

Kohtuasi C-72/09

Établissements Rimbaud SA

versus

Directeur général des impôts

ja

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation (Prantsusmaa))

Otsene maksustamine – Kapitali vaba liikumine – Juriidilised isikud, kelle asukoht on kolmandas riigis, mis on Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriik – Liikmesriigis asuva kinnisasja omamine – Sellise kinnisasja turuväärtuselt võetav maks – Maksuvabastusest keeldumine – Maksupettuste vastane võitlus – Hindamine EMP lepingu alusel

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Rahvusvahelised lepingud – Euroopa Majanduspiirkonna leping – Kapitali vaba liikumine – Ühenduse sätete kohaldamisalaga identne kohaldamisala*

(ELTL artikkel 63, EMP lepingu artikkel 40 ja XII lisa)

2. *Rahvusvahelised lepingud – Euroopa Majanduspiirkonna leping – Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Juriidilistele isikutele kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav maks*

(EMP lepingu artikkel 40)

1. EMP lepingu üks peamisi eesmärke on ellu viia võimalikult täielikult terves EMP's kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA-riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad mitu nimetatud lepingu sätet tagada, et lepingut tõlgendataks kogu EMP's võimalikult ühetaoliselt. Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed Euroopa Liidu toimimise lepingu sätetega, tõlgendatakse liikmesriikides ühetaoliselt.

EMP lepingu artiklist 40 tuleneb, et selles ette nähtud eeskirjad, millega keelatakse kapitali liikumise suhtes piirangute seadmine ja diskrimineerimine, on EMP lepinguosaliste – olenemata sellest, kas tegemist on liidu liikmesriikide või EFTA riikidega – vaheliste suhete osas identsed liidu õiguses liikmesriikide vaheliste suhete reguleerimiseks ette nähtud eeskirjadega.

Siit tuleneb, et kuigi piiranguid kapitali vabale liikumisele EMP osalisriikide riikkondlaste vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel sama õiguslik tähendus nagu ELTL artikli 63 sätetel.

(vt punktid 20–22)

2. Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikliga 40 ei ole vastuolus sellised siseriiklikud

õigusnormid, mille kohaselt on vaidlusalusest maksust vabastatud äriühingud, kelle registrijärgne asukoht on liidu liikmesriigi territooriumil, ja mille kohaselt laieneb see maksuvabastus äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht on kolmandas riigis, kes on EMP liikmesriik, tingimusel et selle liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel on maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või riikkondsuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldava rahvusvahelise lepingu alusel ei või neid juriidilisi isikuid maksustada karmimalt, kui selle liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid.

Nimelt, kuigi kõnealused õigusnormid kujutavad endast juriidiliste isikute jaoks kapitali vaba liikumise piirangut, mis on põhimõtteliselt keelatud nii EMP lepingu artikli 40 kui ka ELTL artikliga 63, siis põhjendusi, mis põhinevad võitlusel maksupettuste vastu ja vajadusel tagada tõhus maksujärelevalve, tuleb hinnata teisiti, kui niisugune koostööraamistik, mille direktiiv 77/799 näeb ette liikmesriikide pädevatele ametiasutustele, puudub liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, juhul kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi. Neil asjaoludel võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada.

(vt punktid 29, 41, 44, 52 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. oktoober 2010(*)

Otsene maksustamine – Kapitali vaba liikumine – Juriidilised isikud, kelle asukoht on kolmandas riigis, mis on Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriik – Liikmesriigis asuva kinnisasja omamine – Sellise kinnisasja turuväärtuselt võetav maks – Maksuvabastusest keeldumine – Maksupettuste vastane võitlus – Hindamine EMP lepingu alusel

Kohtuasjas C-72/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Cour de cassationi (Prantsusmaa) 10. veebruari 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. veebruaril 2009, menetluses

Établissements Rimbaud SA

versus

Directeur général des impôts,

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud E. Juhász, G. Arestis (ettekandja), T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik N. Nanchev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. veebruaril 2010 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Établissements Rimbaud SA, esindaja: *avocat* J.-P. Chevallier,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. De Bergues ja J.-S. Pilczer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Eesti valitsus, esindaja: L. Uibo,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ja M. Tassopoulou,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. M. Wissels ja M. de Mol,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja A. Engman,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: I. Rao ja I. Hutton,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,
- EFTA järelevalveamet, esindajad: L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær ja X. Lewis,
- Liechtensteini Vürstiriik, esindaja: S. Monauni-Tömördy,

olles 29. aprilli 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklit 40.

