ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA [*PEDRO CRUZ VILLALÓN*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 9. decembrī[1]

Satura rādītājs

I — Atbilstošais tiesiskais regulējums ..... I - 3324

A — Atbilstošās Savienības tiesību normas ..... I - 3324

B — Atbilstošās valsts tiesību normas ..... I - 3328

II — Fakti ..... I - 3329

III — Tiesvedība Tiesā un prejudiciālie jautājumi ..... I - 3330

IV — Par pirmo prejudiciālo jautājumu ..... I - 3330

A — Ievada apsvērumi ..... I - 3331

1) Kapitāla brīva aprite un tā ārējā virzība ..... I - 3331

2) AZT un to juridiskais statuss Savienības tiesībās ..... I - 3332

3) Kopsavilkums ..... I - 3337

B — LESD 63. panta piemērojamība attiecībā uz AZT ..... I - 3337

1) Kapitāla brīvas aprites vai brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamība I - 3337

2) LESD 63. panta 1. punkta nepiemērojamība, kas izriet no Lēmumiem 91/482 un 2001/822 ..... I - 3339

1 — Oriģinālvaloda — spāņu

3) Par LESD 63. panta nepiemērojamību, kas izriet no LESD 64. panta 1. punktā ietvertās *stand-still* klauzulas ..... I - 3342

C — LESD 63. panta pārkāpums ..... I - 3345

1) Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību ..... I - 3345

2) Par ierobežojuma attaisnojumu ..... I - 3348

V — Par otro prejudiciālo jautājumu ..... I - 3353

VI — Secinājumi ..... I - 3355

1. *Tribunal de Grande Instance de París* uzdod divus prejudiciālos jautājumus par tādu Francijas tiesību aktu nodokļu jomā atbilstību Līgumiem, kuros, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa, kas juridiskām personām jāmaksā par nekustamo īpašumu, ir paredzēta atšķirīga pieeja atkarībā no tā, vai nodokļu maksātāja vadības faktiskā atrašanās vieta ir dalībvalstī vai trešā valstī. Šīs lietas īpatnība ir arī tā, ka attiecīgās sabiedrības vadības faktiskā atrašanās vieta ir Britu Virdžīnu salas, kuras, kā zināms, nav trešā valsts, bet gan aizjūras teritorija, uz kuru attiecas Līguma par Eiropas Savienības darbību 198. un nākamo pantu īpašie noteikumi.

2. Ņemot vērā iepriekš teikto, Tiesu lūdz interpretēt tiesību normas par kapitāla brīvu apriti, aplūkojot tās saistībā ar īpatnībām, kas izriet no aizjūras zemēm un teritorijām (turpmāk tekstā — "AZT") piemērojamā regulējuma, it īpaši, ja dalībvalsts atsaucas uz krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā, lai attaisnotu kāda brīvības ierobežojuma tiesiskumu.

3. Šis jautājums ir aktuāls, aplūkojot to mūsu jurisdikcijā jau labi zināmajā kontekstā, jo nesen skatītajās lietās *ELISA* un *Établissements Rimbaud*[2] Tiesa pamatojās uz šeit jau minētajām tiesību normām, gan piemērojot tās ierobežojumiem attiecībā uz citām dalībvalstīm

2 — 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-451/05 (Krājums, I-8251. lpp.) un 2010. gada 28. oktobra spriedums lietā C-72/09 (Krājums, I-10659. lpp.).

un Eiropas Ekonomikas zonas valstīm. Un, visbeidzot, šī lieta palīdzēs Tiesai papildināt savu judikatūru, sniedzot atbildes uz specifiskiem jautājumiem, kuri attiecas uz AZT.

I — Atbilstošais tiesiskais regulējums

A — *Atbilstošās Savienības tiesību normas*

4. LESD 63. un 65. pantā kapitāla brīva aprite ir formulēta šādi:

"*63. pants*

1. Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

2. Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi maksājumu ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

64. pants

1. Šā Līguma 63. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā — kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū. Attiecībā uz ierobežojumiem, kas pastāv Bulgārijas, Igaunijas un Ungārijas tiesību aktos, attiecīgais datums ir 1999. gada 31. decembris.

[..]

65. pants

1. Šā Līguma 63. pants neskar dalībvalstu tiesības:

a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības

jomā, vai noteikt procedūras, kā pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla apriti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

[..]

3. Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants.

4. Ja nav noteikts neviens pasākums, piemērojot 64. panta 3. punktu, Komisija vai, ja Komisija nav pieņēmusi lēmumu trīs mēnešu laikā no attiecīgās dalībvalsts iesnieguma, Padome var pieņemt lēmumu, kas nosaka to, ka ierobežojoši nodokļu pasākumi, kurus dalībvalstis noteikušas attiecībā uz vienu vai vairākām trešām valstīm, ir jāuzskata par atbilstīgiem Līgumiem tiktāl, ciktāl tos pamato atbilstība kādam no Savienības mērķiem un ciktāl tie saskan ar iekšējā tirgus pienācīgu darbību. Padome pieņem lēmumu vienprātīgi pēc kādas dalībvalsts pieteikuma saņemšanas."

5. Savukārt AZT piemērojamais regulējums ir ietverts LESD ceturtajā daļā. Attiecībā uz šo tiesvedību īpaši būtu uzsveramas šādas normas:

"*198. pants*

Ar šo dalībvalstis piekrīt asociēt ar Savienību zemes un teritorijas ārpus Eiropas, kuras uztur īpašas attiecības ar Dāniju, Franciju, Nīderlandi un Apvienoto Karalisti. Šīs zemes un teritorijas, turpmāk sauktas par "zemēm un teritorijām", ir uzskaitītas II pielikumā.

Asociēšanas mērķis ir veicināt šo zemju un teritoriju ekonomisku un sociālu attīstību, kā arī nodibināt to ciešus ekonomiskus sakarus ar Savienību.

Saskaņā ar šā Līguma preambulā izklāstītajiem principiem asociēšana galvenokārt kalpo šo zemju un teritoriju iedzīvotāju interesēm un labklājībai, palīdzot sasniegt tādu ekonomisku, sociālu un kultūras attīstību, pēc kādas viņi tiecas.

199. pants

Asociēšanai ir šādi mērķi:

1) Dalībvalstis tirdzniecībā ar šīm zemēm un teritorijām piemēro tādu pašu režīmu, kāds saskaņā ar Līgumiem ir spēkā starp pašām dalībvalstīm.

2) Visas zemes un teritorijas tirdzniecībā ar dalībvalstīm un pārējām zemēm un teritorijām piemēro tādu pašu režīmu, kādu tās piemēro Eiropas valstij, ar ko tām ir īpašas attiecības.

3) Dalībvalstis veicina investīcijas, kas vajadzīgas šo zemju un teritoriju pakāpeniskai attīstībai.

4) Attiecībā uz Savienības finansētām investīcijām dalība projektu un piegāžu konkursos visām fiziskām un juridiskām personām, kas ir dalībvalstu vai šo zemju un teritoriju pilsoņi, ir atklāta un ar vienādiem nosacījumiem.

5) Dalībvalstu attiecībās ar zemēm un teritorijām pilsoņu un sabiedrību tiesības veikt uzņēmējdarbību bez diskriminācijas reglamentē noteikumi un procedūras, ko paredz nodaļa par tiesībām veikt uzņēmējdarbību, ja vien saskaņā ar 203. pantu nav pieņemti īpaši noteikumi.

[..]

203. pants

Padome, pamatojoties uz pieredzi, ko tā guvusi Savienības asociācijā ar šīm zemēm un teritorijām, un pamatojoties uz Līgumos izklāstītajiem principiem, pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu pieņem noteikumus attiecībā uz sīkākiem nosacījumiem un procedūru, kā ar Savienību asociē šīs zemes un teritorijas. Ja attiecīgos noteikumus pieņem ar īpašu likumdošanas procedūru, Padome tos pieņem vienprātīgi, pēc Komisijas priekšlikuma un pēc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu."

6. LESD II pielikums, kas attiecas uz AZT, kam piemēro Līguma ceturtās daļas noteikumus, citu starpā attiecas arī uz Britu Virdžīnu salām.

7. Ar Padomes 1991. gada 25. jūlija Lēmumu 91/482/EEK par AZT asociāciju ar Eiropas Ekonomikas kopienu [3] tobrīd pastāvošā Eiropas Ekonomikas kopiena pieņēma īpašus noteikumus, ko piemēro attiecībās ar AZT. Minētais lēmums bija spēkā līdz 2001. gada 1. decembrim.

3 — OV L 263, 1. lpp.

8. Attiecībā uz kapitāla apriti, tajā ir paredzēts turpmāk minētais:

"*180. pants*

1. Attiecībā uz kapitāla apriti, kas saistīta ar investīcijām un kārtējiem maksājumiem, AZT un Kopienas dalībvalstu kompetentās iestādes maiņas operāciju jomā atturas no tādu pasākumu pieņemšanas, kuri ir nesaderīgi ar to pienākumiem, kas izriet no šī lēmuma noteikumiem preču un pakalpojumu tirdzniecības, uzņēmējdarbības un rūpnieciskās sadarbības jomā. Tomēr minētie pienākumi neliedz piemērot nepieciešamos aizsardzības pasākumus tādu iemeslu dēļ, kas saistīti ar nopietnām ekonomiskām grūtībām vai būtiskām maksājumu bilances problēmām.

2. Attiecībā uz kapitāla apriti, kas saistīta ar investīcijām un kārtējiem maksājumiem, AZT kompetentās iestādes, no vienas puses, un Kopienas dalībvalstis, no otras, ciktāl tas iespējams, atturas no diskriminējošu pasākumu pieņemšanas attiecībā vienas pret otrām, un atturas izrādīt labvēlīgāku attieksmi pret trešām valstīm, tomēr īpaši ņem vērā starptautiskās monetārās sistēmas nepastāvīgumu, īpašu monetāru nolīgumu esamību un maksājumu bilances problēmas.

Gadījumā, ja šādi pasākumi vai attieksme ir neizbēgami, tos turpina vai pieņem saskaņā ar starptautiskām monetārām normām un dara visu iespējamo, lai līdz minimumam samazinātu negatīvās sekas uz iesaistītajām pusēm."

9. 2001. gada 2. decembrī stājās spēkā Padomes 2001. gada 27. novembra Lēmums 2001/822/EK par AZT asociāciju ar Eiropas Kopienu [4]. Šis lēmums, kas aizstāj Lēmumu 91/482/EEK, paredz īpašus noteikumus attiecībā uz kapitālu:

"*47. pants*

Kārtējie maksājumi un kapitāla aprite

1. Neskarot 2. punktu:

a) dalībvalstis un AZT iestādes nepiemēro ierobežojumus nekādiem maksājumiem brīvi konvertējamās valūtās maksājumu bilances tekošajā kontā starp Kopienas un AZT rezidentiem;

4 — OV L 314, 1. lpp.

b) attiecībā uz darījumiem maksājumu bilances kapitāla kontā dalībvalstis un AZT iestādes nepiemēro ierobežojumus brīvai kapitāla apritei saistībā ar tiešiem ieguldījumiem sabiedrībās, kas izveidotas saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts, zemes vai teritorijas tiesību aktiem, un nodrošina, ka līdzekļus, ko veido šie ieguldījumi, un visu peļņu, kas no tiem rodas, var saņemt un repatriēt.

2. Kopienai, dalībvalstīm un AZT ir tiesības veikt pasākumus, kas *mutatis mutandis* minēti Līguma 57., 58., 59., 60. un 301. pantā saskaņā ar tajos paredzētajiem nosacījumiem [..]. Veicot šādus pasākumus, AZT iestādes, dalībvalsts vai Kopiena nekavējoši informē viena otru un iespējami ātri iesniedz viena otrai attiecīgo pasākumu izbeigšanas grafiku."

B — *Atbilstošās valsts tiesību normas*

10. Saskaņā ar Francijas *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā — "*CGI*") 990.D panta 1. punktu juridiskām personām, kurām tieši vai pastarpināti pieder viens vai vairāki nekustamie īpašumi, kas atrodas Francijā, vai kurām ir lietu tiesības uz šādiem īpašumiem, jāmaksā ikgadējs nodoklis 3 % apmērā no šo īpašumu vai tiesību tirgus vērtības. Šis nodoklis attiecas uz visa veida juridiskām personām, tostarp sabiedrībām, fondiem un asociācijām.

