

Lieta C-449/20**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 22. septembris

Iesniedzējtiesa:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), Portugāle

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 1. jūlijs

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

Real Vida Seguros, S. A.

Atbildētāja kasācijas tiesvedībā:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

***Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākā administratīvā tiesa]**

[..]

Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo [Augstākās administratīvās tiesas Nodokļu lietu palāta] pieņem šādu nolēmumu:

[..]

- I.1. Portu *Real [Vida] Seguros, S. A.* [..] iesniedza kasācijas sūdzību par *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* [Portu administratīvās un nodokļu tiesas] 2018. gada 29. jūnija spriedumu daļā, ar ko tās prasība tika atzīta par nepamatotu – proti, atzīt saistībā ar ārvalstu akcijām iegūtās dividendes par nodokļu izmaksām, piešķirot nodokļu atvieglojumu 10 196,54 EUR (par 1999. finanšu gadu) un 13 406,62 EUR (par 2000. finanšu gadu) apmērā, šajā daļā (daļēji) atstājot spēkā (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Uzņēmumu ienākumu nodoklis), turpmāk tekstā – “*IRC*”) uzrēķinu par 1999. un 2000. finanšu gadu.
- I.2. Kasācijas sūdzības iesniedzēja izvirzīja šādus prasījumus un apsvērumus:

- i. [..]
- ii) Ar šo kasācijas sūdzību ir apstrīdēts [*Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto*] spriedums, pamatojoties uz tiesību kļūdu tikai attiecībā uz to, kā tika izvērtēts jautājums par dividendžu, kas iegūtas no ārvalstu akcijām, atskaitīšanu no 1999. un 2000. finanšu gada neto rezultāta saskaņā ar *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Noteikumi par nodokļu atbrīvojumu; turpmāk tekstā – “EBF”) 31. pantu, redakcijā, kas piemērojama faktu rašanās brīdī, it īpaši, jo tika nospriests, ka minētajā noteikumā paredzētā atskaitīšanas iespēja ir piemērojama tikai dividendēm par akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta Portugāles biržā **[oriģ. 2.lpp.]**, izslēdzot iespēju atskaitīt dividendes par akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta ārvalstu biržās.
- iii) Nodokļu noteikumi ir jāinterpretē saskaņā ar vispārējiem juridiskās interpretācijas principiem, proti, piemērojot Civilkodeksa 9. pantā paredzētos kritērijus.
- iv) No tā izriet, ka likuma gramatiskais formulējums ir galvenā atsauce un (jebkādas) interpretācijas pamats un likumam piemīt racionalitāte, kuru interpretētājam ir jācenšas rekonstruēt.
- v) [Likuma] interpretācija nevar būt plašāka par formulējumu un pārsniegt lingvistisko konstrukciju (sintaksi un formu), lai pamatotu nozīmi vai īpatnību, kas nav skaidri iekļauta pašā likumā.
- vi) Šajā nozīmē, ja tiesību normā vai tās pamatojumā nav nekādas atsauces uz dividendžu izcelsmi (iekšzemes akcijas un ārvalstu akcijas), interpretētājs nedrīkst tās nošķirt.
- vii) Turklāt jebkāda nošķiršana šajā nozīmē esot pretrunā Eiropas Savienības tiesībām saistībā ar akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta [Savienības] akciju tirgos.
- viii) Turklāt, izvirzot nosacījumu par nodokļu atvieglojuma piemērošanu valsts izcelsmes akcijām, ir acīmredzami pārkāpts kapitāla brīvas aprites princips (LESD 63. un nākamie panti).
- ix) Ar to esot acīmredzami pārkāpts kapitāla eksporta neitralitātes princips, jo nodokļu atvieglojums tiek piešķirts nodokļu rezidentam, kas gūst ienākumus valsts teritorijā, kaitējot tam, kas kurš gūst ienākumus ārvalstīs.
- x) [*omissis*: apsvērumi, kuriem nav nozīmes šajā lietā] **[oriģ. 3. lpp.]**
- xi) [*omissis*: apsvērumi, kuriem nav nozīmes šajā lietā]
- [*omissis*: kasācijas sūdzības iesniedzējas prasījums kasācijas sūdzībā]

1.3. [*omissis*: tiesvedība]

1.4. Prokuratūra uzskata, ka kasācijas sūdzība ir jānoraida kā nepamatota, jo “[...] *EBF* 31. panta *ratio legis* ir balstīts uz pasākumu, kura mērķis ir veicināt akciju tirgus darbību Portugāles biržā.”