2 Taotlus on esitatud Établissements Rimbaud SA (edaspidi „Rimbaud“) ja Directeur général des impôts ning directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (edaspidi „Prantsuse maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses nimetatud äriühingu maksustamisega selliste kinnisasjade turuväärtuselt, mida Prantsusmaal omavad juriidilised isikud, võetava maksuga (edaspidi „vaidlusalune maks“).

Õiguslik raamistik

EMP leping

3 EMP lepingu artikkel 40 sätestab:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas.”

4 EMP lepingu XII lisas „Kapitali vaba liikumine” viidatakse nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivile 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel tunnistati kehtetuks Amsterdamis lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10). Selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.

Siseriiklikud õigusnormid

5 Prantsuse code général des impôts' (üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) artikkel 990 D ja sellele järgnevad artiklid kuuluvad meetmete hulka, mis Prantsuse seadusandja on vastu võtnud selleks, et võidelda maksustamisest kõrvalehoidumise teatud vormidega.

6 CGI artikkel 990 D sätestab:

„Juriidilised isikud, kellele kuulub otse või vahendaja kaudu üks või mitu Prantsusmaal asuvat kinnisasja või kes on selliste kinnisasjadega seotud asjaõiguste omanikud, on kohustatud tasuma igal aastal maksu, mis vastab 3 protsendile selle kinnisasja turuväärtusest või sellega seotud asjaõiguse väärtusest.

Prantsusmaal asuvate kinnisasjade või asjaõiguste omamisena vahendaja kaudu käsitatakse olukorda, kus juriidilisel isikul on osalus, sõltumata selle vormist või suurusest, teises juriidilises isikus, kes on nende asjade või õiguste omanik või kellel on osalus kolmandas juriidilises isikus, kes on ise asjade või õiguste omanik või esindaja osaluste ketis. Seda sätet kohaldatakse sõltumata juriidilisest isikust vahendajate arvust.”

7 CGI artikkel 990 E sätestab:

„Artiklis 990 D ette nähtud maksu ei kohaldata:

1. Juriidiliste isikute suhtes, kelle vara hulka kuuluvad sellised kinnisasjad artikli 990 D tähenduses, mis asuvad Prantsusmaal, moodustavad vähem kui 50% nende Prantsusmaal asuvast varast. Selle sätte kohaldamisel ei arvata vara moodustavate kinnisasjade hulka vara, mida artiklis 990 D nimetatud juriidilised isikud või vahendajad kasutavad oma kutsetegevuses, mis ei ole seotud kinnisvaraga;
2. Juriidiliste isikute suhtes, kelle asukoht on riigis või territooriumil, mis on Prantsusmaaga maksupettuse ja maksustamisest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlminud haldusabi kokkuleppe, kes deklareerivad artiklis 990 F ette nähtud kohas igal aastal hiljemalt 15. mail neile 1. jaanuari seisuga kuuluvate kinnisasjade asukoha, kirjelduse ja väärtuse, nende osanike või aktsionäride isikuandmed ja aadressid sama kuupäeva seisuga ning viimastele kuuluvate osade või aktsiate arvu;
3. Juriidiliste isikute suhtes, mille juhtimise tegelik keskus on Prantsusmaal ja teiste juriidiliste isikute puhul, keda rahvusvahelise kokkuleppe kohaselt ei maksustata karmimalt, kui nad teatavad igal aastal või võtavad kohustuse teatada maksuhaldurile viimase nõudmisel neile 1. jaanuari

seisuga kuuluvate kinnisasjade asukohta ja kirjelduse, oma aktsionäride, osanike või muude liikmete isikuandmed ja aadressi, viimastele kuuluvate aktsiate, osade või muude õiguste arvu ning tõendi nende residentsuse kohta, ja täidavad seda kohustust. Kohustus võetakse kuupäeval, mil juriidiline isik omandab artiklis 990 D sätestatud kinnisasja või asjaõiguse või osaluse või seisuga 1. jaanuar 1993 juba talle kuuluvate asjade, õiguste või osaluste puhul hiljemalt 15. mail 1993 [...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Rimbaud’le, kelle registrijärgne asukoht on Liechtensteinis, kuulub Prantsusmaal asuv kinnisasi. Seetõttu on vaidlusalune maks tema suhtes põhimõtteliselt kohaldatav.

