

Lieta C-72/09

Établissements Rimbaud SA

pret

Directeur général des impôts

un

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

(Cour de cassation (Francija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Tiešie nodokļi – Kapitāla brīvā aprīte – Juridiskas personas, kuras ir reģistrētas trešajā valstī, kas ir Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts – Pašuma tiesības uz nekustamo pašumu dalībvalstī – Nodoklis no šīs nekustamās pašuma tirgus vērtības – Atteikums atbrīvot no nodokļa – Krāpšanas apkarošana nodokļu jomā – Izvērtēšana saistībā ar EEZ līgumu

Sprieduma kopsavilkums

1. Starptautiskie nolikumi – Līgums par Eiropas Ekonomikas zonas izveidošanu – Kapitāla brīvā aprīte – Juridiskā piemērojamība, kas ir identiska Kopienas tiesību normu juridiskajai piemērojamībai

(LESD 63. pants, EEZ līguma 40. pants un XII pielikums)

2. Starptautiskie nolikumi – Līgums par Eiropas Ekonomikas zonas izveidošanu – Kapitāla brīvā aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Nodoklis no juridiskajām personām piederība nekustamās pašuma tirgus vērtības

(EEZ līguma 40. pants)

1. Viens no galvenajiem Līguma par Eiropas Ekonomikas zonas izveidošanu (EEZ) mērķiem ir panākt pārcesības pilnīgāku praksi, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvību aprīti visā EEZ, lai iekšējā tirgū, kas ir izveidots Savienības teritorijā, tiktu iekļautas Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) valstis. Šādā perspektīvā daudzu minētā līguma normu mērķis ir nodrošināt pārcesības vienveidīgāku tās interpretāciju visā EEZ. Tiesai šajā ziņā ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas LESD normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi.

No EEZ līguma 40. panta tiesību normām izriet, ka šādas normas izklāstītie noteikumi, ar kuriem tiek aizliegti kapitāla aprītes ierobežojumi un diskriminācija, attiecībā starp EEZ līguma dalībvalstīm neatkarīgi no tā, vai tās ir Savienības vai EBTA dalībvalstis, ir identiski tiem, kuri saskaņā ar Savienības tiesību jomā ir jāieviešo attiecībā starp dalībvalstīm.

No tā izriet, ka, lai gan ierobežojumi brīvībai kapitāla aprītei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ir jāvērtē saistībā ar minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīs normas ir tādā pati piemērojamībā kā LESD 63. panta noteikumiem.

(sal. ar 20.–22. punktu)

2. Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pants pieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem no nodokļa no nekustamā īpašuma, kas atrodas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā, tirgus vērtības ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir šīs dalībvalsts teritorijā, un šīs atbrīvojums no nodokļa sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešās valsts teritorijā, kura ir Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts, ir piemērojams tikai tad, ja starp šo dalībvalsti un šo trešo valsti ir noslēgti nolīgumi 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 dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām.

Lai gan šādi tiesību akti attiecas uz juridiskajām personām rada kapitāla aprites brīvības principa ierobežojumu, kas princips ir aizliegts EEZ līguma 40. pantā tādā pašā mērķī, kā tas ir aizliegts LESD 63. pantā, attaisnojums, kas izriet no krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas un vajadzības aizsargāt nodokļu pārbaužu efektivitāti, ir jāizvērtē atšķirīgi gadījumā, ja Direktīvā 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībā ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību. Šādos apstākļos dalībvalsts princips var likumāgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju.

(sal. ar 29., 41., 44. un 52. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 28. oktobrī (*)

Tiešie nodokļi – Kapitāla brīvība aprīte – Juridiskas personas, kuras ir reģistrētas trešā valstī, kas ir Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts – Īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu dalībvalstī – Nodoklis no šīs nekustamā īpašuma tirgus vērtības – Atteikums atbrīvot no nodokļa – Krāpšanas apkarošana nodokļu jomā – Izvērtēšana saistībā ar EEZ līgumu

Lieta C-72/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour de cassation* (Francija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 10. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 18. februārī, tiesvedībā

