

## ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS

[CHRISTINE STIX-HACKL] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 15. decembrī<sup>1</sup>

### I — Ievads

1. Šajā lietā Tiesai būtībā tiek lūgts paskaidrot, kādā mērā dalībvalsts, pamatojoties uz fonda mītnes vietu, tiešo nodokļu jomā, konkrēti attiecībā uz noteiktu ienākumu, kas gūti šīs valsts teritorijā, aplikšanu ar nodokli, drīkst attiekties pret ārvalstu fondu, kurš atbilst šīs dalībvalsts prasībām par vispārējo interešu fondiem, mazāk labvēlīgi nekā pret tāda paša veida nacionālajiem fondiem.

### B — Valsts tiesības

3. Vācijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli<sup>2</sup> (*Körperschaftsteuergesetz 1996*, turpmāk tekstā — “KStG”) atbilstošās normas ir formulētas šādi:

“2. pants

Daļēja aplikšana ar nodokli

### II — Atbilstošās tiesību normas

Uzņēmumu ienākuma nodoklis daļēji ir jāmaksā:

#### A — Kopienų tiesības

2. Kopienų tiesību normas, kuras ir lūgts interpretēt, ir EK līguma 52., 58., 59., 66. un 73.b pants.

1) juridiskām personām, personu grupām un īpašuma kopumam, kuru dibināšanas vieta vai vadība neatrodas valsts teritorijā, par ienākumiem, kas gūti valsts teritorijā; [..].”

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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

“5. pants

3) nodokļa maksātājiem, kas maksā nodokli daļēji 2. panta 1. punkta nozīmē.”

Atbrīvojumi

“8. pants

1. No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvotas:

Ienākumu noteikšana

[..]

1. Šī likuma normas kopā ar Likuma par ienākuma nodokli normām nosaka to, kas uzskatāms par ienākumiem, un veidu, kādā tos aprēķina. [..]”

9) juridiskās personas, personu grupas un preču masas, kas saskaņā ar to statūtiem un, ņemot vērā to faktisko pārvaldi, tieši izvirza mērķus, kas saistīti tikai ar vispārējām interesēm, labdarību vai kalpošanu baznīcai (Nodokļu kodeksa [Abgabenordnung] 51.–68. pants). Atbrīvojumu šajā sakarā nepiemēro, ja tām pieder komerciāli uzņēmumi. Otro teikumu nepiemēro meža izstrādei, ja to veic pats meža īpašnieks;

4. Vācijas Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā — “*EStG*”) atbilstošās normas ir formulētas šādi:

“21. pants

[Īres un noma]

[..]

1. Par ienākumiem no īres un nomas uzskatāmi:

2. 1. punktā minēto atbrīvojumu nepiemēro:

1) ienākumi no nekustamā īpašuma, tostarp zemes, ēku, pamatēku [..] īres un nomas.”

[..]

”49. pants

Vācijā savas darbības veikšanai fondam nav ne telpu, ne reģistrētas filiāles. Fondam Vācijā arī nav sava meitas uzņēmuma. Pakalpojumus, kas nepieciešami minēto tirdzniecības platību iznomāšanai, sniedz Vācijas pārvaldnieks.

Ar nodokli daļēji apliekamie ienākumi

1. ir valsts teritorijā saņemtie ienākumi daļējai ienākuma nodokļa samaksai (1. panta 4. punkts):

[..]

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

7. Saskaņā ar apstrīdētajiem statūtiem, kas bija spēkā prāvā aplūkotajā 1997. finanšu gadā, fonda mērķi ir saistīti tikai ar mācībām un izglītību, veicinot gan stīgu instrumentu un instrumentu ar lociņu klasiskās ražošanas, gan mūzikas un muzikoloģijas vēstures mācības. Fonds var maksāt vienu vai vairākas stipendijas, lai Šveices jauniešiem, galvenokārt no Bernes, ļautu uzturēties Kremonā visu mācību laiku.

### III — Fakti un tiesvedība

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

6. Fondam pieder tirdzniecības platības Minhenē un tas gūst ienākumus no šo telpu iznomāšanas, kurus *Finanzamt München* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) 1997. gadā aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

8. *Bundesfinanzhof* prejudiciālā jautājuma pamatā ir pieņēmums, ka prāvā aplūkotajā finanšu gadā fonds darbojās vispārējās interesēs un ir izpildījis attiecībā uz statūtiem 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 īpašumu, netiek pārsniegti īpašuma pārvaldīšanas ietvari un tādējādi noma nav komerciāls darījums.

9. *Bundesfinanzhof* it īpaši norāda uz to, ka sabiedrības interešu īstenošana *Abgabenordnung* (Vācijas nodokļu kodekss, turpmāk tekstā — “AO 1977”) 52. panta izpratnē neparedz, ka sabiedrības interešu veicināšanas pasākumi būtu jāveic Vācijas iedzīvotāju vai pilsoņu interesēs.

10. Vienīgais punkts, par kuru *Bundesfinanzhof* šaubās, ņemot vērā lietu izskatošā tiesneša konstatējumus, ir tas, vai fonds atbilst arī priekšnoteikumiem par tā faktisko pārvaldi, it īpaši vai tas gūtos ieņēmumus nekavējoties izmanto statūtos paredzētajiem mērķiem, kuru dēļ tas saņem nodokļu atvieglojumus. *Bundesfinanzhof* apsver iespēju nodot lietu šajā daļā izskatīšanai atpakaļ *Finanzgericht* [Finanšu tiesa].

11. Tā kā fonda mītne un vadība atrodas Itālijā, tā 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. Līdz ar to fondam par šajā valstī gūtajiem ienākumiem no tirdzniecības platību nomas ir jāmaksā nodokļi.

12. *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa] noraidīja fonda iesniegto sūdzību par aplikšanu ar uzņēmuma ienākuma nodokli. Fonds iesniedza kasācijas sūdzību *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 pārkāpti noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību, par pakalpojumu sniegšanas brīvību un/vai kapitāla aprites brīvību.