1.5. [*omissis*: tiesvedība]

1.6. Saskaņā ar kasācijas sūdzībā izvirzītajiem prasījumiem ir jānoskaidro, vai pretēji pārsūdzētajā spriedumā nospriestajam ir jābūt iespējai no 1999. un 2000. finanšu gada neto rezultāta *IRC* vajadzībām atskaitīt dividendes par ārvalstu izcelsmes akcijām saskaņā ar *EBF* 31. pantā paredzētajiem noteikumiem.

[oriģ. 4. lpp.]7. Tāpat ir jānoskaidro, vai saskaņā ar *EBF* 31. pantu [...] ir pārkāpts kapitāla brīvas aprites princips (Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 63. un nākamie panti), kā tas ir apgalvots iesniegtajā kasācijas sūdzībā.

Tā kā kapitāla brīvas aprites principa pārkāpuma dēļ var rasties pienākums iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar 267. pantu (ja vien netiek atzīts, ka Eiropas Savienības Tiesa (EST) jau ir pasludinājusi skaidru nolēmumu šajā ziņā), minētais jautājums ir jāizskata pēc savas ierosmes. [...] [procesuālie noteikumi]

Kapitāla eksporta neitralitātes principa pārkāpums ir jāizvērtē, ņemot vērā *Constituição da República Portuguesa* (Portugāles Republikas Konstitūcija) 81. panta f) punktā paredzētos pienākumus.

[..]

[..] **Tiesvedības [priekšvēsture]**

Pārsūdzētajā spriedumā par pierādītiem ir atzīti turpinājumā izklāstītie fakti:

- 1) *Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto* (Portu Finanšu departamenta Nodokļu inspekcija) attiecībā uz kasācijas sūdzības iesniedzēju [...] veica pārbaudi par 1999. un 2000. finanšu gadu, kuras rezultātā tika koriģēti ar nodokli apliekamie ienākumi par minētajiem finanšu gadiem par summu 5055,88 EUR (par 1999. finanšu gadu) un 15 816,85 EUR (par 2000. finanšu gadu) apmērā, par kopējo summu 20 872,73 EUR apmērā [..].
- 2) Veicot šo koriģēšanu, par attiecīgā gada nodokļu izmaksām tostarp netika atzīta samaksa par neatgūstamajām kredītsaistībām 1253,35 EUR un 27 050,71 EUR apmērā (attiecīgi 1999. un 2000. finanšu gadā), kā arī tika koriģēta nodokļu bāze par summām 10 196,54 EUR (par 1999. finanšu gadu) un 13 406,62 EUR (par 2000. finanšu gadu) apmērā [..];

[oriģ. 5. lpp.]

- 3) Minētās koriģēšanas pamatojums sniegts nodokļu pārbaudes ziņojumā [...], kurā it īpaši ir norādīts šādi:

[..]

“Attiecībā uz grāmatvedības un nodokļu aspektiem, kas pietiekami izsmelīgi tika pārbaudīti saskaņā ar spēkā esošajām procedūrām, ņemot vērā lietas apstākļus, tika ieviesti šādi labojumi:

III-1 – 1999. finanšu gads

III-1.1 – Nodokļu bāzes koriģēšana – IRC

III-1.1.1 – Nodokļu atvieglojumi

10 778,46 EUR (2 160 888.15 PTE), koriģējamā summa par labu Nodokļu iestādei, kā tas norādīts turpinājumā: [..]

- 10 196,54 EUR (2 044 222.75 PTE) – No to ienākumu aprēķina analīzes, kuriem piemērojams atskaitījums, kas paredzēts akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta akciju tirgos saskaņā ar EBF 31. pantu, izriet, ka nodokļa maksātājs iekļāva bruto dividendes gan par Portugāles akcijām, gan par ārvalstu akcijām.*

Tomēr, ņemot vērā nodokļu atvieglojuma jēdzienu, un tā kā attiecīgais atvieglojums paredzēts, lai padarītu dinamiskāku valsts akciju tirgu, bija jāņem vērā tikai dividendes par akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta valsts akciju tirgū, šī iemesla dēļ minētā summa tika koriģēta saskaņā ar šo tiesību normu[.]

[..] [oriģ. 6. lpp.] [..]

[oriģ. 7. lpp.] [omīssis: faktiskie apstākļi, kuriem nav nozīmes prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā]

III-2 – 2000. finanšu gads

III-2.1 – Nodokļu bāzes koriģēšana – IRC

III-2.1.1 – Nodokļu atvieglojumi

No to ienākumu aprēķina analīzes, kuriem piemērojams atskaitījums, kas paredzēts akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta akciju tirgos saskaņā ar EBF 31. pantu, izriet, ka nodokļa maksātājs iekļāva bruto dividendes gan par Portugāles akcijām, gan par ārvalstu akcijām.