Établissements Rimbaud SA

pret

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [K. *Lenaerts*], tiesneši E. Juh?ss [E. *Juhász*], Dž. Arestis [G. *Arestis*] (referents), T. fon Danvics [T. *von Danwitz*] un D. Šv?bi [D. *Šváby*],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [N. *Jääskinen*],

sekret?rs N. Nan?evs [N. *Nanchev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 3. febru?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Établissements Rimbaud SA* v?rd? – Ž. P. Ševalj? [J.?P. *Chevallier*], advok?ts,
 - Francijas vald?bas v?rd? – Ž. de Bergess [G. *de Bergues*] un Ž. S. Pilcers [J.?S. *Pilczer*], p?rst?vji,
 - V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. *Lumma*] un K. Blaške [C. *Blaschke*], p?rst?vji,
 - Igaunijas vald?bas v?rd? – L. Uibo [L. *Uibo*], p?rst?vis,
 - Grie?ijas vald?bas v?rd? – S. Spiropuls [S. *Spyropoulos*], Z. Hadzipavlu [Z. *Chatzipavlou*] un M. Tasopulu [M. *Tassopoulou*], p?rst?vji,
 - Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [M. *Muñoz Pérez*], p?rst?vis,
 - It?lijas vald?bas v?rd? – I. Bruni [I. *Bruni*], p?rst?ve, kurai pal?dz P. Džentili [P. *Gentili*], *avvocato dello Stato*,
 - N?derlandes vald?bas v?rd? – K. M. Viselsa [C. M. *Wissels*] un M. de Mola [M. *de Mol*], p?rst?ves,
 - Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Falka [A. *Falk*] un A. Engmans [A. *Engman*], p?rst?vji,
 - Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – I. Rao [I. *Rao*] un J. Hatons [J. *Hutton*], p?rst?vji,
 - Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. *Lya*] un Ž. P. Kepenns [J.?P. *Keppenne*], p?rst?vji,
 - EBTA Uzraudz?bas iest?des v?rd? – L. Armati [L. *Armati*] un I. Hogere [I. *Hauger*], k? ar? – B. Alterskjens [B. *Alterskjæn*] un K. Luiss [X. *Lewis*], p?rst?vji,
 - Lihtenšteinai Firstistes v?rd? – Z. Monauni-Temerdijs [S. *Monauni-Tömördy*], p?rst?ve,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2010. gada 29. apr??a tiesas s?d?,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz 1992. gada 2. maija L?guma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpm?k tekst? – “EEZ l?gums”) 40. panta interpret?ciju.

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp sabiedrību *Établissements Rimbaud SA* (turpmāk tekstā – “*Rimbaud*”) un iesaistīto [Aix-en-Provence] *directeur général des impôts* [nodokļu enerģētiskā direktoru] un *directeur des services fiscaux* [nodokļu dienestu direktoru] (turpmāk tekstā – “Francijas nodokļu administrācija”) par šīs sabiedrības aplikšanu ar nodokli no Francijā juridiskām personām piederoša nekustamā īpašuma tirgus vērtības (turpmāk tekstā – “apstrīdētais nodoklis”).

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

3 EEZ līguma 40. pants ir noteikts:

“Šis līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzēju Pusēm attiecībā uz tādā kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo EK dalībvalstīs vai [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA)] valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šis līguma XII pielikums ir iekauti noteikumi šā panta ieviešanai.”

4 EEZ līguma XII pielikums, kura nosaukums ir “Kapitāla brīva aprīte”, ir norādē uz Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvu 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [šis pants ar Amsterdamas līgumu ir atcelts] (OV L 178, 5. lpp.). Saskaņā ar šīs direktīvas 1. panta 1. punktu kapitāla aprīti klasificē saskaņā ar šīs direktīvas I pielikuma ietvertu nomenklatūru.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Francijas *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā – “*CGI*”) 990.D un nākamie panti ir daļa no Francijas likumdevēja veiktajiem pasākumiem ciktā pret noteiktu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas veidu.

6 *CGI* 990.D pants ir paredzēts:

“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.

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 vidū esošo juridisko personu skaita.”

