

ENERĢADVOKĒTES KRISTĒNES ŠTIKSASĢAKLAS

[CHRISTINE STIXĢHACKL] SECINĢJUMI,

sniegti 2005. gada 15. decembrī (1)

Lieta C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

pret

Finanzamt München für Körperschaften

[Bundesfinanzhof (Vēcija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Atbilstoši privāttiesību mēģinātu
vispārīgo interešu fondu atbrīvojums no nodokļa – Rezidences vietas nosacījums

I – Ievads

1. Šajā lietā Tiesai būs jānoskaidro, kādā mērā dalībvalsts, pamatojoties uz fonda mēģinātās vietas, tiešo nodokļu jomā, konkrēti attiecībā uz noteiktu ienākumu, kas gēti šīs valsts teritorijā, apliekšanu ar nodokli, drēkst attiekties pret ērvalstu fondu, kurš atbilst šīs dalībvalsts prasībām par vispārīgo interešu fondiem, mazāk labvēlīgi nekā pret tādā pašā veida nacionālajiem fondiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

2. Kopienas tiesību normas, kuras ir lēģts interpretēt, ir EK lēģuma 52., 58., 59., 66. un 73.b pants.

B – Valsts tiesības

3. Vēģijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (2) (*Körperschaftsteuergesetz 1996*, turpmāk tekstā – “KStG”) atbilstošās normas ir formulētas šēdi:

“2. pants

Daģģja apliekšana ar nodokli

Uz??mumu ien?kuma nodoklis da??ji ir j?maks?:

1) juridisk?m person?m, personu grup?m un ?pašuma kopumam, kuru dibin?šanas vieta vai vad?ba neatrodas valsts teritorij?, par ien?kumiem, kas g?ti valsts teritorij?; [..].”

“5. pants

Atbr?vojumi

1. No uz??mumu ien?kuma nodok?a ir atbr?votas:

[..]

9) juridisk?s personas, personu grupas un pre?u masas, kas saska?? ar to stat?tiem un, ?emot v?r? to faktisko p?rvaldi, tieši izvirza m?r?us, kas saist?ti tikai ar visp?r?j?m interes?m, labdar?bu vai kalpošanu bazn?cai (Nodok?u kodeksa [Abgabenordnung] 51.–68. pants). Atbr?vojumu šaj? sakar? nepiem?ro, ja t?m pieder komerci?li uz??mumi. Otro teikumu nepiem?ro meža izstr?dei, ja to veic pats meža ?pašnieks;

[..]

2. 1. punkt? min?to atbr?vojumu nepiem?ro:

[..]

3) nodok?a maks?t?jiem, kas maks? nodokli da??ji 2. panta 1. punkta noz?m?.”

“8. pants

Ien?kumu noteikšana

1. Š? likuma normas kop? ar Likuma par ien?kuma nodokli norm?m nosaka to, kas uzskat?ms par ien?kumiem, un veidu, k?d? tos apr??ina. [..]”

4. V?cijas Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpm?k tekst? – “EStG”) atbilstoš?s normas ir formul?tas š?di:

“21. pants

[?re un noma]

1. Par ien?kumiem no ?res un nomas uzskat?mi:

1) ien?kumi no nekustam? ?pašuma, tostarp zemes, ?ku, pamat?ku [..] ?res un nomas.”

”49. pants

Ar nodokli da??ji apliekamie ien?kumi

1. ir valsts teritorij? sa?emtie ien?kumi da??jai ien?kuma nodok?a samaksai (1. panta 4. punkts):

[..]

6) ienākumi no ņeres un nomas (21. pants), ja nekustamais ņpašums, mantojums vai tiesības [...] atrodas valsts teritorijā [...].”

III – Fakti un tiesvedība

5. Prasītājs pamata lietā – *Centro di musicologia Walter Stauffer* (turpmāk tekstā – “fonds”) ir atbilstoši Itālijas tiesbūmā dibināts fonds ar mētnes vietu Itālijā.

6. Fondam pieder tirdzniecības platības Minhenē un tas gēst ienākumus no šo telpu iznomāšanas, kurus *Finanzamt München* (turpmāk tekstā – “Finanzamt”) 1997. gadā aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Vēcijā savas darbības veikšanai fondam nav ne telpu, ne reģistrācijas filiāles. Fondam Vēcijā arī nav sava meitas uzņēmuma. Pakalpojumus, kas nepieciešami minēto tirdzniecības platību iznomāšanai, sniedz Vācijas pavaldnieks.

7. Saskaņā ar apstrīdētajiem statātiem, kas bija spēkā prāvā aplūkotajā 1997. finanšu gadā, fonda mērķi ir saistīti tikai ar mēcībām un izglītību, veicinot gan stāgu instrumentu un instrumentu ar locītu klasiskās ražošanas, gan mēzikas un muzikoloģijas vēstures mēcības. Fonds var maksēt vienu vai vairākas stipendijas, lai Šveices jauniešiem, galvenokārt no Bernes, ļautu uzturēties Kremonā visu mēcību laiku.

8. *Bundesfinanzhof* prejudiciālā jautājumā pamatā ir pieņēmums, ka prāvā aplūkotajā finanšu gadā fonds darbojās vispārējās intereses un ir izpildījis attiecībā uz statātiem paredzētos priekšnoteikumus, lai saskaņā ar *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta pirmo teikumu to atbrīvotu no nodokļu maksāšanas, turklāt saskaņā ar *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta otro un trešo teikumu bez daļējas šo ienākumu aplikšanas ar nodokli, jo, iznomājot ņpašumu, netiek pērsnieti ņpašuma pērvaldēšanas ietvari un tādējādi noma nav komerciāls darījums.

9. *Bundesfinanzhof* itāļi ņpaši norāda uz to, ka sabiedrības interešu ņstenošana *Abgabenordnung* (Vācijas nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – “AO 1977”) 52. panta izpratnē neparedz, ka sabiedrības interešu veicināšanas pasākumi būtu jāveic Vācijas iedzīvotāju vai pilsoņu intereses.

10. Vienīgais punkts, par kuru *Bundesfinanzhof* šaubās, ņemot vērā lietu izskatošā tiesneša konstatājumus, ir tas, vai fonds atbilst arī priekšnoteikumiem par tē faktisko pērvaldi, itāļi ņpaši vai tas gētos ieņēmumus nekavējoties izmanto statātos paredzētajiem mērķiem, kuru dēļ tas saņem nodokļu atvieglojumus. *Bundesfinanzhof* apsver iespēju nodot lietu šajā daļē izskatēšanai atpakaļ *Finanzgericht* [Finanšu tiesa].

11. Tē kā fonda mētnē un vadība atrodas Itālijā, tē ienākumi no nomas daļēji tiek aplikti ar nodokli saskaņā ar *EStG* 49. panta 1. punkta 6) apakšpunktu saistībā ar *EStG* 21. pantu un *KStG* 2. panta 1. punktu, kā arī 8. panta 1. punktu, *Bundesfinanzhof* skatījumā ir jāpiemēro *KStG* 5. panta 2. punkta 3) apakšpunkts (jaunajā redakcijā *KStG* 5. panta 2. punkta 2) apakšpunkts), saskaņā ar kuru atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz daļējiem nodokļu maksātājiem. Lēdz arī to fondam par šajā valstē gētajiem ienākumiem no tirdzniecības platību nomas ir jāmaksā nodokļi.

12. *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa] noraidēja fonda iesniegto sēdzību par aplikšanu ar uzņēmuma ienākuma nodokli. Fonds iesniedza kasācijas sēdzību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa], kura jautā, vai atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana *KStG* 5. panta 2. punkta 3) apakšpunktā minētajām citu valstu juridiskajām personām ir saderīga ar Kopienas tiesību prasībām. *Bundesfinanzhof* uzskata, ka, iespējams, var būt pērkāpti noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību, par pakalpojumu sniegšanas brīvību un/vai kapitāla aprites

brīvību.

13. It paši *Bundesfinanzhof* uzskata, ka pamatbrīvību aizsardzības jomas atvēršana nav pretrunā EKL 48. pantā daļēji paredzētajam sabiedrības mērīam "gūt peļību". Ar to tiek saprasta ne tikai ienākumu palielināšana, bet arī no tās izrietošā jebkāda ekonomiskā darbība, ja tā ir vērsta uz peļības gūšanu un tiek veikta, saņemot atlīdzību. Raugoties no šāda viedokļa, nekustamo īpašumu noma šajā gadījumā varētu kalpot peļības gūšanas mērīem.

14. Iesniedzītāja ar apšaubu, vai konsekvences pamatprincips pamato atšķirīgu attieksmi pret rezidentu un nerezidentu vispārīgo interešu fondiem. Atbilstoši konsekvences pamatprincipam atbrīvojums no nodokļa ir saikne ar vispārīgo interešu mērī. Lai gan varētu būt arī tā, ka kāda īrvalsts fonda, kurš savus mērķus īsteno īrvalstīs, darbība vispārīgās intereses netiek veikta Vācijas interesēs. Tomēr *Bundesfinanzhof* uzsver, ka saskaņā ar AO 1977 52. panta 1. punktu vispārīgo interešu atzīšana nodokļu uzlikšanas kontekstā nav atkarīga no konkrētās vispārīgās intereses īstenošanas valsts interesēs. Tādējādi iespējamā saikne starp priekšrocību piešķiršanu un atbrīvojumu no nodokļa Vācijas nodokļu tiesību aktos nav saistīta ar vispārīgo interešu mērī, bet gan ar pilnīguma daļēju pienākumu maksāt nodokli vai ar attiecīgā fonda mērķa vietu iekšzemes īrvalstīs, kas savukārt vairs nav konsekvences jautājums.