11. *CGI* 990.E pantā ir paredzēts atbrīvojums no minētā nodokļa saskaņā ar šādiem noteikumiem:

"*CGI* 990.D pantā paredzētais nodoklis netiek piemērots:

1) juridiskām personām, kuru nekustamie īpašumi Francijā 990.D panta izpratnē veido mazāk nekā 50 % no visiem to īpašumiem, kas atrodas Francijā. Šī noteikuma piemērošanas dēļ nekustamajos īpašumos netiek iekļauti īpašumi, kurus 990.D pantā minētās juridiskās personas tieši vai caur pastarpinātajām personām izmanto komercdarbībā, kas nav saistīta ar nekustamo īpašumu;

2) juridiskām personām, kuru juridiskā adrese atrodas tādā valstī vai teritorijā, kura ar Franciju ir noslēgusi līgumu par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un kuras katru gadu ne vēlāk kā 15. maijā 990.F pantā minētajā rīkojumā noteiktajā vietā deklarē 1. janvārī tām piederējušo nekustamo īpašumu atrašanās vietu, aprakstu un vērtību, šo personu dalībnieku

identitāti un adresi minētajā datumā, kā arī katram no šiem dalībniekiem piederošo daļu vai akciju skaitu;

3) juridiskām personām, kuru valdes faktiskā atrašanās vieta ir Francijā, vai citām juridiskām personām, kurām saskaņā ar līgumu nedrīkst noteikt lielākus nodokļus, ja šīs personas katru gadu paziņo vai uzņemas un izpilda pienākumu pēc nodokļu administrācijas lūguma paziņot tai par tām 1. janvārī piederējušo īpašumu atrašanās vietu un aprakstu, par to akcionāru, partneru vai citu dalībnieku identitāti un adresi, par katram šādam akcionāram, partnerim vai citam dalībniekam piederošo akciju skaitu, daļu skaitu vai citām tiesībām un sniegt pierādījumus par to fiskālo rezidenci. Pienākums rodas brīdī, kad juridiskā persona iegādājas īpašumus vai lietu tiesības vai kļūst par [citas juridiskas personas] dalībnieci, kā minēts 990.D pantā, vai — attiecībā uz īpašumiem, tiesībām un dalību, kuru īpašniece tā jau bija 1993. gada 1. janvārī, — ne vēlāk kā 1993. gada 15. maijā [..]."

II — Fakti

12. *SARL Prunus* (turpmāk tekstā — "*Prunus*") ir komercsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Parīzē, Francijā. Visas sabiedrības kapitāla daļas pieder *SA Polonium* (turpmāk tekstā — "*Polonium*"), kas ir holdinga sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Luksemburgā. Savukārt *Polonium* ir sabiedrība, kuras kapitāla daļas 100 % apmērā pieder divām sabiedrībām vienādās daļās, proti, 50 % pieder sabiedrībai *Lovett Overseas SA* (turpmāk tekstā — "*Lovett*") un 50 % pieder sabiedrībai *Grebell Investments SA* (turpmāk tekstā — "*Grebell*"), abu minēto sabiedrību juridiskā adrese ir Britu Virdžīnu salās.

13. No 1998. līdz 2002. gadam *Prunus* piederēja trīs nekustamie īpašumi Parīzē, par kuriem tā iesniedza attiecīgas deklarācijas Francijas nodokļu administrācijai. Saskaņā ar *CGI* 990.E pantu *Prunus* saņēma atbrīvojumu no nodokļiem 3 % apmērā par juridiskai personai piederošo nekustamo īpašumu. Savukārt sabiedrībām *Lovett* un *Grebell* kā *Prunus* daļu netiešajām īpašniecēm katrai bija jāmaksā 50 % no minētā nodokļa, jo tās neatbilda *CGI* 990.E pantā paredzētajiem nosacījumiem. Tādējādi 2003. gada 7. maijā nodokļu administrācija pieprasīja abām sabiedrībām nomaksāt attiecīgo nodokli par 2001. un 2002. gadu.

14. Ņemot vērā, ka *Prunus* ir solidāri atbildīga [par izveidojušos parādu], Francijas iestādes pieprasīja tai nomaksāt *Lovett* un *Grebell* nodokļu parādu. Par šo lēmumu *Prunus* iesniedza sūdzību, kas tika noraidīta 2006. gada 12. decembrī. *Prunus* apstrīdēja šo lēmumu par noraidīšanu, ceļot prasību *Tribunal de Grande Instance de Paris*, kas saskaņā ar LESD 267. pantu vēršas Tiesā, uzdodot šo prejudiciālo jautājumu.

III — Tiesvedība Tiesā un prejudiciālie jautājumi

15. 2009. gada 29. septembrī Tiesas kancelejā tika iesniegts *Tribunal de Grande Instance de Paris* lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kurā bija formulēti šādi jautājumi:

"1) Vai EK līguma 56. un nākamie panti pieļauj tādu tiesisko regulējumu, kāds paredzēts *Code général des impôts* 990.D un nākamajos pantos, kas juridiskām personām ar to vadības faktisko atrašanās vietu Francijā vai — kopš 2008. gada 1. janvāra — kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm piešķir iespēju saņemt atbrīvojumu no apstrīdētā nodokļa un kas — ciktāl tas attiecas uz juridiskām personām ar to vadības faktisko atrašanās vietu trešās valsts teritorijā — šādas iespējas izmantošanu padara atkarīgu no tā, vai starp Franciju un šo valsti ir noslēgts administratīvās sadarbības līgums par krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu, vai arī no tā, ka, piemērojot līgumā ietvertu atrunu par nediskrimināciju pilsonības dēļ, šīm juridiskajām personām nav jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, kas jāmaksā juridiskām personām, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir Francijā?

2) Vai EK līguma 56. un nākamie panti pieļauj tādu tiesisko regulējumu kā *Code général des impôts* 990.F pantā, saskaņā ar kuru nodokļu dienesti var paredzēt solidāru atbildību par *Code général des impôts* 990.D un nākamajos pantos paredzētā nodokļa samaksu visām juridiskajām personām, kas ir saistītas ar nodokļa parādnieku(-iem) un nekustamo īpašumu vai tiesībām uz to?"

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Prunus* un *Polonium* pārstāvis, Francijas Republika, Beļģijas Karaliste, Dānijas Karaliste, Igaunijas Republika, Spānijas Karaliste, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste, Zviedrijas Karaliste, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Komisija.

17. Mutvārdu tiesas sēdē, kas notika 2009. gada 23. septembrī, piedalījās *Prunus* un *Polonium* pārstāvis, kā arī Francijas Republikas, Zviedrijas Karalistes, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes un Komisijas pārstāvji.

IV — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

18. Iesniedzējtiesa formulē savu pirmo jautājumu, norādot uz faktu, ka sabiedrības, kam jāmaksā minētais nodoklis, vadības faktiskā

atrašanās vieta ir *trešā valstī*. Tomēr patiesas šaubas, kas rodas saistībā ar šo lietu, attiecas uz to, ka atrašanās vieta ir nevis trešā valstī, bet gan AZT. Šī īpatnība, ņemot vērā minēto zemju un teritoriju īpašo statusu, prasa citu pieeju nekā tad, ja šīs lietas konteksts attiektos uz trešo valsti. Tādējādi jautājums šajā lietā ir vairāk vērsts uz to, lai noskaidrotu, vai Savienības tiesībām atbilst nodoklis, kas nosaka atšķirīgu attieksmi pret juridiskām personām, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir AZT.

A — *Ievada apsvērumi*

19. Ņemot vērā iepriekšējo precizējumu, atbildei uz pirmo *Tribunal de Grande Instance de Paris* uzdoto jautājumu nepieciešami atsevišķi ievada paskaidrojumi, daži no kuriem attiecas uz kapitāla brīvas aprites īpatnībām, savukārt citi — uz AZT raksturojumu un to asociāciju ar ES.

1) Kapitāla brīva aprite un tā ārējā virzība

20. Atšķirībā no pārējām brīvībām, kapitāla brīvai apritei ir gan Savienības *iekšējā* piemērošanas joma, kas vērsta uz to, lai nodrošinātu finanšu līdzekļu kustību starp dalībvalstīm, gan *ārējā* piemērošanas joma, kuras mērķis ir uzturēt kapitāla brīvu plūsmu starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

21. Ārējo barjeru nojaukšanai, veicinot kapitāla plūsmu, ir vairāki iemesli: nepieļaut vienpusēju kapitāla ieplūšanu no dalībvalstīm, kur ir liberālāks [tirgus] pieejas režīms; nepieciešamība stiprināt vienoto valūtu un veicināt pasaules finanšu centru attīstību Savienības teritorijā [5]. Tomēr šo mērķu sasniegšana vienlaikus rada nepieciešamību ieviest aizsardzības pasākumus, lai apkarotu šīs liberalizācijas negatīvās sekas. Tādējādi Līgumi, veicinot kapitāla brīvu apriti uz trešām valstīm, vienlaikus nosaka īpašus izņēmumus un ierobežojumus, kuri būtiski atšķiras no tiem izņēmumiem, kas paredzēti attiecībā uz citām brīvībām [6].

22. Fakts, ka brīvības darbības joma, tāpat kā mērķi, kurus ar to mēģina sasniegt, tik būtiski atšķiras no citām aprites brīvībām, izskaidro to, kāpēc Tiesa saskaras ar zināmām

5 — Skat. Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea* [Kapitāla kustības regulēšana no Eiropas perspektīvas], izd.: McGraw Hill, Madride, 1997, 11. un nākamās lpp. Arī pati Tiesa ir uzsvērusi iemeslus, kas pamato šo liberalizāciju, savā 2007. gada 18. decembra spriedumā lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 31. punkts).

6 — Skat. LESD 64.–66. pantu, kā arī LESD 75. panta 1. un 2. punktu.

grūtībām, pielāgojot savu pastāvīgo judikatūru katrreiz, kad runa ir par LESD 63. un nākamajiem pantiem [7]. Šī kopīgā pieeja, gan ar dažiem *pielāgošanas* elementiem attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, noteikti jāņem vērā, izskatot šo lietu.

2) AZT un to juridiskais statuss Savienības tiesībās

23. Otrs būtiskais aspekts, ko iesākumā vēlos uzsvērt, attiecas uz AZT juridisko situāciju, jo pirmajā jautājumā minētā "trešā valsts", kurā it kā atrodas sabiedrības, kas nav nomaksājusi minēto nodokli, vadība, patiesībā ir AZT, un konkrēti, Britu Virdžīnu salas. Pirms sākt interpretēt LESD 63. pantu, ir lietderīgi īsumā aplūkot šo teritoriju atrašanās vietu un īpašo statusu Savienības tiesību kontekstā.

24. Jau 1956. gada Venēcijas konferencē, kura notika tā paša gada 29. un 30. maijā, ņemot vērā Eiropas Ekonomikas kopienas līguma turpmāku noslēgšanu, pēc Francijas Republikas ierosmes tika paredzēts, ka tiks noteikts īpašs statuss tām teritorijām, ar kurām dibinātājvalstīm ir izveidojušās īpašas vēsturiskas, sociālas un politiskas saites. Šis priekšlikums vēlāk tika pieņemts un ietverts EEK līgumā [8]. Tā rezultāts tika atspoguļots īpašā nodaļā, kas bija veltīta AZT un kurā tika uzskaitītas minētajai kategorijai atbilstošās teritorijas [9], kā arī tika parakstīta un ratificēta līguma īstenošanas konvencija, kuru izmantoja kā instrumentu konkrētai attiecību regulēšanai starp minētajām teritorijām un tālaika EEK [10].

25. Kopš tā laika Līgumos noteiktais AZT juridiskais statuss galvenokārt ir palicis nemainīgs, ja neskaita atsevišķas korekcijas attiecībā uz minēto teritoriju skaitu, kā arī saistībā ar īpašu attīstības noteikumu izstrādi, aizstājot līguma īstenošanas konvenciju ar vēlākajiem Padomes lēmumiem, kas pieņemti atbilstīgi LESD 203. pantam [11]. Saiknes, kas vieno šīs teritorijas ar dalībvalsti un plašāk ar visu Savienību, būtība ir raksturlielums,

7 — Kritiski par to — skat. Terra, B. un Wattel, P., *European Tax Law*, 4. izd., Hāga: Kluwer, 52. lpp.

