ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 29. aprīlī[1]

I — Ievads

1. Lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas ir šīs lietas pamatā, iesniedza Francijas *Cour de cassation chambre commerciale, financière et économique* [Kasācijas tiesas Tirdzniecības, ekonomikas un finanšu lietu palāta]. Tas būtībā attiecas uz 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (turpmāk tekstā — "EEZ līgums")[2] 40. panta interpretāciju saistībā ar kādas dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanu sabiedrībai, kas ir reģistrēta Lihtenšteinas Firstistē, kura ir EEZ līgumslēdzēja valsts, bet nav Eiropas Savienības dalībvalsts (turpmāk tekstā — "EEZ valsts"). Jautājums izraisīja zināmu interesi dalībvalstu vidū, un deviņas no tām iesniedza rakstiskus apsvērumus.

2. Šī lieta ļaus Tiesai papildināt tās judikatūru, kas izriet no spriedumiem lietās *ELISA* [3] un *A* [4], par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu pamatojumiem saistībā ar tiešajiem nodokļiem un sniegt dažus precizējumus attiecībā uz nodokļu režīmu, kāds piemērojams situācijās, kurās ir iesaistītas EEZ valstis.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Eiropas Savienības tiesības*

3. EK līguma 56. panta 1. punkts, ievērojot 4. nodaļā izklāstītos noteikumus, aizliedz visus kapitāla aprites un maksājumu ierobežojumus dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā [5].

4. EK līguma 57. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Šā Līguma 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

3 — 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp.).

4 — 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp.).

5 — Tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir datēts ar 2009. gada 10. februāri, norādes uz EK līguma normām tiks sniegtas saskaņā ar numerāciju, kas bija piemērojama, pirms stājās spēkā Līgums par Eiropas Savienības darbību.

31. decembrī pastāv valstu vai Kopienas 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."

5. EK līguma 58. pantā paredzēts:

"1. Šā Līguma 56. 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 56. pants."

6. EEZ līguma 4. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"Piemērojot šo Līgumu un neskarot tajā paredzētos īpašos noteikumus, ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ."

7. EEZ līguma 4. nodaļas par kapitāla brīvu apriti teksts atspoguļo EEK līguma un Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK nosacījumus par Līguma 67. panta piemērošanu [šis pants ir atcelts ar Amsterdamas līgumu] [6], kādi bija spēkā pirms grozījumiem,

6 — OV L 178, 5. lpp.

kas tika ieviesti ar Līgumu par Eiropas Savienību. EEZ līguma 40. pantā ir noteikts:

"Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo EK dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī nav nekādas diskriminācijas pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir noteikumi šā panta ieviešanai."

8. Minētajā EEZ līguma XII pielikumā ir noteikts, ka Eiropas Ekonomikas zonā piemēro Direktīvu 88/361. Šīs direktīvas I pielikumā, ar ko nosaka kapitāla aprites tipu nomenklatūru, kurā ir saglabāta šai nomenklatūrai raksturīgā norādošā vērtība kapitāla aprites jēdziena definēšanai [7], ir precizēts, ka šis jēdziens ietver darbības, ar kurām nerezidenti veic ieguldījumus nekustamā īpašumā kādas dalībvalsts teritorijā.

9. Dalībvalsts var atsaukties uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā [8], lai no citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm iegūtu jebkuru informāciju, kas var tai palīdzēt pareizi aprēķināt minētajā direktīvā minētos nodokļus.

B — *Valsts tiesības*

10. Francijas *code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā — "*CGI*") 990.D un nākamie panti ir daļa no Francijas likumdevēja pieņemtajiem pasākumiem cīņā pret noteiktiem nodokļu neievērošanas veidiem.

11. *CGI* 990.D pants ir izteikts šādā redakcijā [9]:

"Juridiskām personām, kurām tieši vai pastarpināti pieder viens vai vairāki nekustamie īpašumi, kas atrodas Francijā, vai kurām ir lietu tiesības uz šādiem īpašumiem, ir jāmaksā ikgadējs nodoklis 3 % apmērā no šo īpašumu vai tiesību tirgus vērtības.

7 — Skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer* (Krājums, I-1661. lpp., 21. punkts).

8 — OV L 336, 15. lpp., kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.).

9 — Redakcijā, kas izriet no 1992. gada 30. decembra Likuma Nr. 92-1376 par finansēm 1993. gadam (1992. gada 31. decembra *JORF*, 18058. lpp.).

Tiek uzskatīts, ka juridiskai personai Francijā pastarpināti pieder īpašumi vai lietu tiesības, ja tā neatkarīgi no formas vai dalības lieluma ir dalībniece citā juridiskā personā, kurai pieder šie īpašumi vai tiesības vai arī kura pati ir dalībniece trešajā juridiskajā personā, kurai pašai vai pastarpināti pieder īpašumi vai tiesības. Šis noteikums ir piemērojams neatkarīgi no pa vidu esošo juridisko personu skaita."

12. Saskaņā ar *CGI* 990.E pantu [10] 990.D pantā minētais nodoklis netiek piemērots:

"[..];

2) juridiskām personām, kuru juridiskā adrese atrodas tādā valstī vai teritorijā, kura ar Franciju ir noslēgusi līgumu par administratīvu palīdzību, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu un apiešanu, 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 vadības faktiskā atrašanās vieta ir Francijā, vai citām juridiskām personām, kurām saskaņā ar kāda līguma noteikumiem nedrīkst uzlikt lielāku nodokļu slogu, 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 locekļu identitāti un adresi, par katram šādam akcionāram, partnerim vai citam loceklim piederošo akciju, daļu skaitu vai citām tiesībām un sniegt pierādījumus par to fiskālo rezidenci. Pienākums tiek uzlikts dienā, 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;

4) sabiedrībām, kuru akcijas ir iekļautas kādas Francijas fondu biržas vai kādas ārzemju fondu biržas, uz kuru attiecas līdzīgs regulējums, oficiālajā sarakstā vai otrā tirgus segmenta sarakstā;

[..]."