9 Prantsuse maksuhaldur nõudis vaidlusaluse maksu Rimbaud’lt sisse esmalt aastate 1988–1997 eest ja seejärel aastate 1998–2000 eest.

10 Kuna Rimbaud’ vaided jäeti rahuldamata, esitas ta Prantsuse maksuhalduri otsuste peale hagi. Pärast seda, kui Cour d’appel d’Aix-en-Provence (Aix-en-Provence’i apellatsioonikohus) tegi 20. septembril 2005 otsuse maksuhalduri kasuks, esitas Rimbaud Cour de cassationile kassatsioonkaebuse.

11 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EMP lepingu artikliga 40 on vastuolus sellised õigusnormid nagu need, mis tulenevad CGI artiklist 990 D ja sellele järgnevatest artiklitest põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis, mis vabastavad Prantsusmaal asuvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast 3% protsendilisest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud ja kehtestavad äriühingule, mis asub EMP liikmesriigis, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik, selle maksuvabastuse saamiseks tingimuse, et Prantsuse Vabariigi ja selle riigi vahel on maksupettuste ja maksustamisest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe, või et riikkondsuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavast rahvusvahelisest lepingust tulenevalt ei või neid juriidilisi isikuid maksustada karmimalt kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid?”

Eelotsuse küsimus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas EMP lepingu artiklit 40 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised nagu põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid, mis vabastavad vaidlusalusest maksust äriühingud, kelle registrijärgne asukoht on liidu liikmesriigi territooriumil ja kehtestavad äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht on kolmandas riigis, mis on Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi „EMP”) liikmesriik, selle maksuvabastuse saamiseks tingimuse, et kõnealuse liidu liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel on maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe, või et riikkondsuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavast rahvusvahelisest lepingust tulenevalt ei või neid juriidilisi isikuid maksustada karmimalt kui nimetatud liidu liikmesriigis asuvaid äriühinguid.

13 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et EMP lepingu artikkel 40 jõustus Liechtensteinis 1. mail 1995 EMP nõukogu 10. märtsi 1995. aasta otsusega nr 1/95 Euroopa Majanduspiirkonna lepingu jõustumise kohta Liechtensteini Vürstiriigi suhtes (EÜT L 86, lk 58). Seega ei mõjuta kõnesoleva artikli tõlgendamist vaidlusaluse maksu tasumise kohustuse tekkimise aluseks olevad asjaolud, mis toimusid enne mainitud kuupäeva.

14 Samuti tuleb märkida, et Euroopa Kohus on põhikohtuasjas arutusel olevaid siseriiklikke

õigusnorme juba käsitletud seoses nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179; edaspidi „direktiiv 77/799”) ja ELTL artikli 63 tõlgendamisega 11. oktoobri 2007. aasta otsuses kohtuasjas C-451/05: ELISA (EKL 2007, lk I-8251).

15 Põhikohtuasjas on Rimbaud’ Prantsusmaal asuva kinnisasja omanikuna CGI artikli 990 D kohaselt põhimõtteliselt kohustatud vaidlusalust maksu maksma.

16 Seoses kõnesoleva kapitali liikumise laadiga tuleb märkida, et EMP lepingu artikli 40 kohaselt on selle artikli kohaldamiseks vajalikud sätted esitatud XII lisas. Nimetatud XII lisa kohaselt on EMP suhtes kohaldatav direktiiv 88/361 ja selle direktiivi I lisa.

17 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab kapitali liikumine mitteresidentide tehinguid, millega need teevad liikmesriigi territooriumil investeringuid kinnisvarasse, nagu tuleneb ka direktiivi 88/361 I lisas esitatud kapitali liikumise nomenklatuurist, mis on kapitali liikumise mõiste määratlemisel endiselt kasutatav juhisenä (vt selle kohta vt 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer, EKL 1999, lk I-1661, punkt 21; 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-464/98: Stefan, EKL 2001, lk I-173, punkt 5; 5. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99: Reisch jt, EKL 2002, lk I-2157, punkt 30, ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 22).

