitāla brīva aprīte) ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts tiesību norma vai nodokļu prakse, saskaņā ar kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas mērķiem šajā dalībvalstī nodokļu atvieglojumu, kas izpaužas kā 50 % kapitāla pieauguma no kapitāla daļu atsavināšanas aplikšana ar nodokli, piemēro sabiedrību, kuras veic darbību valsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai, bet nepiemēro sabiedrību, kuras veic darbību citas dalībvalsts teritorijā, kapitāla daļu atsavināšanai?

- 5) Vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka tas ir piemērojams kapitāla daļu atsavināšanai – kāda ir aplūkojama šajā lietā –, kuras rezultāts pēc būtības ir līdzvērtīgs dividenžu izmaksai un kuras juridisko formu nodokļu maksātājs ir izvēlējies galvenokārt ar mērķi izmantot no valsts tiesībām izrietošu nodokļu atvieglojumu, kas ir strikti piemērojams ieguldījumu kapitāla pieaugumam, tādos apstākļos kā pamatlietā, kuros attiecīgā nodokļu atvieglojuma atzīšana nodokļu maksātājam ir atkarīga no iespējas, ka tas atsaucas un izmanto LESD 49. pantā paredzētās tiesības veikt uzņēmējdarbību un/vai LESD 63. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti?
- 6) Vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka tas liedz nodokļu maksātājam atsaukties un izmantot tiesības veikt uzņēmējdarbību (saskaņā ar LESD 49. pantu) vai kapitāla brīvu apriti (saskaņā ar LESD 63. pantu), lai izmantotu nodokļu atvieglojumu, kas valsts tiesībās paredzēts attiecībā uz kapitāla pieaugumu no kapitāla daļu atsavināšanas, ja – galvenokārt ar mērķi izmantot šo nodokļu atvieglojumu – tas darījumu, kura rezultāts pēc būtības ir līdzvērtīgs dividenžu izmaksai, ir noformējis kā akciju atsavināšanu?
- 7) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai nodokļu maksātājs var atsaukties uz tiesisko drošību vai tiesisko palāvību, lai iebilstu pret atteikšanos – saskaņā ar ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu – atzīt tiesības veikt uzņēmējdarbību un/vai kapitāla brīvu apriti, un tādējādi leģitimētu šo ļaunprātīgo rīcību?
- 8) Vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka tā piemērošana ir atkarīga no vispārējās valsts tiesību normas, kas vērsta uz ļaunprātīgas rīcības novēršanu, piemērošanas nosacījumu pārbaudes?
- 9) Vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka tā piemērošana ir atkarīga no tā, vai valsts iestādes atsaucas uz šo principu?
- 10) Vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka tā piemērošana ir atkarīga no tā, vai valsts nodokļu iestādes izpilda procedūru, kas ir paredzēta vispārējās valsts tiesību normas, kura ir vērsta uz ļaunprātīgas rīcības novēršanu, piemērošanai?
- 11) Vai – ņemot vērā, ka valsts tiesas kompetence ir ierobežota tādējādi, ka tā var tikai izvērtēt nodokļu jomā pieņemto aktu tiesiskumu un izlemt, vai tos atcelt vai atstāt spēkā, neiestājoties nodokļu iestādes vietā, – ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir interpretējams tādējādi, ka šķirējtiesai ir kompetence pārklasificēt/pārdefinēt/pār kvalificēt ļaunprātīgo darījumu un piemērot attiecīgos valsts tiesību aktus darījumam, kas pastāvētu tā vietā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo līdz ceturto jautājumu

- 16) Ar šiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 49. un/vai 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu prakse iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā, kurā paredzēts, ka nodokļu priekšrocība, kas izpaužas kā uz

pusi samazināta nodokļa likme kapitāla pieaugumam, kurš gūts, atsavinot sabiedrības kapitāldaļas, ir paredzēta tikai šajā dalībvalstī dibinātu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanai, to nepiemērojot citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanai.