8 — EEK līguma 131.–136. pants to oriģinālajā redakcijā, lai gan ir interesanti piebilst, ka tāds pats regulējums netika paredzēts ne attiecībā uz EOTK, ne *Euratom*.

9 — Skat. EK līguma IV pielikumu tā oriģinālajā redakcijā.

10 — 1957. gada 25. marta līguma īstenošanas konvencija, kuru parakstīja sešas Kopienas dibinātājvalstis.

11 — Līdz šodienai Padome ir pieņēmusi vairākus šāda rakstura lēmumus, jaunākais no kuriem ir Lēmums 2001/822, kurš pašreiz ir spēkā un kura termiņš beidzas 2011. gada 31. decembrī.

kas lielākoties ir palicis nemainīgs līdz pat mūsdienām [12].

26. Īsi sakot, AZT nav suverēnas valstis ar starptautisku juridiskas personas statusu, bet gan "teritorijas", kas saistītas ar kādu no dalībvalstīm, pamatojoties uz īpašām vēsturiskām, sociālām un politiskām saitēm. Lai gan runa ir par politiskiem veidojumiem, kuri *formāli* iekļaujas valstī, ar kuru tos vieno kopīga saikne, Līgumos tiem ir noteikts īpašs statuss, ņemot vērā Savienības tiesību teritoriālo darbības jomu. Tā, LESD 355. pantā, atsaucoties uz LES 52. pantu (kurā tiek uzskaitītas parakstītājvalstis, lai noteiktu Līguma piemērošanas teritoriālo jomu), ir noteikts, ka *papildus* šim noteikumam piemēro vēl citus noteikumus, tostarp 2. punktu, kurā noteikts, ka AZT piemēro "īpašu asociācijas procedūru, kas izklāstīta [šī Līguma] ceturtajā daļā".

27. Tādējādi LES 52. pants kopā ar LESD 355. pantu rada vairāk jautājumu nekā atbilžu, jo Līgumā nav ietverti vairāki būtiski jautājumi gan attiecībā uz piemērojamām tiesībām, gan saikni, kas pastāv starp AZT un Savienību.

28. Patiesībā, atsaucoties uz LES 52. panta piemērošanu un — *papildus* tam — uz īpašo asociācijas procedūru, LESD 355. pantā nav precizēts, vai Līgumi nosaka vispārīgu regulējumu, kas ir prioritārs attiecībā pret AZT noteikto īpašo regulējumu, vai arī šis īpašais regulējums ir vienīgais atbilstošais AZT. Citiem vārdiem sakot, jāatzīst, ka Līgums nepaskaidro, vai AZT piemērojamais regulējums veido *autonomu* sistēmu Savienības tiesību ietvaros, vai arī šis regulējums ir vienīgi *lex specialis*, kas aizvieto Līguma vispārīgos noteikumus.

29. Vienlaikus nevar arī apgalvot, ka LESD 355. pants piešķirtu AZT kādu konkrētu subjekta statusa kategoriju. Kaut arī nevar noliegt, ka AZT ir valstis, kurām nav juridiskas personas statusa, neapšaubāmi ir tas, ka attiecībā uz tām piemērojamais īpašais regulējums ir līdzvērtīgs tāda veida asociācijai, kura pastāv attiecībā uz citām trešām valstīm, ar kurām Savienība uztur īpašas saites [13]. Šis regulējums, uz kuru attiecas noteikumi, kuru

12 — Par AZT vēsturi, attīstību un šābrīža statusu skat. Tesoka, L. un Ziller, J. (direktori), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Marseļa: Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2008.

13 — Termins "asociācija" šeit jāsaprot citā nozīmē nekā tajā, kura tam tiek piešķirta tāda paša nosaukuma starptautiskajos līgumos, ko parakstījusi Savienība ar trešām valstīm. AZT gadījumā runa drīzāk ir par *piešķirtu*, vienpusēju asociāciju, kura laika gaitā ir pārtapusi drīzāk par *partnerību*, kā to norāda Dormoy, D., "Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne", *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, 25. lpp.

mērķis ir izveidot integrētu tirgu starp Savienību un teritorijām, attaisno to, ka dažos gadījumos AZT faktiski, bet ne formāli, ir trešās valsts statuss. Tā tas ir, piemēram, LESD 64. panta 1. punkta gadījumā, kad runa ir par "trešām valstīm". Tā ir kategorija, kas, pēc Komisijas domām, būtu jāpiemēro attiecībā uz AZT.

30. Atbildi uz šiem šaubas radošajiem formulējumiem var rast tikai Līgumu sistemātiskas interpretācijas veidā. It īpaši LESD ceturtās daļas panti var sniegt [vajadzīgās] atbildes, ja tos interpretē saistībā ar citām šā līguma normām.

31. Iesākumā jānorāda, ka 198. pantā AZT ir definēts kā hibrīds veidojums, kas ir pa vidu starp trešo valsti un Savienībā integrētu teritoriju. Minētais pants nosaka, ka AZT ir "asociētas *ar* Savienību", vienlaikus nodēvējot tās par teritorijām "ārpus Eiropas". Šis pēdējais apzīmējums gan vairāk jāsaprot kā ģeogrāfiska, nevis juridiski politiska konotācija, tomēr tas uzsver AZT un Savienības asociēšanas *sui generis* raksturu.

32. No otras puses, asociēšanas mērķi ir nodibināt "ciešus ekonomiskus sakarus starp [AZT] un Savienību"; un šie mērķi sasniedzami "saskaņā ar [LESD] preambulā izklāstītajiem principiem". Pamatojoties uz šo premisu, LESD 199. pantā ir noteikts, ka "dalībvalstis tirdzniecībā ar šīm zemēm un teritorijām piemēro tādu pašu režīmu, kāds saskaņā ar Līgumu ir spēkā starp pašām dalībvalstīm". Turpinājumā LESD 200. pantā ir paredzēti īpaši pasākumi preču brīvas aprites jomā un, visbeidzot, LESD 203. pantā Padomei ir uzticēts izstrādāt [turpmākos] pasākumus.

33. Ņemot vērā visu iepriekš teikto, ir grūti atzīt, ka attiecībā uz AZT piemērotais tiesiskais regulējums būtu autonoma sistēma, kas, ja tā varētu teikt, ir necaurlaidīga attiecībā pret jebkādu Līgumu ietekmi. It īpaši tēze par galēju autonomiju, ko šīs tiesvedības laikā aizstāv Francijas Republika, nozīmētu, ka uz AZT attiecas Savienības tiesiskais regulējums, kurā būtiski saistībā ar šīm teritorijām būtu tikai LESD 198.–204. pants, kā arī lēmumi, kas pieņemti attiecībā uz šo normu *kopuma* sīkākiem nosacījumiem un procedūru. Šādi raugoties, AZT Savienības tiesības pastāvētu kā "iekapsulēta" sistēma Savienības ietvaros, kuras autonomija "nobruņotu" to attiecībā pret tām Līguma normām, kuras neattiektos uz minēto LESD 198.–204. pantu.

34. Tomēr LESD 355. panta gramatiska interpretācija ļauj noliegt šādu skaidrojumu. Šis pants sākas ar apgalvojumu, ka "papildus

LES 52. panta noteikumiem" uz AZT attiecas "īpaša asociācijas procedūra, kas izklāstīta [šā Līguma] ceturtajā daļā". Apzīmējums "papildus" norāda, ka Savienības tiesības attiecas uz dalībvalstīm, bet attiecībā uz AZT *tiek papildus pievienots* īpašs regulējums. Protams, tas ir regulējums, kas noteikti jāņem vērā un kas darbojas kā *lex specialis*, aizvietojot Līguma vispārīgās normas, tomēr tas nepadara to par autonomu sistēmu, kas ir imūna pret jebkuru pamata tiesību ietekmi.

35. Jāpiebilst, ka ne tikai šis gramatiskais arguments iestājas pret AZT piemērojamo Savienības tiesību pilnīgu autonomiju; par to liecina arī iepriekš izklāstītās interpretācijas praktiskās sekas. AZT piemērojamais autonomais regulējums, kas pastāvētu nošķirti no pārējām Savienības tiesībām, nozīmētu, ka normatīva risinājuma neesamības gadījumā AZT nonāktu sava veida tiesiskā vakuumā un pat būtu pakļautas riskam, ka trešās valstis varētu gūt labumu no labvēlīgākas attieksmes, nekā tā būtu pret AZT, lai gan šīm teritorijām ir ciešas saites ar Savienību. Pēdējais minētais faktors liek būt īpaši uzmanīgiem gadījumos, kad Līguma vispārīgajās normās ir atsauce uz trešām valstīm. Tieši šajos gadījumos AZT, formāli neietilpstot ne dalībvalstu, ne trešo valstu kategorijā, ir pakļautas riskam kļūt par interpretāciju upuri brīdī, kad tās jūtas vismazāk apdraudētas.

36. Konkrēti, lai izvairītos no šā pēdējā iespējamā rezultāta, Tiesas judikatūra ir bijusi ļoti pragmatiska, risinot jautājumus, kas saistīti ar AZT statusu, un kvalificējot tās kā trešās valstis vai teritorijas, kas *asociētas ar* Savienību (nevis *integrētas* Savienībā).

37. Tā, spriedumā lietā *Kaefer* un *Procacci* Tiesa apstiprināja Franču Polinēzijas tiesu kompetenci uzdot prejudiciālus jautājumus atbilstoši LESD 267. pantam. Līguma ceturtajā daļā nekur nav noteikts, ka tā tiesību normas ir piemērojamas AZT tiesās, bet Tiesa tomēr norādīja, ka iesniedzējtiesa atrodas "Francijas jurisdikcijā", tādējādi atzīstot prejudiciālo jautājumu par pieņemamu [14]. Spriedumā lietā *Eman* un *Sevinger* Tiesa paziņoja, ka dalībvalsts pilsonis, kura dzīvesvieta ir kādā no AZT, var izmantot LESD 18. un nākamajos pantos paredzētās Savienības pilsoņa tiesības, tādējādi attiecinot tiesības balsot Eiropas Parlamenta vēlēšanās uz personām, kuras dzīvo kādā AZT, tāpat kā tas notiek dalībvalstī [15]. Nesenākā spriedumā lietā *N* Tiesa nosprieda, ka attiecībā uz sabiedrību,

14 — 1990. gada 12. septembra spriedums apvienotajās lietās C-100/89 un C-101/89 *Kaefer* un *Procacci* (*Recueil*, I-4647. lpp., 8.–10. punkts), kas vēlāk apstiprināts ar 1992. gada 12. februāra spriedumu lietā C-260/90 *Leplat* (*Recueil*, I-643. lpp.), kuras pamatā bija *Papeete* (Franču Polinēzija) miertiesas uzdotais prejudiciālais jautājums.

15 — 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-300/04 *Eman* un *Sevinger* (Krājums, I-8055. lpp.).

kuras adrese ir Nīderlandes Antiļās un kurai ir faktiska kontrole pār citu sabiedrību, kura atrodas Apvienotajā Karalistē, ir piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību, ar to liekot saprast, ka Nīderlandes Antiļas ir uzskatāmas par dalībvalsts daļu [16].

38. Citos gadījumos Tiesa, gluži pretēji, ir uzskatījusi, ka attiecībā uz AZT ir jābūt tādai pašai attieksmei kā uz trešām valstīm. Spriedumā lietā *Van der Kooy* tādu preču ievešana Nīderlandē, kuras bija brīvā apgrozībā Nīderlandes Antiļās, tika kvalificēta kā preču ievešana Savienībā no trešās valsts [17]. Spriedumā lietā *DADI* un *Douane-Agenten* Tiesa atkal saskārās ar jautājumu par preču ievešanu no Nīderlandes Antiļām, šoreiz Direktīvas 92/46/EEK [18] kontekstā, un vēlreiz secināja, ka preces, kas ievestas no AZT, ir pielīdzināmas tām, kuras ievestas no trešās valsts [19]. Tas pats izriet arī no Tiesas atzinumiem starptautisko līgumu jomā, kur tā divos gadījumos ir nospriedusi, ka AZT ir ārpus Savienības tiesību darbības jomas, līdz ar to "attiecībā pret Savienību tās atrodas tādā pašā situācijā kā trešās valstis" [20].