7 *CGI* 990.E pants ir noteikts:

“990.D pants minētais nodoklis netiek piemērots:

1) juridiskām personām, kuru nekustamie īpašumi Francijā 990.D panta izpratnē veido mazāk kā 50 % no visiem to līdzekļiem, kas atrodas Francijā. Šis noteikuma piemērošanas nolūkā nekustamajiem īpašumiem netiek iekauti īpašumi, kurus 990.D pants minētās juridiskās personas vai pa vidū esošās personas izmanto komercdarbībā, kas nav saistīta ar nekustamo īpašumu;

2) juridiskām personām, kuru juridiskā adrese atrodas tādā valstī vai teritorijā, kura ar Franciju ir noslēgusi nolīgumu par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai novērstu krāpšanu nodokļu

jom? un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un kuras katru gadu ne vēlāk kā 15. maijā 990.F pantā minētajā rakojumā noteiktajā vietā deklarācijā 1. janvārī tām piederējušo nekustamo īpašumu atrašanās vietu, aprakstu un vērtību, šo personu dabnieku identitāti un adresi minētajā datumā, kā arī katram no šiem dabniekiem piederošo daļu vai akciju skaitu;

3) juridiskām personām, kuru valdes 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 uzēmas un izpilda pienākumu pēc nodokļu administrācijas līguma 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 skaitu, 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 kāst par [citas juridiskas personas] dabnieci, kā minēts 990.D pantā, vai – attiecībā uz īpašumiem, tiesībām un daļu, kuru pašniece tajā jau bija 1993. gada 1. janvārī, – ne vēlāk kā 1993. gada 15. maijā [..].”

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

8 *Rimbaud*, kuras juridiskā adrese ir Lihtenšteinā, pieder nekustamais īpašums Francijā. Šajā ziņā tai principā ir jāmaksā apstrādātais nodoklis.

9 Francijas nodokļu administrācija sūta iekasēt no *Rimbaud* apstrādāto nodokli vispirms par 1988.–1997. gadu, pēc tam – par 1998.–2000. gadu.

10 Tā kā *Rimbaud* sūdzības tika noraidītas, tā cēla prasības pret Francijas nodokļu administrāciju. Pēc tam, kad 2005. gada 20. septembrī *Cour d'appel d'Aix-en-Provence* [Ksaprošanas Apelācijas tiesa] pasludināja tai nelabvēlīgu spriedumu, *Rimbaud* iesniedza apelācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas tiesai].

11 Šajos apstākļos *Cour de cassation* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai [EEZ] līguma 40. pants pieļauj tādā tiesisko regulējumu, kāds izriet no [CGI] 990.D un nākamajiem pantiem – redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgā faktā norises laikā, – ar kuru no nodokļa 3 % apmērā, kas uzlikts nekustamā īpašuma, kurš atrodas Francijā, tirgus vērtībai, ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Francijā, un ar kuru šīs atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir kādā no [EEZ] valstīm, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts, vienīgi tad, ja starp [Francijas Republiku] un šo valsti ir noslēgtas nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekāuta nediskriminācijas pilsonības dēļ klauzula, šīm juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no Francijā reģistrētajām sabiedrībām?”

Par prejudiciālo jautājumu

12 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EEZ līguma 40. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šim pantam neatbilst tādi valsts tiesību akti, par kuriem ir runa pamata lietā un saskaņā ar kuriem no apstrādātā nodokļa ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir dalībvalsts teritorijā, un ar kuriem šīs atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešās valsts teritorijā, kura ir Eiropas Ekonomikas zonas (turpmāk tekstā – “EEZ”) dalībvalsts, tikai tad, ja starp dalībvalsti un šo trešo valsti ir noslēgtas nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekāuta nediskriminācijas

pilsonības klauzula, šīm juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no šajās dalībvalstīs reģistrētajām sabiedrībām.

13 Vispirms ir jānorāda, ka EEZ līguma 40. pants Lihtenšteinā stājās spēkā 1995. gada 1. maijā ar EEZ Padomes 1995. gada 10. marta Lēmumu Nr. 1/95 par Eiropas Ekonomikas zonas līguma stāšanās spēkā Lihtenšteinā Firstist (OV L 86, 58. lpp.). Līdz ar to šis panta interpretācijai nav ietekmes uz faktiem, kas izraisījuši apstrīdēto nodokļa piemēšanu pirms šā datuma.

14 Tāpat ir jānorāda, ka attiecīgos tiesību aktus, par kuriem ir runa pamata lietā, Tiesa jau ir izvērtējusi 2007. gada 11. oktobra spriedumā lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp.) saistībā ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kura grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), kā arī saistībā ar LESD 63. pantu.

15 Saskaņā ar pamata lietas faktiem *Rimbaud* pieder nekustamais īpašums Francijā un līdz ar to tai principā ir jāmaksā apstrīdētais nodoklis atbilstoši CGI 990.D pantam.