10 — Redakcijā, kas izriet no 1992. gada 30. decembra Likuma Nr. 92-1376 par finansēm 1993. gadam (1992. gada 31. decembra *JORF*, 18058. lpp.).

13. Pamata lietas faktu norises laikā starp Francijas Republiku un Lihtenšteinas Firstisti nebija noslēgts neviens tāda veida nolīgums, kāds paredzēts *CGI* 990.E panta 2. punktā [11].

III — Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

14. Sabiedrībai *Établissements Rimbaud SA* (turpmāk tekstā — "*Établissements Rimbaud*"), kuras juridiskā adrese ir Lihtenšteinā, pieder nekustamais īpašums Francijā. Šajā sakarā tai principā ir jāmaksā nodoklis 3% apmērā, kā noteikts *CGI* 990.D pantā.

15. Francijas nodokļu administrācija sāka iekasēt no *Établissements Rimbaud* apspriežamo nodokli vispirms par 1988.–1997. gadu, pēc tam par 1998.–2000. gadu.

16. *Établissements Rimbaud* iesniedza kasācijas sūdzības par lēmumiem noraidīt tās prasības atbrīvot to no apstrīdētajiem nodokļiem. Kad tās prasības bija noraidījušas *Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence* un *Cour d'appel d'Aix-en-Provence*, *Établissements Rimbaud* iesniedza kasācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas tiesā].

17. Izskatot minēto kasācijas sūdzību, *Cour de cassation* uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Eiropas Ekonomikas zonas līguma 40. pants pieļauj tādu tiesisko regulējumu, kāds izriet no *code général des impôts* 990.D panta un nākamajiem pantiem — redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgo faktu norises laikā, — ar kuru no nodokļa 3% apmērā, kas uzlikts nekustamā īpašuma, kurš atrodas Francijā, tirgus vērtībai, tirgus vērtībai, ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Francijā, un ar kuru šis atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir kādā no Eiropas Ekonomikas zonas valstīm, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts, vienīgi tad, ja starp Franciju un šo valsti ir noslēgts nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekļauta nediskriminācijas pilsonības dēļ klauzula, šīm juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no Francijā reģistrētajām sabiedrībām?"

IV — Tiesvedība Tiesā

18. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā reģistrēts 2009. gada 18. februārī.

11 — 2009. gada 22. septembrī parakstītā Vienošanās starp Francijas valdību un Lihtenšteinas valdību par informācijas apmaiņu nodokļu jomā neietekmē pamata tiesvedību, jo tā ir parakstīta vēlāk.

19. Rakstiskus apsvērumus iesniedza *Établissements Rimbaud*, Apvienotās Karalistes, Francijas, Igaunijas, Grieķijas, Itālijas, Nīderlandes, Spānijas, Vācijas un Zviedrijas valdība, kā arī Eiropas Kopienu Komisija, Lihtenšteinas valdība un EBTA Uzraudzības iestāde.

20. 2010. gada 3. februāra tiesas sēdē tika uzklausīti *Établissements Rimbaud*, Apvienotās Karalistes, Francijas, Igaunijas, Grieķijas, Spānijas un Zviedrijas valdību, kā arī Komisijas un EBTA Uzraudzības iestādes pārstāvju mutiskie apsvērumi [12].

V — Lietas dalībnieku nostāja

21. *Établissements Rimbaud* uzskata, ka EEZ līguma 40. pants nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā *CGI* 990.D pants un nākamie panti, ar kuru no nodokļa 3 % apmērā, kas uzlikts nekustamā īpašuma, kas atrodas Francijā, tirgus vērtībai, ir atbrīvotas Francijā reģistrētas sabiedrības un ar kuru šis atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams sabiedrībām, kas dibinātas kādā no Eiropas Ekonomikas zonas valstīm, ar diskriminējošiem noteikumiem.

22. Arī EBTA Uzraudzības iestāde, Komisija un Lihtenšteinas valdība uzskata, ka EEZ līguma 40. pants nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, kas neļauj kādā EEZ valstī reģistrētai sabiedrībai sniegt pierādījumus, kuri ļautu noteikt tās akcionāru — fizisko personu — identitāti.

23. Turpretī visas dalībvalstis, kas iesniedza rakstiskus apsvērumus, uzskata, ka EEZ līguma 40. pants pieļauj šādu tiesisko regulējumu.

VI — Analīze

A — *Ievada apsvērumi*

24. Vispirms ir jāatgādina, ka Tiesai jau ir bijusi izdevība analizēt šajā lietā apspriežamos *CGI* nosacījumus. Saņēmusi no Francijas *Cour de cassation* lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, Tiesa iepriekš minētajā

12 — Lihtenšteinas valdības pārstāvis, kas bija pieteicis dalību tiesas sēdē, tajā tomēr nepiedalījās laika apstākļu dēļ.

spriedumā lietā *ELISA* paziņoja, ka attiecībās starp dalībvalstīm tādi tiesību akti kā attiecīgajā lietā apspriežamie Francijas tiesību akti neatbilst Savienības tiesībām. Līdz ar to šajā lietā, kuru arī ir uzsākusi *Cour de cassation*, Tiesai ir tikai jāatbild uz jautājumu, vai ierobežojumu, kas var izrietēt no valsts tiesību aktiem, var attaisnot EEZ līguma kontekstā, t.i., gadījumā, ja ir kāda starpnieka figūra attiecībās starp Savienības dalībvalstīm vai attiecībās starp Savienības dalībvalstīm un valstīm, kas nav EEZ līguma dalībnieces.