13. It īpaši *Bundesfinanzhof* uzskata, ka pamatbrīvību aizsardzības jomas atvēršana nav pretrunā EKL 48. panta daļā paredzētajam sabiedrības mērķim “gūt peļņu”. Ar to tiek saprasta ne tikai ienākumu palielināšana, bet arī no tā izrietošā jebkāda ekonomiskā darbība, ja tā ir vērsta uz peļņas gūšanu un tiek veikta, saņemot atlīdzību. Raugoties no šāda viedokļa, nekustamo īpašumu noma šajā gadījumā varētu kalpot peļņas gūšanas mērķiem.

14. Iesniedzējtiesa arī apšauba, vai konsekvences pamatprincips pamato atšķirīgu attieksmi pret rezidentu un nerezidentu vispārējo interešu fondiem. Atbilstoši konsekvences pamatprincipam atbrīvojums no nodokļa ir saikne ar vispārējām interesēm. Lai gan varētu būt arī tā, ka kāda ārvalstu fonda, kurš savus mērķus īsteno ārvalstīs,

darbība vispārējās interesēs netiek veikta Vācijas interesēs. Tomēr *Bundesfinanzhof* uzsver, ka saskaņā ar AO 1977 52. panta 1. punktu vispārējo interešu atzīšana nodokļu uzlikšanas kontekstā nav atkarīga no konkrētās vispārējo interešu īstenošanas valsts interesēs. Tādējādi iespējamā saikne starp priekšrocību piešķiršanu un atbrīvojumu no nodokļa Vācijas nodokļu tiesību aktos nav saistīta ar vispārējām interesēm, bet gan ar pilnīgu/daļēju pienākumu maksāt nodokli vai ar attiecīgā fonda mītnes vietu iekšzemē/ārvalstīs, kas savukārt vairs nav konsekvences jautājums.

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

“Vai tas, ka atbilstoši citas dalībvalsts privāttiesībām dibināts vispārējo interešu fonds, kam nomas maksas veidā gūto ienākumu daļēji jāmaksā nodokļi valsts teritorijā, netiek atbrīvots no uzņēmumu ienākuma nodokļa pretstatā šīs valsts vispārējo interešu fondam, kas, gūstot tāda paša veida ienākumus, pilnībā maksā nodokļus, ir pretrunā EK līguma 52. pantam kopā ar 58. pantu, EK līguma 59. pantam kopā ar 66. un 58., kā arī 73.b pantu?”

#### IV — Par prejudiciālo jautājumu

16. Vispirms attiecībā uz minētā fonda vispārējo 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 mītnes valstī (B). Pēc šo jautājumu noskaidrošanas katrā ziņā būtu jāapskata jautājums par attiecīgo pamatbrīvību ierobežojumu (C). Ja tiktu konstatēts kāds uz Kopienu tiesībām attiecināms vienas vai vairāku pamatbrīvību ierobežojums, tad katrā ziņā būtu jāpārbauda attiecīgie 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 vispārējo interešu organizācijām esot sociālās jomas normas.

Saskaņā ar Tiesas judikatūru šādus noteikumus piemēro citu dalībvalstu Kopienu pilsoņiem tikai tādā gadījumā, ja starp šo Kopienu pilsoni un attiecīgo dalībvalsti pastāv pietiekoši cieša saistība, kas šajā gadījumā tomēr nepastāv.

no pamatbrīvību piemērošanas tām. Saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalstu kompetencē esošās likumu normas ir jāisteno, ņemot vērā pamatbrīvības.

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.

2) Juridiskais vērtējums

19. Īrijas *Chief State Solicitor* [ģenerālprokurors] būtībā uzsver, ka EK līguma noteikumiem, kuri aizsargā un garantē šīs četras pamatbrīvības, būtu jāpaliek spēkā dalībvalstīs, neietekmējot vispārējo interešu atzišanu nodokļu sistēmā. Turklāt pamatbrīvības piemēro, ja organizācija veic darbības, lai gūtu peļņu.

21. Iesākumā ir jāatgādina iedibinātā Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru tiešie nodokļi kā tādi nav Kopienu kompetencē, bet dalībvalstīm tās kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Kopienu tiesības<sup>3</sup>.

20. Turpretī *Komisija* uzsver — tas, ka attiecīgo nodokļu sistēmas normu pamato sociālā politika, netraucē piemērot EK līgumu. *Fonds* turklāt norāda, ka vispārējo interešu vai nodokļu tiesību saskaņošanas Kopienu līmenī trūkums nepasargā tās

22. Arī Vācijas valdības uzsvērtie šeit apskatīto valsts tiesību normu sociālpolitiskie mērķi neietekmē pamatbrīvību principiālu piemērošanu. Pēc manām domām, Komisija pareizi norādīja, ka *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta izņēmuma noteikums paredz nevis sociālas priekšrocības, bet gan drīzāk izņēmumu nodokļu jomā, kas pamatots ar sociālo politiku.

3 — Skat. it īpaši 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).

23. Pat pieņemot, ka attiecīgais noteikums atbilstoši Vācijas valdības uzskatiem ir pie-skaitāms sociālo atvieglojumu jomai, *quod non* ir jāatgādina, ka Tiesa arī šādā gadījumā galvenokārt vadīsies no Kopienų tiesību pamatprincipiem. Tiesa 1998. gada 28. aprīļa spriedumos lietās C-120/95<sup>4</sup> un C-158/96<sup>5</sup> nosprieda, ka, kaut gan “trūkstošas harmo-nizācijas Kopienų līmenī gadījumā dalīb-valstu tiesību normas nosaka, kādos apstā-kljos pastāv, no vienas puses, tiesības vai pienākums pievienoties sociālās apdrošinā-šanas sistēmai [...] un, no otras puses, tiesības saņemt [sociālās palīdzības maksājumus]”, tomēr “dalībvalstīm, istenojot šos pasāku-mus, ir jāievēro Kopienų tiesības” tā, lai beigās apstākļis, “ka strīdīgie noteikumi pieder pie sociālās apdrošināšanas sfēras, neliegtu piemērot EK līguma 59. un 60. pantu”. Es pieturos pie manos 2005. gada 12. maija secinājumos lietā C-512/03 *Blanc-kaert* paustā uzskata<sup>6</sup>, ka kādas tiesību normas piederība nodokļu vai sociālajām tiesībām neietekmē Kopienų tiesību vadlīniju respektēšanu.