16 Saistībā ar apstrīdēto kapitāla aprites kategoriju ir jānorāda, ka EEZ līguma 40. pants ir paredzēts, ka šis panta piemērošanai nepieciešams tiesību normas ir izklāstītas šā līguma XII pielikumā. Šajā XII pielikumā par piemērojamu attiecībā uz EEZ ir atzīta Direktīva 88/361 un šīs direktīvas I pielikums.

17 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru kapitāla aprite ietver darījumu, ar kuriem nerezidenti izdara ieguldījumu nekustamajā īpašumā dalībvalsts teritorijā, kā tas izriet no Direktīvas 88/361 I pielikumā minētās kapitāla aprites tipu nomenklatūras; šai nomenklatūrai pašai piemīt indikatīva nozīme, kas tai bija attiecībā uz kapitāla aprites jēdziena definīšanu (šajā ziņā skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts; 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-464/98 *Stefan*, *Recueil*, I-173. lpp., 5. punkts; 2002. gada 5. marta spriedumu apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch u.c.*, *Recueil*, I-2157. lpp., 30. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 22. punkts).

18 Nav šķēršļa, ka *Rimbaud* veica ieguldījumu nekustamajā īpašumā Francijā. Tāds pārrobežu ieguldījums ir uzskatāms par kapitāla apriti minētās nomenklatūras nozīmē (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 60. punkts).

19 Līdz ar to EEZ līguma 40. panta un XII pielikuma noteikumi ir piemērojami tādā strīdā kā pamata lietā, kas attiecas uz darījumu starp šā līguma dalībvalstu pilsoņiem. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa var interpretēt šos noteikumus, ja dalībvalsts tiesa tajā ir vērsusies par šā līguma, kurš ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, piemērojamību šajā dalībvalstī (skat. 1999. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-321/97 *Andersson* un *Wåkerås Andersson*, *Recueil*, I-3551. lpp., 26.–31. punkts, un 2003. gada 15. maija spriedumu lietā C-300/01 *Salzmann*, *Recueil*, I-4899. lpp., 65. punkts, kā arī 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 27. punkts).

20 Viens no galvenajiem EEZ līguma mērķiem ir panākt pārcesīgas pilnīgāku preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvību apriti visā EEZ, lai iekšējā tirgū, kas ir izveidots Savienības teritorijā, tiktu iekļautas EBTA valstis. Šāda perspektīva daudzām minētās līguma normām ir nodrošināt pārcesīgas vienveidīgāku tās interpretāciju visā EEZ (skat. 1992. gada 10. aprīļa atzinumu 1/92, *Recueil*, I-2821. lpp.). Tiesai šajā ziņā ir jānodrošina, lai EEZ

I?guma normas, kuras b?t?b? ir identiskas L?guma norm?m, dal?bvalst?s tiktu interpret?tas vien?di (iepriekš min?tais spriedums liet? *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, 29. punkts).

21 No EEZ I?guma 40. panta ties?bu norm?m izriet, ka šaj?s norm?s izkl?st?tie noteikumi, ar kuriem tiek aizliegti kapit?la aprites ierobežojumi un diskrimin?cija, attiec?b?s starp EEZ I?guma dal?bvalst?m neatkar?gi no t?, vai t?s ir Savien?bas vai EBTA dal?bvalstis, ir identiski tiem, kuri saska?? ar Savien?bas ties?b?m ir j?iev?ro attiec?b?s starp dal?bvalst?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, 28. punkts).

22 No t? izriet, ka, lai gan ierobežojumi br?vai kapit?la apritei starp EEZ I?gumsl?dz?ju valstu pilso?iem ir j?v?rt? saist?b? ar min?t? I?guma 40. pantu un XII pielikumu, š?m norm?m ir t?da pati piem?rojam?ba k? LESD 63. panta noteikumiem (skat. 2009. gada 11. j?nija spriedumu liet? C?521/07 Komisija/N?derlande, Kr?jums, I?4873. lpp., 33. punkts).

23 J?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai gan tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, dal?bvalst?m t? tom?r ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas (it ?paši skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 19. punkts; 2007. gada 6. marta spriedumu liet? C?292/04 *Meilicke* u.c., Kr?jums, I?1835. lpp., 19. punkts; 2007. gada 24. maija spriedumu liet? C?157/05 *Holböck*, Kr?jums, I?4051. lpp., 21. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *ELISA*, 68. punkts). T?pat š? kompetence t?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? aprites br?v?b?m, kas garant?tas ar I?dz?g?m EEZ I?guma ties?bu norm?m.