25. Attiecībā uz šīs lietas laika aspektu ir jāatzīmē, ka iesniedzēja tiesa lūdza EEZ līguma 40. panta interpretāciju. Ņemot vērā, ka Lihtenšteinas Firstiste ir EEZ līgumslēdzēja valsts kopš 1995. gada 1. maija, Tiesai tātad ir jāinterpretē tiesiskais regulējums, kas ir spēkā kopš šī datuma [13].

26. Kā ģenerāladvokāts Bots [*Bot*] izklāstīja savos secinājumos iepriekš minētajā lietā *A* [14], kapitāla brīvas aprites, pirmkārt, starp dalībvalstīm un, otrkārt, starp dalībvalstīm un trešajām valstīm liberalizācija ir bijusi pakāpeniska. Līgumā, ar kuru dibināta Eiropas Ekonomikas Kopiena (1957), attiecībā uz kapitāla apriti Kopienā un ārpus tās bija daži dalībvalstīm īsti nesaistoši noteikumi. Nozīmīgs solis tika veikts ar Direktīvu 88/361, kas paredzēja kapitāla aprites starp dalībvalstīm pilnīgu un beznosacījumu liberalizāciju. Attiecībā uz kapitāla apriti ārpus ES Direktīvas 88/361 noteikumi bija mazāk saistoši, jo dalībvalstīm bija tikai jācenšas attiecībās ar trešajām valstīm panākt tādu pašu liberalizācijas līmeni kā Kopienas teritorijā.

27. 1992. gada 7. februārī Māstrihtā parakstītais Līgums par Eiropas Savienību noteica, ka kapitāla brīva aprite ir viena no ar EK līgumu garantētajām pamatbrīvībām ne tikai attiecībā uz apriti starp dalībvalstīm, bet arī attiecībā uz apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm. Tādējādi saskaņā ar EK līguma 73.b panta 1. punktu (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts), "ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā". Šis jaunais pants bija spēkā kopš 1994. gada 1. janvāra.

28. Tomēr EEZ līgums neietver EK līguma 57. un 58. pantam līdzvērtīgus noteikumus.

13 — Pirms šī datuma Lihtenšteinas Firstiste bija trešā valsts, kurai nebija piemērojams nekāds īpašs regulējums. Pēc šī datuma bija piemērojami daži pārejas noteikumi par direktīvu īstenošanu (dažu Kopienas direktīvu transponēšanas termiņš).

14 — Secinājumi, kas sniegti 2007. gada 11. septembrī, 38.–45. punkts.

Man tomēr šķiet, ka nav nekādu šaubu par to, ka dalībvalstu pienākumi pret EEZ valstīm saskaņā ar EEZ līguma 40. pantu nav saistošāki par tiem pienākumiem, kas izriet no EK līguma 58. panta. Turklāt *lex posterior derogat legi priori* un *lex specialis derogat legi generali* principi, šķiet, nepieļauj jebkādu EK līguma 57. panta 1. punkta piemērošanu attiecībām starp dalībvalstīm un Lihtenšteinas Firstisti.

29. Līdz ar to šķiet, ka, sākot ar EEZ līguma stāšanos spēkā, EK līguma 57. panta 1. punkts nav piemērojams attiecībā uz apspriežamo trešo valsti.

30. Ir jāatzīmē vēl otrs laika aspekts. No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka kapitāla aprite pamata lietā — t.i., ieguldījums nekustamā īpašumā — ir notikusi pirms kapitāla brīvas aprites ieviešanas kā Eiropas Savienības teritorijā, tā arī dalībvalstu attiecībās ar EEZ valstīm. Līdz ar to, tā kā *Établissements Rimbaud* veica ieguldījumu labu laiku pirms atbilstīgajiem datumiem, tā neizmantoja attiecīgo pamatbrīvību tās šaurā nozīmē. Tomēr man nešķiet, ka šis fakts ietekmēs atbildi, ko Tiesa sniegs iesniedzējtiesai attiecībā uz režīmu, kas piemērojams Lihtenšteinas Firstistei pēc EEZ līguma stāšanās spēkā [15]. Raugoties no nodokļu režīma viedokļa, kapitāla brīvas aprites sekām attiecībā uz esošiem un jauniem ieguldījumiem būtu jābūt vienādām.

31. Savas analīzes vajadzībām es vispirms īsi izklāstīšu judikatūru, kura izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *ELISA*, kā arī no sprieduma lietā *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* [16], un kura attiecas uz kapitāla brīvu apriti tiešo nodokļu jomā, pirmkārt, attiecībās starp dalībvalstīm un, otrkārt, attiecībās starp dalībvalstīm un EEZ valstīm, un pēc tam salīdzināšu šos abus režīmus. Visbeidzot es analizēšu pamatojumu, kas izvirzīts atšķirīgas attieksmes atbalstam.