15. Ar 2004. gada 14. jūlija lēmumu *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai tas, ka atbilstoši citas dalībvalsts privāttiesību mērķiem dibināts vispārīgo interešu fonds, kam nomas maksas veidā gūto ienākumu daļēji jāmaksā nodokļi valsts teritorijā, netiek atbrīvots no uzņēmumu ienākuma nodokļa pretstatā šīs valsts vispārīgās interešu fondam, kas, gūstot tādā pašā veidā ienākumus, pilnībā maksā nodokļus, ir pretrunā EK lēmuma 52. pantam kopā ar 58. pantu, EK lēmuma 59. pantam kopā ar 66. un 58., kā arī 73.b pantu?"

IV – Par prejudiciālo jautājumu

16. Vispirms attiecībā uz minētā fonda vispārīgās interešu raksturu būtu jāapskata pretrunīgās diskusijas par pašu pamatbrīvību piemērošanu (A). Tālāk būtu jāpārbauda, kura pamatbrīvība attiecas uz ienākumu gūšanu no nekustamā īpašuma nomas kādā citā dalībvalstī, nevis mērķa valstī (B). Pēc šo jautājumu noskaidrošanas katrā ziņā būtu jāapskata jautājums par attiecīgo pamatbrīvību ierobežojumu (C). Ja tiktu konstatēts kāds uz Kopienas tiesību mērķiem vienas vai vairāku pamatbrīvību ierobežojums, tad katrā ziņā būtu jāpārbauda attiecīgā pamatojuma iemesli (D).

A – Par pašu pamatbrīvību piemērošanu

1) Būtiski lietas dalībnieku argumenti

17. Vācijas Federatīvās Republikas valdība uzskata, ka pamatbrīvību aizsardzības joma netiek skarta, jo Vācijas tiesību normas nodokļu jomā attiecībā uz vispārīgās interešu organizācijām esot sociālais jomas normas. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šādos noteikumus piemēro citu dalībvalstu Kopienas pilsoņiem tikai tad, ja starp šo Kopienas pilsoņiem un attiecīgo dalībvalsti pastāv pietiekoši cieša saistība, kas šajā gadījumā tomēr nepastāv.

18. Atbildētājs *Finanzamt* turklāt apgalvo, ka tiesības, kas regulē fondu darbību, pieder pie valsts kultūras politikas, kurā ES nedrīkst veikt saskaņošanas pasākumus. Tas pats attiecas arī uz izglītības politiku.

19. Īrijas *Chief State Solicitor* [ģenerālprokurors] būtu jāuzsver, ka EK lēmuma noteikumiem,

kuri aizsarg? un garant? š?s ?etras pamatbr?v?bas, b?tu j?paliek sp?k? dal?bvalst?s, neietekm?jot visp?r?jo interešu atz?šanu nodok?u sist?m?. Turkl?t pamatbr?v?bas piem?ro, ja organiz?cija veic darb?bas, lai g?tu pe??u.

20. Turpret? *Komisija* uzsver – tas, ka attiec?go nodok?u sist?mas normu pamato soci?l? politika, netrauc? piem?rot EK l?gumu. *Fonds* turkl?t nor?da, ka visp?r?jo interešu vai nodok?u ties?bu saska?ošanas Kopien? l?men? tr?kums nepasarg? t?s no pamatbr?v?bu piem?rošanas t?m. Saska?? ar Tiesas judikat?ru dal?bvalstu kompetenc? esoš?s likumu normas ir j??steno, ?emot v?r? pamatbr?v?bas.

2) Juridiskais v?rt?jums

21. Ies?kum? ir j?atg?dina iedibin?t Tiesas judikat?ra, saska?? ar kuru tiešie nodok?i k? t?di nav Kopien? kompetenc?, bet dal?bvalst?m t?s kompetence tom?r ir j??steno, iev?rojot Kopien? ties?bas (3).

22. Ar? V?cijas vald?bas uzsv?rtie šeit apskat?to valsts ties?bu normu soci?lpolitiskie m?r?i neietekm? pamatbr?v?bu principi?lu piem?rošanu. P?c man?m dom?m, Komisija pareizi nor?d?ja, ka KStG 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta iz??muma noteikums paredz nevis soci?las priekšroc?bas, bet gan dr?z?k iz??mumu nodok?u jom?, kas pamatots ar soci?lo politiku.

23. Pat pie?emot, ka attiec?gais noteikums atbilstoši V?cijas vald?bas uzskatiem ir pieskait?ms soci?lo atvieglojumu jomai, *quod non* ir j?atg?dina, ka Tiesa ar? š?d? gad?jum? galvenok?rt vad?sies no Kopien? ties?bu pamatprincipiem. Tiesa 1998. gada 28. apr??a spriedumos liet?s C?120/95 (4) un C?158/96 (5) nosprieda, ka, kaut gan “tr?kstošas harmoniz?cijas Kopien? l?men? gad?jum? dal?bvalstu ties?bu normas nosaka, k?dos apst?k?os past?v, no vienas puses, ties?bas vai pien?kums pievienoties soci?l?s apdrošin?šanas sist?mai [...] un, no otras puses, ties?bas sa?emt [soci?l?s pal?dz?bas maks?jumus]”, tom?r “dal?bvalst?m, ?stenojot šos pas?kumus, ir j?iev?ro Kopien? ties?bas” t?, lai beig?s apst?klis, “ka str?d?gie noteikumi pieder pie soci?l?s apdrošin?šanas sf?ras, nelieltu piem?rot EK l?guma 59. un 60. pantu”. Es pieturos pie manos 2005. gada 12. maija secin?jumos liet? C?512/03 *Blanckaert* paust? uzskata (6), ka k?das ties?bu normas pieder?ba nodok?u vai soci?laj?m ties?b?m neietekm? Kopien? ties?bu vadl?niju respekt?šanu.

24. K?das organiz?cijas l?dzdarb?ba soci?lpolitisko m?r?u ?stenošan? princip? neliedz piem?rot Kopien? ties?bas. Izš?iroši dr?z?k ir tas, vai š? organiz?cija vienlaic?gi veic ar? komercdarb?bu (7).

25. Tagad ir j?noskaidro, k?das pamatbr?v?bas ir j?piem?ro.

B – Par attiec?gaj?m pamatbr?v?b?m

1) Lietas dal?bnieku pamata argumenti

26. *Fonds* uzskata, ka p?rvaldnieka, kas apsaimnieko tirdzniec?bas plat?bas, darb?ba ir j?uzskata par fonda patst?v?gu kl?tb?tni iekšzem?. L?dz ar to ?kas apsaimniekošana ir saist?ta ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. Ja Tiesa t? neuzskata, tad fonda darb?ba ir j?apl?ko no pakalpojumu sniegšanas br?v?bas viedok?a, jo `fonds sniedz pakalpojumus par atl?dz?bu ?rvalst?s. Katr? zi?? fonda komercdarb?ba ir saist?ta ar kapit?la aprites br?v?bu. Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta ?stenošanu (atcelta ar Amsterdamas l?gumu) (8) l? pielikum? izskait?ta kapit?la aprites nomenklat?ra, un ien?kumu g?šana pieder pie kapit?la aprites II punkta A apakšpunkta izpratn?, kur min?tas nerezidentu invest?cijas nekustamajos ?pašumos iekšzem?. Š?s nomenklat?ras defin?ciju sada?? š?das

investīcijas tiek definētas kā privātpersonu veikta nekustamā īpašuma iegāde komercdarbībai vai privātiem mērķiem.

27. Turpretī *Komisija* uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība nav piemērojama. Lai gan fonds rīkst sniedz pakalpojumu par atlīdzību, tomēr pakalpojumu sniegšanas brīvība tiek piemērota pakārtoti šajā lietā piemērojamajai kapitāla brīvībai. Pretī fonda uzskatiem Komisija turklāt izklāsta, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību materiālā piemērojamā neattiecas uz šo lietu, jo nekustamā īpašuma izīrēšana Vcijā nepārsniedz īpašuma apsaimniekošanas ietvarus un līdz ar to nav komerciāls darījums brīvības veikt uzņēmējdarbību izpratnē.

28. Atbildotīs *Finanzamt, Apvienotās Karalistes valdība* un pakārtoti *Vcijas valdība* un *rijas Chief State Solicitor* uzskata, ka EK līguma 58. panta b) un c) interpretē tādā veidā, ka tas atbilstoši EK līguma 52. un 59. panta piemērojamās visus tos tiesību subjektus, kuru statūtos ir noteikts, ka to mērķis nav gūt peļņu, neatkarīgi no tā, vai tie veic komercdarbību. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka tās viedokli apstiprina 2002. gada 21. marta spriedums lietā C-174/00 (9), un piebilst, ka Tiesa ir distancējusies [šajā jautājumā] arī no enerģētiskās Kosmas [Cosmas] atšķirīgā priekšlikuma viena 1999. gada 28. janvāra secinājuma lietā C-172/98 (10).

29. Šajā sakarā atbildotīs *Finanzamt* pauž uzskatu, ka jautājums “mērķis gūt peļņu” ir jāinterpretē EK līguma 58. panta 2. punkta izpratnē tādā veidā, lai tas būtu kaut kas vairāk nekā vienkārša darbošanās kā “tirgus dalībniekam”, jo tas attiecas uz attiecīgās organizācijas iekšējo struktūru. Noteikums ir tas, vai fonda darbība saskaņā ar tā mērķiem un statūtiem ir vērsta uz ienākumu gūšanu. EK līguma 58. panta 2. punkts nodrošina dalībvalstīm iespēju novērst konkurences kropošanu, kas varētu rasties, ja bezpeļņas apvienības konkurētu ar uzņēmumiem.