24. Kādas organizācijas līdzdarbība sociālpo-litisko mērķu istenošanā principā neliedz piemērot Kopienų tiesības. Izšķiroši drizāk

ir tas, vai šī organizācija vienlaicīgi veic arī komercdarbību<sup>7</sup>.

25. Tagad ir jānoskaidro, kādas pamatbrīvi-bas ir jāpiemēro.

## B — Par attiecīgajām pamatbrīvībām

### 1) Lietas dalībnieku pamata argumenti

26. *Fonds* uzskata, ka pārvaldnieka, kas apsaimnieko tirdzniecības platības, darbība ir jāuzskata par fonda patstāvīgu klātbūtni iekšzemē. Lidz ar to ēkas apsaimniekošana ir saistīta ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ja Tiesa tā neuzskata, tad fonda darbība ir jāaplūko no pakalpojumu sniegšanas brīvības viedokļa, jo `fonds sniedz pakalpojumus par atlīdzību ārvalstīs. Katrā ziņā fonda komerc-darbība ir saistīta ar kapitāla aprites brīvību. Padomes 1988. gada 24. jūnija Direkti-

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 uzņēmēj-darbību ietekmēšanu, pamatojoties uz obligātās apdrošināša-nas sistēmu, var attaisnot ar šīs sistēmas sociāli politiskajiem mērķiem. Skat. arī 2005. gada 10. novembra ģenerālvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] secinājumus lietā C-205/03 P (*FENIN*) (2006. gada 11. jūlija spriedums, Krājums, I-6295. lpp.) attiecībā uz uzņēmuma jēdzienu piemērošanu kādas valsts veselības aizsardzības sistēmas daļai.

vas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (atcelta ar Amsterdamas līgumu)<sup>8</sup> I pielikumā izskaitīta kapitāla aprites nomenklatūra, un ienākumu gūšana pieder pie kapitāla aprites II punkta A apakšpunkta izpratnē, kur minētas nerezidentu investīcijas nekustamajos īpašumos iekšzemē. Šis nomenklatūras definīciju sadaļā šādas 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 ārvalstīs sniedz pakalpojumus par atlīdzību, tomēr pakalpojumu sniegšanas brīvība tiek piemērota pakārtoti šajā lietā piemērojamajai kapitāla brīvai aprītei. Pretēji fonda uzskatiem *Komisija* turklāt izklāsta, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību materiālā piemērojamība neattiecas uz šo lietu, jo nekustamā īpašuma izīrēšana Vācijā nepārsniedz īpašuma apsaimniekošanas ietvarus un līdz ar to nav komerciāls darījums brīvības veikt uzņēmējdarbību izpratnē.

28. Atbildētājs *Finanzamt, Apvienotās Karalistes valdība* un pakārtoti *Vācijas valdība*

un *Īrijas Chief State Solicitor* uzskata, ka EK līguma 58. pants būtu jāinterpretē tā, ka tas atbrīvo no EK līguma 52. un 59. panta piemērojamības 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<sup>9</sup>, un piebilst, ka Tiesa ir distancējusies [šajā jautājumā] arī no ģenerālvokāta Kosmas [*Cosmas*] atšķirīgā priekšlikuma viņa 1999. gada 28. janvāra secinājumos lietā C-172/98<sup>10</sup>.

29. Šajā sakarā atbildētājs *Finanzamt* pauž uzskatu, ka jēdziens “mērķis gūt peļņu” ir jāinterpretē EK līguma 58. panta 2. punkta izpratnē tā, lai tas būtu kaut kas vairāk nekā vienkārša darbošanās kā “tirgus dalībniekam”, jo tas attiecas uz attiecīgās organizācijas iekšējo struktūru. Noteicošais 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 kropļošanu, kas varētu rasties, ja bezpeļņas apvienības konkurētu ar uzņēmumiem.

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.).



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

piemēro pakārtoti pārējām abām pamatbrīvībām, tad tā ir jāpārbauda tikai gadījumā, ja netiek piemērotas ne brīvība veikt uzņēmējdarbību, ne kapitāla aprites brīvība.

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

33. Attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību vispirms ir jānorāda, ka lietas dalībnieki sīki puda savu viedokli par EKL 48. panta otrās daļas interpretāciju, ciktāl šie noteikumi privāttiesību subjektiem, kuru mērķis nav gūt peļņu, liedz piemērot brīvību veikt uzņēmējdarbību un saistībā ar EKL 55. pantu — pakalpojumu sniegšanas brīvību. Taču, vai un cik lielā mērā vispārējo interešu fonda mērķis ir gūt peļņu, ir jāpārbauda tikai gadījumā, ja uz fonda darbību, izīrējot telpas, attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

## 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 brīvību saskaņā ar EKL 50. panta 1. punktu

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 veiktajām darbībām Vācijā attiektos vienas no šo abu vai arī abu brīvību materiālā piemērojāmība, tad būtu jāpārbauda, vai fondam ir piemērojami attiecīgās brīvības atvieglojumi.

b) Brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites brīvības nodalīšana

35. Starp brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites brīvību pastāv cieša saikne, kas ietverta jau EKL 58. panta 2. punkta un EKL 43. panta otrās daļas savstarpējās atrunās.

36. Tiesa šo abu pamatbrīvību nodalīšanu ir apskatījusi vairākos spriedumos. Savā jaunākajā judikatūrā Tiesa ir paralēli piemērojusi brīvību veikt uzņēmējdarbību, no vienas puses, un kapitāla aprites brīvību, no otras puses. Šis judikatūras pamatā ir pieņēmums, ka kapitāla aprites noteikumi liedz paralēli citu pamatbrīvību piemērošanu tikai tādos gadījumos, kuros runa ir par specifiskiem kapitāla plūsmu regulējošiem pasākumiem. Taču, ja kapitāla plūsmu netieši ietekmē tas, ka tiek apgrūtināta komercdarbības veikšana kādā citā dalībvalstī, tad katrā ziņā noteicošā ir pamatbrīvība, kas attiecas uz šo konkrēto darbību<sup>11</sup>.