B — *Judikatūra par kapitāla brīvu apriti tiešo nodokļu jomā*

32. Tajā, kas skar attiecības starp dalībvalstīm, Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *ELISA* jau ir lēmusi, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam neatbilst tādi valsts tiesību akti, kas atbrīvo no nodokļa, kas

15 — Ir jāatzīmē, ka EEZ līguma XII pielikums, vispārīgi raugoties, nenodala esošus un jaunus ieguldījumus. Šī nodalīšana tiek veikta tikai atsevišķos konkrētos gadījumos; skat. it īpaši minētā pielikuma 1. punkta e) apakšpunktu un 2003. gada 15. maija spriedumu lietā C-300/01 *Salzmann* (Krājums, I-4899. lpp., 4. punkts).

16 — 2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-452/01 (Krājums, I-9743. lpp.).

uzlikts juridiskām personām šajā valstī piederoša nekustamā īpašuma tirgus vērtībai, šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, bet citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības atbrīvo no šī nodokļa tikai tad, ja starp attiecīgo dalībvalsti un šo otro valsti ir noslēgts administratīvās sadarbības nolīgums par cīņu pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī, piemērojot kādā līgumā ietvertu atrunu par nediskrimināciju pilsonības dēļ, saskaņā ar kuru šīm sabiedrībām nav jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, kas jāmaksā sabiedrībām, kas ir reģistrētas pirmajā dalībvalstī, un neļauj citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai sniegt pierādījumus, kas ļautu noteikt tās akcionāru — fizisko personu — identitāti [17].

33. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *ELISA* Tiesa konstatēja, ka pastāv kapitāla aprites brīvības principa ierobežojums. Pēc tam tā izvērtēja, vai šo ierobežojumu pamato primārs vispārējo interešu apsvērums. Apstiprinājusi, ka apstrīdētais nodoklis ļauj cīnīties pret praksi, kuras vienīgais mērķis ir palīdzēt fiziskām personām izvairīties no kapitāla nodokļa maksāšanas Francijā, Tiesa analizēja pasākuma samērīgumu. Tā konstatēja, ka apstrīdētais nodoklis attiecas uz sadarbības jomu, kas noteikta ar Direktīvu 77/799, un ka turklāt nevar noliegt, ka nodokļu maksātājs pats sniedz atbilstošos pierādījumus. Tiesa no tā secināja, ka Francijas Republika attiecībās starp dalībvalstīm, lai sasniegtu mērķi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, varētu veikt pasākumus, kas ir mazāk ierobežojoši.

34. Tomēr *Établissements Rimbaud* nav reģistrēta kādā dalībvalstī, bet Lihtenšteinas Firstistē, kas kopš 1995. gada 1. maija ir EEZ valsts.

35. Šajā sakarā ir svarīgi atgādināt, ka viens no galvenajiem EEZ līguma mērķiem ir pēc iespējas pilnīgāk panākt brīvu preču, personu, pakalpojumu un kapitāla apriti visā EEZ, līdz ar ko iekšējā tirgū, kas ir realizēts Kopienas teritorijā, tiktu iekļautas EBTA valstis. Šādā perspektīvā daudzu minētā līguma normu mērķis ir nodrošināt pēc iespējas

17 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 102. punkts. Atzīmēju, ka pēc minētā sprieduma pieņemšanas lietā *ELISA — CGI* 990.E pants tika grozīts ar 2007. gada 25. decembra Likumu Nr. 2007-1824 (2007. gada 28. decembra *JORF*, 21482. lpp.). Turpmāk spēkā esošajā redakcijā *CGI* 990.E pantā paredzēts, ka *CGI* 990.D pantā minētais nodoklis netiek piemērots "3) juridiskām personām: juridiskām personām, organizācijām, trastiem vai līdzīgām iestādēm, kuru juridiskā adrese ir Francijā, kādā Eiropas Savienības dalībvalstī vai kādā valstī vai teritorijā, kas ir noslēgusi ar Franciju līgumu par administratīvu palīdzību, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu un apiešanu, vai arī kādā valstī, kas ir noslēgusi ar Franciju līgumu, kurš tai ļauj saņemt tādu pašu regulējumu kā juridiskajām personām, kuru juridiskā adrese ir Francijā [..]".

vienveidīgāku tā interpretāciju visā EEZ [18]. Tiesai šajā sakarā ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas Līguma normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi [19].

36. No tā izriet, ka, lai arī ierobežojumi brīvai kapitāla apritei starp EEZ līgumslēdzēju valstu valstspiederīgajiem ir jāvērtē attiecībā uz minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem EK līguma 56. panta noteikumiem [20], neraugoties uz iespējamām atšķirībām šo noteikumu formulējumā.

37. Turklāt Tiesa ir uzskatījusi, ka kapitāla aprites ierobežojumu jēdziens ir jāinterpretē identiski attiecībās starp dalībvalstīm un trešajām valstīm un attiecībās starp dalībvalstīm [21].

38. Man šķiet skaidrs, ka pamata lietā pastāv atšķirīga attieksme attiecībā uz kapitāla brīvu apriti atkarībā no tā, vai sabiedrības juridiskā adrese ir Francijā vai Lihtenšteinā.

39. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija nozīmē dažādu noteikumu piemērošanu salīdzināmās situācijās vai tāda paša noteikuma piemērošanu atšķirīgās situācijās [22].

40. Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav līdzīgas [23]. Līdz ar to atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem pati par sevi nav kvalificējama kā diskriminācija Līguma izpratnē [24].

41. Kā ģenerāladvokāts Mazaks [*Mazák*] ir norādījis iepriekš minētajā lietā *ELISA* [25], Tiesas judikatūra nosaka, ka tādu valsts nodokļu regulējumu kā lietā *ELISA* apskatāmais var uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ja atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav līdzīgas. Attiecībā uz situāciju, kuras dēļ rodas pienākums maksāt nodokli lietā *ELISA*, — t.i., juridisku personu tiešas vai pastarpinātas īpašuma tiesības vai lietu tiesības uz nekustamo īpašumu Francijā katra gada 1. janvārī — juridiskas personas, kuru faktiskā vadība atrodas Francijā, un juridiskas personas, kuru faktiskā

18 — Skat. 1992. gada 10. aprīļa atzinumu 1/92 (Krājums, I-2821. lpp.).