Par piemērojamo aprites brīvību

- 17 Tā kā prejudiciālais jautājums vienlaikus attiecas gan uz LESD normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz normām par kapitāla brīvu apriti, ir jānosaka, kura brīvība ir piemērojama pamatlietā (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 34. punkts).
- 18 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra LESD garantētā pamatbrīvība, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 19 Šajā ziņā jāatgādina, ka valsts tiesību akti, kurus piemēro tikai tādai līdzdalībai, kas ļauj īstenot konkrētu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Savukārt valsts tiesību normas, kas piemērojamas kapitāldaļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne attiecīgā uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāizvērtē, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 20 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkots valsts tiesiskā regulējuma, kādu ir īstenojusi nodokļu iestāde, mērķis ir nodokļu ziņā radīt priekšrocības kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot regulētās vai neregulētās biržās nekotētos mikrouzņēmumus un mazos uzņēmumus, ciktāl tie veic saimniecisko darbību Portugālē. Kā norādīja Eiropas Komisija, šis tiesiskais regulējums attiecas uz visu šo sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanu neatkarīgi no attiecīgo kapitāldaļu apmēra.
- 21 Tādējādi, neizslēdzot no aplūkotā tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas situācijas, uz kurām attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību, tas vispārīgi attiecas uz līdzdalību kapitālā, un nav nozīmes, vai tā ir iegūta, lai ietekmētu uzņēmuma vadību un kontroli. Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums būtiskāk var ietekmēt kapitāla brīvu apriti. Iespējamais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no minētajiem tiesību aktiem, ir nenovēršamas kapitāla brīvas aprites ierobežojuma sekas un tādējādi nepamato šo regulējumu autonomu izvērtējumu, ņemot vērā LESD 49. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu