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.).

37. Kapitāla aprites brīvība pārklājas ar brīvību veikt uzņēmējdarbību galvenokārt gadījumos, kad attiecīgie valsts tiesību akti skar tiešās investīcijas, piemēram, kapitālieguldījumu formā<sup>12</sup>, vai nekustamo īpašumu iegādi, lai veiktu pārrobežu komercdarbību<sup>13</sup>.

38. No EKL 44. panta 2. punkta e) apakšpunkta, no vienas puses, izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību aptver arī šīs darbības veikšanai nepieciešamo nekustamo īpašumu iegādi. No otras puses, ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir kapitāla aprite Direktīvas 88/361 I pielikuma kapitāla aprites nomenklatūras izpratnē, un, tā kā šai nomenklatūrai atbilstoši Tiesas judikatūrai ir norādes raksturs, lai definētu jēdzienu “kapitālā aprite” atbilstoši EKL 56. un turpmākajiem pantiem<sup>14</sup>, tad uz ieguldījumiem

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 īpašuma 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 izseļošs.”

nekustamajos īpašumos vienlaicīgi attiecas arī kapitāla aprites brīvība.

aizsargā arī brīvības veikt uzņēmējdarbību noteikumi<sup>16 17</sup>.

39. Attiecībā uz konkurējošām attiecībām starp kapitāla aprites brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību Tiesas izstrādātos nošķiršanas kritērijus var apkopot šādi:

1) Pārrobežu nekustamo īpašumu iegādes gadījumos galvenokārt vienmēr runa ir par kapitāla investīcijām, kuras tādēļ neatkarīgi no iegādes mērķa aizsargā kapitāla aprites brīvības noteikumi<sup>15</sup>.

2) Ja nekustamā īpašuma iegāde ir nepieciešama ilgtermiņa komercdarbībai kādā citā dalībvalstī, šo iegādi vienlaicīgi

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

40. Tādēļ, ņemot vērā iepriekš izklāstītos nošķiršanas kritērijus, ir jāpārbauda, vai uz pamata lietā aplūkoto nekustamā īpašuma iegādi, ko veicis nerezidents, attiecas kapitāla aprites brīvības un/vai brīvības veikt uzņēmējdarbību materiālā piemērošanas joma.

i) Kapitāla aprites brīvības materiālā piemērošanas joma

41. Kapitāla aprites brīvība šajā gadījumā ir materiāli piemērojama, jo Itālijā rezidējošs fonds ir iegādājies nekustamo īpašumu Vācijā

16 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Konle*, 16. un 22. punkts. Šāds secinājums ir arī ģenerāladvokātam Albēram [*Alber*] secinājumos lietā *Baars*, iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums, 26.–30. punkts, turklāt ģenerāladvokāts 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. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-512/03, 30. un turpmākie punkti. Šajā lietā pamata procesa prasītājs iegādājās brīvdienu māju ārvalstīs. Fiktīvo šī objekta īres ienākumu aplikšana ar nodokli tika pārbaudīta, vadoties pēc kapitāla aprites brīvības, nevis brīvības veikt uzņēmējdarbību.

un, ja nerezidents iekšzemē iegādājas nekustamo īpašumu, tad tā ir kapitāla aprīte Direktīvas 88/361 1. panta un šīs Direktīvas kapitāla aprītes nomenklatūras izpratnē<sup>18</sup>.

— Ilgstoša patstāvīga komercdarbība?

ii) Brīvības veikt uzņēmējdarbību materiālā piemērošanas joma

42. Lai brīvība veikt uzņēmējdarbību blakus kapitāla aprītes brīvībai būtu materiāli piemērojama, fondam Vācijā atrodošais nekustamais īpašums ir jāizmanto komercdarbībai kā pastāvīga iestāde<sup>19</sup>.

43. Šajā saistībā ir jāprecizē, ka fonds Vācijā iegādāto nekustamo īpašumu izīrē, kas nav pastāvošas fonda filiāles papildu darbība, bet gan fonda pamatdarbība Vācijā<sup>20</sup>.

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

45. Komisija savā argumentētajā atzinumā norādīja, ka šis nav tāds gadījums, jo saskaņā ar Vācijas tiesībām, 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 Kopienu tiesību jēdzienu interpretācija galvenokārt nevar būt atkarīga no valsts tiesību normām. Pret Vācijas nodokļu tiesību normu izmantošanu kā mērauklu iestājas arī tas, ka šīs atsevišķās valsts tiesību normas jēga un mērķis nekādā veidā nav saistīts ar šajā lietā interpretējamo brīvību veikt uzņēmējdarbību.

18 — Skat. iepriekš 38. punktu.

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

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

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 tirgū no diskriminācijas, turklāt komercdarbības apjomam nav nozīmes, ja vien runa nav par pavisam nenozīmīgu un pakārtotu darbību. Jo plašāk Kopienų tiesībās tiek interpretēts jēdziens komercdarbība, jo plašāks ir atvieglojumu saņēmēju loks, un šādos apstākļos jēdziena komercdarbība Tiesas atbalstītā plašā interpretācija nav nekas pārsteidzošs<sup>21</sup>.

48. Saskaņā ar to arī juridiskas personas, kuras, kā tas ir šajā gadījumā, rīkojas bez mērķa vairot peļņu, var veikt komercdarbību<sup>22</sup>. Pat ja fondam kā vispārējo 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. Tātad nekustamā īpašuma izīrēšana Minhenē ir patstāvīga komercdarbība brīvības veikt uzņēmējdarbību izpratnē.

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

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/Belģija (*Recueil*, 719. lpp.) un 1997. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-70/95 *Sodemare* u.c. (*Recueil*, I-3395. lpp.).