19 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, 29. punkts.

20 — Skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts) un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-10983. lpp., 66. punkts).

21 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 31. punkts, kā arī ģenerāladvokāta Bota secinājumus, 73. un nākamie punkti).

22 — Skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (Krājums, I-225. lpp., 30. punkts), 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (Krājums, I-2493. lpp., 17. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 46. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 37. punkts).

23 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 31. punkts, lietā *Wielockx*, 18. punkts, un lietā *Truck Center*, 38. punkts.

24 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 19. punkts, spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp., 24. punkts), kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Truck Center*, 39. punkts.

25 — Secinājumu 86.–92. punkts.

vadība atrodas ārpus Francijas, ir vienādā pozīcijā attiecībā uz nekustamā īpašuma aplikšanu ar nodokļiem. Šie noteikumi, neradot diskrimināciju, nevar atšķirīgi attiekties pret šādām personām attiecībā uz priekšrocību, piemēram, atbrīvojumu piešķiršanu attiecībā uz vienu un to pašu nodokli. Vienādi attiecoties pret minētajām abu veidu juridiskajām personām attiecībā uz nekustamo īpašumu aplikšanu ar nodokli, Francijas likumdevējs ir faktiski atzinis, ka starp to pozīcijām attiecībā uz šīs aplikšanas ar nodokli detalizētajiem noteikumiem un nosacījumiem nepastāv objektīvas atšķirības, kas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi. Līdz ar to tādos apstākļos, kādi tiek apskatīti lietā *ELISA*, attiecīgās valsts likumdošanas dēļ attieksme pret juridiskām personām objektīvi līdzīgā situācijā ir atšķirīga.

42. Šī ģenerāladvokāta Mazaka argumentācija man šķiet tieši transponējama šajā lietā.

43. Tātad ir jāuzdod jautājums par to, vai šādu atšķirīgu attieksmi var pamatot, ņemot vērā atbilstīgo tiesisko regulējumu.

C — *Ar EEZ līguma 40. pantu pieļaujamie ierobežojumi*

44. Es uzskatu, ka EEZ līguma 40. panta interpretācijā un piemērošanā tiešo nodokļu jomā ir jāņem vērā konkrētajā gadījumā piemērojamā tiesiskā regulējuma īpatnības, t.i., pirmkārt, tas, ka nav noteikumu par administratīvo sadarbību nodokļu jomā EEZ līgumā, un, otrkārt, tas, ka nav nodokļu nolīguma starp dalībvalsti un attiecīgo EEZ valsti.

45. Tiesa ir atzinusi, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp attiecīgo dalībvalsti un EEZ valstīm pamato primārs vispārējo interešu apsvērums, proti, cīņa ar krāpšanu nodokļu jomā [26].

46. Tādējādi judikatūra par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Eiropas Savienībā nevar tikt pilnībā attiecināta uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprite notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā [27].

26 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 68. punkts.

27 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 60. punkts.

47. Šajā gadījumā vispirms ir jānorāda, ka starp dalībvalstu un trešo valstu — pat tādu, kas ir EEZ līgumslēdzējas valstis, — kompetentajām iestādēm nav sadarbības, kas salīdzināma ar Direktīvā 77/799 paredzēto sadarbību starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm, ja attiecīgā EEZ valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību.

48. Ir skaidrs, ka starp Francijas Republiku un Lihtenšteinas Firstisti attiecīgajā periodā nebija nekādas papildu vienošanās par informācijas apmaiņu.

49. Tiesas sēdē EBTA Uzraudzības iestāde minēja atšķirību, kāda, pēc tās domām, pastāv starp dividenžu, kas ir "mobila" nodokļu bāze, aplikšanu ar nodokļiem un attiecīgajai sabiedrībai piederoša nekustamā īpašuma, kas atrodas un atradīsies Francijā, aplikšanu ar nodokļiem.

50. Pat ja nav noliedzams, ka īpašuma nodokļa bāzes nemainīgumam ir nozīme nodokļu politikā, ir jākonstatē, ka īpašuma nodoklis ir nodokļa veids, kas tiek iekasēts no kapitāla daļām [28]. Maksājot šo nodokli, nekustamā īpašuma īpašnieks piedalās to izmaksu finansēšanā, kas saistītas ar viņa izmantoto fizisko un sociālo infrastruktūru. Līdz ar to es nedomāju, ka būtu jānoliedz tās interpretācijas transponēšana, ko Tiesa pieņēma iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Itālija, tādu iemeslu dēļ, kas saistīti ar atšķirībām starp dividenžu aplikšanu ar nodokļiem un īpašuma nodokli.

51. Galvenais jautājums šajā lietā ir tas, vai atšķirība, kas pastāv starp Eiropas Savienības dalībvalstīm un EEZ valstīm, ir tāda, ar ko var pamatot atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem no citām ES dalībvalstīm un nodokļu maksātājiem no EEZ valstīm. Kaut gan spriedums lietā *ELISA* attiecas tikai uz attiecībām starp dalībvalstīm [29], ir jāuzdod jautājums par to, vai šajā spriedumā izraudzītais risinājums ir derīgs arī attiecībās starp dalībvalstīm un EEZ valstīm, vai arī EEZ valstis ir jāpielīdzina pārējām trešajām valstīm.