- 22 Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

- 23 No pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedumi, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Šajā gadījumā ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, kā to ir ieviesusi nodokļu iestāde, rada atšķirīgu attieksmi starp Portugāles nodokļu rezidentiem, kuriem pieder kapitāldaļas uzņēmumos, kas veic saimniecisko darbību Portugālē, un tiem, kuriem pieder kapitāldaļas uzņēmumos, kas veic saimniecisko darbību ārpus Portugāles, jo par kapitāla pieaugumu, kas gūts no šo pēdējo minēto sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanas, tiek ieturēti lielāki nodokļi. Tādējādi šis tiesiskais regulējums padara ieguldījumus Portugāles teritorijā reģistrētos uzņēmumos pievilcīgākus uz citās dalībvalstīs reģistrētu uzņēmumu rēķina.
- 25 Šāda atšķirīga attieksme atkarībā no ieguldījumu vietas attur Portugāles nodokļu rezidentu no kapitāla ieguldīšanas citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā, un tā ierobežojoši ietekmē citās dalībvalstīs dibinātas sabiedrības, radot tām šķērslī kapitāla uzkrāšanai Portugālē (pēc analogijas skat. spriedumus, 2000. gada 6. jūnijs, *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 34. un 35. punkts; 2004. gada 15. jūlijs, *Weidert* un *Paulus*, C-242/03, EU:C:2004:465, 13. un 14. punkts, un 2007. gada 18. decembris, *Grønfeldt*, C-436/06, EU:C:2007:820, 14. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.
- 26 Atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam LESD 63. pants tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos to nodokļu tiesību aktus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas saistībā ar to rezidenci vai kapitāla ieguldījuma vietu neatrodas tādā pašā situācijā.
- 27 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šo tiesību normu nevar interpretēt tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kas paredz nodokļu maksātāju nošķiršanu atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme atbilstoši šī panta 3. punktam nedrīkst būt nedz patvaļīgas diskriminācijas līdzeklis, nedz slēpts ierobežojums. Tiesa tādējādi ir nospriedusi, ka šāda atšķirīga attieksme ir atļauta tikai tad, ja tā skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai, tieši pretēji, ja to attaisno primāri vispārējo interešu iemesli (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Saskaņā ar Tiesas judikatūru pārrobežu situācijas salīdzināmība ar dalībvalsts iekšējo situāciju ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu. Lai izvērtētu, vai no šāda tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme norāda uz objektīvi atšķirīgām situācijām, ir jāņem vērā tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētie atbilstošie nošķiršanas kritēriji (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 47. un 48. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 30 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkotās nodokļu prakses mērķis ir atbalstīt vietējos uzņēmumus un stimulēt saimniecisko darbību Portugālē, uz pusi samazinot nodokļu slogu, kas gulstas uz kapitāla pieaugumu, kuru guvuši nodokļu maksātāji ar nodokļu rezidenci Portugālē, kad tie atsavina šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību kapitāldaļas. Savukārt šo pašu nodokļu maksātāju gūtais kapitāla pieaugums no citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanas tiek aplikts ar nodokli pilnā apmērā.
- 31 Pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, kādu to ir ieviesusi nodokļu iestāde, tādējādi – nešķirojot – ir piemērojams ikvienai fiziskai personai ar nodokļu rezidenci Portugālē un rada atšķirīgu attieksmi, kas balstīta vienīgi uz to sabiedrību reģistrācijas vietu, kurās kapitāls ir ieguldīts, lai ieguldījumus saimnieciskajā darbībā Portugālē veicinātu uz ieguldījumu citās dalībvalstīs rēķina.
- 32 Pirmkārt, gan nodokļu maksātājs, kas veic ieguldījumus Portugāles sabiedrības kapitāldaļās, gan nodokļu maksātājs, kurš veic ieguldījumus ārvalsts sabiedrības kapitāldaļās, iegulda savu kapitālu sabiedrībās peļņas gūšanas nolūkā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 33. punkts).
- 33 Otrkārt, šai tiesību normai zustu jēga, ja tiktu atzīts, ka nodokļu maksātājiem, kas iegulda uzņēmumos ar saimniecisko darbību Portugālē, tiek radīta atšķirīga situācija salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem, kuri ir ieguldījuši uzņēmumos ar saimniecisko darbību ārpus Portugāles, lai gan LESD 63. panta 1. punktā tieši ir aizliegti pārrobežu kapitāla aprites ierobežojumi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Tādējādi no šāda tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme nav balstīta uz objektīvu situāciju atšķirību.
- 35 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai šis brīvas pārvietošanās ierobežojums var tikt attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedumi, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 75. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā aplūkotās nodokļu prakses mērķis ir atbalstīt vietējos uzņēmumus un stimulēt saimniecisko darbību Portugālē.
- 37 Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tīri ekonomiska rakstura mērķis nevar būt primārs vispārējo interešu apsvērumu, kas attaisno LESD garantētās pamatbrīvības ierobežojumu (spriedumi, 2000. gada 6. jūnijs, *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 48. punkts, un 2021. gada 25. februāris, *Novo Banco*, C-712/19, EU:C:2021:137, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 38 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka šāds mērķis tiktu uzskatīts par pieļaujamu, nav sniegta neviena norāde, kura liecinātu, ka tas netiktu sasniegts, ja pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētā nodokļu priekšrocība būtu piemērota arī kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot to mikrouzņēmumu un mazo uzņēmumu daļas, kuri veic saimniecisko darbību ārpus Portugāles (pēc analogijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 40. punkts).

- 39 Lai gan Portugāles valdība, neapstrīdējama tīri ekonomiska rakstura mērķi, savos rakstveida apsvērumos apgalvo, ka aplūkotā atšķirīgā attieksme esot tieši saistīta ar nodokļu režīma saskaņotības aizsardzību, ir jāatgādina, ka, lai arguments, kas balstīts uz šādu pamatojumu, būtu atbalstāms, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības līdzsvarošanu ar noteiktu nodokļa maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgo tiesību aktu mērķi (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 92. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Tomēr jākonstatē, ka Portugāles valdība nesniedz nekādu juridisku argumentāciju, lai pamatotu savu apgalvojumu. Līdz ar to šī valdība nav pierādījusi, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta nodokļu maksātājiem, kuriem pieder kapitāldaļas uzņēmumos, kas veic saimniecisko darbību Portugālē, būtu līdzsvarota ar noteiktu nodokļu maksājumu, kurš tādējādi attaisnotu nodokļu maksātāju, kam pieder kapitāla daļas uzņēmumos ar saimniecisko darbību ārpus Portugāles, izslēgšanu no šīs priekšrocības saņemšanas.
- 41 Tādējādi, neskarot pārbaudi, ko veikt ir iesniedzējtiesas ziņā, šķiet, ka pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, kādu to ir ieviesusi nodokļu iestāde, nepamato primāri vispārējo interešu apsvērumi.
- 42 Tātad LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu prakse iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā, kas paredz, ka nodokļu priekšrocība, kura izpaužas kā uz pusi samazināta nodokļa likme kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot sabiedrības kapitāldaļas, ir paredzēta tikai šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanai, to nepiemērojot citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanai.