— Pastāvīgas iestādes pastāvēšana?

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

51. Tā sauktajā “apdrošināšanas” spriedumā<sup>23</sup> Tiesa norādīja, ka uzņēmums ir pārstāvēts arī gadījumā, ja šī uzņēmuma klātbūtni kādā citā dalībvalstī nodrošina birojs, kuru vada neatkarīga persona, kas ir pilnvarota ilgstoši rīkoties šī 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 pārstāvē-

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

tais uzņēmums ir uzskatāms par pārstāvētu uzņemošajā valstī<sup>24</sup>.

c) Kapitāla aprites brīvības personiskā piemērošana

53. Tiesai, iespējams, apdrošināšanas uzņēmumu īpatnību dēļ<sup>25</sup> nebija iespēju šos pieskaitīšanas kritērijus piemērot citās lietās un līdz ar to šo kritēriju vispārējā piemērošana var šķist apšaubāma.

54. Katrā ziņā ir jāsecina, ka pārvaldnieks katrā ziņā apsaimnieko vairāku īpašnieku īpašumus un līdz ar to neatbilst iepriekš minētajiem pieskaitīšanas kritērijiem, tādējādi nekustamā īpašuma 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.

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

57. Neatkarīgi no katra atsevišķā izirēšanas gadījuma kvalifikācijas atbilstoši Kopienų tiesībām 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 vispārējo 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. Turpreti Līguma noteikumi par kapitāla aprites brīvi-

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

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

bu 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.

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.

59. No tā izrietošā 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.

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 pastāvēšanu

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<sup>26</sup> attiecībā uz mantojuma nodokli Nīderlandē, kurā mantojuma atstājējs nekomerciālos nolūkos pārcēla savu dzīvesvietu no Nīderlandes uz Beļģiju, lai vēlāk iegādātos nekustamo īpašumu Nīderlandē, iesniedzējtiesa būtībā cita starpā vēlējās uzzināt, vai kapitāla aprites brīvības piemērošana ir atkarīga no pārrobežu komercdarbības pastāvēšanas.

#### 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 vispārējo interešu fonds ar mītnes vietu Vācijā. Abus fondus ir

26 — Lieta *Erben von Barbier* (Recueil, I-15013. lpp.).

iespējams salīdzināt tādēļ, ka abi fondi, izņemot nodokļu priekšrocības, visos pārējos nodokļu jautājumos tiek apskatīti vienādi.

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

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

65. *Vācijas valdība* piebilst, ka dalībvalstu tiesību sistēmu atšķirības varētu kļūt par iemeslu Kopienas tiesībās nešaubīgu tiesību diferencēšanai. Turklāt ārvalstu fondi no iekšzemes vispārējo interešu fondiem objektīvi atšķiras ar to, ka tikai iekšzemes fondi ir iesaistīti uzņemošās 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 nolīgumā 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 vispārējo 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 vispārējo 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 vispārēju ierobežojumu aizliegumu un tālāk diferencējoši nosaka, ka šis aizliegums neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas nodokļu tiesību normas nodokļu maksātājiem ar atšķirīgām dzīvesvietām vai kapitāla ieguldījumu vietām (EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts).

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

71. Tiesai tikai spriedumā lietā *Manninen*<sup>27</sup> 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 vispārējo interešu iemesli, kā arī atbilstošais pamatojums paredz, ka nevienlīdzīgā attieksme nepārsniedz attiecīgo [nodokļu] tiesību normu mērķa sasniegšanai nepieciešamā robežu tā, lai visbeidzot EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksme būtu nodalāma 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 nepārprotami tika atspoguļots tikai 2005. gada 5. jūlija spriedumā lietā *D.*<sup>28</sup>, 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. Šī 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,

27 — Iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē.

28 — Skat. lietu C-376/03 (2005. gada 5. jūlija spriedums, Krājums, I-5821. lpp.).

novēd 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 vienādas likuma normas.

74. Ņemot 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 nelabvēlīgas citu dalībvalstu pilsoņiem, jo nerezidenti pārsvarā ir ārvalstnieki un šāda veida noteikumi var ietvert netieši diskriminējošas normas, kas balstītas uz piederību valstij.

75. Vispirms Tiesa lietās, kas skāra fizisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli<sup>29</sup>, 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 personīgie un ģimenes apstākļi.

76. Taču 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 pastāvēšana ir jāizvērtē saskaņā ar to, vai attiecīgais nerezidents lielāko daļu no saviem ienākumiem gūst valstī, kur veic komercdarbību, vai valstī, kur tas rezidē<sup>30</sup>.

b) Par kapitāla aprites brīvības ierobežojumiem pamata tiesvedībā

78. Vācijas tiesībās saskaņā ar *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta pirmo teikumu vispārējo interešu juridiskās personas ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas. Saskaņā ar šī panta 2. punktu šāds atbrīvojums neattiecas uz uzņēmumu

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 mītnes vietu un piemērojamām tiesībām (skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Frāncija, "avoir fiscal", *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

30 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Schumacker*.

miem, kas nodokļus 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 rezidējoša vispārējo interešu uzņēmuma ārvalstu vispārējo 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 vispārējo interešu uzņēmums ir nostādīts sliktākā stāvoklī nekā valsts vispārējo interešu uzņēmums. Lai gan šie noteikumi tieši nav saistīti ar fonda mītnes vietu, bet gan ar daļēju nodokļu maksāšanu, tomēr šī *KStG* 2. panta 1) apakšpunkta pazīme netieši noved pie tāda paša rezultāta. Ja vispārējo interešu fonda mītnes vieta būtu Vācija, nevis kāda cita dalībvalsts, tad uz fondu neattiektos daļējā aplikšana ar nodokli un tā ienākumi no nekustamā īpašuma nomas tiktu atbrīvoti no uzņēmuma ienākuma nodokļa. Fondam šis atvieglojums nepienākas tikai tādēļ, ka tā mītnes 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 mītnes vietu ārvalstīs par ienākumiem no nomas maksāt neizdevīgus nodokļus, rada apstākļus, kur ārvalstu investoru investīcijas atrodas sliktākā situācijā nekā līdzīgu valsts uzņēmumu 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<sup>31</sup>.