30. Saskaņā ar *Apvienotās Karalistes valdības* uzskatiem iesniedzējtiesas izklāstītās lietas apstākļi neietver norādi uz to, ka būtu aizskarta kapitāla aprites brīvība saskaņā ar EK līguma 73.b pantu.

31. Turpretī *Itālijas valdība* pieņem, ka uz šo lietu noteikti attiecas EK līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību. Strādīgās Vcijas tiesību normas ir pretrunā kapitāla aprites brīvībai, jo tās varētu atturēt juridiskas personas, Vcijas nerezidentus, veikt investīcijas šajā valstī.

2) Juridiskais vērtējums

a) Ievada piezīmes

32. *Bundesfinanzhof* prejudiciālajā jautājumā atsaucas uz EK līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla aprites brīvību. Tā kā pakalpojumu sniegšanas brīvība saskaņā ar EKL 50. panta 1. punktu piemērota pakārtoti pārējām abām pamatbrīvībām, tad tā ir jāpārbauda tikai gadījumā, ja netiek piemērotas ne brīvība veikt uzņēmējdarbību, ne kapitāla aprites brīvība.

33. Attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību vispirms ir jānorāda, ka lietas dalībnieki sūdz, ka savs viedoklis par EKL 48. panta otrās daļas interpretāciju, ciktī šie noteikumi privāttiesību subjektiem, kuru mērķis nav gūt peļņu, liedz piemērot brīvību veikt uzņēmējdarbību un saistībā ar EKL 55. pantu – pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tātad, vai un cik lielā mērā vispārējais interešu fonda mērķis ir gūt peļņu, ir jāpārbauda tikai gadījumā, ja uz fonda darbību, izīrējot telpas, attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

34. Tādēļ vispirms ir jāatbild uz jautājumu, vai attiecīgās valsts tiesību normas ir jāpārbauda no brīvības veikt uzņēmējdarbību un/vai kapitāla aprites brīvības viedokļa. Ja uz fonda

veiktaj?m darb?b?m V?cij? attiektos vienas no šo abu vai ar? abu br?v?bu materi?l? piem?rojam?ba, tad b?tu j?p?rbauda, vai fondam ir piem?rojami attiec?g?s br?v?bas atvieglojumi.

b) Br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu un kapit?la aprites br?v?bas nodal?šana

35. Starp br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un kapit?la aprites br?v?bu past?v cieša saikne, kas ietverta jau EKL 58. panta 2. punkta un EKL 43. panta otr?s da?as savstarp?j?s atrun?s.

36. Tiesa šo abu pamatbr?v?bu nodal?šanu ir apskat?jusi vair?kos spriedumos. Sav? jaun?kaj? judikat?r? Tiesa ir paral?li piem?rojusi br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, no vienas puses, un kapit?la aprites br?v?bu, no otras puses. Š?s judikat?ras pamat? ir pie??mums, ka kapit?la aprites noteikumi liedz paral?li citu pamatbr?v?bu piem?rošanu tikai t?dos gad?jumos, kuros runa ir par specifiskiem kapit?la pl?smu regul?jošiem pas?kumiem. Ta?u, ja kapit?la pl?smu netieši ietekm? tas, ka tiek apgr?tin?ta komercdarb?bas veikšana k?d? cit? dal?bvalst?, tad katr? zi?? noteicoš? ir pamatbr?v?ba, kas attiecas uz šo konkr?to darb?bu (11).

37. Kapit?la aprites br?v?ba p?rkl?jas ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu galvenok?rt gad?jumos, kad attiec?gie valsts ties?bu akti skar tieš?s invest?cijas, piem?ram, kapit?lieguld?jumu form? (12), vai nekustamo ?pašumu ieg?di, lai veiktu p?robežu komercdarb?bu (13).

38. No EKL 44. panta 2. punkta e) apakšpunkta, no vienas puses, izriet, ka br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu aptver ar? š?s darb?bas veikšanai nepieciešamo nekustamo ?pašumu ieg?di. No otras puses, ieguld?jumi nekustamaj? ?pašum? ir kapit?la aprite Direkt?vas 88/361 I pielikuma kapit?la aprites nomenklat?ras izpratn?, un, t? k? šai nomenklat?rai atbilstoši Tiesas judikat?rai ir nor?des raksturs, lai defin?tu j?dzienu "kapit?l? aprite" atbilstoši EKL 56. un turpm?kajiem pantiem (14), tad uz ieguld?jumiem nekustamajos ?pašumos vienlaic?gi attiecas ar? kapit?la aprites br?v?ba.

39. Attiec?b? uz konkur?još?m attiec?b?m starp kapit?la aprites br?v?bu un br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu Tiesas izstr?d?tos noš?iršanas krit?rijus var apkopot š?di:

1) P?robežu nekustamo ?pašumu ieg?des gad?jumos galvenok?rt vienm?r runa ir par kapit?la invest?cij?m, kuras t?d?? neatkar?gi no ieg?des m?r?a aizsarg? kapit?la aprites br?v?bas noteikumi (15).

2) Ja nekustam? ?pašuma ieg?de ir nepieciešama ilgtermi?a komercdarb?bai k?d? cit? dal?bvalst?, šo ieg?di vienlaic?gi aizsarg? ar? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu noteikumi (16) (17).

40. T?d??, ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos noš?iršanas krit?rijus, ir j?p?rbauda, vai uz pamata liet? apl?koto nekustam? ?pašuma ieg?di, ko veicis nerezidents, attiecas kapit?la aprites br?v?bas un/vai br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu materi?l? piem?rošanas joma.

i) Kapit?la aprites br?v?bas materi?l? piem?rošanas joma

41. Kapit?la aprites br?v?ba šaj? gad?jum? ir materi?li piem?rojama, jo lt?lij? rezid?jošs fonds ir ieg?d?jies nekustamo ?pašumu V?cij? un, ja nerezidents iekšzem? ieg?d?jas nekustamo ?pašumu, tad t? ir kapit?la aprite Direkt?vas 88/361 1. panta un š?s Direkt?vas kapit?la aprites nomenklat?ras izpratn? (18).

ii) Br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu materi?l? piem?rošanas joma

42. Lai br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu blakus kapit?la aprites br?v?bai b?tu materi?li

piemērojama, fondam Vācijas atbilstošais nekustamais īpašums ir jāizmanto komercdarbībai kā pastāvīga iestāde (19).

43. Šajā saistībā ir jāprecizē, ka fonds Vācijas iegādāto nekustamo īpašumu izīrē, kas nav pastāvīgas fonda filiāles papildu darbība, bet gan fonda pamatdarbība Vācijas (20).

– Ilgstoša patstāvīga komercdarbība?

44. Vispirms ir jāpārbauda, vai izīrējot nekustamo īpašumu, kā tas ir minēts pamata lietā, vispār ir runa par komercdarbību.

45. Komisija savā argumentācijā atzinumu norādīja, ka šis nav tās gadījums, jo saskaņā ar Vācijas tiesību sistēmu, nekustamā īpašuma noma nepārsniedz īpašuma apsaimniekošanu un tādēļ nav uzskatāma par patstāvīgu komercdarbību.

46. Šim viedoklim nevar piekrist. Saskaņā ar AO 1977 14. pantu nekustamo īpašumu iznomāšana patiešām nozīmē tikai īpašuma pārvaldīšanu un nav uzskatāma par komercdarbību. Taču Kopienas tiesību jēdzienu interpretācija galvenokārt nevar būt atkarīga no valsts tiesību normām. Pret Vācijas nodokļu tiesību normu izmantošanu kā mērķlietu iestājas arī tas, ka šīs atsevišķās valsts tiesību normas jāga un mērķis nekādā veidā nav saistīts ar šajā lietā interpretējamo brīvību veikt uzņēmējdarbību.

47. AO 1977 14. panta mērķis acīmredzami ir panākt nodokļu priekšrocību piešķiršanu ienākumiem no nekustamā īpašuma nomas, kas parasti ir nelieli salīdzinājumā ar ieņēmumiem no komercdarbības. Turpretim brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir aizsargāt katru uzņēmēju kopējā tirgā no diskriminācijas, turklāt komercdarbības apjomam nav nozīmes, ja vien runa nav par pavisam nenoņēmīgu un pakārtotu darbību. Jo plašāk Kopienas tiesību sistēmā tiek interpretēts jēdziens komercdarbība, jo plašāks ir atvieglojumu saņēmēju loks, un šādos apstākļos jēdziena komercdarbība Tiesas atbalstītā plašā interpretācija nav nekas pārsteidzošs (21).

48. Saskaņā ar to arī juridiskas personas, kuras, kā tas ir šajā gadījumā, rīkojas bez mērķa vairot peļņu, var veikt komercdarbību (22). Pat ja fondam kā vispārīgo interešu fondam, izīrējot nekustamo īpašumu, var nebūt mērķa vairot peļņu, nekustamā īpašuma izīrēšana ir darbība, par ko tiek saņemta samaksa, un līdz ar to tā līdzdalība ekonomiskajā dzīvē nav mazsvarīga. Tādēļ nekustamā īpašuma izīrēšana Minhenē ir patstāvīga komercdarbība brīvības veikt uzņēmējdarbību izpratnē.