18 On selge, et Rimbaud on teinud Prantsusmaal kinnisvarainvesteeringu. Selline piiriülene investeering on käsitatav kapitali liikumisena nimetatud nomenklatuuri tähenduses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 60).

19 Seega on EMP lepingu artikkel 40 ja XII lisa kohaldatav sellises asjas nagu põhikohtuasi, mis puudutab selle lepingu osalisriikide riikkondlaste vahelist tehingut. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus neid sätteid tõlgendada osas, milles tema poole on pöördunud liikmesriigi kohus seoses selles liikmesriigis niisuguse lepingu kohaldamisala ulatusega, mis moodustab liidu õigussüsteemi olulise osa (vt 15. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-321/97: Andersson ja Wåkerås Andersson, EKL 1999, lk I-3551, punktid 26–31; 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann, EKL 2003, lk I-4899, punkt 65, ja 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I-9743, punkt 27).

20 EMP lepingu üks peamisi eesmärgi on ellu viia võimalikult täielikult terves EMP-s kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA-riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad mitu nimetatud lepingu sätet tagada, et lepingut tõlgendataks kogu EMP-s võimalikult ühetaoliselt (vt 10. aprilli 1992. aasta arvamus 1/92, EKL 1992, lk I-2821). Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed Euroopa Liidu toimimise lepingu sätetega, tõlgendatakse liikmesriikides ühetaoliselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Ospelt ja Schlössle Weissenberg, punkt 29).

21 EMP lepingu artiklist 40 tuleneb, et selles ette nähtud eeskirjad, millega keelatakse kapitali liikumise suhtes piirangute seadmine ja diskrimineerimine, on EMP lepinguosaliste – olenemata sellest, kas tegemist on liidu liikmesriikide või EFTA riikidega –, vaheliste suhete osas identsed liidu õiguses liikmesriikide vaheliste suhete reguleerimiseks ette nähtud eeskirjadega (vt eespool viidatud kohtuotsus Ospelt et Schlössle Weissenberg, punkt 28).

22 Siit tuleneb, et kuigi piiranguid kapitali vabale liikumisele EMP osalisriikide riikkondlaste

vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel sama õiguslik tähendus nagu ELTL artikli 63 sätetel (vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon vs. Madalmaad EKL 2009, lk I-4873, punkt 33).

23 Tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19; 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt, EKL 2007, lk I-1835, punkt 19, 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 68). Selle pädevuse teostamisel ei või nad siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus EMP lepingu sarnaste sätetega tagatud liikumisvabadusega.

Kapitali vaba liikumise piirang

24 Seoses küsimusega, kas põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid piiravad kapitali liikumist, on Euroopa Kohus otsuse ELISA aluseks olnud kohtuasjas juba asunud seisukohale, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 keelatud.

25 Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et selleks, et juriidilised isikud, kelle juhtimise keskus ei ole Prantsusmaal, saaks taotleda CGI artikli 990 E punktide 2 ja 3 alusel vaidlusalusest maksust vabastamist, peavad nad erinevalt teistest maksukohustuslastest vastama täiendavale tingimusele, nimelt tingimusele, mille kohaselt peab Prantsuse Vabariigi ja asjaomase liikmesriigi vahel olema sõlmitud leping. Kui sellist lepingut sõlmitud ei ole, jääb juriidiline isik, kelle juhtimise keskus ei ole Prantsusmaal, ilma võimalusest tulemuslikult taotleda CGI artikli 990 D ja artikli 990 E punktide 2 ja 3 alusel vaidlusalusest maksust vabastamist. Seega, võttes arvesse asjaolu, et üksnes asjaomased riigid saavad otsustada, kas end lepinguliselt siduda, võib haldusabi kokkuleppe või muu lepingu olemasoluga seotud tingimus kaasa tuua korra, mille kohaselt sellesse kategooriasse kuuluvaid juriidilisi isikuid ei saagi *de facto* vaidlusalusest maksust vabastada, mis vähendab mitteresidendist äriühingute huvi teha Prantsusmaal kinnisvarainvesteeringuid (vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 75–77).