D — *Par patvaļīgas diskriminācijas pastāvēšanu*

1) Lietas dalībnieku pamata argumenti

81. Pēc *fonda* uzskatiem, nodalīšanas kritērijs daļējai aplikšanai ar nodokli īpaši negatīvi varētu ietekmēt juridiskās personas, kuru mītnes vieta būtu cita dalībvalsts. No tā izrietošā diskriminācija nav pamatota. Turklāt kādu vispārējo interešu fondu, kurš

31 — Skat. iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Verkooijen*, 34. un turpmākie punkti.

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 vispārējo interešu uzņēmumiem ir garantēti tādi īpaši 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<sup>32</sup> pamatojumu, ka iespējamie finansiālie zaudējumi, kādi Vācijai rodas, garantējot atbrīvošanu no ienākuma nodokļa maksāšanas, kā tas, piemēram, ir paredzēts Vācijas un ASV nolīgumā, nevar pamatot iejaukšanos pamatbrīvību jomā.

83. Prasītājs *Finanzamt* turpreti uzskata, ka atteikums atbrīvot no nodokļu maksāšanas

fondu, kurš nodokļus maksā tikai daļēji, nav pretrunā Kopienu tiesībām. No vienas puses, vispārējo interešu fondam piešķirtais nodokļu atvieglojums tiek kompensēts ar valsts budžeta atslogošanu. Parasti vispārējo interešu fondi, kuru mītnes vieta ir ārpus Vācijas, nodokļus maksā ārvalstīs 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 salīdzināmās situācijās. Turklāt Vācijas finanšu iestādēm ir tikai ierobežota iespēja pārbaudīt, vai vispārējo interešu fonds ar mītnes vietu ārvalstīs faktiski darbojas tā statūtos paredzēto mērķu sa-  
sniegšanai.

84. *Vācijas valdība* uzskata, ka Vācijas tiesību normas nediskriminē ārvalstu uzņēmumus. Pat ja tomēr pastāvētu diskriminācija vai ierobežojumi, tos pamatotu konsekvences iemesli, jo pastāv cieša kopsakarība starp atbrīvojumu no nodokļa maksāšanas un nodokļu aizstāšanu vispārējās interesēs veiktas darbības veidā, ko sniedz vispārējo interešu fonds, kas nodokļus maksā pilnībā.

85. Pēc *Apvienotās Karalistes valdības* uzskatiem, kapitāla aprites brīvības pārkāpums nav iespējams, jo vispārējo interešu nosacījumi atkarībā no sabiedrības interesēm un sabiedriskās kārtības dažādās dalībvalstīs atšķiras, kādēļ valsts un ārvalstu fondi

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

neatrodas salīdzināmās situācijās. Katrā ziņā atteikums atbrīvot no nodokļa maksāšanas fondu, kura mērķis nav gūt peļņu un kura mītnes vieta atrodas citā dalībvalstī, ir pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu uzraudzības efektivitāti.

Federatīvās Republikas teritorijas veicināšanu ar nodokļu atbrīvojumiem par saderīgu ar sistēmu.

## 2) Juridiskais vērtējums

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

88. Turpmāk ir jāpārbauda, cik lielā mērā valsts un ārvalstu fondī atrodas salīdzināmās situācijās. Ja pastāvētu salīdzināma situācija, tad būtu jānoskaidro, vai jau iepriekš konstatēto atšķirīgo attieksmi pret valsts un ārvalstu fondiem, ko nosaka *Körperschaft-steuergesetz*, var pamatot ar primāriem vispārējo interešu iemesliem<sup>34</sup>.

### a) Par valsts un ārvalsts fondu salīdzināmību

87. Nodokļu kontroli varētu veikt ar mazāk ierobežojošiem pasākumiem, un nolīguma ar Franciju un ASV noteikumi, kas sniedz atvieglojumus vispārējo interešu organizācijām, parādīja, ka Vācijas likumdevējs uzskata vispārējo interešu darbību ārpus Vācijas

89. Iepriekš konstatētā atšķirīgā attieksme ir diskriminējoša tad, ja valsts fonds un fonds, kura mītnes vieta ir cita dalībvalsts, Vācijas nodokļu likumdošanas kontekstā atrastos salīdzināmā situācijā.

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 sistemātiku ir jānorāda uz iepriekš 3. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, 28. un 29. punkts.

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

91. Šim viedoklim nevar piekrist. To, vai kāds fonds Vācijā ir uzskatāms par vispārējo interešu fondu, nosaka valsts tiesību akti, kuri ir jāinterpretē valsts tiesām. Šajā sakarā *Bundesfinanzhof* savā nolēmumā skaidri norāda, ka "Vācijas nodokļu tiesību akti atzīst vispārējo interešu mērķus neatkarīgi no tā, vai šī darbība ir veikta valsts teritorijā, vai ārvalstīs. 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 ārvalstu fonds, kurš savu vispārējo interešu darbību veic ārvalstīs, tāpat kā valsts fonds,

kurš savu vispārējo interešu darbību veic šajā valstī, ir uzskatāms par vispārējo interešu fondu. No tā izriet, ka attieksme nodokļu uzlikšanas jomā pret šajā lietā iesaistīto ārvalstu fondu, kura vispārējo interešu mērķi saskaņā ar valsts likumdošanu netiek apšaubīti, ir salīdzināma ar attieksmi pret valsts vispārējo 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 vispārējo interešu fondiem, kuru mītnes vieta ir ASV, un līdz ar to tie maksā nodokļus tikai daļēji. Tas parāda, ka Vācijas likumdošana vismaz principā "automātiski" nenoraida ārvalstīs noteikta vispārējo 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 vispārējo interešu statusu, nevar uzskatīt par tādu prasību, kas noteikta Kopienų tiesībās. Valsts tiesībās ir jānosaka, kādas intereses tā atzīst par būtiskām vispārējām sabiedrības interesēm un citu dalībvalstu lēmumi tās nevar ietekmēt. Komisijas atbalstītā supranacionālā vispārējo interešu interpretācija izskatās ļoti drosmīgs solis, ņemot vērā diezgan nepilnīgo Kopienų likumdoša-

nas kompetenci, it īpaši jomās, kas nav saistītas ar ekonomiskajiem jautājumiem<sup>35</sup>.

no neapstrīdētajiem iesniedzējtiesas paziņojumiem, atšķirīga attieksme pret vispārējo interešu organizācijām, vadoties tikai pēc to mītnes vietas, ir pretrunā Kopienu tiesībām, jo šeit ir runa par *salīdzināmu* organizāciju diskriminēšanas gadījumu.