Par kapit?la aprites ierobežojuma past?v?šanu

24 Saist?b? ar jaut?jumu, vai t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? rada kapit?la aprites ierobežojumu, jau liet? *ELISA*, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums, tika konstat?ts, ka attiec?gie ties?bu akti rada kapit?la aprites br?v?bas principa ierobežojumu, kas aizliegts LESD 63. pant?.

25 Tika nospriests, ka, lai juridiskaj?m person?m, kuru valdes atrašan?s vieta neatrodas Francij?, b?tu ties?bas uz atbr?vojumu no apstr?d?t? nodok?a atbilstoši CGI 990.E panta 2. un 3. punktam, t?m atš?ir?b? no citiem nodok?u maks?t?jiem tiek piem?rots papildu nosac?jums, proti – nol?guma, kas nosl?gts starp Francijas Republiku un attiec?go valsti, esam?ba. Ja nav š?da nol?guma, juridiskajai personai, kuras valdes atrašan?s vieta nav Francij?, tiek liegta iesp?ja piepras?t atbr?vojumu no apstr?d?t? nodok?a atbilstoši CGI 990.D pantam un 990.E panta 2. un 3. punktam. ?emot v?r?, ka tikai attiec?gaj?m valst?m ir ties?bas lemt, vai sl?gt sav? starp? nol?gumus, izr?d?s, ka nosac?jums par nol?guma par administrat?v?s pal?dz?bas sniegšanu vai I?guma past?v?šanu var *de facto* rad?t šai juridisko personu kategorijai past?v?gu rež?mu, kur? t?s nav atbr?votas no apstr?d?t? nodok?a, t?d?j?di padarot ieguld?jumu veikšanu nekustamaj? ?pašum? Francij? maz?k pievilc?gu sabiedr?b?m nerezident?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *ELISA*, 75.–77. punkts).

26 Pamata liet? sabiedr?bu, kas re?istr?tas attiec?gaj? trešaj? valst?, atbr?vojums no apstr?d?t? nodok?a, kurš ir paredz?ts CGI 990.E panta ties?bu norm?s, ir pak?auts tam, vai starp Francijas Republiku un Lihtenšteinas Firstisti ir nosl?gta nol?gums par administrat?v?s pal?dz?bas sniegšanu vai I?gums.

27 Tom?r par CGI 990.E panta 2. punkt? paredz?to atbr?vojumu starp š?m ab?m valst?m nav nosl?gts nek?ds nol?gums par administrat?v?s pal?dz?bas sniegšanu, lai apkarotu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. T?pat saist?b? ar CGI 990.E panta 3. punkt? paredz?to atbr?vojumu ir j?nor?da, ka I?dz šai dienai Francijas Republika un Lihtenšteinas Firstiste nav nosl?gušas I?gumu, saska?? ar kuru attiec?gaj?m juridiskaj?m person?m

nedrīkst tu uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no Francijā reģistrētajām juridiskajām personām.

28 No tā izriet, ka pamata lietā apspriestajos valsts tiesību aktos paredzētās prasības, saskaņā ar kurām var saņemt atbrīvojumu no apstrādātā nodokļa, automātiski izslēdz sabiedrības nerezidentes, kas ir reģistrētas Lihtenšteinā, no atbrīvojuma saņemšanas un padara šīm sabiedrībām ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā Francijā mazāk pievilcīgu.

29 Tādēļ tādā lietā kā pamata lieta minētie tiesību akti rada juridiskajām personām kapitāla aprites brīvības principa ierobežojumu, kas principā aizliegts EEZ Līguma 40. pantā tādā pašā veidā, kā tas aizliegts LESD 63. pantā.

30 Francijas valdība uzskata, ka apstrādātā nodokļa mērķis ir atturēt Francijas nodokļu maksātājus izvairīties no šā nodokļa, izveidojot sabiedrības, kas kļūst par nekustamā īpašuma Francijā īpašniecēm, tādās valstīs, ar kurām Francijas Republika nav noslēgusi konvenciju, kurā būtu ietverta klauzula par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Galvenais atbrīvojuma no nodokļiem kritērijs ir nodrošinājums, ka Francijas nodokļu administrācija var tieši pieprasīt no valsts nodokļu iekasēšanas iestādēm jebkādu informāciju, kas ir nepieciešama, lai pārbaudītu deklarācijas, ko sniegušas sabiedrības, kurām pieder īpašuma tiesības vai citas lietu tiesības uz nekustamo īpašumu Francijā atbilstoši CGI 990.E pantam, kā arī deklarācijas, ko sniegušas fiziskas personas, kurām Francijā atrodas fiskālā rezidence attiecībā uz to nekustamo īpašumu, kam uzliekams nodoklis.