39. Kaut arī šie divi judikatūras virzieni ir šķietami pretstatā viens otram, patiesībā tā nav. Lietās, kuras attiecas uz pirmo virzienu, Tiesa ir saskārusies ar situācijām, kurās Līgumā nav skaidri noteikta tā piemērošanas pakāpe, kā tas ir gadījumos par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, Savienības pilsoņa tiesībām vai brīvību veikt uzņēmējdarbību. Savukārt otrs virziens tiecas attīstīties preču brīvas aprites jomā, attiecībā uz kuru gan Līguma ceturtā daļa, gan Padomes līdz šim brīdim pieņemtie lēmumi paredz pilnīgu regulējumu, kas ļauj Tiesai aplūkot konkrēto jautājumu, izmantojot citu pieeju. Viss iepriekš minētais apstiprina, ka AZT kvalificēšana dalībvalsts vai trešās valsts statusā nav jautājums ar nepārprotamu risinājumu, bet tas rodams katrā konkrētā gadījumā atkarībā no atbilstošām tiesību normām un, ņemot

16 — 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 11. un 28. punkts). Kā izriet no sprieduma, *N* pārcēla savu adresi no Nīderlandes uz Apvienoto Karalisti. Brīdī, kad viņš aizbrauca no Nīderlandes, viņam piederēja trīs viena īpašnieka sabiedrības ar ierobežotu atbildību, uz kurām attiecās Nīderlandes tiesības (*besloten vennootschappen*) un kuru faktiskā adrese no šā brīža bija Kirasao (Nīderlandes Antiļās). Iespējams, ka lēmums, pie kura Tiesa nonāca, bija saistīts ar faktu, ka uz trim minētajām sabiedrībām attiecās dalībvalsts likums, tomēr katrā ziņā neapstrīdams ir fakts, ka Tiesas attieksme pret *N* bija tāda pati kā pret jebkuru akcionāru, kura uzņēmums atrodas dalībvalstī.

17 — 1999. gada 28. janvāra spriedums lietā C-181/97 *Van der Kooy* (*Recueil*, I-483. lpp., 34.–39. punkts).

18 — Padomes 1992. gada 16. jūnija Direktīva, ar ko paredz veselības noteikumus attiecībā uz svaigpiena, termiski apstrādāta piena un piena produktu ražošanu un laišanu tirgū (OV L 268, 1. lpp.).

19 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-106/97 *DADI* un *Douane-Agenten* (*Recueil*, I-5983. lpp., 35.–37. punkts).

20 — 1979. gada 4. oktobra atzinums lietā 1/78 (*Recueil*, I-2871. lpp., 61. un 62. punkts) un 1994. gada 15. novembra atzinums lietā 1/94 (*Recueil*, I-5267. lpp., 17. punkts).

vērā mērķus, kādus mēģina īstenot LESD ceturtajā daļā paredzētais īpašais asociācijas regulējums.

3) Kopsavilkums

40. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos argumentus, es uzskatu, ka īpašais regulējums attiecībā uz AZT aizstāj Savienības vispārīgo tiesību sistēmu un ietver normas, kas izriet no primārajām tiesībām (LESD 198.–204. pants) un atvasinātajām tiesībām. Tiesiskā regulējuma neesamības gadījumā Līgumus piemēro tiktāl, ciktāl netiek apdraudēti asociēšanas mērķi, ko nodrošina, izvērtējot attiecīgās normas tiešo iedarbību saistībā ar LESD 198.–204. pantu. Turklāt, kā jau es iepriekš minēju, īpaša vērība jāpievērš tām Līguma normām, kuras attiecas uz trešām valstīm, lai nenovirzītos no mērķiem, ko tiecas sasniegt Līguma ceturtā daļa. Šis tieši ir gadījums, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, kuru es turpinājumā izvērtēšu saistībā ar tās piemērojamību attiecībā uz AZT.

B — *LESD 63. panta piemērojamība attiecībā uz AZT*

41. Nonākot pie šā punkta, jāizvērtē nostāja, ko aizstāv Komisija un Francijas Republika, kuras abas, gan minot dažādus pamatojumus, uzskata, ka attiecībā uz šo lietu nav piemērojams LESD 63. pants. Apvienotā Karaliste savukārt norāda, ka brīvība, par kuru ir runa konkrētajā lietā, attiecas nevis uz kapitāla brīvu apriti, bet gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

42. Es sākšu ar Apvienotās Karalistes paustās nostājas analīzi, kurai turpinājumā izklāstīto iemeslu dēļ, manuprāt, nav pamata. Turpinājumā un, ņemot vērā argumentus, kurus esmu izklāstījis šo secinājumu 31.–39. punktā, es mēģināšu atspēkot arī Komisijas un Francijas Republikas aizstāvēto nostāju.

1) Kapitāla brīvas aprites vai brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamība

43. Apvienotā Karaliste uzskata, ka uz šo tiesvedību attiecas LESD 49. pantā atzītā brīvība veikt uzņēmējdarbību, nevis LESD 63. pantā paredzētā kapitāla brīva aprite.

44. Patiešām, jāatzīst, ka robeža starp šīm abām brīvībām ir neskaidra un brīžiem pārklājas. Tomēr konkrētajā lietā ir skaidrs, ka uz to neattiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību, vismaz, ja ņemam vērā minētās lietas faktus. Kā jau Tiesa ir atzinusi, lai varētu piemērot normas par tiesībām veikt uzņēmējdarbību, ir jānodrošina pastāvīga klātbūtne uzņemošajā dalībvalstī, un nekustamā īpašuma iegādes vai piederības gadījumā šī īpašuma pārvaldei jābūt aktīvai [21]. Nevar noliegt, ka sabiedrību *Prunus*, kas ir juridiska persona, kura, kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir nodibināta Francijas teritorijā, kontrolē gan *Polonium*, gan vienlaikus *Lovett* un *Grebell*. Tomēr visa informācija, kura šobrīd ir mūsu rīcībā, norāda, ka nekustamo īpašumu, kam var uzlikt attiecīgo nodokli, veido tiešs ieguldījums nekustamajā īpašumā. Līdz ar to runa šajā gadījumā ir par nekustamo īpašumu, ko izmanto saimnieciskajā darbībā un kurā saskaņā ar sniegto informāciju netiek veiktas nekādas faktiskas darbības, kas būtu saistītas ar mātes sabiedrības darbībām. Tas nozīmē, ka mums ir darīšana ar tiešu ieguldījumu, kura ietvaros kontrole pār *Prunus* kļūst par instrumentu, kas ļauj īstenot kapitāla brīvu apriti, t.i., veikt ieguldījumu.

45. Turklāt pie šāda secinājuma Tiesa nonāca arī spriedumā lietā *Elisa*, saskaroties ar to pašu argumentu, ko piemēro attiecībā uz *CGI* 990.E pantu, un, ņemot vērā visus lietas faktiskos apstākļus, izslēdza brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību [22].

46. Tas, ka šajā gadījumā lietai ir visai attāls sakars ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir skaidri redzams, ja atgādina, ka mātes sabiedrības adrese atrodas AZT. Tāpēc būtu jānoskaidro, vai LESD 49. pants vai 1991. un 2001. gada lēmumi attiecina brīvību veikt uzņēmējdarbību uz sabiedrībām, kas atrodas Britu Virdžīnu salās un kurām ir meitas sabiedrības kādā dalībvalstī [23]. Bet, ņemot vērā jau iepriekš konstatēto, ka pat lietā, kurā bija iesaistītas dalībvalstis, nebūtu piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību, es neuzskatu, ka būtu sīkāk jāiztirzā šis jautājums šajā aspektā.

21 — Vispārīgi skat. 1974. gada 21. jūnija spriedumu lietā 2/74 *Reyners* (*Recueil*, 631. lpp., 21. punkts), 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 25. punkts), un konkrētāk — 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 18. punkts), kurā [Tiesa] balstīja savu analīzi uz šādu premisu: "[..] lai noteikumus, kas attiecas uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, varētu piemērot, ir jānodrošina pastāvīga klātbūtne uzņemošajā dalībvalstī, un nekustama īpašuma iegādes vai piederības gadījumā šī īpašuma pārvaldei jābūt aktīvai. Tomēr no iesniedzējtiesas sniegtā faktisko apstākļu apraksta izriet, ka telpas Vācijā fondam nepieder tādēļ, lai veiktu savu darbību, un ka pakalpojumus, kas nepieciešami, lai iznomātu nekustamo īpašumu, sniedz Vācijas pārvaldnieks. [..]. Tādējādi ir jāsecina, ka tādos apstākļos kā pamata lietā nepiemēro normas, kas reglamentē brīvību veikt uzņēmējdarbību" (19. un 20. punkts).

22 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (63.–65. punkts).

23 — Šajā ziņā, bet tiesvedības kontekstā attiecībā uz trešām valstīm un nevis uz AZT, skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A* (29. punkts), kā arī iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *N*, ņemot vērā šeit aplūkotās nianses.

47. Līdz ar to, kā arī ņemot vērā šīs tiesvedības apstākļus, es nepiekrītu Apvienotās Karalistes izvirzītajai tēzei, un tādēļ es ierosinu Tiesai izskatīt uzdotos jautājumus vienīgi kapitāla brīvas aprites kontekstā.

2) LESD 63. panta 1. punkta nepiemērojamība, kas izriet no Lēmumiem 91/482 un 2001/822

48. Francijas Republika uzskata, ka fakts, ka ne LESD ceturtajā daļa, ne lēmumos par AZT asociēšanu nav nekas minēts par kapitāla brīvu apriti, ir jāsaprot tādējādi, ka attiecībā uz minētajām teritorijām Savienība nav paredzējusi liberalizācijas pasākumus šajā jomā. Francijas Republika uzskata, ka šāds skaidrojums tāpat liedz pielīdzināt AZT trešai valstij, ņemot vērā šo teritoriju regulējuma autonomo raksturu.

49. Iesākumā jāatzīst, ka Francijas Republikai ir taisnība, kad tā uzsver Lēmuma 91/482 180. panta un Lēmuma 2001/822 47. panta nozīmību šīs lietas kontekstā. Būtībā tieši šīs normas attiecas uz konkrēto gadījumu izskatāmajā lietā, jo nosaka īpašo kārtību, kuras ietvaros notiek kapitāla brīva aprite starp AZT un Savienību. Līdz ar katra no šo lēmumu stāšanos spēkā un to atcelšanu — Lēmums 91/482/EEK bija spēkā esošais tiesību akts attiecībā uz apliksanu ar nodokli par 2001. gadu, turpretim Lēmums 2001/822 ir piemērojams, nosakot nodokli par nākamo gadu [24].

50. Kā to pareizi norāda Francijas Republika, lēmumos par AZT asociēšanu attiecībā uz kapitālu lielākā uzmanība tiek pievērsta [kapitāla] kustībai no dalībvalstīm uz AZT. Citiem vārdiem sakot, runa ir vairāk par vienpusēju, ne divpusēju brīvību, kuras iemesls rodams Eiropas investīciju AZT veicināšanas politikā. Šī pieeja bija uzsvērta Lēmuma 91/482/EEK 168. panta e) punktā, kurā izvirzīta prasība atvieglot "privātā sektora finanšu plūsmas stabilizāciju un palielināšanu no Savienības *uz* AZT" [25]. Lēmums 2001/822 mainīja šīs normas formulējumu, novēršot tās vienpusējo raksturu, tomēr minētā lēmuma 47. panta 1. punkta b) apakšpunktā atkal paredzēja īpašus pasākumus, lai aizsargātu kapitāla investīcijas no Savienības uz AZT. Tādējādi šī norma aizliedz piemērot jebkādus

24 — Lēmuma 2001/822 63. pants, saskaņā ar kuru dokuments stājas spēkā 2001. gada 2. decembrī, Lēmuma 91/482 darbībai beidzoties iepriekšējā dienā.

25 — Mans izcēlums.

ierobežojumus "brīvai kapitāla apritei saistībā ar tiešiem ieguldījumiem sabiedrībās, kas izveidotas saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts, zemes vai teritorijas tiesību aktiem" [26].

garantijas, nodrošinātu Eiropas kapitāla plūsmu uz AZT, tomēr tas nenozīmē, ka minētais regulējums izslēdz atgriezenisku [kapitāla] plūsmu.