Tomēr, ņemot vērā nodokļu atvieglojuma jēdzienu un tā kā attiecīgais atvieglojums ir paredzēts, lai padarītu dinamiskāku valsts akciju tirgu, bija jāņem vērā tikai dividendes par akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta valsts akciju tirgū, šī iemesla dēļ minētā summa tika koriģēta saskaņā ar šo tiesību normu, tāpēc saskaņā ar iepriekš minēto tiesību normu tika veikta koriģēšana par summu 13 406,62 EUR apmērā [..].” [..]

[..]

[..]

[oriģ. 8. lpp.] [..]

[..] **[oriģ. 9. lpp.]** [omissis: faktiskie apstākļi, kuriem nav nozīmes prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā]

[oriģ. 10. lpp.]

- 4) Ar lēmumu [..] kasācijas sūdzības iesniedzējai tika paziņots nodokļu pārbaudes ziņojums [..];
- 5) Vēlāk Nodokļu iestāde izdeva Paziņojumu par IRC maksājumu par 1999. un 2000. finanšu gadu, **saskaņā ar kuru bija jāsamaksā nodoklis 92 107,83 EUR apmērā** [..].
- 6) 2003. gada 25. septembrī kasācijas sūdzības iesniedzēja iesniedza pārsūdzību par 5. punktā minētajiem paziņojumiem par nodokļa maksājumu [..].
- 7) Šī kasācijas sūdzība iesniegta 2004. gada 21. jūnijā [..].

[..]

[..] Motīvu daļa:

Pārsūdzētajā spriedumā attiecībā uz Nodokļu pārbaudes ziņojuma [..] III-1.1.1. un III-2.1.1. punktu ir nospriests, ka *EBF* 31. pantā paredzētais nodokļu atvieglojums ir piemērojams dividendēm, kuru tirdzniecība ir atļauta valsts akciju tirgos, bet ne citu Eiropas Savienības valstu akciju tirgos.

Minētā tiesību norma bija formulēta šādi:

“IRS [fizisko personu ienākuma nodoklis] vai IRC vajadzībām uzskaita tikai 50 % no dividendēm par akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta akciju tirgos.”

Šīs argumentācijas pamatojumam tika norādīts, ka minētās tiesību normas mērķis ir veicināt vai attīstīt akciju tirgu, proti, ka bija liela sabiedrības – konkrēti, ekonomiska rakstura – interese, kurai ir augstāka vērtība **[oriģ. 11. lpp.]** nekā nodokļu uzlikšanas mērķis, un [šī] sabiedrības interese ir jānodrošina saskaņā ar likumu un *EBF* 2. panta 1. punktā paredzētajiem noteikumiem.

Tā redakcija ir šāda:

– *“Par nodokļu atvieglojumiem uzskatāmi ārkārtas pasākumi, ko pieņem, lai aizsargātu ar nodokļiem nesaistītas sabiedrības intereses, kas ir pārākas par nodokļu uzlikšanu, kuras īstenošanu tās liedz.”*

Minētā argumentācijas pamatā arī ir loģisks kritērijs (Civilkodeksa 9. panta 3. punkts), saskaņā ar kuru, tā kā ar iepriekš minēto *EBF* 31. pantu ir paredzēts attīstīt valsts akciju tirgu, nav nozīmes minēto pasākumu piemērot tādām dividendēm par akcijām, kas pārstāv tādu uzņēmumu kapitālu, kuri kotējas biržā citu Eiropas Savienības valstu tirgū.

Kasācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka minētajā *EBF* 15. pantā šāda nošķiršana neesot paredzēta un principā tā esot pretrunā Eiropas Savienības tiesībām, jo, pēc tās domām, esot acīmredzami pārkāpts kapitāla brīvas aprites princips – kas ir paredzēts LESD 63. un nākamajos pantos – un kapitāla eksporta neitralitātes princips.

No šajā lietā piemērojamiem interpretācijas kritērijiem vispirms izriet, ka ir jāievēro tiesību sistēmas vienotība – *Lei Geral Tributária* (Vispārējais nodokļu likums) 11. panta 1. punkts un Civilkodeksa 9. panta 1. punkts –, saskaņā ar kuru aplūkojamā atvieglojuma vērtējumu ietekmē šai lietai piemērojamais princips un tiesību normas.