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.

97. Nobeigumā ir jāpārbauda, vai fondam piemērotā nelabvēlīgā attieksme salīdzinājumā ar vispārējo interešu fondiem, kuru mītnes vieta ir ASV, ir atbilstoša Kopienu tiesībām.

96. Principiālai dalībvalsts izvērtēšanas kompetenču noteikt vispārējo interešu statusu atzišanai un nepieciešamībai efektīvi kontrolēt organizācijas struktūras un darbību, kura saskaņā ar tās statūtiem darbojas vispārējo interešu mērķu sasniegšanai, parasti ir nepieciešams, lai vispārējo interešu statusa piešķiršana kādai organizācijai tiktu skaidri saistīta ar konkrēto valsti. Atteikums šāda veida organizācijai piešķirt vispārējo interešu statusu būtu principā saderīgs ar Kopienu tiesībām, ja šīs organizācijas darbībai nebūtu saistības ar attiecīgo valsti, kā tas acīmredzami ir arī šajā gadījumā. Ja valsts tiesībās netiek prasīta fonda darbības saistība ar attiecīgo valsti, kā to uzskatāmi var secināt

98. Tiesa lietā *D.*<sup>36</sup> noliedza, ka nerezidenta fonds būtu salīdzināms ar citu nerezidenta fondu, kurš saskaņā ar nolīgumu par nodokļu dubulto neuzlikšanu bauda īpašu statusu. Pamatojumā Tiesa uzsvēra, ka "fakts, ka šīs abpusējās tiesības un pienākumi attiecas tikai uz personām, kuras dzīvo kādā no abām līgumslēdzējām valstīm, izriet no divpusējo līgumu par nodokļa dubulto neuzlikšanu būtības"<sup>37</sup>. Līdz ar to šeit nevar piemērot fonda minēto vislabvēlīgākās attieksmes pamatprincipu, jo nav salīdzināmas ASV vispārējo interešu fonda un vispārējo interešu

35 — Norāde uz 2000. gada 20. septembra Komisijas paziņojumu *Vispārējās nozīmes pakalpojumi Eiropā* COM(2000) 580 (OV 2001, C 17, 4. lpp.) ir neprecīza, jo Līgumā 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 minēta 28. zemsvītras piezīmē.

37 — Skat. 61. punktu.

fonda ar mītnes vietu Itālijā 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 katrai ir savs viedoklis par nodokļu sistēmas "konsekvenci". Vācijas valdība konsekvences sakarību interpretē daudz plašāk nekā tikai nodokļu priekšrocību garantēšanu kādam fondam, kurš, veicot vispārējo interešu darbības šajā valstī, palīdz valstij veikt tās pienākumus. Turpretī fonds konsekvenci saprot kā nodokļu maksātāja nelabvēlīgās situācijas izlīdzināšanu ar nodokļu priekšrocībām.

101. Tiesa lietās *Bachmann*<sup>38</sup> un Komisija/Beļģija<sup>39</sup> norādīja, ka pamatbrīvību ierobe-

žojumus var pamatot ar nepieciešamību garantēt nodokļu tiesību normu konsekvenci.

102. Vēlākos spriedumos Tiesa tomēr sašaurināja šī pamatprincipa piemērošanas jomu. Lietās *Asscher*<sup>40</sup> un *Verkooijen*<sup>41</sup> Tiesa atzina, ka nodokļu tiesību norma ir uzskatāma par konsekventu 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 priekšrocībām un nodokļu uzlikšanu. Nav pietiekami, ka kompensējoša iedarbība iestājas kā nejaušas sekas.

103. Lietā *Verkooijen* Tiesa noraidīja pieņēmumu par attiecīgajā lietā aplūkoto nodokļu tiesību normu konsekvenci ar pamatojumu, ka tajā lietā "nepastāv tāda tieša sakarība starp uzņēmuma dalībnieku, kuri dzīvo Nīderlandē, atbrīvojumu no ienākuma nodokļa par saņemtajām dividendēm un uzņēmuma, kura mītnes vieta atrodas citā dalībvalstī, peļņas aplikšanu ar nodokli. Runa ir par divu atšķirīgu nodokļu maksātāju nodalītu aplikšanu ar nodokli"<sup>42</sup>.

38 — Iepriekš minētas 11. zemsvītras piezīmē.

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. zemsvītras piezīmē minētais spriedums.

42 — Skat. 58. punktu.



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

veikšanu konkrētajā valstī, bet ne ar organizācijas mītnes vietu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju minētā nodokļu tiesību norma nav tieši saistīta ar vispārējo interešu darbību veikšanas vietu.

105. Ar konsekvenci, ņemot vērā pamata lietas faktiskos apstākļus, drīzāk ir jāsaprot izlīdzinājums starp nodokļu priekšrocībām 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.

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

c) Par pietiekamu kontroles un pārbaudes iespēju neesamību

106. Tomēr arī plaša konsekvences principa interpretācija nepamatotu noteiktos ierobežojumus. Ja seko Vācijas valdības pieņēmumam, saskaņā ar kuru nodokļu priekšrocības ir jāgarantē tikai tādām vispārējo interešu organizācijām, kuras ar savām vispārējo interešu darbībām, kas veiktas attiecīgajā valstī, palīdz valstij veikt tās funkcijas, tad atšķirīga attieksme nodokļu jomā ir uzskatāma par konsekventu tikai tad, ja šī labvēlīgā attieksme ir saistīta ar vispārējo interešu

108. *Finanzamt* un Vācijas valdība, kuru atbalsta Apvienotās Karalistes valdība un Īrijas *Chief State Solicitor*, apgalvo, ka Vācijas iestādes nespēj nodrošināt pietiekamu ārvalstu fondu kontroli un pārbaudi. Grūtības it īpaši var radīt tas, 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 vispārējo interešu statusu.