52. Turpinājumā aplūkosim, kādā veidā izpaužas šis divvirziena raksturs.

51. Tomēr tas, ka lēmumi galvenokārt fokusējas uz kapitāla kustību uz AZT, nenozīmē, ka LESD ceturtās daļas vai lēmumu darbības joma ir tikai un vienīgi vienpusēja, virzīta no centra uz perifēriju. Gluži pretēji, iepriekš minētās normas pierāda, ka AZT kapitāla regulējums tiecas intensīvāk koncentrēties pašu AZT virzienā, tomēr tās neizslēdz šīs brīvības divvirziena traktējumu. Citiem vārdiem sakot, AZT īpašais regulējums paredz konkrētus pasākumus, lai, nosakot lielākas

53. Pirmais aspekts, kas jāņem vērā, ir 1991. un 2001. gada lēmumu gramatisks traktējums. Kas attiecas uz Lēmumu 91/482, tad fakts, ka kapitāla kustība tiek strikti attiecināta vienīgi uz maiņas operācijām, ļauj apgalvot, ka šajā lietā aplūkojamais gadījums neietilpst [lēmuma] darbības jomā. Atbilde vairs nav tik nepārprotama, ja aplūko Lēmumu 2001/822, kura 47. panta priekšmets nav konkrēta darbība, bet kurā ir skaidra atsauce uz "tiešiem ieguldījumiem" saistībā ar "darījumiem maksājumu bilances kapitāla kontā". Kā jau esmu norādījis šo secinājumu 50. punktā, minētais pants attiecas uz tiešiem ieguldījumiem sabiedrībās, kas izveidotas saskaņā ar AZT tiesību aktiem, tādējādi tā darbības joma attiecas uz kapitāla plūsmu no dalībvalstīm uz teritorijām. Līdz ar to jāsecina, ka neviens no šiem lēmumiem neietver izskatāmo lietu,

26 — Šī norma rada zināmas šaubas dažādo tās tulkojumu dēļ. Franču valodas versijā šajā pantā ir noteikts, ka "les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*" (mans izcēlums). Tomēr spāņu valodā, līdzās citu valodu versijām (piemēram, angļu vai vācu), runājot par "sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts, zemes vai teritorijas tiesību aktiem", [šī norma] liek saprast, ka attiecīgās sabiedrības ir tās, attiecībā uz kurām piemēro *vai nu* dalībvalsts tiesību aktus, *vai nu* AZT tiesību aktus. No franču teksta, gluži pretēji, izriet, ka minētais pants attiecas uz sabiedrībām, *kurām piemēro dalībvalsts tiesību aktus un kuru juridiskā adrese ir AZT*, ar kuru minētai valstij ir īpaša saikne, kas apstiprina Francijas valdības šīs normas interpretāciju, saskaņā ar kuru runa šeit būtu par vienvirziena brīvību, kuras mērķis ir AZT. Šī pretruna parādās arī citās valodu versijās, līdz ar to Tiesai ir jāieņem nostāja attiecībā uz vienu vai otru [versiju], lai gan lēmumu attiecībā uz AZT attīstības virzība norāda, ka pareiza ir franču versija.

jo to normas attiecas uz darbībām vai kapitāla plūsmu, kas atšķiras no izskatāmās lietas.

54. Tomēr fakts, ka lēmumos nekas nav paredzēts attiecībā uz tādu gadījumu kā izskatāmajā lietā, vēl nenozīmē, ka Savienības tiesību funkcijas līdz ar to ir izsmeltas. Kā jau norādīts šo secinājumu 31.–39. punktā, tiesības, ko piemēro attiecībā uz AZT, nav autonoma sistēma, kas ir imūna pret Līgumu vispārējām normām. Drīzāk pretēji — pārliecinoties, ka konkrētā gadījumā nevar piemērot īpašās normas, jāizpēta, ņemot vērā LESD ceturtā daļā izvirzītos mērķus, vai ir pamats atsaukties uz Līgumā paredzētajām normām saistībā ar trešām valstīm. Šajā lietā jautājumu var sašaurināt, noskaidrojot, vai LESD 63. pants ir norma, ko, ievērojot LESD 198. un nākamos pantus, piemēro attiecībā uz valsts pasākumu, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti no AZT uz Savienību.

55. Kā jau esmu norādījis, LESD 63. pants paredz kapitāla brīvu apriti, precizējot, ka šīs normas darbība attiecas ne vien uz dalībvalstīm, bet arī uz trešām valstīm. Tādējādi kapitāla brīva aprite kā zināms izņēmums, ja salīdzinām to ar pārējām brīvībām, nepieļauj valsts pasākumus, kas apgrūtina kapitāla virzību uz trešām valstīm un kapitāla virzību no trešām valstīm. Pamatojoties uz šo īpatnību kā premisu, es uzskatu, ka LESD 63. pants, interpretēts kopsakarā ar LESD 198. un nākamajiem pantiem, ir piemērojams attiecībā uz AZT.

56. Tādējādi, izprotot kapitāla brīvu apriti kā uz āru vērstu regulējumu, neizbēgami rodas tās universalizēta izpratne. Kapitāla tirgu atvēršana nenotiek fragmentāri, bet gan vispārējā veidā, lai īstenotu labi zināmus un iepriekš jau aplūkotus mērķus [27]. Pieņemt, ka šī brīvība neattiecas uz AZT, nozīmētu nonākt pretrunā ar pašu ideju, kas ir LESD 63. panta pašreizējās redakcijas pamatā, jo tas radītu acīmredzamu izņēmumu, kuram katrā gadījumā būtu jābūt tieši iekļautam [līgumā] [28].

57. No otras puses, mērķi, kas pamato AZT īpašo regulējumu, un konkrētāk, to ekonomiskās un sociālās attīstības veicināšanu, būtu

27 — Skat. šo secinājumu 21. punktu.

28 — Tā to, piemēram, interpretē Nīderlandes Augstākā tiesa savā 2001. gada 13. jūlija spriedumā (Nr. 35 333, *BNB* 2001/323), ko vēlāk apstiprina 2005. gada 12. augusta spriedums (Nr. 39 935, *BNB x*). Šajā ziņā skat. Smits, D. S., "The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax*, Nr.º 12, 2010.

apdraudēti, ja Savienība atļautu kapitāla plūsmu no dalībvalstīm uz AZT, vienlaikus stingri ierobežojot tā plūsmu no AZT. Ekonomiskās un sociālās attīstības veicināšana līdzās "ciešu ekonomisku sakaru" veidošanai AZT un Savienības starpā nešķiet savienojama ar kapitāla brīvu apriti, kas atstātu ārpusē AZT, vienlaikus iekļaujot jebkuru trešo valsti. Saiknes, kas vieno AZT un Savienību, kalpo tieši tam, lai pamatotu asociācijas regulējumu, kas stiprina ekonomiskos sakarus starp abām teritorijām. Šāds regulējums dažos gadījumos var radīt vajadzību ieviest ierobežojošus pasākumus, kurus reizēm neitralizē citas normas [29]. Tomēr tieši šo pienākumu ievērot līdzsvaru it īpaši paredz Lēmums 2001/822, kā arī visi iepriekšējie tiesību akti. Ja lēmumos nekas konkrēti nav teikts, ir jāuzskata, ka Līgumā paredzētās brīvības, kuras īpašā veidā attiecina uz visām trešām valstīm bez izņēmuma, tāpat attiecas arī uz AZT.

58. Līdz ar to Francijas Republikas izvirzītais arguments, manuprāt, nav pieņemams. Tādēļ un, ņemot vērā visu iepriekš teikto, es uzskatu, ka, ja asociēšanas lēmumos nav noteikta īpaša kārtība, LESD 63. pants ir piemērojams attiecībā uz AZT.

29 — Saistībā ar preču brīvu apriti skat., piemēram, LESD 200. panta 3. punktu, kas ļauj AZT "uzlikt muitas nodokļus, kas vajadzīgi to attīstībai un industrializācijai vai arī papildina to budžetu kā fiskāli nodokļi".

3) Par LESD 63. panta nepiemērojamību, kas izriet no LESD 64. panta 1. punktā ietvertās *stand-still* klauzulas

59. Pēc Komisijas domām, attiecīgā Francijas [tiesību] norma iekļaujas LESD 64. panta 1. punkta piemērojamības jomā, jo, pirmkārt, runa ir par tiesību normu, kas bija spēkā 1993. gada 31. decembrī, otrkārt, tā attiecas uz kapitāla apriti no trešās valsts un, treškārt, [šī kapitāla aprite] ir tiešs ieguldījums nekustamajā īpašumā. Īstenojoties šiem nosacījumiem, LESD 64. panta 1. punkts ievieš *stand-still* klauzulu, saskaņā ar kuru kapitāla brīva aprite nerada sekas attiecībā uz valsts pasākumiem, kuri atbilst minētajām prasībām.

60. Komisija pamatoti apgalvo, ka *CGI* noteiktais nodoklis tā, kā to piemēro attiecībā uz šo lietu, ir pasākums, kas "pastāvēja" 1993. gada 31. decembrī. Tiesai jau bija izdevība pieņemt lēmumu šajā jautājumā [30], un tā bija vienisprātis ar Komisiju, apstiprinot, ka attiecīgais nodoklis atbilst noteiktajām prasībām, lai to varētu uzskatīt par pasākumu, kas "pastāvēja" attiecīgajā laikā. To pašu var teikt arī par "tieša ieguldījuma" raksturu, ko

30 — Spriedumā lietā *A* Tiesa noteica, ka "[..] ierobežojuma, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, jēdziens paredz, ka tiesību normām, kurās ietilpst attiecīgais ierobežojums, kopš šā datuma nepārtraukti bija jābūt attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas daļai. Ja tas būtu citādi, dalībvalsts jebkurā brīdī varētu kapitāla apritei uz trešām valstīm vai no tām no jauna ieviest ierobežojumus, kuri valsts tiesību sistēmā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, bet netika saglabāti" (48. punkts). Tāpat arī skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 192. punkts) un 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts).

pieprasa LESD 64. panta 1. punkts, jo konkrētajā normā ir paredzēts nodoklis attiecībā uz ieguldījumu nekustamajā īpašumā, kas veikts, izmantojot trešo valstu kapitālu [31]. Fakts, ka šī kapitāla aprite ir bijusi pastarpināta caur sabiedrību ķēdi, neatņem attiecīgajai normai tās ierobežojošo funkciju attiecībā uz tiešo ieguldījumu nekustamajā īpašumā.

61. Visbeidzot, Komisija uzskata, ka Britu Virdžīnu salas, būdamas AZT, saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu ir "trešā valsts". Lai pamatotu savu nostāju, Komisija atsaucas uz atzinumiem lietās 1/78 un 1/94, kuros Tiesa apstiprina, ka AZT, ciktāl uz tām neattiecas Līguma darbības joma, saistībā ar Savienības tiesībām ir uzskatāmas par trešām valstīm [32]. Tāpat, kā jau to esmu norādījis šo secinājumu 38. punktā, lai gan citos Tiesas spriedumos ir vērojama tendence pielīdzināt AZT trešām valstīm, tomēr atsevišķās lietās Tiesa ir radusi atšķirīgu risinājumu.

62. Ir grūti bez iebildēm pieņemt Komisijas nostāju attiecībā uz šo trešo nosacījumu, jo tā pārlieku vienkāršo AZT statusu, kas, kā jau iepriekš minēts, ir saistīts ar īpatnībām, kuras nepieļauj nepārprotamu risinājumu. Kad Līguma normās, kuras nav ietvertas tā ceturtajā daļā, ir atsauces uz trešām valstīm, tad, kā jau es to iepriekš esmu norādījis, katrā konkrētā gadījumā ir jāizvērtē, vai konkrētā norma attiecas uz AZT vai nē. Patiesībā judikatūra jau labu laiku, šķiet, pamatojas uz šo pieeju, jo līdzās spriedumiem, uz kuriem atsaucās Komisija, norādot uz AZT pielīdzināšanu trešām valstīm, tāpat ir atrodami arī spriedumi, kuros ir noraidīta šāda pielīdzināšana [33].