31 Francijas valdība paskaidro, ka atšķirībā no savstarpējās palīdzības pienākumiem Savienības juridiskajā kontekstā EEZ dalībvalstīm, kas nav Eiropas Savienības dalībvalstis, nav jātransponē Direktīva 77/799. Tādēļ, neesot konvencijai, kurā būtu iekļauta klauzula par administratīvo palīdzību, vai Līgumam, kurā būtu iekļauta klauzula par nediskrimināciju nodokļu jomā, Francijas nodokļu iestādes nevar tieši pieprasīt no Lihtenšteinas Firstistes visu nepieciešamo informāciju.

32 Tādēļ ir jāizvērtē, vai attiecīgais ierobežojums ir pamatots ar vispārīgo interešu apsvērumiem saistībā ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu un vajadzību aizsargāt nodokļu pārbaudi efektīvā veidā.

Par pamatojumu, kas izriet no krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas un vajadzības aizsargāt nodokļu pārbaudi efektīvā veidā

33 Attiecībā uz pamatojumu, kas izriet no krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas un vajadzības aizsargāt nodokļu pārbaudi efektīvā veidā, ir jāatgādina, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja tas ir piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai, nepārsniedzot to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 35. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 47. punkts; 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 64. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 55. punkts).

34 Tādējādi pamatojums, kas izriet no krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas, ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu tiesību aktu piemērošanas, kas izslēdz vispārīgu prezumpciju par krāpšanu. Līdz ar to vispārīgā prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nodokļu jomā nevar pamatot fiskālu pasākumu, kas apdraud Līguma mērķus (šajā ziņā skat. 2000. gada 26. septembra

spriedumu liet? C?478/98 Komisija/Be??ija, *Recueil*, I?7587. lpp., 45. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 Dal?bvalsts var veikt pas?kumus, kas tai ?auj skaidri un prec?zi p?rbaud?t summas, kas ir j?maks? nodok?u maks?t?jiem (skat. 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?39/04 *Laboratoires Fournier*, Kr?jums, I?2057. lpp., 24. punkts).

36 Saist?b? ar attiec?gajiem valsts ties?bu aktiem Tiesa iepriekš min?taj? spriedum? liet? *ELISA* jau ir nospriedusi, ka šie ties?bu akti atbilst m?r?im apkarot kr?pšanu nodok?u jom?, jo tie ?auj c?n?ties pret praksi, kuras vien?gais m?r?is ir pal?dz?t fizisk?m person?m izvair?ties no kapit?la nodok?a maks?šanas Francij? vai vismaz padar?t š?du praksi maz?k pievilc?gu.

37 Tom?r Tiesa ir nospriedusi, ka, ja Francijas nodok?u iest?d?m, pamatojoties uz nol?gumu, kas nosl?gts ar dal?bvalsti, kuras teritorij? atrodas attiec?g?s juridisk?s personas valdes atrašan?s vieta, nav iesp?jams l?gt š?s dal?bvalsts nodok?u iest?žu sadarb?bu, nekas nekav? Francijas nodok?u iest?des piepras?t nodok?u maks?t?jam sniegt pier?d?jumus, ko t?s uzskata par nepieciešamiem, lai prec?zi apr??in?tu attiec?gos nodok?us, un vajadz?bas gad?jum? atteikt atbr?vojumu no nodok?a, ja šie pier?d?jumi netiek sniegti.