26 Põhikohtuasja puhul on asjaomastes kolmandates riikides asutatud äriühingud CGI artikli 990 E põhjal vabastatud vaidlusalusest maksust tingimusel, et Prantsuse Vabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel on sõlmitud haldusabi kokkulepe või leping.

27 Seoses CGI artikli 990 E punktis 2 sätestatud maksuvabastusega tuleb märkida, et kõnealuste riikide vahel ei ole sõlmitud haldusabi kokkulepet maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks. Samuti tuleb märkida seoses CGI artikli 990 E punktis 3 sätestatud maksuvabastusega, et Prantsuse Vabariik ja Liechtensteini Vürstiriik ei ole siiani sõlminud kokkulepet, mille kohaselt ei kuulu asjaomased juriidilised isikud maksustamisele rangemalt kui äriühingud, kelle asukoht on Prantsusmaal.

28 Seega välistavad põhikohtuasjas arutusel olevates õigusnormides vaidlusalusest maksust vabastuse saamiseks esitatud nõuded automaatselt nende mitteresidendist äriühingute võimaluse sellise maksuvabastuse saamiseks, mis asuvad Liechtensteinis, ja vähendavad nende huvi teha Prantsusmaal kinnisvarainvesteeringuid.

29 Niisiis kujutavad kõnealused õigusnormid sellises asjas nagu põhikohtuasi endast juriidiliste isikute jaoks kapitali vaba liikumise piirangut, mis on põhimõtteliselt keelatud nii EMP lepingu artikli 40 kui ka ELTL artikliga 63.

30 Prantsuse valitsuse seisukoht on, et vaidlusaluse maksu eesmärk on muuta selle maksu tasumiseks kohustatud isikutele vähem ligitõmbavaks võimalus vältida maksu maksmist nii, et Prantsusmaal asuvate kinnisasjade omanikeks saavad äriühingud asutatakse liikmesriikides, mis ei ole Prantsuse Vabariigiga sõlminud lepingut, mis sisaldab haldusabi klauslit maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks. Maksuvabastuse oluline kriteerium on tagatis, et Prantsuse maksuhaldur võib küsida otse välisriigi maksuhalduritelt igasugust teavet, mis on vajalik vastavalt CGI artiklile 990 E Prantsusmaal asuva kinnisvaraga seotud omandiõigusi või muid asjaõigusi omavate äriühingute deklaratsioonide õigsuse kontrollimiseks, samuti nende füüsiliste isikute deklaratsioonide õigsuse kontrollimiseks, kes on Prantsusmaa residendid seoses nende kapitalimaksuga maksustatava kinnisvaraga.

31 Prantsuse valitsus selgitab, et erinevalt liidu õiguses kehtestatud vastastikuse abi kohustustele ei ole EMP?liikmesriigid, kes ei ole liidu liikmesriigid, kohustatud direktiivi 77/799 üle võtma. Seega ei ole Prantsuse ametiasutustel haldusabi klauslit sisaldava lepingu või sellise lepingu puudumise tõttu, mis näeb maksustamise valdkonnas ette mittediskrimineerimise kohustuse, õigust nõuda otse Liechtensteini maksuhalduritelt kõiki vajalikke andmeid.

32 Seega tuleb analüüsida, kas kõnesolevat piirangut õigustab üldine huvi võidelda maksupettuste vastu ja vajadus tagada tõhus maksujärelevalve.

Põhjemus, mis puudutab võitlust maksupettuste vastu ja vajadust tagada tõhus maksujärelevalve

33 Seoses põhjemusega, mis põhineb võitlusel maksupettuste vastu ja vajadusel tagada tõhus maksujärelevalve, tuleb meenutada, et kapitali vaba liikumise piirang saab sel eesmärgil olla lubatud üksnes juhul, kui see on kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 35; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 47; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I?2107, punkt 64, ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?101/05: A, EKL 2007, lk I?11531, punkt 55).