49. Līdz ar to ir izpildīts arī ilgstošas darbības kritērijs.

– Pastāvīgas iestādes pastāvīšana?

50. Fondam Vācijas nepieder savas komercdarbības telpas un līdz ar to tam nav pastāvīgas iestādes Vācijas. Pakalpojums, kas nepieciešami, lai iznomātu nekustamo īpašumu, saskaņā ar lietas materiāliem sniedz Vācijas pārvaldnieks. Tādēļ ir jāpauz, vai fonda īpašuma pārvaldīšanas darbību var uzskatīt par pastāvīgu klātbūtni [iekšzemē].

51. Tā sauktajā “apdrošināšanas” spriedumā (23) Tiesa norādīja, ka uzņēmums ir pārstāvēts arī gadījumā, ja šis uzņēmuma klātbūtni kādā citā dalībvalstī nodrošina birojs, kuru vada neatkarīga persona, kas ir pilnvarota ilgstoši rīkoties šā uzņēmuma vārdā kā filiāle.

52. Šādos gadījumos ir jāpastāv ekskluzīvai vai vismaz dominējošai šādas neatkarīgas personas saistībai ar tās darba devēju, lai attiecīgā persona būtu iesaistīta uzņēmuma līgumu izpildē un vienlaicīgi nerīkotos konkurējošu uzņēmumu interesēs. Tikai tad, ja neatkarīgā

persona šādā veidā ierobežo savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, tās pārstāvtais uzņēmums ir uzskatāms par pārstāvību uzņēmuma valsts (24).

53. Tiesai, iespējams, apdrošināšanas uzņēmumu patenču dēļ (25) nebija iespēju šos pieskaitāmos kritērijus piemērot citās lietās un līdz ar to šo kritēriju vispārīgā piemērošana var šīst apšaubāma.

54. Katrā ziņā ir jāsecina, ka pārvaldnieks katrā ziņā apsaimnieko vairāku pašnieku pašumus un līdz ar to neatbilst iepriekš minētajiem pieskaitāmos kritērijiem, tādējādi nekustamā pašuma apsaimniekošanas darbību nevar uzskatīt par fonda pastāvīgu iestādi.

55. Brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošana šajā gadījumā nav iespējama tādēļ, ka fondam Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā nav patstāvīgas iestādes.

c) Kapitāla aprites brīvības personiskā piemērošana

56. Līguma noteikumu par kapitāla aprites brīvību piemērošana ir atkarīga ar to, vai uz fondu, kas atbilstoši Itālijas tiesbūm reģistrēts kā vispārīgā interešu fonds, var attiecināt šo noteikumu *rationae personae*. Atbilde uz šo jautājumu savukārt ir atkarīga no tā, cik lielā mērā tās vispārīgā interešu fonds, kāds aplūkots šajā gadījumā, pieder pie kapitāla aprites brīvības labuma guvējiem.

57. Neatkarīgi no katra atsevišķā izvērtēšanas gadījuma kvalifikācijas atbilstoši Kopienas tiesbūm fondam, iespējams, varētu nepiemērot kapitāla aprites brīvības principa *rationae personae*. Tāda situācija varētu rasties, piemēram, EKL 48. panta otrās daļas analogas piemērošanas gadījumā, proti, ja, balstoties uz fonda vispārīgā interešu raksturu, tiktu izdarīts secinājums, ka fonda mērķis nav gūt peļņu.

58. Saskaņā ar EKL 48. panta tekstu šis pants ir jāpiemēro EK Līguma nodaļai par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Norādes EKL 55. pantā dēļ EKL 48. pants ir jāattiecina arī uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Turpretī Līguma noteikumi par kapitāla aprites brīvību neietver šādu norādi. EK Līguma teksts un sistēma ļauj uzskatīt, ka EKL 48. panta otrās daļas ierobežojumi neattiecas uz kapitāla aprites brīvības principa *rationae personae* aizsardzību.

59. No tā izrietoši EKL 48. panta nepiemērošana kapitāla aprites brīvības jomai atbilst šīs pamatbrīvības būtībai, tā ir brīvība, kas piesaistīta objektam, nevis personai. Kapitāla aprites brīvības funkcionalitāte nav saistīta ar iesaistīto pušu personas veidu.

60. Vienā no jaunākajiem spriedumiem Tiesa secināja, ka kapitāla aprites brīvība ir brīvība, kas attiecas uz objektiem. 2003. gada 11. decembra spriedumā lietā C-364/01 (26) attiecībā uz mantojuma nodokli Nīderlandē, kurā mantojuma atstājēja nekomerciālos nolūkos pārcēla savu dzīvokli no Nīderlandes uz Beļģiju, lai vēlāk iegādātos nekustamo īpašumu Nīderlandē, iesniedzējtiesa būtībā cita starpā vēlēja uzzināt, vai kapitāla aprites brīvības piemērošana ir atkarīga no pārobežu komercdarbības pastāvīgas. Tiesa atbildēja, ka ieguldījumu nekustamos īpašumos, kā arī nekustamo īpašumu mantošanas gadījumos tiek piemērota kapitāla aprites brīvība, bet neprecizēja personu veidu, kas atsaucas uz šo brīvību.

61. Līdz ar to ir jāsecina, ka situācijai pamata lietā ir piemērojams kapitāla aprites brīvības *rationae personae*, neskatoties uz to, vai fondam ir mērķis gūt peļņu EKL 48. panta otrās daļas izpratnē.

C – Par kapitāla aprites brīvības ierobežojumu pastāvīšanu

1) Lietas dalībnieku pamata argumenti

62. *Komisija, Itālijas valdība un fonds* uzskata, ka kapitāla aprites brīvība ir ierobežota, jo Itālijas fonds tiek nostādīts sliktākā situācijā nekā līdzīgs vispārīgjo interešu fonds ar mētnes vietu Vācijā. Abus fondus ir iespējams salīdzināt tādā, ka abi fondi, izņemot nodokļu priekšrocības, visos pārējos nodokļu jautājumos tiek apskatīti vienādi.

63. *Komisija* uzskata, ka, ja Itālijas fonda mētnes vieta būtu Vācijā, tad tā ienākumi no nekustamā pašuma nomas tiktu atbrīvoti no uzņēmuma ienākuma nodokļa. Šāds nodokļu atvieglojums uz fondu neattiecas tikai tādā, ka tā mētnes vieta ir Itālijā, un šā iemesla dēļ Vācijā fonds maksā nodokļus tikai daļēji. Šāds netiešs ierobežojums noved pie tā, ka juridiskas personas ar mētnes vietu kādā citā dalībvalstī tiek atturētas no kapitāla investēšanas Vācijā.

64. *Apvienotās Karalistes valdība* turpretī uzskata, ka saskaņā ar Itālijas tiesību m atzīta vispārīgjo interešu fonda stāvokli nevarētu salīdzināt ar atbilstoši Vācijas tiesību m atzītu vispārīgjo interešu fondu, jo katrā dalībvalstī prasības pret vispārīgjo interešu organizācijām ir atšķirīgas.

65. *Vācijas valdība* piebilst, ka dalībvalstu tiesību sistēmā atšķirības varētu kļūt par iemeslu Kopienas tiesību s nešaubīgu tiesību diferencēšanai. Turklāt valstu fondi no iekšzemes vispārīgjo interešu fondiem objektīvi atšķiras ar to, ka tikai iekšzemes fondi ir iesaistīti uzņēmumu valsts sociālajā dzīvē.

66. Pēc atbildētāja *Finanzamt* uzskatiem, apliekot ar nodokli fonda darbību, tas netiek kavēts investēt Vācijas Federatīvajā Republikā, jo ienākumi ar nodokli tiek aplikti visās dalībvalstīs.

67. Papildus tam *fonds* norāda, ka no vislielākās labvēlības pamatprincipa izriet, ka nolīguma ar Amerikas Savienotajām Valstīm par nodokļu dubulto neuzlikšanu ietvertie izdevīgie nodokļu noteikumi ir attiecināmi arī uz fondu, jo citādi būtu ierobežota fonda kapitāla aprites brīvība. Ierobežojums rastos tādējādi, ka Itālijas fonds Vācijā atrastos salīdzināmā situācijā ar ASV vispārīgjo interešu fondu, kurš iekšzemē gūst ienākumus no nomas, un ienākumu aplikšanas ar nodokli dēļ Itālijas fonds būtu nostādīts sliktākā stāvoklī nekā ASV fonds, kuram šis nodoklis nav jāmaksā.

2) Juridiskais vērtējums

a) Kapitāla aprites brīvības sistēma

68. Turpmāk ir jāpārbauda, vai kādas citas dalībvalsts vispārīgjo interešu fonda, kas ir daļējs nodokļu maksātājs, neatbrīvošana no nodokļa maksāšanas ir kapitāla aprites brīvības ierobežojums.

69. Katrā ziņā kapitāla aprites brīvības formulējums atšķiras no citu pamatbrīvību formulējuma tajā, ka tas saskaņā ar EKL 56. panta tekstu ietver vispārīgu ierobežojumu aizliegumu un tālāk diferencējoši nosaka, ka šis aizliegums neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgus nodokļu tiesību normas nodokļu maksātājiem ar atšķirīgu dzīvesvietu vai kapitāla ieguldījumu vietām (EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts).

70. Tāpat saskaņā ar Tiesas judikatūru tas nenozīmē, ka dalībvalstis kapitāla aprites brīvību var ierobežot vairāk nekā citas pamatbrīvības.