38 Tika konstat?ts, ka pamata liet? apl?kojamais Francijas tiesiskais regul?jums ne?auj sabiedr?b?m, kuras ir izsl?gtas no nol?guma par administrat?v?s pal?dz?bas sniegšanu piem?rošanas jomas un uz kur?m neattiecas l?gums, kur? paredz?ta nediskrimin?cijas klauzula nodok?u jom?, bet kas veic ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? Francij?, iesniegt dokumentus, kas ?auj pier?d?t to akcion?ru identit?ti, un cita veida inform?ciju, ko Francijas nodok?u iest?des uzskata par vajadz?gu. L?dz ar to Tiesa ir nospriedusi, ka šis tiesiskais regul?jums visos gad?jumos rada š??rsli tam, lai š?s sabiedr?bas var?tu pier?d?t, ka t?m nav kr?pniecisku m?r?u. T? secin?ja, ka Francijas vald?ba b?tu var?jusi veikt maz?k ierobežojošus pas?kumus, lai sasniegtu m?r?i – apkarot kr?pšanu nodok?u jom?, un ka l?dz ar to kr?pšanas apkarošana nevar pamatot apstr?d?to nodokli (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *ELISA*, 99.–101. punkts).

39 Tom?r ir j?atg?dina, ka lieta *ELISA*, kur? tika pie?emts iepriekš min?tais spriedums, attiec?s uz faktiem saist?b? Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m, neskarot treš?s valstis. L?dz ar to, k? nor?d?ts min?t? sprieduma 19. punkt?, spriedum? sniegt?s atbildes uz prejudici?lajiem jaut?jumiem attiecas vien?gi uz attiec?b?m starp Savien?bas dal?bvalst?m.

40 Tom?r ir j?atg?dina, ka judikat?ru par aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumiem Savien?b? nevar piln?b? attiecin?t uz kapit?la apriti starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, jo š?da aprite notiek atš?ir?g? tiesiskaj? kontekst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *A*, 60. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?540/07 Komisija/It?lija, Kr?jums, I?10983. lpp., 69. punkts).

41 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Direkt?v? 77/799 paredz?t? sadarb?ba starp dal?bvalstu kompetentaj?m iest?d?m nepast?v attiec?b?s ar treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, ja š? valsts nav uz??musies nek?das saist?bas par savstarp?jo pal?dz?bu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/It?lija, 70. punkts).

42 Ir taisnība, ka EEZ līguma XXII pielikumā ir paredzēts, ka EEZ dalībvalstīm valsts tiesībās ir jātransponē direktīvas, ar kurām tiek harmonizētas sabiedrību tiesības, it īpaši direktīvas, kas attiecas uz sabiedrību grāmatvedību. Šie pasākumi ļauj nodokļu maksātājam sniegt uzticamus un pārbaudāmus datus par sabiedrību, kas reģistrēta EEZ līguma dalībvalstī. Šajā lietā nav strīda par to, ka Direktīva 77/799 nav piemērojama starp dalībvalsti un Lihtenšteinai Firstistes kompetentajām iestādēm.

43 Pamata lietā Francijas nodokļu iestādēm tādā veidā nav iespējams iegūt no Lihtenšteinai Firstistes nodokļu iestādēm informāciju, kas nepieciešama, lai efektīvi pārbaudītu sabiedrību, kas ir nodokļu maksātājs, sniegto informāciju.

44 No tā izriet, ka tad, ja dalībvalsts tiesību akti nodokļu priekšrocību padara atkarīgu no nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas ir EEZ dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šā dalībvalsts principā var likumāgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādā veidā, kā šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju.

45 Konkrēti, saistībā ar jautājumu, vai, kā apgalvo Komisija, Francijas nodokļu iestādēm būtu katrā konkrētajā gadījumā jāizvērtē pierādījumi, kurus iesniegusi sabiedrība, kas reģistrēta EEZ dalībvalstī, ir jānorāda, ka gluži tāpat, kā tas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *ELISA*, Savienībā kategorisks atteikums piešķirt nodokļu priekšrocību nav pamatots, jo nekas nekavē nodokļu iestādes pieprasīt nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus un nodevas, un vajadzības gadījumā atteikt pieprasīto atbrīvojumu, ja šie pierādījumi netiek sniegti.

46 Tomēr šā judikatūra neattiecas uz sabiedrības, kas atrodas Lihtenšteinai Firstistē, atšķirīgo situāciju. Lai arī tādā situācijā, par kuru bija runa iepriekš minētajā spriedumā lietā *ELISA*, Luksemburgas iestādēm saskaņā ar Direktīvas 77/799 8. panta 1. punktu principā nebija pienākuma sniegt informāciju, tomēr attiecīgā tiesību akti ieviejami atšķirīgi.