34 Maksupettustega võitlemise põhjemus on vastuvõetav üksnes siis, kui see puudutab puhtalt kunstlikke skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoiduda, mis välistab igasuguse üldise pettuse-eelduse. Järelikult ei ole maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse üldine eeldus piisav, et õigustada selliseid maksumeetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I?7587, punkt 45, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Liikmesriik võib kohaldada meetmeid, mis võimaldavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata maksumaksja poolt tasumisele kuuluva summa (vt 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I?2057, punkt 24).

36 Euroopa Kohus on seoses arutusel olevate siseriiklike õigusnormidega eespool viidatud kohtuotsuses ELISA juba leidnud, et need on kohased maksupettustevastase võitluse eesmärgi suhtes, kuna võimaldavad võidelda tegevusega, mille ainus eesmärk on hoiduda kõrvale kapitalimaksu tasumisest, mida peavad maksma Prantsusmaal asuvad füüsilised isikud, või vähemalt vähendada huvi sellise tegevuse vastu.

37 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et juhul, kui Prantsuse maksuhalduril ei ole võimalik sellise liikmesriigiga sõlmitud lepingu alusel, kelle territooriumil asub asjaomase juriidilise isiku juhtimise

keskus, teha koostööd nimetatud liikmesriigi maksuhalduriga, ei takista miski tal nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et saaks õigesti määrata asjaomaseid makse, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda mahaarvamisest või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata.

38 On selge, et kõnealused Prantsuse õigusnormid ei võimalda põhikohtuasjas äriühingutel, mis jäävad haldusabi kokkuleppe kohaldamisalast välja ega ei kuulu sellise lepingu kohaldamisalasse, mis näeb maksustamise valdkonnas ette mittediskrimineerimise klausli, kuid kes investeerivad Prantsusmaal asuvasse kinnisvarasse, esitada tõendeid, mis võimaldavad teha kindlaks nende aktsionäride isikud ja muu teabe, mida Prantsuse maksuhaldur vajalikuks peab. Seega leidis Euroopa Kohus, et nende õigusaktide tõttu ei saa need äriühingud igal juhul tõendada, et nende eesmärk ei ole maksudest kõrvale hoidumine. Euroopa Kohus otsustas, et Prantsuse valitsus oleks võinud võtta vähem piiravaid meetmeid taotletava eesmärgi saavutamiseks, milleks on maksupettuste vastu võitlemine, ja et järelikult ei õigusta vaidlusalust maksu võitlus maksupettuste vastu (vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 99–101).

39 Tuleb siiski meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuse ELISA aluseks olnud kohtuasi puudutas liidu liikmesriikidega seotud asjaolusid ja mitte kolmandaid riike. Seega – nagu on märgitud käesoleva otsuse punktis 19 – ei käsitle selles otsuses eelotsuse küsimustele antud vastused muid kui liidu liikmesriikide vahelisi suhteid.

40 Tuleb meenutada, et kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid ühenduse sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (vt eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 60, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 69).

41 Selles küsimuses tuleb märkida, et niisugune koostööraamistik, mille direktiiv 77/799 näeb ette liikmesriikide pädevatele ametiasutustele, puudub liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, juhul kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 70)

42 On selge, et EMP lepingu XXII lisa näeb ette, et EMP liikmesriigid on kohustatud oma siseriiklikusse õigusesse üle võtma direktiivid, millega ühtlustatakse äriühinguõigust, eeskätt direktiivid, mis käsitlevad äriühingute raamatupidamist. Need meetmed võimaldavad maksumaksjal esitada EMP lepingu osalisriigis asutatud äriühingu kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid. Käesolevas asjas on selge, et direktiivi 77/799 ei kohaldata liikmesriikide ja Liechtensteini Vürstiriigi ametiasutuste vahelistes suhetes.

43 Põhikohtuasjas ei ole Prantsuse maksuhalduril seega võimalik Liechtensteini Vürstiriigi maksuhalduritelt saada maksukohustuslasest äriühingute poolt esitatud andmete tõhusaks kontrollimiseks vajalikku teavet.

44 Järelikult, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel EMP liikmesriigiks oleva kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada.