71. Tiesai tikai spriedumā lietā *Manninen* (27) pirmoreiz bija iespēja ar EKL 56. un 58. punktu samērot dalībvalstu likumdošanas kompetenci tiešo nodokļu jomā. Šajā spriedumā tika secināts, ka EKL 58. pants pieļauj nodokļu tiesību normas, kas nodala nodokļu maksātājus atkarībā no

to kapitāla ieguldījumu vietas tikai tad, ja šeit minētā [nodokļu maksātāju] nodalīšana balstīta uz faktisko apstākļu atšķirību vai ja salīdzināmu situāciju nodalīšanu pamato būtiski vispārīgo interešu iemesli, kā arī atbilstošais pamatojums paredz, ka nevienlīdzīgā attieksmē nepārsniedz attiecīgo [nodokļu] tiesību normu mērķa sasniegšanai nepieciešamā robežu tādēļ, lai visbeidzot EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksmē būtu nodalīšana no EKL 58. panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas.

72. Lai gan šis izklāsts jau norāda uz to, ka Tiesa kapitāla aprites brīvībai piemēro tos pašus pamatprincipus kā citām pamatbrīvībām, šis paralēlisms pirmo reizi nepāprotami tika atspoguļots tikai 2005. gada 5. jūlija spriedumā lietā *D.* (28), kur Tiesa savu judikatūru attiecībā uz pārvietošanās brīvības, brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumiem tiešo nodokļu jomā attiecināja arī uz kapitāla aprites brīvību.

73. Šis judikatūra ir jāaplūko tuvāk. Saskaņā ar to pamatbrīvības aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju piederības kādai valstij dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kuras, piemērojot citas nodalīšanas pazīmes, noved pie tā paša rezultāta. Līdz ar to tās [pamatbrīvības] ietver diskriminācijas aizliegumu, saskaņā ar kuru ir jānovērš tādi gadījumi, kuros bez būtiskiem iemesliem salīdzināmos apstākļos tiek piemērotas atšķirīgas likuma normas vai nesalīdzināmos apstākļos tiek piemērotas vienas likuma normas.

74. Ēmot vērā rezidentu un nerezidentu iespējamu nodalīšanu valsts nodokļu tiesību normās, Tiesa uzsvēra, ka pastāv risks, ka kādas dalībvalsts tiesību normas, kas ietver nodokļu atvieglojumus rezidentiem, būs nelabvēlīgākas citu dalībvalstu pilsoņiem, jo nerezidenti pārsvarā ir ārvalstnieki un šāda veida noteikumi var ietvert netieši diskriminājošas normas, kas balstītas uz piederību valstij.

75. Vispirms Tiesa lietās, kas skar fizisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli (29), noteica, ka kādā noteiktā valstī rezidents un nerezidents parasti atrodas nevienlīdzīgās situācijās, jo tiem objektīvi atšķiras gan ienākumu avoti un personas pienākuma maksāt nodokli apjoms, gan arī personālie un ģimenes apstākļi.

76. Tādēļ nodokļu atvieglojumu gadījumos, kad tie netiek piemēroti nerezidentiem, šo abu nodokļu maksātāju kategoriju nostādīšanu nevienlīdzīgās situācijās var uzskatīt par diskrimināciju Līguma izpratnē, ja starp šīm abām grupām nepastāv objektīvas atšķirības, kas pamatotu šādu atšķirīgu attieksmi.

77. Turklāt šādu objektīvu atšķirību pastāvīšana ir jāizvērtē saskaņā ar to, vai attiecīgais nerezidents lielāko daļu no saviem ienākumiem gūst valstī, kur veic komercdarbību, vai valstī, kur tas rezidē (30).

b) Par kapitāla aprites brīvības ierobežojumiem pamata tiesvedībā

78. Vācijas tiesības saskaņā ar *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta pirmo teikumu vispārīgo interešu juridiskās personas ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas. Saskaņā ar šo panta 2. punktu šāds atbrīvojums neattiecas uz uzņēmumiem, kas nodokļu maksā daļēji. Saskaņā ar *KStG* 2. panta 1) apakšpunktu uzņēmumiem par ienākumiem, kas gūti valsts teritorijā, ienākumu nodoklis ir jāmaksā daļēji, ja uzņēmumu dibināšanas vieta un vadība neatrodas valsts teritorijā. No tā izriet, ka atšķirībā no rezidentu šajā lietā vispārīgo interešu uzņēmuma ārvalstu vispārīgo interešu uzņēmumi, kuri, kā tas ir šajā lietā, ienākumus gūst valsts teritorijā, attiecībā uz šiem ienākumiem nav atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas.

79. No tā izriet, ka ārvalstu vispārīgo interešu uzņēmums ir nostādīts sliktākā stāvoklī nekā

valsts vispārīgo interešu uzdevums. Lai gan šie noteikumi tieši nav saistīti ar fonda mētnes vietu, bet gan ar daļēju nodokļu maksāšanu, tomēr šī KStG 2. panta 1) apakšpunkta pazīme netieši noved pie tāda paša rezultāta. Ja vispārīgo interešu fonda mētnes vieta būtu Vācijas, nevis kāda cita dalībvalsts, tad uz fondu neattiektos daļējā aplikšana ar nodokli un tā ienākumi no nekustamā īpašuma nomas tiktu atbrīvoti no uzdevuma ienākuma nodokļa. Fondam šis atvieglojums nepienākas tikai tādēļ, ka tā mētnes vieta atrodas citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un līdz ar to tam ir jāmaksā nodoklis tikai daļēji.

80. Attiecīgās valsts nodokļu tiesību normas tieši neattiecas uz tādām investīciju formām kā ieguldījumi nekustamajos īpašumos citā dalībvalstī, ko aizsargā kapitāla aprites brīvība. Tomēr investīciju jēga un mērķis ir gūt no tām labumu, šajā gadījumā, ienākumus no nomas. Minētās normas, kas, pamatojoties uz daļēju aplikšanu ar nodokli, uzliek organizācijai ar mētnes vietu īrētājam par ienākumiem no nomas maksāt neizdevīgus nodokļus, rada apstākļus, kur īrētājam investoru investīcijas atrodas sliktākā situācijā nekā līdzīgu valsts uzdevumu investīcijas. Šeit ir runa par netiešu kapitāla aprites brīvības ierobežošanas gadījumu, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir pietiekami, lai pieņemtu kapitāla aprites brīvības ierobežojuma esamību (31).

D – Par patvaļīgas diskriminācijas pastāvīšanu

1) Lietas dalībnieku pamata argumenti

81. Pēc fonda uzskatiem, nodalīšanas kritērijs daļējai aplikšanai ar nodokli paši negatīvi varētu ietekmēt juridiskās personas, kuru mētnes vieta būtu cita dalībvalsts. No tā izrietošā diskriminācija nav pamatota. Turklāt kādu vispārīgo interešu fondu, kurš Vācijā daļēji maksā nodokļus par ienākumiem no nomas, nostādot nodokļu jomā sliktākā stāvoklī, ir iespējams padarīt tā investīcijas nekustamajos īpašumos, lai tos iznomātu Vācijā, daudz mazāk pievilcīgas par investīcijām Itālijas nekustamajos īpašumos.

82. Visbeidzot fonds norāda, ka Vācija ar divām dalībvalstīm, proti, Franciju un Zviedriju, ir noslēgusi vienošanos par nodokļu dubultu neuzlikšanu, kurā nerezidentu vispārīgo interešu uzdevumiem ir garantēti tādi paši atvieglojumi, kā, piemēram, atbrīvojums no mantojuma un dāvinājuma nodokļa. Vācija ir noslēgusi vienošanos arī ar Amerikas Savienotajām Valstīm, kas paredz atbrīvojumu no ienākuma nodokļa. Fonds norāda uz 1999. gada 21. septembra Tiesas sprieduma lietā C-307/97 (32) pamatojumu, ka iespējamie finansiālie zaudējumi, kādi Vācijā rodas, garantējot atbrīvotību no ienākuma nodokļa maksāšanas, kā tas, piemēram, ir paredzēts Vācijas un ASV nolīgumā, nevar pamatot ierobežošanas pamatbrīvību jomā.

83. Prasītājs *Finanzamt* turpretī uzskata, ka atteikums atbrīvot no nodokļu maksāšanas fondu, kurš nodokļus maksā tikai daļēji, nav pretrunā Kopienas tiesībām. No vienas puses, vispārīgo interešu fondam piešķirtais nodokļu atvieglojums tiek kompensēts ar valsts budžeta atslogošanu. Parasti vispārīgo interešu fondi, kuru mētnes vieta ir ārpus Vācijas, nodokļus maksā īrētājam un tie neatslogo Vācijas valsts budžetu. No otras puses, nodokļu maksātāji, kas maksā nodokli daļēji, un nodokļu maksātāji, kas maksā nodokli pilnā apmērā, attiecībā uz tiešajiem nodokļiem neatrodas salīdzināmā situācijā. Turklāt Vācijas finanšu iestādēm ir tikai ierobežota iespēja pārbaudīt, vai vispārīgo interešu fonds ar mētnes vietu īrētājam faktiski darbojas tā statstos paredzēto mērķu sasniegšanai.

84. Vācijas valdība uzskata, ka Vācijas tiesību normas nediskriminē īrētājus uzdevumu. Pat ja tomēr pastāvētu diskriminācija vai ierobežojumi, tos pamatotu konsekvences iemesli, jo pastāv cieša kopsakarība starp atbrīvotību no nodokļa maksāšanas un nodokļu aizsēršanu vispārīgās intereses veiktas darbības veidā, ko sniedz vispārīgo interešu fonds, kas nodokļus maksā pilnībā.