52. Manuprāt, iepriekš minētajā spriedumā lietā *ELISA* ir divi aspekti, kuri var būt nozīmīgi šajā lietā un par kuriem lietas dalībnieki ir izdarījuši atšķirīgus secinājumus. Pirmais aspekts ir saistīts ar nodokļu maksātāja iespēju, kas ir balstīta uz samērīguma principu, kompensēt formāla sadarbības regulējuma trūkumu starp nodokļu iestādēm — vai šī regulējuma nepiemērojamību konkrētajā gadījumā —, tieši sniedzot informāciju nodokļu iestādēm. Otrais aspekts ir nozīme, kāda

28 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ELISA*, 35.–37. punkts.

29 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ELISA*, 10. punkts.

jāpievērš tam, ka šāds formāls regulējums pastāv Savienības tiesību aktos.

53. Manuprāt, ir daži iemesli, kas kavē iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, kurš paredz iespēju aizstāt sadarbības mehānismus starp dažādu valstu nodokļu iestādēm ar pierādījumiem, ko sniedz nodokļu maksātājs, attiecināt uz šo lietu [30].

54. Efektīva un taisnīga tiešo nodokļu sistēma var pastāvēt, tikai pamatojoties uz uzticēšanos nodokļu maksātāja sniegtajai informācijai. Taču to ir iespējams panākt tikai tad, ja iestādēm ir attiecīgi instrumenti, lai pārbaudītu nodokļu maksātāju sniegto datu patiesumu, ar iespēju izmantot citus informācijas avotus, tādus kā publiskie reģistri, nodokļu maksātāja grāmatvedības nodokļu pārbaudes vai arī vajadzības gadījumā ārvalstu nodokļu iestāžu sniegtus datus. Lai nodokļu maksātāja sniegtā informācija būtu uzticama, iestādēm ir jābūt arī iespējai to pārbaudīt [31]. Man nešķiet, ka prasība, lai nodokļu maksātāja sniegtā informācija būtu pārbaudāma, kopumā neatbilstu samērīguma principam.

55. Turklāt nodokļu sistēmā, kas ir pamatota ar tiesiskuma principu, nodokļu iestādes nedrīkst atteikties ņemt vērā kāda nodokļu maksātāja sniegto informāciju, nepamatojot šo atteikumu. Tā kā šķiet noliegta iespēja, ka Tiesa būtu gribējusi atzīt šādu nodokļu iestāžu neierobežotu varu, var uzdot jautājumu, pēc kādiem kritērijiem tās varētu noteikt informācijas nepietiekamību un līdz ar to nepieciešamību iesniegt papildu pierādījumus, kas paredzēta iepriekš minētā sprieduma lietā *ELISA* 99. punktā, gadījumā, ja tās hipotētiski nespēj pārbaudīt apspriežamās informācijas pareizību un nav nekādu fiskālās sadarbības pasākumu ar attiecīgās valsts iestādēm.

56. Jautājums par pienākuma pamatot sadalījumu nodokļu tiesībās ir sarežģīts. Attiecībā uz Savienības tiesībām judikatūru var apkopot šādi: nodokļu iestādēm ir pienākums pierādīt tāda leģitīma mērķa neesamību, kas pamatotu nodokļu struktūru, bet šīm iestādēm ir atļauts piemērot noteiktus pieņēmumus par mākslīgas struktūras esamību [32]. Nodokļu maksātājiem vienmēr ir jāspēj atspēkot šādus pieņēmumus, atklājot patiesos komerciālos mērķus, ko tie vēlas sasniegt ar attiecīgo

30 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ELISA*, 93.–96. punkts.

31 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *A*, 61. un 62. punkts, kurā Tiesa uzsver, ka ir nozīmīgi, lai informācija būtu uzticama un pārbaudāma.

32 — Attiecībā uz judikatūru skat. Weber, D., Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, no: *Kluwer Law International*, 2005, 161. un nākamās lpp., kā arī Komisijas paziņojumu "Nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošana tiešo nodokļu jomā ES un attiecībā uz trešajām valstīm" (COM(2007) 785, galīgā redakcija, 3. lpp.).

nodokļu struktūru. Tomēr iestādes nesaista pierādījumi, kas nav pārbaudāmi.

57. Turklāt attiecībā uz atbrīvojumiem un citiem nodokļu atvieglojumiem ir normāli, ka nodokļu maksātājs juridiski pieņemamā ceļā izpilda visus nepieciešamos noteikumus, lai tos iegūtu. Man šķiet, ka *CGI* 990.E pants atbilst šai pieejai. Atbrīvojumu piešķir ikvienai juridiskai personai, kas iesniedz precīzu informāciju ar nosacījumu, ka nodokļu iestādes var šo informāciju pārbaudīt vai nu tieši, vai sadarbojoties ar iesaistīto citu valstu iestādēm.

58. Man nav nodomu apšaubīt iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA* tajā, kas attiecas uz attiecībām starp dalībvalstīm. Tomēr es nevaru ierosināt attiecināt interpretāciju, ko Tiesa ir pieņēmusi šajā spriedumā, uz attiecībām ar EEZ valstīm vai citām trešajām valstīm, tāpēc ka, pēc manām domām, no samērīguma principa viedokļa nodokļu maksātāju rezidentu situācijā abās šo valstu kategorijās nav nekādu atbilstīgu atšķirību. Šķiet, ka Komisija ierosina, ka samērīguma tests neattiecas uz EEZ valstīm, ja nav pienācīga nolīguma par informācijas apmaiņu ar attiecīgo valsti [33].