109. Nevar noliegt praktiskās grūtības, ar kādām ir jāsastopas, 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 nepau-  
da šaubas par fonda vispārējo interešu statusu un acīmredzot vadījās no tā, ka Vācijas finanšu iestāžu pārbaūžu iespējas ir pietiekamas<sup>43</sup>.

111. Lai gan Tiesa savā judikatūrā pauz viedokli, ka pamatbrīvību ierobežošanu principā var pamatot ar nodokļu kontroles efektivitāti, tomēr vairumā gadījumu tā šādu pamatojumu noraida, atsaucoties uz pastāvošo kompetento iestāžu savstarpējo palīdzību<sup>44 45</sup>.

112. Atsaucoties uz direktīvu par iestāžu savstarpēju palīdzību, Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalstīm bija iespēja pārbaudīt, vai pastāv priekšnoteikumi attiecīgās nodokļu normas piemērošanai<sup>46</sup>.

113. Katrā ziņā fondu ar mītnes vietu ārvalstīs vispārējo interešu statusa noteikšana rada minētās grūtības un nepamato šādu fondu, kuru vispārējo interešu statuss netiek apšaubīts, nostādīšanu sliktākā stāvoklī nodokļu jomā. Līdz ar to atteikumu atbrīvot no nodokļu maksāšanas vispārējo interešu fondu, kas ir daļējs nodokļu maksātājs, nevar pamatot ar efektīvu nodokļu uzraudzību.

d) Par citiem iespējamiem pamatojumiem

114. Nevar piekrist arī Īrijas *Chief State Solicitor* uzskatiem, ka atšķirīgo attieksmi

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

44 — It īpaši būtu jāmin iepriekš 33. zemsvītras piezīmē minētā Padomes Direktīva 77/799.

45 — Skat. arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp., 42. un turpmākie punkti).

46 — Iepriekš 45. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Skandia* un *Ramstedt*, 42. un turpmākie punkti ar citām atsaucēm.

var pamatot ar mērķi novērst krāpšanas nodokļu jomā gadījumus.

115. Lai gan krāpšanas nodokļu jomā un nodokļu nemaksāšanas novēršana ir izplatīts pamatojums, šajā gadījumā iespējamā krāpniecība tiek saistīta tikai ar to, ka [fondam] ir saikne ar ārvalstīm un ka nevienam ārvalstu fondam principā nodokļu atvieglojumus nepiešķir, un tādēļ, kā jau to Komisija savos apsvērumos ir pareizi norādījusi, šis pamatojums nepārprotami ir uzskatāms par nesamērīgu.

116. Vācijas valdība, Apvienotās Karalistes valdība un Īrijas *Chief State Solicitor* visbeidzot atsauca arī uz savstarpējās atzišanas apsvērumiem, iespējamu nodokļu ieņēmumu samazināšanos un iespēju izvairīties no minētās nelabvēlīgās attieksmes.

117. Par nodokļu ieņēmumu samazināšanās risku Tiesa spriedumā lietā *Verkooijen* norādīja, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās “nav jāuzskata par primāru vispārējo interešu iemeslu [...]”<sup>47</sup>.

118. Tiesa savā “avoir fiscal” spriedumā<sup>48</sup> attiecībā uz savstarpējās atzišanas argumentu puda uzskatu, ka pamatbrīvības noteikti ir spēkā un it īpaši tās nepieļauj uz pamatbrīvībām balstītās tiesības padarīt atkarīgas no savstarpējās atzišanas noteikumiem, lai kādā citā dalībvalstī iegūtu attiecīgas priekšrocības.

119. Tajā pašā spriedumā attiecībā uz minēto diskriminācijas piemēram, mītnes vietas dēļ, novēršanu Tiesa secināja, ka pamatbrīvības “[atstāj] saimnieciskās darbības subjektiem skaidru iespēju brīvi izvēlēties to komercdarbībai piemērotāko tiesību formu citā dalībvalstī [...]”<sup>49</sup>.

120. Nobeigumā ir jāsecina, ka tāda valsts tiesību norma, kāda ir aplūkota šajā lietā, kuras rezultātā tādās organizācijas, kuru vispārējo interešu statuss saskaņā ar šīs valsts tiesību normām ir atzīts, taču mītnes vietas dēļ ārvalstīs tās netiek atbrīvotas no nodokļu maksāšanas un maksā nodokli daļēji, veido nepamatotu kapitāla brīvības aprites ierobežojumu.

47 — Iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums, 59. punkts.

48 — Iepriekš minēts 29. zemsvītras piezīmē.

49 — Skat. 22. zemsvītras piezīmi.

## V — Secinājumi

121. Tādēļ iesaku uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EKL 56. pants un EKL 58. pants par kapitāla aprites brīvību Kopienas teritorijā aizliedz tādas valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām kādas citas dalībvalsts privāttiesību vispārējo interešu fonds, kura statuss ir atzīts atbilstoši šīs valsts tiesībām un kurš no nomas maksas daļēji maksā nodokli šīs valsts teritorijā, atšķirībā no šīs valsts vispārējo interešu fondiem ar līdzīgiem ienākumiem netiek atbrīvots no uzņēmuma nodokļa maksāšanas;

EKL 56. un EKL 58. pants par kapitāla brīvu apriti Kopienas teritorijā neaizliedz tādas valsts tiesību normas, kuras paredz atšķirīgus noteikumus organizācijām, kuru mītnes vieta ir ārvalstīs un kuru vispārējo interešu statuss nav atzīst šīs valsts tiesībās, un vispārējo interešu organizācijām ar mītnes vietu šajā valstī.