85. Pēc Apvienotās Karalistes valdības uzskatiem, kapitāla aprites brīvības pārkāpums nav iespējams, jo vispārējais interešu nosacījumi atkarībā no sabiedrības interesu un sabiedriskās kārtības dažādos dalībvalstīs atšķiras, kādā valsts un tervalstu fondi neatrodas salīdzināmā situācijā. Katrā ziņā atteikums atbrīvot no nodokļa maksāšanas fondu, kura mērķis nav gūt peļņu un kura mērķes vieta atrodas citā dalībvalstī, ir pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu uzraudzības efektivitāti.

86. Turpretī Komisijas skatījumā atšķirīgo attieksmi nav iespējams pamatot. No vienas puses, nepastāv objektīvas atšķirības starp fondu, kura mērķes vieta atrodas Vācijā, un fondu, kura mērķes vieta ir kāda cita dalībvalsts. No otras puses, Vācijas finanšu iestādes saskaņā ar Direktīvu 77/799/EEK (33) no citu dalībvalstu attiecīgajām iestādēm var iegūt visu vajadzīgo informāciju uzņēmuma ienākuma nodokļa noteikšanai.

87. Nodokļu kontroli varētu veikt ar mazāk ierobežojošiem pasākumiem, un nolīguma ar Franciju un ASV noteikumi, kas sniedz atvieglojumus vispārējais interešu organizācijām, parādīja, ka Vācijas likumdevējs uzskata vispārējais interešu darbību ārpus Vācijas Federatīvās Republikas teritorijas veicināšanu ar nodokļu atbrīvojumiem par saderīgu ar sistēmu.

2) Juridiskais vērtējums

88. Turpmāk ir jāpārbauda, cik lielā mērā valsts un tervalstu fondi atrodas salīdzināmā situācijā. Ja pastāv tu salīdzināma situācija, tad būtu jānoskaidro, vai jau iepriekš konstatēto atšķirīgo attieksmi pret valsts un tervalstu fondiem, ko nosaka *Körperschaftsteuergesetz*, var pamatot ar primāriem vispārējais interešu iemesliem (34).

a) Par valsts un tervalsts fondu salīdzināmību

89. Iepriekš konstatēto atšķirīgo attieksmi ir diskriminājoša tad, ja valsts fonds un fonds, kura mērķes vieta ir cita dalībvalsts, Vācijas nodokļu likumdošanas kontekstā atrastos salīdzināmā situācijā.

90. Saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem vispārējais interešu fondi ir atbrīvoti no uzņēmuma ienākuma nodokļa maksāšanas. Attiecībā uz šo likuma normu Apvienotās Karalistes valdība pauda uzskatu, ka tervalstu fonds, kurš savas vispārējais interešu darbības pārsvarā veic tervalstīs, pretēji valsts fondam, kurš savas darbības veic šajā valstī, nav vispārējais interešu fonds šīs valsts tiesību normu izpratnē. Tādēļ valsts un tervalstu vispārējais interešu fondi neatrodas salīdzināmā situācijā.

91. Šim viedoklim nevar piekrist. To, vai kāds fonds Vācijā ir uzskatāms par vispārējais interešu fondu, nosaka valsts tiesību akti, kuri ir jāinterpretē valsts tiesm. Šajā sakarā *Bundesfinanzhof* savā nolikumā skaidri norāda, ka "Vācijas nodokļu tiesību akti atzīst vispārējais interešu mērķus neatkarīgi no tā, vai šā darbība ir veikta valsts teritorijā, vai tervalstīs. Saskaņā ar AO 1977 52. pantu sabiedrības interešu veicināšana neparedz, ka labumu no šiem veicināšanas pasākumiem gūst Vācijas Federatīvās Republikas pilsoņi vai tās iedzīvotāji".

92. Tādēļ saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem tervalstu fonds, kurš savu vispārējais interešu darbību veic tervalstīs, tpat kā valsts fonds, kurš savu vispārējais interešu darbību veic šajā valstī, ir uzskatāms par vispārējais interešu fondu. No tā izriet, ka attieksme nodokļu uzlikšanas jomā pret šajā lietā iesaistīto tervalstu fondu, kura vispārējais interešu mērķis saskaņā ar valsts likumdošanu netiek apšaubīts, ir salīdzināma ar attieksmi pret valsts vispārējais interešu fondu.

93. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka nolīgumā ar Amerikas Savienotajām Valstīm par nodokļu

dubulto neuzlikšanu (turpmāk tekstā – “DBA/USA”) Vācijas valsts garantē atbrīvojumu no nodokļu maksāšanas arī vispārīgo interešu fondiem, kuru mērķes vieta ir ASV, un līdz ar to tie maksā nodokļus tikai daļēji. Tas parāda, ka Vācijas likumdošana vismaz principā “automātiski” nenoraida ārvalsts noteikta vispārīgo interešu statusa atzīšanu.

94. Tomēr ir jāuzsver, ka šo no katras valsts tiesību aktiem izrietošo vienlīdzīgo attieksmi pret valsts un ārvalstu fondiem, ņemot vērā to vispārīgo interešu statusu, nevar uzskatīt par tīdu prasību, kas noteikta Kopienas tiesībās. Valsts tiesības ir jānosaka, kādas intereses tās atzīst par būtiskām vispārīgām sabiedrības interesēm un citu daļēji bāvēlīgu lūmumu tās nevar ietekmēt. Komisijas atbalstītā supranacionālā vispārīgo interešu interpretācija izskatās ļoti drosmīgs solis, ņemot vērā diezgan nepilnīgo Kopienas likumdošanas kompetenci, it īpaši jomās, kas nav saistītas ar ekonomiskajiem jautājumiem (35).

95. Turklāt Apvienotās Karalistes valdība un *Finanzamt* pareizi norādīja uz kontroles nepieciešamību, it īpaši attiecībā uz saņemto ziedojumu un citu ieņēmumu izlietošanu atbilstīgi statūtu mērķiem.

96. Principiāli daļēji bāvēlīgs izvēršanas kompetenču noteikt vispārīgo interešu statusu atzīšanai un nepieciešamībai efektīvi kontrolēt organizācijas struktūras un darbību, kura saskaņā ar tās statūtiem darbojas vispārīgo interešu mērķu sasniegšanai, parasti ir nepieciešams, lai vispārīgo interešu statusa piešķiršana kādai organizācijai tiktu skaidri saistīta ar konkrēto valsti. Atteikums šāda veida organizācijai piešķirt vispārīgo interešu statusu būtu principā saderīgs ar Kopienas tiesībām, ja šīs organizācijas darbībai nebūtu saistības ar attiecīgo valsti, kā tas acīmredzami ir arī šajā gadījumā. Ja valsts tiesības netiek prasīta fonda darbības saistība ar attiecīgo valsti, kā to uzskatīmi var secināt no neapstrīdētajiem iesniedzējtiesas paziņojumiem, atšķirīga attieksme pret vispārīgo interešu organizāciju, vadoties tikai pēc to mērķes vietas, ir pretrunā Kopienas tiesībām, jo šeit ir runa par *salīdzināmu* organizāciju diskriminācijas gadījumu.

97. Nobeigumā ir jāpārbauda, vai fondam piemērotā nelabvēlīgā attieksme salīdzinājumā ar vispārīgo interešu fondiem, kuru mērķes vieta ir ASV, ir atbilstoša Kopienas tiesībām.

98. Tiesa lietā *D.* (36) noliedza, ka nerezidenta fonds būtu salīdzināms ar citu nerezidenta fondu, kurš saskaņā ar nolīgumu par nodokļu dubulto neuzlikšanu bāvēlīgu statusu. Pamatojumā Tiesa uzsvēra, ka “fakts, ka šīs abpusējās tiesības un pienākumi attiecas tikai uz personām, kuras dzīvo kādā no abām līgumslēdzēju valstīm, izriet no divpusējo līgumu par nodokļu dubulto neuzlikšanu būtības” (37). Līdz ar to šeit nevar piemērot fonda minēto vislabvēlīgākās attieksmes pamatprincipu, jo nav salīdzināmas ASV vispārīgo interešu fonda un vispārīgo interešu fonda ar mērķes vietu līdžī nodokļu situācijas.

99. Šobrīd ir jākonstatē, ka minētās likuma normas ir diskriminējošas, ja tās salīdzināmiem nodokļu maksātājiem tiek piemērotas atšķirīgi. Tagad vēl būtu jāapskata tikai iespējamie pamatojuma iemesli.

b) Par Vācijas nodokļu tiesību normu konsekvenci

100. Jāsecina, ka iesaistītajām pusēm acīmredzami katrā ir savs viedoklis par nodokļu sistēmas “konsekvenci”. Vācijas valdība konsekvences sakarību interpretē daudz plašāk nekā tikai nodokļu priekšrocību garantēšanu kādam fondam, kurš, veicot vispārīgo interešu darbības šajā valstī, palīdz valstij veikt tās pienākumus. Turpretī fonds konsekvenci saprot kā nodokļu maksātāja nelabvēlīgās situācijas izlīdzināšanu ar nodokļu priekšrocībām.

101. Tiesa lietā *Bachmann* (38) un Komisija/Beļģija (39) norādīja, ka pamatbrīvību

ierobežojumus var pamatot ar nepieciešamību garantēt nodokļu tiesību normu konsekveni.