Par piekto līdz vienpadsmito jautājumu

- 43 Ar šiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā interpretēt Savienības tiesību vispārējo ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, jo prasītājs pamatlietā, iespējams, esot mēģinājis ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesībām, tostarp LESD 49. un 63. pantā paredzētajām pamatbrīvībām, lai viņam tiktu piemērota IIN kodeksa 43. panta 3. punktā paredzētā attieksme.
- 44 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru sadarbībā starp Tiesu un valstu tiesām nepieciešamība veikt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai tā stingri ievērotu prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu, kas ir skaidri noteiktas Tiesas Reglamenta 94. pantā, par kurām iesniedzējtiesai ir jābūt informētai. Šīs prasības turklāt ir atgādinātas Tiesas Ieteikumos valsts tiesām saistībā ar prejudiciālās tiesvedības ierosināšanu (OV 2019, C 380, 1. lpp.) (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Consorzio Italian Management* un *Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, 68. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 45 Tātad, kā noteikts Reglamenta 94. panta c) punktā, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietver to iemeslu izklāstu, kas likuši iesniedzējtiesai šaubīties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, kā arī saikni, kādu tā konstatējusi starp šīm tiesību normām un pamatlietai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Consorzio Italian Management* un *Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 46 Šajā gadījumā attiecībā uz piekto līdz vienpadsmito jautājumu ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesa ir sniegusi tikai nepilnīgu tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu, it īpaši tās priekšrocības izklāstu, ko prasītājs pamatlietā vēlējis gūt, atsavinot pamatlietā aplūkotās kapitāldaļas, nevis izmaksājot dividendes. Tā kā *CLB* un *Prince Vert* ir saskaņā ar Francijas tiesībām dibinātas sabiedrības, iesniedzējtiesa nav atspoguļojusi kopējo nodokļu slogu, kāds būtu gūlies uz šādu dividenžu izmaksu, it īpaši ņemot vērā IIN kodeksa noteikumus par ārvalsts izcelsmes dividendēm, kā arī starp Francijas Republiku un Portugāles Republiku noslēgto konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir noteikumi, kurus prasītājs pamatlietā ir minējis savos rakstveida apsvērumos, bet kuri nav ietverti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 47 Turklāt iesniedzējtiesa nav izklāstījusi, kā tieši prasītājs pamatlietā ir ļaunprātīgi izmantojis LESD 49. un 63. pantā paredzētās brīvības. Tāpat tā neizskaidro saikni, ko tā it kā saskata starp apgalvoto nodokļu priekšrocību, kura izrietot tikai no valsts tiesībām, nevis no Savienības tiesībām, un lūgto Savienības tiesību vispārējo ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu interpretāciju.
- 48 Šādos apstākļos Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem, un tādējādi tie neatbilst Tiesas Reglamenta 94. pantā minētajiem pieņemamības nosacījumiem.
- 49 Tātad ir jākonstatē, ka piektais līdz vienpadsmitais jautājums nav pieņemami, tomēr iesniedzējtiesai joprojām ir iespēja iesniegt jaunu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ja vien Tiesai ar to tiek sniegta visa nepieciešamā informācija, lai tā varētu pieņemt nolēmumu par uzdoto jautājumu (pēc analogijas skat. rīkojumu, 2020. gada 1. oktobris, *Inter Consulting*, C-89/20, EU:C:2020:771, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu prakse iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā, kas paredz, ka nodokļu priekšrocība, kura izpaužas kā uz pusi samazināta nodokļa likme kapitāla pieaugumam, kas gūts, atsavinot sabiedrības kapitāldaļas, ir paredzēta tikai šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību kapitāldaļu atsavināšanai, to nepiemērojot citās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanai.

[Paraksti]