63. Manuprāt, LESD 64. panta 1. punkta gadījumā atsauce uz "trešām valstīm" ir

31 — 1988. gada 24. jūnija Direktīva 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) nosaka, ka tiešie ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir "ēku un zemes pirkumi un ēku celtniecība, ko privātpersonas veic, lai gūtu ienākumus vai izmantotu personiskām vajadzībām. Pie šīs kategorijas pieder arī tiesības noteiktu laiku izmantot svešu īpašumu, servitūta tiesības un būvniecības tiesības". Šim formulējumam, kā jau to Tiesa ir vairākkārt norādījusi, ir interpretatīvs raksturs saistībā ar termina "tiešs ieguldījums nekustamajā īpašumā" lietošanu attiecībā uz kapitāla brīvu apriti (skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer* (Krājums, I-1661. lpp., 21. punkts), 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-464/98 *Stefan* (*Recueil*, I-173. lpp., 5. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (22. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Elisa* (33. un 34. punkts)).

32 — Iepriekš minētie atzinumi lietās 1/78 (62. punkts) un 1/94 (17. punkts).

33 — Skat. šo secinājumu 37. punktu un tajā minēto judikatūru.

interpretējama saistībā ar īpašajiem mērķiem, ko mēģina īstenot ar šo normu. Šīs normas mērķis ir piešķirt valstīm un Savienībai pilnvaras vienpusēji izlemt par tādu pasākumu atcelšanu, kas ir pretrunā LESD 63. pantam, ja tie attiecas uz laika posmu pirms 1993. gada 31. decembra. Citiem vārdiem sakot, runa ir par fakultatīvu *stand-still* klauzulu par labu dalībvalstīm un Savienībai, kuras rašanās atbilst vēsturiskajam brīdim, kad veidojās Eiropas monetārā politika un Līgumos kā papildu brīvība tika nostiprināta kapitāla brīva aprite [34]. Tajā brīdī tika paredzētas pozitīvās sekas, ko radītu kapitāla liberalizācija, bet tāpat arī tika ņemts vērā negatīvās ietekmes risks, kas var attaisnot tobrīd pastāvošo pasākumu turpināšanu, lai nodrošinātu aizsardzību pret iespējamām kapitāla aprites svārstībām.

64. Kā ikviena norma, kas rada izņēmumu no vispārējas brīvības, LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē šauri [35]. Šīs normas ierobežojošais raksturs izpaužas tādējādi, ka tas neaptver visus kapitāla aprites veidus, bet specifiski tādu apriti, kas nozīmē tiešos ieguldījumus, tiesības veikt uzņēmējdarbību, finanšu pakalpojumu sniegšanu un vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū. Tāpat arī šis izņēmums attiecas tikai un vienīgi uz kapitāla ienākšanu no trešām valstīm, reaģējot uz īpatnību, kas piemīt vienīgi kapitāla brīvai apritei un ko raksturo šīs brīvības ārējā virzība.

65. No otras puses, ja aplūkojam mērķus, ko mēģina sasniegt Līgums, nosakot īpašu režīmu attiecībā uz AZT, nevar nepamanīt, ka minētā statusa noteikšanas prioritāte ir politisko, sociālo un ekonomisko sakaru veicināšana starp šīm teritorijām un Savienību. Lai gan šīs teritorijas formāli nav Savienības "daļa", kā jau es iepriekš uzsvēru, AZT ir "saistītas" *ar* Savienību tādā veidā, kas tās reizēm vairāk pietuvina dalībvalsts, nevis trešās valsts statusam. Un, no otras puses, ņemot vērā, ka tās arī nav trešās valstis, jo nav suverēnas valstis ar starptautisku juridiskas personas statusu, to saikne ar Savienību vienmēr jāsaprot kā integrācija. Ja vēlas, var teikt, ka tā ir atšķirīga un pastarpināta integrācija salīdzinājumā ar to, kas pastāv dalībvalstu starpā, tomēr tā ir un paliek integrācija.

66. Tādējādi, kā jau es to esmu norādījis šo secinājumu 56. punktā, LESD 63. pantā paredzētā kapitāla brīva aprite attiecas uz AZT, pretējā gadījumā izveidotos paradoksāla situācija, ka brīvība, ko piemēro attiecībā uz

34 — Par šo normu skat. Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oksforda: Oxford University Press, 2009, 275. un nākamās lpp.

35 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Hindelang, S., 280.–291. lpp.

trešām valstīm, tiktu liegta teritorijām, ar kurām Savienībai ir īpašas saites. Ņemot vērā šo premisu, izņēmuma piemērošana brīvībai, kas attiecas vienīgi uz trešām valstīm, ir jāinterpretē īpaši piesardzīgi, piemērojot to tādām teritorijām kā AZT. Fakts, ka tās nav valstis šā termina striktā nozīmē un ka uz tām attiecas Līgumā skaidri noteikts regulējums, manuprāt, attaisno to, ka LESD 64. panta 1. punktā minētais izņēmums nav piemērojams šīm teritorijām.

67. Šis secinājums arī visvairāk atbilst Līguma sistēmai, jo piešķir AZT tādu juridisko statusu, kāds tām ir noteikts LESD ceturtajā daļā — tās ir teritorijas, uz kurām attiecas regulējums, kas pieļauj atkāpes no Līguma vispārējām normām, bet, ja [normās] nekas nav paredzēts, attiecībā uz tām var piemērot šīs normas, it īpaši, ja tās ietekmē trešās valstis. Ņemot vērā visu iepriekš teikto, var apgalvot, ka LESD 64. panta 1. punkts neatļauj AZT pielīdzināšanu trešām valstīm, jo tā, gluži pretēji, ir norma, kas aptver vienīgi ekonomiska rakstura jautājumus, kuras piemērošana attiecībā uz AZT būtu pretrunā mērķiem, ko tiecas īstenot Līgums, nosakot īpašas politiskas, ekonomiskas un sociālas saites starp šīm teritorijām un Savienību.

68. Līdz ar to, atbildot uz Komisijas izvirzītajiem argumentiem, es uzskatu, ka LESD 64. panta 1. punkts nav piemērojams attiecībā uz tādu pasākumu, kāds paredzēts *CGI* 990.E pantā, kurš piemērojams attiecībā uz juridisku personu, kuras vadības faktiskā atrašanās vieta ir Britu Virdžīnu salās.

C — *LESD 63. panta pārkāpums*

69. Līdzko ir rasta skaidrība iepriekšējos jautājumos, atliek noskaidrot, vai attiecīgais Francijas [likumdošanas] pasākums, ņemot vērā LESD 63. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti, ir tai atbilstošs. Noliedzošas atbildes gadījumā būtu jāpārliecinās, vai ir piemērojams kāds no LESD 65. pantā minētajiem attaisnojumiem.

1) Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

70. Jau spriedumā lietā *Elisa*[36] Tiesai bija izdevība paust atzinumu par to, vai *CGI*

36 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa*.

990.E pants ir pretrunā LESD 63. panta 1. punktam, lai gan šajā lietā ar nodokli apliekamās juridiskās personas vadības faktiskā atrašanās vieta bija Luksemburgā. Tādējādi izveidojās situācija, ka spriedumā lietā *Elisa* tika lemts par Francijas nodokļa tiesiskumu saistībā ar kapitāla apriti starp dalībvalstīm. Tāpat kā izskatāmajā lietā, Francijas Republika norādīja, ka nosacījums, kas paredz slēgt nolīgumu par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai vienošanos, kas nodrošina vienlīdzības principu attieksmē pret nodokļu maksātājiem, bija samērīgs un neradīja šķēršļus kapitāla brīvai apritei.

71. Tiesa nepiekrita Francijas Republikas argumentam un uzskatīja, ka tāds nosacījums kā iepriekš minētais, ņemot vērā, ka tas pieprasa divpusēju lēmumu no attiecīgo dalībvalstu puses, *de facto* ir pielīdzināms pastāvīgam regulējumam, kurā no apstrīdētā nodokļa nav atbrīvotas juridiskās personas, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir nevis Francijā, bet citā dalībvalstī. Līdz ar to, pēc Tiesas domām, attiecīgais noteikums "nozīmē[ja], ka tiek ierobežota kapitāla brīva aprite attiecībā pret minētajām juridiskām personām, bet šāds ierobežojums ir aizliegts [Līgumā]" [37].

72. Neraugoties uz skaidrību, kādu spriedums lietā *Elisa* viesa jautājumā par ierobežojumu, atliek vēl noskaidrot, vai šis risinājums ir attiecināms arī uz lietu, kurā juridiskās personas vadības faktiskā atrašanās vieta ir nevis dalībvalstī, bet trešā valstī vai teritorijā, kas nav Savienība. Atbildi uz šo jautājumu vismaz daļēji sniedz spriedums lietā *A* [38].

73. Šajā lietā Tiesai tika uzdots jautājums, vai LESD 63. panta 1. punktā ietvertais kapitāla aprites ierobežojuma jēdziens ir attiecināms uz attiecībām starp dalībvalstīm un trešām valstīm tāpat kā uz attiecībām starp dalībvalstīm. Pretēji vairāku šajā lietā iesaistīto valdību paustajam viedoklim, Tiesa secināja, ka ierobežojuma būtība principā ir tāda pati, tomēr uzsvēra, ka jāņem vērā tas, ka Līgumā ir noteiktas īpašas atkāpes attiecībā uz kapitāla apriti uz trešām valstīm vai no tām [39], kā arī piemērojamās tiesību normas, kas noteikti ir atšķirīgas no tām, kuras pastāv starp dalībvalstīm, ņemot vērā, ka tās piedalās Eiropas ekonomikas integrācijas procesā [40]. Apstiprinot jau spriedumā lietā *Test Claimants* [41] aizsākto virzību, Tiesa atzina par

37 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (78. punkts).

38 — Iepriekš minētais spriedums lietā *A*.

39 — Skat. LESD 64. panta 1. punktu, 66. pantu un 75. panta 1. un 2. punktu.

40 — Iepriekš minētais spriedums lietā *A* (35.–38. punkts).

41 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (171. punkts).

pareizu interpretāciju, kas, gan ar dažām korekcijām, ļāva piemērot tās judikatūru kapitāla aprites jomā situācijās, kas radušās starp dalībvalstīm [42].

74. Kaut arī spriedumi lietās *A* un *Test Claimants* attiecās uz nodokļu pasākumiem attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no sabiedrībām, kuras atrodas citā dalībvalstī, vēlāk apstiprinājās šī pati pieeja un tieši attiecībā uz jau minēto un arī šajā lietā apstrīdēto *CGI* 990.E pantu. Spriedumā lietā *Établissements Rimbaud* [43] Tiesai nesen bija izdevība lemt, vai minētais noteikums ir uzskatāms par ierobežojumu, ja juridiskas personas vadības faktiskā atrašanās vieta ir trešā valstī, un konkrēti, Eiropas Ekonomikas zonas valstī. Nenoliedzami, ka šajos apstākļos attiecīgais tiesiskais konteksts formāli mainījās, jo šajā gadījumā nav piemērojams LESD 63. pants, bet gan EEZ līguma 40. pants. Tomēr šajā normā ir pārņemts jau minētā LESD 63. panta 1. punkta saturs, līdz ar to tā interpretācijas nolūkā izveidotā judikatūra, lai nodrošinātu EEZ līguma iespējami vienādu īstenošanu, principā tiek piemērota attiecībā uz šī līguma 40. pantu [44]. Šādos apstākļos Tiesa secināja, ka tāds regulējums kā Francijā, izvērtēts EEZ kontekstā, padara sabiedrībām nerezidentēm, kas ir reģistrētas Lihtenšteinā, ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā Francijā mazāk pievilcīgu [45].

75. Kā jau es to iepriekš esmu norādījis, asociācija starp AZT un trešām valstīm ir jāaplūko saistībā ar AZT īpašo statusu, jo tās ir teritorijas, starp kurām un Savienību pastāv cieša saikne. Tas nozīmē, ka, kaut arī šīs lietas kontekstā nav automātiski jāpiemēro no spriedumiem lietā *A* vai *Test Claimants* izrietošā judikatūra, nevar arī kategoriski apgalvot, ka mums ir darīšana ar tādu pašu situāciju kā spriedumos lietā *Elisa* vai *Établissements Rimbaud*. Gluži pretēji, fakts, ka Francijas nodoklim pakļautās juridiskās personas vadības faktiskā atrašanās vieta ir Britu Virdžīnu salās, nozīmē, ka, interpretējot LESD 63. panta 1. punktu, jāņem vērā šīs teritorijas īpašais

42 — Ģenerāladvokāts Īvs Bots [*Yves Bot*] savos secinājumos, kas sniegti iepriekš minētajā spriedumā lietā *A*, to skaidri formulē šādi: "Līgumā nav precizēts, kādu iemeslu dēļ minētās brīvības piemērojamība tiek paplašināta attiecībā uz trešām valstīm. Vispāratzīts ir tas, ka šāda paplašināšana ir saistīta ar Kopienas monetārās politikas attīstību. Tomēr, ja dalībvalstis gribētu, lai mērķu atšķirība atsaucas uz liberalizācijas piemērojamību attiecībās ar trešām valstīm, tām būtu jāizklāsta atšķirīgi kapitāla brīvas aprites principi Kopienas ietvaros un ārpus Kopienas, kā tas ir bijis iepriekš. Tas, ka, neraugoties uz atšķirīgiem mērķiem, dalībvalstis ir izvēlējušās nostiprināt šo aprites brīvību identiskā redakcijā un vienā Līguma pantā, manuprāt, ir izskaidrojams tikai ar vēlmi abos gadījumos to piemērot vienādi" (77. punkts).