45 Mis puudutab küsimust, kas Prantsuse maksuhaldur peab – nagu väidab komisjon – iga üksikjuhtumi puhul vaatama läbi tõendid, mille on esitanud EMP liikmesriigis asuv äriühing, siis tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsusest ELISA tuleneb, et liidu õiguses ei ole maksusoodustuse andmisest tingimusteta keeldumine õigustatud, kuna miski ei takista

maksuhaldurit nõudmast maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et saaks õigesti määrata asjaomaseid makse ja lõive, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda mahaarvamisest või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata.

46 Kõnealune kohtupraktika ei ole siiski kohaldatav teistsugusele olukorrale, milles on Liechtensteini Vürstiriigis asuv äriühing. Kuigi eespool viidatud kohtuotsuse ELISA aluseks olnud asjas käsitletavas olukorras ei olnud Luxembourgigi ametiasutused direktiivi 77/799 artikli 8 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt kohustatud teavet esitama, on selle kohtuasja õiguslik raamistik siiski oluliselt erinev.

47 Esiteks vahetavad liikmesriikide pädevad asutused kooskõlas direktiivi 77/799 artikli 1 lõike 1 sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu, ning igasugust teavet, mis on seotud kindlustusmaksetelt tasutavate maksude määramisega. Selle teabevahetuse rakendamiseks kehtestab kõnealune direktiiv õigusliku raamistiku, mis näeb direktiivi artiklis 3 ette automaatse teabevahetuse ja artiklis 4 omaalgatusliku teabevahetuse. Lisaks sätestab direktiiv teabe edastamise tähtaja (artikkel 5), asjassepuutuva riigi ametnike koostöö (artikkel 6), konsultatsioonid (artikkel 9) ja kogemuste vahetamise (artikkel 10).

48 Seega näeb direktiivi 77/799 artikkel 8 „Teabevahetuse ulatus” üksnes reeglist kõrvalekaldena ette teabevahetuse erandid. Erandit kehtestava sätena tuleb seda tõlgendada kitsalt. Lisaks on liikmesriigid lojaalse koostöö põhimõttest tulenevalt kohustatud direktiiviga 77/799 kehtestatud teabevahetust tõhusalt ellu viima.

49 Sellises õiguslikus raamistikus kujutab kohtuotsusega ELISA tunnustatud, maksumaksjatele antud võimalus esitada tõendeid enne Prantsuse maksuhalduri poolset kontrolli endast meedet, mille eesmärk on vältida seda, et artikli 8 kohaldamisest tulenevas üldises teabevahetuse süsteemis kehtestatud piirangul on maksumaksja jaoks kahjustav toime.

50 Kuigi seega põhineb nimetatud võimalus direktiiviga 77/799 kehtestatud üldise teabevahetussüsteemi olemasolul ja on seetõttu nimetatud süsteemist sõltuv, ei saa seda õigust maksumaksjale omistada põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel, kus Liechtensteini Vürstiriigi maksuhalduritel puudub igasugune abistamiskohustus.

51 Neil asjaoludel tuleb põhikohtuasjas arutusel olevaid õigusnorme pidada EMP lepingu osalisriigi puhul põhjendatuks maksupettuste vastasest võitlusest ja tõhusa maksujärelevalve tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, ning sobivaks meetmeks nimetatud eesmärgi saavutamise tagamiseks, mis ei lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

52 Eeltoodut arvesse võttes tuleb EMP lepingu artiklit 40 tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on vaidlusalusest maksust vabastatud äriühingud, kelle registrijärgne asukoht on liidu liikmesriigi territooriumil, ja mille kohaselt laieneb see maksuvabastus äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht on kolmandas riigis, kes on EMP liikmesriik, tingimusel et selle liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel on maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või riikkondsuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldava rahvusvahelise lepingu alusel ei või neid juriidilisi isikuid maksustada karmimalt, kui selle liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule

märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklit 40 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on vaidlusalusest maksust vabastatud äriühingud, kelle registrijärgne asukoht on liidu liikmesriigi territooriumil, ja mille kohaselt laieneb see maksuvabastus äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht on kolmandas riigis, kes on EMP liikmesriik, tingimusel et selle liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel on maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või riikkondsuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldava rahvusvahelise lepingu alusel ei või neid juriidilisi isikuid maksustada karmimalt, kui selle liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.