59. Turklāt ir jāpaskaidro Tiesas nostāja iepriekš minētajā lietā *A* tajā, kas attiecas uz Kopienu saskaņošanas pasākumu sabiedrību grāmatvedības jomā ietekmi. Pēc manām domām, Tiesas analīze ir jāskata tās kontekstā [34]. Manuprāt, Tiesas izteikumi par šo jautājumu attiecas uz situāciju, kurā nodokļu maksātājs sniedz nodokļu iestādēm pierādījumus, kurus tām nav iespējams pārbaudīt ar ārvalstu nodokļu iestāžu palīdzību. Tiesa nepavisam neatzina šo situāciju kā "normālu" vai "vēlamu" — tā gluži vienkārši uzsvēra, ka šādā situācijā grāmatvedības dati, ko iesniegusi kāda EEZ valstī reģistrēta sabiedrība, ir uzticamāki

33 — Skat. iepriekš minēto Komisijas paziņojumu, 32. piezīme, 6. lpp: "Tāpēc ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumi jāvērš tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuras izveidotas, lai neievērotu valsts tiesību aktus (vai valsts tiesību aktos transponētos Kopienas noteikumus). Tas attiecas arī uz ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošanu EEZ valstīm (izņemot gadījumu, kad nav pienācīgas informācijas apmaiņas ar attiecīgo EEZ valsti). Lai nodrošinātu, ka minētie noteikumi neatbilst mērķim novērst ļaunprātīgu izmantošanu, un lai garantētu juridisko noteiktību, ir jānodrošina pienācīgi aizsargpasākumi, kas nodokļu maksātājiem dotu iespēju iesniegt pierādījumus par struktūras eksistences komerciālo pamatojumu."

34 — Iepriekš minētais spriedums lietā *A*, 62. punkts: "Otrkārt, kā atzīmēja ģenerāladvokāts savu secinājumu 141.–143. punktā, kas attiecas uz pierādījumiem, kuri nodokļu maksātājam jāsniedz, lai ļautu nodokļu iestādēm pārliecināties, vai valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi ir izpildīti, Kopienu saskaņošanas pasākumi sabiedrību grāmatvedības jomā, kas piemērojami dalībvalstīs, dod nodokļu maksātājam iespēju sniegt uzticamu un pārbaudāmu informāciju par citā dalībvalstī dibinātas sabiedrības struktūru vai darbību, kamēr šāda iespēja nav garantēta nodokļu maksātājam attiecībā uz sabiedrību, kas dibināta trešā valstī, kurai nav pienākuma piemērot šos Kopienu pasākumus."

nekā grāmatvedības dati, ko iesniegusi sabiedrība, kas reģistrēta trešajā valstī, kura nepiemēro tos pašus noteikumus. Tiesa tātad ir veikusi salīdzinošu vērtējumu. Ir jāuzsver, ka dalībvalstu nodokļu maksātāji nevar prasīt, lai uzņēmuma aplikšana ar nodokļiem būtu pamatota vienīgi ar tā grāmatvedību, lai arī šī grāmatvedība ir aplikšanas ar nodokļiem galvenais izejas punkts ar nosacījumu, ka ir ievēroti grāmatvedības noteikumi.

61. Turklāt ir jāuzsver to divu principu sekas, kas ir EEZ līguma pamatā, t.i., nediskriminācijas principa un vienveidīgas interpretācijas principa sekas.

62. Uz kapitāla brīvu apriti, protams, attiecas Līgums un EEZ līgums [36]. Runājot par nodokļu jomu, šīs abas sistēmas ir atšķirīgas. Tajā, kas attiecas uz Savienības tiesībām, tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [37]. Tomēr Eiropas Savienībai aizvien ir bijusi zināma kompetence pieņemt tādus pasākumus, kas sekmē dalībvalstu noteikumu nodokļu jomā tuvināšanu, tostarp arī attiecībā uz tiešajiem nodokļiem. Šī kompetence ir tikusi īstenota jau ilgu laiku [38]. Tajā, kas

60. Runājot par akcionāru identifikāciju, ir jāatzīmē, ka grāmatvedības jomā pieņemtās direktīvas neattiecas uz akcionāru identitāti. Šo jautājumu skar Direktīva 2004/109/EK, bet vienīgi attiecībā uz paziņojumu par nozīmīgas līdzdalības iegūšanu vai atsavināšanu regulētā tirgū [35] Katrā ziņā akcionāru identifikācija ir sarežģīts jautājums, un dažādās dalībvalstīs izraudzītie risinājumi ievērojami atšķiras, sākot ar akciju obligātu reģistrāciju un beidzot ar iespēju emitēt uzrādītāja akcijas.

35 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 15. decembra Direktīva par atklātības prasību saskaņošanu attiecībā uz informāciju par emitentiem, kuru vērtspapīrus atļauts tirgot regulētā tirgū, un par grozījumiem Direktīvā 2001/34/EK (OV L 390, 38. lpp., 9.–16. pants).

36 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, 31. punkts.

37 — Skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 28. punkts.

38 — Skat. it īpaši Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), kas atcelta ar Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvu 2009/133/EK (OV L 310, 34. lpp.), Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociētu uzņēmumu peļņas korekciju (90/436/EEK) (OV L 225, 10. lpp.), Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.) un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

attiecas uz EEZ līgumu, kas neietver visus Savienības tiesību sistēmas elementus un jomas, tiešo nodokļu regulējums tajā vēl jo vairāk ir vājāks [39].