43 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud*.

44 — Skat. 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (*Recueil*, I-9743. lpp., 29. punkts), 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-286/02 *Bellio F.lli* (*Recueil*, I-3465. lpp., 34. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp., 48. punkts), 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-4873. lpp., 15. punkts), 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 24. punkts) un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-10983. lpp., 65. punkts).

45 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud* (25.–29. punkts).

raksturs. Šiem iepriekšējiem apsvērumiem būtu jāatvieglo atbilde uz šo jautājumu.

76. Jau šo secinājumu 31.–39. punktā es esmu norādījis, ka LESD 63. panta 1. punkts ir piemērojams attiecībā uz AZT. Pamatojoties uz šo premisu, jāuzsver, kā Tiesa to jau ir izdarījusi spriedumos lietās *A* un *Test Claimants*, ka kapitāla aprite uz vai no Britu Virdžīnu salām notiek tiesiskā regulējuma kontekstā, kas atšķiras no tā, kāds tiek piemērots kapitāla apritei Savienībā [46]. Bet, ja arī šī atšķirība attiecībā uz tiesisko regulējumu var izrādīties noteicoša, izvērtējot tāda pasākuma kā pamata lietā attaisnojumu, tad tā nekādā ziņā neliedz Tiesai nepārprotami un tieši konstatēt ierobežojuma esamību LESD 63. panta 1. punkta ietvaros.

77. Šajā nozīmē gan spriedums lietā *Elisa*, gan lietā *Établissments Rimbaud* piedāvā dažus noderīgus kritērijus, jo abos tajos ir runa par izskatāmajā lietā apstrīdēto normu. Minēto lietu kontekstā Tiesa nešauboties nosprieda, ka *CGI* 990.E pantā noteiktais regulējums, ņemot vērā, ka tas *de facto* ir pielīdzināms pastāvīgam regulējumam, saskaņā ar kuru no apstrīdētā nodokļa nav atbrīvotas juridiskās personas, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta nav Francijā, ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites principa ierobežojumu [47]. Es neredzu nekādus iemeslus, lai tādos apstākļos kā izskatāmajā lietā, apstiprinoties LESD 63. panta 1. punkta piemērojamībai, un, ņemot vērā, ka vadības faktiskā atrašanās vieta ir AZT, atbilde būtu atšķirīga.

78. Tādējādi no iepriekš teiktā izriet, ka tāda norma kā *CGI* 990.E pants, ciktāl tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa juridiskām personām, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta nav Francijā, salīdzinājumā ar citiem nodokļa maksātājiem izvirza papildu prasību, proti, nolīguma esamību starp Francijas Republiku un izskatāmajā lietā — AZT, ir ierobežojums, kas principā ir aizliegts saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu.

2) Par ierobežojuma attaisnojumu

79. Nonākot līdz šim punktam, iesākumā jānorāda, ka LESD 65. panta 1. un 2. punkts ir daži no primārajās tiesībās paredzētajiem

46 — Iepriekš minētais spriedums lietā *A* (36. un 37. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants* (170. un 171. punkts).

47 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (75.–78. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud* (25.–29. punkts).

attaisnojuma veidiem attiecībā uz aprites brīvībām. Minētajās normās ir ietverti trīs vispārēji izņēmumi, kuriem pašiem pēc tam ir noteikti ierobežojumi, tomēr galu galā tie paplašina dalībvalstu rīcības brīvības robežas. Tā, [LESD 65. panta] 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts attaisnojums nodokļu pasākumiem, kas nošķir situācijas, kuras nav objektīvi salīdzināmas; [šī panta] 1. punkta b) apakšpunktā ir ietverts vispārējs attaisnojums, kas pamatojas uz sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības interesēm, un [šī panta] 2. punktā ir paredzēts īpašs gadījums, kad piemēro ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

80. Es sākšu ar pirmā attaisnojuma — proti, tā, kas ietverts LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā, — analīzi. Kā zināms, šis attaisnojums, kas attiecas vienīgi uz valsts "nodokļu tiesību" pasākumiem, kuri paredz atšķirīgas attieksmes piemērošanu, jau bija izklāstīts Tiesas judikatūrā pat pirms LESD 65. panta stāšanās spēkā. Tā, kā jau Tiesa ir atzinusi spriedumā lietā *Verkooijen* [48], judikatūrā ir atzīts — pirms bija stājies spēkā LESD 65. pants (tobrīd — EK līguma 73.d pants) un it īpaši kopš sprieduma lietā *Schumacker* [49] —, ka valsts nodokļu normas, kurās noteiktas zināmas atšķirības, kas pamatojas galvenokārt uz nodokļu maksātāju dzīvesvietu, var uzskatīt par saderīgām ar Savienības tiesībām, ja tās tiek piemērotas objektīvi nesalīdzināmās situācijās. Līdz ar to, kaut arī tagad Tiesa piemēro LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, to darot, tā pamatojas uz savu iepriekšējo judikatūru, piemērojot dubultu *pārbaudi*.

81. Pirmajā posmā tiek noskaidrots, vai valsts norma vai lēmums attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām. Ja tiek secināts, ka tā nav, pasākums ir jāatzīst par tiesisku [50]. Tomēr, ja secinājums ir pretējs, jāveic nākamā pārbaude: konstatējot, ka situācijas ir salīdzināmas, Tiesai ir jānosaka, vai pastāv primārs vispārējo interešu iemesls, kas saskaņā ar samērīguma principu var attaisnot pasākuma tiesiskumu [51]. Šajā otrajā posmā jāizvērtē tādi iemesli kā, piemēram, nodokļu sistēmas konsekvence [52] vai krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas efektivitāte [53].

82. Kā izriet no lietas, apstrīdētais Francijas nodoklis ir daļa no vienotas nodokļu

48 — 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts).

49 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.).

50 — Skat. 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert* (Krājums, I-7685. lpp., 39. punkts) un 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp., 65. punkts).

51 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Verkooijen* (56.–61. punkts) un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 52. punkts).

52 — 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus* (Krājums, I-7379. lpp., 17. punkts).

53 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (47. punkts).

sistēmas, kuras ietvaros nodoklis tiek piemērots juridisko personu nekustamajam īpašumam. Ņemot vērā vispārīgo nosacījumu, kas paredz pienākumu samaksāt nodokli, juridiskās personas, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir Francijā, un tās, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir ārpus Francijas, ir vienādā situācijā attiecībā uz nodokļa piemērošanu nekustamajam īpašumam [54]. Ņemot vērā, ka atšķirīgā attieksme ir saistīta ar priekšrocību attiecībā uz nodokli, runa ir par salīdzināmu situāciju, kas rada diskrimināciju, kura tātad neatbilst LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta būtībai.

83. Tagad būtu jānosaka, vai atšķirīgā attieksme ir saistīta ar primāru vispārējo interešu iemeslu un, konkrētāk, kā to apgalvo dalībvalstis, kuras piedalās tiesvedībā, ar iemeslu, kas saistīts ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas efektivitāti.

84. Spriedumā lietā *Elisa* Tiesa, atgādinot, ka judikatūra atļauj šo attaisnojumu vienīgi tad, ja runa ir par pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuras izveidotas, lai apietu nodokļu likumu [55], uzsvēra divus elementus, kas tai ļāva secināt, ka *CGI* 990.E pants, ja to piemēro attiecībā uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm, neietilpst šajā attaisnojumā. Pirmkārt, Tiesa norādīja, ka Direktīva 77/799/EEK [56] par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējo palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā izveido vispārēju ietvaru attiecībā uz sadarbību un informācijas apmaiņu, kurš atvieglo katras valsts iestādēm krāpšanas apkarošanu pārrobežu kontekstā [57]. Turpinājumā, uzsverot, ka Direktīvas 77/799/EEK 8. panta 1. punkts, kuru varēja piemērot sprieduma lietā *Elisa* faktiem, paredz atbrīvojumu no šādas sadarbības, Tiesa atsaucās uz pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru, pat konstatējot, ka minētā norma ir piemērojama, nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un vajadzības gadījumā atteikt atbrīvojumu no nodokļa, ja šie pierādījumi netiek sniegti [58].

85. Balstoties uz šo pamatu, Tiesa spriedumā lietā *Elisa* secināja par *CGI* 990.E panta nesaderību [ar Līgumu] un noraidīja vispārējo interešu iemesla esamību, kas pamatojas uz

54 — Šajā pašā ziņā skat. ģenerāladvokāta Jana Mazaka [*Ján Mazák*] secinājumus, sniegtus iepriekš minētajā spriedumā lietā *Elisa* (87.–91. punkts), tieši atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen* (36. punkts).

55 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (91. punkts), tāpat arī 2000. gada 26. septembra spriedums lietā C-478/98 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts), 2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 50. punkts).

56 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.; EE/09/01, 94. lpp.).

57 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (92.–94. punkts).

58 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (95. un 96. punkts), atsaucoties uz 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krājums, I-1163. lpp., 54. punkts). Tomēr šī pieeja Tiesas judikatūra tika izstrādāta, jau sākot ar Tiesas 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 20. punkts).

krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu [59]. Kaut arī Tiesa atzina, ka Francijas nodokļu iestādēm būtu sarežģīti veikt attiecīgās darbības, lai aprēķinātu vai veiktu attiecīgo nodokļu iespējamo pārbaudi, Francijas [nodokļu] regulējuma problēma ir tā mehāniskā pieeja, kas neļauj attiecīgajām sabiedrībām iesniegt nekādus dokumentus, kas ļautu pierādīt savu akcionāru identitāti, un cita veida informāciju, ko Francijas nodokļu iestādes būtu uzskatījušas par vajadzīgu. Līdz ar to tāds atbrīvojums, kurš nekādi neļauj nodokļu maksātājam sadarboties ar nodokļu iestādēm, tādējādi radot neatspēkojamu prezumpciju par krāpšanu, pēc Tiesas domām, ir nesamērīgs un tātad pārkāpj Līgumus [60].

86. Šajā lietā iesaistītās tiesību normas ir būtiski atšķirīgas, jo nodoklim pakļautās juridiskās personas vadības faktiskā atrašanās vieta ir AZT, un konkrēti, Britu Virdžīnu salas, attiecībā uz kurām nepiemēro Savienības atvasinātās tiesības, izņemot gadījumus, kad konkrēti ir noteikts citādi. Kā jau es to iepriekš esmu norādījis, Savienības tiesības attiecībā uz AZT ir jāpiemēro katrā atsevišķā gadījumā, kad attiecīgās normas ir daļa no primārajām tiesībām. Pretējā gadījumā atvasinātajās tiesībās jābūt konkrētai norādei par to piemērošanu attiecībā uz vienu vai vairākām AZT, lai tās varētu īstenot minētajās teritorijās.

87. Tas tā nav Direktīvas 77/799 gadījumā attiecībā uz Britu Virdžīnu salām. Kā to ir norādījusi Komisija un vairākas dalībvalstis, kuras iesniedza savus apsvērumus šajā lietā, šī direktīva nav piemērojama tādā gadījumā, kāds ir izskatāmajā lietā, kurā dalībvalsts, proti, Francijas Republika, pieprasa administratīvu sadarbību nodokļu jomā no kādas AZT, šajā gadījumā no Britu Virdžīnu salām. Man arī bija izdevība pajautāt Apvienotās Karalistes pārstāvim, vai izskatāmās lietas faktu rašanās laikā starp Apvienoto Karalisti un Britu Virdžīnu salām ir vai ir bijis noslēgts kāds sadarbības līgums nodokļu jomā. Atbilde bija noliedzoša. Tādējādi runa ir par AZT, kas pakļautas savam regulējumam, attiecībā uz kuru nav administratīvās sadarbības instrumentu nodokļu jomā, pat ne ar dalībvalsti, ar kuru teritorijai ir īpaša saikne.