102. Vēlākos spriedumos Tiesa tomēr sašaurināja šo pamatprincipa piemērošanas jomu. Lietās *Asscher* (40) un *Verkooijen* (41) Tiesa atzina, ka nodokļu tiesību norma ir uzskatāma par konsekvēntu tikai tādā gadījumā, ja viena un tā paša nodokļu maksātāja gadījumā attiecībā uz to pašu nodokli pastāv tieša saistoša sakarība starp saņemtajiem nodokļu atvieglojumiem, no vienas puses, un aplikšanu ar nodokli, no otras puses. Šajos spriedumos ir izvirzīta prasība par striktu funkcionālu saikni starp nodokļu priekšrocību un nodokļu uzlikšanu. Nav pietiekami, ka kompensājošā iedarbība iestājas kā nejaušas sekas.

103. Lietā *Verkooijen* Tiesa noraidīja pieņēmumu par attiecīgajai lietai aplūkoto nodokļu tiesību normu konsekveni ar pamatojumu, ka tajā lietā "nepastāv tāda tieša sakarība starp uzņēmuma daļbnieku, kuri dzīvo Nīderlandē, atbrīvojumu no ienākuma nodokļa par saņemtajām dividendām un uzņēmuma, kura mētnes vieta atrodas citā dalībvalstī, peļņas aplikšanu ar nodokli. Runa ir par divu atšķirīgu nodokļu maksātāju nodalītu aplikšanu ar nodokli" (42).

104. Šo iemesla dēļ nav pārliecinoša Vācijas atbalstītā konsekvences principa interpretācija, ka minētie nodokļu tiesību noteikumi ir uzskatāmi par konsekvēntiem, jo tie attiecas uz tādām iekšzemes organizācijām, kuras ar savu vispārīgo interešu darbību valstī atvieglo valsts vispārīgo interešu pasākumu veikšanu.

105. Ar konsekvenci, ņemot vērā pamata lietas faktiskos apstākļus, drīzāk ir jāsaprot izlīdzinājums starp nodokļu priekšrocību un nodokļu uzlikšanu. Šajā lietā nav skaidrs, kuri no KStG 5. panta 2. punkta 2) apakšpunktā minētajiem atbrīvojumiem būtu kā kompensācija nodokļu maksātājiem, kas maksā nodokļus tikai daļēji un ir nostādīti sliktākā stāvoklī.

106. Tomēr arī plaša konsekvences principa interpretācija nepamatotu noteiktos ierobežojumus. Ja seko Vācijas valdības pieņēmumam, saskaņā ar kuru nodokļu priekšrocības ir jāgarantē tikai tādām vispārīgo interešu organizācijām, kuras ar savu vispārīgo interešu darbību, kas veiktas attiecīgajā valstī, palīdz valstij veikt tās funkcijas, tad atšķirīgā attieksme nodokļu jomā ir uzskatāma par konsekvēntu tikai tad, ja šā labvēlīgā attieksme ir saistīta ar vispārīgo interešu veikšanu konkrētajā valstī, bet ne ar organizācijas mētnes vietu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju minētie nodokļu tiesību norma nav tieši saistīta ar vispārīgo interešu darbību veikšanas vietu.

107. Rezumējot, ir jākonstatē, ka minētās nodokļu tiesību normas, interpretējot konsekvences pamatprincipu gan plaši, gan arī šauri, nav konsekvēntas.

c) Par pietiekamu kontroles un pārbaudes iespēju neesamību

108. *Finanzamt* un Vācijas valdība, kuru atbalsta Apvienotās Karalistes valdība un Ņrijas *Chief State Solicitor*, apgalvo, ka Vācijas iestādes nespēj nodrošināt pietiekamu ārvalstu fondu kontroli un pārbaudi. Grūtības it īpaši var radītas, ka Vācijas nodokļu pārvalde pārbaudes laikā nedrīkstētu pārbaudīt tikai ar nodokļiem saistīto fonda darbību, bet gan tai būtu arī visaptveroši jāpārbauda visas fonda darbības, lai noteiktu, vai fonds ir ieguvis un saglabā vispārīgo interešu statusu.

109. Nevar noliegt praktiskās grūtības, ar kādām ir jāsaprotas, visaptveroši pārbaudot kādu fondu, kurš darbojas vairākās valstīs. ņemot vērā pieaugošās bažas par pilsoņu drošību, neviens neapšaubā šādu kontroles un pārbaudes iespēju nepieciešamību, pat obligātumu.

110. Šajā argumentācijā tomēr netiek ņemts vērā, ka *Bundesfinanzhof* pamata lietā nepauda šaubas par fonda vispārīgo interešu statusu un acīmredzot vadījās no tā, ka Vācijas finanšu

iest?žu p?rbaužu iesp?jas ir pietiekamas (43).

111. Lai gan Tiesa sav? judikat?r? pauž viedokli, ka pamatbr?v?bu ierobežošanu princip? var pamatot ar nodok?u kontroles efektivit?ti, tom?r vairum? gad?jumu t? š?du pamatojumu noraida, atsaucoties uz past?vošo kompetento iest?žu savstarp?jo pal?dz?bu (44) (45).

112. Atsaucoties uz direkt?vu par iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu, Tiesa jau vair?kk?rt ir nospriedusi, ka dal?bvalst?m bija iesp?ja p?rbaud?t, vai past?v priekšnoteikumi attiec?g?s nodok?u normas piem?rošanai (46).

113. Katr? zi?? fondu ar m?tnes vietu ?rvalst?s visp?r?jo interešu statusa noteikšana rada min?t?s gr?t?bas un nepamato š?du fondu, kuru visp?r?jo interešu statuss netiek apšaub?ts, nost?d?šanu slikt?k? st?vokl? nodok?u jom?. L?dz ar to atteikumu atbr?vot no nodok?u maks?šanas visp?r?jo interešu fondu, kas ir da??js nodok?u maks?t?js, nevar pamatot ar efekt?vu nodok?u uzraudz?bu.

d) Par citiem iesp?jamiem pamatojumiem

114. Nevar piekrist ar? ?rijas *Chief State Solicitor* uzskatiem, ka atš?ir?go attieksmi var pamatot ar m?r?i nov?rst kr?pšanas nodok?u jom? gad?jumus.

115. Lai gan kr?pšanas nodok?u jom? un nodok?u nemaks?šanas nov?ršana ir izplat?ts pamatojums, šaj? gad?jum? iesp?jam? kr?pniec?ba tiek saist?ta tikai ar to, ka [fondam] ir saikne ar ?rvalst?m un ka nevienam ?rvalstu fondam princip? nodok?u atvieglojumus nepieš?ir, un t?d??, k? jau to Komisija savos apsv?rumos ir pareizi nor?d?jusi, šis pamatojums nep?rprotami ir uzskat?ms par nesam?r?gu.

116. V?cijas vald?ba, Apvienot?s Karalistes vald?ba un ?rijas *Chief State Solicitor* visbeidzot atsaucas ar? uz savstarp?js atz?šanas apsv?rumiem, iesp?jamu nodok?u ie??mumu samazin?šanas un iesp?ju izvair?ties no min?t?s nelabv?l?g?s attieksmes.

117. Par nodok?u ie??mumu samazin?šan?s risku Tiesa spriedum? liet? *Verkooijen* nor?d?ja, ka nodok?u ie??mumu samazin?šan?s “nav j?uzskata par prim?ru visp?r?jo interešu iemeslu [...]” (47).

118. Tiesa sav? “avoir fiscal” spriedum? (48) attiec?b? uz savstarp?js atz?šanas argumentu pauda uzskatu, ka pamatbr?v?bas noteikti ir sp?k? un it ?paši t?s nepie?auj uz pamatbr?v?b?m balst?t?s ties?bas padar?t atkar?gas no savstarp?js atz?šanas noteikumiem, lai k?d? cit? dal?bvalst? ieg?tu attiec?gas priekšroc?bas.

119. Taj? paš? spriedum? attiec?b? uz min?to diskrimin?cijas, piem?ram, m?tnes vietas d??, nov?ršanu Tiesa secin?ja, ka pamatbr?v?bas “[atst?j] saimniecisk?s darb?bas subjektiem skaidru iesp?ju br?vi izv?l?ties to komercdarb?bai piem?rot?ko ties?bu formu cit? dal?bvalst? [...]” (49).

120. Nobeigum? ir j?secina, ka t?da valsts ties?bu norma, k?da ir apl?kota šaj? liet?, kuras rezult?t? t?das organiz?cijas, kuru visp?r?jo interešu statuss saska?? ar š?s valsts ties?bu norm?m ir atz?ts, ta?u m?tnes vietas d?? ?rvalst?s t?s netiek atbr?votas no nodok?u maks?šanas un maks? nodokli da??ji, veido nepamatotu kapit?la br?v?bas aprites ierobežojumu.

V – Secin?jumi

121. T?d?? iesaku uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

EKL 56. pants un EKL 58. pants par kapit?la aprites br?v?bu Kopienas teritorij? aizliedz t?das

valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām kādas citas dalībvalsts privāttiesību vispārīgo interešu fonds, kura statuss ir atzīts atbilstoši šīs valsts tiesībām un kurš no nomas maksas daļi maksā nodokli šīs valsts teritorijā, atšķirībā no šīs valsts vispārīgo interešu fondiem ar līdzīgiem ienākumiem netiek atbrīvots no uzņēmuma nodokļa maksāšanas;

EKL 56. un EKL 58. pants par kapitāla brīvību atpazīt Kopienas teritorijā neaizliedz tādās valsts tiesību normas, kuras paredz atšķirīgus noteikumus organizācijām, kuru mētnes vieta ir ārvalstīs un kuru vispārīgo interešu statuss nav atzīts šīs valsts tiesībās, un vispārīgo interešu organizācijām ar mētnes vietu šajā valstī.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – 1996. gada *Körperschaftsteuergesetz* redakcija, kas publicēta 1996. gada 22. februārī (*BGBI. I*, 240. lpp., *BStBl. I*, 166. lpp.).