Šajā ziņā var uzskatīt, ka nodokļu režīms, kas piemērojams akcijām, kuru tirdzniecība ir atļauta valsts un citu Eiropas Savienības valstu biržās, ietekmē kapitāla brīvu apriti, uz ko attiecas LESD 63. un nākamie panti (bijušais Eiropas Kopienas dibināšanas līguma (EKL) 56. pants un nākamie panti), kas minēti saistībā ar attiecīgo principu.

[oriģ. 12. lpp.] Runājot par kapitāla brīvu apriti, ir skaidri “*aizliegti visi [..] ierobežojumi*” ([LESD] 63. pants).

Šai tiesību normai ir atkāpes, tostarp tās ir paredzētas “*atšķirīg[ās] attiecīg[ās] nodokļu tiesību norm[ās] dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ*”, kā arī citas atkāpes, tostarp “*pasākumi, kas pamatoti ar sabiedriskās kārtības iemesliem*” – LESD 65. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts (bijušais EKL 58. pants).

Atkāpe ir piemērojama, ja nav “*patvaļīgas diskriminācijas*” vai “*slēpta kapitāla un maksājumu brīvu aprites ierobežojuma*” – tās ir prasības, kas saskaņā ar minētā 65. panta 3. punktu jāpiemēro šī panta 1. punkta a) vai b) apakšpunktā minētajiem gadījumiem.

[*omissis*: atsauce uz valsts doktrīnu]

Kā apgalvo [João Sérgio Ribeiro] [*Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, 2. izd., Almedina, 2019] 56. lpp., “Tiesa ir nospriedusi, ka kapitāla aprite EKL 63. panta 1. punkta izpratnē tostarp ir tā sauktie “tiešie” ieguldījumi, proti, ieguldījumi ar līdzdalību uzņēmumā, iegādājoties tā akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tā vadībā un kontrolē, kā arī tā sauktie “portfeļa” ieguldījumi, proti, investīcijas, iegādājoties vērtspapīrus kapitāla tirgū, kas realizētas vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību un

kontroli” – kā tas ir noteikts 2010. gada 8. jūlija spriedumā C-171/08 Komisija/Portugāle, 49. punkts un tajā minētā judikatūra.

[oriģ. 13. lpp.] Turklāt no “www.curia.europa.eu/juris/-” iegūtās informācijas neizriet, ka EST agrāk savā judikatūrā būtu lēmusi par kapitāla brīvas aprites vai neitralitātes principu pārkāpumiem tādā gadījumā, kas aplūkots *EBF* 31. pantā, ņemot vērā argumentāciju, kas sniegta izskatāmajā pārsūdzētajā spriedumā, proti, *IRC* vajadzībām atskaitījums tiek ierobežots līdz 50 % no dividendēm par akcijām, kas kotējas tikai valsts biržās, un tādējādi šis ierobežojums netiek piemērots neto dividendēm, kas iegūtas citās Eiropas Savienības valstu biržās.

Visbeidzot, ņemot vērā [Savienības] tiesību pārākuma principu un principu, saskaņā ar kuru valsts tiesības ir jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesībām, no kuriem izriet, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir būtisks instruments, lai garantētu vienotu Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu, kā arī Eiropas Savienības tiesību aizsardzības tiesā sistēmas saskaņotību, un efektīvas privātpersonu tiesību aizsardzības tiesā principu, ir atzīts par lietderīgu un nepieciešamu lūgt Eiropas Savienības **[oriģ. 14. lpp.]** Tiesai lemt par šādu prejudiciālu jautājumu saskaņā ar LESD 267. pantu:

Vai ir pārkāpta kapitāla brīva aprīte, kas paredzēta LESD 63. un nākamajos pantos, ja saskaņā ar *Estatuto dos Benefícios Fiscais* [Noteikumu par nodokļu atbrīvojumu] 31. un 2. pantu *Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas* [uzņēmumu ienākuma nodokļa] (*IRC*), kas kasācijas sūdzības iesniedzējai aprēķināts par 1999. un 2000. finanšu gadu, vajadzībām var atskaitīt 50 % no dividendēm, kas iegūtas valsts (Portugāles) biržās, izslēdzot tādu dividenžu atskaitīšanu, kas iegūtas citu Eiropas Savienības valstu biržās?

[omissis: tiesvedība]

[..] **Lēmums:**

Sala de conflictos tributarios del Supremo Tribunal Administrativo [Augstākās administratīvās tiesas Nodokļu lietu palātas] tiesneši nolemj uzdot Eiropas Savienības Tiesai iepriekš minēto prejudiciālo jautājumu un tādējādi apturēt tiesvedību.

[omissis: turpmāka procedūra]

[omissis: atsauce uz atbrīvojumu no tiesāšanās izdevumiem]

2020. gada 1. jūlijs.

[omissis: paraksti]