63. Fakts, ka EEZ līgums neattiecas uz tiešajiem nodokļiem un neparedz regulējumu administratīvajai sadarbībai nodokļu jomā, manuprāt, nozīmē to, ka pastāv tiesiskā konteksta atšķirība.

64. Turklāt administratīvās sadarbības regulējumu nodokļu jomā, kas tika ieviests ar Direktīvas 77/977 pieņemšanu un pastiprināts ar vairākiem secīgiem šīs direktīvas grozījumiem, pašlaik likumdevējs pārstrādā, pamatojoties uz Komisijas priekšlikumiem [40]. Pat pirms šī priekšlikuma pieņemšanas regulējums, kas šajā jomā noteikts Eiropas Savienībā, jau noteikti ir atšķirīgs no tā regulējuma, kas piemērojams attiecībās ar trešajām valstīm, tostarp ar EEZ valstīm. Runājot par attiecībām starp Eiropas Savienības dalībvalstīm, man nešķiet pārspīlēti sacīt, ka veidojas tāda sadarbība, kas tuva solidaritātei nodokļu jomā, lai arī, protams, tā vēl nepavisam nav pilnīga, tomēr tai ir vienots un attīstībā esošs regulējums [41].

65. Tādēļ man šķiet, ka atklātā atšķirība sadarbības nodokļu jomā tiesiskajā regulējumā pilnīgi pamato atšķirīgo attieksmi, kāda pastāv, pirmkārt, attiecībās starp dalībvalstīm un, otrkārt, attiecībās starp šīm valstīm un EEZ valstīm.

66. Pastāvot šādiem apstākļiem, es ierosinu Tiesai atbildēt *Cour de cassation*, ka EEZ līguma 40. pants pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā.

67. Attiecībā uz pamata lietu es vēlos piebilst, ka tiesas sēdē tika noskaidrots, ka *Établissements Rimbaud* ir sabiedrība, kuras vienīgais akcionārs ir Šveices valstspiederīgais, kurš attiecīgo nekustamo īpašumu izmanto kā otro

39 — Plašākai interpretācijai skat. EBTA Tiesas 2004. gada 23. novembra spriedumu lietā E-1/04 *Fokus Bank ASA* (*Report of EFTA Court*, 15. lpp., 20. un nākamie punkti).

40 — Skat. priekšlikumu Padomes Direktīvai par administratīvo sadarbību nodokļu jomā (COM(2009) 29, galīgā redakcija).

41 — Kā Tiesa ir konstatējusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *A*, 61. punkts, attiecības starp dalībvalstīm risinās kopēju tiesību normu ietvaros, ko raksturo tāda Kopienu tiesiskā regulējuma kā Direktīvas 77/799, kas nodibina savstarpējas palīdzības pienākumu, pastāvēšana. Kaut arī jomās, uz kurām attiecas šī direktīva, palīdzības pienākums nav neierobežots, tomēr šī direktīva sadarbībai starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm iedibina ietvaru, kas nepastāv attiecībās starp tām un trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja [šī valsts] nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību.

mājvietu. Šie elementi Francijas nodokļu iestādēm acīmredzot ir zināmi. Var uzdot jautājumu — ne bez iemesla —, vai šādos apstākļos nav netaisnīgi un nesamērīgi atzīt Francijas iestāžu tiesības atteikt minētajai sabiedrībai iespēju atklāt šos patiesos faktiskos apstākļus.

68. Es tomēr atturēšos no šāda secinājuma. Dažos gadījumos tādu noteikumu nodokļu jomā piemērošana, kas uzliek formas prasības, var šķist netaisnīga. Tomēr, manuprāt, nevar noliegt, ka situācijā, kurā trešās valsts valstspiederīgais veic ieguldījumu nekustamā īpašumā, kurš atrodas kādā dalībvalstī un kuru tas izmanto personiskiem mērķiem, un īsteno šo darījumu ar tādas Lihtenšteinā dibinātas sabiedrības starpniecību, kurai viņš ir vienīgais akcionārs, var būt runa par tīri mākslīgu struktūru [42].

69. Katrā ziņā Tiesai nav jālemj par prasītāja pamata lietā aplikšanu ar nodokļiem. Turklāt Tiesai nav piekļuves visiem šajā sakarā esošajiem faktiskajiem apstākļiem. Tiesai ir jāsniedz EEZ līguma 40. panta interpretācija, kas būtu piemērojama arī gadījumos, kuros ir identiska vai līdzīga faktiskā situācija. EEZ līguma interpretācija, ko es ierosinu Tiesai, protams, atbilst valsts noteikumu piemērošanai ar mērķi novērst individuālas, netaisnīgas situācijas nodokļu jomā, cik daudz šādi noteikumi ir spēkā valsts tiesību sistēmā.

42 — Skat. it īpaši 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 55. un 68. punkts) un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 72. un 74. punkts).

VII — Secinājumi

70. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu uz *Cour de cassation* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

"1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pants pieļauj tādu tiesisko regulējumu, kāds izriet no Francijas *code général des impôts* 990.D un nākamajiem pantiem — redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgo faktu norises laikā, — ar kuru no nodokļa 3 % apmērā, kas uzlikts nekustamā īpašuma, kas atrodas Francijā, tirgus vērtībai, ir atbrīvotas Francijā reģistrētas sabiedrības un ar kuru šis atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams sabiedrībai, kura dibināta kādā no Eiropas Ekonomikas zonas valstīm, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts, vienīgi tad, ja starp Francijas Republiku un šo valsti ir noslēgts nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekļauta nediskriminācijas pilsonības dēļ klauzula, šīm juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no Francijā dibinātajām sabiedrībām."