47 Vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 77/799 1. panta 1. punkta noteikumiem dalībvalsti kompetentās iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas ļauj tām veikt pareizu ienākuma un kapitāla nodokļa novērtējumu, un jebkuru informāciju, kas saistīta ar nodokļu noteikšanu apdrošināšanas prēmijām. Lai īstenotu šo informācijas apmaiņu, minētajā direktīvā ir izveidots tiesiskais regulējums, 3. pantā paredzot automātisku informācijas apmaiņu un 4. pantā – spontānu informācijas apmaiņu. Turklāt šajā direktīvā ir paredzēts informācijas nosūtīšanas laiks (5. pants), attiecīgo valsts ierādu sadarbība (6. pants), kā arī apspriedes (9. pants) un pieredzes apmaiņa (10. pants).

48 Tādējādi vienīgi atkāpes veidā Direktīvas 77/799 8. pantā, kura nosaukums ir "Informācijas apmaiņas ierobežojumi", ir paredzēti izņēmumi saistībā ar informācijas apmaiņu. Tā kā tā ir atkāpes tiesību norma, tā tiek interpretēta šauri. Turklāt saskaņā ar loģiskās sadarbības principu dalībvalstīm ir jāveic efektīva informācijas apmaiņa, kas ir noteikta Direktīvā 77/799.

49 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *ELISA* šajā tiesiskajā regulējumā nodokļu maksātājam atzītā iespēja iesniegt pierādījumus, kuri ir jāizvērtē Francijas nodokļu iestādēm, tādā veidā bija pasākums, lai novērstu, ka ierobežojums, kas izveidots saskaņā ar tādā informācijas apmaiņas vispārīgo sistēmu, kāda izriet no minētā 8. panta piemērošanas, nek par sliktu nodokļu maksātājam.

50 Lai gan lūdzot ar to šā iespēja ir balstīta uz tādā informācijas apmaiņas vispārējās sistēmas, kas izveidota ar Direktīvu 77/799, pastāvīšanu un tādā veidā ir atkarīga no šādas sistēmas, šādas

tiesības nodokļu maksātājam nevar atzīt tādus apstākļus, kas ir identiski pamata lietā esošajiem un kurus raksturo tas, ka Lihtenšteinas Firstistes nodokļu iestādēm nav nekāda pienākuma sniegt palīdzību.

51 Šajos apstākļos tādī tiesību akti, par kuriem ir runa pamata lietā, ir jāuzskata par pamatotiem attiecībā uz EEZ līguma dalībvalsti vispārīgo interešu apsvērumu saistībā ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu un vajadzības aizsargāt nodokļu pārbaudes efektivitāti dēļ un par kuriem, kas ir atbilstoši, lai garantētu attiecīgā mērķa sasniegšanu, nepārsniedzot to, kas ir nepieciešams šā mērķa sasniegšanai.

52 No iepriekš minētā izriet, ka EEZ līguma 40. pants pieļauj tādus valsts tiesību aktus, par kuriem ir runa pamata lietā, saskaņā ar kuriem no apstrīdētā nodokļa ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir kādas Savienības dalībvalsts teritorijā, un saskaņā ar kuriem šis atbrīvojums no nodokļa sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešās valsts teritorijā, kura ir EEZ dalībvalsts, ir piemērojams tikai tad, ja starp minēto dalībvalsti un šo trešo valsti ir noslēgtas nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekāuta nediskriminācijas pilsonības dēļ klauzula, šā m juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no šīs dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām.

Par tiesīšanu s izdevumiem

53 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu s izdevumiem. Tiesīšanu s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesīšanu s izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pants pieļauj tādus valsts tiesību aktus, par kuriem ir runa pamata lietā, saskaņā ar kuriem no nodokļa no nekustamā īpašuma, kas atrodas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā, tirgus vārtības ir atbrīvotas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir šīs dalībvalsts teritorijā, saskaņā ar kuriem šis atbrīvojums no nodokļa sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir trešās valsts teritorijā, kura ir Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts, ir piemērojams tikai tad, ja starp šo dalībvalsti un šo trešo valsti ir noslēgtas nolīgums par administratīvās palīdzības sniegšanu, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, vai arī tad, ja saskaņā ar līgumu, kurā iekāuta nediskriminācijas pilsonības dēļ klauzula, šā m juridiskajām personām nedrīkst uzlikt pienākumu maksāt lielākus nodokļus, nekā tas tiek prasīts no dalībvalsts teritorijā reģistrētajām sabiedrībām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.