3 – Skat. itāļi 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts) un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts).

4 – Lieta C-120/95 *Decker* (*Recueil*, I-1831. lpp., 22. un turpmākie punkti).

5 – Lieta C-158/96 *Kohll* (*Recueil*, I-1931. lpp., 18. un turpmākie punkti).

6 – Skat. šo secinājumu 65. punktu (2005. gada 8. septembra spriedums, Krājums, I-7685. lpp.).

7 – Tiesa, iespējams, šādi uzskata tādēļ, ka tā savā 2003. gada 22. maija spriedumā lietā C-355/00 *Freskot* (*Recueil*, I-5263. lpp.) secināja, ka iespējamu brīvības veikt uzņēmējdarbību ietekmēšanu, pamatojoties uz obligātās apdrošināšanas sistēmu, var attaisnot ar šīs sistēmas sociāli politiskajiem mērķiem. Skat. arī 2005. gada 10. novembra ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] secinājumu lietā C-205/03 P (*FENIN*) (2006. gada 11. jūlija spriedums, Krājums, I-6295. lpp.) attiecībā uz uzņēmuma jūdziena piemērošanu kādas valsts veselības aizsardzības sistēmas dēļ.

8 – OV L 178, 5. lpp.

9 – Lieta C-174/00 *Kennemer Golf* (*Recueil*, I-3293. lpp.).

10 – 1999. gada 29. jūnija spriedums lietā C-172/98 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-3999. lpp.).

11 – Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 34. punkts) un 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp.).

12 – Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp.) un 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.).

13 – Skat. 1999. gada 1. jūnija spriedumu lietā C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp.). Skat. arī 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-423/98 *Albore* (*Recueil*, I-5965. lpp.), kur nekustamā pašuma pircēja apsvērumi paliek neskaidri.

14 – Skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer un Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp. 21. punkts): "tā kā EK līguma 73.b pants [tagad EKL 56. pants] būtībā ir formulēts identiski Direktīvas 88/361 1. pantam un, pat ja tas ir pieņemts, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu, kurš ir aizstāts ar EK līguma 73.b un tālākajiem pantiem, direktīvai

pievienotajai "kapitāla aprites" nomenklatūrai ir informatīvs raksturs, kāds tai bija pirms minēto pantu stāšanās spēkā, lai definētu kapitāla aprites jēdzienu, kas nozīmē, ka saskaņā ar tās ievadu nomenklatūrā ietvertais uzskaitījums nav izsmērēts."

15 – Iepriekš 13. zemesvērtības pieņēmuma minētais spriedums lietā *Albore*, 14. punkts. Šajā ziņā pārrādīti 1988. gada 14. janvāra spriedums lietā 63/86 Komisija/Itālija (*Recueil*, 29. lpp.) un 1989. gada 30. maija spriedums lietā 305/87 Komisija/Grieķija (*Recueil*, 1461. lpp.), kuri attiecās uz valsts noteikumiem, kuri aizliedza citu dabavai pilsoņiem iegādāties nekustamo īpašumu noteiktos valsts reģionos. Tiesa nosprieda, ka šādi noteikumi ir pretrunā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, taču tikai tai brīdī, kamēr Līguma noteikumi par kapitāla brīvību apriti vēl nebija tieši piemērojami.

16 – Iepriekš 13. zemesvērtības pieņēmuma minētais spriedums lietā *Konle*, 16. un 22. punkts. Šāds secinājums ir arī ģenerālvokātam Albēram [*Alber*] secinājums lietā *Baars*, iepriekš 12. zemesvērtības pieņēmuma minētais spriedums, 26.–30. punkts, turklāt ģenerālvokāts šajā lietā tiešās investīcijas un investīcijas nekustamajos īpašumos aplūko kopā un tādējādi ievieš arī nepastarpinātības kritēriju. Skat. arī: Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, Artikel 56 EG*, 126.–129. punkts; Bernadette Schäfers, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, 316. lpp.; Jürgen Bröhmer, in: Christian Calliess/Matthias Ruffert (izd.), *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG*, 22.–25. punkts, un Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf, *EGV, Artikel 43 EG*, 28.–31. punkts.

17 – Skat. arī iepriekš 6. zemesvērtības pieņēmuma minēto spriedumu lietā C-512/03, 30. un turpmākie punkti. Šajā lietā pamata procesa prasītājs iegādājās brīvdienu mājās īrvalsts. Fiktīvo šā objekta īres ienākumu aplikšana ar nodokli tika pārbaudīta, vadoties pēc kapitāla aprites brīvības, nevis brīvības veikt uzņēmējdarbību.

18 – Skat. iepriekš 38. punktu.

19 – Tiesa pastāvīgajai judikatūrā ir definējusi filiāli kā faktiski komercdarbības veikšanu pastāvīgā iestādē kādā citā dabavāstā uz nenoteiktu laiku (piemēram, 1991. gada 25. jūlija spriedums lietā C-221/89 *Factortame*, *Recueil*, I-3905. lpp., 20. punkts).

20 – Turpretim iepriekš 13. zemesvērtības pieņēmuma minētajā lietā *Konle* pamata lietas prasītāja mērķis bija īrvalsts iegādāto nekustamo īpašumu izmantot kā pastāvīgu dzīves vietu, lai no turienes veiktu uzņēmējdarbību viņam jau Vācijā esošā uzņēmuma ietvaros.

21 – Skat. salīdzinājumam 1974. gada 12. decembra spriedumu lietā 36/74 *Walrave un Koch* (*Recueil*, 1405. lpp., 4. punkts).

22 – Skat. 1987. gada 12. februāra spriedumu lietā 221/85 Komisija/Beļģija (*Recueil*, 719. lpp.) un 1997. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-70/95 *Sodemare u.c.* (*Recueil*, I-3395. lpp.).

23 – Skat. 1986. gada 4. decembra spriedumu lietā 205/84 Komisija/Vācija (*Recueil*, 3755. lpp., 21. punkts).

24 – Attiecībā uz šo skat. Tiedje/Troberg izklāstu, in: Von der Goeben/Schwarze, *Artikel 43*, 44.–46. punkts, un Von Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz, *Artikel 43*, 59. punkts ar citām atsaucēm.

25 – Apdrošināšanas brokeri atšķirībā no pārējās ekonomikas nozarēm regulāri piedalās apdrošināšanas produktu izveides procesā.

26 – Lieta *Erben von Barbier* (*Recueil*, I?15013. lpp.).

27 – Iepriekš minētā 3. zemesvērtības piezīme.

28 – Skat. lietu C?376/03 (2005. gada 5. jūlija spriedums, Krājums, 5821. lpp.).

29 – Tiešo nodokļu jomā Tiesas judikatūra apskata gan fiziskas, gan juridiskas personas. Lai gan judikatūru attiecībā uz abām personu grupām būtībā nosaka vieni un tie paši pamatprincipi, tomēr attiecībā uz abu personu grupu tiesisko piemērojamību pastāv dažas objektīvas atšķirības, piemēram, par sakarību starp mētnes vietu un piemērojamām tiesībām (skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, “avoir fiscal”, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

30 – Skat. iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Schumacker*.

31 – Skat. iepriekš 12. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Verkooijen*, 34. un turpmākie punkti.

32 – Lieta *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I?6161. lpp.).

33 – Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā [(OV L 336, 15. lpp.)], ko grozīja ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV 2004, L 359, 30. lpp., turpmāk tekstā – “Direktīva par iestāžu savstarpēju palīdzību”).

34 – Par kapitāla aprites brīvības sistēmā ir jānorāda uz iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Manninen*, 28. un 29. punkts.

35 – Norāde uz 2000. gada 20. septembra Komisijas paziņojumu Vispārīgās nozīmes pakalpojumi Eiropā COM(2000) 580 (OV 2001, C 17, 4. lpp.) ir neprecīza, jo Līgumam attiecībā uz šo ir paredzēta atšķirība starp vispārēju tautsaimniecisku interešu pakalpojumiem (skat. arī EKL 86. panta 2. punktu) un pakalpojumiem bez tautsaimnieciskām interesēm.

36 – Iepriekš minētā 28. zemesvērtības piezīme.

37 – Skat. 61. punktu.

38 – Iepriekš minētā 11. zemesvērtības piezīme.

39 – Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C?300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I?305. lpp.).

40 – Skat. 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C?107/94 *Asscher* (*Recueil*, I?3089. lpp.).

41 – Iepriekš 12. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums.

42 – Skat. 58. punktu.

43 – To pierāda arī attiecīgo nodokļu atbrīvojumu garantēšana ārvalstu fondiem ASV, no vienas puses, un Francijas, no otras puses, noslēgtā DBA ietvaros.

44 – It ?paši b?tu j?min iepriekš 33. zemsv?tras piez?m? min?t? Padomes Direkt?va 77/799.

45 – Skat. ar? 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I?6817. lpp., 42. un turpm?kie punkti).

46 – Iepriekš 45. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Skandia* un *Ramstedt*, 42. un turpm?kie punkti ar cit?m atsauc?m.

47 – Iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums, 59. punkts.

48 – Iepriekš min?ts 29. zemsv?tras piez?m?.

49 – Skat. 22. zemsv?tras piez?mi.