88. Šajā ziņā dažas atbildes attiecībā uz Britu Virdžīnu salu īpašo statusu var atrast judikatūrā, kas saistīta ar kapitāla brīvas aprites ārējo virzību. Manuprāt, ir lietderīgi atkal minēt spriedumu lietā *A*, kurā Tiesa lietā, kas skāra trešo valsti, uzsvēra Eiropas saskaņošanas pasākumu nozīmīgumu sabiedrību

59 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (100. un 101. punkts).

60 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Elisa* (97.–99. punkts).

grāmatvedības jomā [61]. Fakts, ka sabiedrības, kas reģistrētas Savienības valstīs, ir pakļautas vienotam grāmatvedības režīmam, Tiesas vārdiem runājot, "dod nodokļu maksātājam iespēju sniegt uzticamu un pārbaudāmu informāciju par citā dalībvalstī dibinātas sabiedrības struktūru vai darbību" [62]. Un, gluži pretēji, šādas garantijas netiek nodrošinātas nodokļu maksātājam "attiecībā uz sabiedrību, kas dibināta trešā valstī, kurai nav pienākuma piemērot šos Kopienu pasākumus" [63]. Ņemot vērā, ka šādas grāmatvedības saskaņošanas neesamība attiecas arī uz Britu Virdžīnu salām, es uzskatu, ka risinājums spriedumā lietā *Elisa*, kurā Francijas iestādēm tika pārmests, ka tās liedza nodokļu maksātājam iesniegt attiecīgo informāciju, attiecībā uz izskatāmo lietu būtu jāprecizē.

89. Ņemot vērā iepriekš teikto, ir skaidri redzams, ka dalībvalsts, šajā gadījumā Francijas Republika, nedrīkstētu izmantot Direktīvu 77/799 un ka tādā gadījumā kā izskatāmajā lietā, ja nodokļu maksātājam būtu atļauts iesniegt pierādījumus, nav teikts, ka tai obligāti būtu darīšana ar saskaņotu grāmatvedības informāciju, jo nodoklim pakļautās juridiskās personas vadības faktiskā atrašanās vieta ir Britu Virdžīnu salas. Ja šis ir tiesiskais konteksts, kurā risinās tiesvedība starp *Prunus* un Francijas nodokļu iestādēm, tad no Tiesas judikatūras izriet, ka Francijas Republika drīkst likumīgi atsaukties uz primāro vispārējo interešu iemeslu, kas saistīts ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu.

90. No otras puses, šāds šķiet lēmums, kādu Tiesa, atrisinot neskaidrības, kuras vairākkārt bija radušās minētā *CGI* 990.E panta sakarā, nesen ir pieņēmusi tiesvedībā, kurā ārzemju sabiedrība atradās Lihtenšteinā. Jau minētajā spriedumā lietā *Établissements Rimbaud* Tiesa norādīja uz atšķirīgo situāciju šajā lietā un lietā *Elisa*, atkārtoti uzsverot, ka tiesību akti abos gadījumos ievērojami atšķiras [64]. Pilnīguma labad ir jānorāda, ka spriedumā lietā *Établissements Rimbaud* tika konstatēts, ka Lihtenšteinā direktīvas sabiedrību grāmatvedības jomā jāpiemēro saskaņā ar EEZ līguma XXII pielikumu [65], un pat šajā situācijā Tiesa uzskatīja, ka jāatsaucas uz primāro vispārējo interešu iemeslu, kas saistīts ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu. No sprieduma, šķiet, izriet, ka svarīgākais jautājums lietas būtības analīzē bija Direktīvas 77/799

61 — Iepriekš minētais spriedums lietā *A* (62. punkts). Šo pašu nostāju pauž arī ģenerāladvokāts Īvs Bots savu minētās lietas sakarā sniegto secinājumu 141.–143. punktā.

62 — Turpat.

63 — Turpat.

64 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud* (46. punkts).

65 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Établissements Rimbaud* (42. punkts).

nepiemērojamība EEZ kontekstā, nevis saskaņošana grāmatvedības jomā [66].

91. Izskatāmajā lietā abi šie faktori ir īstenojušies: attiecībā uz to nav piemērojama Direktīva 77/799, un nekas arī nenorāda, ka pastāvētu saskaņošana sabiedrību grāmatvedības jomā. Francijas iestādes ne vien nevar izmantot minētajā direktīvā paredzētos sadarbības mehānismus, bet, pat atzīstot nodokļa maksātāja iesniegtos dokumentālos pierādījumus, tām būtu grūti pārbaudīt to patiesumu un likumību. Nepastāvot tādiem sadarbības instrumentiem, kādi ir dalībvalstu starpā, ir pamatoti atzīt, ka Francijas Republika kā nosacījumu atbrīvojumam no nodokļa izvirza nolīguma par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai vienošanās, kas nodrošina vienlīdzības principu attieksmē pret nodokļu maksātājiem, esamību.

92. Tādējādi, atbildot uz *Tribunal de Grande Instance de París* uzdoto jautājumu, es uzskatu, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir noteikts *CGI* 990.D un nākamajos pantos, kas juridiskām personām ar vadības faktisko atrašanās vietu Francijā vai — kopš 2008. gada 1. janvāra — kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm piešķir iespēju saņemt atbrīvojumu no apstrīdētā nodokļa un kas — ciktāl tas attiecas uz juridiskām personām ar vadības faktisko atrašanās vietu trešās valsts teritorijā — šādas iespējas izmantošanu padara atkarīgu no tā, vai starp Franciju un šo valsti ir noslēgts administratīvās sadarbības nolīgums par krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī no tā, ka, piemērojot kādā nolīgumā ietvertu atrunu par nediskrimināciju pilsonības dēļ, šīm juridiskajām personām nav jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, kas jāmaksā juridiskām personām, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir Francijā.

93. Konstatējot, ka ir izpildīts LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais attaisnojums, un, ņemot vērā, ka līdz šim izvērstie argumenti ir pietiekami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, es uzskatu, ka nav jāturpina analizēt pārējos šajā likuma pantā paredzētos izņēmumus.

V — Par otro prejudiciālo jautājumu

94. Savā otrajā prejudiciālajā jautājumā *Tribunal de Grande Instance de París* vēlas noskaidrot, vai LESD 63. un nākamie panti pieļauj tādu tiesisko regulējumu, kāds paredzēts

66 — Attiecībā uz kapitāla brīvu apriti starp Itālijas Republiku un Norvēģiju, Islandi un Lihtenšteinu skat. arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-10983. lpp., 66.–73. punkts).

Code général des impôts 990.F pantā, saskaņā ar kuru nodokļu dienesti var paredzēt solidāru atbildību par *Code général des impôts* 990.D un nākamajos pantos paredzētā nodokļa samaksu visām juridiskajām personām, kas ir saistītas ar nodokļa parādnieku(-iem) un nekustamo īpašumu vai tiesībām uz to.

95. Atbilde uz šo jautājumu izriet no piedāvātās atbildes uz lūguma [sniegt prejudiciālu nolēmumu] pirmo jautājumu. Tādējādi, ja dalībvalsts var noteikt tādus ierobežojumus attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, kādi iepriekš analizēti izskatāmajā lietā, un tas ir atbilstoši Līgumiem, tad nekas neliedz minētās valsts tiesiskajā regulējumā paredzēt solidāru atbildību, lai pieprasītu nodokļa samaksu. Šāda veida regulējums, ja tas izpaužas samērīgā, nediskriminējošā veidā un ir vērsts uz to, lai sasniegtu ar vispārējām interesēm saderīgu leģitīmu mērķi, būtībā nav pretrunā LESD 63. panta 1. punktam.

96. Faktiski Savienības likumdevējs jau pats ir atzinis solidaritātes mehānismu netiešo nodokļu jomā, kura mērķis ir garantēt nodokļu parāda samaksu un līdz ar to — cīņu pret krāpšanu [nodokļu jomā]. Kā zināms, Direktīvas 77/388/EEK[67] 22. panta 7. punktā noteikts, ka dalībvalstis veic "vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka tās personas, kuras [..] uzskata par atbildīgām par nodokļa samaksu tāda nodokļa maksātāja vietā, kurš reģistrēts citā valstī, vai kuras ir solidāri atbildīgas par nodokļa samaksu, izpilda iepriekš minētos pienākumus, kas attiecas uz deklarāciju un maksājumu". Tādējādi solidārās atbildības mehānismam, ciktāl tas ir instruments, kas ļauj dalībvalstīm iekasēt nodokļu parādu, nav obligāti jābūt kapitāla brīvas aprites ierobežojumam.

97. Šo secinājumu pastiprina gadījums, kad minētās atbildības mehānisms tiek piemērots nediskriminējošā veidā situācijās, kurās nepastāv saikne ar Savienības tiesībām. Tādējādi, ja Francijas Republikas nodokļu tiesiskajā regulējumā attiecībā tikai uz iekšējiem gadījumiem ir paredzēta norma par solidāru atbildību nodokļu jomā, nav pietiekama pamata, lai secinātu, ka tādā gadījumā, kāds ir izskatāmajā lietā, pastāv ierobežojums. Šis apstāklis acīmredzami ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

98. Tas pats jāsaka arī saistībā ar samērīguma principu. Pasākums, kas nosaka solidāru atbildību nodokļu jomā, būdams instruments cīņā pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir piemērots un nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus. Ja Francijas tiesību normas garantē sabiedrību, kurām tiek inkriminēta [solidārā atbildība], personīgo identitāti tādā veidā, ka šo atbildību var attiecināt uz visu grupu, tad pasākuma robežas nevar uzskatīt par pietiekami nopietni pārkāptām, lai uzskatītu šo pasākumu par nesamērīgu. Šādos apstākļos iesniedzējtiesas kompetencē

67 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; EE 09/01, 54. lpp.).

arī ir precizēt, vai Francijas regulējums nodokļu jomā garantē to, ka parāda atmaksa solidāri tiek pieprasīta vienīgi no tām juridiskajām personām, kuras var attiecināt uz vienu vienību.

99. Tāpēc es ierosinu Tiesai uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, paziņojot, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu tiesību normu kā *Code général des impôts* 990.F pants, saskaņā ar kuru nodokļu dienesti var paredzēt solidāru atbildību par *Code général des impôts* 990.D un nākamajos pantos paredzētā nodokļa samaksu visām juridiskajām personām, kas ir saistītas ar nodokļa parādnieku(-iem) un nekustamo īpašumu vai tiesībām uz to, ciktāl minētā tiesību norma tiek īstenota samērīgā un nediskriminējošā veidā.

VI — Secinājumi

100. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Tribunal de Grande Instance de París* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir noteikts *CGI* 990.D un nākamajos pantos, kas juridiskām personām ar vadības faktisko atrašanās vietu Francijā vai — kopš 2008. gada 1. janvāra — kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm piešķir iespēju saņemt atbrīvojumu no apstrīdētā nodokļa un kas — ciktāl tas attiecas uz juridiskām personām ar vadības faktisko atrašanās vietu trešās valsts teritorijā — šādas iespējas izmantošanu padara atkarīgu no tā, vai starp Franciju un šo valsti ir noslēgts administratīvās sadarbības nolīgums par krāpšanas apkarošanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī no tā, ka, piemērojot kādā nolīgumā ietvertu atrunu

par nediskrimināciju pilsonības dēļ, šīm juridiskajām personām nav jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, kas jāmaksā juridiskām personām, kuru vadības faktiskā atrašanās vieta ir Francijā;

2) LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu tiesību normu kā *Code général des impôts* 990.F pants, saskaņā ar kuru nodokļu dienesti var paredzēt solidāru atbildību par *Code général des impôts* 990.D un nākamajos pantos paredzētā nodokļa samaksu visām juridiskajām personām, kas ir saistītas ar nodokļa parādnieku(-iem) un nekustamo īpašumu vai tiesībām uz to, ciktāl minētā tiesību norma tiek īstenota samērīgā un nediskriminējošā veidā."